

Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları
İNŞAAT ve GAYRİMENKUL
MUHASEBESİ

Ders Kodu: 1015



Yrd. Doç. Dr. Erol DEMİR



Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları

İNŞAAT ve GAYRİMENKUL MUHASEBESİ

Ders Kodu: 1015

Gayrimenkul Değerleme Sınavı

Yrd. Doç. Dr. Erol DEMİR

Bu kitabın tüm yayın hakları Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.'ye aittir. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.'nin izni olmadan hiçbir amaçla çoğaltılamaz, kopya edilemez, dijital ortama (bilgisayar, CD, disket vb.) aktarılamaz.

17 Şubat 2017

SINAV ALT KONU BAŞLIKLARI

1. Muhasebenin Tanımı, Fonksiyonları ve Temel Kavramları
2. İnşaat Sözleşmelerinin ve Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Temel Kavramlar
3. İnşaat Sözleşmeleri, Maddi Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve İlgili Diğer Hususlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları
4. İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları
5. İhale Konusu İnşaat İşleri ve Özel Bina İnşaatlarında Asgari İşçilik Uygulamaları
6. İnşaat İşletmeleri Belge ve Kayıt Sistemi

İÇİNDEKİLER

1. BÖLÜM

MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI VE TEMEL KAVRAMLAR

1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE FONKSİYONLARI	1
1.2. TEMEL MUHASEBE DENKLEMİ VE HESAPLAR	3
1.3. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ.....	8
1.4. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI.....	17
1.5. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ.....	21
1.5.1. Bilanço İlkeleri.....	21
1.5.1.1. Varlıklara ilişkin ilkeler.....	21
1.5.1.2. Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler.....	22
1.5.1.3. Özkaynaklara ilişkin ilkeler.....	23
1.5.2. Gelir Tablosu İlkeleri.....	24
1.6. MUHASEBE SİSTEMİNİN UYGULANMASINA YÖNELİK ÖRNEK İŞLEMLER.....	25

2. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN VE GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

2.1. İNŞAAT VE GAYRİMENKUL KAVRAMLARI	44
2.2. İNŞAAT VE GAYRİMENKULLERİN SINIFLANDIRILMASI	51
2.2.1. İnşaatların Sınıflandırılması	51
2.2.1.1. Tamamlanma Durumuna Göre.....	51
2.2.1.2. Toprağa Bağlılığına Göre.....	52
2.2.1.3. Vergilendirme Esasına Göre	52
2.2.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri	52
2.2.1.3.2. İnşaat Taahhüt İşletmeleri	55

2.3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KULLANILAN DEFTERLER.....	65
--	----

3. BÖLÜM

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMALARI, MUHASEBE ve VERGİ UYGULAMALARI

3.1. ÖZEL (Yap-Sat) İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI	70
3.1.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesapları	71
3.1.2. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşlerinde Tutulacak Defterler	84
3.1.3. Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri.....	85
3.1.4. Özel İnşaat İşletmelerinde Satışlar	86
3.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI....	87
3.2.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebenin Önemi	87
3.2.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri	88
3.2.3. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt İşleri.....	89
3.2.4. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri	89
3.2.4.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Gelir Tespit Yöntemleri	90
3.2.4.1.1. Tamamlanma (işin tam bitimi) Yöntemi.....	91
3.2.4.1.2. Tamamlanma Oranı (işin kısmen bitim) Yöntemi	93
3.2.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Giderler ve Amortismanların Dağıtımı.....	100
3.2.5.1. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı.....	101
3.2.5.2. Amortismanların Dağıtımı.....	102
3.2.6. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç Tarihi	105
3.2.7. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi.....	105
3.2.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi	106
3.2.9. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Sırasında Elde Edilen Faiz ve Kur Farkı Gelirleri	108
3.2.10. Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Yöntemleri.....	108
3.3. İNŞAAT VE GAYRİMENKUL İŞLERİNDE VERGİLEME.....	111
3.4. VERGİLEME FARKLILIKLARI AÇISINDAN İNŞAAT TÜRLERİ	112

3.5. İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLEME	113
3.5.1. Özel İnşaat İşlerinde Vergileme	114
3.5.1.1. Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay	115
3.5.1.2. Özel inşaat işlerinde kazancın beyanı.....	125
3.5.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaat İşlerinde Vergilendirme	125
3.5.2.1. Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işlerinde vergileme	126
3.5.2.2. Yıllara yaygın olan inşaat ve onarım işlerinde vergileme	126
3.5.2.3. Yıllara yaygın olan inşaat ve onarım işlerinde kazancın beyanı	128
3.6. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	129
3.6.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından	130
3.6.2. Geçici Vergi Açısından	130
3.6.3. Katma Değer Vergisi Açısından	131
3.6.4. Damga Vergisi Açısından	132
3.7. İNŞAAT FİRMALARINA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ	134
3.7.1. Genel Olarak Vergi Kesintisi	134
3.7.2. Hesaben Ödeme.....	135
3.7.3. Avanslarda Vergi Kesintisi.....	135
3.7.4. Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatın İzleyen Yıla Taşması Durumunda Vergi Kesintisi	136
3.7.5. Bölümler Halinde Taahhüt Edilen ve Birden Fazla Yıla Taşmayan İnşaatlarda Stopaj.....	136
3.7.6. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi.....	136

4. BÖLÜM

GAYRİMENKUL MUHASEBESİ

4.1. GAYRİMENKULLERİN SINIFLANDIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	139
4.1.1. Gayrimenkul Kavramı	139
4.1.2. Gayrimenkul Çeşitleri	140
4.1.3. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Gayrimenkullerin Sınıflandırılması	140
4.2. GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ	140

4.2.1. Sürekli Envanter Yöntemi	141
4.2.2. Aralıklı Envanter Yöntemi	142
4.2.3. Dönem Sonu Değerleme İşlemleri	142
4.2.4. Amortisman İşlemleri	144

5. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI TMS 11

5.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-11 (TMS 11), İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	147
5.2. MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ	147
5.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER	150
5.3.1. Türkiye Muhasebe Standardı 11: İnşaat Sözleşmeleri	151
5.3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	151
5.3.1.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi	160
5.3.1.2.1. İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi	160
5.3.1.2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi	161
5.3.1.3. Sözleşme Gelir ve Maliyetleri	161
5.3.1.3.1. Sözleşme Gelirleri	161
5.3.1.3.2. Sözleşme Maliyetleri	163
5.3.1.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	166
5.3.1.4.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirme	168
5.3.1.4.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme	175
5.3.1.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	177
5.3.1.6. Tahminlerdeki Değişiklikler	177
5.3.1.7. Kamuya Açıklanacak Hususlar	178

6. BÖLÜM

MADDİ DURAN VARLIKLAR, YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER VE MUHASEBESİ

6.1. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER VE DEĞERLEME	181
---	-----

6.1.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntemleri	184
6.1.1.1. Tarihi Maliyet Yöntemi	184
6.1.1.2. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı	185
6.2. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARDI	
TMS 40	186
6.2.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolara Alınması	188
6.2.2. Kayıtlara Alınma Sonrası Değerleme	189
6.2.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün İnşa Edilmesi	190
6.2.4. Nitelik Değiştirme	191
6.2.5. Elden Çıkarılması	193
6.3. MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI TMS-16.....	193
6.4. TAAHHÜT ŞEKLİNDE İNŞAAT İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMA SÜRECİ.....	211
6.4.1. İhale İlanı ve proje Hazırlığı.....	211
6.4.2. Yaklaşık Maliyet Belirlenmesi	212
6.4.3. İhalenin Duyurulması	213
6.4.4. Yapım İşleri İhalelerinde İdarelerin Uyması Gereken Kurallar.....	214
6.4.5. Keşif Bedelinin Belirlenmesi	215
6.5. İHALE TEKLİFLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE İHALE USÜLLERİ.....	215
6.5.1. İhale Tekliflerinin Değerlendirilmesi	215
6.5.2. İhale Usulleri	216
6.5.2.1 Açık ihale Usulü.....	216
6.5.2.2. Belli istekliler arasında ihale usulü.....	216
6.5.2.3. Pazarlık Usulü	216
6.5.2.4.Kapalı Teklif Usulü	216
6.5.3. Sözleşmenin Yapılması, Geçici ve Kesin Teminat	217
6.5.3.1. Geçici Teminat	217
6.5.3.2. Kesin Teminat	217

7. BÖLÜM

ASGARİ İŞÇİLİK

7.1. ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMALARI	220
7.2. ASGARİ İŞÇİLİK MİKTARININ BELİRLENMESİ.....	232

7.3. ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI	233
7.3.1. Asgari İşçilik Hesaplamaları	237
7.4. İHALE KONUSU İNŞAAT İŞLERİNDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI	240
7.4.1. İşçilik Hesaplamalarında Dikkat Edilecek Hususlar	242
ÇALIŞMA SORULARI.....	245
KAYNAKÇA.....	250

Ö N S Ö Z

İnşaat ve gayrimenkul muhasebesi alanında lisanslama sınavlarına yönelik olarak hazırlanmaya çalışılan bu rehberde, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerine ilişkin muhasebe uygulamalarına detay bir şekilde yer verilerek mevcut mali mevzuat çerçevesinde yürütülen muhasebe işlemleri ile uluslararası standartlar karşılaştırılmaya çalışılmıştır. Rehberde, inşaat ve gayrimenkul muhasebesi beş bölüm altında incelenmiştir. Bu bölümler kısaca;

Birinci bölümde, özellikle muhasebeyi yeni öğrenen okuyucularımıza yönelik olarak muhasebenin tanımı ve fonksiyonları anlatılarak inşaat ve gayrimenkul kavramları üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde, inşaat sözleşmelerinin ve gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine ilişkin temel kavramlar açıklanmış, üçüncü bölümde, inşaat işletmelerinin maliyet hesaplamaları, muhasebe ve vergi uygulamaları üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde, gayrimenkullerin sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi, beşinci bölümde, uluslararası uygulamalar çerçevesinde TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardı açıklanmıştır. Altıncı bölümde, TMS-16 maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve muhasebeleştirilmesi, son bölümde ise inşaat işletmelerinde asgari işçilik uygulamaları açıklanmaya çalışılmıştır.

İnşaat ve gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren ve bu alana ilgi duyanların faydalanacaklarını umduğum bu çalışma rehberindeki hata ve noksanların bağışlanmasını diler, gelecekteki geliştirme çalışmalarına ışık tutacak nitelikteki görüş ve önerileri için ilgililere şimdiden teşekkür ederim.

Yrd. Doç. Dr. Erol DEMİR

Ankara Üniversitesi

Uygulamalı Bilimler Fakültesi

Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Bölümü

dr.demirerol@gmail.com, eroldemir@ankara.edu.tr

1. BÖLÜM

MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI ve TEMEL KAVRAMLAR

1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE FONKSİYONLARI

İyi bir yönetim için zamanlı ve doğru bilgiye ihtiyaç duyulur. İsabetli kararlar ancak doğru, zamanlı ve hızlı elde edilen bilgilerle verilebilir. Zamanlı, anlamlı ve ilgili bilgiler, yönetim tarafından işletmenin faaliyetlerinin izlenmesinde, örgütlenme, planlama ve kontrol gibi temel işlevlerin yerine getirilmesinde çok önemli rol üstlenir. Bilgi olmadan yönetimin ileriye dönük karar verme ve plan oluşturma, uygulama ve kontrol etme olanağı mümkün değildir (Don, Maryanne;1992, s.4).

Muhasebe işletmenin başlangıç durumunu çıkarmaya, bu durumu değiştiren tüm değer hareketlerini para birimi ile izlemeye ve kaydetmeye ve belli bir dönem sonunda son durumu tespit etmeye imkan veren bir ilimdir. Ticari olaylar cereyan ettikçe servetler şekil değiştirir; para mala mal senede dönüşebilir ve aynı zamanda bu hareketlerin birtakım sonuçları ortaya çıkar. Ticari faaliyetlerin iyi bir değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için olayların izlenmesi belgeye bağlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve yorumlanması gerekir. Bütün bu işleri muhasebe sağlar (Ünalın vd.;1988, s.1).

Muhasebe, işletmede oluşan mali olayları tespit edip değerlendirerek kayıt eder. Bu süreç işletmenin kurulmasında konulan sermaye hareketlerinden başlayıp diğer varlık ve kaynaklardaki hareketlerle devam eder. Kayıt edilen mali olaylar anlamlı bir şekilde sınıflandırılır ve bunlar çeşitli raporlarda özetlenir. Bu raporların içerdiği bilgilerin ve sonuçlarının değerlendirilip yorumlanması ve yönetime sunulmasını muhasebe bilgi sistemi yerine getirir (Akdoğan, Aydın;1987, s.21).

1960 yılında çalışmalarına başlanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe Bölümü 1972 yılında, Maliyet Muhasebesi Bölümü ise 1977 yılında uygulamaya konulmuştur.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarıyla ilgili olarak, Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle ilgili kanun çıkmadan önceki son yasal düzenleme 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile olmuştur. (Sermaye Piyasası Kurulunun 13.02.1983 (Seri VIII, No: 2) ve 01.02.1984 (Seri VIII, No: 7) tarihlerinde yayınladığı tebliğlerle, SP Kanununa tabi ortaklık ve aracı kurumların mali tablo ve raporlarının standartlarının

belirlenmesinden başka düzenleyip, yayınlacakları standart tablo ve raporlarının hazırlanmasına yardımcı olacak Standart Genel Hesap Planı da uygulamaya konulmuştur.

Tüm kamu kuruluşlarını kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur. Bunun bir tamamlayıcısı olarak, 1977 yılında maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

“Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları” günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirilerek 1987 yılında yeniden yayımlanmıştır. Ancak Maliye Bakanlığı’nca bütün işletmeleri kapsamak üzere 01.01.1994 itibarıyla yürürlüğe konan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile birlikte, eski uygulama sona ermiştir.

Muhasebenin fonksiyonu denildiğinde; muhasebeden beklenen sonuç ve bunun işlevi kastedilmektedir. Yöneticilerin başarılı olabilmeleri için işletme, işletmenin faaliyet konusu, işletmenin rakip firmalarının durumları, işletme ile ilgili diğer birimlerin faaliyet ve beklentilerini bilmesi gerekir.

Mali karakterdeki olaylarla ilgili bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, aynı özellikte olanların sınıflandırılması ve mali raporlar halinde özetlenmesi muhasebenin fonksiyonlarından birincisidir. Bu fonksiyonlar muhasebenin işletme faaliyetleri ile ilgili fonksiyonları olarak ifade edilir.

Muhasebenin temel fonksiyonu işletmeyle ilgili mali bilgileri ilgili taraflara iletmektir.

Muhasebenin temel fonksiyonlarını şöyle özetleyebiliriz;

- 1- Kaydetme Fonksiyonu: İşletmenin sahip olduğu varlıkların ve kaynakların takibini yapmayı, bunlarla ilgili değişimleri kaydetmeyi ifade eder.
- 2- Sınıflandırma Fonksiyonu: İşletmenin varlıklarındaki ve kaynaklarındaki değişimlerin kayıt ve sınıflama yoluyla takibini ifade eder. Mali işlemlerdeki hareketler yevmiye defterine kaydedilir ve oradan da büyük deftere kaydedilerek sınıflama işlemi yapılmış olur.
- 3- Özetleme Fonksiyonu: Daha önce kaydedilen ve sınıflanan bilgiler belirli dönemler halinde özet olarak raporlanması gerekir. Özetleme işlemi daha çok temel ve ek mali tabloların düzenlenmesiyle yapılır.
- 4- Analiz ve Yorumlama Fonksiyonu: Özet olarak hazırlanan mali raporların ortaklar, finans kuruluşları gibi bilgi kullanıcılarına daha anlamlı ve anlaşılır olması için çeşitli matematik ve istatistiki işlemler yoluyla yorumlanması ve analiz edilmesi gerekir. Analiz edilen bilgilerin, bilgi kullanıcılarının anlayacağı hale gelmesine yorumlama denir (Sağlam; 2005, s.4-5).

1.2. TEMEL MUHASEBE DENKLEMİ VE HESAPLAR

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları likit olandan likit olmayana doğru gösteren mali tablodur. Bilanço biçimlerine ve kapsamlarına göre bölümlendirilebilir. Biçimlerine göre bilanço tipleri, hesap tipi ve rapor tipi bilanço olmak üzere ikiye ayrılır (Çabuk, Lazol;1998, s.7).

Hesap Tipi Bilanço; bu tip bilançoda aktif ve pasif kalemler muhasebede kullanılan hesap çizelgesine karşılıklı olarak yazılarak düzenlenir.

Rapor Tipi Bilanço; bu tip bilanço, aktif ve pasif kalemlerin alt alta yazılmasıyla oluşturulur. Rapor tipi bilanço, bir işletmenin birden fazla yıla ait bilanço rakamlarını yan yana yazarak karşılaştırma fırsatı verdiğinden, analiz amacıyla kullanılmaya daha elverişlidir.

Kapsamına göre bilançolar ise özet bilanço tipi ve ayrıntılı bilanço tipi olmak üzere ikiye ayrılır.

Bunlar aşağıdaki şekilde açıklanır:

Özet Bilanço; bu tip bilanço genel olarak hesap gruplarını ve tutarlarını gösterir.

Ayrıntılı Bilanço Tipi; bu tip bilanço, hesap grupları yanında her hesap grubunda yer alan hesapları da gösterir.

Mali durum tablosu adı da verilen bilanço, bir işletmenin belirli bir zaman dilimindeki mali durumunu raporlar. Bilançonun unsurları, varlıklar, yükümlülükler (borçlar), özkaynaklardan oluşur. Bunlar bilanço eşitliğinin unsurları olarak da bilinir.

Bilançonun aktif (varlıklar) toplamı ile pasif (kaynaklar) toplamı her zaman birbirine eşit olmalıdır.

Temel Muhasebe Denklemi denilen bu eşitlik aşağıdaki gibi ifade edilir.

AKTİF (VARLIKLAR) = PASİF (KAYNAKLAR)
Mevcutlar + Alacaklar = <i>Yabancı Kaynaklar</i> + <u>Özkaynaklar</u>
Dönen Varlıklar + Duran Varlıklar = Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar + Özkaynaklar

İşletmenin sermayesinin hesaplanabilmesi aşağıdaki gibidir.

Sermaye = Varlıklar - (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar)

Bilançoya şekil olarak bakıldığında dört bölüm bulunmaktadır.

- ✓ Bilanço başlığı,
- ✓ Aktif tarafı,
- ✓ Pasif tarafı,
- ✓ Bilanço dipnotları.

Bilanço Başlığı: Bilanço başlığında bulunması gereken üç önemli unsur; işletmenin adı veya unvanı, bilanço kelimesi ve bilanço tarihi.

Aktif: Bilançonun sol tarafında, işletmenin varlıklarını (mevcutlarını ve alacaklarını) gösteren kısımdır (100-299 arası hesaplar).

Pasif: Bilançonun sağ tarafında, işletmenin kaynaklarını (sermayesini ve borçlarını) gösteren kısımdır (300-599 arası hesaplar).

Bilanço Dipnotları: Bilançonun daha iyi anlaşılıp yorumlanabilmesi için gerekli açıklamaların yapıldığı bölümdür.

Bilançonun Aktifinde Yer Alan Varlıklara İlişkin İlkeler:

- ✓ İşletmenin bir yıl içinde paraya dönüşebilecek değerleri dönen varlık grubunda, bir yıldan fazla sürede paraya çevrilecek değerler duran varlıklar grubunda yer almalıdır.
- ✓ Vadesi bir yılın altına düşen duran varlıklar dönen varlık grubuna aktarılmalıdır.
- ✓ Değeri düşen varlıklara mutlaka karşılık ayrılmalıdır.
 - ✓ Vadeli alacaklar bilanço tarihindeki değerine indirgenmelidir.
 - ✓ Birikmiş amortismanlar bilânçoda gösterilmelidir.
 - ✓ Alacaklar özelliklerine göre ayrılmalıdır.
 - ✓ Kesin olmayan alacaklar için tahakkuk yapılmamalıdır.

Bilançonun Pasifinde Yer Alan Kaynaklara İlişkin İlkeler:

- ✓ Kısa ve uzun vade ayırımında bir yıl ölçüt olarak alınmalıdır.
- ✓ Vadesi bir yılın altına düşen borçlar kısa vadeli yabancı kaynaklara aktarılmalıdır.
- ✓ Tüm borçlar gösterilmelidir.
- ✓ Vadeli borçlar bilânço tarihindeki değerine indirgenmelidir.
- ✓ Borçlar özelliklerine göre ayrılmalıdır.

Bilançonun Pasifinde Yer Alan Özkaynaklara İlişkin İlkeler:

- ✓ Özkaynaklar, sermayedarların haklarını göstermelidir.
- ✓ Sermaye payları özelliklerine göre gösterilmelidir.
- ✓ Azalan özkaynak belirtilmelidir.
- ✓ Özkaynak net gösterilmelidir.
- ✓ Zarar özkaynaklardan indirilmelidir.
- ✓ Sermaye yedekleri gelir olarak gelir tablosuna alınmamalıdır.

Bilançodaki varlık ve kaynak hesaplarının işleyişleri birbirinden farklıdır.

Varlık Hesaplarının İşleyişi: Varlık hesapları dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrılır. Hesap kodları 1 ile başlayan hesaplar dönen varlıklar, hesap kodları 2 ile başlayan hesaplar duran varlıklar grubunda yer alır. Varlık hesaplarının işleyişinde artış meydana geldiğinde hesabın borç tarafına, azalış meydana geldiğinde hesabın alacak tarafına kayıt yapılır.

Varlık hesaplarında ilk kayıt devamlı borç tarafa yapılır. Çünkü borç tarafı “+” kısmıdır, alacak tarafı ise “-” kısmıdır. Hiçbir zaman borç tarafı (+) alacak tarafından (-) az olamaz. Bu nedenle borç tarafa (+) bir kayıt yapılmadan, alacak tarafa (-) kayıt yapılamaz.

Varlık hesaplarında bir hesapta artış (+) olursa devamlı borç tarafa, hesapta azalış olursa (-) devamlı alacak tarafa kayıt yapılır.

Tek düzen hesap planında varlık hesaplarının bazılarının yanında (-) işareti bulunur. Bu hesaplar, varlık hesaplarının işleyiş kurallarının tam tersine göre kaydedilir. Yani (-) işareti bulunan varlık hesapları, kaynak hesapları gibi işlem görür.

Kaynak Hesaplarının İşleyişi: Kaynak hesapları kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklar olmak üzere üçe ayrılır. Hesap kodları 3 ile başlayan hesaplar kısa vadeli yabancı kaynaklar, hesap kodları 4 ile başlayan hesaplar uzun vadeli yabancı kaynaklar, hesap kodları 5 ile başlayan hesaplar özkaynaklar grubunda yer alır. Kaynak hesaplarının işleyişinde artış meydana geldiğinde (borçlanma arttıkça) hesabın alacak tarafına, azalış meydana geldiğinde (borçlar ödendikçe) hesabın borç tarafına kayıt yapılır.

Kaynak hesaplarında ilk kayıt devamlı alacak tarafa yapılır. Çünkü alacak tarafı “+” kısmıdır, borç tarafı ise “-” kısmıdır. Hiçbir zaman alacak tarafı (+) borç tarafından (-) az olamaz.

Kaynak hesaplarında bir hesapta artış (+) olursa devamlı alacak tarafa, hesapta azalış olursa (-) devamlı borç tarafa kayıt yapılır.

Hesap Tanımı: Hesap, aynı nitelikteki işlemlerin artış ve azalışlarının izlendiği çizelgelere denir. Örneğin Bankalar Hesabı gibi. Hesabın biçimsel yapısı incelendiğinde bilançonun küçültülmüş bir yapısı karşımıza çıkar.

Borç			102. BANKALAR			Alacak		
Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar

Her hesap için o hesaba ait alt hesaplar da açılabilir.

102. BANKALAR Hs.

102.01 T.C. Ziraat Bankası A.Ş.

102.01.0001 Merkez Şube

102.01.0001.0001 Vadesiz Mevduat Hs.

Defter-i Kebir (Büyük Defter)’in sayfaları üzerinde her hesabın bir adı bulunur ve çizelgenin üst tarafına yazılır. Sol tarafına borç, sağ tarafına ise alacak denilmektedir. Her iki tarafta da tarih, açıklama ve tutar sütunları bulunur.

Hesabın (Bakiye) Kalan Vermesi: Bir hesabın borç ve alacak tutarları arasındaki farka kalan ya da bakiye denir. Hesabın borç tutarı fazla ise borç kalanı, alacak tutarı fazla ise alacak kalanı verir.

Hesabın Kapalı Olması: Hesabın borç ve alacak tutarlarının birbirine eşit olması ve kalan vermemesi durumudur.

Aktif Karakterli Hesap: Bilançonun aktif tarafında yer alan ve “varlık hesapları” olarak bilinen hesaplardır. Açılış kayıtları borç olarak yapılır ve sürekli olarak borç kalanı verirler.

Pasif Karakterli Hesap: Bilançonun pasif tarafında yer alan ve “kaynak hesapları” olarak bilinen hesaplardır. Açılış kayıtları alacak olarak yapılır ve sürekli olarak alacak kalanı verirler.

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde gelirler ile aynı dönemde katlandığı giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârı veya zararını gösteren bir tablodur.

Gelir tablosu, belirli bir döneme ilişkin faaliyetlerin sonucunu gösterir. Gelir tablosunun düzenlenmesinde mali tablolar ilkeleri esas alınır. İşletmenin yıl içerisinde

elde ettiği gelirler; 6 ile başlayan gelir hesaplarının alacağına, giderler ise 7 ile başlayan gider hesaplarının borcuna yazılır.

İşletmenin belirli bir döneme ilişkin olarak gelir tablosu, aşağıdaki ilkeler doğrultusunda düzenlenmelidir:

- a) Gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını gösterebilmek amacıyla, ilgili faaliyet dönemlerine (*önceki dönem - cari dönem*) ilişkin dönem başı ve dönem sonu hesap kesim işlemleri doğru olarak yapılmalıdır. Faaliyet sonuçları gerçek tutarı üzerinden gösterilmelidir.
- b) İlgili faaliyet dönemlerinde gerçekleşen satışlar ve bu satışlardan elde edilen gelirler ile satışların maliyeti karşılaştırılmalıdır.
- c) Amortisman tabi iktisadi kıymetler (*maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar*) için amortisman ayrılmalıdır.
- d) Faaliyet dönemi içerisinde oluşan maliyetler, direkt/endirekt yönteme göre ilgili yerlerine (*maddi duran varlıklar, stoklar, bakım-onarım vb. gider grupları*) dağıtılmalıdır.
- e) Muhasebenin dönemsellik ilkesi çerçevesinde olağandışı ve/veya arızı niteliğe sahip kâr ve zararlar doğdukları dönemde tahakkuk ettirilmeli, dönemin faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- f) İlgili dönemde şüpheli hale gelmiş olan alacaklara ilişkin karşılıklar gerçeğe uygun olarak ayrılmalıdır.

İşletmelerde belirli bir faaliyet dönemine ilişkin muhasebe süreci, aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- 1- Açılış (işe başlama) bilançosunun düzenlenmesi,
- 2- Toplanan belgelerin yevmiye defterine ve daha sonra büyük deftere (Defter-i kebire) kaydedilmesi,
- 3- Aylık geçici mizanın düzenlenmesi,
- 4- Dönem sonu envanter işlemlerinin yapılması,
- 5- Kesin mizanın düzenlenmesi,
- 6- Döneme ait bilançonun düzenlenmesi,
- 7- Döneme ait gelir tablosunun düzenlenmesi,
- 8- Hesapların kapatılması.

Yukarıda kısaca belirtildiği gibi, gelir-gider hesapları kapatılmadan gelir tablosunun düzenlenmesi gerekir. İşletmenin dönem sonunda elde ettiği net karı ya da zararı hem gelir tablosunda, hem de bilanço da yer alır.

İşletmenin gelirleri giderlerinden fazla ve dönem sonunda net kar oluşmuşsa bu durum 590. DÖNEM NET KÂRI hesabında gösterilir.

İşletmenin giderleri gelirlerinden fazla ve dönem sonunda net zarar oluşmuşsa bu durum 591. DÖNEM NET ZARARI (-) hesabında gösterilir.

İlgili faaliyet dönemine ait tüm gelir ve giderler gelir tablosunda yer alır. Gelirlerin özkaynakları arttırıcı, giderlerin ise azaltıcı etkisi vardır.

İşletmenin olağan faaliyetleri sonucu meydana gelen finansal nitelikteki işlemler muhasebe defterlerine kaydedilirler.

1.3. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

Türkiye’de birden çok şubede tek hesap planını geçerli kılma uygulaması bankalarda başlamış, bunu iktisadi devlet teşekküllerinin birden çok işletme ve müesseselerinde tek tip hesap planları uygulamaları izlemiştir.

1964 yılında tüm kamu iktisadi teşebbüslerinde kullanılacak tekdüzen bir hesap planının hazırlanması çalışmalarına başlanmış, düzenlenen “Tekdüzen Hesap Planı” (*sadece bankacılık yapanlar hariç*) iktisadi devlet teşekküllerinde 1971 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur (Sevilengül;1997, s.60).

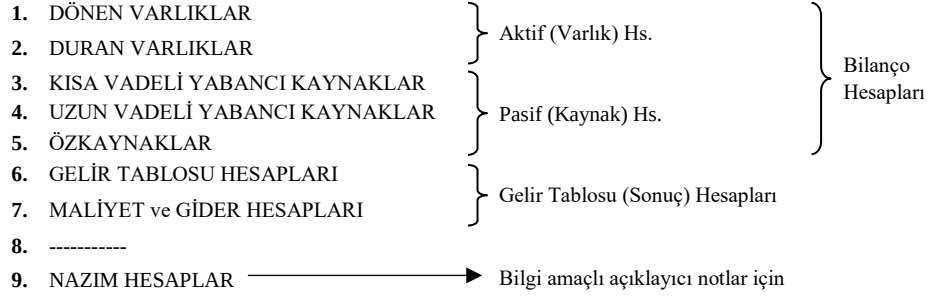
Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı, Maliye Bakanlığı’nın 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile yürürlüğe konulmuştur.

Türkiye’de faaliyet gösteren finansal kurumlar dışında kalan tüm işletmelerde 1994 yılından itibaren uygulanan “Tekdüzen Hesap Planı” ilgili hususlar aşağıda kısaca anlatılmaya çalışılmıştır.

1-5 Kodlu olanlar Bilanço hesapları

- 1- Dönen Varlıklar
- 2- Duran Varlıklar
- 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5- Özkaynaklar
- 6- Gelir Tablosu Hesapları
- 7- Maliyet Hesapları
- 8- Boş
- 9- Nazım Hesaplar

Yukarıda belirtilen hesap grupları alt gruplara ayrıldığında aşağıdaki tablo karşımıza çıkmaktadır.



Bunları kendi içinde likidite esasına göre grupladığımızda

1. DÖNEN VARLIKLAR

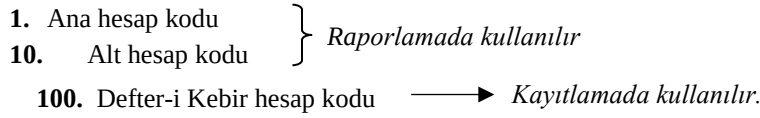
10. HAZIR DEĞERLER

100. KASA

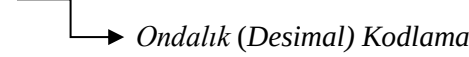
101. ALINAN ÇEKLER

102. BANKALAR

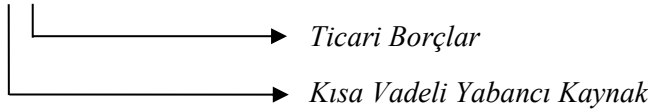
Tekdüzen Hesap Planında ondalık sistem esas alınmış ve 3 haneli defterikebir hesapları düzeyinde bir kodlama yapılmıştır (Sevilengül;1997, s.59).



1 0 2.- BANKALAR Hs.



3 2 0.- SATICILAR Hs.



İşletmelerin bu kodlamaları değiştirme yetkileri yoktur. Tek yetkili T.C. Maliye Bakanlığı'dır.

Tek Düzen Hesap Planı giderleri 2'ye ayırmıştır.

- | | |
|--------------------|-------|
| 1- Fonksiyon Esası | (7/A) |
| 2- Çeşit Esası | (7/B) |

Genellikle kullanılan 7/A seçeneğidir.

Maliyet ve gider hesapları, doğrudan gelir tablosunda yer almaz. Gelir Tablosu hesaplarına dönüştürülerek kayıt yapılır.

7/A Grubundaki Maliyet ve Gider Hesapları

71- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	}	<i>Üretim İşletmeleri</i>
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		
711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI		
72- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	}	<i>Üretim İşletmeleri</i>
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
73- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	}	<i>Üretim İşletmeleri</i>
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
74- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	}	<i>Hizmet İşletmeleri</i>
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		
75- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	}	<i>Faaliyet Fonksiyonu</i>
750. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		
751. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HS.		
76- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	}	<i>Faaliyet Fonksiyonu</i>
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		
761. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HS.		
77- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	}	<i>Faaliyet Fonksiyonu</i>
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
78- FİNANSMAN GİDERLERİ	}	<i>Finans Fonksiyonu</i>
780. FİNANSMAN GİDERLERİ		
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		

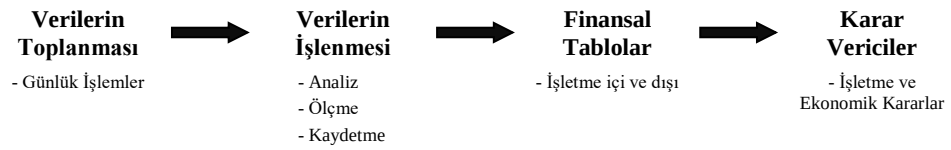
7/A seçeneğinde gider çeşitleri hesaplarının grup kodları aşağıdaki gibidir.

- 0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 1 İşçi Ücret ve Giderleri
- 2 Memur Ücret ve Giderleri
- 3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4 Çeşitli Giderler
- 5 Vergi, Resim ve Harçlar
- 6 Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 7 Finansman Giderleri

7/A Seçeneğine göre işletme giderlerinin, toplu olarak ana hesaplar arasındaki akışı aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

MALİYET HESAPLARI		BİLANÇO VE SONUÇ HESAPLARI
GİDER HESAPLARI	YANSITMA HESAPLARI	BİLANÇO VE SONUÇ HESAPLARI
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER.	711. DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİD. YANSITMA	151. YARI MAMULLER ÜRETİM H. 152. MAMULLER ---620. SMM
720. DİREKT İŞÇİLİK GİD.	721. DİREKT İŞÇİLİK GİDER YANSITMA	180-258-263-271-272-280 NOLU HESAPLAR
730. GENEL ÜRETİM GİD.	731. GENEL ÜRETİM GİDER. YANSITMA	680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	622. SATILAN HİZMET MALİYETİ 170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
750. ARAŞTIRMA VE GİDERLERİ	751. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA	630. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	761. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	631. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	771- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
780. FİNANSMAN GİDER.	781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. 661. UZUN VAD. BORÇ. GİDER. 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

Muhasebe sisteminde ekonomik bilgi akışını şematik olarak şöyle gösterebiliriz.



Muhasebeden elde edilen bilgilerden yararlanan başlıca gruplar ve kuruluşlara baktığımızda ilk akla gelenler arasında; İşletme sahipleri, İşletme personeli, İşçi ve Memur Sendikaları, Kredi Kuruluşları, Yatırım ve Finans Kuruluşları, Sermaye Piyasası Yatırımcıları, Devlet, Diğer İşletmeler ve Kamu sayılabilir.

