

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MUHASEBE VE
KONSOLİDASYON İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL
KANUNU KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE ÖRNEK
UYGULAMA**

Ayhan GÖK

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-DENETİM**

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İSTANBUL, Haziran 2012

T.C.

**OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MUHASEBE VE
KONSOLİDASYON İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL
KANUNU KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE ÖRNEK
UYGULAMA**

**Ayhan GÖK
(10MH08017)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-DENETİM**

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İSTANBUL, Haziran 2012

T.C.

OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MUHASEBE VE
KONSOLIDASYON İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL
KANUNU KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE ÖRNEK
UYGULAMA

Ayhan GÖK
(10MH08017)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-DENETİM

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih

: 28.06.2012

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN



Diğer Jüri Üyeleri :Yrd. Doç. Dr. Serkan TERZİ



Öğr. Gör. Dr. Şeref DEMİR



İSTANBUL, Haziran 2012

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, Türkiye ve dünya ekonomisinde önemli bir sektör olan yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin özellik arz eden hususların incelenmesi, inşaat taahhüt işletmelerinin Türkiye’de mevcut yasalar çerçevesinde hazırladıkları finansal tablolarının UFRS’ye geçişte oluşan farklılıklar sonucunda konsolide bilanço ve gelir tabloların oluşturulması anlatılmaya çalışılmıştır. Söz konusu açıklamalar içerisinde ülkemiz ve dünyada yaşanan ekonomik ve yönetsel gelişim ve değişimler konularında da araştırma yapılmak suretiyle dünden bu güne gelen yasal düzenlemeler ile UFRS’ye geçişte oluşan farklılıklar gösterilmeye çalışılmıştır.

Bu tez çalışmasının araştırılması ve yazılması sürecinde değerli katkılarını esirgemeyen danışman hocam Sn. Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN'e en içten saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

Globalleşme sonucunda piyasalar artık birbirinden farklı düşünülemez. Uluslararası Muhasebe Standartları, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesine, benzer değerlerde muhasebeleştirilmesine, raporlanmasına karşılaştırılabilir ölçütler kullanarak sağlamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde işin başlamasıyla tamamlanması farklı dönemlerinde gerçekleştiğinden, Gelir Vergisi Kanunu'na göre özel bir vergilemeye tabidir. Sözleşmenin geliri ve gideri işin tamamlandığı yıl muhasebeleştirilmektedir. UMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı doğrultusunda mali tabloların ve raporların hazırlanması sürecinde GVK ile farklıklar belirlenerek incelenmiştir. Uygulama bölümünde UFRS raporların oluşturulması için yıllara yaygın inşaat onarım işinin mali tabloları alınarak düzeltme ve sınıflama muhasebe kayıtları sonucunda oluşan farklılıklar belirtilmiştir. Oluşturulan UFRS raporlarının grup şirketleri ile konsolide edilmesi işlemleri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: UFRS, UMS 11, İnşaat Sözleşmeleri, Konsolidasyon, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri.

SUMMARY

In consequence of Globalization, markets are not considerable differentiated. By means of International Accounting Standards, economical activities in different countries can be evaluated by similar accounting applications with similar values, and it provides comparable criterions.

Construction and contracting works which spread over years, are subject of special taxation according to Income Tax Law, because of beginning and ending dates of the work are different. Incomes and expenses of such works are accounted in year which works ended. Differences of Income Tax Law in process of preparing of financial statements and reports are studied and specified, according to UMS 11 construction contracts standards. In Applications Chapter, difference of classification and correction of accounting records are specified by examining financial statements of construction and contracting works which spread over years. And consolidation of UFRS reports of group companies transactions are examined.

Key Words: UFRS, UMS 11, Construction Contracts, Consolidation, Construction and contracting works which spread over years

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
Önsöz	I
Özet	II
Abstract	III
İçindekiler	IV
Kısaltmalar Cetveli	XII
Tablolar	XIII
Giriş	1
I. BÖLÜM	
KONUyla İLGİLİ Kavramlar ve Açıklamalar	
1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE'DEKİ ÇALIŞMALAR	3
1.1. MUHASEBE STANDARTLARINA VE GELİŞİMİ	3
1.1.1. Standart Kavramı	4
1.1.2. Muhasebe Standardı Kavramı ve Türleri	6
1.1.2.1. Ulusal Muhasebe Standardı	6
1.1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standardı	7
1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ DÜNYADA VE TÜRKİYEDE GELİŞİMİ	8
1.2.1. İlke ve Kural Bazlı Muhasebe Standartları	8
1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da Gelişimi	8
1.2.3. Muhasebe Standartlarının Türkiye'de Gelişim	10
1.2.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	11
1.2.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	12
1.2.3.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	12
2. İNŞAAT VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİYLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER	14
2.1. İNŞAAT İŞLERİ	14

2.1.1. İnşaat Kavramı	14
2.1.2. İnşaat Çeşitleri	14
2.1.2.1. Menkul İnşaat	15
2.1.2.2. Menkul Olmayan İnşaat	15
2.1.3. İnşaat Yapım Türleri	15
2.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti	15
2.1.3.2. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar	15
2.1.3.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri	16
2.1.3.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri	16
2.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	16
2.2.1. İnşaat Sahibi	16
2.2.2. Müteahhit	17
2.2.3. Taşeron	17
2.2.4. İhale Makamı	17
2.2.5. Hakediş Belgeleri	17
2.2.5.1. Hakediş Raporları	17
2.2.5.2. Hakediş Faturası	18
2.2.6. Teminat	18
2.2.6.1. Geçici Teminat	18
2.2.6.2. Kesin Teminat	19
2.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ	19
2.3.1. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşinin Yapım Usulleri	19
2.3.1.1. Kapalı Teklif Usulü	19
2.3.1.2. Açık İhale Usulü	20
2.3.1.3. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü	20
2.3.1.4. Pazarlık Usulü	21
2.3.1.5. Doğrudan Temin	22
2.3.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Faaliyet Süreci	23
2.3.2.1. Proje Hazırlığı	23
2.3.2.2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi	24
2.3.2.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi	24
2.3.2.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi	25
2.3.2.5. İnşaat Taahhüdü İçin Teklifin Alınması	25

2.3.2.6. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat	26
2.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Sözleşme Türleri	26
2.3.3.1. Birim Fiyatlı Sözleşmeler	26
2.3.3.2. Götürü Bedelli Sözleşmeler	27
2.3.3.3. Bedelin Gerçekleşen Maliyete Göre Belirlendiği Sözleşmeler	27
2.3.3.3.1. Maliyet+Kar Esasına Göre Hazırlanan Sözleşmeler	28
2.3.3.3.1.1. Maliyet+Sabit Bir Yüzde Karlı Sözleşmeler	28
2.3.3.3.1.2. Maliyet+Sabit Bir Ücretli Sözleşmeler	28
2.3.3.3.2. Hedef Maliyetli Sözleşmeler	28
2.3.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde İşin Bitimi	29
2.3.4.1. Geçici Kabul	29
2.3.4.2. Kesin Kabul	30
2.3.4.3. Geçici Kabul Tutanağının İdare Tarafından Onaylandığı Tarihin İşin Bitim Tarihi Olarak Kabul Edilmesi	31
2.3.4.4. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi	31
2.3.4.5. Geçici ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi	33
2.3.4.6. Taahhüt Aşamasında Öngörülme Yen Hallerde İşin Bitim Tarihi	33
2.3.4.6.1 Sözleşmenin Feshi	34
2.3.4.6.1.1. Müteahhidin Sözleşmeyi Fesh Etmesi	34
2.3.4.6.1.2. İdarenin Sözleşmeyi Fesh Etmesi	34
2.3.4.6.2. Müteahhidin Ölümü, Ağır Hastalığı, Tutukluluk ve Mahkumiyet Durumları	35
2.3.4.6.3. Tasfiye	36
2.3.4.6.4. Devir	36

II. BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ	38
1.1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ	38
1.2. İNŞAAT MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ	39

1.3. TEKDÜZEN HESAP PLANINDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ İÇİN	
ÖZELLİK ARZEDEN HESAPLAR	40
1.3.1. Kasa ve Merkez ve Şubeler Cari Hesabı	40
1.3.2. Verilen Depozito ve Teminatlar	41
1.3.3. Stoklar	42
1.3. 4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	43
1.3. 5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	43
1.3. 6. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	44
1.3. 7. Satılan Hizmet Maliyeti	44
1.3. 8. Hizmet Üretim Maliyeti	44
1.4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ	
SİSTEMİ VE BİRİM MALİYET HESAPLAMALARI	45
1.4.1. Maliyet Kavramı ve İnşaat Taahhüt İşletmeleri İçin Önemi	45
1.4.1.1. Maliyet Kavramı	46
1.4.1.2. Maliyet Muhasebesi ve Amaçları	47
1.4.1.3. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Önemi	48
1.4.2. İnşaat Taahhüt İşlemlerinde Maliyet Sistemleri	49
1.4.2.1. İş Birimlerini Esas Alan Maliyet Sistemi	49
1.4.2.2. İş Sınıflarını Temel Alan Maliyet Sistemi	52
1.4.2.3. İnşaatın Bütünü Ele Alan Maliyet Sistemi	52
1.5. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MALİYET UNSURLARI	53
1.5.1. Malzeme Maliyetleri	53
1.5.1.1. Direkt Malzeme Maliyetleri	53
1.5.1.2. Endirekt Malzeme Maliyetleri	54
1.5.2. İşçilik Maliyetleri	54
1.5.2.1. Direkt İşçilik Maliyetleri	55
1.5.2.2. Endirekt İşçilik Maliyetleri	55
1.5.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Maliyetleri	56
1.5.4. Genel İnşaat Maliyetleri	56
1.5.5. Ortak Genel Giderler ve Amortismanlar	57
1.5.5.1. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı	57
1.5.5.2. Ortak Amortismanların Dağıtımı	58
2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE GELİR TESPİT YÖNTEMLERİ	60

2.1. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME (TAMAMLANMA) YÖNTEMİ	61
2.2. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ	62
2.2.1. Tamamlanma Yüzdesinin Tespitinde Kullanılan Yöntemler	63
2.2.2. Tamamlanma Yüzdesi Yönteminin Üstünlükleri ve Sakıncaları	64
3. TAMAMLANMA YÖNTEMİ İLE TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	66
3.1. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİNE GÖRE YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI	67
3.2. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİNE GÖRE YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI	69
III. BÖLÜM	
İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI HÜKÜMLERİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	
1. STANDARDIN AMACI	74
2. STANDARDIN KAPSAMI	75
3. STANDARTTA GEÇEN TANIMLAR	75
3.1. İNŞAAT SÖZLEŞMESİ	75
3.2. SABİT FİYATLI SÖZLEŞME	76
3.3. MALİYET ARTI KAR SÖZLEŞMESİ	76
4. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ, BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ	76
4.1. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ	77
4.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BÖLÜMLENDİRİLMESİ	77
5. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİ	78
5.1. SÖZLEŞME GELİRİ	78
5.2. SÖZLEŞME MALİYETLERİ	82
5.3. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	86
5.3.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Bir Şekilde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirme	86
5.3.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Bir Şekilde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme	89
6. BEKLENEN ZARARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	94

7. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER	94
8. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR	95

IV. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI HÜKÜMLERİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ	97
1.1. VERGİ KESİNTİSİ YAPMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR	97
1.2. HAKEDİŞLERDEN YAPILAN VERGİ KESİNTİSİ	98
1.2.1. Hakediş Faturalarının Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar	98
1.2.2. Nakden veya Hesaben Ödeme	99
1.2.3. Sözleşmeye Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Faaliyetinin Sonradan Yıllara Yaygın Olması Durumunda Vergi Kesintisi	100
1.2.4. Geçici Kabul Tutanağının Düzenlenmesi ile Onaylanması Arasında Yapılan İşlere Ait Hakedişler Üzerinden Kesinti Yapılıp Yapılamayacağı	101
1.2.5. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi	102
1.2.6. Yurt Dışında Yapılan İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergi Kesintisi	104
1.2.7. Maliyet + Kar Usulüne Göre Yapılan Ödemelerden Vergi Kesintisi	105
1.2.8. Avanslarda Vergi Kesintisi	106
1.2.9. Hakedişlerden Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi	106
1.2.9.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup	107
1.2.9.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla Ödeme	107
1.2.9.3. Nakden İade	108
1.2.9.4. Devam Etmekte Olan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Hakedişlerden Kesilen Vergilerin Biten İşlerin Vergisinden Mahsup Edilip Edilemeyeceği	109
1.2.9.5. İşin Zararla Sonuçlanması Halinde Kesilen Vergilerin Durumu	110
1.2.10. Vergi Kesintisi Yapanların Sorumluluğu	110
1.2.11. Hakedişlerden Damga Vergisi Kesintisi	111
2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ	112

2.1. GENEL OLARAK GEÇİCİ VERGİ	112
2.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ KAPSAMINDA GEÇİCİ VERGİ	113
2.2.1. Geçici Kabul Yapıldıktan Sonra Alınan İstihkakların Geçici Vergi Karşısındaki Durumu	114
2.2.2. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu	114
2.2.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İş Zararının Geçici Vergi Matrahından İndirilmesi	115
2.2.4. İşin Bitim Tarihinden Sonra Alınan İstihkakların ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu	116
2.2.5. Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İşler İçin Daha Önce Ödenmiş Bulunan Geçici Vergilerin Durumu	117
3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ	118
3.1. YILLARA YAYGIN HAKEDİŞ ÖDEMELERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ	118
3.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KAPSAMINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELDİĞİ TARİH	120
3.3. STOPAJA TABİ ÖDEMELERDE KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ	121
3.4. DÖVİZLER YAPILAN İŞLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ	122
3.5. İNŞAAT TAAHHÜT FAALİYETLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI VE KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI	123
3.5.1. Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık-Etüd-Proje Hizmetlerinde Tevkifat	124
3.5.2. Belediyelerin Arsalarını Konut Ve/Veya İşyeri Karşılığı İhale Suretiyle Müteahhitlere Verme İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu	125
3.5.3 Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt Faaliyetlerinin KDV Karşısındaki Durumu	126
4. DAMGA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ	127
4.1. SÖZLEŞMELER	127
4.2. İHALE KARARLARI	128

4.3. HAKEDİŞ BELGELERİ	128
4.4. AVANS ÖDEMELERİNE AİT MAKBUZLAR	128

V. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA

1. UYGULAMANIN METEDOLOJİSİ	130
1.1. UYGULAMANIN AMACI	130
1.2. UYGULAMANIN KAPSAMI VE KISITLARI	130
1.3. UYGULANAN YÖNTEMİ	131
2. UYGULAMAYA KONU OLAN İŞLE İLGİLİ BİLGİLER	133
2.1. TMS ve TFRS'YE GÖRE YAPILAN DÜZELTMELER	136
2.2. TAMAMLANMA YÜZDESİNİN HESAPLANMASI	142
SONUÇ VE ÖNERİLER	160
KAYNAKÇA	163

KISALTMALAR CETVELİ

ECOSOC Birlesmis Milletler Standartlasma alısmaları Konseyi

GVK Gelir Vergisi Kanunu

IAS International Accounting Standards

IASB Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IASC International Accounting Standards Committee

IFRS International Financial Reporting Standards

KDV Katma Deger Vergisi

MSUGT Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

OEDC Ekonomik isbirliği ve Kalkınma Örgütü

s Sayfa

SPK Sermaye Piyasası Kanunu

SPKı Sermaye Piyasası Kurulu

TMS Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK Türk Ticaret Kanunu

TMUDESK Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

VUK Vergi Usul Kanunu

UFRS Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

US GAAB United States Generally Accepted Accounting Principles

TABLULAR

TABLO I: Sözleşme bilgilerini ve çözümlerine içeren tablo.

TABLO II: ABC İNŞAAT ANONİM ŞİRKETİ tünel projesi 31.12.2010 bilançosu.

TABLO III: ABC İNŞAAT ANONİM ŞİRKETİ tünel projesi 31.12.2010 gelir tablosu.

TABLO IV: Açılan davalara ilişkin tablo.

TABLO V: 2010 yılı sonu itibariyle gerçekleşen toplam gelir.

TABLO VI: 2010 yılında gerçekleşen maliyet.

TABLO VII: 2010 yılı için gerçekleşen tamamlanma yüzdesi.

TABLO VIII: 2010 yılı sonunda toplam sözleşme gelirine.

TABLO IX: Yıllar itibariyle hakediş faturası tutarları.

TABLO X: Ertelenmiş vergi tablosu.

TABLO XI: 2010 yılı ABC-XYZ Adi Ortaklığı UFRS mizanı.

TABLO XII: 2010 yılı ABC-XYZ Adi Ortaklığı UFRS bilançosu.

TABLO XIII: 2010 yılı ABC-XYZ Adi Ortaklığı UFRS gelir tablosu.

TABLO XIV: ABC İNŞAAT ANONİM ŞİRKETİ konsolide tablo 1.

TABLO XV: ABC İNŞAAT ANONİM ŞİRKETİ konsolide tablo 2.

TABLO XVI: ABC İNŞAAT ANONİM ŞİRKETİ konsolide bilanço.

TABLO XVI: ABC İNŞAAT ANONİM ŞİRKETİ konsolide gelir tablosu.

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte sermaye hareketleri ülkeler arasında daha hızlı bir şekilde gerçekleşmektedir. Yatırımcılar kendileri için risklerini minimuma indirmek istemekte ve bunun sonucunda yatırım yapılan ülkelerdeki raporlama sisteminin doğru ve güvenilir bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir. Uluslararası alanda yapılan yatırımlarda doğru ve güvenilir bilgi elde edilmek istenmesi ortak bir raporlama dilinin oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Global alanda gerçekleştirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) yatırımcıların doğru, güvenilir ve tarafsız bilgiyi elde etmede yatırımcılara ortak bir dil sunmaktadır.

Uluslararası alanda gerçekleştirilen raporlama standartları işletmelerin finansal tablolarını UFRS doğrultusunda hazırlamalarına yatırımcılara ve üçüncü kişilere güvenilir ve doğru bilgi sunmalarını sağlamıştır. Sektör olarak ele alındığında özellikle yapıyı yıllara sarkan inşaat taahhüt ve onarım işlerinin yasal uygulamalar ve UFRS arasındaki farklılıklarının belirtilmesi gerekmektedir.

Yasal düzenlemelere göre elde edilen finansal tabloların UFRS doğrultusunda oluşturulan finansal tablolara dönüştürülmesinde öncelikle iki uygulama arasındaki farklıların ortaya konması gerekmektedir. Bu amaçla yasal düzenlemelerde yer alan yaklaşımlar, Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Türk Vergi Mevzuatı ve muhasebe ilkeleri dikkate alınarak incelenmeye çalışılmıştır.

Bu amaçla tez çalışmamız 5 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, muhasebe standartları kavramına değinilerek Türkiye’de bu alanda yapılan çalışmalara yer verilmiş ve bu alanda uluslararası uyumun önemine değinilmiştir. Aynı zamanda inşaat taahhüt işleri ile genel kavramlar ve açıklanmalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde, inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sisteminin önemi üstünde durularak, inşaat muhasebesinde maliyet türleri ve maliyetin unsurlarına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, inşaat muhasebesinin uluslararası muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, inşaat muhasebesinin Türk Vergi Mevzuatı'na göre muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır.

Beşinci bölümde, inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin Türk Vergi Mevzuatı'na göre oluşturulan finansal tablolarının UFRS doğrultusunda hazırlanmasında yapılacak düzeltmeler ve farklılar açıklanmıştır. Uluslararası finansal raporlama standartlarına göre oluşturulan finansal tabloların konsolide edilmesine de bu bölümde yer verilmiştir.

I.BÖLÜM

KONUyla İLGİLİ KAVRAM VE AÇIKLAMALAR

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE'DEKİ ÇALIŞMALAR

Bu bölümde; muhasebe standartlarını ile muhasebe standartlarının Dünya'da ve Türkiye'deki gelişimi konularına yer verilmektedir.

1.1. MUHASEBE STANDARTLARI VE GELİŞİMİ

İçinde yaşadığımız bilgi çağında; küreselleşme, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı, dünyada yaşanan önemli gelişmeleri oluşturmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda, ülke ekonomileri arasındaki sınırlar kalkmış, ekonomiler birbirine bağımlı hale gelmiş, işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olmuş ve işletmeler uluslararası sermaye piyasalarına menkul kıymet ihraç etmeye başlamışlardır.¹

Son on iki yılda dünya ekonomisinin büyümesinde, küreselleşmenin itici güç olduğu gerçeği açıkça ortaya çıkmıştır. İş dünyasının temel fonksiyonlarından biri olan muhasebe mesleği, 70'li yıllardan itibaren diğer meslek grupları küreselleşme dalgasından etkilenmeden önce, muhasebe standartlarının küreselleşmesini başlatmıştır. İletişim teknolojilerindeki gelişmeler ile birlikte dünyanın herhangi bir noktasında iş yapmak oldukça kolaylaşmış; yani toplumlar gitgide sınırsız bir dünyanın parçası haline gelmeye başlamıştır. Muhasebe mesleği de muhasebe standartlarının tüm dünyada, benzer bir çerçevede uygulanmasına doğru yönelmektedir. Dünya şirketleri mali durumları ve karlılıkları açısından karşılaştırılabilir olma zorunluluğu ile karşı karşıya kalmıştır. Bu sebeple, tüm firmaların finansal raporlarının aynı muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasına gereksinim duyulmuştur.² Buna bağlı olarak, belirli

¹ İbiş C, Özkan S. (2006) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış”, İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart, 25.

² Aysan M. (2007) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, Muhasebe Finansman Dergisi Yayın Organı, Sayı: 34, Nisan,51-56.

muhasabe standartları esas alınarak oluşturulan finansal tablolar farklılık göstermemekte ve ortak bir paydada buluşmaktadır.

Her ülkenin kendi raporlama standartlarını uyguladığında, ülkeler arasındaki borsalarda işlem yapan yatırımcılar her ülkenin mevzuatı doğrultusunda raporlama yapmak zorunda kalmakta ve bu globalleşme önünde engel olarak görülmektedir. Bu tür bir piyasada faaliyette bulunan işletme risklerini değerlendirebilmek ve ölçmek isteyecektir, bu yatırım yapılan şirketin faaliyet ve performans sonuçlarının doğru bir şekilde ölçülmesine bağlıdır. Bu durumda doğru bir raporlama sisteminin kurulmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Değişik ülkelerin muhasabe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel teşkil etmekte, bunlara ilave olarak uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasabe ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi yani tüm ülkelerde aynı muhasabe finansal raporlama standartlarının aynı biçimde uygulanması zorunluluğu karşımıza çıkarmaktadır. Bu da uluslararası kabul gören muhasabe ve raporlama standartları ile mümkün olabilecektir.³

1.1.1. Standart Kavramı

Fransızca bir kelime olan “standart”, “*belirlenmiş olan kriter veya kriterlere uygun olan kıyaslama için kullanılan bir ölçü*”⁴ olarak tanımlanmaktadır. Muhasebede kullanılan anlamında ise, muhasabe standardı, muhasabe konularında uygulama birliği sağlamak için, muhasabenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem, kuram ve tümelemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen mal oluş yönergesi, tekdüzen envanter yönergesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasabe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, gelir tablolarına dayalı mali tabloları, belirli amaçlar için ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma

³ İbiş ve Özkan, 27.

⁴Türk Dil Kurumu, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, Erişim:30.07.2011.

bildirileri gibi kendi içinde tutarlı çerçeve, yönerge, bildiri, ve benzer nitelikte uyulması gereken kurallar birliği anlamına gelmektedir.⁵

Uluslararası sermaye hareketlerinin sağlıklı bir biçimde gerçekleşmesi için işletmelerin tüm dünyada menkul kıymetlerini satışa sunmak istedikleri ülke borsalarında geçerli olacak, finansal tablolar düzenleyebilmelerine imkan verecek, aynı amaç için hazırlanmış ortak standartlara ihtiyaç bulunmaktadır.⁶

Uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanmasında elde edilecek yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:⁷

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurt dışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalarda fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluğu azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesine fayda sağlayacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

⁵ Yazıcı M. (2003) “Muhasebe Standardının Tanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD yayın organı, sayı 18, Nisan, 35.

⁶ Yalkın K. Y, Demir V, Demir D. (2006) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Kasım, Sayı: 76, 291.

⁷ İbiş, Özkan, 27.

1.1.2. Muhasebe Standardı Kavramı ve Türleri

Genel anlamda muhasebe, tüm hesapsal ilişkilerde belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması, giderlerin ve gelirlerin belirlenmesi, sonucun çıkarılması, işletmenin ölçümlenmesi ve öngörülerin saptanması gibi öğelerden oluşan hesap ve işlemlerin tümüdür.⁸ Muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur ve bu noktada muhasebe kavramları ve ilkelerinden hareket edilerek muhasebe standartları geliştirilmiştir. Genel olarak muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilmektedir.⁹

1.1.2.1. Ulusal Muhasebe Standardı

Ulusal Muhasebe Standardı (UMS); bir ülkedeki kurum ve işletmelerin muhasebelerinde uygulama birliği sağlamak ve muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak düzenlenen tek düzen hesap çerçevesi, tek düzen mal oluş yönergesi, tek düzen envanter yönergesinden oluşan, konmuş yasa hükümleri ve bildirimlerle bütünlünen ve uyulması gereken bir birliktir.¹⁰

Ulusal muhasebe standartları belirli bir ülke içindir ve belirli bir sistemdir, o ülkedeki kurum ve işletmelerde muhasebe birliği sağlar. Bu kurum ve işletmeler o sisteme göre hesap tutarlar ve o ülkedeki ilgili yerlere hesap verirler. Ulusal muhasebe standartları; uygulama yeri, sistemi, amacı, uygulama koşulları bakımından uluslararası muhasebe standartlarından ayrılmaktadır. Ulusal muhasebe standartları kendi sistemini bozmadan uluslararası muhasebe standartlarına yaklaştırılabilmektedir.¹¹

Finansal tablolar ve muhasebe bilgilerinde standartlaşmanın sağlanabilmesi için her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bir ülkenin muhasebe sistemi, muhasebenin teorisini oluşturan unsurların ve

⁸ Yazıcı M. (2003) “*Muhasebe Standardının Tanımı*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD yayın organı, Nisan, Sayı: 18, 34.

⁹ Akgül B. A, Akay H. (2004) “*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*”, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 4.

¹⁰ Yazıcı, 34. Aktaran; Kıymetli Şen, İ. (2006) “*Borçlanma Maliyetinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi.*” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 4.

¹¹ Yazıcı, 36.

yasal düzenlemelerin etkisi altındadır. Ülke çapında ortak bir muhasebe uygulamasının oluşması ancak ulusal muhasebe standartları ile sağlanabilmektedir.¹²

1.1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standardı

Uluslararası muhasebe standartları; farklı bir muhasebe sistemi olan ve farklı ülkelerde faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin dönem sonu bilanço-gelir gider tablolarına dayalı değerlendirme ve sunuşlarında ortak bir birlik olması amacı ile ayrı ayrı hazırlanmış, kendi içinde tutarlı bir bütün olan, uyulması gereken yazılı kurallardan oluşan bir metin, ölçü alınacak örnek anlamına gelen bir terimdir.¹³

Globalleşmenin artması ile birlikte ülkeler arasında sermaye hareketleri hız kazanmaktadır. Sermayenin bu kadar hızlı hareket etmesi farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe sistemlerinin ortak bir paydada buluşmasına neden olmaktadır. Çünkü işletme ile ilgili bilgilerin yatırımcılara sunulmasında ve raporlanmasında muhasebe sisteminin teorileri ve uygulamaları önemlidir. İşletmenin faaliyet sonuçları ile ilgili sunulan raporların ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir ve geçişe uygun olması gerekmektedir. Bu da uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyacın doğmasına neden olmaktadır.

Kamu yararını gözeten, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi oluşturarak mali raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak; bu standartların kullanımını ve tam uygulamasını teşvik etmek ve ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartların birbirine yaklaşmasını sağlamak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee - IASC) ana hedefleri olarak kuruluş sözleşmesinde yer almakta ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) bu hususlar dikkate alınarak hazırlanmaktadır.

¹² Kıymetli Şen, 4.

¹³ Kıymetli Şen, 15-16.

1.2. Muhasebe Standartlarının Dünya’da ve Türkiye’deki Gelişimi

Muhasebe standartlarının süreç içindeki gelişimini incelediğimizde öncelikle kural bazlı ve ilke bazlı muhasebe standardı ayrımını göz önüne almamız gerekmektedir.

1.2.1. İlke ve Kural Bazlı Muhasebe Standartları

Literatürde UFRS’nin ilke bazlı, Amerika’da uygulanmakta olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının (US GAAP)’in ise kural bazlı olduğu belirtilmektedir. Ancak bu kavramlar muhasebe standartları yönünden farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. İlke ile daha genel, kullanıcının içinde bulunduğu duruma göre yorumu da ekleyeceği temel nitelikte prensipten bahsedilmektedir. Kurallar ise ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümler anlamında kullanılmaktadır.¹⁴

1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya’da Gelişimi

International Accounting Standards Committee (IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 1973 yılında Londra’da yapılan toplantıyla Avusturya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD temsilcilerinin katılımıyla 10 ülke arasında imzalanmıştır.¹⁵ Komitenin öncelikli amacı uluslararası standartlarının oluşturulması olmuştur.

Komitenin görevleri arasında;

- Komite taslakları tasarlamak ve mesleki örgütler aracılığıyla görüşlerini almak üzere bunları meslek mensuplarına önermek,
- Görüşleri, önerileri ve teklif edilen değişiklikleri bir araya getirmek, orijinal tasarımı yeniden düzenlemek ve nihai standartları yayınlamak bulunmaktadır.¹⁶

¹⁴ Basları Ç. K. Dalkılıç A. F. (2007) “Kural-Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, Sayı: 22, 106.

¹⁵ Pekdemir R. (2007) “UFRS Fırtınası mı ? Rantiye Kapısı mı?”, İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, Sayı: 79, 110-111.

¹⁶ Aysan, 52-53.

1977 yılında 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi Münih'te toplanmıştır. Küresel anlamda muhasebe mesleğinin devamlı bir organizasyonu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 70 ülkeden meslek örgütlerin katılımı ile kurulmuştur. 1982 yılında IASC 17 üyeye ulaşmıştır. IFAC üyelerinin tamamı IASC'ninde üyesi olması dolayısıyla IFAC, IASC'yi küresel standart yapıcı olarak tanımıştır.¹⁷ IASC Mart 2001 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfına dönüştürülerek görevlerini IASB'ye devretmiştir. IASB bu tarihten itibaren standartları düzenleme yetkisini üstlenmiştir. Bu tarihten sonra IASB, yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarını bir miras devri olarak görmüş ve bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmaları başlatmıştır. Bu tarihten sonra oluşturulan standartlar ise "Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS)" adı altında yeni numara verilerek yayınlanmaktadır. Böylece standartlar finansal raporlama olarak UMS, UFRS ve yorumlardan oluşmaktadır.

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa'da muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. FEE Belçika yasalarına göre uluslararası bir örgüt olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur.¹⁸ IASC tarafından yürütülen uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiş ve 1989'dan itibaren komitenin çalışmalarına dahil olmuştur. Her ne kadar ABD'li yetkililer ülke sınırları içinde belirledikleri muhasebe prensipleri (Generally Accepted Accounting Prinsibles-GAAP) yerine UFRS'yi uygulamayı kabul etmemişse de, FEE tarafından atılan adım UFRS'nin küreselleşmesi açısından büyük bir ilerleme olmuştur.¹⁹

2001 yılında Enron şirketlerinde ortaya çıkan muhasebe denetim skandallarından sonra US GAAP'in belirlediği standartların güvenilirliği tartışılmaya başlanmıştır. 2002 yılında IASB ve Financial Accounting Standarts Board (FASB) arasında yapılan Norwalk Antlaşması ile aradaki farklılıkların kaldırılması için çalışmalar başlatılmıştır.

¹⁷ Pekdemir, 110-11.

¹⁸ Toraman C., Bayramoğlu M. F. (2006) "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, "17. World Congress of Accountants November 2006" (özel sayı), Kasım, 462.

¹⁹ Aysan, 53.

Ayrıca şu hususlar hakkında çalışma başlatılması kararı alınmıştır.²⁰

- Mevcut finansal raporlama standartlarının en kısa süre içinde uyumlu hale getirilmesi ve uygulanabilir olması,
- Bir kez uyumlaştırma konusunda başarı elde edilmeye başlandığında bunun süreklilik haline gelmesi ve buna yönelik programların koordine edilmesi.

IASB' nin standart oluşturma süreci 6 aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama "Gündem Oluşturma" aşamasıdır. IASB yatırımcıların ihtiyaç duyduğu konuları esas alarak bir gündem belirlemektedir. Bunu çeşitli toplantılar düzenleyerek, tavsiye kurulundan görüş alarak yapmaktadır. İkinci aşamada ise gündeme alınması kararı verilen konularla ilgili "projeler" oluşturulmakta ve konularla ilgili planlamalar yapılmaktadır. Üçüncü aşamada kendisine bağlı organlardan görüş ve yorum istemek için çalışma kağıtları yayımlanmaktadır. Dördüncü aşamada bir "Taslak Metin" oluşturulmakta ve bu metin yayımlanmaktadır. Bu aşama IASB'nin en önemli aşamalarından biri olarak kabul edilmektedir. Bu aşamada standart taslak metinle ilgili yapılan tüm yorumlar, öneriler ve görüşler değerlendirilmektedir. Beşinci aşamada kurul tartışma kağıtlarını, taslak metinleri ve yorumları yayımlayarak kamuoyunu "yorum" yapmaya davet etmektedir. Bu süreç farklılık göstermesine karşın genelde 120 gün olarak belirlenmektedir. Son aşamada, standart güncellenmiş son haliyle yayımlandıktan sonra uygulamaya yönelik ilgili taraflarla muhtemel etkileri üzerine toplantılar düzenlenerek son değerlendirmelerde bulunmaktadır.²¹

1.2.3. Muhasebe Standartlarının Türkiye'de Gelişimi

Türkiye'de muhasebe standartları oluşturma süreci, devletin denetiminde ve yasal düzenlemeler ile yapılmakta olup, muhasebe mevzuatının oluşturulmasında

²⁰ Aysan, 53-54.

²¹ Ayçiçek F. (2009) "*Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama*", Marmara Üniversitesi, SBE İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, 20.

ekonomik ve siyasi ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerdeki yasal düzenlemelerin ve uygulamaların etkisinde kalmıştır.²²

Türkiye’de muhasebe alanındaki uygulamalarda öncelikle Fransa, daha sonra Almanya’da uygulanan muhasebe sistemleri etkili olmuştur. 1950’li yıllardan itibaren Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile artan ticari ve siyasi ilişkiler sonucunda Amerikan muhasebe uygulamaları Türkiye muhasebe sisteminde etkili olmaya başlamıştır. Özellikle 1987 sonrasında Avrupa Birliği’ne (AB) tam üyelik başvurusu ile de AB uygulamaları ve sonuç olarak da Uluslararası Muhasebe Standartları etkisine girilmiştir.²³

Türkiye’de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsasında işlem görmesi ve özellikle ticari ilişkilerin önemli sayılacak boyutlara ulaşması, UMS’na uygun mali raporların hazırlamasını önemli kılmaktadır. Bu gelişmeler Türkiye’de muhasebe standartların UFRS ile uyumlu hale getirilmesini kaçınılmaz kılmıştır.

1.2.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nun yaptığı kapsamlı çalışmalar sonucunda UMS ve UFRS’den esinlenerek hazırlanmış bulunan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25) 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk mali tablolardan geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin amacı, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve söz konusu şirketlerin bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü konumundaki konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış ve raporlama yapmakla yükümlü tutulmuştur.²⁴

²² Yılmaz A, (2003) “Avrupa Birliği Bilanço Hukuku ‘nda IAS – Tüzüğü ’nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye’deki Durumu ”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 10, Eylül, 124.

²³ Toraman, Bayramoğlu, 474.

²⁴ Gönen S., Uğurluer G. (2007) “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri ”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 316, Aralık, 232.

1.2.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)’nun geliştirdiği standartlar bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlar için uyulması zorunlu standartlardır. UFRS ile uyumlu muhasebe standartları BDDK tarafından hazırlanarak 22.06.2002 Tarih ve 24793 Sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği”ne göre gerçekleştirilirken, bu Yönetmelik 01.11.2006 Tarih ve 26333 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yönetmelik, bankaların muhasebe ve raporlama sisteminde şeffaflık ve tek düzenliğin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek içeriğine uygun olarak düzenli ve güvenilir olarak muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan mali durumları, mali performans ile yönetimin etkinlik bilgilerini içeren finansal tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması, yayınlanması ve belgelerin saklanması ile ilgili usul ve esasları içermektedir. Bu yönetmelikle bankaların hazırlayıp kamuya sundukları finansal raporların düzenleme ilkelerini belirleyen, UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartları yer almaktadır.²⁵

1.2.3.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe standartları belirleme yetkisi 18 Aralık 1999 tarih ve 4487 Sayılı Kanunla Sermaye Piyasası Kanunu’nda değişiklik yapan kanunun ek 1. maddesinde yapılan değişiklikle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’na verilmiştir. TMSK’nun görevi; geliştirdiği muhasebe ile denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygunluğunu, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak olarak tanımlanmıştır.²⁶

²⁵ Gönen ve Uğurluer, 233.

²⁶ Yalkın Y. K. (2002) “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, MÖDAV, Cilt: 4, Sayı: 2, Haziran, 5.