BİLANÇO HESAPLARI
I. DÖNEN VARLIKLAR
10. HAZIR DEĞERLER
11. MENKUL KIYMETLER
12. TİCARİ ALACAKLAR
13. DİĞER ALACAKLAR
15. STOKLAR
17. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
18. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
19. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
II. DURAN VARLIKLAR
22. TİCARİ ALACAKLAR
23. DİĞER ALACAKLAR
24. MALİ DURAN VARLIKLAR
25. MADDİ DURAN VARLIKLAR
26. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
27. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
28. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
29. DİĞER DURAN VARLIKLAR
III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
30. MALİ BORÇLAR
32. TİCARİ BORÇLAR
33. DİĞER BORÇLAR
34. ALINAN AVANSLAR
35. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
36. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
37. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
38. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
39. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
40. MALİ BORÇLAR
42. TİCARİ BORÇLAR
43. DİĞER BORÇLAR
44. ALINAN AVANSLAR
47. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
48. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
49. DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
V. ÖZ KAYNAKLAR
50. ÖDENMİŞ SERMAYE
52. SERMAYE YEDEKLERİ
54. KAR YEDEKLERİ
57. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
58. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
59. DÖNEM NET KARI/ZARARI

İŞLETME ÖZET BİLANÇO TİPİ (.....TL)

AKTİF (VARLIKLAR)		
I- DÖNEN VARLIKLAR		
A- Hazır Değerler		
B- Menkul Kıymetler		
1- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)		
C- Ticari Alacaklar		
1- Alacak Senetleri Reeskontu (-)		
2- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)		
D- Diğer Alacaklar		
E- Stoklar		
1- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		
F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		
G- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		
H- Diğer Dönen Varlıklar		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		
II- DURAN VARLIKLAR		
A- Ticari Alacaklar		
1- Alacak Senetleri Reeskontu (-)		
2- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)		
B- Diğer Alacaklar		
1- Alacak Senetleri Reeskontu (-)		
2- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)		
C- Mali Duran Varlıklar		
1- Bağlı Menkul Kıymetler		
2- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		
3- İştirakler		
4- İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)		
5- İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		
6- Bağlı Ortaklıklar		
7- Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)		
8- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		
9- Diğer Mali Duran Varlıklar		
10- Diğer Mali Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		
D- Maddi Duran Varlıklar		
1- Maddi Duran Varlıklar (Brüt)		
2- Birikmiş Amortismanlar (-)		
3- Yapılmakta Olan Yatırımlar		
4- Verilen Sipariş Avansları		
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
1- Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Brüt)		
2- Birikmiş Amortismanlar (-)		
3- Verilen Avanslar		
F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar		
1- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar (Brüt)		
2- Birikmiş Tükenme Payları		

MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI ve TEMEL KAVRAMLAR

3- Verilen Avanslar		
G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		
H- Diğer Duran Varlıklar		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		

PASİF (KAYNAKLAR)		
I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A- Mali Borçlar		
B- Ticari Borçlar		
1- Borç Senetleri Reeskontu (-)		
C- Diğer Borçlar		
1- Borç Senetleri Reeskontu (-)		
D- Alınan Avanslar		
E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri		
F- Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler		
G- Borç ve Gider Karşılıkları		
1- Dönem Karı ve Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları		
2- Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)		
3- Kıdem Tazminatı Karşılığı		
4- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		
II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A- Mali Borçlar		
B- Ticari Borçlar		
1- Borç Senetleri Reeskontu (-)		
C- Diğer Borçlar		
1- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
D- Alınan Avanslar		
E- Borç ve Gider Karşılıkları		
1- Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
2- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
F- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
G- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		
III- ÖZKAYNAKLAR		
A- Ödenmiş Sermaye		
1- Sermaye		
2- Ödenmemiş Sermaye (-)		
B- Sermaye Yedekleri		
1- Hisse Senedi İhraç Primleri		
2- Hisse Senedi İptal Karları		
3- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları		

4- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları		
5- Diğer Sermaye Yedekleri		
C- Kar Yedekleri		
1- Yasal Yedekler		
2- Statü Yedekleri		
3- Olağanüstü Yedekler		
4- Diğer Kar Yedekleri		
5- Özel Fonlar		
D- Geçmiş Yıllar Karları		
E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)		
F- Dönem Net Karı (Zararı)		
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI		
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		

Tek düzen hesap planına uygun olarak yapılan gider hesaplarının muhasebe kayıtlarına alınmasında çeşit ve fonksiyon esası dikkate alınır.

Çeşit esasına göre giderleri bölümlediğimizde;

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- İşçi Ücret ve Giderleri
- Memur Ücret ve Giderleri
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Çeşitli Giderler
- Vergi, Resim ve Harç Giderleri
- Amortisman ve Tükenme Payları
- Finansman Giderleri

Fonksiyon esasına göre giderleri bölümlediğimizde;

a) Üretim fonksiyonu ile ilgili giderler

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Direkt İşçilik Giderleri
- Genel Üretim Giderleri

b) Araştırma fonksiyonu ile ilgili giderler

- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

c) Pazarlama fonksiyonu ile ilgili giderler

- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

d) Yönetim fonksiyonu ile ilgili giderler

- Genel Yönetim Giderleri

e) Finansman fonksiyonu ile ilgili giderler

- Finansman Giderleri

Tekdüzen muhasebe sisteminde finansal olayların sınıflandırılması, kaydedilmesi ve raporlanmasında esas alınan temel kavramlar vardır. Muhasebe standartları (örneğin 1 no'lu TMS) bu kavramlar üzerine inşa edilmiştir.

1 no'lu İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından KİT Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne temel oluşturmak üzere evrensel ve yararlı olma ölçütlerine göre 10 temel kavram seçilmiştir (DPT, 1970, s.10). İlerleyen dönemlerde Maliye Bakanlığı tarafından mevcut bu 10 temel kavrama 2 kavram daha ilave edilerek kavram sayısı 12'ye çıkarılmıştır.

Muhasebe uygulamaları Türkiye'de esas olarak iki temel düzenlemeye göre yürütülmektedir. Buna göre;

a) Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya konulan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” çerçevesinde geliştirilmiş olan muhasebe ilkeleridir.

Söz konusu tebliğlerde;

- muhasebenin temel kavramları,
- muhasebe politikalarının açıklanması,
- finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi

konularında düzenlemeler yer almaktadır. Belirtilen bu düzenlemeler aynı zamanda muhasebe usul ve esasları olarak ifade edilmiştir.

b) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemeleridir.

Sermaye Piyasası Kanunun 16 ve 20 nci maddeleri ile “*Sermaye Piyasalarında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik*”in 19 uncu maddesi uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek finansal tablo ve raporlar ile bunların hazırlanmasına ilişkin ilke ve kurallar SPK'nın Seri: XI, No: 1 Sayılı “*Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ*”inde düzenlenmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: XI, No: 1 Sayılı “*Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ*”in 4. maddesinde SPK'ya tabi işletmelerin uymaları gereken muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir.

Bu düzenlemelere göre; Muhasebe ilkeleri, muhasebe temel kavramlarının muhasebe işlemleri ile mali tablolarda kullanılmasını sağlamak amacıyla, işletmeler tarafından uygulanabilecek esasları ifade eder. Bu ilkeler, işletmenin yapısına ve faaliyetlerinin türüne göre çeşitlilik gösterebilir.

1.4. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

MSUGT ve SPK düzenlemelerinde on iki temel muhasebe kavramına yer verilmiştir. Bu kavramlar şunlardır:

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı,
2. Kişilik Kavramı,
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
4. Dönemsellik Kavramı,
5. Parayla Ölçülme Kavramı,
6. Maliyet Esası Kavramı,
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
8. Tutarlılık Kavramı,
9. Tam Açıklama Kavramı,
10. İhtiyatlılık Kavramı,
11. Önemlilik Kavramı,
12. Özün Önceliği Kavramı.

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder.

2. Kişilik Kavramı

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

Bu kavram çerçevesinde işletme sahipleri tarafından işletmeye konan sermaye işletmenin kişiliği ait olup, işletme de konulan sermaye kadar işletme sahiplerine borçlanmaktadır. Bunun sonucunda da muhasebe sadece işletmeye konulan değerler ile ilgilenir.

3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Süreklilik kavramının olmadığı varsayıldığında ilgili döneme ilişkin gelir ve gideri karşılaştırarak karı belirleme görevi yerini, varlıkları tasfiye değeri ile değerleyip maliyet değeri ile karşılaştırarak karı belirleme görevine bırakır.

4. Dönemsellik Kavram

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Dönemsellik kavramı, işletme faaliyetlerinin genellikle bir takvim yılı olan muhasebe dönemi itibarıyla karı veya zararı hesaplanır. Muhasebe dönemi başında bütün hesapların açılması ve muhasebe dönemi sonunda bütün hesapların kapatılması bu kavram sebebiyledir.

İnşaat ve gayrimenkul muhasebesinde inşaatın aynı takvim yılı içinde bitirilmesi söz konusu olmadığından gelecek yıllara ait gelir ve gider kayıtlarının, ilgili dönemde hataya yer vermeden kayıt altına alınması esastır. Çünkü gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve karların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramının gereğidir.

1 Seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde dönemsellik kavramı; *“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır...”* şeklinde tanımlanmıştır.

Sermaye Piyasası mevzuatında ise, dönemsellik; *“İşletmenin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır.

5. Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle (Türk Lirası) yansıtılmasını ifade eder.

Vergi Usul Kanunu'nun 215. Maddesinin 1. paragrafına göre; *“Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar*

bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir”.

2. Paragrafın (ba). bendine göre ise “*Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır”.*

6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesine göre “*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder”.*

Örneğin, hazır beton imalatı için satın alınan bir makinenin fatura tutarı: 1.200.000.- TL olsun. Söz konusu makinenin şantiye merkezine taşınması sırasında ödenen; nakliye, sigorta, hammaliye vb. masrafların 115.000.-TL, montaj sırasında uzman kişilere ödenen tutarın da 25.000.-TL olduğu dikkate alındığında bilançoda görünmesi gereken makine tutarı 1.340.000.-TL'dir.

7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Bu kavrama göre muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil eden tahmin, beyan vb. öznel (subjektif) öğeler yerine fatura, senet, makbuz vb. nesnel (objektif) belgeler olmalıdır.

Vergi Usul Kanununun İspat Edici Kağıtlar başlıklı 227'nci maddesinde “*Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.”* Hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

8. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur.

Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

9. Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

10. İhtiyatlılık (Muhafazakarlık) Kavramı

Muhafazakarlık kavramı, temkinli, ihtiyatlı olma şeklinde açıklanmıştır. İşletmenin karşılaştığı ve/veya karşılaşılabileceği muhtemel zararlar için karşılık ayırmasını, gelecekteki gelişmesini sağlayabilmesi için kârın bir kısmını dağıtmayarak ihtiyat (yedek akçe) olarak ayırmasını ifade eder.

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

11. Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Örneğin maliyet muhasebesi uygulamaları açısından, 10.-TL tutarında bir giderin hesaplara intikal ettirilmemiş olması muhasebe ve vergi uygulamaları açısından olumsuzluk yaratmaz. Ancak, 10.000.-TL tutarında bir gider faturasının kayıtlara kasten veya sehven intikal ettirilmemiş olması hem temel mali tabloları (bilanço, gelir tablosu) etkiler hem de devletin vergi alacağında kayıplara yol açacağından işletmenin yersiz vergi cezaları ile muhatap olmasına neden olur.

12. Özün Önceliği Kavramı

Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

1.5. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ

Muhasebe uygulamasının temel dayanaklarını, muhasebenin temel kavramları çerçevesinde oluşan temel muhasebe ilkeleri oluşturur. Bu ilkeler, Ülkelerin özelliklerine ve uygulamada karşılaşılan durumlara göre zaman içerisinde farklılıklar gösterebilir. Muhasebe uygulamalarında aynı dili konuşabilmek ve tek düzeni sağlamak açısından muhasebenin başlıca dayanaklarının genelleştirilmesi düşüncesi hakim olmuştur.

26.12.1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri aşağıda belirtilmiştir.

1.5.1. Bilanço İlkeleri

1.5.1.1. Varlıklara İlişkin İlkeler

- 1- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
- 2- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

- 3- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerleme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

- 4- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- 5- Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- 6- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- 7- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- 8- Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
- 9- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.
- 10- Verilen ve alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları ile işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

1.5.1.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

- 1- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçlar, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde yer alır.

- 2- İşletmenin bir veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
- 3- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.
- 4- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- 5- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemi yapılmalıdır.
- 6- Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

1.5.1.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler

- 1- İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan karları ile dönem net karı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.
- 2- İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa, esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kar tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtabilecek biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.
- 3- İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar, hem dönemsel hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

- 4- Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.
- 5- Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karı (zararı)'ndan oluşur. Kar yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

1.5.2. Gelir Tablosu İlkeleri

- 1- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin, gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem veya dönemlerin başında veya sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- 2- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemi yapılmalıdır.
- 3- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- 4- Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.
- 5- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- 6- Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- 7- Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

- 8- Dönem sonuçlarının tespitiyle ilgili olarak uygulana gelen değerleme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- 9- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birçok olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla beraber, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde özün biçime önceliği esastır.

1.6. MUHASEBE SİSTEMİNİN UYGULANMASINA YÖNELİK ÖRNEK İŞLEMLER

a) Dönem içi işlemler

- 1- a) ABC İşletmesi üç ortaklı olarak kurulmuş ve 01 Ocak 2014 tarihi itibarıyla faaliyetlerine başlamıştır. Kuruluş sırasında sermaye olarak; ortaklardan birisi 10.000.-TL nakit, diğeri 10.000.-TL tutarında demirbaş malzemesi ve bir diğeri ortak ise 5.000.-TL tutarında makine ve 15.000.-TL tutarlı alacak senedi koymuştur.
- b) ABC İşletmesi muhasebe işlemlerinde 7/A seçeneğini uygulamaya karar vermiştir.
- 2- 20.000.-TL + % 18 KDV tutarında mal satın alınmış karşılığında 5.000.-TL bankadan ödenmiş kalanı için senet düzenlenmiştir.
- 3- Günlük cari giderlerin karşılanması amacıyla banka hesabımızdan 5.000.-TL işletme kasasına alınmıştır.
- 4- 5.000.-TL maliyetli ticari mal 6.500.-TL + % 18 KDV'ye satılmıştır. Karşılığında 2.670.-TL nakit alınmış, kalanı için senet düzenlenmiştir.
- 5- XYZ A.Ş.'den % 18 KDV dahil olarak 11.800.-TL'lik ticari mal alınmış, KDV tutarı nakit olarak ödenmiş olup geri kalanı için borçlanılmıştır.
- 6- 2.000.-TL + % 18 KDV tutarlı mal satılmış karşılığında çek alınmıştır.

- 7- Vadesi gelen 18.600.-TL’lık borç senedinin 8.600.-TL’lık kısmının yarısı nakit, kalan yarısı bankadan ödenmiştir.
- 8- Vadesi geldiği halde ödenmeyen 15.000.-TL’lık alacak senedi mahkemeye verilmiş ve 800.-TL masraf yapılmıştır.
- 9- Banka hesabına 5.000.-TL nakit yatırılmıştır.
- 10- Kasada atıl duran paraların değerlendirilmesi amacıyla 3.000.-TL’lık hisse senedi alınmıştır.
- 11- 3.000.-TL maliyetli hisse senetleri 4.200.-TL’ye peşin satılmıştır.
- 12- 5.000.-TL tutarlı senet vadesinden önce nakde çevrilmek amacıyla bankaya kırdırılmış, banka 400.-TL eksiği ile kalan tutarı bankadaki hesabımıza işlemiştir.
- 13- Satın alınan malların taşıma faturası karşılığında 300.-TL + % 18 KDV nakden ödenmiştir.
- 14- Günlük yapılan kasa sayımında 120.-TL olduğu tespit edilmiş ancak farkın nedeni gün içerisinde bulunamamıştır.
- 15- İşletmenin gider payına ilişkin 120.-TL tutarlı bir makbuz alınmıştır. 14. İşlemle ortaya çıkan kasa noksanının bu ödemenin o gün kayıtlara alınmamasından ileri geldiği anlaşılmıştır.
- 16- Pazarlama ve dağıtım işlerinde kullanılmak üzere 20.000.-TL + % 18 KDV bir araç alınmış ve bedeli için borçlanılmıştır.
- 17- Daha önce satın alınan mallardan 2.000.-TL’lik kısmı istenilen ölçülere uymadığı için iade edilmiştir. Malın bedeli ve KDV tutarı tahsil edilmiştir.
- 18- İşletme araçlarına 200.-TL para cezası kesilmiş ve ödenmiştir.
- 19- İşletmenin kira bedeli olarak 1.000.-TL bankadan sahibinin hesabına havale edilmiştir.
- 20- Ocak ayı işçilik giderleri aşağıdaki gibidir.
- | | |
|------------------------------------|-----------|
| - Direkt işçilik giderleri | 2.000.-TL |
| - Endirekt işçilik giderleri | 1.000.-TL |
| - Merkez personel ücretleri | 700.-TL |
| - Pazarlama personeli ücretleri | 1.200.-TL |
| - Bakım-Onarım personeli ücretleri | 500.-TL |
| - Gelir Vergisi Stopajı | % 15 |
| - SGK Kesintileri | % 20 |

- 21- Bakım-onarım işlerinden 10.000.-TL + % 18 KDV gelir elde edilmiştir.
- 22- Aralık ayına ait elektrik ve su faturaları toplamı 3.250.-TL'dir. Kullanım yeri dağılımları ise merkez bina %30, pazarlama %10, üretim %60'tır.
- 23- KDV hesaplarının mahsup işlemi yapılmıştır.

b) Dönem sonu işlemleri

- 24- Maddi duran varlıklar için normal amortisman yöntemine göre % 10 oranında amortisman ayrılmıştır.
- 25- Bankadan alınan hesap özetinde 9.413.-TL faiz tahakkuk ettiği görülmüştür.
- 26- Senetlerin bilanço günündeki değerine indirgenmesi amacıyla alacak senetleri için 3.000.-TL, borç senetleri için 2.000.-TL reeskont hesaplanarak kayıtlara alınmıştır.

Dönem içi muhasebe kayıtları

Aktif	ABC İşletmesi 01.01.2014 tarihli Açılış Bilançosu	Pasif
102. Bankalar	10.000.-	
121. Alacak Senetleri	15.000.-	
253. Tesis-Makine ve Cih.	5.000.-	
255. Demirbaşlar	10.000.-	500. Sermaye 40.000.-
T o p l a m	40.000.-	T o p l a m 40.000.-

1	/			
	102. Bankalar		10.000.-	
	121. Alacak Senetleri		15.000.-	
	253. Tesis-Makine ve Cihazlar		5.000.-	
	255. Demirbaşlar		10.000.-	
	500. Sermaye			40.000.-
2	/			
	153. Ticari Mallar		20.000.-	
	191. İndirilecek KDV		3.600.-	
	102. Bankalar			5.000.-
	321. Borç Senetleri			18.600.-
3	/			
	100. Kasa		5.000.-	
	102. Bankalar			5.000.-
4	/			
	100. Kasa		2.670.-	
	121. Alacak Senetleri		5.000.-	
	600. Yurtiçi Satışlar			6.500.-
	391. Hesaplanan KDV			1.170.-
	/			
	621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti		5.000.-	
	153. Ticari Mallar			5.000.-
5	/			
	153. Ticari Mallar		10.000.-	
	191. İndirilecek KDV		1.800.-	
	100. Kasa			1.800.-
	320. Satıcılar			10.000.-
	/			

MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI ve TEMEL KAVRAMLAR

6	/			
	101. Alınan Çekler		2.360.-	
	600. Yurtiçi Satışlar			2.000.-
	391. Hesaplanan KDV			360.-
7	/			
	321. Borç Senetleri		8.600.-	
	100. Kasa			4.300.-
	102. Bankalar			4.300.-
8	/			
	128. Şüpheli Ticari Alacaklar		15.800.-	
	128.00 Şüpheli Senetli TL Alck			
	100. Kasa			800.-
	121. Alacak Senet.			15.000.-
9	/			
	102. Bankalar		5.000.-	
	100. Kasa			5.000.-
10	/			
	110. Hisse Senetleri		3.000.-	
	100. Kasa			3.000.-
11	/			
	100. Kasa		4.200.-	
	110. Hisse Senetleri			3.000.-
	645. Menkul Kıy.Sat.Kar			1.200.-
12	/			
	121. Alacak Senetleri		5.000.-	
	121.02 İskonto Ettirilen Alacak Senetleri			
	121. Alacak Senetleri			5.000.-
	121.01 Portföydeki Alacak Senetleri			
	/			
	102. Bankalar		4.600.-	
	780. Finansman Giderleri		400.-	
	121. Alacak Senetleri			5.000.-
	121.02 İskonto Ettirilen Alacak Senetleri			
13	/			
	153. Ticari Mallar		300.-	
	191. İndirilecek KDV		54.-	
	100. Kasa			354.-
14	/			
	197. Sayım ve Tesellüm Noksanları		120.-	
	100. Kasa			120.-
	/			

MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI ve TEMEL KAVRAMLAR

15	/			
	770. Genel Yönetim Giderleri	120.-		
	197. Sayım ve Tes.Nok.		120.-	
16	/			
	254. Taşıtlar	20.000.-		
	191. İndirilecek KDV	3.600.-		
	320. Satıcılar		23.600.-	
17	/			
	100. Kasa	2.360.-		
	153. Ticari Mallar		2.000.-	
	391. Hesaplanan KDV		360.-	
18	/			
	689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	200.-		
	100. Kasa		200.-	
19	/			
	770. Genel Yönetim Giderleri	1.200.-		
	100. Kasa		1.000.-	
	360. Öd.Vergi ve Fon.		200.-	
20	/			
	720. Direkt İşçilik Giderleri	2.000.-		
	730. Genel Üretim Giderleri	1.000.-		
	740. Hizmet Üretim Maliyeti	500.-		
	760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider.	1.200.-		
	770. Genel Yönetim Giderleri	700.-		
	335. Personele Borçlar		3.510.-	
	360. Öd. Vergi ve Fon.		810.-	
	361. Öd. SGK Kesintileri		1.080.-	
21	/			
	100. Kasa	11.800.-		
	600. Yurtiçi Satışlar		10.000.-	
	391. Hesaplanan KDV		1.800.-	
22	/			
	730. Genel Üretim Giderleri	1.950.-		
	760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider	325.-		
	770. Genel Yönetim Giderleri	975.-		
	381. Gider Tahakkukları		3.250.-	
23	/			
	391. Hesaplanan KDV	3.690.-		
	190. Devreden KDV	5.364.-		
	191. İndirilecek KDV		9.054.-	
	/			
Toplam		199.488.-	199.488	

ABC İşletmesi 31.12.2014 Tarihli Genel Geçici Mizanı

Hesaplar	Borç	Alacak	Borç	Alacak
	Tutar (TL)		Kalan Tutar (TL)	
100. Kasa	26.030	16.574	9.456	0
101. Alınan Çekler	2.360	0	2.360	0
102. Bankalar	19.600	14.300	5.300	0
110. Hisse Senetleri	3.000	3.000	0	0
121. Alacak Senetleri	25.000	25.000	0	0
128. Şüpheli Ticari Alacaklar	15.800	0	15.800	0
153. Ticari Mallar	30.300	7.000	23.300	0
190. Devreden KDV	5.364	0	5.364	0
191. İndirilecek KDV	9.054	9.054	0	0
197. Sayım ve Tesellüm Noksanları	120	120	0	0
253. Tesis Makine ve Cihazlar	5.000	0	5.000	0
254. Taşıtlar	20.000	0	20.000	0
255. Demirbaşlar	10.000	0	10.000	0
320. Satıcılar	0	33.600	0	33.600
321. Borç Senetleri	8.600	18.600	0	10.000
335. Personele Borçlar	0	3.510	0	3.510
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar	0	1.010	0	1.010
361. Ödenecek SGK Kesintileri	0	1.080	0	1.080
381. Gider Tahakkukları	0	3.250	0	3.250
391. Hesaplanan KDV	3.690	3.690	0	0
500. Sermaye	0	40.000	0	40.000
600. Yurtiçi Satışlar	0	18.500	0	18.500
621. Satılan Ticari Mal. Maliyeti (-)	5.000	0	5.000	0
645. Menkul Kıymet Satış Karları	0	1.200	0	1.200
689. Diğer Olağandışı Gider ve Zar.	200	0	200	0
720. Direkt İşçilik Giderleri	2.000	0	2.000	0
730. Genel Üretim Giderleri	2.950	0	2.950	0
740. Hizmet Üretim Maliyeti	500	0	500	0
760. Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.	1.525	0	1.525	0
770. Genel Yönetim Giderleri	2.995	0	2.995	0
780. Finansman Giderleri	400	0	400	0
Toplam	199.488	199.488	112.150	112.150

Dönem sonu muhasebe kayıtları

24	/		
	730. Genel Üretim Giderleri	500.-	
	760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider.	2.000.-	
	770. Genel Yönetim Giderleri	1.000.-	
	257. Birikmiş Amortismanlar (-)		3.500.-
25	/		
	102. Bankalar	9.413.-	
	642. Faiz Gelirleri		9.413.-
26	/		
	657. Reeskont Faiz Giderleri	3.000.-	
	122. Alacak Senetleri Reeskontu		3.000.-
	/		
	322. Borç Senetleri Reeskontu	2.000.-	
	647. Reeskont Faiz Gelirleri		2.000.-
	/		
Toplam		217.401.-	217.401.-

Dönem içi oluşan maliyet hesaplarının bilanço / gelir tablosu hesaplarına yansıtılması

27	/		
	151. Yarı mamuller - Üretim	5.450.-	
	721. Direkt İşçilik Gid. Yansıtma		2.000.-
	731. Genel Üretim Gid. Yansıtma		3.450.-
28	/		
	622. Satılan Hizmet Maliyeti	500.-	
	741. Hizmet Ürt.Mlyt.Yansıtma		500.-
29	/		
	631. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	3.525.-	
	632. Genel Yönetim Giderleri	3.995.-	
	761. Paz.Sat.Dağ.Gid.Yansıtma		3.525.-
	771. Genel Yönetim Gid. Yansıtma		3.995.-
30	/		
	660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	400.-	
	781. Finansman Giderleri Yansıtma		400.-
	/		
Toplam		231.271.-	231.271.-

Yansıtma hesaplarının kapatılması

31	/		
721. Direkt İşçilik Gid. Yansıtma		2.000.-	
731. Genel Üretim Gid. Yansıtma		3.450.-	
741. Hizmet Üretim.Mlyt.Yansıtma		500.-	
761. Paz.Sat.Dağ.Gid.Yansıtma		3.525.-	
771. Genel Yönetim Gid. Yansıtma		3.995.-	
781. Finansman Giderleri Yansıtma		400.-	
720. Direkt İşçilik Giderleri			2.000.-
730. Genel Üretim Giderleri			3.450.-
740. Hizmet Üretim Maliyeti			500.-
760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider.			3.525.-
770. Genel Yönetim Giderleri			3.995.-
780. Finansman Giderleri			400.-
Toplam		245.141.-	245.141.-

Sonuç hesaplarının kapatılmasından sonra oluşan gelir tablosu hesapları

Hesaplar	Tutar (TL)
600. Yurt İçi Satışlar	18.500
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	5.000
622. Satılan Hizmet Maliyeti (-)	500
631. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	3.525
632. Genel Yönetim Giderleri	3.995
642. Faiz Gelirleri	9.413
645. Menkul Kıymet Satış Karları	1.200
647. Reeskont Faiz Gelirleri	2.000
657. Reeskont Faiz Giderleri	3.000
660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	400
689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	200

Yukarıdaki hesaplara göre vergi öncesi kar ya da zararı görebilmek için geçici bir gelir tablosu oluşturulur. Buna göre;

Hesaplar		Tutar (TL)
A- BRÜT SATIŞLAR		18.500
600. Yurt İçi Satışlar	18.500	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0
C- NET SATIŞLAR		18.500
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		5.500
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	5.000	
622. Satılan Hizmet Maliyeti (-)	500	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		13.000
E- FAALİYET GİDERLERİ		7.520
631. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	3.525	
632. Genel Yönetim Giderleri	3.995	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		5.480
F- DİĞER FAAL.OLAĞAN GELİR VE KARLAR		12.613
642. Faiz Gelirleri	9.413	
645. Menkul Kıymet Satış Karları	1.200	
647. Reeskont Faiz Gelirleri	2.000	
G- DİĞER FAAL.OLAĞAN GİDER VE ZARAR (-)		3.000
657. Reeskont Faiz Giderleri	3.000	
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		400
660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	400	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		14.693
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		0
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		200
689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	200	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		14.493
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR. (-)		0
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		14.493

Geçici olarak düzenlenen gelir tablosunda Dönem Karı 14.493.-TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre Kurumlar Vergisi oranını % 20 olarak alırsak vergi karşılığı aşağıdaki gibi kayıtlara alınır.

$$\text{Hesaplanan Kurumlar Vergisi Tutarı} = 14.493.-\text{TL} \times 0,2 = 2.899.-\text{TL}$$

32	/		
691. Dönem Karı Vergi ve Diğ.Yas.Yük.Karş.		2.899.-	
370. Dön.Karı Vergi ve Diğ.Yas.Yük.Karş.			2.899.-
/			

Bu yevmiye kaydından sonra ABC İşletmesinin 01.01.2014-31.12.2014 dönemine ilişkin gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

ABC İşletmesi 01.01.2014 - 31.12.2014 Dönemi Gelir Tablosu

Hesaplar	Tutar (TL)
A- BRÜT SATIŞLAR	18.500
600. Yurt İçi Satışlar	18.500
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0
C- NET SATIŞLAR	18.500
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	5.500
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	5.000
622. Satılan Hizmet Maliyeti (-)	500
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	13.000
E- FAALİYET GİDERLERİ	7.520
631. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	3.525
632. Genel Yönetim Giderleri	3.995
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	5.480
F- DİĞER FAAL.OLAĞAN GELİR VE KARLAR	12.613
642. Faiz Gelirleri	9.413
645. Menkul Kıymet Satış Karları	1.200
647. Reeskont Faiz Gelirleri	2.000
G- DİĞER FAAL.OLAĞAN GİDER VE ZARAR (-)	3.000
657. Reeskont Faiz Giderleri	3.000
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	400
660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	400
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	14.693
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	0
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	200
689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	200
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	14.493
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR. (-)	2.899
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	11.594

Gelir tablosu düzenlendikten sonra aşağıdaki yevmiye kayıtları ile gelir - gider hesapları kapatılarak net kar bilanço hesaplarına aktarılır.

33	/		
	600. Yurtiçi Satışlar	18.500.-	
	642. Faiz Gelirleri	9.413.-	
	645. Menkul Kıymet Satış Karları	1.200.-	
	647. Reeskont Faiz Gelirleri	2.000.-	
	690. Dönem K/Z		31.113.-
	<i>Gelir hesaplarının aktarılması</i>		
34	/		
	690. Dönem K/Z	16.620.-	
	621. Satılan Ticari Mal.Mlyt.		5.000.-
	622. Satılan Hizmet Maliyeti		500.-
	631. Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.		3.525.-
	632. Genel Yönetim Giderleri		3.995.-
	657. Reeskont Faiz Giderleri		3.000.-
	660. Kısa Vadeli Borçlanma Gid.		400.-
	689. Diğ.Olğn.Gider ve Zararlar		200.-
	<i>Gider hesaplarının aktarılması</i>		
35	/		
	690. Dönem K/Z	14.493.-	
	691. Dön.Karı Ver.Diğ.Yas.Yük.Karş.		2.899.-
	692. Dönem Net Karı		11.594.-
	<i>Dönem karının netleştirilmesi</i>		
36	/		
	692. Dönem Net Karı	11.594.-	
	590. Dönem Net Karı		11.594.-
	<i>Dönem karının bilançoya aktarılması</i>		
	/		

Yukarıda gösterilen yevmiye kayıtları tamamlandıktan sonra ABC İşletmesinin 31.12.2014 tarihli kesin mizanı aşağıdaki gibi oluşturulur.

MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI ve TEMEL KAVRAMLAR

Hesaplar	Borç	Alacak	Borç	Alacak
	Tutar (TL)		Kalan Tutar (TL)	
100. Kasa	26.030	16.574	9.456	0
101. Alınan Çekler	2.360	0	2.360	0
102. Bankalar	29.013	14.300	14.713	0
110. Hisse Senetleri	3.000	3.000	0	0
121. Alacak Senetleri	25.000	25.000	0	0
122. Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0	3.000	0	3.000
128. Şüpheli Ticari Alacaklar	15.800	0	15.800	0
151. Yarımamul - Üretim	5.450	0	5.450	0
153. Ticari Mallar	30.300	7.000	23.300	0
190. Devreden KDV	5.364	0	5.364	0
191. İndirilecek KDV	9.054	9.054	0	0
197. Sayım ve Tesellüm Noksanları	120	120	0	0
253. Tesis Makine ve Cihazlar	5.000	0	5.000	0
254. Taşıtlar	20.000	0	20.000	0
255. Demirbaşlar	10.000	0	10.000	0
257. Birikmiş Amortismanlar (-)	0	3.500	0	3.500
320. Satıcılar	0	33.600	0	33.600
321. Borç Senetleri	8.600	18.600	0	10.000
322. Borç Senetleri Reeskontu (-)	2.000	0	2.000	0
335. Personele Borçlar	0	3.510	0	3.510
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar	0	1.010	0	1.010
361. Ödenecek SGK Kesintileri	0	1.080	0	1.080
370. Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas.Yük.K.	0	2.899	0	2.899
381. Gider Tahakkukları	0	3.250	0	3.250
391. Hesaplanan KDV	3.690	3.690	0	0
500. Sermaye	0	40.000	0	40.000
590. Dönem Net Karı	0	11.594	0	11.594
600. Yurtiçi Satışlar	18.500	18.500	0	0
621. Satılan Ticari Mal. Maliyeti (-)	5.000	5.000	0	0
622. Satılan Hizmet Maliyeti (-)	500	500	0	0
631. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider.	3.525	3.525	0	0
632. Genel Yönetim Giderleri	3.995	3.995	0	0
642. Faiz Gelirleri	9.413	9.413	0	0
645. Menkul Kıymet Satış Karları	1.200	1.200	0	0
647. Reeskont Faiz Gelirleri	2.000	2.000	0	0
657. Reeskont Faiz Giderleri	3.000	3.000	0	0
660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	400	400	0	0
689. Diğer Olağandışı Gider ve Zar.	200	200	0	0
690. Dönem Karı	31.113	31.113	0	0
691. Dönem Karı Vergi ve Diğer. Y.Karş.(-)	2.899	2.899	0	0
692. Dönem Net Karı	11.594	11.594	0	0
720. Direkt İşçilik Giderleri	2.000	2.000	0	0
721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma	2.000	2.000	0	0
730. Genel Üretim Giderleri	3.450	3.450	0	0
731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma	3.450	3.450	0	0
740. Hizmet Üretim Maliyeti	500	500	0	0
741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	500	500	0	0
760. Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.	3.525	3.525	0	0
761. Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.Yansıtma	3.525	3.525	0	0
770. Genel Yönetim Giderleri	3.995	3.995	0	0
771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	3.995	3.995	0	0
780. Finansman Giderleri	400	400	0	0
781. Finansman Giderleri Yansıtma	400	400	0	0
Toplam	321.860	321.860	113.443	113.443

ABC İşletmesi 31.12.2014 Tarihli Bilançosu

I. DÖNEN VARLIKLAR		73.443	III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAK.		53.349
100. Kasa	9.456		320. Satıcılar	33.600	
101. Alınan Çekler	2.360		321. Borç Senetleri	10.000	
102. Bankalar	14.713		322. Borç Senetleri Reeskontu (-)	2.000	
110. Hisse Senetleri	0		335. Personele Borçlar	3.510	
121. Alacak Senetleri	0		360. Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.010	
122. Alacak Senetleri Reeskontu (-)	3.000		361. Ödenecek SGK Kesintileri	1.080	
128. Şüpheli Ticari Alacaklar	15.800		370. Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas.Yük.K.	2.899	
151. Yarımamul - Üretim	5.450		381. Gider Tahakkukları	3.250	
153. Ticari Mallar	23.300				
190. Devreden KDV	5.364		IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK.		0
191. İndirilecek KDV	0				
197. Sayım ve Tesellüm Noksanları	0				
II. DURAN VARLIKLAR		31.500	V. ÖZ KAYNAKLAR		51.594
253. Tesis Makine ve Cihazlar	5.000		500. Sermaye	40.000	
254. Taşıtlar	20.000		590. Dönem Net Karı	11.594	
255. Demirbaşlar	10.000				
257. Birikmiş Amortismanlar (-)	3.500				
AKTİF TOPLAMI		104.943	PASİF TOPLAMI		104.943

Defter-i Kebir Kayıtları

100. KASA		101. ALINAN ÇEKLER		102. BANKALAR	
5.000	1.800	2.360		10.000	5.000
2.670	4.300			5.000	5.000
4.200	800			4.600	4.300
2.360	5.000			9.413	
11.800	3.000				
	354				
	120				
	200				
	1.000				
26.030	16.574			29.013	14.300
110. HİSSE SENETLERİ		121. ALACAK SENETLERİ		122. ALACAK SENET. REESKONTU	
3.000	3.000	5.000	15.000		3.000
		5.000	5.000		
		15.000	5.000		
		25.000	25.000		
128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		151. YARIMAMULLER ÜRETİM		153. TİCARİ MALLAR	
15.800		5.450		20.000	5.000
				10.000	2.000
				300	
				30.300	7.000
190. DEVREDEN KDV		191. İNDİRİLECEK KDV		197. SAYIM VE TES. NOKSANLARI	
5.364		3.600		120	120
		1.800			
		54			
		3.600			
		9.054	9.054		
253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		254. TAŞITLAR		255. DEMİRBAŞLAR	
5.000		20.000		10.000	

MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI ve TEMEL KAVRAMLAR

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		320. SATICILAR		321. BORÇ SENETLERİ	
	3.500		10.000 23.600		8.600 8.600
335. PERSONELE BORÇLAR		360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		361. ÖDENECEK SGK KESİNTİLERİ	
	3.510		200 810		1.080
370. DÖNEM KARI VERGİ VE YAS. YÜK. K.		381. GİDER TAHAKKUKLARI		391. HESAPLANAN KDV	
	2.899		3.250		1.170 360 360 1.800
				3.690	3.690
500. SERMAYE		590. DÖNEM NET KARI		621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	
	40.000		11.594		5.000 5.000
600. YURTİÇİ SATIŞLAR		622. SATILAN HİZMET MALİYETİ		631. PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERLERİ	
	6.500 2.000 10.000		500 500		3.525 3.525
18.500	18.500				
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		642. FAİZ GELİRLERİ		645. MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	
	3.995 3.995		9.413		1.200 1.200
647. REESKONT FAİZ GELİRLERİ		657. REESKONT FAİZ GİDERLERİ		660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.	
	2.000		3.000 3.000		400 400

MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI ve TEMEL KAVRAMLAR

689. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR		690. DÖNEM K/Z		691. DÖNEM KARI VERGİ VE YAS. YÜK.	
200	200	16.620	31.113	2.899	2.899
		14.493			
692. DÖNEM NET KARI		720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	
11.594	11.594	2.000	2.000	2.000	2.000
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	
1.000		3.450	3.450	500	500
1.950					
500	3.450				
3.450	3.450				
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		760. PAZAR. SAT. DAĞ. GİDERLERİ		761. PAZAR. SAT. DAĞ. GİDERLERİ YANSITMA	
500	500	1.200		3.525	3.525
		325			
		2.000			
		3.525	3.525		
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA		780. FİNANSMAN GİDERLERİ	
120		3.995	3.995	400	400
1.200					
700					
975					
1.000					
3.995	3.995				
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA					
400	400				

2. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN VE GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

2.1. İNŞAAT VE GAYRİMENKUL KAVRAMLARI

İnşaat kavramıyla karşılaşıldığında ilk akla gelen; fabrika, bina, köprü, liman, baraj, yol gibi inşaat faaliyetleri hatırlanmaktadır.