Kurulun üye yapısı incelendiğinde; SPK, Maliye Bakanlığı, BDDK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK), Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)’nden birer üye ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB)’nden iki üye olmak üzere toplam dokuz üyeden oluşmaktadır.²⁷

TMSK’nun işlevleri arasında; Türkiye’de muhasebe standartlarını uygulamada bütünlüğü sağlamak, uluslararası piyasalarda finansal tablolara geçerlilik oluşturmak, yabancı sermayenin Türkiye’ye gelmesi için ortak bir raporlama dili hazırlamak, piyasaları ve uluslararası gelişmeleri takip etmek, uluslararası meslek kuruluşları ile ortak çalışmalarda bulunmak ve mevzuat uyumuna katkıda bulunmak yer almaktadır.²⁸

TMSK işlevlerini uygulayabilmek için ve AB mevzuatıyla uyum sağlamak amacı ile Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS)’nı, yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-IFRS)’nı benimseme kararı almıştır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’nin, uluslararası düzeyde geçerlilik kazanması için UFRS setindeki standartların tamamının uygulanması ile mümkün olacaktır. TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) arasında yapılan telif lisans anlaşmasına göre, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun mevzuatla desteklenmesi öngörülmüştür. Bununla ilgili çalışmalar; akademisyenler, bağımsız denetim şirketi denetçileri, banka ve büyük şirketlerde UFRS’ye göre finansal tablo hazırlayan uzmanların oluşturduğu komisyonca yürütülmüştür. Yapılan çevirilerin çapraz kontrolü yapıldıktan sonra bir taraftan bilgilî kurum ve kuruluşların görüşüne sunulurken, diğer taraftan TMSK tarafından kamuoyunun görüşlerine sunulmaktadır. Tüm bu görüşler değerlendirildikten sonra TMS’ye son şekli verilmektedir.²⁹

²⁷ Yalkın, 5.

²⁸ Büyüktopçu H. İ. (2009) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 56-57.

²⁹ Büyüktopçu, 57.

2. İNŞAAT VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİYLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

Bu bölümde inşaat işleri ile ilgili genel bilgilere yer verilerek, inşaat taahhüt işleriyle ilgili temel kavramlar tanımlanmaktadır.

2.1. İNŞAAT İŞLERİ

2.1.1. İnşaat Kavramı

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır.³⁰

Vergi kanunlarında inşaat tanımına yer verilmemiştir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5. Maddesinde “ *Yapı, karada ve suda sürekli veya geçici, resmi ve özel yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesislerdir*” olarak tanımlanmaktadır.³¹

Kamu İhale Kanunu'nun 4. Maddesinde ise inşaat yerine yapım tanımı yapılmaktadır. “*Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri*” yapım olarak tanımlanmaktadır.

2.1.2. İnşaat Çeşitleri

Medeni Kanun'da inşaat, menkul ve menkul olmayan inşaat olarak ikiye ayrılmaktadır.

³⁰ Kızılot Ş. (2010) “*İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 14. Baskı, 42.

³¹ Bulut İ. (2007) “*Yıllara Sair İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar*”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 92, Mayıs, 59.

2.1.2.1. Menkul İnşaat

Menkul inşaat; sürekli kalmak amacı olmaksızın, belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatır. Menkul inşaatı örnek olarak; kulübeler, barakalar, yazlık sinema ve tiyatro sahneleri, panayırlarda inşa olunan tezgahlar örnek olarak gösterilmektedir.³²

2.1.2.2. Menkul Olmayan İnşaat

Menkul olmayan inşaat, insan eliyle toprağa bağılı olarak ve devamlı kalmak amacıyla meydana getirilen ve belli bir ekonomik değer taşıyan yapılardır. Köprüler, yollar, binalar, havaalanı, liman vb. örnek olarak gösterilmektedir.

2.1.3. İnşaat Yapım Türleri

Vergi Hukuku yönünden inşaatlar; Özel İnşaat Faaliyetleri ve Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti

Özel inşaatları yapılış biçimine göre ikiye ayırmak mümkündür:

- Daire, kat ve dükkan halinde satılmak amacıyla yapılanlar,
- Gereksinim için ve satma amacı güdülmeksizin yapılan inşaatlar.

2.1.3.2. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.³³

Bir işin taahhüt olabilmesi için dört unsurun olması gereklidir;

- Yapılacak iş: Bir şeyin imarı
- Semen: Bedel

³² Kızılot, 42.

³³ Kızılot, 43.

- Mütcaahhit: Bir Şeyin semen (bedel) karşılığında yapımını ũzerine alan kimse.
- İŞ Sahibi: Bir bedel karşılığında mũteahhide iş yaptırın kimse.

Taahhũt Şeklindeki inşaatlar; Yıllara Yaygın İnaŐaat Taahhũt ve Onarım Faaliyetleri ve Yıllara Yaygın Olmayan İnaŐaat ve Onarım Faaliyetleri olarak iki grupta yer almaktadır.

2.1.3.2.1. Yıllara Yaygın İnaŐaat Taahhũt ve Onarım Faaliyetleri

Yıllara yaygın inşaat taahhũt ve onarım faaliyetleri; belirli bir inşaat sŕzleŐmesi kapsamında inşaat taahhũt işine dayanan ve yapısı itibariyle bir takvim yılı işinde bitirilmesi mũmkũn olmayan, inşaat, hafriyat, baraj, yol, kŕprũ, tũnel, metro gibi taahhũt ve onarım iŐlemleridir.³⁴

2.1.3.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnaŐaat Taahhũt ve Onarım Faaliyetleri

Yıllara yaygın olmayan inşaat ve taahhũt ve onarım faaliyetleri, yapımı taahhũt edilen işin bitim sũresi bir yıldan kısa sũren inşaat işleri olarak kabul edilmektedir.

2.2. İnaŐAAT TAAHHũT İŞLERİ

2.2.1. İnaŐaat Sahibi

İnaŐaat sahibi, inşaat taahhũdũn baŐlatılmasına neden olan, başka bir ifadeyle inşaat faaliyeti sonucunda elde edilecek olan yapıya gereksinmesi olan gerÇek veya tũzel kişidir. İnaŐaat sahibinin bu gereksinimi, inşa edilecek yapıya kendisinin kullanması, yapıyı kiralayarak kira geliri elde etmeyi dũŐũnmesi ya da sahip olduğu arsa yada araziyi geliŐtirmeyi dũŐũnmesi gibi pek çok farklı nedenlere bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir.³⁵

³⁴ AŞker A. (2006) “Yıllara Yaygın İnaŐaat ve Onarım İŞlemlerinde Dŕnem Sonu Envanter Ve Değerleme İŞlemleri”, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı: 87, 64.

³⁵ Kartal A. (1991) “Proje Planlama Ve Kontrol Tekniklerinin İnaŐaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması” Anadolu ũniversitesi Yayınları, Kũtahya, 9.

2.2.2. Müteahhit

Müteahhit, inşaat sahibi ile hukuki bir sözleşme oluşturarak ve sözleşmeden kaynaklanan inşaat iini istenilen niteliklere göre yapmayı taahh eden gerçek ya da tüzel kişidir.

Yüklenici olarak da tanımlanan müteahhit, belli bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz ihale eden kuruma karşı bir inşaat hizmeti vermeyi taahh etmiş kişidir.³⁶

2.2.3. Taeron

Inaat onarım ilerini üstlenen müteahhitler için bir kısmını ya da tamamını ikinci derece müteahhit olarak nitelendirilebilecek taeronlara yaptrmaktadırlar. rnek vermek gerekirse müteahhitler, yapımını üstlendikleri inşaat ve onarım iinin; boya, sıva, doğrama, tesisat, karo demesi gibi kısmını taeronlara yaptrabilirler. Taeronlara yaptırılan iler daha büyük çapta olabilmektedir. Örneğin; kaba inşaatın yapımı, binanın tamamının yapımı, bahçe ve vrenin düzenlenmesi gibi iler de taeronlara yaptrlabilmektedir.

2.2.4. İhale Makamı

İhale makamı, yıllara yaygın inşaat ve onarım iini sözleşme koşulları kapsamında, adına inşaat ii yapılan taraftır.

2.2.5. Hakediş Belgeleri

Bir inşaat, taahh ve onarım içinde için başlamasından belirli bir zamana kadar yapılan kısmına ait işlerin parasal olarak llmesine hak edi denilmektedir.³⁷

2.2.5.1. Hakediş Raporları

İhale veya doğrudan temin usulüyle yapılacak yapım ileri ile hizmet alımlarında, sözleşme hükümlerine göre yerine getirilen taahhlerin bedellerinin

³⁶ ankaya İ. (2003) “*İnşaat Muhasebesi*”, Meslek Yapıtları, Ankara, 20.

³⁷ Şenlik M. (2005) “*İnşaat Muhasebesi*”, Detay Yayıncılık, Ankara, 5.

ödenmesinde yönetmelik eki olan standart hakediş raporları düzenlenmektedir. Bu rapor, yapım işlerinde müteahhide ödenecek olan ara ve kesin hakediş tutarının hesaplanmasına esas olan belgelerden oluşmaktadır. Yapım türüne göre ilgili sayfaları ve gerekli görülen diğer belgeler düzenlenerek müteahhit ve yapı denetim elemanlarınca imzalanmakta ve yetkili makamca onaylanmaktadır.³⁸

2.2.5.2. Hakediş Faturası

Tamamlanmış iş kısımları denetlenip onaylandıktan sonra bunlarla ilgili sözleşme tutarı periyodik olarak inşaat sahibi tarafından ödenmektedir. Müteahhitlerde karşılığında inşaat sahibi veya kuruma bir hak ediş faturası düzenlenmektedir.³⁹

2.2.6. Teminat

İnşaat taahhüt ve onarım işlerine girecek olan müteahhitlerin bedel üzerinden belirli oranlarda geçici ve kesin teminat sunmaları gerekmektedir.

Teminat olarak kabul edilecek değerler 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 33. Maddesine göre aşağıdaki gibidir:

- Tedavülde bulunan Türk parası,
- Hazine müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- Banka teminat mektupları.

2.2.6.1. Geçici Teminat

Geçici teminat, ihalelere katılanların yatırmak zorunda olduğu teminattır. İhalelerde, teklif edilen bedelin %2'sinden az %4'ünden fazla olmamak üzere, danışmanlık hizmeti ihalelerinde ise, teklif edilen bedelin %2'sinden az olmamak üzere istekli tarafından verilecek geçici teminat alınmaktadır.

³⁸ Şenlik, 8-10.

³⁹ Şenlik, 8.

2.2.6.2. Kesin Teminat

Kesin teminat, taahhütte bulunan bir kimsenin taahhüt edilen işi sözleşme şartlarında öngörülen şekilde ve zamanda noksansız olarak yerine getireceğini bildiren ve sözleşme koşullarına uyulmadığı takdirde belirli bir miktar paranın lehbara ödenmesi için kefalettir.

Taahhüdün sözleşme ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınmaktadır. Ancak, danışmanlık hizmet ihalelerinde ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınmayabilmektedir. Bu durumda, düzenlenecek her hakedişten %6 oranında yapılacak kesintiler teminat olarak alıkonulmaktadır.⁴⁰

2.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİ

2.3.1. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşinin İhale Yapım Usulleri

İhale makamının müteahhidi seçmek amacıyla istekliler arasında en uygun öneriyi kabul etmesine ihale denilmektedir. Bu seçimde şeffaflık, yeterlilik ve uygun fiyat gibi unsurlar gözetilmektedir. İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde ihaleler; kapalı teklif usulü, açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü, pazarlık usulü, doğrudan temin usulü olarak beşe ayrılabilir.

2.3.1.1. Kapalı Teklif Usulü

Kapalı teklif usulünde, teklifler zarf içine konulup kapalı olarak sunulur. Bütün teklifler toplandıktan sonra, oluşturulan ihale komisyonu tarafından en uygun teklifi veren seçilmektedir.⁴¹

⁴⁰ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 43.

⁴¹ Adiloğlu B. (2006) “İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi SBE, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.18.

2.3.1.2. Açık İhale Usulü

Açık ihale usulü, bütün isteklilerin teklif verebildiği bir ihale usulüdür. Bu ihale türünde belirli bir sayıda teklif gelme şartı bulunmamaktadır.⁴²

2.3.1.3. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucu idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür. İşin özelliğinin uzmanlık ve/veya ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılmaktadır.⁴³

4734 Sayılı Kanunu'nun 10. Maddesine uygun olarak belirlenen ve ön yeterlilik dokümanı ile ön yeterlilik ilanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre adayların ön yeterlilik değerlendirilmesi yapılmaktadır. Belirtilen asgari yeterlilik koşullarını sağlayamayanlar yeterli kabul edilmemektedir. Yeterli olduğu tespit edilen bütün adaylara tekliflerini hazırlayabilmeleri için en az kırk gün süre verilerek ihaleye davet mektubu gönderilmektedir.

Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunmayan adaylara da yeterli bulunmama gerekçeleri yazılı olarak bildirilmektedir. İşin niteliğine göre rekabeti engellemeyecek şekilde 10. Maddeye uygun olarak belirlenen ve ihale dokümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirmesi yapılarak ihale sonuçlandırılmaktadır. İhaleye davet edilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilmektedir.⁴⁴

Teklif veren istekli sayısının üçten az olması nedeniyle ihalenin iptal edilmesi durumunda, ihale dokümanı gözden geçirilerek varsa hatalar ve eksiklikler giderilmek suretiyle, ön yeterliliği tespit edilen bütün istekliler tekrar davet edilerek ihale

⁴² 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 19.

⁴³ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 20.

⁴⁴ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 20.

sonuçlandırılmaktadır.⁴⁵ Bu ihale usulünün özelliklerinden birisi olan ön yeterlilik değerlendirmesi bu usulü diğer usullerden ayırmaktadır. Yapım işlerinde yeterlilik; ekonomik ve mali yeterlilik, mesleki ve teknik yeterlilik olarak iki aşamada belirlenmektedir.⁴⁶

2.3.1.4. Pazarlık Usulü

Pazarlık usulü, Kamu İhale Kanunu'nda "*ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul*" şeklinde tanımlanmıştır. Pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı kanunun 21. Maddesinde belirlenmiştir. Bu haller;

- Açık ihale usulü veya belirli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,
- Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,
- İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesi.

İstekliler, öncelikle ihale konusu işin teknik detayları ve gerçekleştirme yöntemleri gibi hususlarda fiyatı içermeyen ilk tekliflerini sunmaktadır. İdarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayacak yöntem çözümler üzerine ihale komisyonu

⁴⁵ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 20.

⁴⁶ Kızılot, 46.

her bir istekli ile görüşmektedir. Teknik görüşmeler sonucunda şartların netleşmesi üzerine bu şartları karşılayabilecek isteklilerden, gözden geçirilerek şartları netleştirilmiş teknik şartnameye dayalı olarak fiyat tekliflerini de içerecek şekilde son teklifleri vermeleri istenmektedir.

2.3.1.5. Doğrudan Temin

Doğrudan temin usulünün hangi hallerde kullanılacağı 4734 Sayılı Kanun'un 22. Maddesinde belirtilmiştir. Bu haller;

- İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespiti,
- Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması,
- Mevcut mal, ekipman, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için ilk alımı izleyen üç yıl içinde ihtiyaç duyulan yedek parça, ek malzeme veya hizmetin ilk alım yapılanın dışında başka gerçek veya tüzel kişiden temin edilememesi.
- İdarelerin beş bin Türk Lirasını aşmayan ihtiyaçları,
- İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz malın alımı veya kiralanması.

İlk üç bende göre, tekliflerin hazırlanması için yeterli süre tanınmak suretiyle davet edilecek istekli ile idarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılamak amacıyla teknik şartlar ve fiyat üzerinde görüşme yapılarak ihtiyaçlar temin edilmektedir.⁴⁷

4. Benden uygulanması halinde, ihale komisyonu kurulmadan ve teminat alınmadan ihale yetkilisince görevlendirilecek kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak ihtiyaçlar temin edilmektedir. Bu bent gereğince temin edilen ihtiyaçlara ilişkin olarak hazırlanan sözleşmelerin notere onaylatılması ve tescil

⁴⁷ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 22.

ettirilmesi zorunlu değildir. Son bendin uygulanması halinde de, piyasada fiyat araştırması yapılması zorunludur.⁴⁸

2.3.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Faaliyet Süreci

İnşaat taahhüt işlerinde faaliyet süreci; proje hazırlığı, keşif bedelinin belirlenmesi, ilan yapılması ve ihale belgelerinin incelenmesi, ihaleye girebilme koşullarının yerine getirilmesi, inşaat taahhüt için teklifin alınması, sözleşmenin yapılması ve kesin teminat bölümlerinden oluşmaktadır.

2.3.2.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhütlerinde ilk aşama, iş sahibinin yaptırmayı düşündüğü inşaatla ilgili projenin hazırlanmasına ilişkindir. İş sahibi, varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa bu işte uzmanlaşmış kişi ya da kuruluşlara isteklerine uygun olan projeleri çizdirmektedir. Bunlar üzerinde yapılması istenilen değişikliklerden sonra uygulama projesi elde edilmektedir. Bu proje idareye onaylatılmakta ya da idare tam olarak her türlü uygulama projelerini ve detaylarını hazırlayıp ihale dosyasına koymaktadır.⁴⁹

Yapılacak inşaatın türüne ve özelliklerine göre, bir inşaat projesi, çeşitli alt projelerin bir araya gelmesinden oluşmaktadır. Sözelimi bir konut projesinde;

- Mimari proje,
- Betonarme Projesi,
- Sıhhi tesisat projesi,
- Elektrik tesisatı projesi
- Kalorifer Projesi,

⁴⁸ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 22.

⁴⁹ Kızılot, 48.

gibi projeler yer almaktadır. Ayrıca her projeyi kapsayacak şekilde teknik ve estetik özellikleri içeren detay projeleri de bulunmaktadır.

2.3.2.2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda, 2886 Sayılı Kanun'da yer alan keşif bedeli kavramı yerine yaklaşık maliyet kavramına yer verilmektedir. Yaklaşık maliyetin belirlenmesi Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 9. Maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır:

“İdarelerce, ihale konusu yapım işine ait yaklaşık maliyet;

- 1. Kamu idarelerince belirlenmiş , işin niteliğine uygun yapı yaklaşık maliyetlerinden , rayiçlerinden ve birim fiyatlarından,*
- 2. İlgili meslek odaları, üniversiteler, veya benzeri kuruluşlarca belirlenen fiyatlardan,*
- 3. Yüklenici veya alt yüklenici olarak faaliyet gösteren konusunda deneyimli kişi ve kuruluşlardan alınacak yapı maliyet değerlerinden,*

Biri veya birkaçı birlikte kullanılmak ve gerekli diğer fiyat araştırmaları yapılmak suretiyle belirlenir.”

Yaklaşık maliyet tespit yönteminde öncelik, (1), (2) ve (3)'üncü bentlerinde sayılmıştır, fakat bunlarla yetinilmesi zorunluluğu getirilmemiştir. İdareler ilgili bentlerdeki usullere göre yaklaşık maliyeti tespit edebilecekleri gibi, ek olarak piyasadan teklif alabileceklerdir.⁵⁰

2.3.2.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ihaleler; işin türü, ihale usulü ve yaklaşık maliyetlerine göre farklı şekilde ilan edilmektedir. Ayrıca, aynı kriterlere göre ilanın süresi de farklılık göstermektedir. İhaleyle ilgili yapılacak ilanda;

⁵⁰ Kızılot, 50.

- İhale konusu olan işin niteliği, yeri ve miktarı,
- İhalenin nerede, hangi tarih ve saatte ve hangi usulle yapılacağı,
- Şartname ve eklerinin nereden ve hangi şartlarla alınacağı,
- Varsa tahmin edilen bedel ve geçici teminat tutarı,
- İsteklilerden aranılan belgelerin neler olduğu.

Müteahhit, ihale belgelerini inceledikten ya da teknik elemanlarına bazı hesaplama ve maliyetleri çıkarttıktan sonra, ihaleye girip girmeyeceğine karar vermektedir.

2.3.2.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi

İhaleye katılacak isteklilerden, ekonomik ve mali yeterlilik ile mesleki ve teknik yeterliliklerinin belirlenmesine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeler istenilebilmektedir:⁵¹

1. Ekonomik ve mali yeterliliğin belirlenmesi için gerekli belgeler,
2. Mesleki ve teknik yeterliliğin belirlenmesi için gerekli belgeler,
3. İstenilen iş hacmini gösteren belgeler.

2.3.2.5. İnşaat Taahhüdü İçin Teklifin Alınması

Teklif mektubu ve geçici teminat da dahil olmak üzere ihaleye katılabilme şartı olarak istenilen bütün belgeler yazılı ve imzalı olarak sunulmaktadır. Teklif mektubunda ihale dokümanının tamamen okunup kabul edildiğinin belirtilmesi, teklif edilen bedelin rakam ve yazı ile birbirine uygun olarak açıkça yazılması gerekmektedir.⁵²

Teklifin geçerlilik süresi ihale dokümanında belirtilmektedir. İdare ihtiyaç duyulması halinde bu süre, teklif ve sözleşme koşulları değiştirilmemek ve isteklinin

⁵¹ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 10.

⁵² 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 30.

kabulü kaydıyla, en fazla ihale dokümanında belirtilen teklif geçerlilik süresi kadar uzatılabilmektedir.⁵³

2.3.2.6. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat

Yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlıdır. Sözleşmeler idarece hazırlanmakta ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanmaktadır. Yüklenicinin ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından imzalanmaktadır. İhale dokümanında aksi belirtilmedikçe sözleşmenin notere tescili ve onaylattırılması zorunlu değildir. Sözleşmede, yapılacak işin tanımı ve özellikleri açıklanmakta, işin toplam bedeli, bu bedelin ödenme şekli tarafların hak ve yükümlülükleri vb. hususlara yer verilmektedir.⁵⁴

Sözleşmeyi imzalamak için çağrılan ihale üzerinde kalan isteklinin idareye karşı yükümlülüğünü yerine getirmesini garantiye alabilmek için, sözleşmeyi imzalamadan önce ihale bedelinin %6'sı oranında kesin teminat alınmaktadır.⁵⁵

2.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Sözleşme Türleri

Yıllara yaygın inşaat sözleşme türleri; birim fiyatlı, götürü bedelli ve bedelin gerçekleşen maliyete göre belirlendiği sözleşmeler olarak üç farklı grupta ele alınmaktadır.

2.3.3.1. Birim Fiyatlı Sözleşmeler

Birim fiyatlı sözleşmelerde, inşaat ve onarım işleri için Bayındırlık Bakanlığı tarafından zaman zaman birim fiyatları listesi yayınlanmakta ve resmi inşaatlar, çoğu kez bu birim fiyatlarına göre yapılmaktadır. Birim fiyat listesinde her iş ünitesinin birim fiyatı ayrı ayrı gösterilerek, bu ünitelerin meydana getirdiği işin tümünün keşif bedeli hesaplanmaktadır.⁵⁶

⁵³ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 31.

⁵⁴ Yılmaz, 35.

⁵⁵ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 43.

⁵⁶ Kızılot, 54-55.

İş üstlenmek isteyen müteahhitler, tüm ünite fiyatlarını içermek üzere keşif bedeli üzerinden yüzde hesabı ile belirli bir oranda indirim yapmak suretiyle ya da hiç indirim yapmaksızın keşif bedeli ile işi almaktadır. İş süresince düzenlenen hak ediş raporlarında, başlanıldığı tarihten itibaren yapılan iş ölçümlenerek, her ünite birim fiyatları ile değerlendirilmektedir. Global olarak hak ediş tutarı hesaplanmaktadır. Her hak edişten bir önceki hak ediş tutarı düşülmektedir ve kalan değer üzerinden müteahhidin eksiltme indirimi de düşülmek suretiyle o dönemin brüt hak ediş tutarı bulunmaktadır.⁵⁷

2.3.3.2. Götürü Bedelli Sözleşmeler

Birim fiyatlı sözleşme türüne benzeyen götürü bedelli sözleşmelerde müteahhit, şartnamede özellikleri ve niteliği belirlenen yapının inşaat işini, önceden belirlenmiş bir toplam bedel üzerinden taahhüt etmektedir. İnşaatın maliyeti ile bu bedel arasındaki fark, müteahhidin karını veya zararını oluşturmaktadır.⁵⁸

Bu yöntemde önemli olan konular ödeme yöntemi ve zamanlarıdır. Ödeme götürü bedelle mahsup edilmek üzere belli dönemlerde ve ara dönemlerde de yapılabileceği gibi işin bitiminde de yapılabilmektedir.

Söz konusu ara ödeme ve genel ödemenin zamanı konusunda da sözleşmede anlaşmaya varılmış olması gerekmektedir.

2.3.3.3. Bedelin Gerçekleşen Maliyete Göre Belirlendiği Sözleşmeler

Bedelin gerçekleşen maliyete göre belirlendiği sözleşmeler, maliyet artı kar yöntemine göre hazırlanan sözleşmeler ve hedef maliyetli sözleşmeler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

⁵⁷ Kızılot, 55

⁵⁸ Öcal F., Erden S., Işıklılar S. (2003) “*İnşaat Muhasebesi*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 269-270.

2.3.3.3.1. Maliyet+Kar Esasına Göre Hazırlanan Sözleşmeler

Maliyet artı kar esasına göre hazırlanan sözleşmelerde, müteahhidin yaptığı tüm giderler, iş sahibi tarafından kabul edilmekte ve maliyet üzerine önceden kararlaştırılmış bir oran veya tutar üzerinden ayrıca kar payı verilmektedir.⁵⁹

2.3.3.3.1.1. Maliyet+Sabit Bir Yüzde Karlı Sözleşmeler

Maliyet üzerinden belli bir oranda kar payı verildiği uygulamalarda, maliyet arttıkça müteahhidin kar payı da artacağından, maliyet konusunda etkinliğe önem verilmediğinden bu yöntem eleştirilmektedir. Bu uygulamada, belirlenen maliyet aralıklarında, müteahhide daha az veya daha çok kar payı oranları tespit edilmektedir.⁶⁰

Her hangi bir karışıklık olmaması için, maliyet kalemleri ve unsurlarının sözleşmede ayrıntılı olarak belirtilmesi gerekmektedir. Sözleşmede belirtilen giderler yapıldıkça, belli dönemlerde yapılan incelemeler sonucunda kabul edilen giderlere müteahhidin kar payı eklenerek iş sahibi tarafından ödenmektedir.

2.3.3.3.1.2. Maliyet + Sabit Bir Ücretli Sözleşmeler

Maliyet artı sabit bir ücretli sözleşmelerde, inşaatla ilgili giderler ve maliyet unsurları ayrıntılı bir şekilde tespit edilmekte ve belirli sürelerde yapılan giderleri idareye dekont edilmektedir. Ödemeler maliyet + belli bir ücret usulünde yapılmaktadır. Bu yöntemin uygulamasında idare, maliyete giren tüm giderleri üstlenmekte ve bunun yanı sıra belirli bir ücret ödemektedir.⁶¹

2.3.3.3.2. Hedef Maliyetli Sözleşmeler

Yaptırılacak işin kapsamının büyük ölçüde belirsizlik taşıması ve mahiyetinin net olarak bilinmemesi nedeniyle işin maliyetini tesbit etmenin mümkün olmadığı hallerde "maliyet + kar" tipi sözleşmelere benzeyen "hedef maliyet" tipi sözleşmeler uygulanabilmektedir. Hedef maliyetli sözleşmelerin "maliyet + kar" tipi sözleşmeden farkı, bedelin bir hedef maliyet olarak öngörülmesidir. Öngörülen maliyetin aşılması

⁵⁹Öcal, Erden, Işıklılar, 269.

⁶⁰ Öcal, Erden, Işıklılar, 269.

⁶¹ Kızılot, 55-56.

halinde yüklenici bir zararla karşılaşacaktır. Bu maliyetin altında kalınması halinde ise yüklenici ilave bir kar elde edebilecektir.⁶²

Hedef maliyetli sözleşmeler de açıklık ve rekabet ilkelerinin gözetilmesine imkan vermezler. Daha çok belirli bir kişi tarafından yapılması zorunlu olan işler için uygulanmaktadır. Ancak, belirli bir hedef maliyet konularak işin birim fiyatlarla ihaleye çıkarılması da mümkündür. Bu durumda yaptırılacak işlerin, iş kalemleri itibarıyla birim fiyatlarına ve talep edilen kara ilişkin teklifler alınmaktadır. Yapım ilerledikçe işin mahiyeti ve hedeflenen maliyet daha ayrıntılı olarak ortaya çıkarmaktadır.

Yükleniciye ödemeler ise yapılan harcamalar ve gerçekleştirilen işler itibarıyla yapılmaktadır. İşin bitiminde ise yapılan harcamaların toplamı ile hedeflenen nihai maliyet mukayese edilmekte ve buna göre kesin ödeme yapılmaktadır.

2.3.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde İşin Bitimi

2.3.4.1. Geçici Kabul

Sözleşme konusu iş tamamlandığı zaman, yüklenici idareye vereceği bir dilekçe ile işin geçici kabule hazır olduğunu bildirilmektedir. İdare 30 gün içinde göndereceği yapı denetim görevlisince ön incelemeye tabi tutulmaktadır. Yapılan ön inceleme sonucunda işin sözleşme ve maddelerine uygun olarak tamamlandığı ve kabul işlemlerinin yapılmasında bir engel bulunmadığı anlaşılırsa, idarece geçici kabul komisyonu oluşturulmaktadır. İş kabule hazır değilse, eksik ve kusurlu işleri gösteren tutanak yapı denetim görevlisinin işin kabule hazır hale gelmesi bakımından yaklaşık bitim tarihini tespit eden düşüncesiyle birlikte idareye gönderilmektedir.⁶³

Kabul Komisyonu sözleşme konusu işe giderek, yapılan işlerin nev'ini, niteliğini sözleşme ve ekleri ile teknik gereklere ve iş sırasında onaylanan değişikliklere uygunluğunu ve kabule hazır olup olmadığını incelemektedir. Yapılan işin kusurlu ve eksik kısımlarının sözleşme bedelinden %5 fazla olmaması gerekmektedir. Kabul

⁶² Demir, E. (1997) "Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri," Yaklaşım Dergisi, Sayı: 57, Eylül, 59.

⁶³ Kızılot, 173-174.

komisyonu yapılacak incelemelerden sonra işin duruma uygun görüldüğü takdirde bir kabul tutanağı düzenlenmekte ve bunu yüklenici veya vekili de imzalanmaktadır.⁶⁴

Kabul Komisyonu yaptığı incelemeler sonrasında, sözleşmede belirtilen işin niteliğiyle bağdaşmayan kusurlar ve eksiklikler belirlerse, kabul tutanağını düzenlemekte fakat belirlenen kusur ve eksikliklerin giderilmesi için gerekli olan bir süre tespit etmektedir. Yüklenici tarafından belirlenen sürede eksikliklerin giderilmemesi durumunda, sürenin bitiminden itibaren her gün için günlük gecikme cezası uygulanmaktadır. Geçici kabul tarihi kusur ve eksikliklerin giderilmesi tarihine ertelenmektedir.

Geçici kabul tarihi olarak esas alınacak tarih, işin geçici kabule elverişli bir halde tamamlandığı tarih olarak kabul edilmekte ve bunu geçici kabul komisyonunun tespit ederek tutanağa geçirmektedir. Geçici kabul tutanağı, idarece onaylandıktan sonra geçerli olmaktadır. Geçici kabulün yapılmış olması, işin kesin kabul hükmünü doğurmamaktadır.⁶⁵

2.3.4.2. Kesin Kabul

Kesin kabul için belirlenen tarihte, yüklenicinin yazılı müracaatı ile kesin kabul komisyonu oluşturularak geçici kabuldeki esas ve usullerle kesin kabul yapılmaktadır. Geçici ve kesin kabul arasında, yüklenici tarafından yapılması gereken, sürekli ve bakım niteliğindeki işlerin sözleşme uyarınca yapılıp yapılmadığı Kabul Komisyonu tarafından incelenerek tespit edilmektedir.⁶⁶

Teminat süresi içinde sözleşmesi yapılan işin, sözleşmedeki maddeler kapsamında yüklenici tarafından yerine getirildiği ve kendisine yüklenebilecek kesin kabulü engelleyecek bir kusur ve eksiklik görülmediği takdirde kesin kabul tutanağı düzenlenmektedir.

İşin kesin kabulünü engelleyecek derece her hangi bir durumun olması halinde, kabulü engelleyen kusur ve eksiklikler belirlenerek idareye bildirilmektedir. İdare bu

⁶⁴ Kızılot, 174.

⁶⁵ Kızılot, 174-175.

⁶⁶ Kızılot, 178.

eksikliklerin belirlenen süre içinde giderilmesi için yükleniciye tebliğde bulunmaktadır. Yüklenici kusur ve eksiklikleri gidermemesi durumunda, idare bu eksiklikleri kendi gidermekte ve oluşan bu zararı hak ediş bedellerinden düşmektedir. Hak ediş bedelinin olmaması halinde teminatından kesmeye yetkilidir. Kesin kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul işlemi tamamlanmış olmaktadır.⁶⁷

2.3.4.3. Geçici Kabul Tutanağının İdare Tarafından Onaylandığı Tarihin İşin Bitim Tarihi Olarak Kabul Edilmesi

İşin bitim tarihine yönelik geçmişte yaşanan tartışmalara son vermek amacıyla, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 44. Maddesi 2361 Sayılı Kanun'la değiştirilerek, geçici kabulün yapıldığına ilişkin tutanağın düzenlendiği tarihin, işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi gerektiği hükmüne bağlanmıştır. Bu düzenlemenin de uygulamada sorunlar ortaya çıkarması sonucunda, "*geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih*" ifadesi, 5035 Sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, "*geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih*" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece, tutanağın düzenlenmesi yerine, düzenlenen geçici kabul tutanağının idare tarafından onaylanması esas alınmıştır. Sözleşmede işin bitim tarihi olarak "kesin kabul tarihinin" belirlenmesi halinde ise, işin bitim tarihi olarak kesin kabulün yapıldığı tarihin esas alınması gerekmektedir.⁶⁸

2.3.4.4. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi

Geçici Kabul Komisyonu işyerine giderek yüklenici tarafından yapılan işleri muayene etmekte ve incelemektedir. Komisyon, yapmış olduğu inceleme ve muayene sonucunda işi geçici kabule hazır bulduğu takdirde, işin genel durumuna ilişkin görüşleri ile uygun göreceği diğer kayıt ve şartları belirten "Geçici Kabul Tutanağı"nı yeterli sayıda düzenlemektedir. Bu tutanak, komisyon üyeleri ve yüklenici tarafından imzalanmaktadır. Geçici kabul inceleme ve muayenesi sırasında, komisyon kabule engel nitelikte olmamakla birlikte yapılan işte kusur ve noksanlıklar tespit ederse, bu eksiklikleri tutanakta belirtmekte ve görülen kusur ve noksanlıkların giderilerek tamamlanması için işin özelliğine göre yeterli süreyi belirlenmektedir. Bu şekilde

⁶⁷ Öcal, Erden, Işıklılar, 310.

⁶⁸ Kızılot, 176.

tanzim edilen tutanaktan birer nüsha yapı denetim görevlisine ve yükleniciye verilmektedir. Tespit edilen noksan ve kusurlar tamamlandığında yapı denetim görevlisi durumu tutanağın altına kaydederek imzalamakta ve tutanağı yetkili makama göndermektedir. Söz konusu noksan ve kusurlar komisyonca belirlenen süre içinde tamamlanmadığı takdirde, yapı denetim görevlisi tarafından Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 42. Maddesi hükümleri uygulanmaktadır. Komisyon, yapmış olduğu inceleme ve muayene sonucunda işi geçici kabule hazır bulmadığı takdirde, durumu bir tutanakla tespit etmekte ve idareye bildirmektedir. Bu durumda geçici kabul yapılmamış sayılmaktadır.⁶⁹

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 42. Maddesine göre; işte kusur ve eksikliklerin varlığı halinde bunların giderilmesi için belirlenen sürenin sonunda, yüklenici bulunsun veya bulunmasın, aynı şekilde durum, yapı denetim görevlisi tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilmektedir. Yüklenicinin yaptığı işin süresinde tamamlandığı yapı denetim görevlisi tarafından tespit edilmiş, ancak Kabul Komisyonu'nun iş yerine gitmesi ve kabulü yapması herhangi bir nedenle gecikmiş ise kabul tutanağında işin gerçek bitiş tarihi belirtilmekte ve bu işin geçici kabul tarihi olmaktadır. Sözleşmeye göre gerekli görülen yükleme deneyi veya buna benzer diğer teknik deneyler, istek halinde yüklenici tarafından yapılmakta veya yaptırılmaktadır. Kabul Komisyonu, yüklenicinin yaptığı işte tereddüt doğuran durumlar görürse, durumun tahkiki için, sözleşmede yazılı olmasa bile, her türlü giderleri yükleniciye ait olmak üzere yükleme ve benzeri deneylerin yapılmasını isteyebilmektedir.⁷⁰

Geçici kabul için yapılan incelemede, teknik olarak kabulünde sakınca görülmeyen ve giderilmesi de mümkün olmayan veya fazla harcama ve zaman kaybını gerektiren, kusur ve eksiklikler görülecek olursa yüklenicinin hakediş veya teminatından uygun görülecek bir bedel kesilmek şartı ile, iş idare tarafından bu hali ile kabul edilebilmektedir. Bu gibi kusur ve eksikliklerin niteliğinin ve kesilecek bedelin kabul tutanağında gösterilmesi gerekmektedir. Yüklenici bu işleme razı olmazsa, her

⁶⁹ Yapım İşleri Genel Şartnamesi, Madde 42.

⁷⁰ Yapım İşleri Genel Şartnamesi, Madde 42.

türlü gideri kendisine ait olmak üzere, kusur ve eksiklikleri verilen sürede düzeltmek ve gidermek zorundadır.⁷¹

2.3.4.5. Geçici ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi

GVK'ın 44. Maddesine göre geçici ve kesin kabule tabi olmayan işlerde, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir. Bu hallerde fiili bir ölçü söz konusudur. Her olay, kendine ait özellikler taşıyabilmektedir. Genel planda önem taşıyan unsur, inşası tamamlanan yapının, sahibinin kullanımına ve yetkisine sunulmuş olmasıdır.

Borçlar Kanunu'nun 362/1 Maddesine göre sözleşmelerde esas, sözleşmenin ifasıdır. Yapılan sözleşme gereği taahhüt edilen hizmetin yerine getirilmesinin açıkça kabulü ile akit sona ermekte ve müteahhit her türlü sorumluluktan kurtulmaktadır.