Gayrimenkul Arapça'daki nakil (taşımak) sözcüğünden, türemiştir. Olumsuzluk önekiyle, taşınması mümkün olmayan anlamına gelir. Maliklerine, bunları istedikleri gibi kullanma hakkı veren toprak ve taşınmaz yapılarıdır.

Gayrimenkul (taşınmaz) kavramının temeli 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704. Maddesinde; *“arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler”* olarak belirtilmektedir. Taşınmaz mülkiyetinin içeriği ise 718. Maddede; *“arazi üzerindeki mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde, üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar. Bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere yapılar, bitkiler ve kaynaklar da girer”* şeklinde açıklayıcı bir gayrimenkul tanımına yer verilmektedir.

İnşaat ise kısaca, taşınmaz varlıkların oluşturulmasındaki faaliyetler (arsa, arazi, hammadde malzeme ve emek harcaması) ve aşamalar olarak tanımlanabilir.

İnşaat terimi, Arapçada *inşa* kelimesinden gelmektedir. Türkçe karşılığı *yapı*'dır. İnşaat kavramına mimarlık terimi olarak bakıldığında ise belli bir bölgedeki bina ya da yapının oluşturulma aşamasıdır.

Çeşitli kanunlarda yer alan inşaat kavramına bakıldığında; 3194 sayılı İmar Kanununun 5. Maddesinde inşaat kavramı *“karada ve suda daimi ve geçici, resmi veya özel, yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve hareketli tesisler”* yapı olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, söz konusu kanunda *“kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme ve dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yönelik yapı”* bina olarak tanımlanmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4. Maddesinde “bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlenmesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri” yapım olarak tanımlanmıştır.

Binalar ve binaların eklentileri, duvarlar, köprüler, köprünün mesnetleri, demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri, mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. doktrine göre inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir (Kızılot; 2009, s.41).

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunun 470. Maddesinde “*eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir*” ifadesiyle eser sözleşmelerini tanımlayarak bu kapsama inşaat işlerinin de dahil edilebileceği belirtilmektedir. Buna göre; “Yüklenici, üstlendiği edimleri iş sahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek zorundadır. Yüklenici, meydana getirilecek eseri doğrudan doğruya kendisi yapmak veya kendi yönetimi altında yaptırmakla yükümlüdür. Ancak, eserin meydana getirilmesinde yüklenicinin kişisel özellikleri önem taşııyorsa, işi başkasına da yaptırabilir” denilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları 11 No’lu İnşaat Sözleşmeleri standardının 4. bölümünde “Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir” şeklinde inşaat işleri tanımlamaktadır.

İnşaat işletmesi, kendi adına veya hesabına veya taahhüt yoluyla başkalarına inşaat yapan işletmelerdir. İnşaat işletmeleri gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda özel inşaatlarda mamul (yapı) ve taahhüt şeklindeki inşaatlarda ise bir hizmet sunan özel üretim işletmeleridir (Alagöz; 2009, s.1).

İnşaat işletmeleri kuruluş aşamasında özel inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde kurulmuş olsalar bile, inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde kurulanlar, taahhüt işlerinin yanında özel inşaat işleri de yapabilmektedirler. Taahhüt işletmeleri yaptığı inşaat işleriyle ya da yıllara yaygın inşaat işleri ile

muhasebe ve vergi uygulamaları açısından özel inşaat işletmelerine göre farklı süreçlerle karşılaşmaktadırlar (Türüng; 2006, s.6).

İnşaat işinin yapılabilmesi için işveren ile birlikte bu işleri yürütecek uzman kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlar; İşveren (yapı sahibi), yüklenici (müteahhit), proje yöneticisi, taşeron ve işçilerden oluşmaktadır.

✓ **İşveren (Yapı Sahibi)**

İnşaat ve onarım işini önceden kararlaştırılan ücret karşılığında müteahhide yaptıran gerçek ya da tüzel kişiliklerdir.

İşverenler; gerçek kişiler olabileceği gibi, kamu sektörü, özel sektör ve kooperatif sektör işletmeleri olabilir.

✓ **Şantiye**

İnşaat ve onarım işini gerçekleştirmek üzere teknik ve yardımcı personel ile ihtiyaç duyulan malzeme ile kullanılacak alet, makine ve ekipmanların projeye uygun bir şekilde hazır bulundurulduğu alan olarak tanımlanabilir.

✓ **Müteahhit**

Müteahhit, genel anlamda bir taahhüt işini üstüne alan, taahhüt eden kişidir. Bir başka ifadeyle Müteahhit, taahhüt ettiği işi yapacağını belirten, taahhüdünü yerine getireceğine söz veren kişi, kurum veya kuruluştur. Müteahhidin yaptığı işe “müteahhitlik” denir.

İnşaat müteahhidi, inşaat işini, işverene karşı taahhütte bulunan ve ilgili meslek odasına kayıtlı, gerçek veya tüzel kişidir.

Dünyada gelişen küresel rekabetin etkisiyle bir kısım işlerin şirketlerce tek başına yapılabilir olması imkanı ortadan kalkmakta ve tek başına yapılan işlerin karlılığı da istenilen ölçülere ulaşamamaktadır. Bu nedenle şirketler, kendi güçlerini ve bağımsızlıklarını korumakla birlikte, sadece belirli sürelerle, yüksek teknoloji, sermaye, teknik bilgi ve uzmanlaşma gerektiren işlerde ortak girişim riskine girmeyi daha uygun bulmaktadırlar. Özellikle inşaat sektöründe gerek ulusal gerekse uluslararası alanda şirket gruplaşmalarına rastlanmaktadır. İşte bu gruplaşmalara Konsorsiyum (Ortak Girişim) adı verilmektedir (Karakaş; 2004, s.219).

✓ **Taşeron**

Alt işveren, alt işletici gibi isimler ile de anılan genellikle bir işin veya işin bir kısmını gerçekleştirmek ya da işverenin sözleşmesindeki tüm yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla anlaşma imzalayarak üstlenen diğer yüklenicidir.

Taşeron genellikle, genel bir projenin parçasında belirli bir görevi yerine getirmek amacıyla müteahhit tarafından kiralanmış kişidir ve ücretleri genel yüklenici tarafından projeye sağlanan hizmet karşılığında ödenir.

Bir inşaatın tamamının yapı müteahhidi tarafından kendi ekipman ve işgücü ile gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, işin işçilik, tesisat, havalandırma gibi belli bir kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen ve bu alanda uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişilere *taşeron* denilmektedir (Gülten, Kocaer; 2010, s.11).

İşin sorumluluğu ana taahhüt işletmesi olan müteahhitte kalmak koşuluyla inşaat işinin taşeronlara devredilmesinin nedenleri şöyle sıralanabilir (Benligiray; 1981, s.111);

- ✓ Alanlarında uzmanlaşmış elemanlara sahip olan taşeronlar inşaat işinin uzmanlık isteyen bölümlerini daha kaliteli ve ekonomik olarak yapabilmektedirler.
- ✓ İnşaat işinin özel makine ve teçhizat gerektiren bölümleri için makine ve teçhizat satın almak yerine işi taşeron firmaya yaptırmak daha ekonomik olabilmektedir.
- ✓ İnşaat taahhüt işleri riskli bir faaliyet alanı olduğu ve büyük sermaye gerektirdiği için işin bir kısmının taşeron firmalara devredilmesi hem sermaye yetersizliğini giderir hem de finansal riskin dağıtılmasına olanak sağlar.

✓ **Proje Yöneticisi**

Proje yöneticisi, inşaat sahibinin taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak tasarım, bütçe, zaman, araç ve ekipman uyumunu ve yönetimini sağlayan kişidir (Sorguç, Kuruoğlu; 2003, s.24).

İnşaat faaliyetlerine ilişkin gerekli teknik ve mühendislik tasarımı ile plan ve projelerini yapan kişiler olup aynı zamanda günlük ödemelerle ilgili kayıtları hazırlama, makine alet ve ekipmanları teslim etme, teslim alma, müteahhit ve/veya taşeronları izleme, imalat ile ilgili dokümanlar hazırlama şeklinde görevleri bulunmaktadır.

✓ **Hakediş (İstihkak)**

İnşaat ve onarım işinin başladığı tarihten hakedişin düzenlendiği tarihe kadar imal edilen bölüme ait işlemlerin parasal değeri olarak ölçülmesine denir. Tamamlanmış bölümlere ait ödeme, inşaat proje yöneticisi tarafından periyodik olarak denetlenip onaylanması üzerine yapılmaktadır.

Mevcut vergi mevzuatımıza göre muhasebe kayıtları tahakkuk esasına göre yapıldığından hakediş dönemleri aynı zamanda maliyetler ile gelirlerin karşılaştırılarak kısmi kâr veya zararın tespit edildiği dönemlerdir.

Uygulamada geçici hakediş raporları işin tamamlanan kısımları için genellikle aylık olarak düzenlenir, müteahhit ve işveren tarafından imzalanmasını müteakip işleme konulur.

Kesin hakediş raporları, işin tamamlanmasını müteakip kesin hesap özetlerinde yer alan miktar ve tutarlara istinaden düzenlenir.

✓ **Teminat**

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde tarafların (işveren/müteahhit) sözleşmede belirtilen işi zamanında ve eksiksiz olarak sözleşmeye uygun bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla teminat alınmaktadır.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 33. Maddesine göre ihaleye katılanların ihalelerde, teklif edilen bedelin% 3'ünden az olmamak üzere, geçici teminat yatırmaları zorunludur. Teminat süresi, ihale ilanı ile kesin kabul arasındaki süreyi ifade eder. Kanuna göre teminat, geçici teminat ve kesin teminat olmak üzere ikiye ayrılır.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na göre, yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. İhale dokümanında belirtilen şartlara aykırı sözleşme düzenlenemez. Taahhüdün sözleşme ve 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 alınır. Kesin teminat alınmadan sözleşmenin imzalanması söz konusu olamaz.

✓ **Geçici teminat**

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işveren, müteahhitten işin keşif bedelinin % 3'ü oranında geçici teminat alır. Geçici teminat daha sonra kesin teminata dönüştürülür veya müteahhide geri verilerek yerine kesin teminat alınır.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 34. Maddesine göre geçici teminat olarak kabul edilecek değerler;

- a) Tedavüldeki Türk Parası,
- b) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları ve
- c) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerdir.

İlgili mevzuatına göre Türkiye’de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı bankaların düzenleyecekleri teminat mektupları ile Türkiye dışında faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kuruluşlarının kontrgarantisi üzerine Türkiye’de faaliyette bulunan bankaların veya özel finans kurumlarının düzenleyecekleri teminat mektupları da teminat olarak kabul edilir. 1

(c) bendinde belirtilen senetler ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerden nominal değere faiz dahil edilerek ihraç edilenler, anaparaya tekabül eden satış değeri üzerinden teminat olarak kabul edilir.

✓ Kesin teminat

Müteahhidin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesini sağlamak amacıyla sözleşmenin yapılmasından önce ihale edilen tutarın % 6’sı oranında “Kesin Teminat” alınır.

Kesin teminat ile ilgili Madde 43- “Taahhüdün sözleşme ve 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 alınır. Ancak, danışmanlık hizmet ihalelerinde ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınmayabilir. Bu durumda, düzenlenecek her hakedişten % 6 oranında yapılacak kesintiler teminat olarak alıkonulur. **(Ek fıkra: 6/2/2014-6518/48 md.)** Kurum, ihale üzerinde kalan isteklinin teklifinin sınır değerinin altında olması hâlinde, bu istekliden yaklaşık maliyetin % 6’sından az ve % 15’inden fazla olmamak üzere alınacak kesin teminat oranına ilişkin düzenlemeler yapabilir.”

Kesin Teminat olarak para verilebileceği gibi, teminat mektubu da verilebilir. Bunu belirleme yetkisi işverene aittir. İhale üzerinde kalan istekli,

¹ Bu fıkra yer alan “veya özel finans kurumlarının” ibaresi, 30.07.2003 tarihli ve 4964 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle eklenmiş ve metne işlenmiştir.

kesin teminatı vererek sözleşmeyi imzalamak zorundadır. Kesin teminat, işin kesin kabulünden sonra müteahhide geri verilir.

✓ **Kabul**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre müteahhit ve inşaat sahibi ile yapılan sözleşme hükümlerine göre işin tamamlanması durumunda, inşaat sahibi ve/veya kabul komisyonu tarafından işin *kabul* edilmesidir.

Kabul işlemi, geçici ve kesin kabul olmak üzere iki kısımda incelenir.

✓ **Geçici Kabul**

Yapılan inşaat sözleşmesi hükümlerine göre işin kısmen tamamlanması durumunda inşaat sahibi tarafından kullanılmak istenilen seviyeye ulaştığını proje yöneticisinin belgelediği tarihte, yetkililer tarafından *geçici kabul tutanağı*’nın onaylanmasıdır.

Geçici kabulün yapılabilmesi için müteahhit tarafından taahhüt edilen işin sözleşme hükümlerine uygun olarak tamamlandığını belirten bir yazı ile başvuruda bulunması gerekir. Başvuru tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde gerekli incelemeler yapılır herhangi bir kusur ve noksanlık bulunmaması halinde, Geçici Kabul Tutanağı düzenlenerek, yetkililer tarafından onaylanır. Böylece geçici kabul gerçekleşmiş olur.

✓ **Kesin Kabul**

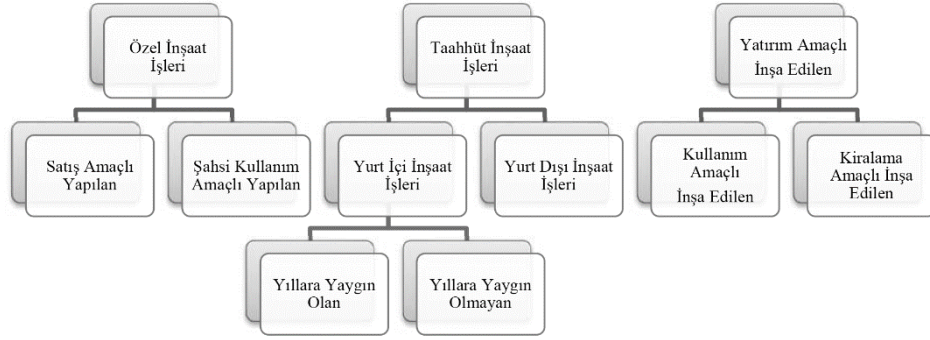
Yapılan inşaat sözleşmesi hükümlerine göre sözleşmede belirtilen süre içerisinde işin tamamlanması ile müteahhidin, inşaat sahibine başvurarak kesin kabul tutanağını imzalayıp inşaat işini teslim etme sürecidir.

Müteahhidin işin tamamlanmasını müteakip kesin kabul müracaatı sonucunda, yapı denetim kuruluşunun yaptığı incelemeler sonucunda kesin kabule uygun bulunması halinde “*Kesin Kabul Teklif Belgesi*” hazırlanır. Kesin kabul komisyonu tarafından yapılan incelemelerde herhangi bir kusur veya noksanlık bulunmadığı takdirde kesin kabul tutanağı düzenlenir. Tutanağın yetkililer tarafından onaylanması sonucu kesin kabul gerçekleşmiş olur.

2.2. İNŞAAT VE GAYRİMENKULLERİN SINIFLANDIRILMASI

2.2.1. İnşaatların Sınıflandırılması

İnşaat ve taahhüt işleri farklı şekillerde sınıflandırılabilir.



Şekil 1: Yapılma Amaçlarına Göre İnşaatların Sınıflandırılması

2.2.1.1. Tamamlanma Durumuna Göre

İnşaat faaliyetlerinin yürütülebilmesi için; nitelikli işçi, kaliteli malzeme, proje yönetimi, mevsimsel koşullar gibi birçok karmaşık problemin de çözülmesi gerekmektedir. Özellikle Türkiye gibi dört mevsimin yaşandığı ülkelerde inşaat yapım süreleri oldukça kısadır. Bu nedenle inşaat veya onarım işinin başlangıcında zamana yönelik verilen taahhütler son derece önem kazanmaktadır. Bu bakış açısıyla, zamana göre yapılan sınıflandırmada inşaatın bitirme süresi göz önünde bulundurulmaktadır. Buna göre grupta yer alan inşaatlar; aylara yaygın inşaat ve onarım işleri ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılır (Gülten, Kocaer; 2010, s.9-10).

Bir takvim yılı içinde başlayıp ve tamamlanan inşaat ve onarım işleri, aylara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Uygulamada bu tür inşaat işleri basit veya ileri inşaat tekniklerinin kullanılması sonucu gerçekleştirilen taahhütlerdir. Aylara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin vergilendirme açısından genel hükümlere tabi olacağı tabiidir.

Birden fazla takvim yılı içinde başlayıp ve tamamlanan inşaat ve onarım işleri, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini ifade etmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği tahakkuk

eden gelir ve giderler farklı dönemleri ilgilendirdiğinden takvim yılını değil dönemi dikkate almak gerekmektedir.

2.2.1.2. Toprağa Bağlılığına Göre

Türk Medeni Kanunu’nun 718. maddesine göre taşınmaz yapılar; *“arazi üzerindeki mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde, üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar, ayrıca bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere yapılar, bitkiler ve kaynaklarda girer”* denilmektedir. Aynı Kanunun 728. maddesine göre taşınır yapılar; *“başkasının arazisi üzerinde kalıcı olması amaçlanmaksızın yapılan kulübe, büfe, çardak, baraka ve benzeri hafif yapılar, bunlar malikine aittir, bu tür yapılar, taşınır mal hükümlerine tâbi olur ve tapu kütüğünde gösterilmez”* denilmektedir.

Türk Medeni Kanununda yapılan açıklamalara göre inşaat işlerini iki gruba ayırmak mümkündür.

a-Menkul İnşaatlar; Başkasının arazisi üzerinde kalıcı olması amaçlanmaksızın yapılan kulübe, büfe, çardak, baraka ve benzeri hafif yapılar, bunların malikine aittir. Bu tür yapılar, taşınır mal hükümlerine tâbi olur ve tapu kütüğünde gösterilmez (Medeni Kanun Madde 728).

b-Gayrimenkul (Taşınmaz) İnşaatlar; Taşınmaz yapılar; insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa/arazi üzerinde) sürekli kalmak amacıyla meydana getirilen ve ekonomik değer taşıyan yapılardır (Kızılot; 2008, s.3). Örnek olarak köprü, yol, bina vb. gösterilebilir.

İnşaatların teknik özellikleri ve yapımındaki uzmanlık isteyen nedenlerden dolayı aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

•**Konutlar;** Ev, apartman gibi.

•**Ticari, Sınai, Sosyal ve Kültürel Yapılar;** İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri (kayak, yüzme havuzu vb.) gibi.

•**Özel uzmanlık isteyen inşaatlar;** Köprü, yol, baraj, liman, havaalanı gibi.

2.2.1.3. Vergilendirme Esasına Göre

Türk vergi kanunlarına göre inşaatlar, *özel inşaatlar* ve *inşaat taahhüt işleri* olmak üzere iki bölüme ayrılmaktadır.

2.2.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri

Gerçek ya da tüzel kişilerin kendi adlarına gerek kullanım gerekse satma amaçlı olarak gerçekleştirdikleri inşaat işlerine “özel inşaat” denir.

Özel inşaat işleri, kendi nam ve hesabına bina inşa edip, daire, kat ve dükkan şeklinde satmak veya satmak amacı olmaksızın kendi ihtiyacı için kişilerin kendi arsası üzerine yapmış oldukları inşaat işlerini kapsamaktadır (Kurban; 2006, s.1).

Bina inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satanlar, bu inşaatı kendi arsaları üzerine yapabilecekleri gibi arsa karşılığında belirli sayıda daire, kat ve dükkan vermek suretiyle de yapabilirler (Kızılot; 2008, s.311).

Yukarıdaki açıklamalara göre özel inşaat işletmelerini taahhüt işletmelerinden ayıran özellikler şöyledir. Özel inşaat işletmeleri;

- ✓ Kar elde etmek amacıyla kendi adlarına inşaat yaparlar,
- ✓ Satış amaçlı inşaat yaparlar,
- ✓ Satış ve Pazarlama kendilerine aittir.

Özel inşaat işletmelerinin esas faaliyet konuları bina ve işyeri inşa edip satmak olduğundan bu tür işletmeler üretim işletmesi niteliği taşımaktadır. Bu nedenle üretmiş oldukları mamullerin (bağımsız bölümlerin) satış ve pazarlama sorumluluğu da kendilerine aittir. Özel inşaat işletmelerinde kâr ve zararın belirlenmesi için üretimin tamamlanması yeterli değildir, üretilen mamulün (bağımsız bölümlerin) satışı yapılmadığı sürece o mamulden elde edilen kâr ya da zararında belirlenmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, işletmeler ihtiyacı olan binaları vb. yapıları kendileri de yapabilir. Bu tür faaliyetlerde özel inşaat faaliyeti kapsamında yer almaktadır (Şenlik; 2011, s.23).

Özel (yap-sat) inşaat işlerinde inşaatın yapılacağı arsanın temini iki şekilde olmaktadır (Şen; 2011, s.137-142);

- ✓ *Arsanın Satın Alınması*; İnşaat firması veya arızı olarak inşaat faaliyetinde bulunacak gerçek kişinin inşaat işlerinde kullanmak üzere arsa teminini kendi finansman gücüyle temin etmesidir.
- ✓ *Arsanın Kat Karşılığı Temin Edilmesi*; Arsanın üçüncü bir kişi ile sözleşme yapılmak suretiyle başkasına ait bir arsa üzerine inşaat yapılarak arsa sahibine çıkacak bağımsız bölümlerden sözleşmeye göre pay verilerek arsanın temin edilmesidir.

Özel inşaatlar yapılış biçimlerine göre üçe ayrılabilir (Kavacık; 2008, s.12).

1. Satmak amacı olmaksızın kendi arsası ya da arazisi üzerine yapılan inşaat işleri,

2. Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri (yap/sat işleri) ve
3. Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri

✓ **Kendileri Kullanmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşleri**

Yapılacak imalata konu yapı, satış amacı ve sürekliliği olmaksızın tamamen kendi ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik inşaatları ifade etmektedir.

Kişiler ya da işletmelerin kendilerine kullanmak amacıyla yaptıkları bina, işyeri ve benzeri inşaatlar bu kapsamdadır. Bu tür inşaat işleri kâr amacı güdülerek, yani ticari amaç gayesiyle yapılmadıkları için herhangi bir vergisel yükümlülüğe de tabi değildir (Türüng; 2006, s.7).

✓ **Satmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşleri (Yap/Sat)**

Gerçek ve tüzel kişilerin kendi adlarına satmak amacıyla inşa ettikleri (konut, işyeri, vb.) yapılarıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 37. Maddesinde ticari kazancın tarifi yapılmıştır. Buna göre; “*her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazanç*” olarak tanımlanmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken iki temel unsur söz konusudur. Bunlar “ticari faaliyet” ve “sınai faaliyet” tir. Kanun kapsamında ticari kazançlar aşağıdaki gibidir.

- ✓ Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesi,
- ✓ Borsa işleri (*Borsa uzmanları borsada kendi nam ve hesaplarına hisse senedi ve tahvil üzerine iş yapan kişilerdir*),
- ✓ Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesi (*kreş, anaokulu, yabancı dil okulları bu kapsamdadır*),
- ✓ Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işleri,
- ✓ Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetleri,
- ✓ Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.

Gelir Vergisi Kanunu’na göre gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar, ticari kazanç olarak kabul edilmektedir.

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde ticari kazancın doğması için hem satışın gerçekleşmesi hem de inşaatın tamamlanması gerekmektedir. Uygulamalarda inşaat işletmelerinin, inşaat işi daha proje aşamasındayken maket üzerinden satış işleminin gerçekleştirildiği görülmektedir. Böyle bir durumda ticari kazanç doğmadığından ve taşınmazı satın alanlara tapu tescili yapılamadığından tahsil edilen paralar, avans niteliğindedir.

2.2.1.3.2. İnşaat Taahhüt İşletmeleri

Bir inşaat işinin sözleşme koşullarına uygun olarak yüklenici firma tarafından, belli bir ücret karşılığı yapılarak teslim edilmesi taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işi olarak tanımlanmaktadır. Taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işlerinin, özel inşaatlardan en önemli farkı yapılan işin bir “*hizmet üretimi*” işi olmasıdır.

Taahhüt şeklindeki özel veya kamu sektörüne yapılan ve genellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işi niteliğinde olan inşaat işlerini gerçekleştiren işletmelerdir. Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Ancak bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilebilmesi için aşağıda verilen unsurları taşıması gerekmektedir (Şenlik; 2011, s.24).

- ✓ İşin yapılmasını isteyen taraf bulunmalı (inşaat sahibi),
- ✓ İşin yapılmasını üstlenen taraf olmalı (müteahhit),
- ✓ Sözleşmeye konu olan inşaat ve onarım işi bulunmalı (inşaat işi) ve
- ✓ İnşaat ve onarım işi belli bir bedel karşılığında yapılmalıdır.

Aylara ve yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işleri, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerine yaptırılmaktadır. Özel sektör işletmeleri, Borçlar Kanunu’nun 1. ve 39. maddelerindeki hükümlere göre inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler ile sözleşme yapabilme serbestliğine sahiptir. Kamu kurum ve kuruluşları, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve bu kanunlarla ilgili yönetmelikler çerçevesinde işlemlerini gerçekleştirmek zorundadırlar. Bu nedenle bir inşaat işletmesinin kamu kuruluşlarına ait bir inşaat işine başlayabilmesi için yasa ve yönetmeliklerde belirlenen kurallara uyması gerekmektedir.

İnşaat taahhüt ve onarım işletmelerinde, işin alınmasını müteakip yapılacak ilk iş projenin hazırlanmasıdır. İş sahibi, konusunda uzman ve yeterli teknik bilgiye sahip mimar ve mühendislerle proje yönetimi mantığıyla projeyi hazırlattırır.

5812 sayılı Kanun, “*Kamu İhale Kanunu İle Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” adı altında 20.11.2008 tarihinde kabul edilerek, 05.12.2008 gün ve 27075 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 5812 sayılı Kanun da 4734 sayılı Kanun’da değişiklik yapan Yasa olarak karşımıza çıkmakta olup, 4964 sayılı Kanun gibi 4734 sayılı Kanun’da kapsamlı değişiklikler yapmıştır.

4734 sayılı Kanun’un 13. maddesinde geçen “*Resmi Gazetede*” ibareleri “*Kamu İhale Bülteninde*” olarak değiştirilmiştir. Bundan sonra artık ihale ilanlarının Resmi Gazete ilanı yerine “*Kamu İhale Bülteninde*” ilanı yoluna gidilecektir.

Tanımlar (4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu (Değişiklikler İşlenmiş) 07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete)

Mal: Satın alınan her türlü ihtiyaç maddeleri ile taşınır ve taşınmaz mal ve hakları,

Yapım: 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, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini,

Yapım müteahhidi: Yapım işi ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimleri,

Aday: Ön yeterlik için başvuran gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimleri,

Ortak girişim: (Değişik: 30.07.2003-4964/3 md.) İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumları,

İstekli: Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesine teklif veren tedarikçi, hizmet sunucusu veya yapım müteahhidini,

İstekli olabilecek: (Ek: 20.11.2008-5812/2 md.) İhale konusu alanda faaliyet gösteren ve ihale veya ön yeterlik dokümanı satın almış gerçek veya tüzel kişiyi ya da bunların oluşturdukları ortak girişimi,

Ön ilan: Yıl içerisinde ihale edilmesi planlanmış işlere ilişkin olarak, mali yılın başlangıcını izleyen mümkün olan en kısa sürede yapılan duyuruyu,

Yerli istekli: (Değişik: 30.07.2003-4964/3 md.) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişilikleri,

Yüklenici: Üzerine ihale yapılan ve sözleşme imzalanan istekliyi,

İdare: İhaleyi yapan bu Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşları,

İhale yetkilisi: (Değişik: 30.07.2003-4964/3 md.) İdarenin, ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlilerini,

Başvuru belgesi: Belli istekliler arasında ihale usulünde ön yeterliğe katılan aday tarafından yeterliğinin tespitinde kullanılmak üzere sunulan belgeleri,

İhale dokümanı: İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinde; isteklilere talimatları da içeren idari şartnameler ile yaptırılacak işin projesini de kapsayan teknik şartnameler, sözleşme tasarısı ve gerekli diğer belge ve bilgileri,

İfade etmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre projeler aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

✓ **Ön proje**

Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin halihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dahil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir. Avan projeler olarak da adlandırılan bu projeler üzerinde değişiklik yapılması olasılığı söz konusudur.

✓ **Kesin proje**

Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçülendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projedir.

✓ **Uygulama projesi**

Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projeyi ifade etmektedir. Bu projelerin hazırlanması, teknik açıdan uzman olan mimar ve mühendisler aittir. Ayrıca yapılacak olan inşaat işinin özelliğine göre, bir inşaat projesi, ayrı ayrı alt projelerden oluşturulur. Her bir alt projenin de tamamlanmasıyla birlikte inşaat projesi bitirilmiş olur.

✓ **Keşif Bedelinin Belirlenmesi**

Keşif bedeli; ihaleye çıkarılacak inşaatın proje ve keşif özetlerine dayanılarak, inşaatın müteahhit tarafından yapılacağı tahmin edilen maliyet tutarı ile müteahhit karını içeren bedeldir. Bu bedelin belirlenmesinde, izlenen yöntemler farklı olabilir. İnşaatın teknik özellikleri ve ekonomik koşullar bu bedelin belirlenmesinde önemli rol oynar. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın kontrolü altındaki inşaatlarda keşif bedeli, genel projeyi oluşturan her alt projede yer alan işlerin, birim fiyat listesinde bulunan fiyatlarla hesaplanmasıyla belirlenir.

Yapı, tesis, onarım işleri ihalelerine katılmak isteyen müteahhitler, ihale komisyonuna verilmek üzere ve yalnız verildiği iş için geçerli olan bir katılma (yeterlilik) belgesi hazırlarlar.

✓ **İhale**

Kamu İhale Kanunu'nda yazılı usul ve şartlarla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemlerin bütünüdür.

Teklif: Kamu İhale Kanununa göre yapılacak ihalelerde isteklinin idareye sunduğu fiyat teklifi ile değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgileri ihtiva etmektedir.

Açık ihale usulü: Bütün isteklilerin teklif verebildiği usulü ifade etmektedir.

Belli istekliler arasında ihale usulü: Ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda idare tarafından davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usulü ifade etmektedir.

Pazarlık usulü: Bu Kanunda belirtilen hallerde kullanılabilen, ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usulü ifade etmektedir.

Doğrudan temin: Bu Kanunda belirtilen hallerde ihtiyaçların, idare tarafından davet edilen isteklilerle teknik şartların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edilebildiği usulü ifade etmektedir.

İhale yetkilileri: İhaleye çıkarılan yapım işleri için ihaleye katılmak isteyen isteklilerin farklı ihale yöntemlerine göre teklif vermelerini isteyebilir.

Ön ilan: (Ek: 20.11.2008-5812/2 md.) Yıl içerisinde ihale edilmesi planlanmış işlere ilişkin olarak, mali yılın başlangıcını izleyen mümkün olan en kısa sürede yapılan duyuruyu ifade etmektedir.

Elektronik Kamu Alımları Platformu: (Ek: 20.11.2008-5812/2 md.) İdareler ile kamu alımları sürecine taraf olanların bu sürece ilişkin işlemleri internet üzerinden gerçekleştirebilecekleri ve Kurum tarafından yönetilen elektronik ortamı ifade etmektedir.

Dinamik alım sistemi: (Ek: 20.11.2008-5812/2 md.) İhale dokümanına uygun ön teklif veren ve sistemin geçerlik süresi içerisinde yeterlik kriterlerini sağlayan bütün isteklilerin sisteme kabul edildiği, piyasada mamul olarak bulunan malların tedarikine yönelik tamamen elektronik ortamda gerçekleştirilen alım sürecini ifade etmektedir.

Elektronik eksiltme: (Ek: 20.11.2008-5812/2 md.) Tekliflerin değerlendirilmesinin ardından elektronik ortamda eksiltme şeklinde sunulan yeni fiyatların veya belirli teklif unsurlarına ilişkin yeni değerlerin bir elektronik araç marifetiyle otomatik değerlendirme metotları kullanılarak yeniden değerlendirilmesi ve sıralandırılması şeklinde tekrar eden işlemleri ifade etmektedir.

Çerçeve anlaşma: (Ek: 20.11.2008-5812/2 md.) Bir veya birden fazla idare ile bir veya birden fazla istekli arasında, belirli bir zaman aralığında gerçekleştirilecek alımların özellikle fiyat ve mümkün olan hallerde öngörülen miktarlarının tespitine ilişkin şartları belirleyen anlaşmayı ifade etmektedir.

Eşik değerler: (Madde 8) Bu Kanunun 13 ve 63 üncü maddelerinin uygulanmasında yaklaşık maliyet dikkate alınarak kullanılacak eşik değerler aşağıda belirtilmiştir:

a) (Değişik: 12.06.2002-4761/12 md.) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerin mal ve hizmet alımlarında üçyüzmilyar Türk Lirası. **(Birmilyonyetmişüçbinbeşyüzirmibeş Türk Lirası)***

* Kamu İhale Kurumu'nun 2017/1 sayılı Tebliği ile 21.01.2017 tarihli ve 29955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup 01.02.2017 – 31.01.2018 dönemini kapsamaktadır.

b) (Değişik: 12.06.2002-4761/12 md.) Kanun kapsamındaki diğer idarelerin mal ve hizmet alımlarında beşyüz milyar Türk Lirası. **(Birmilyon yediyüzseksedokuzbinikiyüzonuç Türk Lirası)***

c) (Değişik: 12.06.2002-4761/12 md.) Kanun kapsamındaki idarelerin yapım işlerinde onbirtrilyon Türk Lirası. **(Otuzdokuzmilyonüçyüzaltmışikibindokuzyüzyirmi Türk Lirası)***

Yaklaşık maliyet: (Madde 9) **(Değişik: 30.07.2003-4964/6 md.)** Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir. Yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlik ilânlarında yer verilmez, isteklilere veya ihale süreci ile resmî ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanmaz.

Uygulanacak ihale usulleri: (Madde 18) İdarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden biri uygulanır:

- a) Açık ihale usulü.
- b) Belli istekliler arasında ihale usulü.
- c) Pazarlık usulü.
- d) **(Mülga: 30.07.2003-4964/12 md.)**

✓ ***Açık İhale Usulü***

Bütün isteklilerin hazır bulunduğu ortamda sözlü olarak yapılan bir ihale türüdür. Bu usulde herhangi bir kısıtlama olmaksızın herkes doğrudan ihaleye katılabilir.

✓ ***Belli İstekliler Arasında İhale Usulü***

Yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildikleri usuldür. Yapım işleri, hizmet ve mal alım ihalelerinden işin özelliğinin uzmanlık ve/veya ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı işlerin ihalesi ile yaklaşık maliyeti eşik değerin yarısını aşan yapım işi ihaleleri bu usule göre yaptırılabilir. Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda asgari yeterlilik koşullarını sağlayan istekliler ihaleye davet edilirler.

✓ **Pazarlık Usulü**

Bu Kanunda belirtilen hallerde kullanılabilen, ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatın isteklilerle görüşüldüğü yöntemdir. Aşağıda belirtilen hallerde pazarlık usulü ile ihale yapılabilir:

- a) Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması.
- b) 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.
- c) Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.
- d) İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması.
- e) İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesi.
- f) **(Ek: 30.07.2003-4964/14 md.)** İdarelerin yaklaşık maliyeti ellimilyar Türk Lirasına **(Yüzdoksanbeşbinikiyüzbeş Türk Lirası)*** kadar olan mamul mal, malzeme veya hizmet alımları.

(Değişik ikinci fıkra: 20.11.2008-5812/7 md.) (b), (c) ve (f) bentlerinde belirtilen hallerde ilan yapılması zorunlu değildir. İlan yapılmayan hallerde en az üç istekli davet edilerek, yeterlik belgelerini ve fiyat tekliflerini birlikte vermeleri istenir.

✓ **Doğrudan Temin**

Bu Kanunda belirtilen hallerde ihtiyaçların, idare tarafından davet edilen isteklilerle teknik şartların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edilebildiği yöntemdir. Bu yöntemin uygulanmasının temel nedeni, ihtiyacın sadece doğrudan talep edilen gerçek veya tüzel kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesidir. Kamu kurumu yapım işlerine ilişkin olarak aşağıda belirtilen

* Kamu İhale Kurumu'nun 2017/1 sayılı Tebliği ile 21.01.2017 tarihli ve 29955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup 01.02.2017 – 31.01.2018 dönemini kapsamaktadır.

hallerde ihtiyaçların ilân yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temini usulüne başvurulabilir:

- a) İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi,
- b) Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması,
- c) Mevcut mal, ekipman, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için zorunlu olan mal ve hizmetlerin, asıl sözleşmeye dayalı olarak düzenlenecek ve toplam süreleri üç yılı geçmeyecek sözleşmelerle ilk alım yapılan gerçek veya tüzel kişiden alınması,
- d) Büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde bulunan idarelerin onbeş milyar (Ellisekizbinbeşyüzellibeş Türk Lirası)*, diğer idarelerin beşmilyar Türk Lirasını (Ondokuzbinbeşyüzyedi Türk Lirası)* aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve işeye ilişkin alımlar.
- e) İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz mal alımı veya kiralanması.
- f) **(Değişik: 20.11.2008-5812/8 md.)** Özelliğinden ve belli süre içinde kullanılma zorunluluğundan dolayı stoklanması ekonomik olmayan veya acil durumlarda kullanılacak olan ilaç, aşı, serum, anti-serum, kan ve kan ürünleri ile ortez, protez gibi uygulama esnasında hastaya göre belirlenebilen ve hastaya özgü tıbbî sarf malzemeleri, test ve tetkik sarf malzemeleri alımları.
- g) Milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülen uyuşmazlıklarla ilgili davalarda, Kanun kapsamındaki idareleri temsil ve savunmak üzere Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan ya da avukatlık ortaklıklarından yapılacak hizmet alımları.
- h) **(Ek: 12.12.2003-5020/28 md.; Değişik: 20.11.2008-5812/8 md.)** 8/1/1943 tarihli ve 4353 sayılı Kanunun 22 ve 36 ncı maddeleri uyarınca Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan hizmet alımları ile fikri ve sınai mülkiyet haklarının ulusal ve uluslararası kuruluşlar nezdinde tescilini sağlamak için gerçekleştirilen hizmet alımları.
- i) **(Ek: 15.05.2008-5763/35 md.)** Türkiye İş Kurumunun, 25.06.2003 tarihli ve 4904 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (b) ve (c) bentlerinde

* Kamu İhale Kurumu'nun 2017/1 sayılı Tebliği ile 21.01.2017 tarihli ve 29955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup 01.02.2017 – 31.01.2018 dönemini kapsamaktadır.

sayılan görevlerine ilişkin hizmet alımları ile 25.08.1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 48 inci maddesinin yedinci fıkrasında sayılan görevlerine ilişkin hizmet alımları,

- j) **(Ek: 20.11.2008-5812/8 md.; Değişik: 19.11.2013-6504/1 md.)** Cumhurbaşkanının halk tarafından seçilmesi, Anayasa değişikliklerine ilişkin kanunların halkoyuna sunulması, milletvekili genel ve ara seçimleri, mahalli idareler ile mahalle muhtarlıkları ve ihtiyar heyetleri genel ve ara seçimi dönemlerinde Yüksek Seçim Kurulunun ihtiyacı için yapılacak filigranlı oy pusulası kağıdı ile filigranlı oy zarfı kağıdı alımı, oy pusulası basımı, oy zarfı yapımı hizmetleri ile bu seçimlere yönelik her türlü seçim malzemelerinin alımı ile yurt dışı seçim harcamaları, il seçim kurulu başkanlıkları tarafından alınacak oy pusulası basım hizmeti alımı.

Bu maddeye göre yapılacak alımlarda, ihale komisyonu kurma ve 10 uncu maddede sayılan yeterlik kurallarını arama zorunluluğu bulunmaksızın, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak ihtiyaçlar temin edilir.

Tasarım yarışmaları: (Madde 23) İdareler gerekli gördükleri mimarlık, peyzaj mimarlığı, mühendislik, kentsel tasarım projeleri, şehir ve bölge plânlama ve güzel sanat eserleri ile ilgili bir plân veya tasarım projesi elde edilmesine yönelik olarak, ilgili mevzuatında belirlenecek usul ve esaslara göre rekabeti sağlayacak şekilde ilân yapılmak suretiyle, jüri tarafından değerlendirme yapılmak üzere ödüllü veya ödüksüz yarışma yaptırabilir.

Örneğin; yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan HAKYEMEZ İnşaat A.Ş. 13.05.2016 tarihinde okul inşaatı ihalesine girerek 3.500.000.-TL teklif vermiştir. HAKYEMEZ İnşaat sunduğu teklifte geçici teminat bedelini teklifin % 3'ü olarak belirtmiştir.

Buna göre geçici teklif bedeli;

$$\begin{aligned}\text{Geçici teminat} &= \text{Teklif Bedeli} \times \% 3 \\ &= 3.500.000 \times \% 3 \\ &= \mathbf{105.000.-TL} \text{'dir}\end{aligned}$$

Kamu İhale Kanunu, ihaleye katılan yüklenicilerin bir anlamda aşırı düşük teklif vermelerini engellemek amacıyla her yıl Resmi Gazete'de *eşik değerler ve parasal limitler* tebliğini yayımlamaktadır. Eşik değer yaklaşık maliyet dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Teklif edilen sonuçların değerlendirilmesi, yetkililer tarafından onaylanmasını müteakip ihale üzerinde bırakılan dahil tüm isteklilere bildirilir.

İhale komisyonu tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda ihale HAKYEMEZ İnşaat A.Ş. üzerinde kalırsa, sözleşme yapılmadan önce ihale bedelinin % 6'sı oranında kesin teminat bedelini nakit, senet ve mektup olarak yatırması gerekmektedir.

Kesin teminat bedeli şöyle hesaplanır.

$$\begin{aligned}\text{Kesin teminat} &= \text{İhale Bedeli} \times \% 6 \\ &= 3.500.000.-\text{TL} \times \% 6 \\ &= \mathbf{210.000.-\text{TL}} \text{ 'dir.}\end{aligned}$$

İnşaat İşletmelerini Diğer Endüstri İşletmelerinden Ayıran Başlıca Özellikler

Endüstriyel işletmelerde üretim faaliyetleri genellikle fabrikalarda yapılır. Fabrikalar, bir üretim tesisi olarak bir takım üretim süreçlerini bir yerde toplar. Kimi hallerde belirli aşamalardan geçerek yarı mamul ya da mamul durumuna gelen parçaların, önceden belirlenmiş bir yerde ve/veya fabrikada montajları yapılabilir. Çoğunlukla fabrikada imal edilen ürünler, birbirinin aynısı olduğu için otomasyon sistemi ağırlıklıdır. İnşaat işletmelerinde ise, diğer sanayi işletmelerindeki üretim, fabrika gibi sabit bir yerde değildir. Üretim yeri başlanan her inşaat işinde farklıdır. Üretim süreci, başlanan inşaat işinin kolay veya karmaşık olup olmaması, inşaat işinin başlanıldığı yerin iklim şartları ve coğrafi koşulları gibi parametrelerle doğrudan ilgilidir. Başlanılan bütün inşaat işleri yapısından dolayı çeşitli farklılıklar gösterir ve inşaat işlerinde otomasyon imkânından yararlanmak mümkün değildir.

İmalat yapılan işletmelerde imalat yeri ile merkez genellikle farklı yerde değildir. Bundan dolayı bu bölümler arasındaki iletişim bakımından büyük zorluklar oluşmaz. Oluşan gelişmelerden veya arızalardan bu bölümlerin hemen haberi olur. Fakat bu gibi haller inşaat işletmeleri bakımından olası değildir. Üretim yeri başlanılan tüm işlerde değişiktir. Üretim yeri ile merkez çoğunlukla birbirine uzaktır. Şantiye ve merkez ofis arasında daima bir iletişim olması gerekmektedir. İletişim telefon, faks, elektronik posta veya kurye vasıtasıyla belirli sürelerde yapılabilir. İletişim vasıtaları ile şantiyeler, merkez ofis tarafından yerine getirilmesi istenen, istek ve talepleri için, merkez ofise bildirimde bulunurlar. Merkez ofis, şantiye tarafından istenenlerin gerçekleşme durumları ile ilgili olarak, ilgili bulundukları şantiyeleri belirli sürelerde raporlarla bilgilendirir. Merkez direktifleri de tüm şantiyelere bildirilir (Burcu ADILOĞLU, a.g.t., s.9-10).

Üretim süreci bakımından inşaat işletmeleri ile diğer sanayi işletmeleri arasında karşılaştırma yapılacak olursa, inşaat işletmelerinde üretim süreci çoğunlukla bir yıldan uzun sürmekte, inşaat işleri yıllara yaygın olarak meydana gelmektedir. İnşaat işlerinde başlanılan işlerin büyük olması ve yapısının bütün işlerde farklı olması nedeniyle inşaat işletmeleri başladıkları işlerin bir kısmını taşeron

firmalara yaptırırlar. Taşeron firmalar, bazı konularda uzman eleman işgücüne sahiptirler. İnşaat işletmeleri, işlerinin bazı bölümlerini alakalı oldukları hususlarda daha çok teknik bilgi ve ustalığa haiz kişilere yaptırmak suretiyle, daha nitelikli ve daha ekonomik bir iş meydana getirmek istemektedirler. Bu sayede inşaat işletmelerinde zaman kaybı olmamakta, böylece bütün dikkatlerini uzman oldukları konularda toplamaktadırlar. Ama taşerona verilen işlerde de işlerin zamanında yerine getirilememesi riski ya da işlerin beklenen kalitede olmaması riski bulunduğundan, bu tür riskler inşaat şirketlerinin maliyet ve kalitesizlik bakımından bulundukları piyasada itibarlarını kaybetmelerine yol açabilir. Sanayi işletmelerinde imal edilen ürünler depolanabilip saklanabilmektedir. Bulundukları piyasadaki değişim ve beklentiler doğrultusunda imalat yapabilmekte ve bu şartlar ışığında, ellerindeki stokları belirli bir düzeyde bulundurabilmektedirler. Fakat inşaat işletmelerinde gerçekleştirilen işlerin stoklanması muhtemel değildir. İnşaat işletmelerinde stoklara, inşaat işlerinde yararlanılacak olan çimento, demir, tuğla gibi hammadde ve yarı mamuller örnek olarak verilebilir (Burcu ADILOĞLU, a.g.t., s.10-11).

2.3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KULLANILAN DEFTERLER

İnşaat işletmeleri,

1. sınıf tacir konumundaysa:

- ✓ Yevmiye Defteri
- ✓ Büyük Defter (defter-i kebir)
- ✓ Envanter ve Bilanço Defteri

2. Sınıf tacir konumundaysa:

- ✓ İşletme Defteri tutacaklardır.

İnşaat işletmeleri tabi oldukları sınıfa göre yukarıdaki defterler yanında şu defterleri de tutarlar:

- ✓ Şantiye (Günlük) Defteri,
- ✓ Röleve Defteri,
- ✓ Ataşman Defteri,
- ✓ Puantaj Defteri,
- ✓ Sürveyan Defteri,
- ✓ Yeşil Defter.

Bu defterler, 1979 yılında yürürlüğe giren Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'nin 8.2. maddesinde “kontrol mühendisliğince düzenlenecek, röleve, ataşman defteri, plankote, proje, hesap, tutanak, şantiye defteri ve işin yürütülmesi için” şeklinde geçmektedir.

- ✓ **Şantiye defteri;** işin ilerleyişini, inşaata giren ihrazatı, fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarını, çalışan işçi sayısını ve çalışan makinelerin takip edildiği bir defterdir.
- ✓ **Röleve defteri;** Ataşman defterine kaydedilen inşaat işlemlerinin tamamlanmasından sonra denetçiler (sürveyanlar) tarafından sonuçların basit krokilerinin kaydedildiği defterlerdir.
- ✓ **Ataşman defteri;** İnşaat esnasında esas projede olmayan işlerden, toprak altında kalma veya sökülüp atılma gibi ileride görünmeyecek şekilde kapanacak inşa kısımlarının (imalatın) şekil ve boyutlarını gösteren çizim ve sayısal bilgilere “ataşman” denir.
- ✓ **Puantaj defteri;** İnşaat çalışan iş görenlerin, çalıştıkları gün ve saatleri gösteren, ücret hesaplamalarında ve işin her hangi bir konudaki ayrıntısı hakkında bilgi edinilmesine yardımcı olacak bilgilerin kaydedildiği deftere “Puantaj Defteri” denir.
- ✓ **Sürveyan defteri;** Sürveyan tarafından günlük olarak tutulacak olan bu defterin ilk sayfasına; İşin adı, İşin yeri, keşif bedeli, sürveyanın kimlik bilgileri yazılır. Bu deftere şu hususlar kaydedilir: İnşaat içinde çalışılan mahal, yapılan inşa işleri, inşaata o gün gelen malzemeler, o gün işyerinde bulunan makineler.
- ✓ **Yeşil defter,** iki ara istihkak dönemi arasında yapılan inşaat işlerini ve çeşitlerini gösteren defterdir. Ayrıca söz konusu inşaat işlerinin yaklaşık maliyet hesaplamalarına dayalı hakediş tutarları da oluşturulur. Örnek bir yeşil defterde aşağıdaki bilgiler bulunur;

Ticari Belgeler

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde üzerinde durulması gereken ve ayrıca açıklanmasına ihtiyaç duyulduğunu düşündüğümüz önemli belgeler; işin sözleşmesi, geçici ve kesin kabul tutanakları, hakediş raporları ve hakediş raporlarına istinaden düzenlenen hakediş faturalarıdır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca işlemlerin belgelendirilmesi mecburidir. Çünkü işlemlerin ve kayıtların belgelendirilmesi sadece belge ile mümkün olabilir.

Kanunun kullanma zorunluluğu getirdiği belgelerin önceden kararlaştırılmış mecburi olan bilgileri içermemesi durumunda, bu belgeler düzenlenmemiş kabul edilir (*Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 10.01.1961, Sayı: 10703-10705, Madde: 227*). Ayrıca düzenlenmesi mecburi olan belgelerin noter tasdikli olarak kullanılması ya da maliye bakanlığı veya defterdarlık ile anlaşma yapmış anlaşmalı matbaalarca bastırılması mecburidir.

Fatura: Malı satan veya işi yapan tarafından müşteriye verilen bir ticari belge olan faturada; faturanın seri ve sıra numarası, tanzim tarihi, tanzim edenin adı soyadı veya unvanı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı soyadı veya unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, (*nihai tüketiciye yapılan satışlarda sadece müşterinin adı soyadı*) malın veya işin türü, miktarı, fiyatı ve tutarı (*nihai tüketiciye yapılan satışlarda satılan malların ayrı ayrı cins ve nevi itibarıyla detaylı olarak yazılmasının zor olduğu hallerde gruplandırmak suretiyle belirtilmesi ve satılan malların ayrı gruplar şeklinde tutarlarının yazılması yeterlidir*), malın teslimi sırasında düzenlenmiş olsun ya da malın tesliminden sonra (VUK Madde: 231/5'e göre 7 gün içinde) düzenlenmiş olsun satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası gibi bilgilerin bulunması şarttır. (Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.95).

Gider Pusulası: Birinci ve ikinci sınıf işletmeler, defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbapları ve çiftçilerin vergiden muaf olan esnaflara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için bir asıl ve bir suretten oluşan gider pusulası düzenleyerek işi yapan veya malları satan kişiye imzalatılarak aslını işi yapan veya malları satana vermek zorunda oldukları belgelerdir. Gider pusulasında; işin niteliği, cinsi, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen vergi oranı, net tutarı, işi yaptıran ile yapanın ya da malı satın alan ile satanın adları (unvanları), adresleri, vergi dairesi ve varsa hesap numarası, işi yapanın imzası, seri ve sıra numarası ile düzenleme tarihi gibi bilgilerin olması gerekir (Vergi Usul Kanunu, Madde: 234).

Serbest Meslek Makbuzu: Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha halinde serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Asıl olan nüsha müşteriye verilir, Serbest meslek makbuzlarında; seri ve sıra numarası, makbuzu verenin adı, soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, soyadı veya unvanı ile adresi, tutar ve tarih yazılır ve bu makbuzlar düzenleyen tarafından imzalanır (*Vergi Usul Kanunu, Madde: 236-237*). İnşaat işletmeleri serbest meslek makbuzu düzenlemek zorunda değildir, ancak serbest meslek erbabından temin edecekleri bazı giderler için gider belgesi olarak kullanabilirler.

Ücret Bordroları: İşverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. Ücret bordrolarında en azından ücreti alanın adı soyadı, imzası (*ücretin ödenmesinde makbuz alınıyor veya ödeme banka kanalıyla yapılıyorsa imzaya gerek duyulmaz*), birim ücreti, ücret üzerinden hesaplanan vergiler, çalışma süresi veya ücretin alakalı olduğu süre ile bordronun

ilgili olduğu ay yazılır. Bordro işletme sahibi veya müdürü ile bordroyu düzenleyen tarafından imzalanır. İşletmeler ücret bordrolarını, kendi gereksinimlerine göre serbestçe şekillendirip düzenleyebilirler (*Vergi Usul Kanunu, Madde:238*).

Sevk İrsaliyesi: Sevk irsaliyelerinde faturada olması gereken bütün şekil şartları aranmaktadır. Sevk irsaliyelerinde faturadan farklı olarak sadece bedel ve tutar bilgileri yer almaz. Satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcı tarafından; teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurması şarttır. Fatura düzenlense veya taşıtta bulundurulsa bile sevk irsaliyesi düzenlenecek ve taşıtta bulundurulacaktır. Sevk irsaliyesi en az üç nüsha olacak ve bunlardan ikisi taşıtta bulundurulacaktır (Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.99).

Vergi Levhası: Gelir Vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her sene Mayıs ayının sonuna kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi tutarını gösteren vergi levhalarını merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına kolayca okunabilecek bir yere asmak mecburiyetindedir (*Vergi Usul Kanunu, Madde:5*). Vergi levhaları kanuni merkez ve bu adresten farklı yerdeki işyerine asılacaksa o işyerinin adresi de yazılır. Vergi türü gelir mi kurumlar mı mutlaka belirtilmelidir. Adi şirket, kollektif şirket ve adi komandit şirketlerde her ortak için ayrı vergi levhası asılmalıdır. Adres ve iş türü değişikliklerinde 1 ay içinde vergi dairesine bildirilmeli ve tasdik ettirilmelidir. İşe yeni başlayanlar da 1 ay içinde vergi dairesine bildirimde bulunmalıdır (*142 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 19.02.1981, Sayı: 17256 Madde:II-III*).

İstihkak (Hakediş) Raporları: Taahhüt edilen yapı inşaatlarında, sözleşmede belirtilen esas ve dönemlerde işin yapılan bölümü ile orantılı olarak iş sahibinden tahsil edilecek tutarların hesaplanmasını gösteren raporlara hakediş raporu adı verilir. Hakediş raporları ara ödemelere dayanak oluşturan belgelerdir ve yapılan ölçümlemeler kesin olmayıp tahmini verilere dayanır. Yapılan ölçümlemeler, her hakediş raporunda kümülatif olarak yapıldığından, daha önceki raporlarda bulunan ölçümleme hataları bir sonrakinde yok edilmiş olur. Düzenlendiği andan itibaren hak edilen bedelin hesabını gösteren raporlardır. Bundan dolayı, bir cari hesap özeti özelliğinde değildir ve ödeme ilişkilerini de göstermez. Hakediş raporları belli dönemlerde düzenlenir ve müteselsil sıra numaralı olmalıdır. Resmi belge olarak sayılmaz. Herhangi bir şekil şartına tabi değildir ve noter tasdiki veya anlaşmalı matbaalarda bastırılması şartı yoktur (Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.106).

3. BÖLÜM

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMALARI, MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

3.1. ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Özel inşaat yapan işletmeler bir nevi üretim işletmeleridir ve genellikle kendi adına yine kendine veya bir başkasına ait taşınmaz üzerine inşaat yapan işletmelerdir. Bu işletmeler, ürettikleri (daire, dükkan, işyeri, villa vb. yapılar) yapıları ticari olarak yapıp üzerine kar ekleyerek satarlar ya da ticari bir amaç olmaksızın kendi kullanımları için bırakırlar.

Özel inşaat işletmelerinin özellikleri şöyle sıralanabilir (Çankaya; 2003, s.385);

- ✓ Arsa Varlığı: İnşaat faaliyetinin üzerinde sürdürüleceği arsa gerçek veya tüzel kişiliğe ait olabileceği gibi başkasının mülkiyetinde de olabilir. Arsa veya arazinin mülkiyeti üzerine yapılacak yapı, inşaat faaliyetinin niteliğini değiştirmez.
- ✓ Mülkiyet Hakkı: Üretilen yapılar üzerinde “Sahiplik Hakkı”nın olmasını ifade eder. Diğer bir deyişle özel inşaat faaliyetleri sonucu üretilen yapıların kendi nam ve adına yapılmasıdır. Arsanın daire veya işyeri karşılığı yapılması sahiplik hakkını değiştirmez.
- ✓ Üretim Yapılması: Özel inşaat işletmeleri bir arsa üzerine ilk madde ve malzeme, işçilik kullanarak yapı üretim faaliyetinde bulunurlar. Dolayısıyla özel inşaat işletmeleri bitmiş yapıların alım satım faaliyetini yapan işletmelerden ayrırırlar.
- ✓ Mamul Satışı: Özel inşaat işletmeleri üretim faaliyetinde bulunduklarından faaliyetleri sonucu ürettikleri yapılar mamul niteliğindedir. Mamuller satışa sunulabileceği gibi işletmenin diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere duran varlık olarak da kaydedilmesi olanaklıdır.

Özel inşaat işlerindeki süreç tamamıyla bir üretim sürecidir. Diğer üretim faaliyetlerinden ayrılan yanı, inşaat taahhüt işinin doğası gereği uzun zaman

alması, seri üretimin söz konusu olmaması ve kısmi tamamlanma ile satışın mümkün olabilmesidir.

Özel inşaat işletmeleri bir üretim işletmesi olarak değerlendirildiğinden maliyetlerde üretim işletmelerinde olduğu gibi kayıt altına alınacaktır. Özel inşaat işletmelerinde sipariş maliyet sistemi oluşturulur. Belli bir dönemde belli bir mamulün veya mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı bilinmesi gerekli olduğunda sipariş maliyet sistemi kullanılır (Uslu; 1985, s.211).

3.1.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesapları

Tekdüzen Hesap Planı'nda 7. Grup maliyet hesaplarına ayrılmıştır. Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Tek düzen hesap planına göre gider hesapları, uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.643).

Özel inşaat işletmeleri, kendi işletme büyüklüklerine ve faaliyet alanlarına göre tek düzen hesap planında belirtilen gider hesaplarından 7/A veya 7/B seçeneğinden birisini uygulayabilecektir.

Özel (Yap-sat) İnşaatlarda Gider Yerleri

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin olduğu, işletmenin bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gider yerlerinin ana bölümlenmesi aşağıdaki gibidir;

- ✓ Esas Üretim Gider Yerleri,
- ✓ Yardımcı Üretim Gider Yerleri,
- ✓ Yardımcı Hizmet Gider Yerleri,
- ✓ Yatırım Gider Yerleri,
- ✓ Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri,

- ✓ Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri,
- ✓ Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri,
- ✓ Genel Yönetim Gider Yerleri,
- ✓ Finansman Gider Yerleri.

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gider yerleri gruplanması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana grup başlıkları altında yer alabilir(Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.651).

Özel (Yap-sat) İnşaatlarda Gider Çeşitleri

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılan maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder. Bu hesaplar, kuruluşların bünyelerine uygun biçimde detaylandırılır (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.646).

Gider hesapları grupları:

- 0 ⇒ İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 1 ⇒ İşçi Ücret ve Giderleri
- 2 ⇒ Memur Ücret ve Giderleri
- 3 ⇒ Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4 ⇒ Çeşitli Giderler
- 5 ⇒ Vergi Resim ve Harçlar
- 6 ⇒ Amortisman ve Tükenme Payları
- 7 ⇒ Finansman Giderleri

7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinin 7/A seçeneğine göre kullanabilecekleri hesaplar şöyle sıralanabilir;

710. Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri

Bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün (inşaat) bünyesine giren, mamulün (inşaatın) temel ögesini oluşturan ve mamulün (inşaatın) bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde (İnşaat) kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.665)..

Direkt ilk madde ve malzemelere örnek olarak; arsa, demir, kum, çimento, kereste, tuğla, çakıl-kum gibi maddeler gösterilebilir. Bunlar inşaat üretimine doğrudan yüklendikleri için herhangi bir dağıtım anahtarı gerektirmeyen madde ve malzemelerdir.

711. Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

Hesabın işleyişi ile ilgili daha detay bilgi için “İnşaat Muhasebesi Uygulamalarında Muhasebe Hesaplarının İşleyişi” bölümüne bakınız.

720. Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul (inşaat) veya hizmetin (taahhüt) üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsamaktadır. Her bir inşaat üretimine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik (sıva, demir, boya, kalorifer, elektrik, su ve kalıp işçiliği vb.) giderlerini kapsar.

721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

Hesabın işleyişi ile ilgili daha detay bilgi için “İnşaat Muhasebesi Uygulamalarında Muhasebe Hesaplarının İşleyişi” bölümüne bakınız.

730. Genel Üretim Giderleri Hesabı

İşletmenin üretim ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu hesapta yer alacak giderlerin;

- ✓ Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili gider niteliğini taşıması,
- ✓ Çeşit ve değer açısından ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir,
- ✓ Tahakkuk edilen giderler bu hesabın borcuna kaydedilir,
- ✓ Dönem sonlarında “731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma” hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.686).

Genel üretim gider çeşitlerine örnek olarak;

- ✓ Endirekt yardımcı madde ve malzeme giderleri,
- ✓ Endirekt işçilik giderleri,
- ✓ Elektrik, su, doğalgaz giderleri,

- ✓ Sigorta, Taşeron gibi inşaat yapımı için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderler gösterilebilir.

731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

Hesabın işleyişi ile ilgili daha detay bilgi için “İnşaat Muhasebesi Uygulamalarında Muhasebe Hesaplarının İşleyişi” bölümüne bakınız.

Genel üretim giderleri içinde oluşan giderlerin bir kısmı inşaatlara dağıtılırken bir kısmı da belirli inşaatlara doğrudan yüklenebilmektedir.

- 750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 751. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 761. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 770. Genel Yönetim Giderleri Hesabı
- 771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 780. Finansman Giderleri Hesabı
- 781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Bu uygulamada; giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.744-745).

7/B seçeneğinde işletmeler 79 no.lu gruptaki maliyet hesaplarını kullanır. Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenir:

79. GİDER ÇEŞİTLERİ

- 790. İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 791. İşçi Ücret ve Giderleri
- 792. Memur Ücret ve Giderleri
- 793. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794. Çeşitli Giderler
- 795. Vergi, Resim ve Harçlar
- 796. Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 797. Finansman Giderleri
- 798. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799. Üretim Maliyet Hesabı

Hesapların işleyişi ise şöyledir;

Giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790-797 no.lu çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

Üretim (inşaat) ve hizmet işletmelerinde, maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, “798. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı” alacağı ile “799. Üretim Maliyet Hesabı”na ve “630. Araştırma ve Geliştirme Giderleri”, “631. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri”, “632. Genel Yönetim Giderleri”, “66- Finansman Giderleri” grubunun ilgili hesabına, “680. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesaplarının ilgili olanlarına veya aktifleşmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “799. Üretim Maliyet Hesabı”, üretim işletmelerinde “151. Yarı Mamuller Üretim” ve “152. Mamuller” hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise “622. Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”na devredilerek kapatılır (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.745-746).

Özel inşaat işlerine ilişkin üretim faaliyetleri, boş arsa veya arazi üzerine hammadde malzeme ve direkt işçilik kullanılarak yapı üretimidir. Üretim faaliyeti sırasında maliyetleri; arsa/arazi, hammadde ve malzeme alımları, işçilik ücretleri ve genel imal giderleri oluşturur.

- 1 ⇨ Hammadde malzeme satın alınması,
- 2 ⇨ Hammadde malzemenin kullanılması,
- 3 ⇨ Direkt ve endirekt işçiliklerin tahakkuku,
- 4 ⇨ Diğer üretim giderleri,
- 5 ⇨ İlgili aktif/pasif hesaplara alma,
- 6 ⇨ Yansıtma hesapları kullanılarak üretime devir,
- 7 ⇨ Yansıtma hesaplarının kapatılması,
- 8 ⇨ Tamamlanma kaydı,
- 9 ⇨ Maliyetlere intikal kaydı,
- 10 ⇨ Maliyetlerin K/Z hesaplarına devri,
- 11 ⇨ Hasılatların K/Z hesaplarına devri.

MALİYETE YÖNELİK DÖNEM İÇİ YEVMİYE KAYITLARI

150. İLK MADDE ve MALZEME STOKLARI İLGİLİ AKTİF / PASİF Hs. <i>Malzemelerin satın alınması</i>	XXX	XXX
710. DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDER. 150. İLK MADDE ve MALZEME STOKLARI <i>Malzeme sarfı</i>	XXX	XXX
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ AKTİF / PASİF Hs. <i>Direkt ve Endirekt işçilik tahakkuku</i>	XXX XXX	XXX
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ AKTİF / PASİF Hs. <i>Diğer üretim giderleri</i>	XXX	XXX
İLGİLİ AKTİF / PASİF Hs. 600. YURT İÇİ SATIŞLAR	XXX	XXX

DÖNEM SONU KAYITLARI İSE

151. YARI MAMULLER-ÜRETİM STOKLARI 711. DİREKT İLK MAD.MLZ.GİD.YANSITMA 721. DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA 731. GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA <i>Yansıtma hesapları ile üretime devir</i>	XXX	XXX XXX XXX
711. DİREKT İLK MADDE MLZ.GİD.YANSITMA 721. DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA 731. GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA 710. DİREKT İLK MADDE MALZEME 720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ <i>Yansıtma hesaplarının kapanışı</i>	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
152. MAMULLER 151. YARI MAMULLER-ÜRETİM <i>Tamamlama kaydı</i>	XXX	XXX
620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152. MAMULLER	XXX	XXX

<i>Maliyet kaydı</i>			
690. DÖNEM KAR / ZARARI	XXX		
620. SATILAN MAMUL MALİYETİ		XXX	
<i>Maliyetin K/Z'a devri</i>			
600. YURT İÇİ SATIŞLAR	XXX		
690. DÖNEM KAR / ZARARI		XXX	
<i>Hasılatın K/Z'a devri</i>			

150. İlk Madde ve Malzeme Stokları Hesabı

İlk madde ve malzeme inşaat üretim sürecinde önemli bir maliyet kalemidir. İlk madde ve malzemenin maliyeti; alış bedeliyle işletmeye girinceye kadar yapılan alış giderlerinden oluşur. Alış bedeli, taşıma giderleri, sigorta giderleri, işletmeye girinceye kadar ki depolama giderleri, alış komisyonları ilk madde ve malzemenin maliyet değerini oluşturmaktadır (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.155).

TMS:2-Stoklar standardında “*stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir*” şeklinde ifade edilmiştir.

İnşaat ve taahhüt işletmelerinde ilk madde ve malzemeler alındıklarında “150. İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI” hesabına kaydedilerek önce merkez depoya alınır daha sonra da inşaat faaliyetlerinde kullanmak üzere bu depodan inşaatın yapıldığı şantiyeye gönderilir. İlk madde ve malzeme alış ile ilgili olarak yapılan tüm giderler (alış giderleri, nakliye, hamaliye vb.) ilk madde ve malzemenin maliyetine eklenir.

✓ *İlk madde ve Malzeme Olarak Arsanın Muhasebe Kaydı*

Üretilcek konut, işyeri ve benzer yapılar açısından temel bir girdi niteliği taşıyan arsa/araziler özel inşaat işletmeleri açısından oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Zira üretime konu yapının ayrılmaz bir parçası ve maliyet unsurudur. Bu nedenle ilk madde ve malzeme olarak dikkate alınması gerekir.

“TMS: 2 – Stoklar” standardında belirtilen stok tanımlaması Tekdüzen Hesap Planı’nın tanımına paraleldir. Standarda göre;

- ✓ “Ticari mallar satılmak üzere satın alınan varlıkları kapsadığından satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar da ticari mallar içinde yer alır”,

- ✓ “Mamuller satılmak üzere üretilen varlıkları kapsadığından satmak üzere inşa edilen binalar da mamuller içinde yer alır ve satmak üzere inşa edilen bina için yapılan harcamalar 151. YARI MAMULLER veya 152. MAMULLER hesabında izlenir” denilmektedir.

✓ **Arsanın Kullanıma Hazır Hale Getirilmesi**

Arsa üzerinde eski ve yıkık yapıların bulunması halinde bunların kaldırılarak arsanın inşaat yapımına hazır hale getirilmesi için yapılacak giderler arsanın maliyetine doğrudan eklenir. Ayrıca noter, kıymet takdiri, komisyon giderleri, vergi ve harçlar da arsa maliyetine eklenir.

Arsa üzerinden bulunan yapılardan çıkan hurda malzemelerin satışından elde edilen gelir, arsa maliyetinden düşülür.

ÖRNEK: Net alanı 150 m²'den büyük konut inşa eden (B), yıl içinde (A) inşaatı için 32.000.-TL'ye 320 torba çimento, 20.000.-TL'ye 2 ton demir, 4.000.-TL'ye 10 m³ kereste almıştır. Bu tutarın 45.000.-TL'si peşin olarak ödenmiş, kalanı için birer ay ara ile ödenmek üzere iki adet borç senedi verilmiştir. Ayrıca 10.080.-TL KDV hesaplanmıştır.

150. İLK MADDE ve MALZEME STOKLARI		56.000.-	
150.01 Merkez Depo Stokları 56.000.-			
150.01.0001 Demir 20.000.-			
150.01.0002 Kereste 4.000.-			
150.01.0003 Çimento 32.000.-			
191. İNDİRİLECEK KDV		10.080.-	
100. KASA			45.000.-
321. BORÇ SENETLERİ			21.080.-
321.03 Mart Vadeli Sen. 10.540.-			
321.04 Nisan Vadeli Sen.10.540.-			
(A) İnşaatı ile ilgili olarak alınan malzemeler için yapılan ödemeler ve verilen borç senetleri			

Daha sonra maliyet hesaplarına aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

710. DİREKT İLK MAD. ve MLZ. GİD		56.000.-	
710.01 (A) İnşaatı 56.000.-			
710.01.0001 Demir 20.000.-			
710.01.0002 Kereste 4.000.-			
710.01.0003 Çimento 32.000.-			
150. İLK MADDE ve MALZEME STOK			56.000.-

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMALARI, MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

150.01 Merkez Depo	56.000.-		
150.01.0001 Demir	20.000.-		
150.01.0002 Kereste	4.000.-		
150.01.0003 Çimento	32.000.-		
(A) İnşaatında kullanılan malzemenin kaydı			
	/		

İnşaat için malzeme alımının stoklara kaydedilmeden, doğrudan maliyet hesabına kaydedilmesi de mümkündür.