İşin ifa edilerek son bulması için aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekmektedir.⁷²

1. İşin yapılmış olması,
2. Yapılan işin teslim edilmiş olması (teslim fiilen olduğu gibi hükmen de olabilir),
3. Yapılan işin kabul edilmiş olması. Kabul tek taraflı bir irade beyanı ile açıkça yapılabileceği gibi kusurların varsa sözleşmede öngörülen süre içinde, yoksa ilk fırsatta bildirilmesi suretiyle yapılabilmektedir. Kabul ile sözleşme sona ermektedir.

2.3.4.6. Taahhüt Aşamasında Öngörülemeyen Hallerde İşin Bitim Tarihi

Taahhüt edilen inşaat ve onarma işinin yapılması sürecinde müteahhit açısından öngörülmeven durumlar ortaya çıkabilmektedir. Öngörülmeven durumlar; sözleşmenin feshi, müteahhidin ölümü, ağır hastalık, tutukluluk ve mahkumiyet halleri, tasfiye, devir olarak sınıflandırılabilir.

⁷¹ Yapım İşleri Genel Şartnamesi, Madde 42.

⁷² Kızılot, 193.

2.3.4.6.1. Sözleşmenin Feshi

Normal iş bitiminin dışında herhangi bir nedenle sözleşmenin fesh edilmesi halinde müteahhit, hesaplarını kapatmak ve fesih tarihi itibarıyla kar-zararını tespit etmek zorunda kalmaktadır. Bu durumda sözleşmenin feshi halinde, işin bitim tarihi, sözleşmenin fesih tarihi olmaktadır.⁷³

2.3.4.6.1.1. Müteahhidin Sözleşmeyi Fesh Etmesi

Yüklenicinin mali zorluk içinde olması sebebiyle taahhüdünü yerine getiremeyeceğini gerekçeleriyle birlikte bildirmesi halinde, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmadan kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilmektedir. Sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilmektedir.⁷⁴

2.3.4.6.1.2. İdarenin Sözleşmeyi Fesh Etmesi

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 20. Maddesine göre aşağıdaki hallerde idare sözleşmeyi feshetmektedir:

- a. Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi üzerine, ihale dokümanında belirlenen oranda gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az yirmi gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi,
- b. Sözleşmenin uygulanması sırasında yüklenicinin 25. Maddede sayılan yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu tespit edilmesi hallerinde, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilmektedir.

Bir çok durumda feshin gerçekleştiği tarihle, hukuken tekamül ettiği tarih farklı olmaktadır. Örneğin, müteahhidin nedensiz olarak işi terk etmesi, idareye sözleşmeyi

⁷³ Kızılot, 193.

⁷⁴ Kızılot, 193-195.

feshetme hakkını vermektedir. Ancak işlemin hukuken tekabül edebilmesi için, feshin müteahhide tebliğ edilmesi gereklidir. Ayrıca tebliğ işleminden sonra da yapılmış işin kontrolü ve metrajlamasının yapılması, buna göre müteahhide hak kazandığı istihkakın ödenmesi gerekmektedir. Böylece, sözleşmenin feshi halinde da işin bitimi bakımından;

- İşin fiilen terk edildiği tarih,
- Feshin hukuken tekamül ettiği tarih,
- Fesihden sonra, inşaatın metrajlanıp, istihkak durumunun kesinlik kazandığı tarih, olmak üzere üç ayrı tarih ortaya çıkmaktadır.⁷⁵

2.3.4.6.2. Müteahhidin Ölümü, Ağır Hastalığı, Tutukluluk ve Mahkumiyet Durumları

İşi yüklenen müteahhidin ölümü, ağır hastalığı, tutukluluğu veya özgürlüğünü kısıtlayıcı bir cezaya mahkumiyeti durumlarında uygulanacak hükümler Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 17. Maddesinde belirtilmekte olup, aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- a) *“Yüklenicinin ölümü halinde, sözleşme feshedilmek suretiyle hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin teminatları ve varsa diğer alacakları varislerine verilir. Ancak, aynı şartları taşıyan ve talepte bulunan varislere idarenin uygun görmesi halinde, ölüm tarihini izleyen otuz gün içinde varsa ek teminatlar dahil taahhüdün tamamı için gerekli kesin teminatı vermeleri şartıyla sözleşme devredilebilir.”*
- b) *“Ağır hastalık, tutukluluk veya özgürlüğü kısıtlayıcı bir cezaya mahkumiyeti nedeni ile yüklenicinin taahhüdünü yerine getirememesi halinde, bu durumun oluşunu izleyen otuz gün içinde yüklenicinin teklif edeceği ve ilgili idarenin kabul edeceği birinin vekil tayin edilmesi koşuluyla taahhüde devam edilebilir. Ancak, yüklenicinin kendi serbest iradesi ile vekil tayin edecek*

⁷⁵ Tuna, Ö. (2009), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi”, T.C. Marmara Üniversitesi SBE, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 65.

durumda olmaması halinde, yerine ilgililerce aynı süre içinde genel hükümlere göre bir yasal temsilci tayin edilmesi istenebilir. Bu hükümlerin uygulanmaması halinde, sözleşme feshedilerek yasaklama hariç haklarında 20 ve 22 nci maddeye göre işlem yapılır.”

2.3.4.6.3. Tasfiye

Tasfiye durumunda, şirket ve işveren arasındaki hukuki bağ sona ermekte ve sözleşme gereği taahhüt edilen işle ilgili olarak, tasfiyenin başladığı tarihe kadar yapılan harcamalar göz önüne alınarak, işveren ile şirket arasında bir tasfiye protokolü hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu protokolde, işle ilgili olarak kesin kar veya zarar (yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak kurumun bilançosunun aktifinde yer alan harcamalar ile pasifinde yer alan istihkaklar karşılaştırılarak) tespit edilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 42. Maddesine göre tasfiye halinde, tasfiye edilen kurumlar namına tasfiye karı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye beyannamesi verme süresi içinde ödenmektedir.⁷⁶

2.3.4.6.4. Devir

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 16. Maddesinde sözleşmelerin, zorunlu hallerde ihale yetkilisinin yazılı izni ile başkasına devredilebileceği yer almaktadır. Ancak, devir alacaklarda ilk ihaledeki şartların aranması yine aynı madde hükmüne göre zorunlu tutulmaktadır. Ayrıca, isim ve statü değişikliği gereği yapılan devirler hariç olmak üzere, bir sözleşmenin devredildiği tarihi takip eden üç yıl içinde aynı yüklenici tarafından başka bir sözleşmeye devredilemeyeceği veya devir alınamayacağı bu maddede belirtilmektedir.

İhale yetkilisinin vereceği izinle yapılan devir sözleşmesi ile müteahhit açısından iş bitmiş sayılmaktadır. Bu sözleşmeyle işverene karşı yapılan taahhüde bağlı borçlar sona ermektedir. Bu durumda yapılan devir sözleşmesinin hukuken tamamlandığı tarihin, devreden firma açısından işin bitim zamanı olarak ele alınması gerekmekte ve devir tarihine kadar oluşan faaliyet sonucunun ilgili yılda beyan edilmesi

⁷⁶ Yılmaz, A. (2003), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme”, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi No:10, Ankara: Şafak Matbaacılık, 21.

gerekmektedir. İşin devri halinde, devir alan kimse bütün hak ve vecibeleri ile işi devreden müteahhidin durumuna girecek, vergisel açıdan da mükellefiyet kendisine ait olacaktır. Devreden kişinin daha önce aldığı istihkakları da devralan kişiye devretmesi nedeniyle vergi kesintisi yapılmayacaktır. Maliye Bakanlığı, idarenin de onayı ile taahhüt edilen inşaat ve onarım işinin devri halinde, kesilen gelir vergisi stopajının devralan kişi tarafından beynamede gösterilmek suretiyle mahsup edilebileceğini kabul etmiştir.⁷⁷

⁷⁷ Tuna, 68.

II. BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ

İnşaat taahhüt işletmelerinin gerçekleştirdikleri faaliyetler gereği, diğer işletmelerden farklı özelliklere sahip olması sonucunda muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler önemli olmaktadır. Çalışmanın bu kısmında inşaat taahhüt işletmelerinde farklı yönleri bulunan muhasebenin önemi ve özellikleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1.1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ

Muhasebenin temel amacı, bir işletmenin varlık ve kaynaklarında meydana gelen ve para ile ifade edilebilen olayları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğruluğunu saptayarak, belirli bir sistem içinde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamaktır.⁷⁸ Elde edilen bu bilgilerle işletme sahiplerine ve yöneticilerine doğru kararlar almalarında yardımcı olmaktadır.

İnşaat taahhüt işlerinde, işin sürdüğü dönemlerde işletme ilgililerince işletme faaliyetleri ve bu faaliyetlerin karlılığına ilişkin bilgi alma gereksinimi söz konusu olmaktadır. Örneğin üç yıl sürecek bir tünel açma ve yol inşaatı işinin yapımını üstlenen inşaat şirketi faaliyet karlılığına ilişkin bilgileri elde etmesi için üç yıl beklemesi söz konusu olamaz.

İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemi, ihaleye katılmak üzere teklif edilen fiyatların belirlenmesi, devam eden işler süresince gerekli maliyet kontrollerinin

⁷⁸ Erdamar C., Basık F. O. (2003) “*Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*”, İstanbul, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, 1.

yürütülmesi, yapılan işlerle ilgili fiili olarak katılan maliyetlerin ve karın belirlenmesi ve finansal tabloların hazırlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Elde edilen bilgiler, işletmenin faaliyetlerine ve gelecekle ilgili kararlar alınmasına yardımcı olmaktadır.⁷⁹

1.2. İNŞAAT MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ

İnşaat işleri diğer üretim faaliyetlerine nazaran fiziki ve mali olarak çok büyük boyutlara ulaşabilmekte, daha fazla detay ve teknik ayrıntı içermekte, çok fazla çeşitte teknik ekipman ve makine kullanılmakta, çeşitli uzmanlık alanlarıyla beraber iş süreçlerinde yer alabilmekte ve yapısı gereği daha uzun sürebilmektedir.

İnşaat muhasebesi kendine özgü bazı özellikleri ortaya çıkarmaktadır:⁸⁰

- Taahhüt işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsamaktadır. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanmaktadır.
- Taahhüt işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri, giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına sokmaktadır.
- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular da gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir.
- İnşaat işletmesinin yaptığı hemen hemen her işin birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir.
- İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında işin tamamlanması yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirmektedir.

⁷⁹ Adiloğlu, 33.

⁸⁰ Şenlik M. (2010) “İnşaat Muhasebesi”, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 220.

1.3. TEKDÜZEN HESAP PLANINDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ İÇİN ÖZELLİK ARZEDEN HESAPLAR

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu olan 1 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile herhangi özel bir düzenleme getirilmemiştir. Bu işletmelerin, hizmet işletmesi olması sebebiyle, 740 Hizmet Üretim Maliyet Hesabı, 741 Hizmet Üretim Maliyet Yansıtma Hesabı, 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı, 622 Satılan Hizmet Maliyeti (-) hesaplarının kullanılması öngörülmüştür. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak kapsamlı düzenleme, 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile getirilmiştir. Buna göre inşaat işletmelerinin kullanacağı ayrıntılı hesaplar Tek Düzen Hesap Planı kapsamına girmiştir. Buna göre, 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesapları, 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişler Hesabı ve 179 Taşeronlara Verilen Avanslar, 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı gibi özellikli hesaplar Tekdüzen Hesap Planı’nda yer almaya başlamıştır.⁸¹

1.3.1. Kasa ve Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

Kasa ve Merkez Şubeler Cari Hesabı, işletmenin sahip olduğu ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılmaktadır. İnşaat taahhüt işletmelerinde, ödemelerin şantiye kasasından yapılması halinde, kasa hesabı altında yer alan şantiye kasaları şeklinde izlenmektedir. Hesap planında aşağıdaki gibi gösterilmektedir:

100. Kasa

100.01. A Şantiyesi Kasası

100.02. B Şantiyesi Kasası

⁸¹ Adiloğlu, s.57.

Yurt içinde yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, şantiyelerde defter tasdiki yapılarak muhasebe tutulması durumunda ve yurt dışı inşaat ve onarım işlerinin takibi için merkez ve şubeler cari hesabı kullanılmaktadır. Bu durumda merkezle diğer şantiyeler, şantiyeler arasındaki işlemler için 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı kullanılmaktadır. Merkez ve şubeler cari hesabı; merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarındaki borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği borçlu ve alacaklı olarak çift taraflı çalışan bir hesaptır. Bir inşaat firmasının çok değişik yerlerde ve ülkelerde aynı anda birden fazla iş üstleneceği düşünülürse, her yapılan iş için oluşacak finansal olaylar farklı nitelikte olacaktır. Bu unsurlar göz önüne alındığında, her inşaat projesinin daha kolay ve gerçekçi bir şekilde izlenmesi için, bu hesabın, şubeler düzeyinde izlenmesi daha doğru olacaktır. Hesap planında şu şekilde gösterilmektedir;

393. Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

393.01. Yurt Dışı Şubeler

393.01.01. Umman Merkez Şubesi

393.01.02. Kazakistan Merkez Şubesi

393.02. Yurtiçi Şubeler

393.02.01. İzmir Merkez Şubesi

1.3.2. Verilen Depozito ve Teminatlar

Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı, işletmenin üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenmesinde kullanılmaktadır. İnşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri ile uğraşan işletmeler hem yönetim binalarında, hem de inşaat işlerinde kullanmak üzere; elektrik, su, doğalgaz için çeşitli kurumlara depozito adıyla nakitler yatırılmaktadır.⁸²

⁸² Yılmaz, 315.

Yatırılan depozitonun süresi 1 yıldan az ise, 126 no'lu Verilen Depozito ve Teminatlar hesabı kullanılmaktadır. Yatırılan depozitonun süresi 1 yıldan fazla ise, 226 no'lu Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı'nda izlenmektedir. Yatırılan depozito geri alınınca ters kayıt yapılarak ilgili hesap kapatılmaktadır.

1.3.3. Stoklar

Stoklar, işletmenin satmak, tüketmek veya üretimde kullanmak amacıyla edindiği, ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün ve hurda gibi bir yıldan az sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşmaktadır. 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, inşaat işinde kullanılmak üzere alınan çimento, kum, çakıl, tuğla, demir, gibi maddelerin izlendiği hesaptır.

Taahhüt işinde kullanılmak üzere alınan mallar 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'nda izlenmektedir. Örneğin inşaat işinde kullanılmak üzere alınan tuğla ya da demir, inşaatın bünyesine girinceye kadar bu hesapta izlenmektedir. Ancak bazı malların özelliği gereği stok hesaplarında izlenmesi mümkün olmayabilmekte ve direkt olarak maliyet hesaplarında takip edilmektedir. Örneğin hazır betonun stoklanması mümkün olmadığı için, direkt maliyet hesaplarında izlenmektedir.⁸³

1.3.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesapları, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işiyle uğraşan işletmelerin, yaptıkları işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesapları kapsamaktadır. İnşaat işletmesinin, dönem içinde devam eden ve bir sonraki yıla sarkan işleri dolayısıyla oluşan maliyetleri yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında yer almaktadır. Tek Düzen Hesap Planı'nda, 170-178 no'lu hesaplar arasında yer almaktadır. Bu hesaplar proje bazında izlenmektedir.

Eğer projeler daha fazla ise, her projeye yardımcı defter (hesap) düzeyinde izlenebilmektedir. Bu durumda her bir proje için kullanılan yardımcı defterler, ana hesap niteliği kazanmış olmaktadır.

⁸³ Kazım Y. (2004) "İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik," Ankara Ce-Ka Yayınları, 318.

Tek Düzen Hesap Planı'nda, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı altında toplanan inşaat ve onarma işlerinin maliyetleri, 741 Hizmet Üretim Yansıtma Hesabı ile 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Maliyetleri Hesapları'na aktarılmaktadır. Böylelikle, yıl içinde bitmeyen inşaatlara ait maliyetler, işletmenin varlıkları arasında yer almaktadır. İşin bittiği yıl ise, bu hesapta oluşan maliyet 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılarak kapatılmaktadır. Seri 2 numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri dönen varlık, yıllara yaygın inşaat onarım hakedişleri kısa vadeli borç olarak muhasebeleştirilmekte ve iş bitinceye kadar bu hesapta kalmaktadır. Buna göre, işle ilgili yapılan maliyetler ve hakedişler bilançoda yer almaktadır. İnşaatın yapımında katlanılan maliyetler varlık olarak gösterilmekte, yapılan işin karşılığında düzenlenen hakedişler, inşaat işletmesinin borcu olarak gösterilmektedir. Bu borç aslında işverenin borcudur. İnşaat taahhüt işletmesinin böyle bir varlığı ve borcu bulunmamaktadır. Yapılan işin miktarına ve fiyatına göre kar-zarar çıkartılarak gelir tablosuna aktarılırsa, yıl içinde gerçekleşmiş olan faaliyetin sonucu sonuç hesaplarına aktarılmış olacaktır.⁸⁴

Üstlenilen inşaat onarım işi ile ilgili giderler 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve ortak giderlerden alacağı pay ile 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na borç kaydedilmektedir. Geçici kabul ile birlikte 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı'nda oluşan maliyet tutarı 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na devredilmektedir.

1.3.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri, yıllara yaygın taahhüt işi ile uğraşan işletmelerin üstlendikleri işlerden, tamamladıkları kısım karşılığında aldıkları hakedişlerin izlendiği hesaplardır. İnşaatın tamamlanan kısmı için yapılan hakediş tutarları bu hesapta takip edilmektedir. 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı 170 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyeti Hesabı ile paralel olarak düzenlenmektedir. Üstlenilen işin geçici kabulü yapıldıktan sonra hesap, ilgili satış hesabına aktarılarak bilanço hesabından gelir tablosu hesabına aktarılmaktadır.

⁸⁴ Kazım, 335.

Hakediş bedelinin muhasebe kayıtlarına aktarılması için tahsil edilmesi gerekmemektedir. İşveren tarafından hak edişlerin onaylanması ile hakediş alacağı doğmaktadır. Buna hakediş tahakkuku denmektedir.⁸⁵

İnşaat işlerinde bütün işlerin bitme zamanları aynı değildir. Bu yüzden farklı inşaat işlerinin hakediş bedelleri için ayrı hakediş hesap kırılımları açılıp takip edilmelidir. Böylelikle sonuç hesaplarına aktarılan hakedişlerde ortaya çıkabilecek sorunlar önlenmiş olacaktır.⁸⁶

1.3.6. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar

Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar, izleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların takip edildiği hesaptır. Gelecek dönemden daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergiler ödendiğinde 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı'na borç kaydedilmektedir. Bu hesaba kaydedilen vergi tutarının indirilebilme süresi bir yılın altına düştüğünde 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı'na aktarılmaktadır.⁸⁷

1.3.7. Satılan Hizmet Maliyeti

Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı üretilen hizmetle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedilip izlenmesinde kullanılmaktadır. İnşaat taahhüt işlerinde 17 no'lu hesap grubunda biriken maliyetlerin geçici kabulü yapıldıktan sonra 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılarak gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.⁸⁸

1.3.8. Hizmet Üretim Maliyeti

Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği, yapılan taahhüdü bir hizmet ifası olarak değerlendirmektedir. İnşaat taahhüt işletmeleri, hizmet ifası sırasında taahhüt edilen işle ilgili giderleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda takip etmektedirler. Bu hesaba inşaat işinin içine doğrudan giren malzemeler, işçili ve benzeri

⁸⁵ Çankaya İ. (2003) "İnşaat Muhasebesi", Yıllara Yaygın-Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, 2. Baskı, Ankara Meslek Yapıtları, 194.

⁸⁶ Kazım, 335.

⁸⁷ Kazım, 340.

⁸⁸ Kazım, 352.

girdilerin maliyeti kaydedilmektedir. Yılsonunda iş bitmemişse 17 hesap grubundaki 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri Hesabı'na aktarılmaktadır. Geçici kabul yapıldığında 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı, 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılmaktadır.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabının İşleyişi: Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış hizmet maliyetini oluşturan giderler, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının borcuna kaydedilen tutarları bu hesabın alacağı karşılığı 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabının borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabının İşleyişi: Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılarak kapatılır.

1.4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ VE BİRİM MALİYET HESAPLAMALARI

1.4.1. Maliyet Kavramı ve İnşaat Taahhüt İşletmeleri İçin Önemi

Taahhüt şeklindeki inşaat işlerinde taahhütte bulunan işletme, işverenin talebi ve beklentisi doğrultusunda, istenen inşaat işini şartnamede belirtilen hususlar doğrultusunda yerine getirmekle yükümlüdür.

İnşaat taahhüt projelerinde doğru ve gerçekçi bir fiyat teklifi yapılabilmesi, inşaat taahhüt işletmelerinin yaşamlarını sürdürmeleri için son derece önemlidir. Fiyat tekliflerinin doğru ve ayrıntılı bir şekilde yapılmaması, inşaat taahhüt işletmelerinin ağır sorumluluklar üstlenmesine neden olabilir. Her işletmede olduğu gibi asıl amacı kar etmek olan inşaat taahhüt işletmelerinin kar elde edebilmesi, proje maliyetlerine dayanılarak verilen sağlıklı fiyat teklifleri ile mümkün olmaktadır.

1.4.1.1. Maliyet Kavramı

Maliyet, belirli bir amaca yönelik kullanım ve tüketimlerin parayla ifadesidir. Üretim açısından maliyet ise işletmelerin, faaliyet konusunu oluşturan mamül ve hizmetleri elde etmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değeridir. Üretim maliyeti esasına göre yapılan bu tanımlamada üç önemli özellik bulunmaktadır:⁸⁹

- Bir harcamanın üretim maliyetine yüklenebilmesi için, o harcamanın işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamül veya hizmeti elde etmek için yapılmış olmalıdır.
- Bir üretim harcamasının maliyet sayılabilmesi için, parayla ölçülebilecek bir değer olması gerekmektedir.
- Üretim maliyetinin faktör harcamalarının bir fonksiyonu sayılması için üretim faktörü kapsamının yeteri kadar geniş belirlenmesi gerekmektedir.

Literatüre ve uygulamaya bakıldığında maliyet, gider ve harcama kavramlarının karıştırıldığı ve eş anlamlı kelimeler gibi birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Maliyet tanımı ile birlikte bu kavramlarında tanımı aşağıdaki gibidir;

- Giderler, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve gelir elde edebilmesi için kullandığı ve tükettiği girdilerin parasal ifadesidir. Başka bir deyişle giderler, belli bir dönemin gelirleri için tüketilen mal ve hizmetlerin maliyetleridir.⁹⁰
- Harcama ise, herhangi bir amaçla işletme tarafından ödenen nakdin, transfer edilen varlığın, katlanılan borcun veya sunulan hizmetlerin parasal olarak ifadesidir.⁹¹

⁸⁹ Şenlik, 272.

⁹⁰ Adiloğlu, 72.

⁹¹ Akdoğan N. (2000) “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, 5. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 7-8.

1.4.1.2. Maliyet Muhasebesi ve Amaçları

Maliyet muhasebesi, üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerinin, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir. Maliyet muhasebesi, işletmenin daha çok içyapısını ilgilendiren üretim eylemleriyle ilgili olduğundan, bu muhasebe dalına Analitik Muhasebe ya da İşletme Muhasebesi adı verilmektedir. Maliyet muhasebesinin amaçları aşağıdaki gibidir:⁹²

Mamullerin maliyetini saptamak; üretilen mamullerin maliyetinin hesaplanmasına imkan sağlamaktadır. Satın alınan hammadde ve malzemelerin kayıtlanması, sınıflandırılması ve üretilen mamul için kullanılan miktarların hesaplanmasında maliyet muhasebesinden yararlanılmaktadır. Ayrıca üretilen mamül maliyetinin hesaplanması ve bu hesaba göre mamül satış fiyatının belirlenmesinde de maliyet muhasebesi verilerinden faydalanılmaktadır.

Maliyet kontrolüne yardımcı olmak; maliyetlerin ve üretimin sınıflandırılması ile her bir bölüm için maliyet hesaplaması yapılarak, üretim sonucunda ortaya çıkan aşırı ve anormal maliyetlerin karşılaştırılması yapılarak maliyet farklılıklarının kaynağının hangi üretim girdisinden ve hangi bölümden kaynaklandığı tespit edilerek, bu maliyetlerin kontrol altına alınması sağlanmaktadır.

Planlamaya yardımcı olmak; maliyet muhasebesi geçmişteki verilerden yararlanarak, işletme yöneticilerinin ileriye dönük hesaplama ve planlama yapmasına yardımcı olmaktadır. İşletme bütçelerinin hazırlanmasında ve bu bütçe rakamlarından dönemsel veya aylık sapmaların veya bütçe rakamlarının tutturulup, tutturulmadığının karşılaştırılmasında da maliyet muhasebesinden yararlanılmaktadır.

Özel yönetim kararlarına yardımcı olmak; işletme yöneticileri eğer, üretimlerinde ürün çeşitliliğine gidecekse veya yeni bir ürün üretecekse bunların maliyetlerinin hesaplanmasında yine maliyet muhasebesinden yararlanacaklardır. Yeni

⁹² Çetiner E. (2004) “Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları”, Ankara, Gazi Kitabevi, 9.

bir üretim hattının kurulması veya kurulmaması konusunda karar verilirken maliyet muhasebesi verilerinden faydalanılmaktadır.

1.4.1.3. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Önemi

İşletmelerde, üretilen ürünlerin maliyetini belirlemede kullanılan maliyet sistemleri, üretim faaliyetlerinin niteliğine göre sınıflandırıldığında, sipariş maliyeti yöntemi ve safha maliyeti yöntemi olarak ikiye ayrılmaktadır. Sipariş maliyet yöntemi, her dönemde değişik tip ürünlerin üretildiği durumlarda kullanılmaktadır.⁹³ Sipariş maliyet yöntemi, yapımı belli bir özelliğe sahip olan ve her bir sipariş için maliyet öğelerinin ayrı ayrı izlenmesini gerektiren bir maliyet yöntemidir.⁹⁴

İnşaat taahhüt işleri, yapım şartları belirlenmiş bir inşaat işinin belirli koşullarda yapılmasıdır. Buna göre, inşaat taahhüt işlerinde yapımı üstlenilen her projenin maliyetlerinin ayrı ayrı belirlenmesi gerektiğinden sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilmeli ve maliyetlerin hesaplanmasında sipariş maliyeti yöntemi kullanılmalıdır. İnşaat işletmelerinde dönem gelirin gerçeleştirilmesinde yapılan, her sözleşme türüne göre değişebilen özel hesaplamalar, inşaat işletmelerinin üstlendikleri her inşaat işine ilişkin dönem karlarının saptanmasına olanak vermektedir.⁹⁵

İşletmelerin üretim süreçleri, üretim departmanının özellikleri, faaliyet gösterdikleri sektörün özellikleri maliyet yerlerinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. İnşaat taahhüt işlerinde yapımı üstlenilen her proje birbirinden farklı özelliklere sahip olması nedeniyle ayrı bir maliyet yeri olarak kabul edilmelidir. Her proje için farklı bir maliyet merkezi oluşturulacağından, her bir işle ilgili maliyetlerin ayrı olarak izlenmesi daha sağlıklı sonuçlar vermektedir. Maliyetler ve bu maliyetlerin faaliyet alanlarının önceden belirlenmesi, faaliyetlerle ilgili maliyetlerin dağıtılmasını daha da kolaylaştırmaktadır.⁹⁶

⁹³ Adiloğlu, 74.

⁹⁴ Kartal A. (1992) “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması”, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 554, Anadolu Üniversitesi Basımevi, 33.

⁹⁵ Erdamar C. (1982) “Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması- Finansal Tablolar II”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Şubat, Sayı: 27, 3.

⁹⁶ Şenlik, 40.

İnşaat taahhüt işletmelerinde, maliyet muhasebesinin temel amaçları şunlardır:⁹⁷

- Her inşaat taahhüt projesine ait maliyetlerin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Fiili maliyetlerin tespiti, proje bazında kar zararın tespit edilmesi, işletmenin faaliyet sonuçlarının raporlanması açısından büyük önem taşımaktadır.
- Kontrol işlevinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Fiili maliyetle tahmini maliyetlerin karşılaştırılarak inşaat maliyetlerinin kontrolü yöneticiler açısından gerekli olan bilgilerin sağlanmasında ve kararların alınmasında önemli bir rol almaktadır.
- İnşaat taahhüt işletmelerinde, doğru ve tutarlı fiyat teklifleri ancak etkin işleyen bir maliyet muhasebesi sistemi ile mümkün olmaktadır.

1.4.2. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Sistemleri

Muhasebedeki karın ölçümü en basit olarak, “Hasılat - Maliyetler = Kar” olarak ifade edilirse, bir inşaat taahhüt işletmesinde de en basit maliyet sistemi; yapımı biten inşaatların fiili toplam maliyetleri hesaplanarak, inşaat hasılatından düşülmesiyle bulunacak olan kar rakamı üzerine kurulacaktır. Ancak inşaat taahhüt işletmelerinde kurulacak olan maliyet sisteminde, yalnızca inşaatın fiili toplam maliyetinin bulunması ile yetinilmemeli, inşaat işinin yapımı süresince oluşan fiili maliyetlerle, teklif maliyetlerinin karşılaştırılmasını da sağlayacak bilgiler bulunmalıdır.⁹⁸

1.4.2.1. İş Birimlerini Esas Alan Maliyet Sistemi

İş birimlerini esas alan maliyet sistemine göre öncelikle taahhüt edilen inşaat işinin, yapılan plan ve projelerden hareketle, inşaatın teknik özelliklerine göre iş sınıflarına ayrılmalıdır. Yapılan bu sınıflama, işin özelliğine göre teklif verme politikasına göre farklılık gösterebilmektedir. İnşaat işini iş birimlerine ayıracak olan

⁹⁷ Demetoğlu A. (1988) “İnşaat Taahhüt İşlerinde Maliyet Planlaması ve Kontrolü”, İstanbul Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, 24-25.

⁹⁸ Adiloğlu, 77.

kişilerin, yapılacak işin teknik yapı özelliklerini çok iyi bilmeleri gerekmektedir. Örneğin liman inşaat işi için yapılacak iş sınıflaması; alan temizliği, dolgu, kazık ve beton atma olarak sınıflara ayrılarak her 1 m² alan temizliği, 1 m³ dolgu, 1 m kazık ve 1 m³ beton atma için gerekli hesaplamalar yapılmaktadır. Bu hesaplamalara, birim imalat analizleri sırasında rastlanmaktadır.

Birim imalat hesaplamasında dikkate alınacak unsurlar aşağıdaki gibidir,⁹⁹

- Birim üretim için harcanan işçilik saati,
- Birim üretimin bünyesinde yer alan malzeme çeşidi ve miktarı,
- Birim üretim için kullanılan makine saati,
- Birim üretim için kullanılan akaryakıt, yağ v.s. gibi sarf malzemeleri,
- Varsa, birim imalatın bir kısmı için kullanılması düşünülen taşeron maliyeti.

İş birimlerini esas alan maliyet sistemini kurulabilmesi ve işleyebilmesi için, işin yürütüldüğü alanda maliyetle ilgili unsurların takibi son derece önemlidir. Öncelikle çok düzenli ve sağlıklı bir belge akışı sağlanmalıdır. Harcanan direk işçilik saatleri, kullanılan malzeme miktarları, makinelerin çalışma süreleri gibi unsurların düzenli ve doğru bir şekilde takibi söz konusu olmalıdır.

İşin her biriminde kullanılan malzemelerin formlarla ayrıntılı olarak belirtilmesi gerekmektedir. Böylelikle, kullanılan malzeme iş birimleri itibariyle elde edilmiş olmaktadır. Daha sonra iş birimleri itibariyle kullanılan bu malzemeler, teklif maliyeti ile fiili maliyetlerin karşılaştırılmasını sağlamaktadır.

Harcanan işçilik saatleriyle ilgili olarak puantaj defterlerinden yararlanılmaktadır. Puantaj defterleri aracılığıyla, inşaat işinde çalışan tüm işçilerin çalışma süreleri, mesai saatleri, saat ücretleri ve toplam işçilik maliyetleri gösterilerek

⁹⁹ Benligiray Y. (1981) “*İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*”, Eskişehir, Eskişehir Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 241/161, 60.

ayrıca makine ekipmanlarının hangi işte ne kadar süre ile çalıştığı hakkında bilgi almak mümkün olmaktadır.

Bu yöntemin en önemli özellikleri aşağıda sıralanmaktadır:¹⁰⁰

- Her bir iş birimine ait maliyetler ile ilgili olarak direkt işçilik saati, kullanılan malzeme miktarları, çalışılan makine saatleri ve tutarları ile ilgili ayrıntılı bilgilere ulaşılmaktadır.
- İnşaat işinin bütününe ilişkin her bir iş birimine ait fiili maliyetler ayrı ayrı tespit edilmektedir. Hafriyat, beton örme, duvar örme gibi her bir iş biriminin birim maliyetleri (m², m³ v.b. başına maliyet) ile fiili olarak gerçekleştirilen miktarlarla çarpılması sonucu toplam maliyetlere ulaşılmaktadır.
- Bu maliyetleme sistemi; fiili maliyetlerle, teklif maliyetlerinin karşılaştırılmasına iş birimleri itibariyle olanak vermektedir. Fiili maliyetlerle tahmini maliyetler arasındaki farklar iş birimleri bazında takip edilebilmektedir. Bu unsur, yönetim kararlarında da oldukça etkili olmaktadır. Farkların büyük tutarlara ulaştığı iş birimi maliyetleri gözden geçirilerek, maliyetlerle ilgili düzenlemeler yapılabilmektedir. Sapmaların nedenleri araştırılarak gerekli iyileştirmeler sağlanabilmektedir.

Bir inşaat taahhüt işletmesinde maliyetlerin belirlenmesinde böyle bir sistemin kurulmasında elde edilecek faydalar şunlardır:¹⁰¹

- Her bir iş birimine ait maliyetlerin belli olmasından dolayı, işletme yöneticileri katıldıkları ihalelerde fiyat teklif aşamalarında veya ileride üstlenecekleri yeni taahhüt işlerinde malzeme ve işçilik miktarlarının tahmini için sağlam verilerle gerekli hesaplamaları yapacak ve böylece daha gerçekçi ve doğru teklifler verilebilecektir.

¹⁰⁰ Adiloğlu, 79.

¹⁰¹ Benligiray, 61.

- Her bir inşaat taahhüt işinin gelişmesine yakından olanak vererek, yöneticilere işlerin verimli bir şekilde yürüyüp yürümediği konusunda bilgi vermektedir.
- Her bir iş birimine ait fiili maliyetler ile tahmini maliyetler arasında bir karşılaştırma yapılarak, fiili maliyetlerin verilen teklif fiyatlarının ne kadar altında ya da üstünde gerçekleştiği konusunda bir yargıya varılabilmektedir.

1.4.2.2. İş Sınıflarını Temel Alan Maliyet Sistemi

İnşaat taahhüt işletmelerinde hangi maliyet sistemin kullanıldığından önce, yapımı üstlenilen inşaat işinin iyi bir fiyat teklifinin hazırlanması ön koşuldur. Bu açıdan yaklaşıldığında, inşaat işletmelerinde maliyetleme sisteminin kurulmasındaki en temel amaç, inşaat işine ait maliyetlerin ve işin sonunda elde edilecek olan karın tespit edilmesi olduğu açıktır. Bu amaç doğrultusunda ise, ayrıntılı ve teknik maliyet hesaplarına gerek duyulmadan, bilgi kullanıcılarına bilgi sağlayan ve daha kolay bir şekilde uygulanabilen iş sınıflarını temel alan maliyet sistemi kullanılabilir.¹⁰²

İş sınıflarını esas alan maliyetleme sisteminde, her bir iş sınıfı maliyet birimi olarak kabul edilmektedir. Yapılacak iş sınıflarının ayrımı, inşaat işinin özelliğine, büyüklüğüne göre değişebilmektedir. Maliyetler, iş sınıfları itibariyle takip edilmekte ve fiili maliyetlerle teklif maliyetleri iş sınıfları itibariyle karşılaştırılmaktadır. Bu maliyetleme sisteminde puantaj ve malzeme kullanım belgelerine ihtiyaç duyulmaktadır.

1.4.2.3. İnşaatın Bütünü Ele Alan Maliyet Sistemi

İnşaatın bütünü ele alan maliyet sisteminde, inşaat işletmesinin üstlendiği her bir inşaat işi ayrı bir birim olarak kabul edilmektedir. Her inşaat işine ait maliyetler ayrı ayrı izlenmektedir. Bu itibarla her inşaata ait maliyetler kendi bünyesinde tutularak

¹⁰² Benligiray, 70.

takip edilmektedir. Böylelikle inşaat işinin bütünü fiili maliyeti bulunmakta ve bulunan maliyet teklif edilen fiyatla karşılaştırılmaktadır.

1.5. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MALİYET UNSURLARI

Maliyetler, genel olarak sınıflandırıldığında üretim maliyetleri ve üretim dışı maliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Üretim maliyetleri; direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Pazarlama ve yönetim maliyetleri ise, üretim dışı maliyetler olarak nitelendirilmektedir.

Maliyet muhasebesinde öncelikle maliyetler, birim maliyetlemeye uygun olarak bir sınıflandırmaya sokulmaktadır. Sonra üretim faaliyetlerinin yapıldığı yerlere (örneğin merkezlere) dağıtmakta ve nihayet son olarak bu maliyetler ilgili ürünlere yüklenmektedir. Bu son aşamaya birim maliyetleme denmektedir. İnşaat taahhüt işletmelerinde katlanılan maliyetler, yüklenecek projeler ile aralarında bir ilişki kurularak sınıflandırılmaya tabi tutulmaktadır. Buna göre, inşaat işletmelerinde maliyetler yüklenme biçimlerine göre, direkt (dolaysız) maliyetler ve endirekt (dolaylı) maliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.5.1. Malzeme Maliyetleri

Malzeme maliyeti direkt ve endirekt malzeme maliyeti olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.5.1.1. Direk Malzeme Maliyetleri

Üretim sırasında kullanılan direkt malzemeler doğrudan direkt olarak inşaatın bünyesinde yer alan malzemelerdir. Üretim sırasından kullanılan malzemedan, üretilen mamulün yapısı içine girip, mamulün temel ögesini oluşturan ve doğrudan doğruya saptanması teknik bakımdan mümkün ve iktisadi bakımdan anlamlı sayılabilecek malzemeye direkt (dolaysız) malzeme denmektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları inşaat işlerinin birbirinden farklı nitelikte olmasına rağmen, genel olarak direkt yapılan iş bünyesinde yer alan direkt

malzeme maliyetlere örnek olarak; kum, taş, çakıl, demir, çimento, tuğla gibi malzemeler gösterilebilmektedir.