710. DİREKT İLK MAD.ve MLZ. GİD.	56.000.-	
710.01 (A) İnşaatı 56.000.-		
710.01.0001 Demir 20.000.-		
710.01.0002 Kereste 4.000.-		
710.01.0003 Çimento 32.000.-		
191. İNDİRİLECEK KDV	10.080.-	
100. KASA		45.000.-
321. BORÇ SENETLERİ		21.080.-
321.03 Mart Vad. Sen. 10.540.-		
321.04 Nisan Vad. Sen. 10.540.-		
(A) İnşaatı ile ilgili olarak alınan malzemeler için yapılan ödemeler ve verilen borç senetleri		
	/	

Daha sonra, raporlama döneminde, envanter çalışmaları sırasında, inşaatta kullanılmayan malzemelerin saptanması halinde, aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

150. İLK MADDE ve MALZEME STOKLARI	4.000.-	
710. DİREKT İLK MAD. ve MLZ. GİD.		4.000.-
710.01.0003 Çimento 4.000.		
	/	

710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.665).

İnşaat üretiminde kullanılmak üzere merkez veya şantiye deposundan çekilen direkt maddeler (demir, çimento, kereste, çivi, tuğla vb.) bu hesabın

borcuna, “150. İLK MADDE ve MALZEME STOKLARI” hesabının alacağına kaydedilir. Böylece imalata ilişkin maliyetler kayıt altına alınmış olur.

720. Direkt İşçilik Giderleri

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.677).

İnşaat ve onarım faaliyetleri kapsamında işçilik giderlerinin puantaj kartlarında yer alan bilgiler doğrultusunda doğrudan inşaat faaliyeti ile ilgili olarak yüklenebilen direkt işçilik ve doğrudan yüklenemeyen endirekt işçilik ayrımının yapılması gerekmektedir. Buna göre inşaat maliyetlerine doğrudan yüklenebilen işçilik giderleri “720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ” hesabına, doğrudan yüklenemeyen işçilik giderleri ise “730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesabına borç kaydedilir.

ÖRNEK: ABC İnşaatında çalışan 10 işçinin Mart 2015 ücretleri brüt tutarı 10.000.-TL olup, kesintilerin 1.035.-TL’si gelir vergisi, 60.-TL’si damga vergisi, 100.-TL işsizlik sigortası primi işçi payı, 1.400.-TL’si işçiden kesilen sigorta primidir. İşveren sigorta primi hissesi 2.150.-TL, işsizlik sigortası primi işveren payı 200.-TL’dir.

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	12.350.-	
720.03 ABC İnşaatı 12.350.-		
720.03.0001 Brüt Ücret 10.000.-		
720.03.0002 SGK İşveren Hissesi 2.150.-		
720.03.0003 İşsizlik Sig. İşveren His. 200.-		
335. PERSONELE BORÇLAR		7.405.-
360. ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR		1.095.-
360.04 Gelir Vergisi 1.035.-		
360.06 Damga Vergisi 60.-		
361. ÖDENECEK SGK KESİNTİLERİ		3.850.-
361.01 SGK Primleri 3.550.-		
361.02 İşsizlik Sig. Pr. 300.-		
Mart 2015 ayı ücret tahakkukları		

Vergiler ödendiğinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılacaktır.

335. PERSONELE BORÇLAR	7.405.-	
------------------------	---------	--

360. ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR	1.095.-	
360.04 Gelir Vergisi 1.035.-		
360.06 Damga Vergisi 60.-		
100. KASA		8.500.-
Mart 2015 ayı ücret ve vergi ödemeleri		
/		

Sosyal güvenlik kesintileri de, ay sonu itibariyle ödendiğinde, benzer kayıtlar yapılacaktır.

✓ *Taşeron Giderleri*

İnşaat yapım maliyetleri içerisinde Taşeron anlaşmalarına bağlı olarak oluşan inşaat maliyetleri de, (doğalgaz, elektrik, su tesisatı, fayans/yer döşemesi gibi işler belirli uzmanlıklar ve yeterlilikler gerektiren işler) direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri gibi inşaat taahhüdüne direkt yüklenen maliyetleri oluşturmaktadır. Ancak Taşeronların anlaşmada belirtilen süreler içinde taahhütlerini yerine getirmeleri esastır.

Bu durumda inşaata doğrudan yüklenebilen ilk madde ve malzeme giderleri 7/A seçeneğinde “710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ” hesabına, 7/B seçeneğinde “790. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ” hesabına borç, işçilik giderleri ise 7/A seçeneğinde “720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ” hesabına, 7/B seçeneğinde “791. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ” hesabına borç kaydedilir.

730. Genel Üretim Giderleri

İşletmenin üretim ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu hesapta yer alacak giderlerin;

- ✓ Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili gider niteliğini taşıması,
- ✓ Çeşit ve açısından ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.
- ✓ Tahakkuk edilen giderler bu hesabın borcuna kaydedilir.
- ✓ Dönem sonlarında “731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma” hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.686).

Gerçekleşen genel üretim giderlerinin tek bir inşaat faaliyetini ilgilendirmesi halinde direkt olarak, birden fazla inşaat faaliyeti için ortak genel üretim giderleri

olması durumunda dağıtımı yapıldıktan sonra, “740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ” hesabına aktarılarak ilgili inşaat işlerinin maliyetlerine yüklenir.

ÖRNEK: İnşaat işlerinde kullanılan kepçe makinesi hem (A) hem de (B) inşaatında çalışmıştır. Yıl içinde ayrılan amortismanların tutarı 4.500.-TL’dir. İş makinesinin inşaatlarda çalışma gün sayılarına göre (A) inşaatına isabet eden amortisman tutarı 3.100.-TL, (B) inşaatına isabet eden amortisman tutarı ise 1.400.-TL’dir.

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.500.-	
730.01 (A) İnşaatı 3.100.-		
730.01.0006 Amort. ve Tük. Payları		
730.02 (B) İnşaatı 1.400.-		
730.02.0006 Amort. ve Tük. Payları		
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		4.500.-
257.04 Tesis Mak.ve Cih. Amort.		

Üretim faaliyeti ile ilgili endirekt giderler (aşağıda örneklendirilmiştir) tahakkuk ettikçe 730. Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Endirekt gider olarak dikkate alınan giderler şunlardır;

- ✓ Endirekt madde ve malzeme giderleri (tel, lehim, çivi, boya, badana malzemeleri, akaryakıt, yedek parça, marangoz malzemeleri gibi),
- ✓ Endirekt işçilik giderleri (şoför ücretleri, temizlik işçilik ücretleri, yemekhane görevlileri ücretleri, şantiye şefleri maaşları, sosyal yardım, fazla çalışma, tatil, izin ücretleri gibi),
- ✓ Üretimle ilgili amortismanlar,
- ✓ Üretim için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (*elektrik, telefon, danışmanlık vb.*),
- ✓ Sigorta giderleri,
- ✓ Vergi, resim ve harçlar (tapu harçları, damga vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, belediye rüsumları vb.)

770. Genel Yönetim Giderleri

Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri; güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler

servislerinin giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap “771.Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.719).

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	XXX	
770.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
770.00.0001 Kırtasiye Gideri		
191. İNDİRİLECEK KDV		XXX
100. KASA		XXX

Aynı dönem içerisinde birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bir arada ya da bu kapsamda olmayan başka işlerle birlikte yapılması halinde, ortak genel gider niteliğindeki bu harcamalar, söz konusu işlerin birbirlerine oranı dahilinde dağıtımına tabi tutulur. Bu giderler yukarıda belirtildiği gibi genellikle işletmenin yönetimi ve idaresi için yapılan ve belirli bir inşaat projesine yüklenemeyen giderlerdir.

İnşaat ve onarım işleriyle ilgili genel yönetim giderleri ana hatlarıyla aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

- ✓ Büro Giderleri; Çalışanlara ödenen ücretler, kırtasiye, ısıtma, aydınlatma, bakım-onarım, kira, internet, telefon vb. giderler,
- ✓ Seyahat Giderleri; İşle ilgili gerek yurtiçi gerekse yurtdışı yapılan seyahat giderleri, harcırahlar,
- ✓ İhale Katılım ve Teminat Mektubu Giderleri; İhalelere katılmak için yapılan noter, kırtasiye, ulaşım gibi giderler ve geçici/kesin teminat mektubu masrafları,
- ✓ Gelecek Yıllara/Aylara Ait Giderler; İnşaat ve onarım faaliyetleri boyunca genel giderlerden gelecek aylara/ yıllara ait olan giderlerdir. Her geçici vergi dönemine ilişkin tutar 180.Gelecek Aylara Ait Giderler hesabından 770. Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılır.

780. Finansman Giderleri

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi kapsamında yurt içi banka ve finans kurumlarından kullanılan kısa-orta-uzun vadeli kredilerle ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesapta izlenir. “780. Finansman Giderleri

Hesabı”nın borcuna kaydedilen giderler, “781” No.lu hesabın alacağı karşılığında, sonuç hesaplarındaki “66 Finansman Giderleri” grubunun ilgili hesabına borç kaydedilir.

632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	XXX	
660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ	XXX	
771. GEN. YÖN. GİD. YANSITMA		XXX
781. FİNANSMAN GİD. YANSITMA		XXX

Yansıtma ve Maliyet Hesaplarının Kapatılması

711. DİREKT İLK MADDE ve MLZ. GİD. YANS.	XX	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	XX	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	XX	
771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.	XX	
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANS.	XX	
710. DİREKT İLK MAD. VE MLZ. GİD.		XX
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		XX
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		XX
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		XX
780. FİNANSMAN GİDERLERİ		XX

Gelir Tablosu Hesaplarının Kapatılması

690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	XXX	
620. SATILAN MAMUL MALİYETİ		XXX
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		XXX
660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.		XXX
600. YURT İÇİ SATIŞLAR	XXX	
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI		XXX

3.1.2. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşlerinde Tutulacak Defterler

İşletmeler bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Belirli ölçüleri aşan özel inşaat işletmelerinin bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Bu ölçüler şöyle sıralanabilir;

- ✓ Vergi Usul Kanunu (VUK) md 177’de belirlenen sınırları aşmış olanlar,

- ✓ Kendi isteği ile bilanço esasına göre defter tutmak isteyenler,
- ✓ Kurumlar Vergisine tabi diğer tüzel kişiler.

Bilanço esasında aşağıdaki defterler tutulur:

1. Yevmiye defteri,
2. Defter-i kebir,
3. Envanter defteri.

İşe yeni başlayan ve VUK md. 177’de belirlenen ölçütlerin altında kalan özel inşaat işletmeleri işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Ayrıca Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler. İşletme hesabı esasına göre tutulacak defter işletme hesabı defteridir.

Yapı İşlerinde İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Tüzüğüne göre işveren, yapı iş defterini, işyerinde bulundurmakla yükümlüdür.

3.1.3. Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri

Özel inşaat ve onarım işletmeleri, diğer işletmeler gibi dönem sonunda envanter çıkarmak ve dönem sonu finansal tablolarını düzenlemek zorundadır. Ancak yürütülen inşaat faaliyetleri, inşaatın durumuna göre aynı yıl içerisinde tamamlanabileceği gibi bazı durumlarda ertesi yıla da sarkabilmektedir. Özel inşaat ve onarım işletmeleri, yürütülen yapı üretimi tamamlanmamış olsa bile finansal tabloları düzenleyebilmek için dönem sonu işlemlerini yapmaları gerekmektedir. Tamamlanmamış inşaat faaliyetleri için oluşan maliyetler, 151.YARI MAMULLER - ÜRETİM hesabına alınırken, inşaatın tamamlanması halinde ise 152. MAMULLER hesabına alınması gerekmektedir.

Özel inşaat ve onarım işletmeleri tarafından yürütülen inşaat faaliyetinin ilgili dönemde tamamlanamaması halinde yapılacak muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

151. YARI MAMULLER – ÜRETİM 151.01 İşyeri / Daire	XXX	
711. DİREKT İLK MAD.ve MALZ. GİD. YANSITMA 711.01 İşyeri / Daire		XXX
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA 721.01 İşyeri / Daire		XXX
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA 731.01 İşyeri / Daire		XXX

... Yılı Üretim Maliyetleri	/		
-----------------------------	---	--	--

Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılmasına ilişkin muhasebe kayıtları;

711. DİREKT İLK MAD.ve MALZ. GİD. YANSITMA	XXX	
711.01 İşyeri / Daire		
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	XXX	
721.01 İşyeri / Daire		
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	XXX	
731.01 İşyeri / Daire		
710. DİREKT İLK MAD.ve MALZ. GİD. YANSITMA		XXX
710.01 İşyeri / Daire		
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA		XXX
720.01 İşyeri / Daire		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		XXX
730.01 İşyeri / Daire		
<i>Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması</i>		

Özel inşaat ve onarım işletmeleri yürüttükleri işlerini bir faaliyet dönemi veya daha uzun bir dönemde tamamlamaları halinde, özel inşaat işleri mamul niteliği kazanır ve yarı mamullerden mamuller hesabına aktarılır.

Özel inşaat ve onarım işletmeleri tarafından yürütülen inşaat faaliyetinin ilgili dönemde tamamlanması halinde yapılacak muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

152. MAMULLER	XXX	
152.01 İşyeri / Daire		
151. YARI MAMULLER ÜRETİM		XXX
151.01 İşyeri / Daire		
<i>İnşaatın tamamlanması</i>		

3.1.4. Özel İnşaat İşletmelerinde Satışlar

Özel inşaat ve onarım işletmeleri, imal ettikleri yapıları (konut-işyeri-villa vb.) inşaat tamamlandıktan sonra satabilecekleri gibi, inşaat faaliyetleri devam ederken de satabilirler. Ancak, uygulamada inşaat devam ederken yapılan

satışlar, özel sözleşme veya satış vaadi sözleşmesi ile gerçekleştirilmektedir. Satış işlemine konu taşınmaza ilişkin Tapu dairesinde yapılacak devir işlemleri ancak inşaat tamamlandığında söz konusu olacağından sözleşmeye istinaden yapılan satış karşılığı alınacak bedel, muhasebe açısından “avans” niteliği taşıyacaktır.

Özel inşaat ve onarım işletmeleri tarafından imal edilerek tamamlanan yapılar (konut-işyeri-villa vb.) 151. YARI MAMULLER - ÜRETİM hesabından 152. MAMULLER hesabına alınır ve satış yapıncaya kadar da bu hesapta takip edilir. Satış fiilen gerçekleştirildiğinde 600. YURT İÇİ SATIŞLAR hesabına alacak kaydederken ilgili aktif hesap borçlandırılır. Aynı zamanda üretim maliyeti bilindiğinden 620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ hesabına borç kaydedilirken 152. MAMULLER hesabına alacak kaydedilerek mamul stoklarından da çıkışı yapılır.

Özel inşaat ve onarım işletmeleri, satış amaçlı olarak imal ettikleri yapıları, kendi ihtiyaçları için de kullanmaları mümkündür. Buna göre yapılacak muhasebe kaydı, 152. MAMULLER hesabından 252. BİNALAR hesabına aktarma şeklinde olacaktır.

3.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Türk Vergi Mevzuatı açısından inşaat işleri; özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır. Yapım amaçları ayrı olan bu iki inşaat türü birbirinden muhasebeleştirme ve vergilendirme yöntemleri açısından da farklılıklar arz etmektedir. Özel inşaatlar mamul üreten işletmeler olarak nitelendirilirken, inşaat taahhüt ve onarım işleri hizmet üreten işletmeler olarak nitelendirilmekte ve bu ayrıma uygun hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmektedirler.

3.2.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Taahhüt kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup, bir şey yapmayı üstüne alma, üstlenme anlamına gelmektedir. İnşaat işlerinde ise bir gayrimenkulü başkası adına yapmayı üstlenme olarak tanımlanmaktadır. Üstlenme işi, müteahhitler (*Müteahhit veya Yüklenici, sözleşme ile yüklenilen işi veya projeyi gerekli yöntemle temin ve tamamlamayı taahhüt eden özel veya tüzel kişiye verilen addır*) marifetiyle yerine getirilen bir hizmet işidir.

Muhasebenin temel amacı, işletmenin sürekliliğini sağlayarak ve ihtiyaç duyulan finansman kaynaklarından en uygun koşullarda yararlanabilmek için ilgili gerçek ve tüzel kişilere yeterli açıklık ve doğrulukta finansal raporların hazırlanabilmesi için ihtiyaç duyulan bilgilerin belirli periyotlarda sunulmasıdır.

Mali piyasalarda faaliyet gösteren bütün işletmelerde olduğu gibi yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki muhasebe sistemi, kendisinden beklenen görevleri belirli periyotlarda hazırlanan temel ve ek mali tablolar marifetiyle yerine getirmektedir.

İşletmelerin temel amacı kar elde etmektir. Elde edilen kar; sermayedarlar, hissedarlar, işletme içi ve dışı gerçek ve tüzel kişiler açısından da önemlidir.

İşletme faaliyetleri sonucu elde edilen karın doğru ölçülebilmesi bakımından, hasılatın meydana geldiğinin kabul edilebileceği belli bir dönemin belirlenmesi gereklidir. Bu durum, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini diğer işlerden ayıran en önemli noktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin başlama ve bitim tarihleri, farklı hesap dönemlerinde olduğundan, düzenlenen inşaat ve onarım sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi aşamasında üzerinde durulması gereken en önemli konu, inşaat hasılat ve maliyetlerinin üretimin gerçekleştiği dönemde muhasebeleştiriliyor olmasıdır.

İşletme sahip ve yöneticilerinin, inşaat ve onarım faaliyetlerinin devam ettiği dönemlerde belirli aralıklarla işletmenin mali yapısı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bilgiler düzenli bir şekilde muhasebe sisteminden alınarak finansal raporlara aktarılmaktadır.

3.2.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat ve taahhüt işleri, üretim dönemi açısından diğer işlere nazaran daha uzun bir süreyi gerektirir. Bu süre, genellikle bir yıldan daha uzun bir süreyi kapsadığından, sözleşme hasılat ve maliyetlerinin işin yapıldığı dönem ile karşılaştırılarak hesaplanması daha doğru bir yaklaşım olur. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli konu, inşaat taahhüt ve onarım işinin başında tespit edilen maliyet bedeli ile teklif ve kabul edilen fiyat arasındaki ilişkinin doğru kurulması, işlemlerin doğru bir biçimde yapılması için gereken hareket noktasını oluşturur. İnşaat ve onarım işi kaç yıla yayılırsa yayılsın, hangi hesap döneminin gelir ve giderleri karşılaştırılmak isteniyorsa sadece o dönemin kar veya zararı tespit edilebilir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmelerde muhasebe işlemleri, işyeri merkezli ve şantiye merkezli olmak üzere iki ayrı yerde tutulmaktadır.

İşyeri merkezli muhasebede, inşaat taahhüt işletmesinin bütününe yönelik finansal işlemler muhasebeleştirilirken, kurumsallaşmış büyük ölçekli firmalarda şantiyede de bir muhasebe birimi kurulur, orada yapılan işle ilgili bütün hesaplar şantiyede tutulur. Temel ve ek mali tabloların düzenleneceği dönemlerde, bütün şantiyelerden elde edilen veriler hesaba katılarak şirketin tamamı için finansal tablolar düzenlemek merkez muhasebesinin esas görevleri arasındadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili dönem sonlarında yapılması gereken işlemler aşağıda belirtilmiştir.

- Tamamlanan işlerin tespit edilmesi,
- Ortak giderlerin dağıtılması,
- Ortak amortisman giderlerinin tespit edilmesi,
- Tamamlanan işlere ait hakediş ve maliyetlerin sonuç hesaplarına aktarılması,
- Tamamlanan işlerden artan hammadde ve malzemelerin değerlendirilmesi,
- Tamamlanan işlere ait peşin ödenen vergilerin tespit edilmesi ve mahsup edilmek üzere ilgili hesaplara aktarılması.

3.2.3. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt İşleri

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım projelerinin bir kısmı yıllara yaygın olmakla beraber bazı projeler aynı yıl içerisinde başlanıp bitirilebilmektedir. Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesi kapsamında değerlendirilememektedir. Bu nedenle yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri genel hükümlere tabidir. Aynı yıl içinde başlanıp bitirilen inşaat taahhüt ve onarım işlerinin normal hizmet üretim işlemlerinden bir farkı yoktur. Bu tür imalat işlerine ilişkin maliyetler "740. Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında, tahsil edilen bedeller ise "600. Yurt İçi Satışlar" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

3.2.4. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesinde; "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat* (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 onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye, düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılının takip eden yılın Mart ayının*

yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar” hükmü yer almaktadır.

Gelir vergisi Kanunu'nun 42.maddesinde öngörüldüğü inşaat ve onarım işlerinden söz edebilmek için;

- a) Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- b) İnşaat ve onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapılması,
- c) İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla yaygın olması, koşullarının bir arada olması aranır.

Bu şartlardan herhangi biri mevcut değil ise, yıllara yaygın inşaat onarım ve taahhüt işinden söz etmek mümkün değildir.

3.2.4.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Gelir Tespit Yöntemleri

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespiti ve muhasebe uygulamaları (bu işlerin özelliği gereği) için özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde; *“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (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, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir”* hükmüne yer verilmek suretiyle, inşaat faaliyetleri sonucu elde edilen gelirin işin tamamlandığı yılda topluca beyan edilmesi esası benimsenmiştir. Bu itibarla; birden fazla yıla yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde işin devam ettiği yıllar itibariyle temel mali tabloları bakıldığında gelirin oluşmadığı sonucuna varılacaktır. Böylece gerek sermayedarlar gerekse üçüncü kişiler açısından gerçek bilginin elde edilmesi söz konusu olamayacaktır. Mevcut Türk Vergi Mevzuatında yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri için düzenlenen vergilendirme rejimi muhasebenin dönemsellik ilkesi de dikkate alındığında dönemler itibariyle gerçek raporlamanın yapılmasına imkan vermemektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan inşaat işletmeleri açısından maliyet ve gelirlerin ölçülmesinde temelde iki yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler *“Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi”* ve *“Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”*dir. Bu iki yöntemin özellikleri birbirleriyle karşılaştırıldığında, tamamlanma yüzdesi yöntemi muhasebenin dönemsellik ilkesi ile daha fazla uyum sağlamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinde gelir tespit yöntemleri iki türdür:

- ✓ Tamamlanma (işin tam bitimi) Yöntemi
- ✓ Tamamlanma Oranı (işin kısmen bitim) Yöntemi

3.2.4.1.1. Tamamlanma (işin tam bitimi) Yöntemi

Bu yöntemde, inşaat sözleşmesine bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir, maliyet, gider ve kârın (zararın) kayda alınması için söz konusu işin tamamen veya büyük ölçüde bitirilmiş olması gerekmektedir. İnşaat sözleşmesi ile ilgili maliyet ve gelirlerin makul bir biçimde izlenemediği durumlarda bu yöntem en uygun seçenektir. Ancak bu yöntem muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk kavramları ile çelişmektedir. Yöntem kullanıldığında her dönemin gelir ve gideri gerçekleştirildiği dönem kayıtlara alınmamakta ve dönem sonucu ile ilgili sağlıklı değerlendirme yapmak zorlaşmaktadır (Karyağdı; 2009, s.109).

GVK'nun 42'nci maddesi hükmü uyarınca, bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma işlerinde kesin kar veya zarar işin bitiminde belli olur. İşin henüz bitmediği yıllarda elde edilen hasılat ve yapılan giderler izleyen yıllara devredilerek işin bittiği yıla kadar getirilir. İşin bittiği yıl, inşaat ve onarma işinin kar ve zararı kesin olarak saptanır ve tümü o yılın geliri sayılarak müteakip yılda beyanname ile beyan edilir. Beyannamenin işlerin bittiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının 25'inci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu; 2015, s.63).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde vergilemenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla da GVK'nın 94'üncü maddesinde hakediş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilemeye mahsuben, vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Muhasebe uygulamalarında ise inşaat maliyetleri ve karşılığında tahsil edilen hakediş tutarları iş bitene kadar gelir-gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte, işin devamı boyunca aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle bilanço hesaplarında gösterilmektedir.

- Tamamlanma Yönteminin Üstünlükleri;

- i. İşin tamamlanmasıyla birlikte kâr ve zarar hesabı yapıldığından, bulunan rakam en gerçekçi sonucu verecektir.
- ii. Kullanılan yöntem bakımından, inşaat işi tamamlanana kadar, tamamlanma oranı yönteminde olduğu gibi detaylı hesaplamalara gerek kalmaz.

- iii. Tamamlanma oranı yönteminde karşılaşılan tahmini maliyet değişimleri ve diğer olası zararların yol açtığı sorunlar yoktur.
- iv. Bu yöntemde, inşaat maliyetleri ile alakalı herhangi bir tahmin konu edilmediği tutuculuk ilkesine uygundur.
- v. İnşaat taahhüt işinin tamamlanmasıyla hesaplanan kâr, işin tamamlandığı yıldaki finansal tablolarda yer aldığından, vergi bakımından işletmeye her sene bir yük olmayacaktır.
- vi. Bu yöntemin asıl avantajı, gelirin, tamamlanmayan kısma ilişkin olarak tahminlerden çok, sonuçlara dayanılarak raporlanmasıdır (Adiloğlu; 2006, s.35-36).

- Tamamlanma Yönteminin Sakıncaları;

- i. Tamamlanma yöntemi muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırıdır.
- ii. Hasılat, maliyet ve giderler belli dönemlere dengeli bir şekilde dağıtılmazlarsa, yöneticilerin karar alma yöntemlerinden biri olan, dönemler itibariyle yapılan finansal tabloları karşılaştırmanın bir manası olmaz.
- iii. Bu yöntem, tutuculuk ilkesine bağlı kalınarak inşaat maliyetlerinin tahmin zorluğunu yok etse de, dönemler itibariyle gerçekleri yansıtmada hususunda yetersizdir.
- iv. Bu yöntem, bir taahhüt işi birden fazla hesap dönemine yayılırsa, inşaatın tamamlanmasına kadar olan sürede arada kalan hesap dönemlerine ait performansı göstermemektedir. Bu açıdan bu yöntem, kârın dönemler itibariyle düzensiz bir şekilde ölçümüne sebep olur.
- v. İnşaat taahhüt işinin tamamlanmasıyla hesaplanan kâr rakamı işin bittiği yıldaki finansal tablolarda yer alacaktır. Dönemler itibariyle bu iş için herhangi bir vergi yükü getirmemekle birlikte, işin bittiği yıl işletme açısından ağır bir vergi yükü getirme ihtimali büyüktür.
- vi. Bu yöntemin kullanılması sonucu, inşaat işletmeleri tarafından bazı muhasebe ilkelerine uyulmamaktadır. Dolayısıyla bu işletme yönetimi için gereken bilgilerin zamanında üretilmesine izin vermemekte, yeni alınacak olan taahhüt işleri için geçmiş dönem bilgileri ile bir karşılaştırma yapılamamakta ve karşılaşılan finansal sorunlar sebebiyle, taahhüt işlerinin uzaması ve kalitesinin düşmesi gibi sonuçlarla karşılaşabilmektedir (Adiloğlu; 2006, s.36-37).

3.2.4.1.2. Tamamlanma Oranı (işin kısmen bitim) Yöntemi

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde tamamlanma yüzdesi yöntemi, iş ilerledikçe gelirin ve kazancın da oluştuğu esasına dayanmaktadır (Epstein, Jermakowicz; 2010, s.289).

Hizmet sunumuyla alakalı bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği hallerde, işleme ait hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma seviyesi dikkate alınacak şekilde finansal tablolara yansıtılır. İşlemin tamamlanma seviyesi dikkate alınacak şekilde hasılatın kayda alınmasına tamamlanma yüzdesi yöntemi denir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde inşaat sözleşmesinin her dönem oluşan maliyetleri ilgili oldukları dönemde gelir tablosuna satış maliyeti şeklinde alınır, sözleşmenin toplam bedelinin tamamlanma derecesine denk gelen tutarı da ilgili dönemin hesabına aktarılır. Bu sayede tamamlanma yüzdesi yönteminde her dönem bitirilen işle orantılı olarak gelir ve kâr raporlanması sağlanır (Şengür; 2012, s.130-131).

Bu yöntem, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 25. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: “*Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşaması baz alınır ve bu “Tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu sayede, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlanmış olur.*”

Yönteme göre, tamamlanma yüzdesi ve dönem sözleşme geliri ile maliyetlerini aşağıdaki formüllere göre hesaplamak mümkündür.

$$\text{Toplam Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Gerçekleşen Toplam Maliyet}}{\text{Gerçekleşen Toplam Maliyet} + \text{Kalan Tahmini Maliyet}}$$

$$\text{Cari Dönem Geliri} = (\text{Toplam Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Sözleşme Bedeli}) - \text{Önceki Dönem(ler) Geliri}$$

İlk Yıl:

$$\text{Dönem Sözleşme Geliri} = \text{Toplam Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Maliyeti} = \text{Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

İzleyen Yıllar

$$\text{Dönem Sözleşme Geliri} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Toplam Sözleşme Bedeli}) - \text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Maliyeti} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti}) - \text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri}$$

- *Tamamlanma Oranının Tespitinde Kullanılan Yöntemler*

Bir sözleşmenin tamamlanma basamakları bir takım yöntemlerle belirlenir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir bir şekilde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler; bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranını, yapılan işle ilgili incelemeleri ve sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranını içerebilir (TMS-11 md.30).

Tamamlanma oranının tespitinde kullanılan yöntemlerden birincisi girdilerin ölçümüne dayalı bir yöntemken, öbür iki yöntem çıktı ölçümüne dayalı yöntemlerdir. Şimdiye kadar yapılan işe ilişkin katlanılan sözleşme maliyetlerinin, tespit edilen toplam inşaat maliyetlerine oranı yöntemine göre, tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında, katlanılan maliyet toplamı sadece yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetlerini kapsayacak şekilde bulunmakta olup, aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Şen; 2012, s.87).

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi (Oranı)} = \text{Fiili Maliyet} / \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti}$$

Bu formülün neticesinde bulunan tamamlanma yüzdesi yöntemi yardımı ile dönemlere ilişkin sözleşme geliri ve sözleşme maliyeti tutarları da şu şekilde hesaplanmaktadır (Şen; 2012, s.87):

$$\text{Dönem Sözleşme Geliri} = \text{Toplam Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Maliyeti} = \text{Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

Örneğin, 3 senede bitirilmesi planlanan ve sözleşme bedeli 55.-TL olan bir inşaat sözleşmesinde 1. Yıl katılan maliyet 12.-TL ise;

Tamamlanma yüzdesi 1.Yıl için $12.-TL / 55.-TL = \% 21,81$ olacaktır.

2. Yıl, maliyet tahmini 10.-TL artırılmış ve bu artırmaya alıcı tarafından da onay verilmişse, ikinci sene katılan maliyetin 17.-TL olması durumunda,

Tamamlanma yüzdesi 2. Yıl için $(12 TL + 17 TL) / 65 TL = \% 44,61$ olacaktır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 38. maddeye göre “*tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ait cari tahminlere birikimli olarak uygulanır*” hükmünden hareketle ikinci sene hesaplamalarında birikim esası uygulanması yolu seçilmiştir. Sözleşmeye konu olan işin fiziki tamamlanma oranının hesaplanmasında, yüklenici ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye ilave edilen projedeki metraj birimi önemlidir. Örneğin, projenin bitirilmesiyle ilgili hesaplamalarda beton, demir, tuğla, çimento, duvar, sıva, kiremit gibi metrajlar kullanılmaktadır. Sözleşme ekindeki projeye dayanılarak kaç m3 demir, kaç ton demir, kaç m3 veya m2 tuğla duvar, kaç m2 sıva ve kaç m2 kiremit harcanacağı önceden saptanarak projelendirilmelidir. Buna göre gerek tamamlanma yüzdeleri, gerek ilgili hakediş hesaplamaları, yukarıda belirtilen ölçütler üzerinde fiili miktar hesaplanıp toplanarak başlangıçta saptanan fiili miktar toplamına bölünmektedir. Böylelikle, hem fiziki tamamlanma oranı objektif bir şekilde hesaplanmakta, hem de gelecekte ortaya çıkabilecek hukuki anlaşmazlıkların da işin başında çözülmesi hızlanmış olmaktadır (Şen; 2012, s.88).

- Tamamlanma Oranı Yönteminin Üstünlükleri;

- i. Gelir ve giderler ait oldukları hesap dönemlerinin finansal tablolarında yer aldığından muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesine uygundur.
- ii. Karar vericiler bakımından inşaat işletmesinin finansal tabloları daha objektif bilgi verecektir.
- iii. Gelir ve giderler ait oldukları hesap dönemlerinin finansal tablolarında yer aldığından dolayı, işletmenin performansı hakkında açıklayıcı bilgi vereceğinden, finansal tabloların karşılaştırılmasına da imkân sağlayacaktır.

- iv. İşin tamamlanması için gereken ek maliyetleri devamlı tahmin etme mecburiyeti olduğundan, yönetimin tüm dikkatini devamlı iş üzerinde tutmasına sebep olur.
- v. Bu yöntem, ilgili olduğu dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme hususunda faydalı bilgiler sağlar (Adiloğlu; 2006, s.41).

- Tamamlanma oranı yönteminin sakıncaları;

- i. Tamamlanma oranı yöntemi tahminlere dayalı bir yöntem olduğundan, geleceğe ilişkin bazı belirsizliklerin olma ihtimalinden dolayı, tahminlerin hatalı olma olasılığı vardır.
- ii. Uzun dönemler itibariyle maliyet tahmininin türlü faktörlerden etkilenmesi ve sağlıklı olmaması gibi durumlarda, yıllara dağıtılan kar gerçek durumu yansıtmayabilir.
- iii. İleride zararla neticelenecek işlerde ilk yıllarda tanınan karın dağıtılması durumunda işletmenin zor durumda kalabilme olasılığı vardır (Adiloğlu; 2006, s.41).

- Tamamlanma Yöntemi ile Tamamlanma Oranı Yönteminin Karşılaştırılması

Örnek: İşıapmaz İnşaat A.Ş. 2013 yılında, Kredi Yurtlar Kurumu ile öğrenci yurt binası ve sosyal tesisler inşaatı projesinin yapımını üstlenen bir sözleşme imzalamıştır. 2013 yılında atılan imza sonrası adı geçen inşaat şirketince önceki iş bitirmelerdeki tecrübeler de dikkate alınarak yapılan tahminler neticesinde;

- Projenin tahmini maliyetinin 15.000.000.-TL,
- Proje (sözleşme) bedelinin ise 16.200.000.-TL olarak hesaplanmıştır.

İşıapmaz İnşaat A.Ş. imzaladığı sözleşme hükümlerine sadık kalarak inşaatı 2015 yılında tamamlamıştır.

Tamamlanan inşaatla ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

	2013	2014	2015
- Fiili Maliyetler	4.100.000.-	9.700.000.-	1.700.000.-
- Tahsil Edilen Hakedişler	3.900.000.-	8.300.000.-	4.000.000.-
- Tamamlanma Maliyeti	13.900.000.-	900.000.-	-----

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMALARI, MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

Buna göre İşyapmaz İnşaat A.Ş.’nin 2013 ve takip eden yıllarda “Tamamlanma Yöntemine” göre yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

✓ **İşyapmaz İnşaat A.Ş. tarafından Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemine göre yapılacak muhasebe kayıtları**

Yevmiye Kayıtları	2013		2014		2015	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MAL.	4.100.000		9.700.000		1.700.000	
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		4.100.000		9.700.000		1.700.000
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	4.100.000		9.700.000		1.700.000	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		4.100.000		9.700.000		1.700.000
102. BANKALAR	3.900.000		8.300.000		4.000.000	
350. YILLARA YAY.İNŞ.ve ON. HAKEDİŞLERİ		3.900.000		8.300.000		4.000.000
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ					15.500.000	
170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MAL.						15.500.000
350. YILLARA YAY.İNŞ.ve ON. HAKEDİŞLERİ					16.200.000	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR						16.200.000
600. YURT İÇİ SATIŞLAR					16.200.000	
690. DÖNEM KAR veya ZARARI						16.200.000
690. DÖNEM KAR veya ZARARI					15.500.000	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ						15.500.000
690. DÖNEM KAR veya ZARARI					700.000	
692. DÖNEM NET KARI veya ZARARI						700.000
692. DÖNEM NET KARI veya ZARARI					700.000	
590. DÖNEM NET KARI (Veya)						700.000
591. DÖNEM NET ZARARI (-)						700.000

170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

2013 Yılı	4.100.000.-	
2014 Yılı	9.700.000.-	
2015 Yılı	1.700.000.-	15.500.000.-

350. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

2013 Yılı	3.900.000.-	
2014 Yılı	8.300.000.-	
2015 Yılı	4.000.000.-	16.200.000.-

İşyapmaz İnşaat A.Ş.’nin 31 Aralık 2013 tarihli bilançosunun varlıklar bölümünde 170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı 4.100.000.- TL, bilançonun kaynaklar bölümünde ise 350. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabı 3.900.000.-TL olarak görünmektedir.

Tamamlanma (işin tam bitimi) yönteminde, hasılat ve maliyet karşılaştırmaları ancak işin bitiminde yapıldığından işletmenin 2013 yılı gelir tablosu hesaplarında hasılat ve maliyet hesapları yer alamayacağından dolayı oluşan kar/zarar tutarı görünmemektedir.

İşin tamamlandığı 2015 yılı sonu itibariyle kar/zarar hesabı yapılarak faaliyetlere ilişkin hasılat ve maliyet hesapları gelir tablosuna aktarılır. Bu doğrultuda, bilançodaki 170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı, 622. Satılan Hizmet Maliyeti hesabına, 350. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabı ise, 600.Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır. Hasılat ve maliyet

arasında oluşan müspet fark inşaat işinden elde edilen karı, menfi fark ise zararı ortaya koyacaktır.

Buna göre, yukarıda defter-i kebir kayıtlarından da görüleceği üzere 2015 yılı sonu 600. Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılan 16.200.000.-TL, 350. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabının üç yıllık hakedişler toplamından, 622. Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılan 15.500.000.-TL ise 170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabının üç yıllık inşaat maliyetleri toplamından oluşur ve aradaki müspet fark olan 700.000.-TL ise kar olarak karşımıza çıkar.

✓ **İşyapmaz İnşaat A.Ş. tarafından Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitimi) Yöntemine göre yapılacak muhasebe kayıtları**

Bu yöntemde yukarıda açıklamaya çalıştığımız tamamlanma yönteminden farklı olarak, kar işin yapıldığı her faaliyet döneminde ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Her dönem sonunda işin ne kadarlık kısmının tamamlandığı hesaplanarak buna göre hasılat ve maliyet tutarları ait oldukları hesap döneminin gelir tablosunda gösterilir.

2013 Yılı tamamlanma oranının hesaplanması;

- Yıllık fiili maliyet	4.100.000.-
- Tamamlanma maliyeti	13.900.000.-
- Toplam maliyet	18.000.000.-
- Tamamlanma Oranı	$4.100.000 / 18.000.000 = 0,23$

2013 yılında inşaat işinin % 23'ü tamamlanmıştır.

Bu dönem hak edilecek olan tutar = Sözleşme bedeli 16.200.000 TL x 0,23
= 3.726.000.-TL

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMALARI, MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

Yevmiye Kayıtları	2013		2014		2015	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MAL.	4.100.000		9.700.000		1.700.000	
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		4.100.000		9.700.000		1.700.000
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	4.100.000		9.700.000		1.700.000	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		4.100.000		9.700.000		1.700.000
102. BANKALAR	3.726.000		11.502.000		972.000	
350. YILLARA YAY.İNŞ.ve ON. HAKEDİŞLERİ		3.726.000		11.502.000		972.000
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.100.000		9.700.000		1.700.000	
170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MAL.		4.100.000		9.700.000		1.700.000
350. YILLARA YAY.İNŞ.ve ON. HAKEDİŞLERİ	3.726.000		11.502.000		972.000	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		3.726.000		11.502.000		972.000
600. YURT İÇİ SATIŞLAR	3.726.000		11.502.000		972.000	
690. DÖNEM KAR veya ZARARI		3.726.000		11.502.000		972.000
690. DÖNEM KAR veya ZARARI	4.100.000		9.700.000		1.700.000	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ		4.100.000		9.700.000		1.700.000
690. DÖNEM KAR veya ZARARI	-374.000		1.802.000		-728.000	
692. DÖNEM NET KARI veya ZARARI		-374.000		1.802.000		-728.000
692. DÖNEM NET KARI veya ZARARI	-374.000		1.802.000		-728.000	
590. DÖNEM NET KARI (Veya)				1.802.000		
591. DÖNEM NET ZARARI (-)		-374.000		1.802.000		-728.000

2013 yılı sonu itibariyle yapılan hesaplamalar ve muhasebe kayıtları sonucunda, 3.726.000.-TL 600. Yurtiçi Satışlar hesabıyla, 4.100.000.-TL 622. Satılan Hizmet Maliyeti hesabı arasındaki farktan 374.000.-TL tahakkuk eden zarar ortaya çıkmaktadır.

2014 Yılı tamamlanma oranının hesaplanması;

2013 Yılı fiili maliyet	4.100.000.-
2014 Yılı fiili maliyet	9.700.000.-
Toplam fiili maliyet	13.800.000.-
Tamamlanma maliyeti	900.000.-
Toplam maliyet	14.700.000.-
Tamamlanma Oranı	$13.800.000 / 14.700.000 = 0,94$

2014 yılı sonu itibariyle işin % 94'lük kısmı tamamlanmıştır. 2013 yılında işin % 23'lük kısmı tamamlandığından, 2014 yılında işin % 71'lik kısmı tamamlanmıştır. Sözleşme bedeli olan 16.200.000.-TL x 0.71 = 11.502.000.- TL bu dönem alınacak hakediş tutarıdır.

2014 yılı sonu itibariyle yapılan hesaplamalar ve muhasebe kayıtları sonucunda, 11.502.000.- TL 600. Yurtiçi Satışlar hesabıyla, 9.700.000.-TL 622. Satılan Hizmet Maliyeti hesabı arasındaki farktan 1.802.000.-TL tahakkuk eden kar ortaya çıkmaktadır.

2015 Yılı tamamlanma oranının hesaplanması;

İnşaat işi 2015 yılında % 100 tamamlanmıştır. Buna göre; İnşaat işi 2014 yılı itibariyle % 94 oranında tamamlandığından, 2015 yılında da kalan % 6'lık kısmı tamamlanmıştır.

Sözleşme bedeli 16.200.000.-TL x 0,06 = 972.000.-TL bu dönem alınacak hakediş tutarıdır.

2015 yılı sonu itibariyle yapılan hesaplamalar ve yapılan muhasebe kayıtları sonucunda, 972.000.-TL 600. Yurtiçi Satışlar hesabıyla, 1.700.000.-TL 622. Satılan Hizmet Maliyeti hesabı arasındaki farktan 728.000.-TL tahakkuk eden zarar ortaya çıkmaktadır.

2013, 2014 ve 2015 yılları itibariyle her iki yöntemde ortaya çıkan karların karşılaştırılması aşağıdaki gibidir:

YILLAR	TAMAMLANMA YÖNTEMİ	TAMAMLANMA ORANI YÖNTEMİ
2013	---	-374.000.-TL Zarar
2014	---	1.802.000.-TL Kar
2015	700.000.-TL	-728.000.-TL Zarar
Toplam	700.000.-TL Kar	700.000.-TL Kar

Tablodan da görüldüğü gibi her iki yöntemde de bulunan kar değişmemektedir.

3.2.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

İnşaat işletmeleri, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yaparken anasözleşmelerinde belirtilen diğer çalışma konularında da faaliyette bulunabilirler. Bu faaliyetlerin yürütülmesi sırasında katlanılan ortak giderlerin (ar-ge, pazarlama satış ve dağıtım, genel yönetim vb.) sözkonusu faaliyetlere belirli oranlarda dağıtılması gerekmektedir. GVK'nın 42-44. maddelerinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespiti ve beyanı ile ilgili hükümler yer almaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bu kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin yapılması halinde, buna ilişkin safi kurum kazancının tespiti ve beyanında da söz konusu madde hükümlerinin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

İnşaat ve onarım işinin, GVK'nın 42-44. maddelerinde yer alan özel vergileme sistemine tabi tutulabilmesi için;

- ✓ Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- ✓ İnşaat ve onarım işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılması,
- ✓ İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması, gerekmektedir.

GVK'nın 42. maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr 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 Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

Özel vergileme, yalnızca birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işleri için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlanılıp, yine aynı yıl içinde bitirilen inşaat ve onarım işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi genel hükümlere göre yapılacaktır. Sözleşmesi uyarınca başladığı yılda bitmesi gereken fakat çeşitli nedenlerle inşaatın başladığı yılda bitmemesi durumunda, işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabulü ve vergilemenin de buna göre yapılması gerekir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, işin devamı süresince o işle ilgili kâr-zarar beyan etmeyecekler; ancak her yıl itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vereceklerdir. Beyanname ekinde verecekleri bilançonun aktifinde, devam eden inşaatlarla ilgili olarak yapılan giderler; pasifinde ise devam eden inşaatla ilgili olarak alınan istihkaklar yer alacaktır. Kati kâr-zarar ise ancak işin bitiminde belirlenecek ve bu hesap dönemine ilişkin beyanname ile beyan edilecektir.

3.2.5.1. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan mükellefler, bu işlerine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakla yükümlü oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermek ve kâr- zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadırlar. Hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 43. maddesi ortak giderlerin ve amortismanların dağıtılmasına ilişkin esasları belirlemiştir. Buna göre, 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.

a- Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat ve Onarım İşinin Birlikte Yapılması

Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların (*enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının*) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

b- İnşaat ve Onarım İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması

Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne 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 dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

c- İnşaat ve Onarım İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Sırasındaki Amortismanlar

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.

3.2.5.2. Amortismanların Dağıtımı

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur (Altıntaş; 2014, s.28).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ya da bu işlerle diğer işlerin (örneğin; özel inşaat işlerinin, alım-satım işinin ya da nakliye işinin) birlikte yapılması halinde, ortaklaşa kullanılan makine, tesisat ve nakil vasıtaları gibi amortismanına tabi kıymetlerin amortismanları; bunların her işte kullanıldığı gün sayısının, toplam olarak tüm işlerde çalıştığı gün sayısına oranlanması suretiyle dağıtıma tabi tutulur.

Amortisman dağıtımında özellik gösteren durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- ✓ Bir makine, tesisat veya taşıtın yıl içinde kullanılmadığı günlere ait amortismanları, önce genel giderlere kaydedilmeli daha sonra dağıtıma tabi tutulmalıdır. Ancak bu yolla dağıtılacak amortismanlardan pay

verilecek işlerin amortismanına tabi iktisadi kıymetin kullanılabilceğı işler olması gerekmektedir.

- ✓ Büro makineleri, mobilya ve mefruşat gibi iktisadi kıymetlerin amortismanları, genel giderlere atılarak dağıtımları buradan yapılmalıdır.
- ✓ Yıl içinde veya yıl sonunda alınan kıymetlerin alınmadan önceki döneme isabet eden amortisman kısmı, genel giderlere atılarak dağıtımı buradan yapılmalıdır. Ancak, genel giderler yolu ile yapılacak dağıtımda da sadece bu sabit kıymetlerin kullanılabilceğı işler dikkate alınmalıdır.

Örnek: İş yapmaz İnşaat ve Taahhüt A.Ş. inşaat taahhüt işlerinin yanı sıra nakliye işi ile de uğraşmaktadır. Şirketin hali hazırda iki ayrı yerde şantiyesi bulunmaktadır. Bunlar, Boğazlıyan yol inşaatı şantiyesi ve Alacapınar köprü inşaatı şantiyesidir. Şirketin 2014 yılına ilişkin mali bilgileri aşağıdaki gibidir.

	Hasılat Tutarı (TL)	Harcama Tutarı (TL)
Boğazlayan Yol İnşaatı	0	80.000.-
Alacapınar Köprü İnşaatı	0	40.000.-
Nakliye	20.000.-	0
Ortak Giderler	0	12.000.-
Toplam	20.000.-	132.000.-

Yukarıda belirtilen veriler kapsamında İş yapmaz A.Ş.'nin ortak giderlerinin dağıtımının nasıl yapıldığına bakalım.

Ortak giderler inşaat taahhüt işlerinde hakediş bedelleri dikkate alınarak, diğer işlerde ise hasılat bedeli dikkate alınarak gerekli dağıtım yapılır. Buna göre;

	Hasılat Tutarı (TL)	Harcama Tutarı (TL)	Toplam Oran (%)	Ortak Gider Tutarı (TL)
Boğazlayan Yol İnşaatı	0	80.000.-	57	6.840.-
Alacapınar Köprü İnşaatı	0	40.000.-	29	3.480.-
Nakliye	20.000.-	0	14	1.680.-
Ortak Giderler	0	12.000.-		
Toplam	20.000.-	132.000.-	100	12.000.-

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMALARI, MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

31.12.2014		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.320.-	
740.01 Boğazlıyan İnşaatı 6.840.-		
740.01.0001 Ortak Gider Payı 6.840.-		
740.02 Alacapınar İnşaatı 3.480.-		
740.02.0001 Ortak Gider Payı 3.480.-		
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.680.-	
632.01 Nakliye işi		
771. GENEL YÖNETİM GİD.YANSITMA		12.000.-
31.12.2014		
170. YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ON.MALİYET	10.320.-	
170.01 Boğazlıyan İnşaatı 6.840.-		
170.01.0001 Ortak Gider Payı 6.840.-		
170.02 Alacapınar İnşaatı 3.480.-		
170.02.0001 Ortak Gider Payı 3.480.-		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		10.320.-
/		

Örnek: İş yapmaz İnşaat ve Taahhüt A.Ş. nakliye işlerini yürüttüğü kamyonunu inşaat işlerinde de kullanmaktadır. Söz konusu kamyon ile ilgili bilgiler ve 2014 yılı çalışmaları aşağıda verilmiştir.

- Kayıtlı Değeri	60.000.-TL
- Amortisman Oranı	% 20
- Çalışılan Günler	360 Gün
a) Boğazlıyan İnşaatı	112 Gün
b) Alacapınar İnşaatı	84 Gün
c) Nakliye	164 Gün
- Dönemin Amortisman Gideri	12.000.-TL

Yukarıdaki verilere göre 12.000.-TL tutarındaki amortisman tutarının çalışılan günlere oranlanarak bulunan dağıtım aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

	Çalışılan Gün	Harcama Tutarı (TL)	Toplam Oran (%)	Amortisman Gider Tutarı (TL)
Boğazlıyan Yol İnşaatı	112	0	31	3.720.-
Alacapınar Köprü İnşaatı	84	0	23	2.760.-
Nakliye	164	0	46	5.520.-
Amortisman	0	12.000.-	0	0
Toplam	360	12.000.-	100	12.000.-

Çalışılan gün sayısı 360 günden az ise boşa kalan günlere ilişkin giderlerin inşaat işlerine dağıtılacağı tabiidir.

	31.12.2014		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		6.480.-	
740.01 Boğazlıyan İnşaatı	3.720.-		
740.01.0002 Amortisman Pay.	3.720.-		
740.02 Alacapınar İnşaatı	2.760.-		
740.02.0002 Amortisman Pay.	2.760.-		
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		5.520.-	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)			12.000.-
	/		

3.2.6. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç Tarihi

GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir.

İşin başlangıç tarihi olarak;

- ✓ Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörölmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- ✓ Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- ✓ Sözleşmede bunların hiçbirini belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, kabul edilir.

3.2.7. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi

Gelir Vergisi Kanununun 44. maddesi uyarınca inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi;

- ✓ Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih,
- ✓ Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Geçici ve kesin kabul yönteminde yıllara yaygın inşaat ve onarım işi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte bitmiş sayılır. Elde edilen gelir/gider, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı yılı izleyen Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

İşin tamamlanması için aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekir.

- ✓ İşin yapılmış olması,
- ✓ Yapılan işin teslim edilmiş olması,
- ✓ Yapılan işin kabul edilmiş olması gerekir.

3.2.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar/zarar işin tamamlandığı yıl hesaplandığından vergiye esas matrah işin bitimine bırakılmaktadır. Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri, GVK'nın 94/3 ve KVK'nın 15/1-a maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir. Bu işler ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, hakediş bedelinin % 3'ü oranında (2006/11447 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisi yapılması gerekir. Aynı takvim yılı içerisinde başlanıp bitirilen inşaatlar için yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacağı tabiidir. Burada (vergi kesintisi uygulamasında) esas olan takvim yılıdır.

Sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarma işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;

- ✓ Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,
- ✓ Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise, ertesi takvim yılı başından,

itibaren ödenecek istihkak (hakediş) bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

Diğer taraftan, aynı yıl içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak daha sonra her ne sebeple olursa olsun birden fazla takvim yılına taşan söz konusu işler dolayısıyla daha önce kesinti yapılmaksızın ödenmiş hak edişler için ayrıca kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

GVK'nın 44. maddesine göre, inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. İşin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra yapılan işlere ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri sırasında müteahhit tarafından taşeronlara ödenen istihkaklardan da vergi kesintisi (gelir vergisi fon payı ve

damga vergisi) yapılması gerekmektedir. Yıllara yaygın olmayan hakediş ve avans ödemelerinden sadece damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Yukarıda belirtilen vergiler tek düzen hesap planına göre aşağıda belirtilen hesaplarda muhasebeleştirilmektedir.

Hakediş ve avanslardan kesilen vergiler indirilme süreleri dikkate alınarak;

193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR

295. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR

hesaplarında izlenir.

Dönem sonlarında ise bu hesaplardan alınarak,

371. DÖNEM KARINDAN PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

hesabına aktarılarak kapatılır.

Örnek: İş yapmaz İnşaat ve Taahhüt A.Ş. Alacapınar köprü inşaatı kalıplarını yapan firmaya % 18 KDV dahil 11.800.-TL hakediş ödemesi yapmıştır. Gerekli hesaplama ve muhasebe kayıtlarını yapalım.

1	Hakediş Tutarı	10.000.-
2	% 18 KDV	1.800.-
3	Toplam	11.800.-
4	0,00825 Damga Vergisi (1*4)	82,50.-
5	0,03 Gelir Vergisi (1*5)	300.-
6	Tahsil Edilen (3 - (4+5))	11.417,50

100. KASA	11.417,50	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	82,50	
740.02 Alacapınar İnşaatı	82,50	
740.02.0005 Vergi, Resim ve Harç	82,50	
295. PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR	300,00	
295.01 Peşin Ödenen Stopajlar	300,00	
295.01.0001 Alacapınar İnşaatı	300,00	
350. HAKEDİŞ BEDELLERİ		10.000.-
391. HESAPLANAN KDV		1.800.-

3.2.9. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Sırasında Elde Edilen Faiz ve Kur Farkı Gelirleri

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği, mükelleflerin bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye mecbur oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun Madde:6).

Mükelleflerin yaptıkları yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında aldıkları hakedişlerin, yurt içi banka ve finans kurumlarında değerlendirilmesi sonucu elde edilen mevduat faizi, likit fon gelirleri ve kur farklarının, temel mali tablolardan gelir tablosunda diğer faaliyetlerden elde edilen gelir ve karlar hesabında takip edildiği dikkate alınarak işin bitiminde kar veya zararı doğrudan etkileyeceğinden inşaat ve onarım hesabıyla (ana faaliyetler) ilişkilendirilerek işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.2.10. Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Yöntemleri

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerini diğer faaliyetlerden ayıran belli başlı bazı özellikler şunlardır;

- ✓ İşin müşteriye yönelik olarak müşteri hesabına yapılması,
- ✓ Sözleşme bedelinin ana hatları itibarıyla belirli olmasına karşın, değişen koşullara göre ayarlamalara tabi tutulabilmesi,
- ✓ İşin bitirilmesinin birden fazla döneme yayılması gibi özellikler bunlardan öne çıkanlardır (Örten vd., 2010, s.117).

Kendine özgü bu özelliklerinden dolayı, yıllara yaygın inşaat işini üstlenen (yüklenici) işletmelerin kâr ve zararlarının ne zaman doğmuş sayılacağı konusu önem kazanmaktadır. Bu konuda, ilgili literatürde iki temel yaklaşımın olduğu söylenebilir:

- a) Tamamlanma Yöntemi (işin bitirilmesi)
- b) Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi (Kısmi Tamamlanma/İşin Kısmen Tamamlanmış Olması)

Tamamlanma yöntemi; yıllara yaygın inşaat taahhüt işine ilişkin faaliyet sonucunun işin tamamı bitirilinceye kadar ertelenmesini öngören yöntemdir. Buna göre, işin tamamlanmasına kadar geçen süreçte ortaya çıkan maliyetler bilançoda bir varlık kalemi, sözleşmeden elde edilen gelirler ise bilançoda bir borç kalemi olarak gösterilecektir. Bu yöntemde, projeye ilişkin faaliyet sonucu ancak işin tamamlanması halinde gelir tablosuna yansıtılacaktır. İşin devam ettiği dönemlerde, gelir tablosuna herhangi bir tutarın aktarılması söz konusu olmayacaktır. Tamamlanma yöntemi, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre daha objektif bir yöntemdir. Zira söz konusu proje tamamlandığından dolayı, projeye ilişkin maliyet ve gelirler net olarak ortaya çıkmıştır. Ancak, tamamlanma yöntemi; dönemsellik ilkesi ve gerçeğe uygun bilgi verme gibi temel muhasebe ilkeleriyle bağdaşmadığından dolayı eleştiri konusu olmaktadır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi; Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işinin tamamlanma düzeyine uygun olarak faaliyet sonuçlarının finansal tablolara yansıtılmasını öngören yöntemdir.* Diğer bir ifadeyle, tamamlanma yüzdesi yönteminde, yapım işinin tamamlanma düzeyine bağlı olarak gelir, gider, kâr ve zarar tespit edilir. İşin bitiminde ise kâr veya zarar kesin olarak belirlenmiş olur. Bu yöntemin yaklaşımına göre; her finansal tablo döneminde yapım işine ilişkin olarak ortaya çıkan maliyetler belirlidir. Sözleşme hükümlerine göre, yapım işine ilişkin toplam maliyet ve sözleşme tutarları da çoğunlukla tahmin edilebilmektedir. Dolayısıyla, ister fiziki tamamlanma derecesi esas alınmış; ister dönemin maliyetlerinin toplam maliyetler içerisindeki payı üzerinden hareket edilmiş olsun; tamamlanma yüzdesi belirlenebilir.** Dolayısıyla, tamamlanma yüzdesinden hareket edilerek o döneme ilişkin hasılat tutarının hesaplanması da mümkün olabilmektedir. Nitekim bu yöntemin amacı da, yıllara yaygın inşaat işleri kapsamında ortaya çıkan gelir ve giderlerin işin devam ettiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır (Bkz. Örtten vd., 2010, s.117-128 ve Sayarı; 2010, s.107-110 ve TMS - 11).

* Yıllara yaygın inşaat taahhüt işine ilişkin sonucun güvenilir biçimde ölçülüp ölçülemediği ve sözleşme türünün ne olduğu gibi hususlar tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulama esaslarında bazı değişikliklere neden olabilmektedir. Konuyla ilgili geniş bilgi için Bkz. Örtten vd. 2010, s.117-128.

** Tamamlanma aşamasının saptanmasında izlenecek yöntemler hakkında bilgi için Bkz. TMS 11, md.30-31.

Türkiye uygulamalarında, yıllara yaygın inşaat işlerinin finansal gösteriminde dikkate alınması gereken düzenlemeler aşağıda belirtilen başlıklarda göstermek mümkündür.

- a) Vergi mevzuatı,
- b) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT),
- c) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamındaki İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11),
- d) TMS kapsamındaki Gelir Vergileri Standardı (TMS 12)'dir.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerine yönelik faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde;

Türk Vergi Mevzuatı, tamamlanma yöntemini,

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerine ait finansal sonuçların takibinde, vergi mevzuatımız ile TMS 11 farklı yöntemler öngörmektedir. Bu durumda, mali kâr ile ticari kâr tutarları arasında farklılıklar olmaktadır. Buna göre, gerçeğe uygun bir finansal gösterim açısından, ortaya çıkan vergi etkisinin TMS 12 Gelir Vergileri standardına göre finansal raporlarda gösterilmesi gerekecektir.

İnşaat İşletmelerinde Kullanılan Hesaplar

Özel İnşaat İşletmeleri	İnşaat Taahhüt İşletmeleri
15 STOKLAR	15 STOKLAR
150 İlk Madde ve Malzeme	150 İlk Madde ve Malzeme
151 Yarı Mamuller-Üretim	17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETLERİ
152 Mamuller	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
	170.00 ...(A)... İnşaatı
	170.00.0001 Malzeme Maliyeti
	170.00.0002 İşçi ve Ücret Maliyeti
	170.00.0003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
	170.00.0004 Çeşitli Diğer Maliyetler
	170.00.0005 Vergi, Resim ve Harçlar
	170.00.0006 Amortisman ve Tükenme Payları
	170.00.0007 Finansman Maliyetleri
	170.00.0008 Ortak Maliyetlerden Alınan Paylar
	170.00.0009 Diğer Maliyetler
	170.01...(B)... İnşaatı
	174 İnşaat İşİ Tamamlanmış İşler
	175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler
	176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları
	178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
	179 Taşeronlara Verilen Avanslar
	179.00 ...(A)... İnşaatı
	179.01 ...(B)... İnşaatı
	35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ
	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri
	350.00 ...(A)... İnşaatı
	350.00.0001 Önceki Dönemlerde Alınan Hakedişler
	350.00.0002 Cari Dönemde Alınan Hakedişler
	378 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	74 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	740 Hizmet Üretim Maliyetleri
711 Direkt İlk Md. ve Malz. Gid. Yansıtma	740.00 ...(A)... İnşaatı
72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	740.00.0001 Malzeme Maliyetleri
720 Direkt İşçilik Giderleri	740.00.0002 İşçi ve Ücret Maliyetleri
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma	740.00.0003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	740.00.0004 Çeşitli Diğer Maliyetler
730 Genel Üretim Giderleri	740.00.0005 Vergi, Resim ve Harçlar
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma	741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma-
76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	
77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	
770 Genel Yönetim Giderleri	
78 FİNANSMAN GİDERLERİ	
780 Finansman Giderleri	

3.3. İNŞAAT VE GAYRİMENKUL İŞLERİNDE VERGİLEME

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili vergilendirme Türkiye’de farklı bir rejime tabi olup, sektörü ilgilendiren yasal düzenlemeler oldukça kapsamlı ve karışıktır. Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere inşaat işletmesi, kendi adına veya hesabına veya taahhüt yoluyla başkalarına inşaat yapan işletmeler olarak tanımlanmıştı. İnşaat işletmeleri kuruluş aşamasında özel inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu işletmelerin vergi ve yasal yükümlülükleri de birbirinden oldukça farklıdır. Bu farklılıkları bilmek ve birtakım olumsuzluklardan etkilenmemek için gerek

inşaatın yapım aşamasında gerekse inşaat tamamlandıktan sonra satışı aşamasında vergi kanunları açısından farklı uygulamaların bilinmesi ve ona göre hareket edilmesi önemli bir husustur.

İnşaat işleri herkesin gözü önünde yapılan, uzun süren ve birden fazla resmi kuruluşa beyanda bulunmayı zorunlu kılan bir faaliyettir (Doğan; 2010, s.59).

Yıllara/aylara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak adlandırılan ve genellikle bir sözleşmeye dayanan bu tür işlemler, işin yapısı gereği bazen çok kısa bazen de çok uzun yıllar devam edebilmektedir. Bu nedenle Türkiye’de bu tür inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi, işin tamamlanmasına bağlanmıştır. Günümüzde özel sektörün gerek kendi kullanımı için, gerekse de satmak için yaptırdığı inşaatlar, işin uzmanı müteahhit firmalara yaptırılmakta ve bu tür özel inşaat işleri de yoğunlukla uzun yıllar devam etmektedir.

İnşaat sektörü birçok alt sektörü bünyesinde barındıran ve birden fazla işkoluna istihdam sağlayan ekonominin sürükleyicisi olan sektörlerden biridir. İnşaat sektörünün her türlü faaliyet biçimi, çok yönlü ve karmaşık ilişkileri bünyesinde barındırmaktadır (Tokat; 2010, s.62).

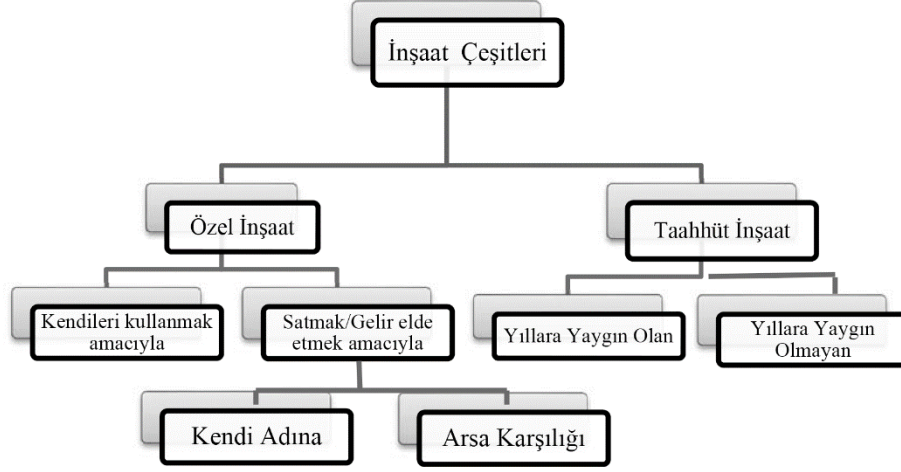
3.4. VERGİLEME FARKLILIKLARI AÇISINDAN İNŞAAT TÜRLERİ

İnşaat işletmesi, kendi adına veya hesabına veya taahhüt yoluyla başkalarına inşaat yapan işletmeler olarak tanımlanmıştır. İnşaat işletmeleri kuruluş aşamasında özel inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde kurulmuş olsalar bile, inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde kurulanlar, taahhüt işlerinin yanında özel inşaat işleri de yapabilmektedirler. İşte bu çeşit işleri bir arada yapan ya da yıllara yaygın inşaat işleri yapan işletmeler muhasebe ve vergi uygulamaları açısından farklı süreçlerle karşılaşmaktadırlar (Türüng; 2006, s.6).

Türk Medeni Kanununda inşaat işleri ile ilgili olarak yapılar taşınır inşaatlar (yapılar) ve taşınmaz inşaatlar (yapılar) olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Taşınır yapılar; başkasının arazisi üzerinde kalıcı olması amaçlanmaksızın yapılan kulübe, büfe, çardak, baraka ve benzeri hafif yapılar olarak tanımlanmıştır. Taşınmaz yapılar ise; insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa/arazi üzerinde) sürekli kalmak amacıyla meydana getirilen ve ekonomik değer taşıyan yapılardır (Kızılot; 2008, s.3).

Vergi Kanunlarında Medeni Kanundaki gibi bir yapı (inşaat) ayrımı yapılmamakla birlikte inşaat işlerinin ve işletmelerinin vergileme farklılıkları açısından bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Buna göre vergi kanunları açısından

inşaat türlerini özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olmak üzere ikiye ayırabiliriz.



Şekil: 2 Vergileme Farklılıkları Açısından İnşaat Türleri

3.5. İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLEME

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin kendi nam ve hesabına yapı inşa ederek bağımsız bölümler halinde satması ile inşaatın taahhüt şeklinde bir başkası adına yapılması arasında mali ve hukuki açıdan birçok farklılıklar bulunmaktadır.

Benzerlik, her iki şekilde de bir inşaatın söz konusu olmasıdır. Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek, bağımsız bölümler halinde satan kişi satma amacıyla kendiliğinden inşaatı teşebbüs eder. Taahhüt suretiyle yapılan inşaatı ise, inşaat bir iş sahibi adına yapılır. İnşaatı iş sahibi tarafından teşebbüs edilir. Kendi nam ve hesabına inşaatı sözleşmenin asıl unsuru eşya ve malzemedir. Verilen ücret veya bedel eşya ve malzemenin karşılığıdır. Emek ikinci unsurdur. Buna karşın taahhüt suretiyle inşaatı sözleşmenin asıl unsuru emektir. Verilen ücret veya bedel kendisine inşaat yaptırılan kimsenin emeğinin karşılığıdır. Malzeme ve eşya müteahhit tarafından temin edilse bile bunlar ikinci unsurdur. Yine taahhüt şeklindeki işin bitiminde yapılan inşaatın (eserin) mülkiyetinin iş sahibine devir ve temlik gibi bir süreç yapılmaz. Buna karşın kendi nam ve hesabına yapılan inşaatı mülkiyetin alıcıya devri için tapuda resmi senet düzenlemek ve tescil işlemlerini yapmak zorunludur (Kızılot; 2008, s.302).

Uygulamada özel inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin kendi adlarına yapı (daire/dükkan/villa vb.) inşa ederek satış amaçlı yapılan inşaat işleri;

- ✓ Arsanın alınması,
- ✓ İnşaatın başlama ve ruhsatlandırılması,
- ✓ Faaliyetlerin yürütülmesi ve yapı denetimi,
- ✓ İnşaat malzemelerinin temin ve tedariki,
- ✓ İşçiliklerin kayıt dışı boyutunun büyüklüğü,
- ✓ Tamamlanan yapının bağımsız bölümlerinin temelde satışı,
- ✓ Arsa sahiplerine arsa karşılığı konut/işyeri teslimleri

gibi yönleriyle finansal açıdan oldukça maliyetli ve vergileme süreçleri oldukça karışık ilişkiler ağına sahiptir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ise elde edilen gelir nedeniyle ve bununla bağlantılı olarak kazancı dengeleyici çabalardan dolayı daha karışık özellikler taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri faaliyetinin niteliği ve elde edilen gelir unsurları bakımından kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaatlar gibi ticari faaliyet ve ticari kazanç sayılsa da yap/sat türü inşaat işlerine kıyasla vergileme açısından bazı temel farklılıklara sahiptir. Bu nedenlerdendir ki taahhüt şeklindeki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda ticari kazanç sayılan diğer işlerden farklı düzenlemelere yer verilmiştir. Nitekim söz konusu kanunda yer alan hükme göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ister gerçek ister tüzel kişiler tarafından yürütülsün bu husus dikkate alınmaksızın vergileme süreçleri özel düzenlemelere bağlanmıştır (Tokat; 2010, s.62).

3.5.1. Özel İnşaat İşlerinde Vergileme

Özel inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin, kendi adlarına yapı inşa edip bağımsız bölümler halinde satmaları sonucu elde ettikleri kazanç ticari kazanç esasına göre satış aşamasında vergilendirilmektedir.

Özel inşaat türleri;

- ✓ Satış amacı olmaksızın kendi arsa/arazisi üzerine yapılan inşaat işleri,
- ✓ Kendi adına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri,
- ✓ Arsa karşılığı inşaat işleri

şeklinde bölümlenebilir.

3.5.1.1. Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Gelir vergisi kanununu 1. maddesinde, “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır.*” Kurumlar Vergisi Kanununda ise, “*Kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur*” denilmektedir. Bu hükümlerden hareketle özel inşaat yaparak satan işletmelerin gelir üzerinden alınan vergiler açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için gelirin elde edilmiş olması gerekmektedir.

Özel inşaat işlerinde (genellikle yap/sat ve arsa karşılığı inşaat işlerinde) bağımsız bölümlerin satışı çoğunlukla inşaat tamamlanmadan yapılmaktadır. Bu tür inşaat işlerinin bir diğer özelliği de inşaat işlerinin birden fazla yıl sürebilmesidir. Bu durumda vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşmiş olacağı vergileme süreçleri açısından önem kazanmaktadır (Çankaya; 2003, s.388).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi gereğince, ilgili yıllarda stopaj yapılmak suretiyle gerçekleştirilmekte, inşaatın bitiminde ise geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihte işin tamamı gelir vergisine konu olmaktadır. Özel inşaat işlerinde, kişilerin kendilerine ait olarak inşaat yapması durumunda, inşaatın niteliği değişmekte, dolayısıyla uygulanan vergi rejimi de farklılaşmaktadır.

Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay tasarruf hakkının devridir. Yapılan inşaat alıcının tasarrufuna (istifadesine ve yararına) sunulduğu anda teslim edilmiş ve vergisel açıdan satış gerçekleşmiş sayılır. Özel inşaat işlerinde elde edilen kar veya zarar yıl içindeki satışlara göre belirlenmektedir. Özel inşaat işletmeleri üretimini yaptıkları bağımsız bölümlerinin satışını ne zaman yaparlar ise üretim maliyeti ile satış fiyatı arasındaki olumlu fark ticari kazanç olarak satışın gerçekleştiği dönemde vergilendirilir ve o yılın geliri olarak beyan edilir. Benzer şekilde inşaatı devam ederken yapılan satışlarda satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar tesliminin yapıldığı yılın satış hasılatı olarak gösterilmesi gerekmektedir (Şenlik; 2011, s.144-145).