1.5.1.2. Endirekt Malzeme Maliyeti

Doğrudan üretim içinde yer almasına rağmen, inşaatın hangi bölümünde ve kullanım miktarı tam olarak saptanamayan malzemeler endirekt malzeme olarak tanımlanmaktadır.

Endirekt malzemeler üretilen yapılarla ilişkisi yönünden ikiye ayrılabilir:¹⁰³

- Yardımcı Madde ve Malzemeler: Üretilen yapının bünyesine girmekle beraber değer ve miktar olarak direkt malzemeye göre önemsiz olduklarından endirekt olarak kabul edilen madde ve malzemelerdir. Örneğin; çivi, tel, ağaç tutkalları vb.
- Diğer Malzemeler (İşletme Malzemeleri): İnşaatın bünyesine girmemekle birlikte üretim akışını, üretimin kesintisiz yürümesini sağlayan malzemelerdir. Örneğin: Temizlik malzemeleri, iş makinelerinin yağları, makine ve araç yedek parçaları, kalıp malzemeleri, patlayıcı malzemeler vb.

1.5.2. İşçilik Maliyetleri

İnşaat işletmelerinde malzeme giderlerinden sonra inşaat maliyetlerini ilgilendiren en önemli maliyet unsuru işçilik giderleridir. Genel anlamda işçilik maliyetleri, inşaat işletmelerinin üretim ve hizmet gerçekleştirmek amacıyla çalışanlara emeklerinin karşılığı olarak ödenenlerin parasal tutarıdır.

İşçilik giderleri diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi direkt ve endirekt işçilik maliyeti olarak ikiye ayrılmaktadır.

¹⁰³ Şenlik, 307.

1.5.2.1. Direkt İşçilik Maliyeti

Direkt işçilik, mamul ya da hizmetlerin bünyesine kolay ve ekonomik yollarla doğrudan doğruya yüklenebilen üretici işçilikleridir.¹⁰⁴ İnşaat işletmelerinde direkt işçilik ise, inşaatın yapımında doğrudan çalışanlarla ilgili, belli bir inşaata doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderleri, direkt nitelikte olan giderlerdir.¹⁰⁵

Direkt işçilik giderlerine örnek olarak, konut inşaatında çalışan duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kaynakçılar, ameleler vb. verilebilmektedir.

İnşaat sektörünün özelliğinden kaynaklanan, inşaatlarda geçici süre için çalıştırılan işçiler için ödenen ücretler ve taşeronlara ödenen işçiliklerde oluşan ücretler doğrudan inşaatlarla ilişkilendirilebileceği için, direkt işçilik niteliğinde olan işçilik giderleridir.

1.5.2.2. Endirekt İşçilik Maliyetleri

Direkt işçilik maliyetleri dışında kalan ve inşaat maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen işçilikler ise endirekt gider niteliğindedir. Diğer bir ifade ile inşaat maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen, birden fazla proje için katlanılan işçilik giderleridir. Bu işçiliklere yönetici işçiler, yardımcı işçiler şeklinde karşılaşılabilmektedir.¹⁰⁶

Endirekt işçilik giderlerine şu örnekler verilebilmektedir:¹⁰⁷

- Hazırlama, tamamlama ve temizleme işçilikleri,
- Birden fazla inşaatta çalışan kamyon, buldozer, vinç kullanıcıların ücretleri ve maaşları,
- Birden fazla inşaata bakan şantiye şefleri ve kontrolörlerin maaşları,
- Yardımcı işçilikler,

¹⁰⁴ Şenlik, 353.

¹⁰⁵ Şenlik, 353.

¹⁰⁶ Şenlik, 354.

¹⁰⁷ Benligiray, 105.

- Ücrete bağı diğer ödemeler (tazminatlar, tatil ücretleri v.b.),
- Ambar memuru ücretleri.

1.5.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Maliyeti

Günümüzde özellikle büyük ölçekli inşaat taahhüt işlerinde, bir inşaat faaliyetinin başından sonuna kadar tek bir işletme tarafından yapılması sık karşılaşılan bir durum değildir. İnşaatın belli bölümlerinin yapımında uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç duyulduğu için inşaatın belli bölümlerinin taşeronlara yaptırıldığı görülmektedir. Taşeronlara yaptırılan işin maliyeti de inşaat işinin maliyetleri arasındadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinde taşeronlara yaptırılan işler, direkt işçilik ve direkt malzeme giderleri gibi inşaat maliyetine direkt olarak dahil edilecek bir hizmet üretim maliyet unsurudur.¹⁰⁸

1.5.4. Genel İnşaat Maliyetleri

İnşaat taahhüt işlerinde endirekt maliyetler, genel inşaat maliyetleri olarak adlandırılmaktadır. Sanayi işletmelerinde genel üretim maliyetleri olarak adlandırılan endirekt maliyetler; direkt malzeme, direkt işçilik, taşeronlara yaptırılan işlerin maliyetleri dışında kalan ve inşaat üretimi ile ilgili olarak katlanılan bütün maliyetlerdir. İnşaat işletmelerinde üretimin devamı için katlanılan maliyetlerin bir bölümü şantiyelerde gerçekleşmektedir. Belirli bir işe ilişkin olarak katlanılan ve o işe aktarılabilen genel inşaat maliyetlerini şantiye maliyetleri olarak bu başlık altında adlandırmak mümkündür. Buna göre; şantiye personeli maaşları, aydınlatma ve ısınma giderleri, elektrik gideri, su gideri, personele sağlanan hizmetler, personeli işyerine taşıma giderleri, personelin yiyecek-içecek giderleri, haberleşme giderleri, kırtasiye giderleri, şantiye tesislerinin temizlik ve bakım giderleri genel inşaat maliyetleridir. Bununla birlikte koruma hizmetleri, iş güvenliği, üretime dönük olmayan makine bakım giderleri bu sınıflandırma içinde yer almaktadır.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Şenlik, 377.

¹⁰⁹ Adiloğlu, 90.

1.5.5. Ortak Genel Giderler ve Amortismanlar

1.5.1.1. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin aynı anda birden fazla inşaat işini yapmaları ya da yıllara yaygın inşaat işleri ile birlikte başka işleri de bir arada yapmaları durumunda işletme faaliyetlerini sürdürmek üzere katlandıkları genel nitelikli giderler ortak gider olarak adlandırılmaktadır. Ancak bir genel giderin ortak gider olarak adlandırılabilmesi için;

- Genel nitelikli bir gider olması,
- Bir tek veya birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ya da başka işlerin olması durumunda, bu işlerin tümü için katlanılmış olması gerekmektedir.¹¹⁰

Ortak genel giderlerin dağıtımı Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. Maddesinde şu şekilde belirtilmektedir: “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:*

1. (5024 Sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen bent: Yürürlük;01.01.2004)
Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. (5024 Sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen bent: Yürürlük;01.01.2004)
Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

¹¹⁰ Şenlik, 407.

3. *Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.”*

Vergi yasalarında ise ortak giderlerle ilgili bir tanımlama yapılmamıştır. Bu nedenle ortak giderlerden ne anlaşılması gerektiği konusunda da tam bir fikir birliği söz konusu değildir. Bu nedenle başka bir yaklaşıma göre ortak giderler, inşaat işletmelerinde belli bir inşaat ile direkt ilişkisi kurulamayan ve genellikle işletmenin var oluşundan kaynaklanan (faaliyetle ilgili) giderlerdir. Bu giderler genellikle inşaat taahhüt işletmelerindeki merkez bürolarında oluşan aşağıdaki giderlerden meydana gelmektedir:¹¹¹

- Üst düzey yönetici maaşları,
- İhale hazırlık departmanı giderleri,
- Büro çalışanlarının maaşları,
- Yönetim binası vergi, sigorta, ve amortismanları,
- Yönetim faaliyetinde kullanılan araçların yakıt ve tamir giderleri,
- Büro demirbaş amortisman giderleri,
- İnşaat maliyetine dahil edilmeyen finansman giderleri,
- İnşaat taahhüt işi ile doğrudan ilişkisi olmayan diğer giderler.

1.5.5.2. Ortak Amortismanların Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarma işi ile bu işlerle birlikte başka işlerin birlikte yapılması durumunda, bu işlerde ortak kullanılan tesisat, makine, ulaşım araçları ile diğer sabit kıymetlerin ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanlarına ortak amortisman denilmektedir. Bu nedenle ortak amortismanlar yıllara yaygın inşaat

¹¹¹ Şenlik, 409.

taahhüt ve onarma işi ile bu işlerle birlikte başka işlerde ortak kullanılan aşağıdaki maddi ve maddi olmayan amortismanlarından oluşmaktadır.¹¹²

- Binaların amortismanları,
- Yer altı ve yer üstü düzenlerinin amortismanları,
- Tesis makine ve cihazların amortismanları,
- Taşıtların amortismanları,
- Demirbaşın amortismanları,
- Diğer maddi duran varlıkların amortismanları,
- Hakların amortismanları,
- Şerefiyenin amortismanları,

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan işletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kullanım sürelerinin belirlenmesi diğer işletmelere göre daha önemli olmaktadır.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılmaktadır.¹¹³

1. (5024 Sayılı Kanun'un 7'inci Maddesiyle Değişen Bent: Yürürlük; 01.01.2004) *“Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;” **

¹¹² Şenlik, 410.

¹¹³ Gelir Vergisi Kanunu , Madde 43

2. (5024 Sayılı Kanun'un 7'inci Maddesiyle Değişen Bent: Yürürlük; 01.01.2004) “Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;” **

3. “Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.”

2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE GELİR TESPİT YÖNTEMLERİ

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinin yıllara yaygın olması durumunda Gelir Vergisi Kanunu’ nun 42. Maddesi’nde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak hesaplanması gerekliliği belirtilmiştir. Buna bağlı olarak inşaat taahhüt ve onarım işinin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir ve giderlerin dönem sonuçlarına aktarılmadan işin kati olarak tamamlandığı yıla kadar ertelenmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı’na 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan 2 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile eklenen yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesapları ve yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri hesapları ile bu sorun muhasebe kaydı açısından çözülmüştür. Fakat muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği tartışmalara neden olmuştur.¹¹⁴

İnşaat taahhüt işlerinin muhasebesinde en büyük sorun faaliyet sonucunun doğru ölçümü ve kaydedilmesi konusunda ortaya çıkmaktadır. Taahhüt edilen işin tamamlanma süresinin bir hesap dönemini aşması, hasılatın ve buna bağlı olarak kar veya zararın doğuşu ve ölçümü için farklı yöntemlerin uygulamasına neden olmuştur. Buna bağlı olarak yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır.

¹¹⁴ Erşan Z. K. (2010) “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması”, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 24.

- Tamamlanmış Sözleşme (Tamamlanma) Yöntemi
- Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

2.1. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME (TAMAMLANMA) YÖNTEMİ

İşin tam bitim yöntemi olarak da tanımlanan tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat taahhüt işinin bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması halinde hasılatın ve karın doğacağı kabul edilmektedir.¹¹⁵ Bu görüşe dayanarak, taahhüt edilen işle ilgili gerçekleşen maliyetler ve alınan ya da onaylanan hakediş tutarları, inşaat işin devam ettiği dönemlerde bilanço hesaplarında izlenmekte, ilgili dönemin sonuç hesaplarına yansıtılmamaktadır. Taahhüt edilen işin önemli ölçüde tamamlandığı veya bitirildiği döneme kadar bilanço hesaplarında takip edilen inşaat maliyetleri ve hakedişleri o dönemin sonuç hesaplarına yansıtılarak iş ile ilgili kar/zarar tutarı hesaplanmaktadır.¹¹⁶

Bu yöntemin yaraları aşağıdaki gibidir:¹¹⁷

- Yöntem, sonuçlarını henüz tamamlanmamış işlere ilişkin risk içeren tahminlerden çok, taahhüdün son durumuna göre ortaya koymaktadır.
- Kazanç işin bitiminde saptandığından, işin devamı süresince (istihkaklardan vergi kesintisi öngörülüyorsa vergi kesintisi dışında) vergi ödemesi söz konusu olmamakta, firmaya otomatik bir vergi ertelemesi sağlamaktadır.
- Proje tamamlanıncaya kadar sadece hasılat ve giderlerin doğru olarak biriktirilmesinin yanında, tamamlanma yüzdesi yönteminde olduğu gibi karmaşık işlem ve hesaplamalar bulunmamaktadır.

Bu yöntemin sakıncalarını ise aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:¹¹⁸

¹¹⁵ Benligiray, 53.

¹¹⁶ Alagöz A. (2009) “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet Ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Cilt: 2, Sayı: 1, 3.

¹¹⁷ Tuna, 71.

- Yöntem, taahhüt sözleşmelerinin süresinin bir hesap dönemini aşması durumunda cari döneme ait faaliyet sonuçlarını yansıtmadığı gibi, gelirin dönemler itibariyle düzensiz olarak tanınmasına neden olabilmektedir.
- Söz konusu yöntemi uygulayan firmalarda mali tabloların, özellikle gelir tablolarının yıllar itibariyle karşılaştırılarak değerlendirilmesi ve yorumlanması zorlaşmaktadır.
- Bu yöntemin geliri, dönemler itibariyle düzensiz olarak tanınması, özellikle gerçek kişi müteahhit firmaların gelir vergisi dilimleri açısından bir yıl çok yüksek, bir başka yıl da çok düşük oranda vergi dilimlerine tabi olmalarına neden olmaktadır.

2.2. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ

İşin kısmen bitim yöntemi olarak da tanımlanan bu yöntemde, finansal tablolara yansıtılması gereken dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilmektedir. Böylelikle, inşaat işinin tamamlanması beklenmeden, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Başka bir ifade ile dönemde oluşan maliyet ile işin tamamlanma oranına göre hesaplanan gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanmaktadır.¹¹⁹

Tamamlanma yüzdesi yönteminde gelir tutarlarının hesaplanabilmesi için inşaat isinin tamamlanma yüzdesinin bilinmesi gerekmektedir. Bu hesaplama ise üç değişik şekilde yapılmaktadır. Bunlardan birincisi girdiyi esas alan yöntem yani o güne kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranını hesaplayan yöntemdir. İkinci yöntem ise çıktıyı esas alan yöntem yani teknik elemanlar tarafından fiziki olarak yapılan tahminlerle işin bitme yüzdesinin hesaplandığı yöntemdir. Üçüncü yöntem ise her iki yöntemin de bir arada kullanıldığı yöntemdir.¹²⁰

¹¹⁸ Karyağdı M. (2009) “İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı ile İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 11’in Analizi-I”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs, Sayı:197, 109.

¹¹⁹ Alagöz, 3.

¹²⁰ Kutay, 25.

2.2.1. Tamamlanma Yüzdesinin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Birinci yöntem: Maliyetleri esas alan bu yöntemde hesaplama yapılırken o güne kadar gerçekleşmiş maliyetler, en son tahmini maliyet bilgilerini içeren toplam tahmini maliyetlere oranlanmaktadır.¹²¹

İnşaatin başlangıcında tamamlanma yüzdesi aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır.¹²²

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyetler}}{\text{O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyetler} + \text{İşin Bitirilmesi İçin Gereken Maliyetler}}$$

İnşaatin ileriki aşamalarında dönem geliri ve gideri aşağıdaki formüllerle hesaplanmaktadır.¹²³

$$\text{Dönem Geliri} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Sözleşme Bedeli}) - \text{Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Geliri}$$

$$\text{Dönem Gideri} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti}) - \text{Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Gideri}$$

İkinci yöntem: İşin fiziki durumunu esas alan bu yöntemde tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında mimar ve mühendislerin tahminlerinden yararlanılmaktadır. Örneğin, tüm proje içinde üretilecek blok sayısı eşit dağılmış ise, o ana kadar üretilen blok sayısı toplam bloklara oranlanarak veya yapılan inşaatın m²'si, toplam inşaatın m²'sine oranlanarak (vb. şekillerde) bir tamamlanma yüzdesi bulunabilmektedir.¹²⁴

Üçüncü yöntem: Her iki yöntemi birleştiren bu üçüncü yöntemde, yapılacak olan işlerin fiziki miktarları ile bu fiziki miktarlar için işin başlangıcında tahmin edilen birim maliyetler çarpılmak suretiyle elde edilecek olan değerler kullanılmaktadır.

¹²¹ Sağlam, Şengel, Öztürk, 261.

¹²² Sağlam, Şengel, Öztürk, 261.

¹²³ Sağlam, Şengel, Öztürk, 261.

¹²⁴ Tuna, 72.

Böylece daha işin başlangıcında yapılacak olan işlere belirli ağırlıklar verilmiş olmakta ve tüm işin önceden hesaplanan maliyet değeri, yapılacak olan işin büyüklüğüne ilişkin bir ölçüyü oluşturmaktadır. İnşaat faaliyeti sürdükçe, işin tamamlanma derecesini veren bu ölçü, fiziki olarak yapılan işlerin miktarı ile işin başlangıcında bu işler için saptanan standart birim maliyetlerinin çarpılması sonucu bulunan değerlerdir. İşin yıllık tamamlanma oranı, her yıl yapılan iş miktarları ile standart birim maliyetlerinin çarpılması sonucu bulunan değerler toplamının, tüm inşaatla ilgili iş miktarlarının, yine standart birim maliyetlerle çarpımı sonucu bulunan değerler toplamına bölünmesiyle hesaplanabilmektedir.¹²⁵

2.2.2. Tamamlanma Yüzdesi Yönteminin Üstünlükleri ve Sakıncaları

Tamamlanma yüzdesinin yönteminin üstünlükleri aşağıdaki gibidir.¹²⁶

- Tamamlanma yüzdesi yöntemi, geliri periyodik olarak tanımakta ve henüz tamamlanmamış taahhütlerin, tamamlanmaya yönelik tahmini cari maliyetlerle veya işin ilerleme durumuna göre finansal tablolarda yansıtılmasını sağlamaktadır.
- Yönetimin dikkatini, henüz tamamlanmamış taahhütlerin durumları üzerinde odaklaştırmasına etki etmektedir. Çünkü yönetim her bir taahhüt için gerekli olan geleceğe yönelik maliyet tahminlerini ve tamamlanmaya yönelik yapılacak işleri belirleyebilecektir.
- Bu yöntem geliri, taahhüdün devam ettiği yıllara belirli seviyede yaymaya yöneliktir. Ayrıca gelir, dönem içinde taahhüt için sarf edilen çabaya göre raporlandığından, sonuçlar yönetimin etkinliğinin bir ölçüsü olarak değerlendirilebilmektedir.
- Bu yöntemde muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesine uygun olarak her dönem, dönem sonucunun belirlenmesi mümkün olmaktadır.

¹²⁵ Tuna, 72.

¹²⁶ Tuna, 73.

- Bu yöntem karşılaştırmalı analizlerde kullanılabilir oldukça istatistiksel bilgiler sağlamak ve yönetime yıllar itibarıyla finansal ve vergisel planlama açısından yardımcı olmaktadır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminin sakıncaları ise aşağıdaki gibidir:¹²⁷

- Yöntemin başlıca sakıncası, ileriye yönelik maliyet tahminlerine dayanması gerekliliği ve geliri uzun süreli taahhüt sözleşmelerinin doğasında bulunan belirsizliklere konu olan unsurlara göre cari dönemlerde belirlemesidir.
- İleride zararlı sonuçlanabilecek olan inşaa işi nedeniyle ilk yıllarda kar elde edildiğinin bildirilmesi sonucunda, bu karın dağıtılması yönünde işletmeyi gelecekte güç durumda bırakabilecek talepler ortaya çıkabilmektedir.
- İş devam ederken dönemler itibarıyla gelirin tanınması, gelir tablosunda gelirin yüksek gösterilmesi sonucunu doğurabilmektedir. Çünkü gelecekte yapılacak işlerin maliyeti tahminlerin çok üstünde olabilmekte ve karşılaşılabilecek çeşitli güçlükler gelecekte beklenen karı silebileceği gibi geçmişte kayıtlara alınmış karı bile etkileyebilmektedir.
- Yöntem gelir vergisinin ertelenmesine imkan tanımamaktadır.

¹²⁷ Kayağdı, 109.

3. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME (TAMAMLANMA) YÖNTEMİ İLE TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için kullanılan tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:¹²⁸

- Maliyet ve gelirler tamamlanmış sözleşme yönteminde hukuki yönden ele alınarak maliyet ve gelirler işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmekte, işin tamamlanmasından sonra bilanço hesaplarında biriken tutarlar sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilmekte ve birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmektedir.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık ilkesine uyulmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde amaç, vergiye tabi kazancın belirlenmesi iken; tamamlanma yüzdesi yönteminde amaç, ticari karın doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarınca tercih edilen uygulama, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise UFRS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamadır.
- Mali tabloların analizi ve değerlendirilmesi aşamasında, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcılarının doğru bilgilere ulaşmasını engellerken, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanan mali tablolarda bu eksiklikler ortadan kalkmaktadır.

¹²⁸ Alagöz, 4-5.

- Belirsizlik ve risklerin düşük olduğu ortamlarda tamamlanma yüzdesi yöntemi tercih edilirken, belirsizlik ve risklerin artması halinde ise “ihtiyatlılık” ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.
- Tamamlanma yüzdesi yönteminde, inşaat maliyet ve gelirleri tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmakta ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılması sağlanmaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat işinin devam ettiği dönemlerde faaliyet sonuçlarının genellikle zarar veya düşük düzeyde karla neticelenmesi nedeniyle ortaklara kar payı dağıtımını konusunda engeller ortaya çıkmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenebildiğinden, kar dağıtım kararları sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin ait olduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı hesap döneminin farklı dönemler olarak ortaya çıkması uyumsuzluklara neden olmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise bu uyumsuzluklar ortadan kalkmakta ve mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

3.1. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki örnek yardımıyla açıklanmaktadır.

Örnek: İşletme tamamlanması 2 yıl sürecek bir okul inşaatı yapmak üzere müşteri ile anlaşmıştır. Taahhüt edilen işin toplam bedeli ₺ 4.000.000, tahmini toplam

maliyeti ₺ 3.200.000 olarak belirlenmiştir. Gerçekleşen maliyet ve hak ediş bedelleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.¹²⁹

	2008 Yılı	2009 Yılı
Toplam Maliyetler	2.000.000	1.200.000
Elde Edilen Hak ediş	2.800.000	1.200.000

2008 yılında yapılması gereken muhasebe kayıtları:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	2.000.000	
102 BANKALAR		2.000.000
170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ON. MLY.	2.000.000	
741 HİZMET ÜR. MLY. YANS. HS.		2.000.000
102 BANKALAR	2.800.000	
350 YYİÖ HAKEDİŞ BEDELLERİ		2.800.000
741 HİZMET ÜR. MLY. YANS. HS.	2.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		2.000.000

2009 yılında yapılması gereken muhasebe kayıtları:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.200.000	
102 BANKALAR		1.200.000
170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ON. MLY.	1.200.000	
741 HİZMET ÜR. MLY. YANS. HS.		1.200.000

¹²⁹ Gökçen G., Akgül B.A., Çakıcı, C.(2006) “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları” Beta Yayınları, İstanbul, 115-120.

102 BANKALAR	1.200.000	
350 YYİO HAKEDİŞ BEDELLERİ		1.200.000
741 HİZMET ÜR. MLY. YANS. HS.	1.200.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.200.000
350 YYİO HAKEDİŞ BEDELLERİ	4.000.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		4.000.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	3.200.000	
170 YILL. YAY. İNŞ. VE ON. MLY.		3.200.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	4.000.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		4.000.000
690 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	3.200.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		3.200.000

3.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki örnek yardımıyla açıklanmaktadır.

Örnek: İşletme tamamlanması 2 yıl sürecek bir köprü inşa edilmesi için müşterisi ile sözleşme imzalamıştır. Sözleşme bedeli ₺ 2.000.000, sözleşmenin öngörülen maliyeti ise ₺ 1.500.000'dir. İşletme ilk yıl ₺ 675.000 maliyete katlanmış ve müşteriye;¹³⁰

- Varsayım I: ₺ 800.000 hakediş bedeli fatura edilmiştir, müşteri bu tutarın tamamını nakden ödemiştir.

¹³⁰ Sağlam, Şengel, Öztürk, 263-266.

- Varsayım II: ₺ 1.000.000 hakediş bedelini fatura etmiştir, müşteri bu tutarın tamamını nakden ödemiştir.

Yüklenici işletme başlangıç sözleşme bedelinden ve tahmini maliyetinde herhangi bir revizyon yapmamıştır.

Çözüm:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyetler}}{\text{O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyetler} + \text{İşin Bitirilmesi İçin Gereken Maliyetler}}$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{675.000}{675.00 + 825.000}$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 0,45 = \%45$$

$$\text{Dönem Geliri} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Sözleşme Bedeli}) - \text{Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Geliri}$$

$$\text{Dönem Geliri} = (0,45 \times 2.000.000) - 0$$

$$\text{Dönem Geliri} = ₺ 900.000 \text{ dir.}$$

$$\text{Dönem Gideri} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti}) - \text{Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Gideri}$$

$$\text{Dönem Gideri} = (0,45 \times 1.500.000) - 0$$

$$\text{Dönem Gideri} = ₺ 675.000 \text{ dir.}$$

$$\text{İlk Yıl Karı} = 900.000 - 675.000 = ₺ 225.000 \text{ dir.}$$

Varsayım I: 800.000 ₺ Hakediş

$$\text{Sözleşme için o dönem yapılan maliyetler} = ₺ 675.000$$

O dönem elde edilen kar	= ₺ 225.000
Toplam	= ₺ 900.000
Zarar	= ₺ 0

O dönem fatura edilmiş hak ediş tutarı	= ₺ 800.000
Toplam	= ₺ 0
Müşteriden brüt alacak tutarı	= ₺ 100.000

Varsayım I'e Göre Muhasebe Kayıtları:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	675.000	
102 BANKALAR		675.000
102 BANKALAR	800.000	
350 YYİÖ HAKEDİŞ BEDELLERİ		800.000
170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ON. MLY.	675.000	
741 HİZMET ÜR. MLY. YANS. HS.		675.000
741 HİZMET ÜR. MLY. YANS. HS.	675.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		675.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	675.000	
170 YILL. YAY. İNŞ. VE ON. MLY.		675.000
182 DEVAM EDEN İNŞ.SÖZL.ALACAKLAR ¹³¹	100.000	
350 YYİÖ HAKEDİŞ BEDELLERİ	800.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		900.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	900.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		900.000

¹³¹ Tekdüzen Hesap Planı'nda böyle bir hesap bulunmamaktadır. Bu çalışmada öneri niteliğinde kullanılmıştır.

690 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	675.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		675.000

Varsayım II: 1.000.000 TL Hakedis

Sözleşme için o dönem yapılan maliyetler	= ₺ 675.000
O dönem elde edilen kar	= ₺ 225.000
Toplam	= ₺ 900.000
Zarar	= ₺ 0

O dönem fatura edilmiş hak ediş tutarı	= ₺ 1.000.000
Toplam	= ₺ 0
Müşteriye brüt borç tutarı	= ₺ 100.000

Varsayım II'ye Göre Muhasebe Kayıtları

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	675.000	
102 BANKALAR		675.000
102 BANKALAR	1.000.000	
350 YYİO HAKEDİŞ BEDELLERİ		1.000.000
170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ON. MLY.	675.000	
741 HİZMET ÜR. MLY. YANS. HS.		675.000
741 HİZMET ÜR. MLY. YANS. HS.	675.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		675.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	675.000	
170 YILL. YAY. İNŞ. VE ON. MLY.		675.000

350 YYİÖ HAKEDİŞ BEDELLERİ	1.000.000	
341 DEVAM EDEN İNŞ. SÖZL. HAKEDİŞ BEDELİ ¹³²		100.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		900.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	900.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		900.000
690 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	675.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		675.000

¹³² Tekdüzen Hesap Planı'nda böyle bir hesap bulunmamaktadır. Bu çalışmada öneri niteliğinde kullanılmıştır.

III. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI HÜKÜMLERİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1. STANDARDIN AMACI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili olan muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin, inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterileceği konusunda *Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas almaktadır. Bu çerçevede standart:¹³³

a) Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri; ve

b) Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri kapsamaktadır.

Bu duruma şöyle bir örnek vermek mümkündür: Yüklenici yeni bir yol inşa edecektir. Sözleşmede, yeni yapılacak yolun kenarındaki çevre düzenlemesinin eski

¹³³ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, TMSK yayınları tarafından yayınlanan, 1 ocak 2010 itibarıyla yayınlanmış zorunlu hükümler. A Bölümü, A389.

haline getirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu bağlamda, çevre düzenlenmesi de sözleşme gereğince yol yapımının bir parçasıdır.¹³⁴

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde asıl sorun, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Türkiye'deki GVK. Madde 42'deki mevcut durumda uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine ilişkin kar veya zararın belirlenmesi için işin bitimine kadar beklenmektedir. Standartta ise öngörülen yöntem Tamamlanma Yüzdesi yöntemidir.

2. STANDARTIN KAPSAMI

Bu standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.¹³⁵ Burada bahsedilen yüklenici işletme, inşaat sözleşmesine konu olan işi yapacak inşaat işletmesidir.

3. STANDARTTA GEÇEN TANIMLAR

3.1. İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

İnşaat sözleşmesi; bir varlığın tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.¹³⁶ Bir varlık inşaatına örnek olarak köprü, bina, baraj, kanal, yol gemi veya tünel inşaatları sayılabilmektedir. Diğer yandan bir grup varlığın inşası bakımından rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası örnek olarak sıralanabilmektedir.¹³⁷

İnşaat sözleşmeleri, bu standart kapsamında “sabit fiyatlı sözleşmeler” ve “maliyet artı kar sözleşmeleri” olarak sınıflandırılmaktadır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örneğin maliyet artı kar sözleşmelerine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi,

¹³⁴ IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “IAS Construction Contracts”, <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks//en/materials/accounting/workbooks/>, 3 Erişim (09.11.2011)

¹³⁵ TMSK, A388.

¹³⁶ TMSK, A388.

¹³⁷ Gökçen, Akgül, Çakıcı, 102.

sabit fiyatlı ve maliyet artı kar sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilmektedir.

3.2. SABİT FİYATLI SÖZLEŞMELER

Sabit fiyatlı sözleşmeler, yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birim başına sabit bir tutarı (birim fiyatı) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirilmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmeleridir.¹³⁸

Bu duruma şöyle bir örnek verilebilir: Yüklenici işletme, yapımı 4 yıl sürecek ve sözleşme bedeli 2 milyon TL olan bir iş hanı inşaatı için sözleşme yapmıştır. 1. ve 2. yılların sonunda, enflasyon değerindeki artıştan kaynaklı maliyet güncelleştirmesini faturalanmamış gelirlere yansıtarak, 31 Aralık tarihinde muhasebe kayıtlarına alması halinde bu durum bir maliyet güncelleştirmesi, yani eskalasyonu tanımlanmaktadır.¹³⁹

3.3. MALİYET ARTI KAR SÖZLEŞMESİ

Maliyet artı kar sözleşmesi, yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.¹⁴⁰

4. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ, BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ

TMS 11 standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilmektedir.¹⁴¹ İnşaat taahhüt işletmeleri bazen tek bir sözleşmede veya bazen de ayrı ayrı sözleşmelerde belirtilmiş birden fazla inşaat işini üstlenmiş olabilmekte veya müşterinin seçimine bağlı olarak sözleşme kapsamında ya da sözleşmeye sonradan

¹³⁸ TMSK, A388.

¹³⁹ IFRS Workbooks for Accounting Professionals, "IAS Construction Contracts" <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>, 3 Erişim (09.11.2011)

¹⁴⁰ TMSK, A388.

¹⁴¹ TMSK, A389.

dahil edilen ilave bir varlığın söz konusu olabilmektedir. Böylesi durumlarda özün önceliği ilkesi doğrultusunda standart hükümleri uygulanmaktadır.¹⁴²

4.1. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa, sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenmektedir.¹⁴³

- Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,
- Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kar marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması,
- Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

Örneğin, yüklenici işletme 10 tane standart otel inşa etmek üzere ayrı ayrı sözleşmeler imzalamıştır. Otel inşası için, arazi müşteri tarafından hazırlanacağından her bir otelin inşaatı yaklaşık olarak aynıdır. Bu nedenle, otellerin inşaatı tek bir inşaat sözleşmesi şeklinde ele alınmalıdır.¹⁴⁴

4.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BÖLÜMLENDİRİLMESİ

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmektedir.¹⁴⁵

- Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
- Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması.

¹⁴² Sağlam, Şengel, Öztürk, 252.

¹⁴³ TMSK, A389.

¹⁴⁴ IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “IAS Construction Contracts”, <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>, 4.

¹⁴⁵ TMSK, A389.

Örneğin, yüklenici işletme belirli bir bölgenin farklı yerlerinde toplam 900 ev inşa etmek üzere anlaşma yapmıştır. Sözleşme süresi 2 yıldır. Her bir grup evin maliyeti ayrı ayrı belirlenmiştir. Yüklenici, sözleşmedeki maliyet üzerinden %15 kar elde edecektir. Bu durumda, birden çok evi kapsayan tek bir sözleşme imzalanmış olsa da her grup ev ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilecektir.¹⁴⁶

Bir sözleşme, müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilmektedir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilebilmektedir.¹⁴⁷

- Varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılar arz etmesi,
- Varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi.

Örneğin, yüklenici işletme hastane inşa edecektir. Müşteri, yüklenici işletmeden, sözleşmede müzakere edilen fiyat üzerinden binanın zeminine yüzme havuzu inşa etmesini talep etmektedir. Bu durumda, yüzme havuzunun inşaatı ek bir sözleşme olarak değerlendirilmelidir.¹⁴⁸

5. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİ

5.1. SÖZLEŞME GELİRİ

Sözleşme geliri aşağıdakileri içermektedir.¹⁴⁹

- Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel,

¹⁴⁶IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “IAS Construction Contracts”, <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>, 3.

¹⁴⁷TMSK, A389.

¹⁴⁸IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “IAS Construction Contracts”, <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>, 4.

¹⁴⁹TMSK, A390.

- Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenlerdir.

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Sözleşme gelirin ölçülmesi, gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenmektedir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilmektedir. Örneğin:¹⁵⁰

- Yüklenici işletme ve müşteri, sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilmektedir,
- Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilmektedir,
- Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasında kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilmektedir,
- Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artmaktadır.

Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade etmektedir. Değişiklik, sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilmektedir. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Aşağıdaki durumlar mevcut olduğunda, değişiklik sözleşme gelirine dahil edilmektedir:¹⁵¹

- Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması,

¹⁵⁰ TMSK, A390.

¹⁵¹ TMSK, A390.

- Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Örneğin, yüklenici işletmenin bir yol inşa edeceği ve bu amaçla da müşteri ile sözleşme imzaladığı varsayalım. Sözleşme ekindeki projeye göre, tren yolu üzerinden köprü yapımı gerçekleştirilecektir. Ancak müşteri, yükleniciye projenin köprü olarak değil, tren yolu altından tünel geçit olarak gerçekleştirilmesi konusunda ısrar etmektedir. Bu durumda, alıcının bu ısrarı sözleşme için bir değişiklik içermekte ve bu amaçla ortaya çıkacak maliyet artışı nedeniyle yüklenicinin talebi nedeniyle gelirlerinde artışa yol açacaktır.¹⁵²

Değişiklikler ve ek ödeme gelirleri ile ilgili olarak aşağıdaki sözleşme bilgilerini ve çözümlerine içeren örnekleri vermek mümkündür.¹⁵³

Sözleşme ile ilgili bilgiler	Çözüm
Yılsonunda, sözleşmeler ilgili aşağıdaki değişiklikler ve ek ödemeler ortaya çıkmıştır.	
a) Müşteri, sözleşmede yer alan tasarım teknik özelliklerindeki toplam maliyeti ₺ 5000 olan değişikliği kabul etmiştir.	TMS 11 Madde 13’de belirtildiği üzere, ₺ 5000 maliyet değişikliği sözleşme fiyatına (gelirine) dahil edilecektir.
b) Kötü hava koşullar sebebiyle, sözleşme 3 ay uzayacaktır. Bu sözleşme maliyetlerinde ₺ 3000 artışa sebep olacaktır. Müşteri, muhtemelen sözleşme fiyatında ortaya çıkacak bu değişikliği onaylamayacaktır.	Müşteri maliyet artışını onaylamayacağı için, değişikliklerin maliyeti sözleşme geliri içerisinde yer almaz. Eğer sözleşme hala karlı ise, oluşan ek maliyetler devam eden işin maliyetine eklenir. Fakat ek maliyetler yüzünden, beklenen kar marjı finansal tablolara daha düşük yansımayaacaktır. Eğer ek maliyetler inşaat sözleşmesinde zarara yol açıyorsa, beklenen toplam zarar doğrudan olarak kaydedilir.

¹⁵²IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “IAS Construction Contracts”, <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>, 4.

¹⁵³ IFRS: Construction Contracts work in progress, Pricewaterhouse Coopers, Solution, 2008 yılı el kitabı, 52.8,

<p>c)Öngörülemeyen sebeplerden dolayı yükleniciye, sözleşme süresince içinde bulunulan dönemde ek maliyetler oluşabilir. Müşterinin oluşan ek ödemeleri kabul edeceğine dair müzakerelerin sonucunu öngörmek henüz mümkün değildir.</p>	<p>Müşterinin, oluşan ek ödemeler kabul etmesi ile ilgili bir karar vermek için çok erken olduğundan, oluşan ek maliyetleri sözleşme geliri içerisinde yer almaz. Yüklenici oluşan ek maliyetleri devam eden işin maliyetine ekler, fakat ek maliyetler yüzünden, beklenen kar marjı finansal tablolara daha düşük yansiyacaktır.</p>
<p>d)Müşteri, kendisinin neden olduğu gecikmelerden dolayı ortaya çıkan ₺ 2000 tutarındaki ek ödemeyi muhtemelen kabul edecektir.</p>	<p>TMS 11’de bulunan 14. Madde uyarınca, oluşan ₺ 2000 ek ödeme, sözleşme fiyatına (gelirine) dahil edilmelidir.</p>

TABLO I

Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilmektedir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarının ölçülmesi, büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dahil edilmektedir.¹⁵⁴

- Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması,
- Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülmesi.

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödemesini mümkün

¹⁵⁴ TMSK, A390.

kılabilmektedir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilmektedir.¹⁵⁵

- Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasına veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması,
- Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

5.2. SÖZLEŞME MALİYETLERİ

Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşmaktadır.¹⁵⁶

- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler,
- Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsamaktadır.¹⁵⁷

- Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri,
- İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri,
- İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı,
- Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,
- Tesis ve makine kiralama maliyetleri,
- Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,

¹⁵⁵ TMSK, A390-A391.

¹⁵⁶ TMSK, A391.

¹⁵⁷ TMSK, A391.

- Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler,
- Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Bu maliyetler; sözleşme gelirine dahil edilmemiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arazi gelirlerle azaltılabilmektedir.

Örneğin, yüklenici işletme yeni binasının inşası için eski binasını yıkmaya karar vermiş ve bunu uygulamıştır. Yüklenici işletmenin eski binadan çıkan hurdaları satması durumunda ortaya çıkacak olan gelir ise arazi gelir olarak tanımlanmaktadır.¹⁵⁸

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içermektedir:¹⁵⁹

- Sigorta,
- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmet maliyetleri,
- İnşaat genel giderleri.

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılmaktadır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılmaktadır. İnşaat genel giderleri inşaatta çalışan personelin ücret bordosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içermektedir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içermektedir. Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan

¹⁵⁸IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “IAS Construction Contracts”, <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>, 5

¹⁵⁹TMSK, A391.

maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilmektedir.¹⁶⁰

Örneğin, bir kooperatif inşaatında 300 konut yapılacaktır. Sözleşmeye göre konutlarda yüzme havuzu, jakuzi, sauna bulunmayacaktır. Kooperatiften bazı üyeler, belirtilenlerin de yapılmasını istemekte ve bunlar için yükleniciye ek ödemede bulunmaya katlanmaya razı olmaktadır. Bu durumda, yüklenicinin bu ek talepleri gerçekleştirmesi halinde, katlanacağı harcamaları inşaat maliyetleri ile ilişkilendirmeksizin müşteriye yansıtması gerekecektir. Tekdüzen hesap planı incelendiğinde, bu yönde bir hesabın oluşturulmadığı gözlenmektedir. Bu amaçla hesap planında **175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler** adı altında bir hesap açılması yararlı olacaktır. Bu hesabın işleyişine ilişkin şöyle bir örnek vermek mümkündür.¹⁶¹

Bir kooperatife ait konut ihalelerini alan “C” taahhüt firması, dönem içinde konutlarla ilgili inşaat işleri için ₺ 800.000, ayrıca kooperatif ortaklarından birinin talebi ile ilgili olarak sahibinden bedelini tahsil etmek üzere son derece lüks bir hazır mutfak yapılması için ₺ 10.000 harcamıştır. Dönem sonunda, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında biriken toplam maliyet ₺ 850.000’dir. Bu durumda dönem sonunda yapılacak olan kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

175 İŞ SAHİBİNE YANSITILACAK MALİYETLER	10.000	
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ	840.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA HS		850.000
102 BANKALAR	10.000	
175 İŞ SAHİBİNE YANSIT. MALİYETLER		10.000

¹⁶⁰ TMSK, A392.

¹⁶¹ Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2008) “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Etkileri Ve Öneriler,” **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayın No: 59, Bizim Repro, Mart, 216-217.

Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılmaktadır. Bu maliyetler aşağıdakileri içermektedir.¹⁶²

- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri,
- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri,
- Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içermektedir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmemektedir.¹⁶³

¹⁶² TMSK, A392.

¹⁶³ TMSK, A392.

5.3. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

5.3.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir bir Şekilde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirme

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilmektedir.¹⁶⁴

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi,
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı kar sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilmektedir.¹⁶⁵

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,

¹⁶⁴ TMSK, A392-393.

¹⁶⁵ TMSK, A393.

- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanmaktadır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlamaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilmektedir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilmektedir. Ancak beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşacağı kısmı derhal gider olarak finansal tablolarına yansıtılmaktadır.¹⁶⁶

Bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilmektedir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınmaktadır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil etmekte ve “yapılmakta olan işler” olarak sınıflandırılmaktadır. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmektedir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kar veya zararda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılamamakta, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilmelidir.¹⁶⁷

Bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilmektedir:

¹⁶⁶ TMSK, A393.

¹⁶⁷ TMSK, A393.

- Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları,
- Alışveriş konusu bedeller,
- Ödeme şekil ve koşulları.

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekmektedir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirmekte ve gerektiğinde değiştirmektedir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmediği anlamına gelmemektedir.¹⁶⁸

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilmektedir. Yüklenici işletme yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanmaktadır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilmektedir:¹⁶⁹

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmamaktadır.

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplanma gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilmektedir. Dahil edilmeyecek sözleşme maliyetlerine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir:¹⁷⁰

¹⁶⁸ TMSK, A393.

¹⁶⁹ TMSK, A394.

¹⁷⁰ TMSK, A394.

- Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri,
- Yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

5.3.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir bir Şekilde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilmekte ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an, beklenen zarar tutarı doğrudan gider kaydedilmektedir.¹⁷¹

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilmektedir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilmektedir. Sözleşme sonucu güvenilir öngörülemediğinden, kar tahakkuk ettirilmemektedir. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilmektedir.¹⁷²

Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Müşteriden geri kazanabilme olasılığı düşük

¹⁷¹ TMSK, A394.

¹⁷² TMSK, A394.

olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilebilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içermektedir:¹⁷³

- Geçerliliği konusunda ciddi kuşklar bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar,
- Tamamlanması askıda bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,
- İstimlak veya kamulaştırma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar,
- Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar,
- Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmemesi gereği ortaya çıkanlar.

Tamamlanma yüzdesine göre yapılacak hesaplamalar ve muhasebeleştirilmesi aşağıdaki örnekte gösterilmektedir.

Örnek: Bir inşaat taahhüt işletmesi üç yıl sürmesi öngörülen bir inşaat sözleşmesi yürütmektedir. Sözleşme başlangıcında sözleşmenin toplam tutarı ₺ 18.000.000, toplam maliyet ise ₺ 16.000.000 olarak belirlenmiştir. İşletmenin geçerli sözleşme için 1. yıl gerçekleşen maliyeti ₺ 4.000.000, hakediş tutarı ise ₺ 3.600.000'dir. İşletme ilk yılın sonunda sözleşme tutarı ve maliyetinde herhangi bir değişiklik öngörmemiştir. İşletme, sözleşmenin 2. yılı için başlangıçta ₺ 7.664.000 dönem maliyeti ve geri kalanın tamamlanması için de ₺ 4.536.000 maliyet öngörüsünde bulunmuştur. 2. yıl sonunda yapılan hesaplamalarda dönem maliyetinin öngörüldüğü gibi ₺ 7.664.000, hak edişin de ₺ 9.600.000 olarak gerçekleştiği, ancak işin tamamlanması için gereken maliyet tutarının ₺ 5.875.848 olacağı hesaplanmıştır.¹⁷⁴

¹⁷³ TMSK, A394-395.

¹⁷⁴ Sağlam, Şengel, Öztürk, 276-277.

1. Yıl Karının Hesaplanması

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = (4.000.000 / 16.000.000)$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \% 25$$

$$\text{Kayda Alınacak Dönem Geliri} = 18.000.000 \times 0,25 = \text{₺} 4.500.000$$

$$\text{Sözleşmeden Kaynaklanan Dönem Karı} = 4.500.000 - 4.000.000 = \text{₺} 500.000$$

1. Yıl Muhasebe Kayıtları:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	4.000.000	
102 BANKALAR		1.000.000
102 BANKALAR	3.600.000	
350 YYİO HAKEDİŞ BEDELLERİ		3.600.000
182 DEVAM EDEN İNŞ.SÖZL.ALACAKLAR	500.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.000.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		4.500.000

2. Yıl Karının Hesaplanması

$$\text{O yıla kadar gerçekleşen maliyet} (4.000.000 + 7.664.000) = \text{₺} 11.664.000$$

$$\text{İşin bitirilmesi için gereken maliyet (revize edilmiş)} = \text{₺} 5.875.848$$

$$\text{Öngörülen toplam maliyet} (11.664.000 + 5.875.848) = \text{₺} 17.539.848$$

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} (11.664.000 / 17.539.848) = 0,6650$$

$$\text{Dönem sözleşme geliri} (18.000.000 \times 0,6650) - 4.500.000 = \text{₺} 7.470.000$$

$$\text{Dönem sözleşme maliyeti} (11.664.000 - 4.000.000) = \text{₺} 7.664.000$$

Dönem karı (zararı)

= ₺ (194.000)

2. Yıl oluşan zarara karşın işletme hala sözleşmeden kar elde edilecek durumdadır. Şöyle ki:

$$\begin{aligned}\text{Sözleşme Karı (Zararı)} &= \text{Sözleşme Bedeli} - \text{Sözleşme Maliyeti} \\ &= 18.000.000 - 17.539.848 \\ &= ₺ 460.152 \text{ kar.}\end{aligned}$$

2. Yıl Muhasebe Kayıtları:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	7.664.000	
102 BANKALAR		7.664.000
102 BANKALAR	9.600.000	
350 YYİÖ HAKEDİŞ BEDELLERİ		9.600.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	7.664.000	
182 DEVAM EDEN İNŞ. SÖZL. ALACAKLAR		194.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		7.470.000

Devam eden inşaat sözleşmesinde cari dönemde ortaya çıkan zarar olduğu durumda, toplam sözleşme maliyetinde önemli bir artış söz konusudur. Bu artış sözleşme karını yok etmekte ve işletme sözleşmeyi tamamladığında zarar ortaya çıkmaktadır. Bu durumda daha önceki yıllarda kayıt altına alınan kar tutarı zarara mahsup edilmektedir. Çünkü söz konusu karın gerçekleşmesi artık mümkün değildir. İlgili yıl için oluşan zarar şu şekilde hesaplanmaktadır:¹⁷⁵

¹⁷⁵ Epstein B.J. ve Mirza A.A. (2005) IFRS 2005, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, John Wiley and Sons, Inc.: New Jersey, 192.

Beklenen Zarar = Sözleşme Bedeli - (O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyet + İşin Bitirilmesi İçin Gereken Maliyetler)

Kayda Alınacak Zarar = Toplan Beklenen Zarar + Daha Önce Kayda Alınmış Tüm Karlar

Örnekteki işletmenin 2. yıl işin bitirilebilmesi için gereken tahmini maliyetin ₺ 6.561.000 olarak tespit ettiğini, diğer tüm bilgilerin aynı olduğunu varsayılırsa:

O yıla kadar gerçekleşen maliyet (4.000.000 + 7.664.000) = ₺ 11.664.000

İşin bitirilmesi için gereken maliyet (revize edilmiş) = ₺ 6.561.000

Öngörülen toplam maliyet (11.664.000 + 6.561.000) = ₺ 18.225.000

Tamamlanma yüzdesi (11.664.000 / 18.225.000) = 0,64

Dönem sözleşme geliri (18.000.000 x 0,64) - 4.500.000 = ₺ 7.020.000

Dönem sözleşme maliyeti (11.664.000-4.000.000) = ₺ 7.664.000

Sözleşme bedeli = ₺ 18.000.000

Sözleşmenin toplam maliyeti = ₺ 18.225.000

Dönem karı (zararı) = ₺ (225.000)

2. Yıl ortaya çıkan zarar işletmenin sözleşmeyi zarar ile tamamlamasına yol açmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 1. yıl kayıt altına alınan ₺ 500.000 kar, 2. yıl yapılacak kayıtlarla ortadan kaldırılacaktır, çünkü gerçekleşmesi imkansız hale gelmiştir. Buna ilave olarak, öngörülen ₺ 225.000 zarar, 2. yıl hemen kayıt altına alınacaktır, çünkü standarda göre zarar öngörüldüğü anda kayıt altına alınmalıdır. Dolayısıyla 2. yıl zarar yazılacak tutar, 1. yıl karını yok edecek ve 2. yıl zararını gösterecek şekilde 500.000 + 225.000 = ₺ 725.000 olarak kayıt altına alınacaktır. 2. Yıl

gidere dönüşecek inşaat maliyeti hesaplanırken 2. yıl kayda alınacak toplam zarara 2. yılın geliri eklenecektir.¹⁷⁶

2. yıl geliri = ₺ 7.020.000

2. yıl kayda alınacak toplam zarar = ₺ 725.000

2. yıl giderleştirilecek inşaat maliyeti = ₺ 7.745.000

170 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLŞ.MALYT.	7.664.000	
102 BANKALAR		7.664.000
102 BANKALAR	9.600.000	
350 YYİO HAKEDİŞ BEDELLERİ		9.600.000
740.1 KAZANILMAMIŞ GELİRİN MALİYETİ	7.745.000	
182 DEVAM EDEN İNŞ. SÖZLŞMLR.		725.000
600.1 KAZANILMIŞ SÖZL. GELİRİ		7.020.000

6. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Toplam sözleşme maliyetinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanmaktadır:¹⁷⁷

- Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın,
- Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması,
- Ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kar tutarı.

¹⁷⁶ Kieso D.E. ve Weygandt J.J. (1998) Intermediate Accounting, John Wiley and Sons, Inc.: New Jersey 982.

¹⁷⁷ TMSK, A395.

7. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanmaktadır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi ya da sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilmektedir (*TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*). Değiştirilen tahminler, değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılmaktadır.¹⁷⁸

8. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR

Bir yüklenici işletme aşağıdaki hususları açıklamalıdır:¹⁷⁹

- Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,
- Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.

Bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdakilerden her biri açıklanmak durumundadır:¹⁸⁰

- Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan karların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı,
- Alınan avanslar tutarı,
- Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlardır.

¹⁷⁸ TMSK, A395.

¹⁷⁹ TMSK, A395.

¹⁸⁰ TMSK, A396.

Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarıdır. Hakedişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.¹⁸¹

Bir işletme sözleşmeye konu işle ilgili, müşteriden olan brüt alacak tutarını varlık ve müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermelidir.

Brüt alacak tutarı; kullanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarın, hakedişler toplamını aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;¹⁸²

- Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar tutarından,
- Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

Brüt yükümlülük tutarı; hakedişlerin, katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarı aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;¹⁸³

- Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar tutarından,
- Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

Bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını *TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* Standardına göre açıklamalıdır. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan

¹⁸¹ TMSK, A396.

¹⁸² TMSK, A396.

¹⁸³ TMSK, A396.

maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilmektedir.¹⁸⁴

¹⁸⁴ TMSK, A396.

IV. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI HÜKÜMLERİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, kazanç işin bitiminde tespit edilmekte ve vergileme de bundan sonra yapılmaktadır. Uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olmaktadır. Buna dayanarak, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmektedir.

1.1. VERGİ KESİNTİSİ YAPMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR

GVK'nın 94/3 Maddesi, KVK'nın 15/1-a Maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan kişi ve kurumlar şunlardır:¹⁸⁵

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri ve ortakları,
- Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,

¹⁸⁵İnan A. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme" Sayıştay Dergisi, Sayı: 60, 60, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der60m3.pdf>, Erişim (11.09.2011).

- Menkul kıymetler yatırım fonu yöneticileri,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

1.2. HAKEDİŞLERDEN YAPILAN VERGİ KESİNTİSİ

GVK'nın 94. Maddesinin 3 numaralı bendinde, “42. Madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden % 3 oranında¹⁸⁶ vergi tevkifatı yapılacağı” hükmü yer almaktadır.

1.2.1 Hakediş Faturalarının Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar

Uygulamada çok sık karşılaşılan hakediş faturalarının hazırlanmasında gözden kaçan çok önemli bir husus bulunmaktadır. Taşeronlar sanki mal ve hizmet teslimi yapıyorlarmış gibi hakediş faturaları düzenleyerek işverenlere vermektedir. Düzenlemiş oldukları hakediş faturalarının üzerinde stopaj kesintilerini belirtmeyerek işverenden alacağı tutarı stopaj kesintisi yokmuş gibi göstermektedir. İşverenler bu tür faturaları kabul edip muhasebe kayıtlarına işledikten sonra virman kaydı ile stopaj kesintilerini mahsup etmektedir.

VUK'un 229. Maddesi faturanın tarifini şu şekilde yapmaktadır. “Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” Bu tariften de anlaşılacağı üzere faturanın genel toplam sütununda işverenin taşeronu ödemesi gereken tutarı gösteriyor olması gerekmektedir. Taşeron yapmış olduğu yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden dolayı hakedişinden kesilmesi gereken stopaj tutarını

¹⁸⁶ Kesinti oranı 2006/11449 ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2007 tarihinden itibaren %3 olarak uygulanmaktadır.

faturanın üzerinde gösterdikten sonra kalan alacağını genel toplam sütununda göstermesi gerekmektedir.¹⁸⁷

Hakediş faturalarının açıklama kısmına 1 Numaralı Hakediş Bedeli şeklinde ibarelerin yazıldığı görülmektedir. Bu tarz eksik yazılan ve yapılan işin anlaşılmadığı faturalar ileride işveren ile taşeronu veya işveren ile maliyeyi ya da işveren ile SSK'yı karşı karşıya getirebilmektedir. Özellikle aynı dönem içerisinde aynı işverenin birden fazla işini yapan taşeronların hangi iş için hangi faturayı kesmiş olduğunun ispatında oldukça güçlükler yaşanmaktadır. Gerek inşaat maliyetinin hesaplanmasında kar/zararı etkilemesi bakımından ve gerekse Asgari İşçilik Hesaplamasında hangi iş için hangi hakediş faturasının düzenlendiğinin ispatlanması bakımından oldukça zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durumda yapılacak en pratik çözüm, faturanın açıklama kısmına işin inşaat ruhsatında yazıldığı şekilde hangi ada, pafta ve parsel üzerinde yapıldığının yazılması olacaktır. Bunun yanında yapılan işin anlaşılır bir biçimde fatura üzerine yazılması da her türlü şüpheyi de ortadan kaldırmaktadır.

1.2.2. Nakden veya Hesaben Ödeme

GVK'nın 94. Maddesinde vergi kesintisinin, istihkakların nakden veya hesaben ödendiği sırada yapılacağı hüküm altına alınmış ve GVK'nın 96. Maddesinde de hesaben ödemenin neyi ifade ettiği açıklanmaktadır.¹⁸⁸

Hesaben ödemedен söz edilebilmesi için vergi kesintisine tabi kazancı (istihkakları) ödeyenlerin istihkak sahiplerine (müteahhitlere) karşı borçlu durumda gösteren herhangi bir kayıt veya işlemin varlığı yeterlidir. Örneğin, hakediş raporlarının düzenlenmesi, iş hasılatı ile ilgili fatura kesilmesi, bu faturaların defterlere kaydedilmesi gibi. Yapılan işe bağlı olarak düzenlenen hakediş raporlarına göre

¹⁸⁷ Çelik, M. (2007) "Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Düzenlenen Hakediş Faturaları", E-Yaklaşım, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071210367.htm, Sayı:53, (12.09.2011).

¹⁸⁸ GVK Madde 96: Vergi tevkiyatı, 94. Madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkiyatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkiyatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

yapılan nakdi istihkak ödemeleri de vergi ödemeleri de vergi kesintisine tabidir. Hakediş raporları düzenlendiği halde nakdi ödeme yapılmadığı durumlarda GVK'nın 96. Maddesi uyarınca, hakediş raporları, istihkakları ödeyenleri müteahhitlere karşı borçlu durumda gösteren bir işlem olduğuna göre hesaben ödemenin varlığı için yeterli olmaktadır. Nakdi ödeme sonraki aylarda yapılacaksa, vergi kesintisinin hakediş raporlarının düzenlendiği tarih itibariyle yapılıp beyan edilmesi gerekmektedir.¹⁸⁹

1.2.3. Sözleşmeye Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Faaliyetinin Sonradan Yıllara Yaygın Olması Durumunda Vergi Kesintisi

İşin yıllara yaygın olduğunun sözleşme yapılırken belli olması durumunda baştan itibaren bütün hakedişlerden vergi kesintisi yapılmaktadır. Ancak bazen sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesi öngörülmesine karşın iş, değişik nedenlerle yıl içinde bitmeyip sonraki yıla sarkabilmektedir. Bu durumda da doğal olarak vergi kesintisi kapsamına girmektedir.¹⁹⁰

Sonradan yıllara yaygın duruma gelen işlerin hakedişlerinden ne zamandan itibaren kesinti yapılmaya başlanacağı konusunda değişik görüşler öne sürülmesine karşın, Maliye Bakanlığı işin yıllara yaygın inşaat durumuna geldiği yılı izleyen yılın başından itibaren vergi kesintisi yapılması gerektiği şeklinde uygulamaya yön vermiştir.¹⁹¹

Bu yönde açıklama yapan, 18 Sıra No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği "Hakedişlerden Yapılacak Kesintiler" başlıklı 1/A bölümü şu şekildedir:

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 42 nci maddesinde birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kat'ı olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği belirtilmektedir. 44 üncü maddesinde ise inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihin, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı

¹⁸⁹ Kızılot, 111.

¹⁹⁰ Tunay B. (2005) "Değişiklikler Sonrası Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi", Maliye Postası, Yıl.26, Sayı: 588, Mart, 67.

¹⁹¹ Yılmaz, 220.

tarihin, bitim tarihi olarak kabul edileceği hükme bağlanmaktadır. Diğer taraftan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinde, 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- *193 sayılı Kanunun 42 nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, 94 üncü madde uyarınca belirlenen oranda gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.*
- *Sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek, idarece ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;*

a) Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,

b) Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise ertesi takvim yılı başından itibaren, ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.”¹⁹²

1.2.4. Geçici Kabul Tutanağının Düzenlenmesi İle Onaylanması Arasında Yapılan İşlere Ait Hakedişler Üzerinden Kesinti Yapılıp Yapılmayacağı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi, geçici kabul tarihi olarak kabul edildikten sonra vergi kesintisinde de bu tarih önemli olmaktadır. İş bitmeden önce yapılan işlerin hakedişleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, bu tarihe kadar yapıldığı halde hakedişi bu tarihten sonra yapılan işlerin hakedişleri üzerinden vergi kesilip kesilmeyeceği tartışmaya açık bir konudur. Şöyle ki, işin bitmesinde tutanağın fiilen düzenlendiği tarih değil de onaylandığı tarihi kabul edildiğine göre, geçici kabul tutanağı onaylandıktan sonra onaylanan hakedişler de iş bittikten sonra düzenlenen hakediş olmaktadır. Yani bir yerde işin fiilen yapıldığı, bir yerde ise işin yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarihin esas alınması, kendi içinde bir mantık çelişkisine düşmektedir. Geçici kabul

¹⁹² Muhasebat Genel Müdürlüğü, 18.No’lu sıra tebliği, https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/teblig?_afLoop=1838962709229129&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=edol4avsn_49, Erişim (12.09.2011).

tutanağının komisyon tarafından düzenlenmesi ile onay tarihi arasında yapılan işler dolayısıyla düzenlenen hakedişlerden vergi kesilip kesilmeyeceği konusunda duraksama olabilmektedir. Önemli olan işin ne zaman yapıldığı değil, hakedişin ne zaman düzenlendiği olmalıdır. Çünkü kesinti hakedişe bağlanmıştır. Geçici kabul onaylanmadan önce kesin hakedişin onaylanması söz konusu olmayacağından, iş ne zaman yapılırsa yapılsın geçici kabulden sonra düzenlenen hakedişler yıllara yaygın iş bittikten sonra düzenlenmiş olmakta ve yıllara yaygınlık niteliği bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu hakedişlerden vergi kesilmemesi gerekmektedir.¹⁹³

1.2.5. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi

Müteahhitler yapmayı taahhüt ettikleri işlerin bir kısmını veya tamamını taşeronlara devredebilmektedir. Taşeronlara yaptırılan işler yıllara yaygın bir inşaat işi ise, işin asıl üstlenici olan müteahhidin taşeron firmaya yapmış olduğu ödemelerden de GVK'nın 94/3. Maddesi uyarınca stopaj yapılacaktır. Taşerona yapılan ödemelerden vergi kesilebilmesi için, sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin yıllara yaygın olması değil, aynı zamanda bu inşaatın taşerona yaptırılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekmektedir.¹⁹⁴

Vergi kesintisi yönünden özellikli taşıyan durumlar incelendiğinde;

- Taşerona yaptırılan iş, yıllara yaygın bir iş ise, yani başladığı yıl bitmeyip de gelecek yıla ya da yıllara sirayet ediyorsa, ödemede bulunan müteahhit firmanın yapacağı her ödemeden GVK'nın 94/3, KVK'nın 15/1-a Maddesi uyarınca ve Bakanlar Kurulu Kararınca¹⁹⁵ % 3 oranında vergi kesintisi yapması gerekmektedir.
- Taşerona yaptırılan işin yıllara yaygın olmaması durumunda ise, ödenen istihaklardan vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

¹⁹³ Yılmaz, 222.

¹⁹⁴ Yılmaz, 222, Kızılot, 139.

¹⁹⁵ 12/1/2009 Tarihli ve 2009/14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. Maddesinde Yer Alan Vergi Kesinti Oranları Hakkında Karar".

- Taşeronla yaptırılan işin başlangıçta yıllara yaygın olmamasına karşın daha sonra (işin zamanında bitirilememesi, süre uzatımı, işteki artışlar vs. nedeniyle) yıllara yaygın olması durumunda, inşaatın yıllara yaygın olduğu tarihte yani işe başlanıldığı yılı izleyen yılda ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Bu durumda vergi kesintisi işin başlangıcından beri yapılan tüm ödemelerden değil, işin yıllara yaygın olduğu tarihten itibaren ödenecek istihkaklardan yapılacaktır.¹⁹⁶

Uygulamada çok sık rastlanan bir yöntem de taşeronla müteahhit firma arasında her yıl için ayrı ayrı sözleşme düzenlenmesidir. Bu durumda taşeronun yaptığı iş sözleşmesine göre başladığı yılda tamamlandığından, işverenin (müteahhit) yapmış olduğu ödemelerden vergi kesintisi yapılmamaktadır. Ancak, vergi incelemeleri sırasında inceleme elemanları, taşeronla yaptırılan ve her yıl ayrı sözleşme düzenlenen işlerin aslında birbirinin devamı olduğu ve sırf vergi kesintisinden kaçınmak amacıyla yıllık sözleşmeler düzenlendiği sonucuna varmaları halinde, işveren durumundaki müteahhit adına cezalı ve gecikme faizi uygulamalı raporlar düzenlenmekte ve vergi dairelerince de buna göre işlem yapılmaktadır.¹⁹⁷

213 Sayılı VUK'un 11. Maddesinde düzenlendiği üzere; yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludur. Vergi sorumlusu olan kişiler, yıllara yaygın iş kapsamında ödedikleri istihkaklardan stopaj yapmakla birlikte kestikleri vergiyi kanunda belirlenmiş süre içerisinde vergi dairesine ödemek zorundadır.

Taşeronla yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmayan müteahhitler adına ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmaktadır. Başka bir deyişle, taşeronların istihkaklarından kesilerek yatırılması gereken stopajlar müteahhitten aranmaktadır.

¹⁹⁶ Öztem, F. Şentürk, A. (2001) "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihinin Tespiti" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 157, Ekim, 65.

¹⁹⁷ Kızılot, 141.

Ortada bir vergi ziyayı olması nedeniyle de salınan vergiye hem ceza, hem de gecikme faizi uygulanmaktadır.¹⁹⁸

Taşeron firmaya ödediği hakediş bedellerinden stopaj yapmamış olan müteahhit, VUK'un 341. Maddesi uyarınca yapılması gereken stopaj tutarı kadar verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi sonucu vergi ziyasına sebebiyet vermiş olmaktadır. Ancak, vergi kesintisi yapılmayan ödemelerin, taşeron tarafından gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi halinde, mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacıyla, müteahhit adına vergi salınmadan, ceza ve gecikme faizi uygulanmaktadır.¹⁹⁹

1.2.6. Yurt Dışında Yapılan İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergi Kesintisi

KVK'nın 1. Maddesi kapsamında olup yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetler yapanlar Türkiye'de KVK'nın çerçevesinde vergilendirilmektedir. Bu işleri yapan kurumların mükellefiyet esasları, KVK'nın 9. ve 10. Maddelerinde düzenlenmiştir. KVK'nın 9. Maddesi, kimlerin tam mükellefiyet esasına tabi olduklarını belirlemektedir. Buna göre; KVK'nın 1. Maddesinde yazılı tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye'de, gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

Bu işlerden elde edilen kazançların Türkiye'de ne zaman vergilendirileceği, GVK'nın 85. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, yurtdışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetleri yapan kurumların bu işlerden sağladıkları gelirler, mükelleflerin bunları Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirdiği yılda veya Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği

¹⁹⁸ Kızılot, 141-142.

¹⁹⁹ Gümüştay S. Doğan U. (2006) "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı" Diyalog, Yıl: 21, Sayı: 215, Mart, 73.

tevsik olunan hallerde, mükelleflerin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılacak ve vergilendirilecektir.²⁰⁰

Tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasına tabi gerçek ve tüzel kişi müteahhit firmaya yapılacak istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı kuşkusuzdur. Ancak, yurt dışında yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi yaptırılan müteahhit firmanın Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunmaması halinde, bu iş dolayısıyla doğan kazancın Türkiye’de elde edildiği kabul edilmeyeceğinden, dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi olanaksızdır. Vergilendirilmesine olanak bulunmayan bu gibi işler dolayısıyla ödenecek istihkak bedellerinden gelir vergisi kesintisi yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.²⁰¹

1.2.7. Maliyet + Kar Usulüne Göre Yapılan Ödemelerden Vergi Kesintisi

Maliyet artı kar usulüne göre yapılan ödemeler dört grupta toplanmaktadır:²⁰²

- Masrafların karşılanabilmesi için verilen avanslar,
- Daima aynı seviyede tutulan işletme sermayesi,
- Hizmet ve malzeme bedelini teşkil eden ve döviz olarak yurt dışında ödenen meblağlar,
- Müteahhidin ücret veya kar payını teşkil eden ve döviz olarak transfer edilebilir meblağlar.

GVK ile bu ödemelerin vergi kesintisine tabi tutulmasında, masraf karşılıkları ve kar payları şeklinde bir ayırım yapılmaksızın tüm istihkaklar ve avanslar esas alındığından, yapılan ödemelerin tamamından kesinti yapılmaktadır. İşin yürütülmesi için verilen işletme sermayeleri ise avans niteliğinde olduğundan, bunlardan da vergi kesileceği açıktır.

²⁰⁰ Çetinkaya, O. Yıldız, M. (2002) “Yurt Dışı İnşaat İşleri Yapan Kurumların Kazançlarının Belirlenmesi Özelinde Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesinde Kur Farkı Sorunları”, Vergi Dünyası, Ocak, Sayı: 251,55.

²⁰¹ Kızılot, 156.

²⁰² Kızılot, 159-160.

1.2.8 Avanslarda Vergi Kesintisi

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yükleniciye ödenen avans ödemelerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Bu durumda avansın mahsubu sırasında tekrar bir tevkifat yapılmamaktadır.²⁰³ Alınan avanslardan yapılan gelir vergisi kesintisi tutarı, hakediş bedelinin alındığı tarihte alınan hakediş tutarından mahsup edilmektedir. Avansın işveren tarafından döviz olarak ödenmesi durumunda, avansın ödendiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden döviz tutarı TL'ye çevrilerek gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Hakediş alınması sırasında, aynı şekilde hesaplanan gelir vergisi kesintisinden bu tutar mahsup edilecektir.²⁰⁴

1.2.9. Hakedişlerden Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi

GVK'nın 121. Maddesi ve KVK'nın 34. Maddesine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle ödenen istihkaklardan yapılan vergi kesintisi, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. GVK'nın 121. KVK'nın 34. Maddelerinde beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan GVK ve KVK'ya göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmektedir.²⁰⁵ İadesi gereken vergiler ile ilgili olarak, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup

²⁰³ Demirel, S. (2008) “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Özellik Arzeden Durumlar”, Yaklaşım Dergisi, Haziran, Sayı: 186.

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080612239.html> , Erişim (17.09.2011) .

²⁰⁴ Yılmaz, A. (2003) “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme”, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 10, Şafak Matbaacılık, Ankara, 35.

²⁰⁵ Gezer, A. (2003) “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Hakedişlerden Kesilen Gelir Vergisi Tevkifatı ile Fon Paylarının Mahsubu ve İadesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 179, Ağustos, 9.

talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılmaktadır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmamaktadır.²⁰⁶

1.2.9.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilmektedir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir. Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterli olmaktadır.²⁰⁷

1.2.9.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla Ödeme

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmelidir. Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olmaktadır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilmelidir.²⁰⁸

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilmelidir. Bu

²⁰⁶ Kızılot, 196-197.

²⁰⁷ Kızılot, 197.

²⁰⁸ Şenlik, 93-94.

mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilmelidir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade etmektedir. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmamaktadır.²⁰⁹

Mükellefin ortağı olduğu adi ortaklık ve kolektif şirketlerin borçlarına incelemesiz mahsup da kabul edilmiştir. Mükellefler dilerlerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilmektedir. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekmektedir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınmaktadır.²¹⁰

1.2.9.3. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın ₺ 10.000'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte;²¹¹

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,
- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,
- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

²⁰⁹ Şenlik, 94.

²¹⁰ Yılmaz, 240.

²¹¹ Şenlik, 94-95.

- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmektedir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin ₺ 10.000'yi aşması halinde, ₺ 10.000'yi aşan kısım VUK'a göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilmektedir. ₺ 10.000'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilmektedir.²¹²

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilmektedir. Teminat olarak 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10. Maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilmektedir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 Sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir.

252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne istinaden nakden iade talebinin ₺ 100.000'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilmektedir. İade talebinin ₺ 100.000'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir.

1.2.9.4. Devam Etmekte Olan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Hakedişlerden Kesilen Vergilerin Biten İşlerin Vergisinden Mahsup Edilip Edilemeyeceği

GVK'nın 42. Maddesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine yer verilerek, bu işlerde kar ve zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve

²¹² Şenlik, 94-95.

tamamının o yılın geliri sayılarak aynı yıl beyannamesinde gösterileceği belirtilmiştir. Beynamede gösterilen kazançlardan kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubunu öngören KVK'nın 34. Maddesine göre, henüz bitmemiş işlere ilişkin olarak kesilen vergilerin kesinleşmiş vergi borçlarına mahsubu yasal olarak mümkün değildir. Çünkü, GVK'nın 42. Maddesinde kar veya zararın işin bittiği yıl tespit edilerek, tamamının o yılın geliri sayılarak, aynı yıl beyannamesinde gösterilmesi hükme bağlanmıştır.²¹³

1.2.9.5. İşin Zararla Sonuçlanması Halinde Kesilen Vergilerin Durumu

Türkiye'de gelir vergisi sisteminde temel ilke, verginin gelirden alınacağı prensibidir. Vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. GVK'nın 94. Maddesi esas itibarıyla nihai bir mükellefiyet değil, ileride doğacak ve doğması muhtemel olan vergiye mahsuben vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek amacıyla önceden vergi kesintisi yapılmasını öngören bir maddedir. Türkiye vergi sisteminde, vergi gelirden alındığına göre, zarar eden mükelleflerden herhangi bir şekilde vergi alınması söz konusu değildir. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin zararlı sonuçlanması halinde, bu işler dolayısıyla önceden kesilen vergilerin varsa beynamede gösterilen diğer kazanç ve iratların vergilerinden mahsup edilmesi, beynamede başka kazanç ve irat yoksa mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. İşin zararlı sonuçlanması halinde, işin bitim tarihinden itibaren 5 (beş) yıl içinde istihkaklardan kesilen verginin iadesi istenebilmektedir.²¹⁴

1.2.10. Vergi Kesintisi Yapanların Sorumluluğu

VUK'un 8. Maddesine göre; mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu tanımdan hareket edildiğinde; vergi sorumlusu yaptığı vergi tevkifatı sonucu kestiği vergiyi, vergi dairesine kendi adına yatıracak ancak verginin asıl borçlusu hesabına işlem yapılacaktır. GVK'nın 107. Maddesine göre yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri

²¹³ Kızılot, 184-185.

²¹⁴ Kızılot, 218.

yerine getirmekten sorumludur. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmamaktadır. Kanun koyucu vergiyi keserek ödenmesi gereken vergi sorumlusunu vergi kanunlarının uygulanması yönünden mükellef gibi kabul etmektedir. Verginin beyan edildiği muhtasar beyanname de sorumlu adına düzenlenmektedir.²¹⁵

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kesinti yapılmaması veya eksik yapılması halinde muhasebe yetkilileri sorumlu olacaktır. Vergi kesintisi yapmayan ya da eksik kesinti yapan muhasebe yetkilileri VUK.'un 11. ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 32. ve 61. Maddeleri uyarınca sorumludur. Ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılmamasına karşın, müteahhit bu işle ilgili kazancını beyan etmiş ve kesilmesi gereken vergiyi mahsup etmeyerek ödemişse, muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması söz konusu değildir.²¹⁶

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ

2.1. GENEL OLARAK GEÇİCİ VERGİ

Geçici vergi, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemek zorundadır. Adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler, ortaklık olarak gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından, geçici vergi mükellefi değildirler. Ancak adi ortaklıklar ile kolektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların elde ettikleri kazançlar geçici verginin konusuna girmektedir.

²¹⁵ Gündoğdu, B. “*Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Tevkifatı*”, Vergi Dünyası, Temmuz 2007, Sayı: 311, 48-49.

²¹⁶ Kızılot, 169-170.