Kendi namına özel inşaat yapan işletmeler inşa ettikleri yapıları, maliyet bedeli ile stoklarına kayıt ederler, daha sonra yapacakları satışlara göre maliyet bedeli ile stoklardan çıkarıp satışların maliyetleri hesap gruplarında izleyebilirler.

KULLANILACAK HESAP KODLARI

7/A seçeneğinde kullanılması gereken hesaplar aşağıda belirtilmiştir.

Dönem boyunca inşa edilen yapılar için yapılan maliyet giderleri;

- 150. İLK MADDE ve MALZEME STOKLARI
- 710. DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ
- 720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

Maliyet dışı giderler ise

- 750. AR-GE GİDERLERİ
- 760. PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ
- 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 780. FİNANSMAN GİDERLERİ

Hesaplarına borç kaydedilir.

Dönem sonu geldiğinde şayet inşaat işletmesi inşaat dışında faaliyeti yoksa maliyet dışı giderler maliyet hesaplarına, varsa iş hacmine göre orantı yolu ile isabet eden kısım yine maliyet hesaplarına aktarılır. Maliyet hesapları ise 151. YARI MAMULLER - ÜRETİM hesabına devredilir.

✓ ***Kendileri Kullanmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme***

İnşaat işletmesi, kendi adına veya hesabına veya taahhüt yoluyla başkalarına inşaat yapan işletmelerdir. İnşaat işletmeleri gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda özel inşaatlarda mamul (yapı) ve taahhüt şeklindeki inşaatlarda ise bir hizmet sunan özel üretim işletmeleridir (Alagöz; 2009, s.1). İnşaatın bir üretim faaliyeti olması dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine tabi olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde ticari kazanç “*her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç*” olarak tanımlandıktan sonra aynı maddenin dördüncü fıkrasında “*gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden*” elde ettikleri kazancın vergiye tabi olduğu ifade edilmektedir. Yine konuya gelir vergisi açısından baktığımızda gayrimenkullerin vergilendirilmesi, gayrimenkullerin inşası ve satış aşamalarına göre ikiye ayrılabilir. Bu ayrım özellikle özel inşaat işleri açısından oldukça önemli bir husustur ve bu iki unsurun ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. İlk olarak inşaat aşamasındaki bir gayrimenkul, ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek ve birtakım unsurlar (sermaye unsuru, devamlılık unsuru, organizasyon unsuru vb.) var ise doğal olarak elde edilen kazanç ticari kazanç kapsamına alınacaktır. İkinci olarak gayrimenkulün satış aşamasında elde edilen kazancın vergi kanunları açısından nasıl değerlendirileceği aşamasıdır ki,

buradaki kazanç değer artış kazancı veya ticari kazanç şeklinde ikili bir yapıda değerlendirilebilir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, ister gerçek ister tüzel kişi olsun herhangi bir mükellef ticari amaç olmaksızın sadece servetin el değiştirmesi veya bir arsayı değerlendirip oturmak (kendileri kullanmak) veya belki bir kısmını kiraya vermek amacıyla bir gayrimenkul inşa ediyorsa bu tür inşaat işleri ticari kazanç çerçevesinde değerlendirilmeyecektir. Ancak bu gayrimenkul inşaat aşamasında mükellefin şahsi ihtiyacının kapsam ve sınırlarını aşan bir durum varsa ve aynı zamanda bir ticari organizasyon olduğuna yönelik unsurlarda mevcut ise inşaat işi ticari kazanç çerçevesinde değerlendirilecektir (Tekkoyun; 2010, s.81).

Kendi ihtiyaçları için inşaat yapanların bu faaliyetlerinin ticari kazanç kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunun tespitinde;

- ✓ Yapılan inşaatın kendi ihtiyacına yönelik olması,
- ✓ Ticari kazanç elde etme amacının olmaması,
- ✓ Devamlılık unsurunun bulunmaması hususları dikkate alınmaktadır.

Bu hususların ihlali halinde kendi arsası üzerine kendi ihtiyaçları inşaat yapanlar da dahil olmak üzere faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kabul edilecektir.

✓ ***Kendi Adına Bina İnşa Ederek Satmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme***

Kendi adına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işi, gerçek kişi tarafından yapılıyor ise gelir vergisinin, tüzel kişiler tarafından yapılıyor ise kurumlar vergisinin kapsamına girmekte ve ticari kazanç olarak değerlendirilip Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tabi tutulmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 37/4 maddesine göre “*gayrimenkullerin alım satım ve inşaat işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançları ticari kazanç*” sayılmıştır. Bu nedenle bu tür inşaat faaliyetinde bulunanlar özel bir vergileme sistemine tabi değildirler (Şenlik; 2011, s.200).

Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaatların vergileme sürecini taahhüt şeklindeki inşaatlardan ayıran en önemli nokta işin bitim tarihinin önemli olmamasıdır. Bu tür inşaat işlerinde vergilendirme açısından önemli olan unsur satışın gerçekleşmesidir (Kızılot; 2008, s.200).

Çünkü bu tür inşaat faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişiler üretimini yaptıkları bağımsız bölümlerin satışını ne zaman gerçekleştirirler ise maliyet ile satış fiyatı arasındaki olumlu fark ticari kazanç olarak satışın gerçekleştiği dönemde vergilendirilir ve o yılın geliri olarak beyan edilir (Şenlik; 2011, s.203).

✓ *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme*

Ülkemizde hızlı kentleşme ile birlikte konut ve işyeri ihtiyacı her geçen gün artmakta bu doğrultuda şehir merkezleri de gün geçtikçe genişlemektedir. Genişleyen yerleşim merkezlerinin sınırları içinde kalan arsaların en çok tercih edilen değerlendirme yöntemi ise arsa (kat) karşılığı inşaat yapılmasıdır. Bu yöntemde, gerçek ve tüzel kişi arsa sahipleri karşılığında belirli sayıda bağımsız bölüm edinmek amacıyla arsa paylarını müteahhide vermektedir (Aslanpınar; 2011s.273).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergileme daha çok genel hükümlere göre yapılmaya çalışılmaktadır. Çünkü Türk Vergi Mevzuatında bu işlerin nasıl vergilendirileceğine ilişkin doğrudan bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (08.06.1990 gün ve E:1990/13; K:1990/42) miras yoluyla intikal eden taşınmaz üzerine yaptırılan binaya ait bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın taşınmaz ediniminde devamlılık olmadığı gerekçesiyle ticari kazanç sayılamayacağına karar verirken, Danıştay 3. Dairesi (17.10.1994 gün ve E:1994/2642; K:1994/3162) bir sermaye şirketinden satın alarak, kat karşılığı arsa şeklinde müteahhide vererek tatil sitesi yaptıran ve aldığı daireleri üçüncü kişilere satan kişilerin adi ortaklık içinde olduklarını kabul etmiş ve dolayısıyla da elde edilen gelirin ticari kazanç olduğuna karar vermiştir. Kanaatimizce burada devamlılıktan söz edilebilmesi için satışla birlikte alımda da devamlılık olması gerekir.

Bize göre, inşaat taahhüt ve onarım işleriyle uğraşan işletmeler nihayetinde bir üretim yapmaktadırlar. Ancak bu üretimin diğer üretim işletmelerinden ayrılan birçok yönleri bulunmaktadır (yapılan işlerin her birinin kendine özgü üretiminin olması, işin çoğunlukla yıllara yaygın ve uzun dönemli olması, kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak ilgili yıl beyannamesinde gösterilerek vergilendirileceği, bunun sonucu olarak önemli bir yükümlü grubundan uzun yıllar vergi alınamayacağı, yükümlüler açısından ise büyük tutarlarda tahakkuk eden vergiyi işin bitiminde ödemeleri durumunda nakit sıkıntısına girecekleri, üretim yerinin standart olmaması vb.). Özellikle inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için vergi ve yasal yükümlülükler açısından özel düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu artık bir zorunluluktur.

Örnek: Hakyemez inşaat şirketi, Ruknettin İŞYAPMAZ’a ait taşınmaz üzerine bina ve işyeri yapmak amacıyla 2014 yılında sözleşme imzalamıştır. İnşaat 24.04.2015 tarihinde tamamlanmış olup, taşınmazın sahibine 120m2’lik bir adet konut ve 220m2’lik bir işyeri teslim edilmiştir. Konutun emsal bedelinin 130.000 TL, işyerinin 420.000 TL olduğu bilindiğine göre KDV hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

Cinsi	Matrah	Oran	Hesaplanan KDV
120 m2 KONUT	130.000.-	% 1	1.300.-
220 m2 İŞ YERİ	420.000.-	%18	75.600.-

Muhasebe kaydı ise aşağıda belirtilen şekilde olacaktır;

120. ALICILAR	76.900.-	
391. HESAPLANAN KDV		76.900.-
<i>Taşınmaz sahibine teslim edilen konutun KDV kaydı</i>		

✓ *Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi*

Kanaatimizce arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi sırasında arsa paylarının devrini gerçekleştirmesi bunun karşılığında müteahhidin arsa sahibine inşaat yapması “mal” değişimi niteliğinde olmadığından trampa olarak da değerlendirilemez. Bu işlem neticesinde müteahhide intikal eden bir mal olmadığı gibi arsanın mülkiyeti halen arsa sahibindedir. Dolayısıyla imal edilecek inşaatın mülkiyeti de arsa sahibinindir. Müteahhit açısından yalnızca bir iş görme hizmeti söz konusu olmaktadır.

Arsa karşılığı inşaat ve onarım işinde ana unsur imalatın (işyeri/konut/villa vb.) müteahhit tarafından tamamlanarak arsa sahibine teslim edilmesi, arsa sahibinin de bu teslim karşılığında arsanın belli bir bölümünü müteahhide devretmesidir. Arsa sahibinin arsanın bir kısmını müteahhide devretmeyi taahhüt etmesi veya iş bitirilmeden arsa payının müteahhit adına tapuya tescil edilmesi, şekli bir işlem niteliğinde olup, müteahhide verilen bir çeşit teminattır. Bu işlem sonucu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ancak inşaatın tamamlanarak iktisadi tasarruf hakkının arsa sahibine bırakılması ile tekemmül eder.

30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde; “*Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim vardır. Birincisi arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhit tarafından arsa karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm (konut ya da*

işyeri) teslimidir” şeklinde ifadeler yer almaktadır. Maliye idaresi ve vergi hukuku bu işlemi arsa ile inşaatın **trampa** edilmesi şeklinde değerlendirmektedir.

Bu trampa işlemi arsa sahibi açısından şöyle değerlendirilmiştir.

- ✓ Arsa bir iktisadi işletmeye ait ise veya arsa sahibi arsa alım-satım işini mutad ve sürekli olarak yani ticari faaliyet şeklinde yapıyorsa, müteahhide konut ya da işyeri karşılığında yapılan arsa teslimleri KDV’ne tabidir.
- ✓ Arsa sahibi arsasını arızı bir işlem olarak daire ve işyeri karşılığında müteahhide teslim ediyorsa yani yapılan bu işlem arsa sahibinin ticari kazanç bazında mükellef olmasını gerektirmiyorsa bu şekilde yapılan arsa teslimleri KDV’ne tabi değildir.
- ✓ Tebliğde müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan konut ya da işyeri teslimlerinin de KDV’ne tabi olduğu ve bu teslimdeki KDV matrahının arsa sahibine verilen konut yada işyerlerinin emsal bedeli olduğu belirtilmiştir.
- ✓ Tebliğde arsa sahibinin yaptığı arsa tesliminin matrahı hususunda bir belirleme yapılmamıştır. Ancak bu konudaki yaklaşım arsa sahibinin teslimi açısından da yine aynı esasın yani emsal bedel esasının uygulanması yönündedir.
- ✓ Karşılıklı bu teslimlerin, dolayısıyla KDV açısından vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşeceği hususunda Tebliğde açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak bu konudaki İdarenin yaklaşımı; arsa sahibi açısından arsayı tapuya tescil suretiyle müteahhide devrettiği ya da böyle bir devir gerçekleşmese dahi arsayı müteahhidin fiili kullanımına sunduğu tarihte, müteahhit açısından ise binayı tamamlayarak arsa sahibine teslim ettiği tarihte vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği yönündedir.

Sonuç itibarıyla, Maliye idaresi arsa sahibinin müteahhide arsa payının devrini hem gelir/kurumlar hem de KDV açısından vergiye tabi işlemler olarak değerlendirmektedir.

Danıştay, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi hususunda Maliye idaresiyle tamamen farklı bir görüşü benimsemiştir.

Danıştay’ın bu görüşünün temel dayanak noktaları şöyledir:

- ✓ Bu muamelenin trampa niteliğinde bulunmadığı, sözleşmenin de tamamen kendisine özgü bir hukuki muamele olarak nitelendirildiği,

- ✓ Arsa karşılığı daire alınması amacıyla arsanın müteahhide teslimini, gelir sağlayan bir muamele olarak kabul etmenin mümkün olmadığı, tamamen arsanın değerlendirilmesine yönelik bir hazırlık işlemi söz konusu olduğu,
- ✓ Mükellefin faaliyetinin servet edinme amacına yönelik bulunması nedeniyle ortada elde edilen kazancın olmadığı,
- ✓ Bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olarak değerlendirildiği,

Bu işlemler nedeniyle gerek arsa sahibinin gerekse müteahhidin gelir/kurumlar/katma değer vergisi açısından herhangi bir yükümlülüğü doğmamaktadır.

Ancak Danıştay'ın istisnai olarak, arsa sahibinin şirket olması veya "işyeri" teslimi yapılması halinde, müteahhidin tesliminin ticari faaliyet olduğu ve KDV'ne tabi bulunduğu yönünde kararları mevcuttur. Ancak bu görüşler istisnai olup, tersi yönde de birçok karar mevcuttur. Çünkü Arsa sahibinin arsasının bir kısmını müteahhide vererek konut ya da işyeri elde etmesi işleminde malın niteliği değişmektedir. Bu değişim esnasında ticari bir faaliyetin gerçekleştiği ya da gelir elde edildiğinin söylenmesi gerçekçi bir yaklaşım olmaz. Arsa sahibi arsasını değerlendirmeye yönelik bir işlem yapmış ve servetinin şeklini değiştirmiştir. Bunu vergilendirmek gelir üzerinden değil servet üzerinden vergi almak anlamını taşır.

Kanaatimizce Danıştay'ın yaklaşımı genel anlamda isabetli olup, konunun Maliye idaresi ile birlikte tekrar ele alınarak kapsamlı bir çözüm üretilmesi düşünülmektedir.

Karşılıklı teslimlerin hangi bedel üzerinden yapılması gerektiği konusunda Maliye İdaresinin emsal bedel uygulanması yönündeki görüşüne katılmadığımızı şöyle açıklayabiliriz. Müteahhit tarafından arsa sahiplerine verilen bağımsız bölümlerin bedelinin arsa değerini içermemesi gerekmektedir. Çünkü müteahhit tarafından, arsa sahiplerine verilecek bağımsız bölümlerin arsa payı zaten uhdesine alınmamıştır. Bu durumda müteahhit, teslim almadığı bir arsa payını karşı tarafa nasıl devir ya da teslim edecektir?

Arsa sahibinin sahibi olduğu arsanın üzerine müteahhit tarafından inşa edilen bağımsız bölümlerin sözleşme gereği tapuda tescili, arsa sahibi adına yapılmaktadır. Arsa sahibi tarafından söz konusu bu taşınmazların satışa halinde bir değer artış kazancı elde edilecektir. Gelir Vergisi Kanununa göre, devamlılık

unsuru bulunmayan alım-satımlardan elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmektedir. Buna göre GVK'nun mükerrer 80'inci maddesinde;

*(4783 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle değişen madde Yürürlük; 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 09.01.2003) Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar **değer artışı kazançlarıdır**. 6.madde: İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır). Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyiimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.*

Dolayısıyla herhangi bir bedel ödenmeden elde edilen taşınmazlar hariç olmak üzere, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen kazanç, değer artış kazancı sayılarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda arsa sahibi tarafından müteahhide teslim edilen arsanın ticari kazanç hükümlerine tabi olabilmesi için arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetinin olması ya da arsa alım satım faaliyetinin arızı nitelikte olmayıp ticari bir organizasyon şeklinde sürdürülmüş olması gerektiği sonucuna varılabilir. Ticari nitelik taşımayan bir faaliyet çerçevesinde müteahhide teslim edilen arsa karşılığında bağımsız bölümlerin alınması aşamasında arsa sahibi açısından vergilemenin olmayacağı da ifade edilebilir (Şen; 2011, s.140).

✓ **Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Bağımsız Bölüm Teslimi**

Yukarıdaki bölümlerde de açıkladığımız üzere arsa karşılığı imalat yapan inşaat ve onarım işletmeleri bir nevi üretim işletmeleri olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla üretim faktörleri arasında en önemli yeri kuşkusuz arsa almaktadır. Müteahhit inşaat işletmesi, yaptığı inşaat işinden kendisine kalan bölümlerin (işyeri/kat/vb.) üretim maliyetini hesaplayabilmesi için hammadde malzeme, işçilik, genel imal giderleri ve arsa maliyetini (arsa sahibine verdiği yerlerin maliyetini de ilave ederek) dikkate almalıdır.

Müteahhit inşaat faaliyetinden dolayı gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olduğu için inşaatın bitimi ve bağımsız bölümlerden herhangi birinin satılması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. Bu nedenle inşaat süresince yapılan işlerle ilgili olarak kâr/zarar beyanında bulunulmayacak fakat beyanname verilecektir. Müteahhidin kâr/zarar beyan etmesi için, inşaatın tamamlanmış olması yeterli değildir. Hem inşaat bitmiş hem de bağımsız bölümlerden en az biri satılmış olmalıdır. İnşaatın devamı sırasında satılan bağımsız bölümler nedeniyle alınan paralar avans niteliğindedir. İnşaat bitmeden önce tüm bağımsız bölümler satılmış olsa dahi yine de kâr/zarar beyan edilmez. Çünkü inşaat bitmediğinden maliyetlerde belli olmamıştır (Kızılot; 2008, s.390).

Müteahhit inşaat işletmesi tarafından arsa sahiplerine teslim edilen taşınmazlar katma değer vergisine tabidir. KDV Kanununa göre müteahhit inşaat işletmesi tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m2 ye kadar konut teslimlerinde katma değer vergisi oranı % 1, işyeri ve 150 m2'den büyük konut teslimlerinde ise katma değer vergisi oranı % 18 olarak uygulanmaktadır. Ayrıca katma değer vergisinin matrahı hesaplanırken arsa (kat) karşılığı bağımsız bölüm teslimlerinde emsal bedelin belirlenmesinde inşaat maliyetine Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin ikinci fıkrası uygulanacak olup % 5 ilave edilmek suretiyle emsal bedel bulunmaktadır.

İnşaat tamamlandıktan sonra yapılan konut teslimlerine uygulanacak KDV oranları 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Söz konusu Kararname'ye göre;

- a- Bulunduğu yere ve üzerine yapıldığı arsanın vergi değerine bakılmaksızın net alanı 150 m2 ve üzeri konut teslimleri % 18,
- b- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde bulunan net alanı 150 m2'ye kadar konutlardan; yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan, lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan (*ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil*), yapı ruhsatının alındığı tarihte üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'na istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;
 - 499,99 TL'ye kadar olan konutların tesliminde % 1,
 - 500 TL ile 999,99 TL arasında olan konutların tesliminde % 8,
 - 1.000 TL ve üzerinde olan konutların tesliminde ise % 18,
- c- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde bulunan net alanı 150 m2'ye kadar konutlardan yapı

ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınmakla beraber yukarıda (b) maddesinde belirtilen diğer şartların biri veya tamamını taşımayanların teslimi % 1,

- d- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde 01.01.2013 tarihinden önce alınan yapı ruhsatları kapsamında inşa edilen veya inşaatı devam eden net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların teslimi % 1,
- e- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilecek net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri % 1,
- f- Büyükşehir statüsünde bulunmayan diğer şehirlerde inşa edilen veya edilecek olan net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların teslimleri % 1 oranında KDV'ye tabidir.

Öte yandan, kişilerin özel mülkü mahiyetindeki konutların arazi ticari faaliyet çerçevesindeki teslimleri KDV'nin konusuna girmediğinden, net alanına bakılmaksızın konutların bu şekilde teslimi KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde KDV İadesi ise; KDV Kanunu'nun 29/2. maddesine göre, Kanun'un 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'na indirimli oranda (% 1 ve % 8) KDV'ye tabi tutulması öngörülen net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri nedeniyle yüklenilip indirim konusu yapılamayan KDV, 119 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.

2016/9153 sayılı Kararın 1. maddesi ile 08.09.2016 tarihinden geçerli olmak üzere KDV Oranlarının belirlenmiş olduğu Karara Geçici 2. Madde eklenmiştir. Buna göre; *"Bu kararın 1. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranına tabi konutların, 31.03.2017 tarihine kadar (bu tarih dahil) teslimlerinde, aynı fıkranın (c) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır"* denilmektedir. Bu kapsamda Mart 2017 tarihine kadar geçerli olmak üzere;

1) 08.09.2016-31.03.2017 tarihleri arasında teslim edilecek net kullanım alanı 150 m² üstü olan konut teslimlerindeki yeni KDV oranı %8,

2) 08.09.2016-31.03.2017 tarihleri arasında teslim edilecek Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde net alanı 150 m²'ye kadar

konutlardan arsa birim m2 fiyatı 1.000.-TL ve üzerinde olan konutların tesliminde de yeni KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir.

3.5.1.2. Özel İnşaat İşlerinde Kazancın Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun 37/4. maddesine göre “*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden doğan kazançlar*” ticari kazanç olarak sayılmıştır.

Özel inşaat işlerinin diğer inşaat işlerinden farklı olarak vergi mevzuatında yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmemiştir. Dolayısıyla özel inşaat işlerinden elde edilen kazancın beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin olarak ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır.

Özel inşaat işlerinden elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu madde 37/4 kapsamında ticari kazanç sayılmaktadır. Bu kazancın vergilendirilmesinde özel bir düzenlemede getirilmediğinden ticari kazancın saptanması ve vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler aynen özel inşaat işleri için de geçerlidir. İnşaatın tamamlanıp bağımsız bölümlerin alıcılara teslimi ile (tasarruf hakkının devri) satış işlemi (vergiyi doğuran olay) gerçekleşmiş olacağından bitirilen yılda satışı yapılarak alıcılara teslim edilen bağımsız bölümlere ilişkin gelirler ticari kazanç kapsamında elde edildikleri yılda beyan edilerek vergilendirilmektedir. Tamamlandığı halde henüz satışı yapılmayan bağımsız bölümler işletme açısından stok sayıldığından ticari kazancın tespitinde gelir unsuru olarak işlem görmeyecektir. Bu bölümler, satılincaya kadar stokta bekletilmekte ve satıldıkları yılın ticari kazancına dahil edilerek beyan edilmektedirler (Çankaya; 2003, s.390).

3.5.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaat İşlerinde Vergilendirme

Yukarıdaki bölümlerde de açıkladığımız üzere taahhüt şeklinde verilen inşaat yapım hizmeti, bir inşaat ve onarım işletmesi ile işin yapılmasını isteyen taraflar (gerçek/tüzel kişi) arasında karşılıklı anlaşarak imzaladıkları sözleşme esasları çerçevesinde belirli bir ücret karşılığında yapılmasıdır. Dolayısıyla, bu tür taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar da Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Taahhüt şeklindeki inşaat işleri;

- ✓ Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri,
- ✓ Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Taahhüt şeklindeki inşaat işlerinin yıllara yaygın olması halinde taşıdığı özellikler nedeniyle genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemi kabul edilmiştir. Özel vergileme sadece birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işlerinde söz konusudur. Aynı yıl içinde başlanıp bitirilen taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilmektedir (Kızılot; 2008, s.59).

Türk vergi mevzuatında “Vergiye Tabi Gelirin Yıllık Olması İlkesi” benimsenmiştir. Bu ilke; gelir üzerinden alınan vergilerde bir yıllık dönemin esas alınması anlamına gelmektedir. Gelirin yıllık olması ilkesinin Gelir Vergisi Kanununda birçok istisnası bulunmaktadır. Ancak gelirin yıllık olmasının en önemli istisnası, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleridir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işine dayanan ve yapısı itibarıyla bir takvim yılı içerisinde bitirilmesi mümkün olmayan, inşaat, hafriyat, baraj, yol, köprü, tünel ve metro yapımı gibi inşaat ve onarım işlerini kapsayan bir faaliyettir. Başka bir ifadeyle taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işinin süresi bir yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre esas alınır. Burada ifade edilen süre 12 aylık süre değil hesap dönemidir (Şenlik; 2011, s.25).

3.5.2.1. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme

Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri inşaat işletmelerinin aynı yıl içinde başlayıp bitirdikleri inşaat işlerini ifade etmektedir. Dolayısıyla bu işlerden elde edilen kâr ya da zarar, iş aynı yıl içinde bittiği için kesin olarak tespit edilir ve yıl sonunda dönem sonu işlemlerine dahil edilerek vergilendirilir. Aylara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak da ifade edilebilen bu tür inşaat işleri üretim işlerinde olduğu gibi vergilendirilmektedir. Bu tür inşaat işlerinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde olduğu gibi gelir vergisi stopajı uygulaması bulunmamakta fakat geçici vergi uygulaması bulunmaktadır (Ekergil vd.; 2013, s.32).

3.5.2.2. Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, henüz iş tamamlanmadan önce hasılat ve maliyetin tespitinde birtakım zorluklar yaşandığından bu kapsamında elde edilecek kazançlar genel hükümler dışında özel bir vergileme rejimine tabi tutulmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazancın tespit edilebilmesi ve vergiye esas matrahın belirlenebilmesi için hasılat ve maliyetin hesaplanması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekopaj işlerinde inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur (anılan) 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 Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar*” hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, bir inşaat ve onarım işinin Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi kapsamında vergilendirilebilmesi için aşağıda yer alan üç özelliği taşıması gerekir.

1. Faaliyetin konusunun inşaat ve onarım işi olması,
2. İnşaat ve onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapılması,
3. İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması.

Bu şartları birlikte taşımayan işlerin, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinden faydalandırılması mümkün değildir. Yine GVK 42. madde kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi oldukça önemlidir. Buna göre; Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, işin başlangıç tarihi olarak kabul edilir (Güneş; 2009, s.601).

Gelir Vergisi Kanununun “*müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması*” başlıklı 43. maddesine göre, 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:

- ✓ Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (*enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının*) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,
- ✓ Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne 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,

- ✓ 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.

İnşaat işi ile ilgili olmayan ve ortak gider niteliği taşımayan giderlerin herhangi bir dağıtımına tabi tutulmadan doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması tabiidir.

Gelir Vergisi Kanununun 44. maddesinde “*inşaat 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 bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır*” hükmü yer almaktadır. Buna göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay işin bitim tarihidir ve bitim tarihinden sonra ortaya çıkan gelir ve giderler hangi yıl ortaya çıkmışsa o yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınmalıdır.

3.5.2.3. Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazancın Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekopaj işlerinde inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur (anılan) yıl beyannamesinde gösterilir*” denildiğinden yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri sonucu elde edilen kazançlar, işin bittiği yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur. Vergiye esas beyannameler ise gelir vergisi mükellefleri tarafından işin bitimini takip eden yılın Mart ayının birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, kurumlar vergisi mükellefleri ise kurumlar vergisi beyannamesi ile hesap döneminin kapandığı dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı bulundukları yer vergi dairesine vermek zorundadırlar.

3.6. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde kazancın, işin bitiminde tespit edildiğini ve vergilemenin de bundan sonra yapıldığını yukarıda açıklamaya çalışmıştık.

Uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde vergi tevkifatı esaslı kabul edilmiştir (Kızılot; 2009, s.109).

Vergi tevkifatı, GVK 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır.

Nakden Yapılan Ödemeler:

- ✓ Müteahhide parasal olarak yapılan ödemeler,
- ✓ Banka hesabına yapılan havaleler,
- ✓ Üçüncü kişilere olan borçlarından dolayı müteahhit adına bu kişilere yapılan ödemelerdir.

Hesaben Yapılan Ödemeler:

Hesaben ödeme; vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder (GVK. Madde 96).

- ✓ Hakediş raporlarının düzenlenmesi,
- ✓ İş hasılatı ile ilgili fatura kesilmesi,
- ✓ Bu faturaların defterlere kaydedilmesi gibi.

Avans Olarak Yapılan Ödemeler: Avans ödemelerinde tevkifat uygulanacağı GVK'nın 94'üncü maddesinde parantez içi hüküm olarak yer almaktadır.

Avans, bir mal veya hizmetin alınması için mal teslim edilmeden veya hizmet ifa edilmeden önce bunların bedellerine mahsuben yapılan ödemedir.

3.6.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından

Gelir Vergisi Kanununun “vergi tevkifatı” başlıklı 94’üncü maddesinin 3’üncü bendinde “42’nci madde (Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri) kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden” ibaresiyle vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanların, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlü oldukları belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinde “kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kazanç safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır” hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde belirtilen işletmeler safi kurum kazançlarını Gelir Vergisi Kanununa göre tespit ederler. Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmeler Gelir Vergisi Kanununun 42, 43 ve 44. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre özel bir vergileme rejimine tabi tutulurlar.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasında, tevkifat yapmakla sorumlu olanların avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben istihkak sahiplerine yapılacak ödemelerden kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapmak zorunda oldukları belirtilmiş, aynı maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup söz konusu kesinti oranı 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 3 olarak belirlenmiştir. Yıllara sari İnşaat ve onarım işleri dolayısıyla yükleniciye ödenen avans ödemesi ileride yapılacak hakediş ödemelerinden mahsup edilecek olup avans ödemesinin yapıldığı dönemde Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca tevkifata tutulacağı tabiidir.

3.6.2. Geçici Vergi Açısından

Geçici vergi uygulaması, 01.01.1999 tarihinden itibaren başlamış olup niteliği itibari ile nihai vergileme özelliği taşımayan endirekt bir vergidir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, adlarına tahakkuk edecek gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanmaktadır. Geçici vergiye esas matrahlar Mart, Haziran, Eylül ve

Aralık ayları sonunda hazırlanan gelir tablosu üzerinden, Ocak ayından başlamak üzere kümülatif olarak hesaplanır ve beyan edilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapanlar ile geçici noterlik görevini ifa edenler, bu işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları nedeniyle geçici vergi ödemek zorundadırlar.

Gelir Vergisi Kanununun geçici vergi ile ilgili mükerrer 120. maddesinin 1. fıkrasında “42. madde kapsamına giren kuruluşlar hariç” denilmek suretiyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Çünkü hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması bir nevi geçici vergi niteliğindedir. Zira bu işi yapanlar vergi kesintisi yoluyla henüz hasılat oluşumu aşamasında vergilendirilmektedir.

3.6.3. Katma Değer Vergisi Açısından

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri, aynı zamanda bir hizmetin ifası olarak değerlendirilmekte ve işi yapan işletmelerin de yaptıkları bu işlerden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak işlem görmektedir. Bu tür inşaat işlerini yapan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yaptıkları işlerle ilgili olarak katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmaktadır. Ayrıca, bu işletmeler Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1 ve 4’üncü maddeleri kapsamına dahil olduğundan genel oranda KDV’ye tabidirler. Ancak burada vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihin tespit edilmesi oldukça önemlidir. KDV Kanunu’nun 10’uncu maddesinde vergiyi doğuran olay: “Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ve kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması” anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Maliye idaresine göre, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde vergiyi doğuran olay, hakediş belgesinin ihale makamı tarafından onaylanması ile meydana gelmektedir. Uygulamada bu durum inşaat sektöründe bir takım sıkıntılara yol açmaktadır. Çünkü daha tahsil edilemeyen hasılatın KDV’sini beyan edip ödemek durumunda kalınmakta ve bu da finansal açıdan inşaat şirketlerini zor durumda bırakmaktadır.

Verginin hesaplanmasında kesin kabulün yapılması şart değildir. İhale makamının onay tarihindeki vergi oranı üzerinden KDV hesaplanarak genel hükümler çerçevesinde beyan edilip bağlı bulunan yer vergi dairesine yatırılması gerekmektedir.

Ancak unutulmamalıdır ki hakediş belgesi, VUK yönetmelik hükümlerine tabi bir belge olmadığından, hakediş belgelerinin ayrıca faturalandırılmaları, fatura üzerinde KDV tutarını ayrı göstererek indirim konusu yapmaları, muhasebe kayıtları söz konusu faturaya istinaden yapılması gerekmektedir. Düzenlenen fatura, hakediş belgesi ile aynı tarihi taşınmalı ve ait olduğu dönemde indirim konusu yapılmalıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9. Maddesi ile Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

26.04.2014 tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı başlıklı bölümünde "...Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır" denilmektedir.

Tevkifat kullanılan malzemelere ait olan tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak olup, yüklenicileri tarafından tamamen ya da kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş veya devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin kendisine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutması öngörülmüştür (Alagöz; 2009, s.8).

3.6.4. Damga Vergisi Açısından

Damga Vergisi Kanunun 1. maddesinde "Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir" denilmektedir.

Damga vergisi, kişilerin kendi aralarında ya da resmi dairelerle yaptıkları hukuki işlemlerde düzenledikleri belgeler ya da kağıtlar üzerinden ödedikleri mali yükümlülüklerdir.

Damga Vergisi Kanunun 3. Maddesinde, "Damga Vergisinin mükellefi bu kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle (genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler) kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder" denilmektedir.

Resmi daireler dışında kalan kişilerin yaptığı işlerde sadece avanslar damga vergisine tabi olup, hakedişler damga vergisine tabi değildir. Bununla birlikte geçici hakedişler avans niteliğinde olduğundan damga vergisine tabidir.

Damga Vergisi Kanununa göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde damga vergisine tabi tutulan başlıca işlemler;

- ✓ Sözleşmeler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli parayı ihtiva edenler,
- ✓ Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde hakediş ödemeleri,
- ✓ Avanslar (henüz hakediş raporuna bağlanmayan ödemeler),

Damga Vergisi Kanununun 1. maddesine göre “makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde” hakediş ve avans ödemeleri üzerinden 2016 yılı için binde 9,48 ve ihale kanununa tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğine haiz kurumların her türlü ihale kararlarında da binde 5,69 oranında damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

İnşaat Muhasebesinde Tevkifat

Kamu idare ve kurumları, iktisadî kamu kurumları, diğer kurumlar, ticaret şirket ve iş ortaklıkları, dernek, vakıf, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatif ve yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye zorunlu ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabına göre belirleyen çiftçiler; ödemeleri (avans olarak ödenenler de içinde) nakit yaptıkları ya da hesaba gönderdikleri zaman, hakediş sahiplerinin gelir vergilerinin alacağına sayılmak üzere tevkifat yapmaya zorludurlar.

(3946 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle değişen maddesi. Yürürlük; 01.01.1994). Tevkifat oranı %3'tür (GVK Madde: 94).

Yapım işleri ve bunlarla beraber yapılan mühendislik, mimarlık ve etüt proje gibi hizmetlerde hizmeti alana 2/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır. 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, dekapaj,¹ taşkın koruma ve bu tür işlere ait her çeşit inşaat işleri ile yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile alakalı tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, (boya

¹ **Dekapaj:** Bina yapılacak herhangi bir arsa veya dolgu yapılacak herhangi bir arazinin üstündeki bitkisel veya yumuşak toprağın, açık maden işletmelerinde cevher üstündeki toprağın sıyrılmasına denir. (<http://sozluk.insaatbolumu.com/terimler/dekapaj-nedir/>)

badana dahil) her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve bunun gibi işlere tevkifat uygulanması zorunludur. Ayrıca bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla alakalı olmakla beraber inşaat işinden sonra ya da inşaat işinden bağımsız olarak yapılması durumunda da bu kapsamda tevkifata tabidir (Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (Seri No:117), Resmi Gazete Tarihi: 14.04.2012, Sayı: 28264, Madde: 3.2.1).

3.7. İNŞAAT FİRMALARINA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ

İnşaat onarma işleri Gelir Vergisi Kanunun Ticari Kazanç hükmü ile vergilendirilir. Ancak yapılan işin izleyen yıllarda devam etmesi halinde özel vergilemeye tabii olmaktadır. Özel vergilendirme sadece birden çok yıla yayılan inşaat ve onarma işleri için geçerlidir.