Mükellefler, öncelikle ilgili hesap döneminin 3, 6, 9 ve 12 aylık mali tablolarını esas alarak geçici vergi dönem kazancını, GVK'nın mükerrer 120. Maddesi hükmüne göre belirleyecektir. Geçici vergiye ilişkin kazançların tespitinde dönemsellik esasına uyulması ve VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Gelir vergisi mükellefleri için geçici vergi ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına, gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde yer alan oranın (%15) uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı safi kurum kazancı üzerinden %20 olarak uygulanmaktadır. Hesaplanan geçici vergiden varsa aynı hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkifat yoluyla ödenmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar ödenmesi gereken geçici vergi olarak beyan edilmektedir.

2.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM İŞLERİ KAPSAMINDA GEÇİCİ VERGİ

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde vergileme, GVK ve KVK açısından genel hükümlerin dışında, özel düzenlenmiş bir alandır. GVK'nın geçici vergiyi düzenleyen mükerrer 120. Maddesinin parantez içi hükmünde, 42. Madde kapsamına giren işlerden dolayı mükelleflerin geçici vergi ödemeyecekleri belirtilmektedir. Bu düzenlemenin gerekçeleri ise 42. Madde kapsamındaki işler için istihkaktan kesinti yoluyla zaten bir ön vergilemenin mevcut olması ve yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde işin bitim tarihinin tespiti ile ilgili bazı zorlukların bulunmasıdır.²¹⁷ 42. Madde kapsamına girmeyen diğer işlerden dolayı bir kazanç elde edilir ise, yalnızca bu kazançları kapsamak üzere geçici vergi ödenmesi gerekmektedir.

GVK'nın 42. Maddesi'ne göre: *“2361 sayılı Kanununun 30 uncu maddesiyle değişen madde.) Birden fazla takvim yılına sirayet eden (5035 sayılı Kanununun 48/4-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) inşaat*

²¹⁷ Küçük, M. (2004) “Yıllara Yaygın Taahhüt işlerinin Geçici Vergi Karsısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, Temmuz, 63.

(dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın (5766 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”

Geçici vergi ile ilgili olarak yayımlanan 217 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan mükelleflerin, bu kazançları üzerinden geçici vergi ödemeyecekleri, mükelleflerin bu kazançları dışında kalan, ticari veya mesleki kazançları için, geçici vergi ödeyecekleri belirtilmektedir. Ancak, ödenecek olan geçici vergiden yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen stopajlar mahsup edilmeyecektir.

2.2.1. Geçici Kabul Yapıldıktan Sonra Alınan İstihkakların Geçici Vergi Karşısındaki Durumu

GVK’nın 42. Maddesi kapsamındaki işlerden elde edilen kazancın geçici vergiye tabi olmamasının ana gerekçesi, bu işlerden elde edilen hasılatın stopaja tabi tutulmasıdır.

GVK’nın 44. Maddesindeki düzenlemeye göre, işin bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ile her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı ya da gelirlerin elde edildiği yılın kar-zararının tespitinde dikkate alınacaktır. Bu çerçevede 42. Madde kapsamındaki işler geçici kabulün yapılması, işin fiilen bitmesi ya da bırakılması ile sınırlandırılmaktadır. Bu işlerin tamamlanmasından sonra elde edilecek hasılatlar sıradan bir gelir olarak vergi kesintisine tabi

tutulmayacaktır. Bu sebepten dolayı geçici vergiye dahil edilmeme gerekçesi kalmayacaktır.²¹⁸

Bu çerçevede 42. Madde kapsamındaki işler geçici kabulün yapılması, fiilen bitmesi ya da bırakılması ile sınırlı tutulmaktadır. Bu işlerin tamamlanmasından sonra elde edilecek hasılatlar alelade bir gelir olarak ilgili dönemde beyan edileceğinden bunlar üzerinden stopaj da yapılmamaktadır. Dolayısıyla 42. Madde kapsamındaki işlerin tamamlanmasından sonra bu işlerden elde edilen hasılatlar bu madde kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edildiği dönemin geçici vergi matrahına dahil edilerek geçici vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

2.2.2. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Vergi kesintisi mekanizması, (stopajın nihai vergileme olmadığı durumlarda) mükellefin vereceği yıllık beyanname üzerinden tarh edilecek vergiden mahsup edilmek üzere bir kısım verginin kaynakta kesinti yoluyla alıkonularak vergi alacağıının emniyet altına alınmasıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım kapsamındaki işlerde ise buna ek olarak vergide gecikmenin telafi edilmesi amacı güdülmektedir. Üçer aylık geçici vergi dönemlerinde de hesaplanan vergiden ilgili geçici vergi dönemi içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilmektedir. Mahsubun yapılabilmesi için öncelikli şart, kesintiye konu gelirin beyannameye intikal ettirilmiş olmasıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelirler geçici vergi kapsamı dışında olduğundan, beyannameye dahil edilmeyen bu gelirlere ilişkin kesilmiş bulunan vergilerin hesaplanacak geçici vergiden mahsubu mümkün olmamaktadır.

2.2.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşi Zararının Geçici Vergi Matrahından İndirilmesi

GVK'nın mükerrer 120. Maddesine göre;

“Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, cari vergileme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere bu

²¹⁸ Maç, M., Türüt, Ş. (1999) “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 215, Temmuz, 47.

kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK'un değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42. Madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103. Maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler.”

Görüldüğü üzere yukarıdaki maddede “**kazançlar**” ibaresi yer almaktadır. Bu ibareye dayanarak sadece bu işlerden elde edilen kazancın vergi dışı tutulacağıdır. Bir kazanç elde edilmemesi (zarar edilmesi) durumunda, söz konusu zararın geçici verginin tespitinde dikkate alınması gerektiği, bu yolla kesilen vergilerin mahsup edilememesinden dolayı mükellefe kalan yükün bir nebze de olsa hafifletilebileceği bunun geçici vergi ve vergi kesintisi yolları ile ön vergileme sisteminin yapısına uygun olacağı görüşü dile getirilmektedir.²¹⁹

Geçici verginin konusu kazançtır ve kazanç dönem başı ve dönem sonu öz varlıkları arasındaki olumlu farktır. Bu farkın kaynağı yıllara yaygın inşaat onarım işleri ise, bu işler kesinti yoluyla bir ön vergilemeye tabi tutulduğundan geçici vergiye konu edilmemesi yerindedir. Zarar ise öz varlığı düşürmektedir. Yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamında olmayan işlerden elde edilen kazançlardan, kapsama dahil zararlar indirilemezse, haksız bir vergileme söz konusu olacaktır. Özellikle yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin zararı kapsama girmeyen işlerin karından daha büyükse zarar etmiş bir mükelleften vergi alınması gibi ilginç bir durum ortaya çıkacaktır. Ayrıca zararın mahsubu için yasal bir engel bulunmamaktadır.²²⁰

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamındaki işlerin zararlarının geçici vergi matrahından indirilemeyeceğini öne sürenlerin temel dayanağı konu ile ilgili yasal düzenlemelerin buna imkan tanımamasıdır. Bu görüşe göre kanun koyucu GVK'nın mükerrer 120. Maddesine 42. Madde ile ilgili parantez içi hükmünü koyarken yıllara yaygın inşaat onarım işleri hesapları ile kapsama girmeyen diğer işlerin hesaplarını

²¹⁹ Küçük, M. (2000) “Yıllara Yaygın Taahhüt İşi Zararlarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 231, Kasım, 59.

²²⁰ Erdem, H. (2000) “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşi Zararı Geçici Vergiyi Etkilemelidir”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 52, Temmuz-Eylül, 21.

kesin olarak birbirinden ayırmak istemiştir. Öyle olmasaydı parantez içi hükmüne ihtiyaç olmazdı, çünkü 42. Maddede bu gibi işlerin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler yeterince açıktır. İş devam ettiği sürece zaten geçici vergiye konu bir kazanç bulunmamaktadır. İşin bitiminde ise kar-zarar artık ortaya çıkmıştır ve bu kar-zararın geçici vergi matrahını etkilemesi mükerrer 120. Maddenin parantez içi hükmü ile özellikle engellenmiştir.²²¹

2.2.4. İşin Bitim Tarihinden Sonra Alınan İstihkakların ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu

GVK'nın 44. Maddesindeki düzenlemeye göre işin bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ile her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı ya da gelirlerin elde edildiği yılın kar-zararının tespitinde dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede 42. Madde kapsamındaki işler geçici kabulün yapılması, işin fiilen bitmesi ya da bırakılması ile sınırlandırılmaktadır. Bu işlerin tamamlanmasından sonra elde edilecek hasılatlar sıradan bir gelir olarak vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Bu sebepten dolayı geçici vergiye dahil edilmeme gerekçesi kalmayacaktır.²²²

Buna göre anılan gelir ve giderlerin, yıllara yaygın inşaat onarım işi ile bir ilgisi kalmadığından ait oldukları geçici vergi dönemi vergi hesaplamasına da dahil edilmesi gerekmektedir.

2.2.5. Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İşler İçin Daha Önce Ödenmiş Bulunan Geçici Vergilerin Durumu

Sürenin uzatılmasından sonra yıllara yaygın inşaat onarım işi niteliğine girmiş olan bir işin hasılat ve giderleri, bu durumun kesinleştiği tarihten itibaren geçici vergiye konu edilmemelidir. Bir görüşe göre, önceki geçici vergi dönemlerinde bu işle ilgili olarak hesaplanıp ödenmiş olan geçici vergilerin ise daha sonraki geçici vergi dönemlerinde ya da yıllık beyanname üzerinde hesaplanacak vergiden mahsubu

²²¹ Aslan, İ. (2002) "Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Geçici Vergiye Tabi Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde İnşaat İşlerinden Doğan Zararın Diğer İşlerden Doğacak Geçici Vergi Matrahından Mahsubu Sorunu", Yaklaşım Dergisi, Sayı:119, Kasım, 157.

²²² Maç, Türüt, 47.

gerekmektedir. Çünkü, geçici verginin mahsubunda kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubunun tersine, ait olduğu gelirin beyannameye dahil olup olmaması ayrımı gözetilmemektedir.²²³

Başka bir açıdan bakıldığında, kesinti yoluyla ödenen vergilerde olduğu gibi yıllara yaygın hale gelen iş için önceki dönemlerde ödenmiş olan geçici vergilerin de aktifleştirilerek yıllara yaygın işin kazancının beyan edileceği vergilendirme dönemi hesaplanacak vergiden mahsup edilmesidir.²²⁴ Bu uygulamanın daha doğru olduğu, sonradan yıllara yaygın hale gelen işlerde geriye dönük vergi kesintisi yapılmamasının mantıksal dayanağını oluşturmaktadır. Aksi takdirde bu durumdaki işler hem stopaja hem de geçici vergiye tabi tutulmuş ve mükerrer vergilemeye yol açılmış olacaktır. Her ne kadar bu uygulamanın, geçici vergi ve stopaj esaslarının farklı olmasından dolayı doğru olmadığı ileri sürülse de, sonradan yıllara yaygın hale gelmenin olağandışı bir durum olduğu ve peşin vergileme mantığına uygun hareket etmek gerektiği kabul edilmelidir.²²⁵

3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİ

Katma Değer Vergisi (KDV), katılan değer üzerinden alınan bir vergi olup adını bu niteliğinden almaktadır. İnşaat ve onarım işleri yükleniciler açısından 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nun 1. Maddesinde sayılan ticari faaliyet niteliğinde olduğundan bu işler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi tutulmaktadır.²²⁶

3065 Sayılı KDVK uygulamasına göre, teslimin ne anlama geldiği Kanun'un 3. Maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır:

²²³ Yılmaz, 290.

²²⁴ Seker, S. (1999) "İnşaat ve Onarma İşlerinde Özellik Arz eden Geçici Vergi Uygulamaları", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 77, Mayıs, 133.

²²⁵ Yılmaz, 289.

²²⁶ Sayın, İ.H. (1999) "Kamu İnşaatlarında Hakediş Raporlarının Düzenlenmesi ve Denetimi", Seçkin Yayınevi, Ankara, 437.

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
- Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri.

3.1. YILLARA YAYGIN HAKEDİŞ ÖDEMELERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

İnşaat ve onarım işleri nedeniyle kendilerine hakediş ödenen, dolayısıyla ticari kazanç elde eden müteahhitler KDV mükellefidir. Hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi ve hizmetin yerine getirilmesi anında doğmaktadır.²²⁷

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili kısım kısım mal teslim edilmesinde KDVK'nın 10. Maddesinin; "*Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması*" hükmü gereğince vergiyi doğuran olay bu teslim ile birlikte gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla müteahhit firmalarca kısım kısım yapılan teslimler karşılığında kendilerine ödenen hakedişlere ilişkin KDV'lerin de hesaplanması gerekmektedir.²²⁸

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ne göre, hakediş raporları geçici ve kesin olmak üzere iki çeşittir. Geçici Hakediş Raporlarının düzenlenmesi Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 40. Maddesinde belirlenen esaslara göre, Kesin Hakediş Raporu ve hesap kesilmesi ise adı geçen şartnamenin 41. Maddesi belirlenen esaslara göre yapılmaktadır.

KDVK 1. Seri No'lu Tebliğ ile hakediş belgeleri, fatura benzeri belge sayılarak, bu belgelere dayalı KDV indiriminin yapılmasına izin verilmekteydi. Yani

²²⁷ İnan, 60.

²²⁸ Duman, Y. (2007) "*Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hakediş Ödemelerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti*", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 30, Sayı: 225, Haziran, 71

hakediş belgesinin düzenlenmesi durumunda ayrıca fatura düzenlenmesi koşulu aranmamaktaydı. Ancak, bu uygulama 34. Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır. 34 No'lu Tebliğ'de şu şekilde yer almaktadır;

“Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerektiği, 53. maddesinde ise "fatura ve benzeri vesika" deyiminin Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgeleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren ayrıca fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir.”

Tebliğ hükmünün incelenmesinden de fark edileceği üzere, taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi ile uğraşanların, hakediş belgesinin yanı sıra bir de fatura düzenlemesi gerekmektedir. Ancak hakedişte yazılı tutarın, bazı değişikliklerle idarece onanması söz konusu olduğundan, faturanın hakedişin onandığı tarihte düzenlenmesi gerekmektedir. Faturanın düzenlenmemesi halinde, hem düzenlemeyen müteahhit firma, hem de fatura olmayan işveren adına, VUK'un 353/1. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.²²⁹

3.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KAPSAMINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELDİĞİ TARİH

Hakediş raporları ile müteahhit firma, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin belirli bir kısmını yaptığını belirterek bu kısmın idarece teslim alınmasını teklif etmektedir. İhale makamı ise, şartnameye göre düzenlenmesi gereken hakediş raporunu inceleyip doğruluğunu onadıktan veya bir takım değişikliklerin yapılmasından sonra, hakediş raporunu mükellef ile karşılıklı imzalamak suretiyle işi teslim almaktadır. Böylece teslim gerçekleşmektedir. Dolayısıyla da KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Ancak, söz konusu hakedişler için

²²⁹ Kızılot, 279-280.

teslimin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih konusunda farklı görüşler ortaya çıkmaktadır.²³⁰

Danıştay, inşaat taahhüt işlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih konusunda bugüne kadar iki farklı görüş içerisinde olmuştur. Bu iki farklı görüşe de aşağıda yer verilmektedir.

Birinci görüşe göre; vergiyi doğuran olay hakediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte gerçekleşmektedir. Hakediş raporlarının idarece onaylandığı tarihte müteahhit firma açısından hakediş alacağı doğmaktadır. İdare bu tarih itibariyle işin bitirilen kısmını teslim alabilmektedir. Ayrıca GVK'nın 44. Maddesinin "*İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir*" hükmü gereğince gelir vergisi açısından da verginin doğduğu tarih, idarece kabul tutanağının (hakediş raporu) onaylandığı tarih olduğu kabul edilmiş bulunmaktadır. Diğer taraftan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi'nde "*...Geçici kabul tutanağı, muayene ve kabul işlerine ilişkin yönetmelik gereğince, idarece onaylandıktan sonra geçerli olur...*" denilmek suretiyle geçici kabulün idarece onaylanması ile geçerli olacağını, mükellefin bu tarihten itibaren alacağını talep edebileceğini ifade etmektedir. KDV açısından bu tarihte teslimin geçerli olacağını ve vergiyi doğuran olayın bu tarihte meydana geldiğini göstermektedir. Danıştay 7. Dairesi'nin 1993/4107 nolu kararı ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.04.2000 tarihli muktezası da bu görüşü destekler niteliktedir.²³¹

İkinci görüşe göre; KDV açısından vergiyi doğuran olay hakediş raporunun taraflarca imzalanıp onaylanmasından sonra ita amirince "tahakkuk müzekkeresi ve ödeme emri belgesinin onaylandığı tarihte meydana gelmektedir. Bu görüş sahipleri Bayındırlık İşleri Şartnamesi'nin 39. Maddesinde belirtilen esası dikkate almaktadır. Bu maddede, müteahhit ile işveren idare tarafından imzalanan geçici hakediş raporunda, tahakkuk işlemi yapılmıyaya kadar yetkili makamlar tarafından düzeltme yapılabileceği

²³⁰ Duman, 72.

²³¹ Duman, 72.

belirtilmektedir. Dolayısıyla, görüş sahipleri tahakkuk müzekeresi düzenlenene kadar hakediş tutarının belli olmadığını yani teslim tutarının bilinemediğini, bu nedenle de müzekkere düzenlenmeden vergiyi doğuran olayın gerçekleşemeyeceğini savunmaktadır. Danıştay 11. Dairesi'nin 18.10.2000 tarih ve E.2000/1142, K. 2000/3946 sayılı kararı bu görüşü desteklemektedir.²³²

3.3. STOPAJA TABİ ÖDEMELERDE KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, KDV matrahının belirlenmesi sırasında zaman zaman duraksamaya düşülen konulardan biri de, stopaja tabi ödemelerde, KDV matrahının ne şekilde saptanacağına ilişkindir. Söz gelimi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan müteahhitlere ödenen hakedişlerden yüzde 3 gelir vergisi (stopaj) yapılmaktadır. Stopaja tabi ödemelerde, gelir elde eden müteahhit elde ettiği gelir karşılığında fatura düzenlemektedir, gelir vergisi kesintisini düşükten sonra kalan kısmın KDV matrahını oluşturacağı yönünde görüşler de olmakla birlikte, genelde hakim olan görüş ve yürütülen uygulama KDV matrahının; kesintiler düşülmeden önceki meblağ olduğu yönündedir. Bilindiği üzere, KDVK'nın 24/b Maddesinde ambalaj giderleri, sigorta, komisyon, ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, fon karşılığı gibi unsurların KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede yapılan vergi kesintisi, KDVK'nın 24. Maddesi gereğince, KDV matrahına dahil bulunduğundan, verginin hizmet bedeli ya da yapılan işin bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla KDV'nin malın teslimi ya da hizmetin ifası karşılığı olan bedelden, gelir vergisi stopajı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanması mümkün değildir.²³³

3.4. DÖVİZLE YAPILAN İŞLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ

KDVK'nın 26. Maddesi dövizle yapılan işlemlere ilişkindir. Anılan maddeye göre, bedelin dövizle hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilmektedir. Bu genel esas, Türkiye'de uygulanmakta olan ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından günlük olarak

²³² Kızılot, 282-283.

²³³ Kızılot, 172.

belirlenip açıklanan döviz kuru ile işletilecektir. KDVK'nın 10/a Maddesine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde KDV açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi ya da hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Yalnız taksitli satışlarda malın veya hizmetin peşin satış bedeline vade farkı adı altında bir bedel daha eklenmektedir. Aynı Kanun'un 24/c Maddesinde ise, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirleri ise servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu belirtilmiştir.²³⁴

105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği incelendiğinde;

“2. Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.” görüşü destekler niteliktedir.

Bedeli döviz cinsinden veya dövize endekli olarak belirlenen inşaat taahhüt işlerinde, hizmet bedeli dövizin, vergi idaresi görüşü doğrultusunda hakediş belgesinin ihale makamınca onaylandığı tarihtir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı'na göre ise ita amirince tahakkukun yapıldığı tarihteki cari alış kuru üzerinden ₺'ye çevrilerek, bulunan bedel üzerinden KDV hesaplanması ve ilgili vergilendirme

²³⁴ Şenlik, 113-114.

döneminde beyan edilmesi gerekmektedir. Hizmet bedeli dövizin ve KDV'nin karşı taraftan tahsil edilmemesi, verginin beyan edilmesine engel değildir.²³⁵

3.5. İNŞAAT TAAHHÜT FAALİYETLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI VE KATMA EĞER VERGİSİ İSTİSNASI

İnşaat taahhüt işlerinde sorumlu tayin edilen ve tevkifat yapacak olan kuruluşlar (birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere) 91, 93, 95 ve 99 Seri No'lu Tebliğlerde yapılan açıklamalara göre şunlardır:²³⁶

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca yapım işleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım

²³⁵ Şenlik, 113-114.

²³⁶ Kızılot, 311.

hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri ile yemek servis hizmetlerine ait KDV'yi tevkifata tabi tutacaklardır),

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Tüm KDV mükellefleri (bunlar sadece yapı denetim şirketlerince kendilerine verilen yapı denetim hizmetlerine ait KDV'yi tevkifata tabi tutacaklardır).

Tevkifat oranı, 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 14.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapım işlerinde 1/6 olarak belirlenmiştir.

3.5.1. Yapım İşleri İle Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık-Etüd-Proje Hizmetlerinde Tevkifat

91 No'lu tebliğin uygulamasında yapım işleri; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, restorasyon, çevre düzenlemesi, güçlendirme ile benzeri yapım işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi tutulmaktadır.

3.5.2. Belediye Arsaları Konut Ve/Veya İşyeri Karşılığı İhale Suretiyle Müteahhitlere Verme İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu

Arsa karşılığı konut ve/veya işyeri teslimi olarak tanımlanan kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi ile ilgili özelge bazında düzenlemeler bulunmakla birlikte, bu konudaki ana düzenleme 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır. Vergi idaresi, kat karşılığı inşaat işlerinin KDV karşısındaki durumuna ilişkin görüşünü anılan KDV Genel Tebliği ile belirlemiştir.²³⁷

²³⁷ Aras, C. (2008) "Belediyelere Yapılan Arsa Karşılığı Konut ve İşyeri Teslimlerinde KDV", Yaklaşım Dergisi, Haziran, Sayı: 186, 25.

30 Seri No’lu KDV Genel Tebliği incelendiğinde; arsa karşılığı inşaat işleri “trampa” olarak değerlendirilmiştir. Tebliğde yapılan açıklamalara göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim vardır: Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olmak üzere arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir.

Belediyeler, mülkiyetlerinde bulunan arsalarını prensip olarak ihaleye çıkararak konut ve/veya işyeri karşılığı müteahhitlere vermektedir. Belediyelerin bu şekilde ihale suretiyle konut ve/veya işyeri karşılığı müteahhitlere arsa teslimleri, KDVK’nın 1/3-d Maddesine göre müzayede mahallinde yapılan satışlar kapsamında KDV’ye tabi bulunmaktadır. Ancak, bu tür satışlarda KDVK’nın 17/4-r Maddesi hükmünün göz önünde tutulması gerekmektedir. Söz konusu madde hükmüne göre, belediyelerin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan gayrimenkullerin satış suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV’den istisna bulunmaktadır. Belediyelerin mülkiyetlerinde bulunan arsalarını konut ve/veya işyeri karşılığı müteahhitlere vermeleri işlemi de, 30 Seri No’lu Tebliğ’e göre satış hükmündedir. Arsanın satılıp elde edilen parayla konut ve/veya işyeri satın alınması ile arsanın belirtilen şekilde verilip karşılığında konut ve/veya işyeri satın alınması aynı durumdur. 17/4-r Madde gerekçesinde de istisnanın satış suretiyle gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanacağı, bağış-hibe şeklindeki devir ve teslimlere uygulanmayacağı belirtilmektedir. Belediyelerin arsa karşılığı konut ve/veya işyeri alması işleminin bağış-hibe kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Buna göre, belediyelerin sahip oldukları arsaları, adlarına tapuya tescil edildikleri tarihten itibaren iki tam yıl geçtikten sonra teslimleri KDVK’nın 17/4-r Maddesine göre KDV’den istisna, iki tam yıl dolmadan devir ve teslim konu ettikleri arsalar ise kanunun 1/3-d Maddesine göre genel oranda (% 18) KDV’ye tabi bulunmaktadır.²³⁸

3.5.3. Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt Faaliyetlerinin KDV Karşısındaki Durumu

²³⁸ Aras, 25.

KDVK'ya 4369 Sayılı Kanun'un 62. Maddesiyle eklenen ve 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren geçici 15. maddesi hükmü ile;

“Bu Kanun'un yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak;

a- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

b- Sadece 150 m²'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri, katma değer vergisinden müstesnadır.” Şeklinde ifade edilmektedir.

İnşaat taahhüt işlerinde, yıllara yaygın olması durumunda GVK'nın 42. Maddesi kapsamında özel bir vergilendirme söz konusu iken, KDV'den istisna olan inşaat taahhüt işlerinde istisnanın uygulanmasında, işin yıllara yaygın olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.

Bina inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden sonra alınması durumunda konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine istisna uygulanmayacak, 2002/4480 Sayılı Kararname Eki (I) sayılı listeye göre %1 oranında , KDV'ye tabi olacaktır.

4. DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ

4.1. SÖZLEŞMELER

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesi uyarınca, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi; yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilecek olan belgeleri ifade etmektedir. Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun 1- Akitlerle ilgili kağıtlar

bölümünün, 1/a fıkrasında belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin %0825 damga vergisine tabidir.²³⁹

4.2. İHALE KARARLARI

Damga Vergisi Kanununun ekli (1) sayılı tablosunun II.: Kararlar ve Mazbatalar bölümünün 2. bendine göre (5281 sayılı kanunun 7. maddesinin değişik şekline göre) artırma ve eksiltme kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararlarının % 0495 oranında damga vergisine tabidir.²⁴⁰

4.3. HAKEDİŞ ÖDEMELERİ

Damga Vergisi Kanunu'nun ekli (1) sayılı tablosunun IV- Makbuzlar İle Diğer Kağıtlar Bölümünün 1/h fıkrası gereğince hakediş ödemelerinden % 07,5 oranında damga vergisi kesintisi yapılacağı açıklanmıştır. Hakediş ödemelerinden Damga Vergisinin matrahı, o hakedişle ilgili avans teminatı, gecikme cezası, SSK primi, gelir vergisi, fon payı gibi kesintiler yapılmadan imalat tutarı+ihzarat tutarı, birim fiyat farkları ve malzeme fiyat farkları toplamından oluşur.²⁴¹

4.4. AVANS ÖDEMELERİNE AİT MAKBUZLAR

Hakediş bünyesinde avans mahsubu olduğu durumlarda bazı saymanlık hesaplarında karşılaştırılan bir uygulamada avans mahsup tutarının hakediş tutarından düşüldükten sonra damga vergisi kesintisi yapılmasıdır. Bu uygulamaya mükerrer damga vergisi kesintisine sebebiyet verilmemesi gerekçesi ile yapılmaktadır.²⁴²

İşin devamı sırasında %30 dahilinde keşif artışı olması halinde, 488 Sayılı Kanunun 14. Maddesi gereğince mukavelenamelerin artırılması halinde artan miktar aynı oranda vergiye tabidir, hükmü uyarınca keşif artışı miktarının ihale bedeli üzerinden (eksiltme tenzilatı sonrası tutar) damga vergisi hesaplanır. Bu konuda Sayıştay Genel Kurulunca alınan 11.1.1973 tarih ve 3628/1 sayılı kararda, sözleşme ve

²³⁹ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu.

²⁴⁰ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu.

²⁴¹ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu.

²⁴² 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu.

bağtılarda yer alan hükümlerle, taahhüt konusu işin belirli bir oranda artırılabilceğinin öngörölmüş bulunması halinde artan işe ait damga vergisinin, iş artışını belgeleyen kağıdın tanzimi sırasında alınması gerekeceğı belirtilmiştir.

4734 Sayılı Kanunun 4. Maddesinde ihale; “*Bu Kanunda yazılı usul ve şartlarla, işin istekliler arasından seçilerek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve yetkili mercilerin onayına müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemleri ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, ihale kararı sözleşmenin akdinden önce bir defaya mahsus olmak üzere verilmektedir. Sözleşmenin akdinden sonra, yani işin devamı sırasında ortaya çıkan keşif artışı ihale kararı olarak kabul edilmez. Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değıştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette damga vergisine tabidir. Aynı şekilde sözleşme süresinin uzatılması halinde de aynı miktar üzerinden damga vergisi alınır. Sözleşmenin devri halinde sözleşmenin aslından alınan verginin dörtte biri oranında damga vergisi alınır. Damga vergisi KDV’siz tutar üzerinden hesaplanır.²⁴³

²⁴³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 26.11.2008 tarihli DMG:031-1030/2852 sayılı özelgesi.

V. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN

MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN

UYGULAMA

1. UYGULAMANIN METEDOLOJİSİ

Hazırlanan çalışmanın bu bölümünde, ana faaliyet konusu inşaat taahhüdü olan bir işletmede yapılan uygulamayla ilgili çalışmanın amacı, kapsamı, kısıtları ve uygulama yöntemiyle ilgili bilgiler verilmektedir.

1.1. UYGULAMANIN AMACI

Uygulamanın temel amacı, bir inşaat taahhüt işletmesinde ulusal düzenlemelere göre hazırlanan finansal tablolar ile UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar arasındaki farklılıkların tespit edilmesi ve uygulamada karşılaşılan sorunların açıklanması amaçlanmıştır.

VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tabloların UFRS doğrultusunda düzeltme işlemleri yapıldıktan sonra ana ortaklığın konsolide raporlarının oluşturulması amaçlanmıştır.

1.2. UYGULAMANIN KAPSAM VE KISITLARI

Uygulamanın kapsamı zaman, anlaşılabilirlik ve etkinlik açısından sınırlandırılmıştır. Çalışmada inşaat taahhüt işletmesinin maliyet yapısına ilişkin ayrıntılı bilgi, yapılan çalışmanın kapsamını çok fazla genişleteceği ve çalışmanın bulgularını etkilemeyeceğinden dolayı verilmemiştir.

Uygulama yapılan ABC İnşaat A.Ş. halka açık bir işletme değildir, fakat işletme sermayedarlarının halka açık işletme olmasından dolayı SPK düzenlemelerine göre raporlama yapmaktadır. Bunun için finansal tablolarda yapılan düzeltmeler ve

sınıflandırmalar finansal tablolar üzerinde dönem sonu işlemleri esas alınarak yapılmıştır.

Uygulamaya konu olan ABC İnşaat A.Ş. yürütülen inşaat taahhüt işinde 5 üyeli yürütme kurulunda 3 üye ile temsil edilmektedir. Ortaklık payının eşit olmasına karşın yürütme kurulunda ABC İnşaat A.Ş.'nin karar almada ağırlıklı yetkisi bulunmaktadır. ABC İnşaat A.Ş.'nin sermayedarları arasında yer alan yurt dışı hissedarından dolayı raporlamasının konsolide finansal tablolar üstünden yapmaktadır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ABC İnşaat A.Ş. bağlı ortaklığı ve iştiraki olan şirketleri kendi konsolide finansal raporlarına dahil etmektedir.

1.3. UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Sosyal bilimlerde bilimsel araştırma amacıyla değişik yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan en çok kullanılanları; deney yöntemi, anket yöntemi ve olay (vaka) çalışması yöntemidir. Bu yöntemler aşağıda kısaca açıklanmıştır:²⁴⁴

- a) **Deney Yöntemi:** Bu yöntem, araştırmalardaki neden-sonuç ilişkisini göstermek amacıyla kullanılmaktadır.
- b) **Anket Yöntemi:** Araştırma bulgularının daha geniş kitleye ulaşmasında, bu tür bir bilginin başka kaynaklardan elde edilmesi mümkün olmadığı durumlarda uygulanmaktadır.
- c) **Olay (Vaka) Yöntemi:** Vaka yönteminde uygulamayı yapan kişi, nasıl ve niçin sorularının cevabını aramaktadır. Bu yöntemde, araştırmacının davranışsal olaylar üzerinde kontrolüne ihtiyaç duyulmamaktadır.

Uygulamada seçilen yöntem, olay (vaka) çalışması yöntemidir. Ayrıca gözlem ve mülakat yoluyla da bilgi edinilmiştir. Bu yöntemin üstünlük ve eksiklikleri ise şunlardır

²⁴⁴Aslan, M.Ç. (2006) “Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 130-131.

- İşletmeler tarafından benimsenmiş maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını belirlemeye çalışan araştırmacılara önemli fırsatlar sunması,
- Bu alanda çalışanların amaçlarına ulaşabilmede en uygun yöntemlerden biri olması,
- Araştırmayı yapanın belirli konuları görmesini sağlaması,

bu yöntemin güçlü yönleri arasında yer almaktadır.

Uygulama; işletmenin muhasebe, finansman ve raporlama fonksiyonlarında yetkili kişilerle yapılan görüşmelere bağlı olarak yapılmıştır.

Uygulamada öncelikli olarak bir inşaat taahhüt işletmesinin muhasebe sistemi genel olarak incelenmiş ve yöneticilerle konuşularak UFRS'lerin uygulanmasında farklılıkların tespitinde kullanılan yöntem tespit edilmeye çalışılmıştır.

İnşaat taahhüt işlerinin özelliği gereği, yapımı üstlenilen her proje birbirinden farklı özelliklere sahip olması nedeniyle, raporlamada ve maliyet yapısının doğru incelenmesi açısından her bir proje ayrı ayrı defterlerde takip edilmektedir. İşletmenin üstlendiği tünel inşaatı merkez muhasebe sisteminden ayrı olarak takip edilmektedir. Bunda ayrıca yürütülen işin konsorsiyum ortaklık şeklinde olması önemli bir etkidir. Yapımı üstlenilen işin yıllara sair inşaat işi olması nedeniyle ve uygulamanın bir bütün olarak anlatılabilmesi için 2010 dönemi finansal tabloları üstünden UFRS finansal tablolarının elde edilmesinin daha doğru bir yöntem olacağı düşünülmüştür.

2010 dönemi VUK finansal tablolarından hareketle öncelikle UFRS ve VUK arasındaki farklılıklar belirlenerek bu farklılıkların UFRS doğrultusunda düzeltme kayıtlarını oluşturulacaktır. UFRS doğrultusunda yapılan düzeltme işlemlerinden sonra UFRS'na göre oluşturulacak mizanda VUK finansal tablolarından UFRS Finansal tablolarına geçişte oluşacak farklılıkların mizan üstünde gösterilmesinin daha açıklayıcı olacağı düşünülmüştür.

2. UYGULAMAYA KONU OLAN İŞLE İLGİLİ BİLGİLER

Yapımı üstlenilen iş iki tane yurtiçi firmasının ABC İnşaat Anonim Şirketi ve XYZ İnşaat Anonim Şirketinin Devlet Su İşleri'nin açtığı ihale için konsorsiyum oluşturması ve ihale sonucunda işi üstlenmesi ile başlamıştır. Konsorsiyum iki şirketin adi ortaklık kurması ile oluşmuş ve iş bitiminde herhangi bir yasal ilişkilerinin kalmayacağı kararlaştırılmıştır. Uygulamaya konu olan inşaat işletmesi yurt içinde yurt dışında inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. Ağırlıklı olarak yurt dışında orta doğu ülkelerinde yol, köprü, tünel, liman, gaz terminalleri v.b. nitelikteki işlerin yapımını taahhüt etmektedir. ABC İnşaat A.Ş. uygulamaya konu olan tünel inşaatı yapımı için yurt içindeki çeşitli işlerde ortaklık kurarak çalıştığı bir inşaat şirketi ile işin yapımını üstlenmişlerdir. Yapı üstlenilen taahhüt işi İstanbul'un Asya ve Avrupa yakaları arasında İstanbul boğazı altında geçecek şekilde tünel açılmasıdır.

ABC-XYZ ortak girişimin yapmakta olduğu tünel projesine ait V.U.K. hükümlerine göre hazırlanmış 31.12.2010 tarihli ₺ finansal durumuna ilişkin bilgiler (bilanço) aşağıdaki tabloda II'de sunulmuştur.

ABC İNŞAAT ANONİM ŞİRKETİ TÜNEL PROJESİ 31.12.2010 BİLANÇOSU	
I. DÖNEN VARLIKLAR	I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
A- Hazır Değerler	A- Mali Borçlar
1- Kasa	2.216
3- Bankalar	196.064
5- Diğer Hazır Değerler	
Hazır Değerler Toplamı	198.280
B- Menkul Kıymetler	B- Ticari Borçlar
Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bon.	2.400.000
Menkul Değerler Toplamı	2.400.000
C- Ticari Alacaklar	C- Diğer Borçlar
D- Diğer Alacaklar	D- Alınan Avanslar
1- Ortaklardan Alacaklar	12.095.395
Diğer Alacaklar Toplamı	12.095.395
E- Stoklar	E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
1- İlk Madde ve Malzeme	192.484
Stoklar Toplamı	192.484
F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	F- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	54.011.506
2- Taahhütlere Verilen Avanslar	
Yıllara Yaygın İnş.&On.Maliy.Toplamı	54.011.506
G- Gelecek Aylara Ait Gid. ve Gelir Tah.	G- Borç ve Gider Karşılıkları
H- Diğer Dönen Varlıklar	H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gid.Tahak.
1- Devreden KDV	106.144
5- İş Avansları	179.377
6- Personel Avansları	14.170
Diğer Dönen Varlıklar Toplamı	299.691
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	69.197.356
II. DURAN VARLIKLAR	II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
A- Ticari Alacaklar	A- Mali Borçlar
4- Verilen Depozito ve Teminatlar	11.199
Ticari Alacaklar Toplamı	11.199
B- Diğer Alacaklar	B- Ticari Borçlar
C- Mali Duran Varlıklar	C- Diğer Borçlar
D- Maddi Duran Varlıklar	D- Alınan Avanslar
3- Binalar	376.992
4- Tesis, Makina ve Cihazlar	854.297
5- Taşıtlar	185.828
6- Demirbaşlar	187.756
8- Birikmiş Amortismanlar (-)	(581.736)
Maddi Duran Varlıklar Toplamı	1.023.137
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	E- Borç ve Gider Karşılıkları
1- Haklar	2.663
7- Birikmiş Amortismanlar (-)	(2.485)
Maddi Olmayan Duran Var.Toplamı	178
F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	F- Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gelir Tah.
G- Gelecek Yıllara Ait Gid.ve Gelir Tah.	G- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
1- Gelecek Yıllara Ait Giderler	49.769
Gel.Yıl.Ait Gid.&Gel.Tah.Toplamı	49.769
H- Diğer Duran Varlıklar	III. ÖZKAYNAKLAR
3- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	
Diğer Duran Varlıklar Toplamı	3.203.970
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	4.288.253
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	73.485.609
	I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI
	602.357
	II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI
	-
	III. ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI
	7.564.602
	PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI
	73.485.609

ABC-XYZ ortak girişimin yürütmekte olduğu tünel projesi için V.U.K. hükümlerine göre hazırlanmış 31.12.2010 tarihli ₺ gelir tablosuna ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda III sunulmuştur.

ABC İNŞAAT ANANİM ŞİRKETİ TÜNEL PROJESİ 31.12.2010 GELİR TABLOSU

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI	
60 BRÜT SATIŞLAR	
600 Yurtiçi satışlar	41.566.457
601 Yurtdışı Satışlar	
602 Diğer Gelirler	
	41.566.457
61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	
610 Satıştan İadeler (-)	
611 Satış İskontoları (-)	
612 Diğer İndirimler (-)	
	-
NET SATIŞLAR	41.566.457
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	
620 Satılan Mamüller Maliyeti (-)	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(32.884.692)
623 Diğer Satışların Maliyeti (-)	
	(32.884.692)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA (ZARARI)	8.681.765
63 FAALİYET GİDERLERİ (-)	
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	
632 Genel Yönetim Giderleri (-)	
	-
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	8.681.765
64 DİĞ.FAAL.OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
65 DİĞ.FAAL.OLAĞ.GİD.VE ZARARLAR (-)	
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
OLAĞAN KAR VEYA (ZARAR)	8.681.765
67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(1.117.163)
	(1.117.163)
69 DÖNEM NET KARI VEYA (ZARARI)	
690 DÖNEM KARI VEYA (ZARARI)	7.564.602
691 DÖN.KARI VERGİ&DİĞ.YAS.YÜK.KRŞ. (-)	
692 DÖNEM NET KARI VEYA (ZARARI)	7.564.602

2.1. TMS ve TFRS'YE GÖRE YAPILAN DÜZELTMELER

A) Ticari Alacaklarda Yapılan Düzeltme ve Sınıflandırmalar

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardına göre “bir işletme ve onun ilişkili tarafları arasında mevcut bakiyelerin belirlenmesi” gerekmektedir. Standardın açıklamasına göre adi ortaklık mizanında hem ABC İnşaat Anonim Şirketi hem de XYZ Anonim Şirketi ilişkili taraftır. ABC şirketinin konsolide raporlarında adi ortaklık ilişkili taraftır fakat XYZ işletmesi ortak olarak sınıflanmalıdır. Buna göre ortaklardan alacak olarak duran ₺ 12.095.395 içinde ABC İnşaat Anonim Şirketi’nden ₺ 5.758.021 alacağı bulunmaktadır. ABC işletmesinin kendi borcunu, kendi konsolide raporlarında ilişkili kuruluşlardan alacak olarak sınıflaması gerekmektedir. Aşağıdaki kayıtlarla bu sınıflama gösterilmektedir.

120.1 İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar	5.758.021	
131 Ortaklardan Alacaklar		5.758.021

VUK’a göre 329 Diğer Ticari Borçlar hesabında yer alan konsorsiyumun diğer ortağının borcu (XYZ Anonim Şirketi) aslında 331 Ortaklara Borçlar hesabında yer alması gerekmektedir. TMS 24 ilişkili taraf açıklamaları standardına göre “ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin belirlenmesi” gerekmektedir. ABC işletmesinin konsolide raporlarında XYZ Anonim Şirketi ortak olarak sınıflandırılmalıdır.

329 Diğer Ticari Borçlar	6.633	
331 Ortaklara Borçlar		6.633

TMS 39 Finansal Araçlar Standardına göre;

“Aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatın varlığı, gerçeğe uygun değer en iyi göstergesidir. Finansal araca ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, işletme, gerçeğe uygun değeri bir değerlendirme yöntemi kullanmak suretiyle belirler. Değerleme yöntemi kullanmanın amacı, normal iş koşulları çerçevesinde karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında ölçüm günü itibariyle

*gerçekleştirilen bir piyasa işleminde ilgili finansal aracın fiyatının ne olacağına tespit edilmesidir.*²⁴⁵

Konsorsiyum 321 Borç Senetleri hesabındaki borcu bugünkü değerine indirmediğinde itfa edilmiş maliyet değerini bulmuş olacaktır. Konsorsiyumun 2009 yılı mizanında ₺ 82.131 reeskont faiz geliri kaydedildiği görülmektedir. 2010 yılında senetli borçlarının ödenmesi sonucunda gelir yazılan kısım gider yazılarak geçmiş yıllar karından düşülmektedir.²⁴⁶ Burada önceki dönem yapılan düzeltmeler, cari dönemde geçmiş yıl kar/zararları içinde yer aldığından dolayı geçmiş yıllar zararlarından düşülen tutar aslında VUK kayıtlarına göre gider olarak gösterilmektedir. Yapılan bu düzeltme ile çift kayıt atılması engellenmektedir.

657 Reeskont Faiz Giderleri	82.131	
580 Geçmiş Yıllar Zararları		82.131

B) Karşılıklara İlişkin Yapılan Düzeltme ve Sınıflandırmalar

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına göre: *“işten çıkarma tazminatlarını çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır; çünkü yükümlülük doğuran olay; çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır. Bir çalışanın veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi; veya gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı sağlaması durumunda borç ve gider olarak muhasebeleştirilebilir.”*²⁴⁷

Projenin 2009 yılına kadar ayırdığı kıdem tazminatı karşılıkları 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabına kaydedilerek 2010 yılında ayrılması gereken Kıdem Tazminatı Karşılığı 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına gider olarak kaydedilmektedir. 2010 yılında kıdem tazminatındaki güncel rakam 472 hesapta karşılık olarak belirtilmektedir.

²⁴⁵ TMSK, TMS 39, A894

²⁴⁶ Önceki dönemlerde yer alan düzeltmeler 570 Geçmiş Yıllar Karları veya 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesaplarından düzeltme kayıtları kullanmak yerine 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabı ortak hesap olarak kullanılmıştır.

²⁴⁷ TMSK, TMS 19, A541

580 Geçmiş Yıllar Zararları	96.307	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	942	
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		97.249

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına göre bir karşılığın muhasebeleştirilmesi için, aşağıda yer alan koşulların olması gerekmektedir:

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına konsorsiyumun yürüttüğü işlerden kaynaklanan davalar sonucunda ortaya çıkan risk için karşılık ayrılması gerekmektedir. Açılan davalara ilişkin tablo incelendiğinde:

Dosya No	Durum	DavaTrh	S.Celse	Konusu	Dava Değ	Ferîî D. Değ.	Toplam Al.	Kal Bak.
374	Faal	11.01.2001	24.10.2007	İŞ KAZASI MADDİ MANEVİ TAZMİNAT	19.000,00	19.000,00	19.000,00	19.000,00
373	Faal	24.12.2003	08.10.2007	RÜCU	20.045,90	20.045,90	20.045,90	20.045,90
369	Faal	01.08.2003	22.10.2007	RÜCU	9.670,50	9.670,50	9.670,50	9.670,50
371	Faal	09.02.2004		İTİRAZIN İPTALİ	2.230,00	2.230,00	2.230,00	2.230,00
375	Faal	30.11.2004	18.10.2007	TAZMİNAT	1.004,40	1.004,40	1.004,40	1.004,40
376	Faal	03.08.2006	18.09.2007	RÜCU	10.253,83	10.253,83	10.253,83	10.253,83

TOPLAM 62.205

Açılan davaların toplam riski üzerinden ₺ 62.205 karşılık ayrılmasına karar verilmiştir. Bu karşılık kaydı 2009 yılında muhasebeleştirilmiştir. 2010 yılında devam

eden dava sonuçlanmıştır. Mahkeme kararı doğrultusunda ₺ 62.205 ödeme yapılmıştır. Bunun sonucunda yasal mizandan aynı tutarda dava gideri muhasebeleştirilecektir. Fakat UFRS raporlarında bu gider bir önceki dönemde yapıldığı için dava karşılık gideri 622 Hizmet Üretim Maliyeti hesabından çekilerek 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabına borç kaydedilmektedir. Bu kaydın amacı yasal mizandan gelen giderin kapatılması ve cari yılın zarar hesabında gösterilmesidir.

580 Geçmiş Yıllar Zararları	62.205	
622 Satılan Hizmet Maliyeti		62.205

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardının 11 No'lu maddesine göre; “ *Tahakkuklar, çalışanlara ait tutarlar da dahil olmak üzere (örneğin, tahakkuk eden ücretli izine ilişkin tutar), Bazen tahakkukların miktarı veya zamanlamasının tahmini için gerekli olmasına rağmen, belirsizlik genellikle karşılıklar için olanlardan çok daha azdır. Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir.*”²⁴⁸

Projede çalışan personelin kullanmadığı izin için karşılık ayrılması gerekmektedir. Proje bitiminde personel çıkartıldığında bu aslında proje için bir nakit çıkışı olacaktır. Bunun için her yıl karşılık ayrılması gerekmektedir. 2010 yılına kadar ayrılan karşılık 580 no'lu hesaptan geri çekilerek 2010 yılının gideri karşılığında 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına gider yazılmalıdır. 2010 yılı için ayrılan maliyet karşılığı 373 Maliyet Gider Karşılığı hesabına alacak olarak kaydedilmelidir.

580 Geçmiş Yıllar Zararları	17.658	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	21.215	
373 Maliyet Giderleri Karşılığı		38.873

C) Diğer Düzeltme ve Sınıflandırmalar

Personel üstündeki iş avansından her yıl için alınamayacağı düşünülen rakam gider yazılmaktadır. Dönem sonlarında iş avansı alan personelle yapılan mutabakat sonunda personelin iş için yaptığı harcamalar projenin maliyetine eklenmektedir. 2009

²⁴⁸ TMSK, TMS 37, A821

yılında gider yazılan tutar 580 Geçmiş Yıl Zararları hesabına borç kaydedilmektedir. 2010 yılına ait giderleştirilen tutar 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabının borcuna yazılır. 2010 yılında giderleştirilmesi düşünülen toplam iş avansı 195 Personel İş Avansı hesabına alacak yazılmalıdır.

580 Geçmiş Yıllar Zararları	27.071	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	33.480	
195 Personel İş Avansları		60.551

TMS 7 Nakit Akış Tabloları standardına göre; nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez.²⁴⁹

İnşaat taahhüt işlerinde nakit olarak her an kullanabilecek bir miktar nakit bulundurulmaktadır. Bu nakit finansal varlık olarak yatırım amaçlı yada piyasada oluşabilecek risklerden korunmak amacıyla değerlendirilmemektedir. Yapılmakta olan tünel projesinde nakit ihtiyacını karşılamak amacıyla elinde bulunan nakit gecelik repoda değerlendirilmektedir. Repo hesabında değerlendirilen naktin vadesinin 01.01.2012 olması nedeniyle faiz provizyon muhasebe kaydının alınması gerekmektedir. 31.12.2010 tarihinde elde edilecek faiz geliri hesaplandığında

$$\text{Repo Getirisi} = (\text{Ana Para} / 100) \times (\text{Basit Faiz} / 365) \times \text{Gün Sayısı}$$

$$\text{Repo getirisi} = (2.400.000 / 100) \times (12,5 / 365) \times 365$$

$$\text{Repo getirisi} = 822 \text{ ₺ 'dir.}$$

²⁴⁹ TMSK, TMS 7, A343

181 Gelir Tahakkukları	822	
642 Faiz Gelirleri		822

VUK kayıtlarına göre alınan faiz provizyon muhasebe kaydı dönem sonlarında ortaklar cari hesabına ortaklık payları oranında aktarılmaktadır. Gerçekleştirilen bu devir işleminin yapımı üstlenilen inşaat taahhüt işi projesinin asıl amacının inşaat taahhüt işi olması nedeniyle faaliyet gelirleri ve giderleri dışındaki gelir tablosu ile ilgili işlemlerin ortakların kendi gelir tablosu hesapları ile beyan etmeleri gerekmektedir.²⁵⁰

642 Faiz Gelirleri	822	
131.1 Ortaklara Borçlar (ABC A.Ş.)		411
131.1 Ortaklara Borçlar (XYZ A.Ş.)		411

Gelir kaydedilen faiz geliri ile birlikte 181 Gelir Tahakkukları hesabı da ortaklar hesabına devredilerek ortak olan şirketlerin mizanlarına devredilmektedir.

131.1 Ortaklara Borçlar (ABC A.Ş.)	411	
131.2 Ortaklara Borçlar (XYZ A.Ş.)	411	
181 Gelir Tahakkukları		822

VUK mizanında yer alan nakdin gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolarda yer almasından dolayı UFRS düzeltmelerinde ikinci defa gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolarda düzeltilmesine gerek görülmemiştir. VUK mizanında gelir tahakkuku hesabının ortaklar cari hesabına devredilmesinden sonra UFRS düzeltmeleri kapsamında işletmenin repo hesabında takip ettiği nakdin 108 Diğer Hazır Değerler hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Yasal mizanda 112 Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları hesabındaki nakdin 108 Diğer Hazır Değerler hesabına alınması gerekmektedir.

108 Diğer Hazır Değerler	2.400.000	
112 Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları		2.400.000

²⁵⁰ Maliye Bakanlığının 24.12.1984 tarih ve 22123 sayılı muktezası.

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabında yer alan ve cari döneme ait olmayan gider, yılsonunda 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına alınarak 2011 yılı için aylık dönem giderlerine alınmak üzere sınıflandırılmalıdır.

180 Gelecek Aylara Ait Giderler	49.769	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		49.769

Kesilen hakediş faturalarından ayrılan % 3'lük stopaj tutarı yasal mizanda 292 Diğer KDV hesabında tutulmakta fakat stopajın geri alınma süresinin işin kesin kabulünden sonra gerçekleşeceği için 293 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

293 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	3.203.970	
292 Diğer KDV		3.203.970

2.2. TAMAMLANMA YÜZDESİNİN HESAPLANMASI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre yapılmakta olan işin 2010 yılı itibariyle tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekmektedir. Bunun için öncelikle projenin toplam gelirinin ve giderinin bilinmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle hesaplamaya toplam sözleşme geliri ve sözleşme maliyetinden hareket edilmelidir. Yapılmakta olan tünel projesi için bütçelenen toplam gelir ₺ 117.050.291'dir. Bütçelenen toplam gider ise 93.263.630 TL olarak belirlenmiştir.

VUK'a göre hazırlanan bilançodan hareket edildiğinde öncelikle 2010 yılına kadar gerçekleşen maliyet ve giderlerin belirlenmesi gerekmektedir. 2010 yılı bilançosundaki 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabı 2010 yılına kadar gerçekleşen hak ediş bedelleri toplamını göstermektedir. 2010 yılı hak ediş tutarları toplamının yasal bilançoda gelir yazıldığı görülmektedir. Bu iki hesabın toplamı VUK'a göre 2010 yılı sonu itibariyle gerçekleşen toplam geliri göstermektedir.

600 Yurtiçi Satışlar	₺ 41.566.457
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	₺ 65.232.533
TOPLAM GELİR	₺ 106.798.990

Projenin toplam maliyetleri incelendiğinde 2010 yılı bilançosundaki 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı 2010 yılına kadar gerçekleşen maliyetleri göstermektedir. 2010 yılında gerçekleşen maliyetlerin ise 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabında gider olarak yazıldığı görülmektedir. Bu iki hesabın toplamı 2010 yılında gerçekleşen toplam maliyeti göstermektedir.²⁵¹

622 Satılan Hizmet Maliyeti	₺ 32.884.694
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	₺ 54.011.506
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	₺ 1.117.163
622 Satılan Hizmet Maliyeti (Kıdem Tazminatı Karşılığı)	₺ 942
622 Satılan Hizmet Maliyeti (Dava Karşılığı)	₺ -62.205
622 Satılan Hizmet Maliyeti (Kullanılmayan İzin Karşılığı)	₺ 21.215
622 Satılan Hizmet Maliyeti (İş Avansının Giderleştirilmesi)	₺ 33.480
TOPLAM MALİYET	₺ 88.006.795

Maliyetler incelendiğinde, VUK'a göre düzenlenen projenin bilançosundaki maliyetine ilave olarak UFRS bilançosunda gider hesapları ile ilişkili olarak yapılan düzeltme kayıtlarının da atıldığı görülmektedir. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının 11 no'lu maddesine göre;

- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler;
- Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler, yapılmakta olan işin maliyetine eklenebilmektedir.

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı VUK mevzuatına göre ticari kardan mali kara geçişte bir maliyet unsuru olarak kabul edilmemektedir ve VUK'a göre düzenlenen bilançoda sözleşmenin maliyetine eklenmemektedir. UFRS açısından bakıldığında, bu maliyet kalemi aslında sözleşme için katlanılan bir takım maliyetlerden

²⁵¹ 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabındaki ₺1.117.163'lik tutar aslında sözleşmeden kaynaklanan giderlerdir. Fakat VUK'a göre gider olarak kabul edilmemektedir. TMS 11 Kapsamında sözleşmenin toplam maliyetinde yer alması gerekmektedir. Bununla birlikte TMS 11 kapsamında yapılan düzeltme kayıtları sonucunda gelir tablosu hesaplarında yapılan düzeltilmelerde VUK'a göre hazırlanan bilançodaki sözleşme maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Kıdem tazminatı karşılığı, dava gideri karşılığı, kullanılmayan izin karşılığı ve giderleştirilen iş avansı karşılığı yasal bilançoda gider olarak görülmemekte fakat düzeltme kayıtlarından sonra UFRS bilançosunda yer alacağı için sözleşme maliyetine eklenmiştir.

oluşmaktadır fakat VUK bu maliyetleri bir gider unsuru olarak kabul etmemektedir. VUK'a göre sözleşme maliyetinde yer almayan 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı UFRS bilançosunda sözleşmenin maliyetine eklenerek tamamlanma yüzdesinin doğru hesaplanması sağlanmaktadır. Dava karşılık giderinin sözleşme maliyetinden düşürülmesi gerekmektedir. Çünkü 2009 yılı UFRS düzeltmelerinde ₺ 62.205'lik bir karşılık ayrılmıştır. 2010 yılında bu karşılığın VUK kayıtlarında ödendiği görülmektedir. VUK kayıtlarında sözleşme maliyetine eklenmiş olan tutar mükerrer kayıt olmaması açısından UFRS düzeltmelerinde sözleşme maliyetinden çıkartılmaktadır. Aynı şekilde UFRS bilançosu oluşturulurken maliyet hesapları ile ilgili yapılan düzeltme kayıtları da aslında proje için katlanılan maliyetlerin VUK bilançosunda yer almaması fakat UFRS bilançosunun düzeltme kayıtları sonucunda sözleşme maliyetine eklenmesi gereken maliyetlerden oluşmaktadır.

Projenin gerçekleşen toplam maliyetleri ve toplam geliri belirlendikten sonra 2010 yılı için gerçekleşen tamamlanma yüzdesi aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyetler}}{\text{O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyetler} + \text{İşin Bitirilmesi İçin Gereken Maliyetler}}$$

A	O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyetler	₺ 88.006.795
B	İşin Bitirilmesi İçin Gereken Maliyetler	₺ 8.256.836
	Tamamlanma Yüzdesi (A/A+B)	91%

2010 yılında TMS 11'e göre toplam yazılacak gelir tutarı hesaplandığında;

A	Toplam Sözleşme Geliri	₺ 117.050.291
B	Tamamlanma Yüzdesi	91%
	Toplam Gelir Tutarı (A*B)	₺ 107.010.518

2010 yılı sonunda toplam sözleşme gelirine göre yazılacak gelir tutarı ₺ 107.010.518 olarak hesaplanmaktadır.

$$\text{Dönem Geliri} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Sözleşme Bedeli}) - \text{Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Geliri}$$

Dönem geliri formüle göre hesaplandığında yıllar itibariyle hak ediş faturası kesilerek gelir yazılan tutarlar aşağıda belirtilmektedir.

2007 Gelir Tutarı	₺ 7.403.830
2008 Gelir Tutarı	₺ 18.868.997
2009 Gelir Tutarı	₺ 38.959.701
2010 Gelir Tutarı	₺ 41.566.457
TOPLAM	₺ 106.798.985

Formüldeki hesaplama yapıldığında,

$$\text{Dönem Geliri} = 107.010.518 - 106.798.985$$

Dönem Geliri = ₺ 211.527 olarak hesaplanmaktadır.

Tamamlanma yüzdesine göre yapılan hesaplama sonucunda projenin kestiği hak ediş faturaları dışında ₺ 211.527 gelir yazması gerekmektedir. Tamamlama yüzdesine göre yapılması gereken muhasebe kayıtlarını aşağıdaki gibidir:

Öncelikle VUK'a göre hazırlanan bilançoda yer alan 350 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri hesabı ve 170 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Maliyeti hesabı kapatılarak 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabına taşınması gerekmektedir. *“Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.”*²⁵² 2010 yılına kadar gerçekleşen gelir ve giderlerin bilanço hesabından 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabına taşınması gerekmektedir.

350 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hak.	65.232.533	
170 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Maly.		54.011.506
580 Geçmiş Yıllar Zararları		11.221.027

Dönem geliri olarak hesaplanan ₺ 211.527 aslında henüz fatura edilmemiş tutar olarak sınıflanabilir. Bu tutar tamamlanma yüzdesine göre gelir yazılacak fakat henüz

²⁵² TMSK, TMS 11, A392-393.

faturası kesilmemiş tutardır. Bunun için aşağıdaki şekilde kayıt yapılması gerekmektedir.

170 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Maly.	211.532	
580 Geçmiş Yıllar Zararları	12.289.044	
600 Yurtiçi Satışlar		12.500.576

Yukarıdaki kayıta 2009 yılında gelir yazılan ₺ 12.500.576 tutarındaki gelirin aslında 2010 yılının geliri olduğu anlaşılmıştır. Bu yüzden 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabından çekilerek 2010 yılının geliri olarak düzeltilmiştir.

Yürütülen projenin VUK'a göre düzenlenen bilançosundan UFRS bilançosuna geçişte bir takım düzeltmeler yapılmıştır. VUK'a göre projenin gelir tablosunda yer almaması gereken işlemler UFRS bilançosunda gelir tablosu ile ilişkilendirilmiştir. Bunun sonunca bir vergi etkisi oluşmuştur. Bu vergi etkisi mali kardan ticari kara geçişteki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. UFRS bilançosu oluşturulurken yapılan düzeltme kayıtlarında gelir tablosu ile ilişkilendirilen işlemler aşağıdaki tabloda sıralanmaktadır:²⁵³

Bilançoda Yapılan Düzeltmeler	Tutar	Vergi Etkisi
Dava Karşılığı Vergi Etkisi	97.249	19.450
Proje Maliyeti ve Gelirinin Vergi Etkisi (65.232.533-54.011.506)	-11.221.027	-2.244.205
Projenin 2010 Yılında Gelir Yazılan Kısmının Vergi Etkisi	-211.532	-42.306
Kullanılmayan İzin Karşılığının Vergi Etkisi	38.873	7.775
Avans Harcamalarının Vergi Etkisi	60.551	12.110
Ertelenmiş Vergi Borcu / Alacağı	-11.235.886	-2.247.177

TMS 12 Gelir Vergileri standardının 17. maddesine göre; ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının çoğu, bir gelir veya bir giderin bir dönemin muhasebe kârının hesabında dikkate alınmış olması ancak vergiye tabi kâr açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmış olması nedeniyle oluşur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir tablosunda muhasebeleştirilir.²⁵⁴

²⁵³ VUK'a göre Kurumlar Vergisine tabi mükelleflerden bir dönemde elde edilen gelir üstünden %20 Kurumlar Vergisi alınmaktadır. Hesaplama bu oran dikkate alınmıştır.

²⁵⁴ TMSK, A423.

Yürütülen yıllara sari inşaat projesinin 2010 yılı sonu itibariyle ₺ 11.235.886 geliri bulunmaktadır. Bu gelir vergilendirildiğinde ₺ 2.247.177 vergi hesaplanmaktadır. VUK'a göre yıllara sair işin vergisi, yapılmakta olan işin geçici kabulü yapıldıktan sonra alınmaktadır. Bu yüzden bu gelirin vergisi hesaplanmamaktadır. VUK'a göre hazırlanan bilançoda yer almayan ertelenmiş verginin TMS 12 kapsamında UFRS bilançosunda gösterilmesi gerekmektedir.

580 Geçmiş Yıllar Zararları	2.563.159	
399.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		2.247.177
691 Dönem Karı Vergi Yas.Yük.Karş.(-)		315.982

Muhasebe kaydı ile ertelenmiş vergi borcu bilançoda gösterilmektedir. 2009 yılı sonunda hesaplanan ertelenmiş vergi borcu 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabından geri çekilerek 2010 yılında hesaplanan ertelenmiş vergi borcu 399.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesabında sınıflanmaktadır. 2010 yılında hesaplanan ertelenmiş vergi borcu 2009 yılına göre azalma göstermiştir. Arada oluşan fark 691 Dönem Karı Vergi Yas.Yük. Karş.(-) hesabında karşılık olarak tutulmaktadır.

Yapılan düzeltmeler sonucunda oluşan mizan aşağıdaki gibidir.

2010 yılı ABC-XYZ Adi Ortaklığı mizanı:

		VUK MİZAN	DÜZELTMELER	UFRS MİZAN
100	Kasa	2.216	-	2.216
102	Bankalar	196.064	-	196.064
108	Diğer Hazır Değerler	0	2.400.000	2.400.000
112	Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bon.	2.400.000	-2.400.000	-
120.1	İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar	0	5.758.021	5.758.021
131	Ortaklardan Alacaklar	12.095.395	-5.758.021	6.337.374
150	İlk Madde ve Malzeme	192.484	-	192.484
170-178	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	54.011.506	-53.799.974	211.532
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	0	49.769	49.769
190	Devreden KDV	106.144	-	106.144
195	İş Avansları	179.377	-60.551	118.826
196	Personel Avansları	14.170	-	14.170
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	11.199	-	11.199
252	Binalar	376.992	-	376.992
253	Tesis, Makina ve Cihazlar	854.297	-	854.297
254	Taşıtlar	185.828	-	185.828
255	Demirbaşlar	187.756	-	187.756
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	-581.736	-	-581.736
260	Haklar	2.663	-	2.663
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	-2.485	-	-2.485
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	49.769	-49.769	-
292	Diğer KDV	3.203.970	-3.203.970	-
293-299	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	0	3.203.970	3.203.970
320	Satıcılar	-595.724	-	-595.724
329	Diğer Ticari Borçlar	-6.633	6.633	-
331	Ortaklara Borçlar	0	-6.633	-6.633
350-359	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	-65.232.533	65.232.533	-
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	-50.590	-	-50.590
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	-35.527	-	-35.527
373	Maliyet Giderleri Karşılığı	0	-38.873	-38.873
399.1	Ertelenmiş vergi pasifi	0	-2.247.177	-2.247.177
472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0	-97.249	-97.249
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0	-21.037.334	-21.037.334
600	Yurtiçi satışlar	-41.566.457	12.289.044	-29.277.413
622	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	32.884.692	-6.568	32.878.124
657	Reeskont Faiz Giderleri (-)	0	82.131	82.131
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	1.117.163	-	1.117.163
690	DÖNEM KARI VEYA (ZARARI)	0	-	-
691	DÖN.KARI VERGİ&DİĞ.YAS.YÜK.KRŞ. (-)	0	-315.982	-315.982
692	DÖNEM NET KARI VEYA (ZARARI)	0	-	-
		0	0,00	0,00

Uygulamada gösterilmek istenen VUK'a göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu baz alınarak UFRS doğrultusunda bilanço ve gelir tablosunun oluşturulması ve farklılıkların gösterilmesidir. Bunun sonucunda oluşan UFRS bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

ABC-XYZ ORTAK GİRİŞİMİ 31.12.2010 BİLANÇOSU

I. DÖNEN VARLIKLAR		I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A- Hazır Değerler		A- Mali Borçlar	
1- Kasa	2.216	B- Ticari Borçlar	
3- Bankalar	196.064	1- Satıcılar	595.724
5- Diğer Hazır Değerler	2.400.000	İlişkili Kuruluşlara Borçlar	-
Hazır Değerler Toplamı	2.598.280	Ticari Borçlar Toplamı	595.724
B- Menkul Kıymetler		C- Diğer Borçlar	
C- Ticari Alacaklar		1- Ortaklara Borçlar	6.633
1- Alıcılar	-	Diğer Borçlar Toplamı	6.633
İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar	5.758.021	D- Alınan Avanslar	-
Ticari Alacaklar Toplamı	5.758.021	E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	
D- Diğer Alacaklar		1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	-
1- Ortaklardan Alacaklar	6.337.374	Yıllara Yaygın İnş.&On.Hakediş.Toplamı	-
Diğer Alacaklar Toplamı	6.337.374	F- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	
E- Stoklar		1- Ödenecek Vergi ve Fonlar	50.590
1- İlk Madde ve Malzeme	192.484	2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	35.527
Stoklar Toplamı	192.484	Öd.Vergi ve Diğ.Yük.Toplamı	86.117
F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		G- Borç ve Gider Karşılıkları	
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	211.532	4- Maliyet Giderleri Karşılığı	38.873
2- Taşarılara Verilen Avanslar	-	Borç ve Gider Karşılıkları Toplamı	38.873
Yıllara Yaygın İnş.&On.Maliy.Toplamı	211.532	H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gid.Tahak.	
G- Gelecek Aylara Ait Gid. ve Gelir Tah.		I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
1- Gelecek Aylara Ait Giderler	49.769	Ertelenmiş Vergi Pasifi	2.247.177
Gel.Ay.Ait Gid.&Gel.Tah.Toplamı	49.769	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	2.974.524
H- Diğer Dönen Varlıklar		II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
1- Devreden KDV	106.144	A- Mali Borçlar	
5- İş Avansları	118.826	B- Ticari Borçlar	
6- Personel Avansları	14.170	C- Diğer Borçlar	
Diğer Dönem Varlıklar Toplamı	239.140	D- Alınan Avanslar	-
Ertelenmiş Vergi Aktifi	-	E- Borç ve Gider Karşılıkları	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	15.386.600	1- Kıdem Tazminatı Karşılıkları	97.249
II. DURAN VARLIKLAR		Borç ve Gider Karşılıkları Toplamı	97.249
A- Ticari Alacaklar		F- Gelecek Yıllara Ait Gelir.ve Gid.Tahak.	
4- Verilen Depozito ve Teminatlar	11.199	G- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Ticari Alacaklar Toplamı	11.199	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	97.249
B- Diğer Alacaklar		AZINLIK PAYLARI	-
C- Mali Duran Varlıklar		III. ÖZKAYNAKLAR	
D- Maddi Duran Varlıklar		A- Ödenmiş Sermaye	
3- Binalar	376.992	1- Sermaye	-
4- Tesis, Makina ve Cihazlar	854.297	2- Ödenmemiş Sermaye (-)	-
5- Taşıtlar	185.828	Ödenmiş Sermaye Toplamı	-
6- Demirbaşlar	187.756	B- Sermaye Yedekleri	
8- Birikmiş Amortismanlar (-)	(581.736)	1- Hisse Senedi İhraç Primleri	-
Maddi Duran Varlıklar Toplamı	1.023.137	2- Hisse Senedi İptal Karları	-
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar		3- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	-
1- Haklar	2.663	4- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	-
7- Birikmiş Amortismanlar (-)	(2.485)	5- Maliyet Artış Fonları	-
Maddi Olmayan Duran Var.Toplamı	178	6- Diğer Sermaye Yedekleri	-
F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar		Sermaye Yedekleri Toplamı	-
G- Gelecek Yıllara Ait Gid.ve Gelir Tah.		C- Kar Yedekleri	
H- Diğer Duran Varlıklar		1- Yasal Yedekler	-
3- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	3.203.970	2- Statü Yedekleri	-
Diğer Duran Varlıklar Toplamı	3.203.970	3- Olağanüstü yedekler	-
Ertelenmiş Vergi Aktifi-Uzun Vadeli	-	4- Diğer Kar Yedekleri	-
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	4.238.484	5- Özel Fonlar	-
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	19.625.084	Kar Yedekleri Toplamı	-
		D- Geçmiş Yıllar Karları	-
		E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)	21.037.334
		F- Dönem Net Karı (Zararı)	(4.484.023)
		ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	16.553.311
		PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI	19.625.084

ABC-XYZ ORTAK GİRİŞİMİ 31.12.2010 GELİR TABLOSU

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI	
60 BRÜT SATIŞLAR	
600 Yurtiçi satışlar	29.277.413
601 Yurtdışı Satışlar	-
602 Diğer Gelirler	-
	29.277.413
61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
	-
NET SATIŞLAR	29.277.413
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	
620 Satılan Mamüller Maliyeti (-)	-
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(32.878.124)
623 Diğer Satışların Maliyeti (-)	-
	(32.878.124)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA (ZARARI)	(3.600.711)
63 FAALİYET GİDERLERİ (-)	-
	-
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	(3.600.711)
64 DİĞ.FAAL.OLAĞAN GELİR VE KARLAR	-
	-
65 DİĞ.FAAL.OLAĞ.GİD.VE ZARARLAR (-)	
653 Komisyon Giderleri (-)	-
654 Karşılık Giderleri (-)	-
655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	-
656 Kambiyo Zararları (-)	-
657 Reeskont Faiz Giderleri (-)	(82.131)
659 Diğer Gider ve Zararlar (-)	-
	(82.131)
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-
	-
OLAĞAN KAR VEYA (ZARAR)	(3.682.842)
67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
671 Önceki Dönem Gelir ve Karları	-
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	-
	-
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	
680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	-
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(1.117.163)
	(1.117.163)
69 DÖNEM NET KARI VEYA (ZARARI)	
690 DÖNEM KARI VEYA (ZARARI)	(4.800.005)
691 DÖN.KARI VERGİ&DİĞ.YAS.YÜK.KRŞ. (-)	315.982
692 DÖNEM NET KARI VEYA (ZARARI)	(4.484.023)

Yürütülen tünel inşaatı projesinin UFRS bilanço ve gelir tablosu oluşturulduktan sonra ABC İnşaat Anonim Şirketi dönem sonlarında konsolide raporlarını oluşturmaktadır. ABC İnşaat Anonim Şirketi'nin yürütülen tünel inşaatı projesindeki payı % 50 olması sebebiyle kendi konsolide raporlarında yer alması gerekmektedir.²⁵⁵

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında; TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar hükümleri uygulanmıştır. Bu doğrultuda; ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların tüm varlık, yabancı kaynak ve özkaynakları, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilmektedir. Konsolide finansal tabloların grupla ilgili finansal bilgileri tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi gösterebilmesi için, ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırım tutarı ve bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilmektedir (bu işlemde artı kalan şerefiye ile ilgili hususlar TFRS 3'te belirlenmiştir).²⁵⁶ Ayrıca; gelir, gider ve temettüer dahil olmak üzere, grup içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilmektedir. Grup içi işlemler nedeniyle oluşan, stoklar ve maddi duran varlıklar gibi varlıkların maliyetine dahil edilen kar ve zararlar tamamen eliminasyona tabi tutulmaktadır. Grup içi zararlar, varlıklarda konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünün oluştuğunu gösterebilmektedir.²⁵⁷

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardı çerçevesinde Konsolidasyon işlemleri yapıldığında öncelikle grup içi ilişkili şirket alacak ve borç bakiyelerinin elimine edilmesi gerekmektedir. ABC İnşaat Anonim Şirketi ve ABC-XYZ Ortak Girişimi bilançolarında yer alan ilişkili şirket bakiyelerinin eliminasyonu aşağıdaki kayıtlarla yapılmaktadır.

²⁵⁵ Uygulamanın yapıldığı tünel projesi 3 inşaat firması tarafından üstlenilmiştir. Yabancı ortağın payı %40 olarak belirlenmiştir. Kalan %60 lık hisse ABC İnşaat Anonim Şirketi ve XYZ İnşaat Anonim Şirketi arasında %30 olarak eşit şekilde belirlenmiştir. Projenin yürütülmesinde karışıklığın ortadan kaldırılması açısından %60'lık pay için bir şirket kurulmuştur. Kurulan bu şirkette ABC İnşaat Anonim Şirketi ve XYZ İnşaat Anonim Şirketi %50 oranında eşit hisseye sahiptir. Kurulan şirketin yönetimi açısından söz hakkı ABC İnşaat Anonim Şirketi'ndedir bu da kontrol gücünü elinde bulundurmasını sağlamaktadır. Bu yüzden konsolide tabloların hazırlanmasında oransal konsolide uygulanmıştır.

²⁵⁶ TMSK, TMS 27, A622.

²⁵⁷ TMSK, TMS 27, A622.

320.1 İlişkili Kuruluşlardan borçlar	2.879.011	
120.1 İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar		2.879.011

Elimine kaydı ile konsolide finansal tablolarda grup içi şirket bakiyeleri karşılıklı olarak elimine edilmektedir. Burada ilişkili şirketler elimine edilirken ABC İnşaat Anonim Şirketinin ABC-XYZ Ortak Girişimi üstünde hisse oranı kadar bakiyesi elimine edilmesi gerekmektedir. Çünkü ilişkili şirket üstünde %50 sini kendi konsolide bilançosunda elimine edebilir diğer %50 ortak girişime olan borcunu ve alacağını ifade etmektedir. Bunun dışında ABC Anonim Şirketi, yürütülen projeye duran varlık satışı yapmıştır. Grup içinde gerçekleşen bu işlemin elimine edilmesi gerekmektedir. Öncelikli olarak satış yapıldığında aşağıdaki muhasebe kaydının yapıldığı görülmektedir:

329 Diğer Ticari Borçlar	90.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	30.000	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		100.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		20.000

Satış sonrasında ABC İnşaat Anonim Şirketinin VUK'a göre muhasebe kaydı bu şekilde olduğu görülmektedir. Defter değeri ₺ 70.000 olan makine ₺ 90.000 karşılığında ortak girişime fatura edilmiştir. Bu satış işleminin elimine edilmesi için öncelikle 329 Diğer Ticari Borçlar hesabının 320.1 İlişkili Şirketler Borçlar hesabına sınıflanması gerekmektedir. Bunun yapılmasının nedeni: ABC İnşaat Anonim Şirketinin UFRS düzeltme işlemleri sırasında 320.1 İlişkili Kuruluşlardan Borçlar hesabında sınıflandığı bu yüzden elimine edilirken 320.1 İlişkili Kuruluşlardan Borçlar hesabından elimine edilmesi gerektiği görülmektedir.

253 Tesis Makine ve Cihazlar	100.000	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	20.000	
320.1 İlişkili Kuruluşlardan Borçlar		90.000
257 Birikmiş Amortismanlar		30.000

Eliminasyon kaydının yapılmasındaki amaç bu satış işleminin hiç gerçekleşmediği düşünülerek şirket bilançolarının konsolide edilmesidir.

ABC-XYZ Ortak Girişimi'nin bu satış işlemi sonucunda yaptığı muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

253 Tesis Makine ve Cihazlar 131 Ortaklardan Alacaklar	90.000	90.000
---	--------	--------

Alınan makine ekipmanı VUK'a göre düzenlenen mizanda ₺ 90.000 fatura değeri ile aktife kaydedilmiştir. Bu kaydın elimine edilmesi için 131 Ortaklardan Alacaklar hesabının 120.1 İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar hesabında sınıflandığı dikkate alınmalıdır. UFRS düzeltme işlemleri doğrultusunda yapılan düzeltme kayıtlarında ortak girişimin ABC Anonim Şirketi'nden olan alacağı, daha önce 120.1 İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar hesabında sınıflanmıştır. Bu muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde elimine edilmektedir:

120.1 İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar 253 Tesis Makine ve Cihazlar	90.000	90.000
--	--------	--------

Yapılan eliminasyon kayıtları sonrasında ilişkili şirket işlemlerinde yapılan duran varlık satışı sırasında ABC İnşaat Anonim Şirketi 320.1 İlişkili Kuruluşlardan Borçlar hesabını ve ABC-XYZ Ortak Girişimi de 120.1. İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar hesabına eliminasyon kaydı kapsamında ₺ 90.000'lik düzeltme kaydı yapıldığı görülmektedir. İlişkili kuruluşların kendi içinde yaptıkları işlemlerden kaynaklanan bakiyeler elimine edildiği için bu işlemin kendi arasında elimine edilmesi gerekmektedir.

320.1 İlişkili Kuruluşlardan Borçlar 120.1 İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar	90.000	90.000
--	--------	--------

Eliminasyon işlemleri sonrasında oluşan mizanlar incelendiğinde öncelikli olarak her iki şirketin UFRS çerçevesinde hazırlanan mizanları ve bunun sonucunda grup işlemlerin elemine edildiği işlemlerin tabloya aktarıldığı görülmektedir. Toplam sütunu tablosunda ise ise şirket elemine işlemleri sonrasında oluşan grup içi işlemlerin elemine edildiği mizan bakiyeleri yer almaktadır.

ABC İnşaat A.Ş. konsolide tablo 1 de yapılmak istenen ABC-XYZ Ortak Girişimi'nin %50 payı oranında alınarak ABC İnşaat A.Ş. mizanı ile kombine toplamı elde edilmiştir. İlk sütunda ABC İnşaat A.Ş.'nin UFRS doğrultusunda hazırlanmış mizanı ve ikinci sütunda ABC-XYZ Ortak Girişimi'nin UFRS doğrultusunda hazırlanmış mizanı yer almaktadır. Üçüncü sütunda ortaklık payı oranında ortak girişimin mizan rakamları alınarak ilk sütundaki ABC İnşaat A.Ş.mizan rakamlarının toplanması ile kombine toplama ulaşılmıştır.

Tablo 1'de yapılmak istenen konsolideye dahil olan işletmelerin ortaklık payları oranında aktif ve pasif hesap kalemleri mizan şeklinde alınarak eliminasyon öncesi toplamları elde etmek amaçlanmıştır. Mizan denkliğinin sağlanması açısından aktif ve pasif kalemlerin toplamlarının dip toplamının 0 olması gerekmektedir.

Bunun doğrultusunda ABC İnşaat A.Ş. konsolide tablo 1 incelendiğinde:

ABC İNŞAAT A.Ş. KONSOLİDE TABLO 1

	ABC İNŞAAT A.Ş.	ABC-ZYZ ORTAK GİRİŞİMİ	ABC-XYZ 50%	KOMBİNE TOPLAM	
100	Kasa	726,00	2.216,00	1.108,00	1.834,00
101	Alınan Çekler	-	-	-	-
102	Bankalar	3.913.605,00	196.064,00	98.032,00	4.011.637,00
108	Diğer Hazır Değerler	-	2.400.000,00	1.200.000,00	1.200.000,00
120	Alıcılar	10.703.959,19	-	-	10.703.959,19
120.1	İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar	-	5.758.021,00	2.879.010,50	2.879.010,50
121	Alacak Senetleri	3.240.099,00	-	-	3.240.099,00
122	Alacak Senetleri Reesk. (-)	- 208.128,00	-	-	- 208.128,00
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	855,00	-	-	855,00
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	165.903,00	-	-	165.903,00
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karş. (-)	- 165.903,00	-	-	- 165.903,00
131	Ortaklardan Alacaklar	-	6.337.374,00	3.168.687,00	3.168.687,00
150	İlk Madde ve Malzeme	771.138,00	192.484,00	96.242,00	867.380,00
151	Yarı Mamüller	412.696,00	-	-	412.696,00
152	Mamüller	444.814,00	-	-	444.814,00
153	Ticari Mallar	560.540,00	-	-	560.540,00
159	Verilen Sipariş Avansları	4.165,00	-	-	4.165,00
170-179	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	-	211.532,00	105.766,00	105.766,00
181	Gelir Tahakkukları	7.631,00	49.769,00	24.884,50	32.515,50
190	Devreden KDV	178.848,00	106.144,00	53.072,00	231.920,00
192	Diğer KDV	45.133,00	-	-	45.133,00
193	Peşin Odenen Vergiler ve Fonlar	559.916,00	-	-	559.916,00
195	İş Avansları	-	118.826,00	59.413,00	59.413,00
196	Personel Avansları	46.426,00	14.170,00	7.085,00	53.511,00
199.1	Ertelemiş vergi aktifi	65.491,00	-	-	65.491,00
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	-	11.199,00	5.599,50	5.599,50
252	Binalar	-	376.992,00	188.496,00	188.496,00
253	Tesis, Makina ve Cihazlar	9.904.213,00	854.297,00	427.148,50	10.331.361,50
254	Taşıtlar	10.448,00	185.828,00	92.914,00	103.362,00
255	Demirbaşlar	402.916,00	187.756,00	93.878,00	496.794,00
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	- 2.228.012,41	- 581.736,00	- 290.868,00	- 2.518.880,41
260	Haklar	244.732,00	2.663,00	1.331,50	246.063,50
264	Özel Maliyetler	1.469.516,00	-	-	1.469.516,00
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	- 1.201.407,76	- 2.485,00	- 1.242,50	- 1.202.650,26
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	33.123,00	-	-	33.123,00
293-299	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	-	3.203.970,00	1.601.985,00	1.601.985,00
299.1	Ertelemiş Vergi Aktifi	24.551,80	-	-	24.551,80
320	Satıcılar	- 8.272.795,19	- 595.724,00	- 297.862,00	- 8.570.657,19
320.1	İlişkili kuruluşlara borçlar	- 5.758.021,00	-	-	- 5.758.021,00
331	Ortaklara Borçlar	-	6.633,00	3.316,50	3.316,50
322	Borç Senetleri Reesk. (-)	39.916,00	-	-	39.916,00
335	Personele Borçlar	- 86.275,00	-	-	- 86.275,00
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	- 275.668,00	- 50.590,00	- 25.295,00	- 300.963,00
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	- 51.653,00	- 35.527,00	- 17.763,50	- 69.416,50
370	Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş.	- 336.460,00	-	-	- 336.460,00
373	Maliyet Giderleri Karşılığı	- 312.937,00	- 38.873,00	- 19.436,50	- 332.373,50
381	Gider Tahakkukları	- 443.007,00	-	-	- 443.007,00
392	Diğer KDV	-	-	-	-
399.1	Ertelemiş vergi pasifi	- 7.983,20	- 2.247.177,20	- 1.123.588,60	- 1.131.571,80
472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	- 122.759,00	- 97.249,00	- 48.624,50	- 171.383,50
499.1	Serefiye - Bağlı ortaklıklar için odenen prim	- 53.726,56	-	-	- 53.726,56
500	Sermaye	- 1.055.868,00	-	-	- 1.055.868,00
501	Odenmemiş Sermaye (-)	-	-	-	-
520	Hisse Senedi İhraç Primleri	-	-	-	-
540	Yasal Yedekler	- 1.119.288,00	-	-	- 1.119.288,00
549	Özel Fonlar	-	-	-	-
570	Geçmiş Yıllar Karları	- 11.184.250,00	-	-	- 11.184.250,00
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	951.355,00	- 21.037.334,20	- 10.518.667,10	- 9.567.312,10
600	Yurtiçi satışlar	- 41.644.242,00	- 29.277.413,00	- 14.638.706,50	- 56.282.948,50
601	Yurtdışı Satışlar	- 2.719.487,00	-	-	- 2.719.487,00
602	Diğer Gelirler	- 470.251,00	-	-	- 470.251,00
610	Satıştan İadeler (-)	250.008,00	-	-	250.008,00
611	Satış İskontoları (-)	1.260.373,00	-	-	1.260.373,00
612	Diğer İndirimler (-)	550.223,00	-	-	550.223,00
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	2.580.279,00	-	-	2.580.279,00
622	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	447.922,00	32.878.124,00	16.439.062,00	16.886.984,00
623	Diğer Satışların Maliyeti (-)	27.127.830,00	-	-	27.127.830,00
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	6.515.014,00	-	-	6.515.014,00
632	Genel Yönetim Giderleri (-)	4.540.700,17	-	-	4.540.700,17
642	Faiz Gelirleri	- 222.253,00	-	-	- 222.253,00
647	Reeskont Faiz Gelirleri	- 39.916,00	-	-	- 39.916,00
654	Karşılık Giderleri (-)	41.194,00	-	-	41.194,00
656	Kambiyo Zararları (-)	87.215,00	-	-	87.215,00
657	Reeskont Faiz Giderleri (-)	64.054,00	82.131,00	41.065,50	105.119,50
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	- 195.126,00	-	-	- 195.126,00
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	153.395,00	1.117.163,00	558.581,50	711.976,50
690	DÖNEM KARI VEYA (ZARARI)	-	-	-	-
691	DÖN. KARI VERGİ&DİĞ.YAS.YÜK.KRŞ. (-)	354.493,96	- 315.981,60	- 157.990,80	196.503,16
692	DÖNEM NET KARI VEYA (ZARARI)	-	-	-	-
		0,00	0,00	0,00	- 0,00

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardına göre “*Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırım tutarı ve bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarları elemine edilir.*” Bunun doğrultusunda ABC İnşaat A.Ş.’nin ABC-XYZ Ortak Girişimi üstündeki payı %50 olduğu için ABC-XYZ Ortak Girişimi’nin aktif, pasif ve gelir tablosu kalemlerinin %50’si alınmaktadır. ABC-XYZ Ortak Girişimi mizanındaki kalemlerin %50 oranında alınırken karşılıklı elemine edilen 120 İlişkili Taraflardan Alacaklar ve 320 İlişkili Taraftan Borçlar hesabının da %50’sinin alınması gerekmektedir. Aksi takdirde elemine edilen rakamların kontrol gücü payı kadar bir eşitsizlik olacaktır. Aslında ABC İnşaat A.Ş kendi konsolide finansal tablolarında %50’sini gösterebilir diğer %50’lik oran ABC-XYZ Ortak Girişimi’ne olan yükümlülüğüdür.

Kombine toplam sütunu elde edildikten sonra ilişkili şirket bakiyeleri elemine edilmektedir. Tablo 2 incelendiğinde öncelikli olarak ABC İnşaat A.Ş.’nin eliminasyon sütunu yer almaktadır. Eliminasyon sütununda öncelikli olarak grup içi alım yada satıştan kaynaklanan işlemler elemine edilmektedir. Her bir işlem elemine edildiği hesap kaleminden çıkartılarak ABC İnşaat A.Ş. konsolide mizan sütununa toplam olarak aktarılmaktadır.

Kontrol gücü oranında alınan aktif, pasif ve gelir tablosu kalemleri daha sonra ana şirket kalemleri ile toplanarak konsolide mizan rakamlarına ulaşılmaktadır. Daha sonra UFRS doğrultusunda oluşturulan bilanço ve gelir tablosu sınıflaması yapılmaktadır. Yapılan konsolide sonrasında konsolide bilanço ve gelir tablosu belirtilmektedir.

ABC İNŞAAT A.Ş. KONSOLİDE TABLO 2

	KOMBİNE TOPLAM	ABC İNŞAAT A.Ş. ELEMINASYON	ABC-ZYZ ORTAK GİRİŞİMİ ELEMINASYON	ABC İNŞAAT A.Ş. KONSOLİDE MIZAN	
100	Kasa	1.834,00		1.834,00	
101	Alınan Çekler	-		-	
102	Bankalar	4.011.637,00		4.011.637,00	
108	Diğer Hazır Değerler	1.200.000,00		1.200.000,00	
120	Ahçılar	10.703.959,19		10.703.959,19	
120.1	İlişkili Kuruluşlardan Alacaklar	2.879.010,50	-	2.879.010,50	
121	Alacak Senetleri	3.240.099,00		3.240.099,00	
122	Alacak Senetleri Reesk. (-)	- 208.128,00		- 208.128,00	
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	855,00		855,00	
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	165.903,00		165.903,00	
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karş. (-)	- 165.903,00		- 165.903,00	
131	Ortaklardan Alacaklar	3.168.687,00		3.168.687,00	
150	İlk Madde ve Malzeme	867.380,00		867.380,00	
151	Yarı Mamüller	412.696,00		412.696,00	
152	Mamüller	444.814,00		444.814,00	
153	Ticari Mallar	560.540,00		560.540,00	
159	Verilen Sipariş Avansları	4.165,00		4.165,00	
170-179	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	105.766,00		105.766,00	
181	Gelir Tahakkukları	32.515,50		32.515,50	
190	Devreden KDV	231.920,00		231.920,00	
192	Diğer KDV	45.133,00		45.133,00	
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	559.916,00		559.916,00	
195	İş Avansları	59.413,00		59.413,00	
196	Personel Avansları	53.511,00		53.511,00	
199.1	Ertelemiş vergi aktifli	65.491,00		65.491,00	
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	5.599,50		5.599,50	
252	Binalar	188.496,00		188.496,00	
253	Tesis, Makina ve Cihazlar	10.331.361,50	100.000,00	- 90.000,00	10.341.361,50
254	Taşıtlar	103.362,00		103.362,00	
255	Demirbaşlar	496.794,00		496.794,00	
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	- 2.518.880,41	- 30.000,00	-	- 2.548.880,41
260	Haklar	246.063,50		246.063,50	
264	Özel Maliyetler	1.469.516,00		1.469.516,00	
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	- 1.202.650,26		- 1.202.650,26	
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	33.123,00		33.123,00	
293-299	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	1.601.985,00		1.601.985,00	
299.1	Ertelemiş Vergi Aktifli	24.551,80		24.551,80	
320	Satıcılar	- 8.570.657,19		- 8.570.657,19	
320.1	İlişkili kuruluşlara borçlar	- 5.758.021,00	2.879.010,50	-	- 2.879.010,50
331	Ortaklara Borçlar	- 3.316,50		- 3.316,50	
332	Borç Senetleri Reesk. (-)	39.916,00		39.916,00	
335	Personele Borçlar	- 86.275,00		- 86.275,00	
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	- 300.963,00		- 300.963,00	
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	- 69.416,50		- 69.416,50	
370	Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş.	- 336.460,00		- 336.460,00	
373	Maliyet Giderleri Karşılığı	- 332.373,50		- 332.373,50	
381	Gider Tahakkukları	- 443.007,00		- 443.007,00	
392	Diğer KDV	-		-	
399.1	Ertelemiş vergi pasifli	- 1.131.571,80		- 1.131.571,80	
472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	- 171.383,50		- 171.383,50	
499.1	Sereffeye - Bağlı ortaklıklar için ödenen prim	- 53.726,56		- 53.726,56	
500	Sermaye	- 1.055.868,00		- 1.055.868,00	
501	Ödenmemiş Sermaye (-)	-		-	
520	Hisse Senedi İhraç Primleri	-		-	
540	Yasal Yedekler	- 1.119.288,00		- 1.119.288,00	
549	Özel Fonlar	-		-	
570	Geçmiş Yıllar Karları	- 11.184.250,00		- 11.184.250,00	
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	- 9.567.312,10		- 9.567.312,10	
600	Yurtiçi satışlar	- 56.282.948,50		- 56.282.948,50	
601	Yurtdışı Satışlar	- 2.719.487,00		- 2.719.487,00	
602	Diğer Gelirler	- 470.251,00		- 470.251,00	
610	Satıştan İadeler (-)	250.008,00		250.008,00	
611	Satış İskontoları (-)	1.260.373,00		1.260.373,00	
612	Diğer İndirimler (-)	550.223,00		550.223,00	
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	2.580.279,00		2.580.279,00	
622	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	16.886.984,00		16.886.984,00	
623	Diğer Satışların Maliyeti (-)	27.127.830,00		27.127.830,00	
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	6.515.014,00		6.515.014,00	
632	Genel Yönetim Giderleri (-)	4.540.700,17		4.540.700,17	
642	Faiz Gelirleri	- 222.253,00		- 222.253,00	
647	Reeskont Faiz Gelirleri	- 39.916,00		- 39.916,00	
654	Karşılık Giderleri (-)	41.194,00		41.194,00	
656	Kambiyo Zararları (-)	87.215,00		87.215,00	
657	Reeskont Faiz Giderleri (-)	105.119,50		105.119,50	
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	- 195.126,00	20.000,00	-	- 175.126,00
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	711.976,50		711.976,50	
690	DÖNEM KARI VEYA (ZARARI)	-		-	
691	DÖN. KARI VERGİ & DİĞ. YAS. YÜK. KRŞ. (-)	196.503,16		196.503,16	
692	DÖNEM NET KARI VEYA (ZARARI)	-		-	
		0,00	2.969.010,50	- 2.969.010,50	0,00

ABC İNŞAAT A.Ş. KONSOLİDE BİLANÇOSU

31.12.2010

VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	25.562.203,69
Nakit Ve Nakit Benzerleri	5.213.471,00
Finansal Varlıklar	
Ticari Alacaklar	13.735.930,19
Stoklar	2.289.595,00
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	105.766,00
Diğer Dönen Varlıklar	4.151.950,50
Ertelemiş Vergi Varlığı	65.491,00
Duran Varlıklar	10.759.321,63
Ticari Alacaklar	5.599,50
İştirakler	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
Maddi Duran Varlıklar	8.581.133,09
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	512.929,24
Ertelemiş Vergi Varlığı	24.551,80
Diğer Maddi Duran Varlıklar	1.635.108,00
AKTİF TOPLAM	36.321.525,32
YÜKÜMLÜLÜKLER	
Kısa Vadeli Borçlar	-14.113.134,99
Borçlar	0,00
Finansal Kiralamdan Doğan Borçlar	0,00
Ticari Borçlar	-11.449.667,69
Devam eden İnşaat sözleşmelerinden Borçlar	
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	-418.648,50
Gelir Vergisi Yükümlülüğü	-336.460,00
Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	-1.131.571,80
Diğer Duran Varlıklar	-776.787,00
Uzun Vadeli Yükümlülükler	-225.110,06
Uzun Vadeli Borçlar	
Finansala Kiralamadan Doğan Borçlar	
Ticari Borçlar	
Çalışanlara Sağlanan Borçlar	-171.383,50
Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	-53.726,56
ÖZKAYNAKALR	-21.983.280,27
Sermaye	-1.055.868,00
Yasal Yedekler	-1.119.288,00
Diğer Yedekler	
Dönem Kar / Zararı	943.437,83
Geçmiş Yıllar Kar/ Zararı	-20.751.562,10
TOPLAM ÖZKAYNAK VE YÜKÜMLÜLÜKLER	-36.321.525,32

0,00

ABC İNŞAAT A.Ş. KONSOLİDE GELİR TABLOSU

31.12.2010

Gelir	- 57.412.082,50
Satışların Maliyeti (-)	46.595.093,00
Brüt Kar / (Zarar)	- 10.816.989,50
Faaliyet Giderler (-)	11.055.714,17
Diğer Faaliyet Gelirleri	- 215.042,00
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	945.505,00
Faaliyet Karı / Zararı	969.187,67
Finansman Gelirler	- 222.253,00
Finansman Giderleri (-)	
Vergir Öncesi Kar/ (Zarar)	746.934,67
Vergi	196.503,16
Dönem Net Karı / (Zararı)	943.437,83
Diğer Kapsamlı Gelirler	
Toplam Kapsamlı Gelirler	

SONUÇ VE ÖNERİLER

İnşaat taahhüt işlerinin diğer üretim faaliyetlerine göre fiziki ve mali olarak çok büyük boyutlarda olması, inşaat taahhüt işlerinin kendine özgü bir yönünü ortaya çıkarmaktadır. Yapılan işlerin farklı boyutlarda ve nitelikte olması, kullanılan ekipmanın çok sayıda ve çeşitte olması farklı uzmanlık alanları ve teknik bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Bu da yapılan işin süresinin uzamasına neden olmaktadır.

İnşaat taahhüt işleri özelliği gereği bir yıldan uzun sürmekte, başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı dönemlerde olması karşılaşılan en büyük sorunlarda birisidir. Karşılan bu sorun, inşaat hasılatı ve maliyetinin ne zaman faaliyet sonuçlarına alınacağı sorununu beraberinde getirmektedir. İnşaat taahhüt işletmelerinde dönem gelirin tespit edilmesinde “tamamlanmış sözleşme” ve “tamamlanma yüzdesi” yöntemi olmak üzere iki yöntem söz konusudur. Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat taahhüt işi ile ilgili gerçekleşen maliyetler ve alınan hakedişler, faaliyetin devam ettiği dönemin sonuç hesaplarına aktarılmadan bilanço hesabında takip edilmektedir. İş ile ilgili kar/zarar işin tamamlandığı dönemde yani geçici kabul yapıldıktan sonra dönemin sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Bu yöntemle getirilen en önemli eleştiri muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik ilkesine aykırı olmasıdır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise, inşaat taahhüt işinin devam ettiği dönemlerde gerçekleşen maliyet ve alınan hakediş tutarları, işin tamamlanma oranına göre dönemin sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde inşaat taahhüt işinin geliri ve maliyetleri ilgili dönemin sonuç hesaplarında yer alması, muhasebenin dönemsellik ilkesine uygundur.

Türkiye’de uygulanan vergi kanunlarının muhasebe sistemi üstündeki etkisi nedeniyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde “tamamlanmış sözleşme” yöntemi kullanılmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde faaliyetin devam ettiği dönemlerde ticari karın oluşmaması, ticari karın yapılan işin geçici kabul ile ortaya çıkması, buna bağlı olarak ticari karın oluştuğu dönemlerde ortaklara kar payı dağıtılmaması gibi sorunlarla karşılaşılmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan IAS 11 ve Türkiye’de bunun paralelinde yayınlanan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanmasını esas almıştır.

Çalışmada tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanmış mali tabloların, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı çerçevesinde tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanması sonucunda oluşan farklılıkların örnek bir uygulama ile gösterilmesi ve UFRS doğrultusunda hazırlanan finansal tabloların konsolide edilmesi sırasında yapılan düzeltme işlemleri açıklanmaya çalışılmıştır. Uygulama ile ilgili açıklanması gereken husus, uygulamanın sadece örnek olarak alınan işletmelerin mali tablo ve dipnotlarında verilen bilgiler ile sınırlandırılmıştır. Uygulamaya konu olan işletme sektörel olarak incelendiğinde aynı sektörde birçok işletmenin faaliyette bulunduğu görülmektedir. Fakat işletmelerin; organizasyon, mali yapılarının ve ekonomik durumlarının birbirinden farklı olması nedeniyle uygulamanın sonucu ve öneriler, uygulamaya konu olan örnek işletme verileri ile yorumlanmıştır.

Uygulamaya konu olan ABC-XYZ Ortak Girişimi’nin VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tabloları incelendiğinde aktif büyüklüğünün ₺ 73.485.609 olduğu görülmektedir. ABC-XYZ Ortak Girişimi’nin UFRS doğrultusunda hazırlanan finansal tabloları incelendiğinde aktif büyüklüğü ₺ 19.625.084 olarak raporlanmaktadır. Aradaki bu fark VUK’a göre hazırlanan finansal tablolarda tamamlanmış sözleşme yönteminin uygulanması ve yapılmakta olan yıllara sair inşaat onarım işinin maliyetlerinin 170 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesabında tutulması ve geçici kabul yapıldıktan sonra dönemin gelir tablosu hesaplarına aktarılmasından kaynaklanmaktadır. UFRS doğrultusunda hazırlanan finansal tablolar incelendiğinde 170 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesabında sadece işverene henüz fatura edilmemiş alacaklar yer almaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile her mali dönemdeki gelir ve giderler gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. Bu aşamada VUK ile UFRS arasındaki önemli farklılardan biri, UFRS doğrultusunda gelir tablosu hesaplarına aktarılan dönem gelir ve giderlerinden dolayı bir vergi farkı oluşmasıdır. Oluşan bu vergi farkı UFRS doğrultusunda “Ertelenmiş Vergi Varlığı” veya “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” olarak tanımlanmaktadır.

VUK'a göre hazırlanan finansal tablolarda gelir tablosu ilişkilendirmemiş fakat UFRS doğrultusunda hazırlanan finansal tablolarda gelir tablosu ilişkilendirilen düzeltme kayıtları yer almaktadır. UFRS'ye göre gelir tablosu ile ilişkilendirilen bu düzeltme kayıtları vergisel farklılıklara neden olmaktadır. VUK finansal tablolarından ödenmiş vergi giderine ilave olarak UFRS düzeltmelerinden kaynaklanan bir vergi farkı oluşmaktadır. Örnek uygulamada finansal tablolarda yer alan ertelenmiş vergi pasifi bu farklılıktan kaynaklanmaktadır.

Örnek uygulamanın son bölümünde UFRS doğrultusuna düzeltme işlemleri yapılan ABC-XYZ Ortak Girişimi'nin finansal tablolarının TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardı çerçevesinde ana ortaklık olan ABC İnşaat Anonim Şirketi'nin finansal tabloları ile konsolide edilmektedir. Konsolide işlemi VUK hükümleri dışında işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda ortaklık payları olan işletmeler ile finansal tablolarının tek bir finansal tablo olarak görmek istemelerinden kaynaklanmaktadır. Yapılmak istenen, grup işletmelerinin birbirleri ile olan işlemlerinin çıkartılarak grup işletmelerinin mali performansını tek bir finansal tabloya yansıtmaktır.

Globalleşen ekonomik dünyada yatırımcıların ihtiyaç duyduğu ortak bir finansal dil geliştirme çabaları UFRS'ye olan gerekliliği arttırmaktadır. Dünya ülkelerinde raporlama alanındaki farklılıkların giderilmeye çalışılması geçiş sürecinde UFRS'yi uygulayacak olanlar açısından karışıklığa sebep olmaktadır. Gerek uygulama sırasındaki bilgi eksikliği, gerekse tecrübe eksikliği hatalara sebep olmaktadır. Bunun için öncelikle belli bir sıralama ve sınıflama düzeni oluşturulması gerekmektedir. Türkiye'de VUK finansal tablolarından hareketle oluşturulmak istenen UFRS finansal tabloları için öncelikle gelir tablosu ile ilişkilendirilmeyen düzeltme kayıtları ve sınıflamaları yapılmalıdır. Daha sonra gelir tablosu ile ilişkilendirilen düzeltme kayıtları yapıldıktan sonra oluşan gelir tablosu üstünden Ertelenmiş Vergi Varlığı veya Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesaplanmalıdır. Yapılan sınıflama ve düzeltme işlemlerinden sonra finansal tabloların eşitliği kontrol edilmelidir. Konsolide finansal tablolar oluşturulmadan önce ilişkili şirket işlemlerinden kaynaklanan alış ya da satışlar elemine edilerek konsolide finansal tablolar oluşturulmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

Akdoğan N, (2000) “*Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*”, 5. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 7-8

Akgül B. A, Akay H. (2004) “*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*”, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 4.

Çankaya İ, (2003) “*İnşaat Muhasebesi*”, Meslek Yapıtları, Ankara, 20.

Çankaya İ, (2003) “*İnşaat Muhasebesi*”, Yıllara Yaygın-Özel(Yap-Sat) İnşaatlar, 2. Baskı, Ankara Meslek Yapıtları, 194.

Çetiner E,(2004) “*Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları*”, Ankara, Gazi Kitabevi, 9.

Erdamar C, Basık F O, (2003) “*Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*”, İstanbul, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, 1

Epstein B.J. ve Mirza A.A., (2005) IFRS 2005, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards. John Wiley and Sons, inc.:new jersey ,s.192

Gökçen G, Akgül A.B, Çakıcı C, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, 102.

IFRS: Construction Contracts work in progress, Pricewaterhouse Coopers, Solution, 2008 yılı el kitabçığı, 52.8,

Sayın, İ.H. (1999) “*Kamu İnşaatlarında Hakediş Raporlarının Düzenlenmesi ve Denetimi*”, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.437.

Kazım Y, (2004) “*İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik*,” Ankara Ce-Ka Yayınları, 318

Kızılot Ş, (2010) “*İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*”, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, Ankara, 14.baskı, 42.

Kieso D.E ve Weygandt J.J., (1998) *Intermediate Accounting*, John Wiley and Sons, ins.:New Jersey s.982

Öcal F, Erden S, Işıklılar S, (2003) “*İnşaat Muhasebesi*”, Türkmen Kitabevi, 269-270

Şenlik M, (2005) “*İnşaat Muhasebesi*”, Detay Yayıncılık, Ankara, 5.

Şenlik M, (2010) “*İnşaat Muhasebesi*”, Maliye Hukuk Yayınları, 2010, Ankara, 220

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, TMSK yayınları tarafından yayınlanan, 1 ocak 2010 itibariyle yayınlanmış zorunlu hükümler. A Bölümü, A389.

Yılmaz, A. (2003) “*Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme*”, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:10, Şafak Matbaacılık, Ankara, s.35.

Makaleler:

Akdoğan, N. Sevilengül, O. (2008) “*TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Etkileri Ve Öneriler,*” **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayın no:59, Bizim Repro, Mart, s.216-217

Alagöz A, (2009) “*TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet Ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi*”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2009, Cilt: 2, Sayı: 1, 3.

Aslan, İ. (2002) “*Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Geçici Vergiye Tabi Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde İnşaat İşlerinden Doğan Zararın Diğer İşlerden*

Doğacak Geçici Vergi Matrahından Mahsubu Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:119, Kasım, s:157.

Aşker A, (2006) “*Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter Ve Değerleme İşlemleri*”, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, sayı:87, 64.

Aysan M. (2007) “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum*”, Muhasebe Finansman Dergisi Yayın Organı, Sayı:34, Nisan ,51-56.

Bakır, T. (2005) “*Değişiklikler Sonrası Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi*”, Maliye Postası, Yıl.26, Sayı.588, Mart,67

Basları Ç K. Dalkılıç A F. (2007) “*Kural-Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, Sayı: 22, 106.

Benligiray Y, (1981) “*İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*”, Eskişehir, Eskişehir Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 241/161, 60.

Bulut İ, (2007) “*Yıllara Sair İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar*”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:92, Mayıs, 59.

Coşkun A. (2008) “*Belediyelere Yapılan Arsa Karşılığı Konut ve İşyeri Teslimlerinde KDV*”, Yaklaşım Dergisi, Haziran, Sayı: 186,

Çetinkaya, O. Yıldız, M. (2002) “*Yurt Dışı İnşaat İşleri Yapan Kurumların Kazançlarının Belirlenmesi Özelinde Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesinde Kur Farkı Sorunları*”, Vergi Dünyası, Ocak, Sayı:251,

Değer, N. “*Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinin Kdv Karşısındaki Durumu*” Yaklaşım Dergisi, Aralık 2007, sayı:180

Demetoğlu A, (1988) “*İnşaat Taahhüt İşlerinde Maliyet Planlaması ve Kontrolü*”. İstanbul Üniversitesi SBE, Yüksek lisans tezi, 24-25.

Demir, E. (1997), “Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri,” Yaklaşım Dergisi, Sayı57, Eylül, 59.

Demirel, S. (2008) “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Özellik Arzeden Durumlar”, Yaklaşım Dergisi, Haziran, Sayı:186.

Duman, Y. (2007) “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hakediş Ödemelerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti” Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:30, Sayı:225, Haziran, s.71

Erdamar C, (1982) “Yıllara Yaygın inşaat Yüklümlüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması- Finansal Tablolar II” İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Şubat, Sayı:27, 3.

Fahri Ö. Ali Ş. (2001) “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihinin Tespiti” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 157, Ekim

Gezer, A. (2003), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Haeedişlerden Kesilen Gelir Vergisi Tevkifatı ile Fon Paylarının Mahsubu ve İadesi” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.179, Ağustos, s.9.

Gönen S, Uğurluer G, (2007) “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri ”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 316, Aralık, 232.

Gündoğdu, B. “Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Tevkifatı”,Vergi Dünyası, Temmuz 2007, Sayı: 311, 48-49.

İbiş C, Özkan S. (2006) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart, 25.

Kartal A, (1991) “Proje Planlama Ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması” Anadolu Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 9.

Karyağdı M, (2009) “*İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı ile İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 11'in Analizi-I*”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs, Sayı:197, 109.

Küçük, M. (2000) “*Yıllara Yaygın Taahhüt işi Zararlarının Geçici Vergi Karsısındaki Durumu*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:231, Kasım, s:59.

Küçük, M. (2004) “*Yıllara Yaygın Taahhüt işlerinin Geçici Vergi Karsısındaki Durumu*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, Temmuz, s:63.

Maç, M. Türüt, Ş. (1999) “*Yıllara Sari inşaat Ve Onarma işlerinde Geçici Vergi*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:215, Temmuz, s:47.

Pekdemir R, (2007) “*UFRS Furyası mı? Rantiye Kapısı mı?*”, İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, Sayı:79, 110-111

Seker, S. (1999) “*İnşaat ve Onarma İşlerinde Özellik Arz eden Geçici Vergi Uygulamaları*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:77, Mayıs, s:133.

Serdar, G. Uğur, D. (2006) “*Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı*” Diyalog, Yıl:21, Sayı:215, Mart, 73

Toraman C. Bayramoğlu M F, (2006) “*Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*”, İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, “17. World Congress of Accountants November 2006” (özel sayı), Kasım, 462.

Yalkın K Y, Demir V, Demir D. (2006) “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi*”, İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Kasım, Sayı:76, 291.

Yalkın Y K, (2002) “*Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması*” MÖDAV, Cilt :4, Sayı:2 , Haziran , 5.

Yazıcı M. (2003) “*Muhasebe Standardının Tanımı*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD yayın organı, sayı 18, Nisan, 35.

Yazıcı, M. (2003) “*Muhasebe Standardının Tanımı*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD yayın organı, Nisan, Sayı:18, 34.

Yılmaz A, (2003) “*Avrupa Birliği Bilanço Hukuku 'nda IAS – Tüzüğü 'nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye 'deki Durumu* ”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:10, Eylül, 124.

Tezler:

Adiloğlu B, (2006) “*İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*”, İstanbul Üniversitesi SBE, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.18.

Aslan, M.Ç. (2006) “*Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ss.130-131.

Ayçiçek F, (2009) “*Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama*”, Marmara Üniversitesi, SBE İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, 20.

Büyüktopçu H İ, (2009) “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Uygulama*” 2009, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 56-57.

Erşan Z K,(2010) “*TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve uygulaması*”, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 24.

Kartal A, (1992) “*Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması*”, Eskişehir, T:C: Anadolu Üniversitesi Yayınları NO:554, Anadolu Üniversitesi Basım evi, 33.

Kıymetli Şen, İ. (2006) “*Borçlanma Maliyetinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi.*” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 4.

Tuna, Ö. (2009), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi”, T.C. Marmara Üniversitesi SBE, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.65.

Elektronik Yayınlar/ İnternet:

Erdem, H. (2000) “*Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşi Zararı Geçici Vergiyi Etkilemelidir*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:52, Temmuz-Eylül, s:21. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080612239.html> , Erişim (17.09.2011)

IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “*IAS Construction Contracts*”, <http://www.ru/en/materials/accounting/workbooks//en/materials/accounting/workbooks/>, p.3 Erişim (09.11.2011)

IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “*IAS Construction Contracts*” <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>, p.3

İnan, A. “*Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*” Sayıştay Dergisi, sayı:60, s:60 <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der60m3.pdf>, Erişim (11.09.2011)

Muhasebat Genel Müdürlüğü, 18.No’lu sıra tebliği https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/teblig?_afLoop=1838962709229129&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=edol4avsn_49, Erişim (12.09.2011)

Murat, M. (2007) “*Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Düzenlenen Hakediş Faturaları*”, E-Yaklaşım, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071210367.htm, Sayı:53, (12.09.2011)

Türk Dil Kurumu, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, Erişim:30.07.2011

www.gib.gov.tr

Kurumlar Vergisi Kanunu.

Gelir Vergisi Kanunu.

Katma Vergisi Kanunu.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, 18.No'lu sıra tebliğı.