İnşaat ve onarma işlerinin özel hükümlere dahil olabilmesi için;

1. İnşaat ve onarma işi olması
2. Taahhüde bağlı olarak yapılması
3. Yıllara yaygın olması gerekir.

Bu özelliklerde ki inşaat onarma işlerinde bahsi geçen özel hükümler inşaat ve onarma işi tamamlanmadan verginin doğmamasının yanı sıra yapılan hakedişlerde de vergi kesintisi (stopaj) uygulanmasıdır.

3.7.1.Genel Olarak Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde verginin işin bitiminde doğacağı önceki kısımlarda açıklanmıştı. Uzun sürebilecek inşaat onarma işlerinde hem Devletin vergiyi geç tahsil etmesinden hem de mükellefin ödemeyi bir kerede yapacak olmasından kaynaklanacak zorlukların giderilmesini önlemek amacıyla hem vergilendirmedeki gecikmeyi azaltma amacıyla hem de mükelleflerin ödemelerdeki zorluklarını gidermek için inşaat ve onarma işlerinde vergi kesintisi esas kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanun'unun 94/3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, 42. Madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir (kurumlar) vergilerine mahsuben (avans olarak verilenler dahil) vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Fakat

başladığı yılda bitirilen inşaatlar sırasında yapılan ödemelerden vergi kesilmez (KIZILOT, a.g.e. s.104).

Kesinti oranı önce % 3 olarak saptanmış ancak daha sonra 1137 Sayılı Kanun’la 1969 yılından itibaren % 2’ye indirilmiştir. 2361 Sayılı Kanun’la da 01.01.1981 tarihinden itibaren % 5’e yükseltilmiştir. Kesinti oranı 2006/1149 ve 2006/1147 sayılı BKK’lar ile 01.01.2007 tarihinden itibaren bugüne kadar % 3 olarak uygulanmaktadır. Kesilen vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir (KIZILOT, a.g.e. s.105).

3.7.2.Hesaben Ödeme

GVK’nın 94. Maddesinde, vergi kesintisinin, istihkakların nakden veya hesaben ödendiği sırada yapılacağı hüküm altına alınmış ve 96. Maddesinde de “hesaben ödeme”nin neyi ifade ettiği açıklanmıştır. GVK’nın 96. maddesinde aynen, *“Vergi tevkifatı, 94. Madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt işleri ifade eder”* denilmektedir (KIZILOT, a.g.e. s.105).

Burada yapılan açıklamaya göre müteahhitlerin idareye olan borçlarının hesaben kapatılmasında dahi stopaj kesintisinin yapılabileceği anlaşılmaktadır.

3.7.3. Avanslarda Vergi Kesintisi

GVK’nın 94/3. Maddesinde *(42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden)* parantez içinde de geçen avans olarak yapılan ödemelerde dahil olması sebebiyle idarenin müteahhitlere iş başında yapılan avanslarında tevkifat uygulanması gerekmektedir. İş başlangıcında yapılan bu ödemelerin ileride hakedişlerden mahsup edileceği düşünülerek tevkifat uygulandığı açıktır.

Avansların müteahhide doğrudan ödenmeksizin, toplu halde demir, çimento gibi malzeme satın alımında ya da ithalat için akreditif açmada kullanılmak üzere müteahhit adına idarece ilgili müessese ve bankalara yatırılması halinde de, aynı şekilde kesintiye tabi tutulacaktır.

Başka bir anlatımla, idare tarafından temin olunan malzeme bedelleri, müteahhidin istihkakına dahil olduğundan, ne şekilde karşılanırsa karşılanırsın (ister avansla, ister istihkak bedelinden mahsup yolu ile) kesintiye tabidir (KIZILOT, a.g.e. s.107).

3.7.4. Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatın İzleyen Yıla Taşması Durumunda Vergi Kesintisi

İnşaat ve onarma işlerinin yıllara yaygın olup olmayacağı sözleşme imzalanırken bellidir ve sözleşmenin süresine göre yapılan ödemelerde tevkifat yapılıp yapılmayacağı nettir. Fakat sözleşmenin aynı takvim yılı içinde biteceği ön görülüp de bir sonraki yıla herhangi bir sebepten ötürü geçmesi durumunda yapılması gerekenler incelenecektir.

Sözleşme aynı takvim yılı içinde bitecek şekilde imzalandı ise aynı takvim yılı içinde yapılan ödemelerde herhangi bir tevkifat uygulanmayacaktır. Sözleşme yıllara yaygın olmaya başladığı dönemden itibaren yapılacak ödemelerden tevkifat kesintisi yapılacaktır.

15.04.1982 yılında maliye bakanlığından alınan özelge de ise bu konuya açıklık getirilmiştir.

İnşaatın gelecek yıla yaygın olduğu dönemde ödenecek hakedişlerden stopaj yapılacağı, geriye dönük olarak, 1981 yılı için stopaj yapılmayacağını (*Maliye Bakanlığı'nın, 15/04/2014 tarih ve 22112-261/32457 sayılı özelgesi*) açıklamıştır.

3.7.5. Bölümler Halinde Taahhüt Edilen ve Birden Fazla Yıla Taşmayan İnşaatlarda Stopaj

Bölümler halinde taahhüt edilen her bir işin ayrı ayrı geçici kabulü bulunan işlerde işlerin toplam yapım süresi değil her birinin tek tek süreleri ele alınarak stopaj uygulanacağı veya uygulanmayacağına karar verilir. Eğer süre gelen işlerden biri izleyen yıla sarkıyorsa o işle ilgili ödemelerden stopaj kesintisi yapılacaktır. Eğer yapılacak iş aynı yıl içinde bitirilecekse o işle ilgili ödemelere stopaj kesintisi uygulanmayacaktır.

3.7.6. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi

İnşaat ve onarım işlerinde müteahhitler işlerin bir bölümü taşeron diye adlandırdığımız ikinci derece müteahhitlere devredebilirler. Bu gibi durumlarda genel olarak ana müteahhit ile aynı hükümlere tabidirler.

Taşeronla yaptırılan iş yıllara yaygın ise stopaj kesintisi taşeron firmaya da yapılacaktır. Eğer taşeron firmaya yüklenen iş aynı takvim yılı içinde bitecek ise stopaj kesintisi yapılmayacaktır.

Taşeron firmaya yüklenen iş ilk sözleşme imzalandığında aynı takvim yılı içinde bitecek şekilde imzalanıp ön görülmeyen sebeplerden ötürü takip eden yıla

sarkması durumunda ise takip eden yıllarda ödenen hak edişlerde stopaj kesintisi yapılacaktır.

4. BÖLÜM

GAYRİMENKUL MUHASEBESİ

4.1. GAYRİMENKULLERİN SINIFLANDIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1.1. Gayrimenkul Kavramı

Gayrimenkul, fiziksel bir varlık olan arazi ve bu arazi üzerine insanlar tarafından yapılmış yapılar olarak tanımlanır. Gayrimenkul, yerin üstünde ve altındaki tüm ilaveleriyle birlikte, görülebilen, dokunulabilen maddi bir “şey”dir.

Gayrimenkul kelime olarak, yabancı, başka anlamına gelen “gayr” sözcüğü ile nakledilmiş, taşınmış anlamına gelen “menkul” sözcüğünün birleşmesiyle oluşmuştur. Bu nedenle “taşınmaz mal” olarak da adlandırılmaktadır (Kızılot; 2005).

Gayrimenkul; arazi ve ağaçlar ve madenler gibi arazinin doğal parçası olan her şeyin yanı sıra, binalar ve iyileştirmeler gibi araziye insanlar tarafından yapılan eklentileri de kapsamaktadır. Elektrik, su, ısıtma tesisatı ve asansör gibi tüm sabit bina eklentileri de gayrimenkulün bir parçasıdır. Gayrimenkul ayrıca hem toprak üstü hem de toprak altı tüm eklentileri içerir.

Gayrimenkul (Taşınmaz Mülk); toplum yararı amacıyla geliştirilmiş sınırlamalar dışında, sahiplerine diledikleri gibi kullanma hakkı veren, Türk Medeni Yasası uyarınca, arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız kısımlardır (Açlar, Çağdaş; 2002).

4.1.2. Gayrimenkul Çeşitleri

Gayrimenkuller, kullanıcı ve gayrimenkul cinsi açısından beş çeşide ayrılmaktadır. Bunlar;

- ✓ Konut (apartman dairesi, villa gibi her türlü ev)
- ✓ Ticari Gayrimenkul (Ofis binaları, alışveriş merkezleri, mağazalar)
- ✓ Endüstriyel Gayrimenkul (üretim ve/veya teknoloji üreten fabrikalar)
- ✓ Tarımsal Gayrimenkul (tarımsal üretim yapılan araziler)

- ✓ Özel Amaçlı Gayrimenkul (okullar, golf alanları, ibadet alanları)

4.1.3. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Gayrimenkullerin Sınıflandırılması

- ✓ Bir işletmenin ana faaliyet konusunu (gayrimenkul alım-satımı) oluşturan, satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya onarım aşamasında olan gayrimenkuller, “TMS 2 Stoklar Standardı”na göre sınıflandırılır.
- ✓ İşletme tarafından maddi duran varlık statüsünde bulunan gayrimenkullerin satılmasına karar verilmiş ise bu gayrimenkuller “TFRS 5 Satış Amacı ile Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı”na göre sınıflandırılır.
- ✓ Herhangi bir inşaat sözleşmesi kapsamında üçüncü kişiler adına inşa edilen veya onarılan gayrimenkuller “TMS 11 İnşaat Sözleşmesi Standardı”na göre sınıflandırılır.
- ✓ İşletmenin faaliyetleri için kullandığı gayrimenkuller, işletme sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller olarak “TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı”na göre sınıflandırılır.
- ✓ İşletme, aktifinde kayıtlı gayrimenkulleri kira geliri ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutuyorsa “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı”na göre sınıflandırılır.

4.2. GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ

Gayrimenkul alım-satımı amacıyla kurulan işletmelerde alınan bu taşınmazlar, ticari mal stokları olarak adlandırılır ve maliyet bedeli ile muhasebe kayıtlarına alınırlar.

Örnek: ABC Gayrimenkul Ltd. Şti. peşin olarak 100.000.-TL + %18 KDV karşılığında bir dükkan satın almıştır. Alım sırasında katlandığı masraf (tapu masrafı 3.000.-TL, boya-tadilat masrafı 15.000.-TL + % 18 KDV) tutarı ise 20.700.-TL’dir.

Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

153. TİCARİ MALLAR	118.000.-	
191. İNDİRİLECEK KDV	20.700.-	
100.KASA		138.700.-

İşletme aktifinde kayıtlı gayrimenkuller satışa konu olduğunda, normal ticari malların kayıtlardan düşülmesi yöntemleri (*sürekli envanter yöntemi, aralıklı envanter yöntemi*) kullanılacaktır. Bu yöntemlere kısaca baktığımızda;

4.2.1. Sürekli Envanter Yöntemi:

Bu yöntemin esası mal satılırken maliyetinin bilinmesidir. Satılan malın maliyeti satış anında tespit edilir ve ilgili yevmiye kaydı, satış yevmiye kaydından sonra yapılır. Daha çok, değer olarak büyük çeşit olarak az sayıda mal satışı yapan işletmelerde uygulama alanı bulur. Uygulamada satış tutarının tamamı gelir, maliyeti ise gider kaydedilir.

Örnek: ABC Gayrimenkul Ltd. Şti. peşin olarak 118.000.-TL'ye aldığı dükkanı, 250.000.-TL + % 18 KDV karşılığında peşin olarak satmıştır.

Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

100. KASA	295.000.-	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		250.000.-
391. HESAPLANAN KDV		45.000.-
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	118.000.-	
153. TİCARİ MALLAR		118.000.-

Ancak, mal sayısının fazla ve farklı fiyatlardan girişler olduğu durumlarda işletmelerin satılan malın maliyetini tespit için kullandıkları stok değerleme yöntemleri bulunmaktadır. Bunlar;

- ✓ **Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi:** Maliyet, varsa dönem başı mal mevcudu ve dönem içerisinde alınan malların toplam maliyetlerinin toplam mal miktarına bölünmesi ile tespit edilir ve satışlarda bu maliyet kullanılır (Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3. Cilt: s.184, 2015).

- ✓ İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi: Satılan veya imalata verilen malların işletmeye ilk giren mallardan olduğu varsayılır. Malların çıkışının takvim olarak önce alınandan başlandığı ve sıranın buna göre devam ettiği düşünülür. Dönem sonu geldiğinde işletmede stok olarak kalan emtia, tarih olarak en son işletmeye giren mallardır. Stok maliyeti de doğal olarak en son işletmeye alınan malların maliyetlerine göre yapılır (Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3. Cilt: s.186, 2015).
- ✓ Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi: 5024 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yöntemin kullanılması TMS uygulamasında da yasaklanmıştır.

4.2.2. Aralıklı Envanter Yöntemi:

Satılan ticari malın maliyeti, satış anında ya bilinmemektedir ya da bilme gereği duyulmamaktadır. Bu yöntemi, değer olarak küçük çeşit olarak birbirine benzer veya çok sayıda mal satan işletmeler kullanmaktadır.

İşletmelerin sattığı malların yıl içindeki fiyatları sürekli değiştiğinden, satılan aynı maldan hangilerinin hangi fiyattan girdiği tespit edilmeyebilir veya tespit etme ihtiyacı duyulmayabilir.

Buna göre, satışlardan elde edilen kazancın tespit edilebilmesi için dönem sonunda stoklarda kalan malların değeri tespit edilerek dönem sonu stoklar bulunur. Dönem içerisinde işletme stoklarına giren malların toplam değerinden (“153. Ticari Mallar” hesabının borç bakiyesinden), dönem sonu stokların değeri düşülerek satılan ticari malın maliyeti bulunur.

Sürekli envanter yönteminde maliyet satışların ardından, aralıklı envanter yönteminde ise dönem sonlarında bir kez hesaplanmaktadır. Yapılan iki yöntemde de satılan malların maliyeti ve bunun sonucunda kar veya zarar aynıdır.

4.2.3. Dönem Sonu Değerleme İşlemleri

Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesine göre değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olarak belirlenmiş olmakla birlikte satın alınan malların maliyet bedeline nelerin gireceği ya da nelerin girmeyeceği yönünde herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Yurt içinden satın alınan mallar ile ilgili maliyet bedelini oluşturan unsurlar şöyle sıralanabilir;

- Emtianın satın alma bedeli,
- Emtianın işyerine getirilmesi için yapılan nakliye ve hamaliye giderleri,

- Emtianın alımı ile ilgili olarak ödenen sigorta giderleri,
- Alış komisyonları,
- Emtia ile ilgili finansman giderleri,
- Emtianın işletmeye getirilmesi aşamasına kadar yapılan depolama giderleri.

Yukarıda belirtilen giderler işletme tarafından bizzat yapılmış olmaları halinde maliyet unsurları olarak dikkate alınabilirler.

Stoklar, elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Alınıp-satılmak amaçlı gayrimenkullerde satış bedelinden, ilan-reklam giderleri ile komisyon düşüldüğünde net gerçekleşebilir değer bulunabilir.

Kullanım amaçlı alınan gayrimenkuller (250. *Arazi ve Arsalar*, 251. *Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri*, 252. *Binalar*) elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Bu tür maddi duran varlıkların satın alma bedeline; alış sırasında katlanılan giderler, vergi-resim ve harçlar, finansman giderleri ile tadilat giderleri eklenebilir.

Kullanım amaçlı alınan ancak istenilen seviyede olmayan (yeterli donanım, alt yapı, iç mimari vb.) gayrimenkul, işletmenin çalışma amaçlarına uygun hale getirilinceye kadar yapılan harcamalar 258. *Yapılmakta Olan Yatırımlar* hesabında takip edilir. Söz konusu gayrimenkul kullanıma uygun hale geldiğinde gayrimenkulün niteliğine göre uygun maddi duran varlık (252. *Binalar vb.*) hesabına aktarılır.

Örnek: ABC Gayrimenkul Ltd. Şti. 15 Ağustos 2014 tarihinde çalışma ofisi olarak kullanmak amacıyla peşin 400.000.-TL + % 18 KDV'ye satın aldığı XYZ İş Merkezinin 4. katını tadilata aldırıştır. Tadilat bedeli olarak 2014 yılında 40.000.-TL + % 18 KDV, 2015 yılı Haziran ayı sonuna kadar da 16.000.-TL + % 18 KDV tutarında harcama yapmıştır. Ofis, 01 Temmuz 2015 tarihi itibarıyla kullanıma hazır hale gelmiştir.

Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

15.08.14			
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	400.000.-		
191. İNDİRİLECEK KDV	72.000.-		
100. KASA		472.000.-	
31.12.14			
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	40.000.-		
191. İNDİRİLECEK KDV	7.200.-		
100. KASA		47.200.-	
30.06.15			

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	16.000.-	
191. İNDİRİLECEK KDV	2.880.-	
100. KASA		18.880.-
01.07.15		
252. BİNALAR	456.000.-	
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		456.000.-
/		

4.2.4. Amortisman İşlemleri

Kullanım amaçlı gayrimenkullerde amortisman konusu son derece önemlidir. Amortismanın tanımı Vergi Usul Kanunu'nda yapılmamıştır. Ancak, Kanun'un 313'üncü maddesinde; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranması, aşınması veya değerinde düşmeye maruz kalması muhtemel bulunan,

- a) Gayrimenkullerin,
- b) Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, (bu kıymetler;
 - b.1 Gayrimenkulleri tamamlayıcı unsurlar,
 - b.2 Tesisat ve makineler,
 - b.3 Gemi ve diğer taşıtlar,
 - b.4 Gayri maddi haklar olarak sıralanmıştır.)
- c) Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin,

VUK'un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin, yine VUK'da belirtilen esaslar ve süreler dahilinde yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturduğu belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre; iktisadi bir kıymetin amortismanına tabi tutulması için aşağıdaki şartların tamamının birlikte bulunması gereklidir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3. Cilt: s.248, 2015).

- 1- İktisadi kıymetin işletmenin aktifinde kayıtlı olması ve bilfiil kullanılması veya kullanıma hazır olması, envanter defterinin ayrı bir yerinde, amortisman defterinde, amortisman listelerinde gösterilmesi,
- 2- İşletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- 3- İktisadi kıymetin yıpranma, aşınma ya da değerden düşme etkisi altında bulunması,

- 4- İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması (2016 yılı içinde alınacak iktisadi kıymetler için 900.-TL)

Vergi Usul Kanunu'nun 314'üncü maddesine göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, fındıklık, zeytinlik ve güllükler, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve haklar amortismanına tabi tutulur.

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesine göre mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığınca iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden amortisman hesaplayacaklardır. TMS uygulamasında faydalı ömür işletme tarafından belirlenir ve işletmenin o sabit kıymetten faydalanacağı süreyi esas alır.

TMS uygulamasında arsanın sınırsız faydalı ömrü olduğundan amortisman uygulanmaz ve binalarda amortisman, arsa hariç değere uygulanır.

TMS uygulamasında maddi olmayan duran varlıklar sınırlı ve sınırsız faydalı ömürlü kıymetler diye ayrıma tabi tutulmuş ve sınırsız yararlı ömre sahip kıymetler, amortisman yoluyla değil, değer düşüklüğü testi yoluyla yok edilir anlayışı benimsenmiştir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3. Cilt: s.252, 2015).

Vergi Usul Kanunu'nda her yıl ayrılacak amortisman tutarının hesaplanmasına ilişkin iki yöntem bulunmaktadır.

1- Normal Amortisman Usulü: Bu yöntemde ayrılacak amortisman tutarı, gayrimenkul maliyetinin, söz konusu gayrimenkulün tahmini faydalı ömrüne bölünmek sureti ile bulunur. SPK mevzuatına göre, faydalı ömür işletmeler tarafından serbestçe belirlenmesine rağmen VUK'da böyle bir serbestlik söz konusu değildir.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 / \text{Faydalı Ömür}$$

İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri, Maliye Bakanlığı tarafından duruma göre değiştirilebilmektedir. Amortisman süre ve oranları, 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekinde bir liste ile duyurulmuş daha sonraları bu listeler, 339-365-389-399-406-418 ve 439 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile değiştirilmiştir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3. Cilt: s.251, 2015).

2- Azalan Bakiyeler Usulü: Azalan bakiyeler yöntemi, % 50'yi geçmemek üzere, her yıl bakiye değer üzerinden normal amortisman oranının iki katı

amortisman ayrılmasıdır (Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3. Cilt: s.253, 2015). Bu usulün seçilmesi ihtiyaridir. Mükellefler her bir iktisadi kıymet için bu iki yöntemden birisini uygulayabilirler. VUK'un mükerrer 315'inci maddesinde düzenlenen azalan bakiyeler usulünün uygulanmasında; her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer (net defter değeri), önceden ayrılan amortismanlar toplamının (birikmiş amortismanların) kayıtlı değerden çıkarılması ile bulunur. Amortisman oranı, varlığın net defter değeri ile çarpılır.

$$\text{Amortisman Oranı} = (1 / \text{Faydalı Ömür}) \times 2$$

5. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI TMS 11

5.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-11 (TMS 11), İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki temel amaç, ülkeler arasındaki finansal raporlamaları tutarlı hale getirmektir.

Bugün itibarıyla bakıldığında Dünyada uygulanan mevcut iki büyük muhasebe standardı seti bulunmaktadır.

- 1- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları* (International Financial Reporting Standards - IFRS),
- 2- ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan *ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri* (United States Generally Accepted Accounting Principles-USGAAP)’dır.

Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil, ekonomik özünü yansıtmalarını temel alan “ilke bazlı” standartlar olmasına karşın; USGAAP standartlarının her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemelerden oluşan “kural bazlı” standartlar olmasıdır.

İlke bazlı standartlar, konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmakta iken, kural bazlı standartlar finansal raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan alıkoymakta, standartların esas amacı kapsamında yapılacak değerlendirmeleri bir anlamda engellemekte, mali tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin uygulamalara yönlendirmektedir (İbiş ve Özkan; 2006, s.30).

5.2. MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ

Ülkemizde muhasebe düzenlemelerinin 1926 yılına kadar Fransa, 1956 yılına kadar Almanya ve sonraki yıllarda Amerikan muhasebe sistemlerinin etkisinde şekillendiği görülmektedir. Türkiye muhasebe sisteminin günümüze kadar geldiği noktada, başta Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

(BDDK) Tebliğleri, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliğleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri (MSUGT), Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğleri, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) vb. düzenlemelerin etkisi vardır (Erserim; 2007, s.1).

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşması, 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı yasa ile olmuştur. Muhasebe uygulamalarındaki çok seslilik, 1994 yılında Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konulan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile büyük ölçüde önlenmiştir. Ulusal alanda birlik sağlayan bu düzenlemenin, uluslararası arenada geçerli uygulamaları tamamen içermemesi sebebiyle bu açığın kapatılması ihtiyacı doğmuştur. Muhasebe meslek üst birliği olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), bu açığı kapatmak amacıyla 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) yönergesini yayınlarak TMUDESK’in oluşumunu sağlamıştır. TMUDESK, muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı karşılamak amacıyla, muhasebe ilgi gruplarının temsilcilerinin (meslek mensupları, mali tabloları uygulayıcılar ve kullanıcılar, devlet, özel sektör, üniversiteler ve diğerleri) katılımıyla ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar üretmek üzere kurulmuştur (Bostancı; 2002, s.6).

Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere kurulan TMUDESK’in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Başpınar; 2004, s.50-51);

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin geliştirilmesine ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu TMS 11'in 2002 yılına kadar 19 adet muhasebe standardı yayımlanmıştır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 4487 sayılı Kanunla eklenen ek 1'inci maddeyle kurulmuş bulunan, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihi itibarıyla idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliği olarak faaliyete geçmiştir ve TMS 11'in görevlerini, o tarihe kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Uluslararası Muhasebe Standartlarının set olarak uygulamaya konulması konusunda ilke kararı almış ve çalışmalarını bu yönde sürdürmüştür (Akdoğan; 2004 s.21).

Mevcut haliyle değişik kanunlarımızca TMS uygulama zorunluluğu aşağıdaki kurumlar için geçerlidir;

- Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,
- 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,
- 03.06.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,
- 28.03.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri,
- 2012/4213 Sayılı BKK ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler için KGG'nun ilgili BKK'ya İlişkin Usul ve Esasları'nın 11. Md. sinde *"Denetime tabi olan şirketler, finansal tablolarını 6102 sayılı Kanun ve*

TMS'ye göre hazırlar” denmektedir. Dolayısıyla; ilgili BKK’da belirtilen aşağıda yazılı şartları taşıyan işletmeler mali tablolarını TMS’ye uygun olarak hazırlamalıdır.

Şirketler, adı geçen BKK’nın 4. Maddesine göre aşağıda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını peş peşe iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların peş peşe iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.

19 Mart 2016 tarih ve 29658 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2012/4213 Sayılı Karar’da değişiklik yapılarak 01 Ocak 2016 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan şartlar yeniden belirlenmiştir. Buna göre;

- ✓ Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası
- ✓ Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk lirası
- ✓ Çalışan sayısı 200 ve üstü

5.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine yönelik olarak düzenlenen inşaat sözleşmeleri ile ilgili uluslararası düzenlemeler incelendiğinde karşımıza çıkan en önemli konunun gelir ve maliyetlerin inşaatın devam ettiği hesap dönemlerine dağıtılması olduğu anlaşılmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, inşaat sözleşmeleri ile ilgili ilk düzenlemesini “IAS 11 – İnşaat Sözleşmeleri için Muhasebe (*Accounting for Construction Contracts*)” adı ile Mart 1979’da yayınlamış ve komite daha sonra standardı yeniden gözden geçirerek Aralık 1993’de “IAS 11 – İnşaat Sözleşmeleri (*Construction Contracts*)”olarak yeniden yayınlamıştır (IASB; 2009, s.1067).

1993 yılında yayınlanan “IAS 11 – İnşaat Sözleşmeleri” gelir ve giderlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmekte ve sözleşmenin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilememesinde bile tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını kabul etmemektedir (Mirza, Orrell ve Holt; 2008, s.70).

5.3.1. Türkiye Muhasebe Standardı 11: İnşaat Sözleşmeleri

TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı aynı numaralı Uluslararası Muhasebe Standardından çevrilerek ilk olarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 26.10.2005 tarih ve 25978 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Standart, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri (*IAS 11 Construction Contracts Standard*) standardında hangi faaliyetlerin inşaat işi kapsamında değerlendirileceği, inşaat işlerine ait gelir ve giderlerin mahiyetleri ve inşaat faaliyetlerinden elde edilen gelir ve giderlerin ne suretle muhasebeleştirilecekleri detaylı bir şekilde açıklanmaktadır (Tunç; 2007, s.1).

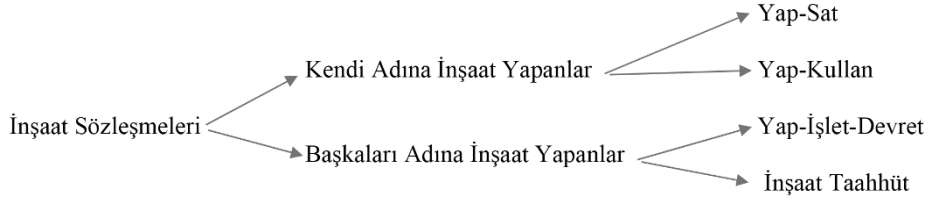
5.3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

TMS 11 Standardının birinci paragrafında, “*Bu Standart yüklenici işletmelerin (müteahhit, yapımcı) finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin (taahhütlerinin) muhasebeleştirilmesinde uygulanır*” denilmektedir.

Bu ifadeden, inşaat firmalarınca başkaları adına yapılan inşaatlara ilişkin inşaat sözleşmeleri bu Standardın kapsamına girmekte, yüklenicilerin kendi adlarına yaptıkları inşaatlar ile **Yap - İşlet - Devret** şeklindeki inşaat işlerinin kapsam dışında kaldığı anlaşılmaktadır.

Yapımcının bir başkası adına yaptığı imal ve inşaatlarla ilgili bir model olan **Yap - İşlet - Devret** modelini konuyu kısaca hatırlamak bakımından açıklama gereği hissettik.

İnşaat sözleşmeleri çeşitli ayrımlara tabi tutulmuştur. Bunlar şematik olarak belirtildiğinde şöyle bir tablo karşımıza çıkar.



✓ **Yap – İşlet – Devret Modeli (Build-Operate-Transfer)**

3996 sayılı Kanunun 3/a ve 94/5907 sayılı BKK’nın 3/b maddelerinde YİD modeli şöyle tanımlanmaktadır; “İleri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesidir.”

Model daha çok kamu kaynaklarının yetersiz olduğu az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde, kamu ve özel sektör işbirliğini hedefleyen ve projelerin gerçekleştirilmesinde, özel sektör ve uluslararası kuruluşlardan sağlanacak kaynakların kullanılarak ihtiyaç duyulan büyük ölçekli yatırımların bütçe dışı kaynaklarla gerçekleştirilmesine olanak sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Bu model yardımıyla tüneller, limanlar, elektrik santralleri, barajlar, atık su arıtma tesisleri, doğal gaz ve petrol boru hatları, hava alanları, otoyollar gibi büyük çaplı yatırım projelerinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır (Seyidoğlu, 1994).

YİD modeli, genel olarak kamu kurumlarınca üretilen bir malın ya da hizmetin ilgili kamu kuruluşlarınca verilecek satın alma garantisi kapsamında özel sektör kuruluşlarınca üretilmesi ve bu üretimin, doğrudan ilgili kamu kuruluşuna ya da son kullanıcılara (tüketicilere) satılması amacıyla yönelik olarak kurulmuş bir modeldir. Model, kurulan bir ortak girişim şirketinin, finansmanını da kendi sağlayarak tüm yatırımı yapması, işletme ve bakım giderlerini üstlenmesi, varsa almış olduğu kredileri geri ödemesi, belirli bir program ve getiri oranı üzerinden koymuş olduğu sermayeyi geri alması ve önceden belirlenmiş olan imtiyaz ya da işletme süresi sonunda yatırımın mülkiyetini anlaşma koşullarına göre ilgili kamu kuruluşuna devretmesine dayanır (Karluk, 1995).

YİD (Yap-İşlet-Devret) modeli, hem hizmeti yapan, hem de hizmetten faydalanan açısından oldukça önemli bir model olup Türkiye’de bu kapsamda yapılan inşaatlar “264. ÖZEL MALİYETLER” hesabına alınmakta ve işletme

süresinin tamamlanmasını müteakip ana işletmeye devredilmektedir. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı YİD modeli inşaatları kapsamamaktadır.

YİD Modelinin amaçları

- ✓ Kamunun altyapı projelerindeki finansal yükünü azaltmak, denk bütçe kavramına olumlu katkıda bulunmak ve kamu verimliliğini arttırmak,
- ✓ Söz konusu yatırım alanlarında muhtemel dış borçlanma ihtiyacını ortadan kaldırarak ülkenin dış borç yükünü arttırmamak, dış ödemeler dengesine olumlu katkıda bulunmak, Türkiye'nin borçlanma kabiliyetini ve kredibilitesini geliştirmek,
- ✓ Ülkeye, proje konularında dış finansal kaynak, ileri teknoloji, bilgi ve tecrübe birikimi kazandırmak, yeni katma değerler üreterek gayri safi milli hasılayı artırmak ve yeni vergi matrahları oluşturarak kamu maliyesine katkıda bulunmak,
- ✓ Yatırım harcamalarının ve bütçe açığının etkilediği enflasyon artışını engellemek,
- ✓ Kamu sektörüne karlı ve verimli özel sektör işletmeciliği konularında özellikle işbirliği ve ortak girişimler sonucunda yönetim etkinliği, sorumluluk, zamanlama, toplam kalite anlayışı ve standartlaşma özellikleri kazandırmak,
- ✓ YİD modeli ile mahalli idareye yatırımlarında bulunan devlet payını daraltarak devletin borçlanmasını azaltmak,
- ✓ YİD modelini bir özelleştirme modeli gibi düşünerek, özelleştirmeye olumlu katkıda bulunmak,
- ✓ Yeni girişim ve karlılık alanları sağlayarak iş ve istihdam konularında yeni alanlar açmak (Yüzer; 2007).

YİD Projelerinde Toplam Yatırım Maliyetinin Unsurları

Projelerin karakteristiğine göre maliyet kalemleri değişiklikler göstermesine rağmen, bir altyapı projesinin maliyet kalemlerinin belirlenmesi ve bunun sonucunda toplam yatırım maliyetinin tespiti gereklidir. Bu maliyet kalemleri şöyledir (Kadyrov; 2003);

Maliyet Kalemleri

- ✓ İnşaat Giderleri
- ✓ Avam ve Nihai Proje Giderleri
- ✓ Makine ve Ekipman Giderleri
- ✓ Projelendirme/Koordinasyon

Toplam İnşaat Maliyeti

- ✓ Müşavirlik ve Kontrol Hizmetleri
- ✓ Yönetim Giderleri
- ✓ Sigorta Giderleri

Toplam Mühendislik ve Kontrol Hizmetleri

- ✓ Kamulaştırma
- ✓ İşletme sermayesi
- ✓ İşletme giderleri
- ✓ Vergiler

Toplam Diğer Giderler

- ✓ Koşullu harcama

Toplam Sermaye ve Maliyet

- ✓ Finansman giderleri
- ✓ Faiz giderleri

Toplam Finansman Giderleri

- ✓ Toplam Yatırım Maliyeti

Yap İşlet Devret Modelinin Muhasebeleştirilmesi

VUK'un 325. maddesinde, sermayenin itfası başlığı altında “*imtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereği olduğundan, imtiyaz sözleşmesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir*

oran veya tutar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu oran veya tutar üzerinden sermaye itfa olur” hükmü yer almaktadır.

YİD modeli çerçevesinde oluşan sözleşmeler imtiyaz sözleşmesi sayılmaktadır.

İmtiyazlı şirketler ile “Yap - İşlet - Devret” modeline göre imtiyaz tanınmış üretim şirketleri, bu hükümdeki şartlarla sermayelerini her yıl belli oranda itfa ederek vergi matrahından indirebileceklerdir (Sürmen; 2000).

Yapılan sözleşmelerde bir taraf mutlaka kamu kurum veya kuruluşu, diğer taraf ise ulusal veya uluslararası sermaye şirketi olmalıdır.

İmtiyazlı şirketler, Devletten hiçbir bedel almadan hem bu tesisleri edinmek için almış oldukları kredileri ödeyecekler ve bu tesislere tahsis ettikleri kredi yatırımlarını geri alacaklar, hem de tesisi yenileyeceklerdir. İmtiyazlı şirketler için bütün bunları sağlayan iki temel kaynak vardır. Bunlardan birisi tesisat amortismanı diğeri ise sermayenin amortismanıdır (Sürmen; 2000).

Sermaye amortismanı tutarı ise finansman kaynaklarının geri ödenmesinde kullanılacaktır.

Sermayenin amortismanı aşağıdaki yöntemlerden biri ile hesaplanmaktadır;

- ✓ Devredilecek tesislerin brüt tutarını imtiyaz süresine bölme yöntemi,
- ✓ Devredilecek tesislerin brüt tutarını ekonomik ömürlerine bölme yöntemi ve
- ✓ Devredilecek tesislerin imtiyaz süresi sonunda devletçe net tutar üzerinden satın alınması yöntemidir.

Türk Vergi Mevzuatına en uygun olan yöntem, “*Devredilecek Tesislerin Brüt Tutarının İmtiyaz Süresine Bölme*” yöntemidir.

Bu yöntem şu şekilde formüle edilebilir;

$$\text{Sermaye İtfa Payı} = \frac{\text{Devredilecek Tesisatın Brüt Değeri} - \text{Önceki Dönemlerde Ayrılan Sermaye Amortismanı}}{\text{Kalan İmtiyaz Süresi}}$$

Yap-İşlet-Devret sözleşmeleri kapsamında imal ve inşa edilen/geliştirilen varlığın, sözleşmenin özel sektöre verdiği hakların ve getirdiği yükümlülüklerin nasıl muhasebeleştirileceği açıklığa kavuşturulması gereken bir husustur. Kamu hizmeti imtiyazı içeren sözleşmelerin özel sektör tarafından muhasebeleştirilmesini ele alan TFRS Yorum 12 kapsamında Yap-İşlet-Devret Modeli ele alınmıştır.

Yap-İşlet-Devret sözleşmelerinde özel sektör tarafından varlık olarak bilançoya alınacak unsurun, kamu hizmetine ilişkin talep riskini üstlenen tarafa göre değiştiği sonucuna varılmıştır.

Sözleşmenin temsil ettiği varlığın türünü belirleyen ekonomik fayda akışı, sözleşmede kamu hizmetine ilişkin talep riskinin kimin üstlendiği ile ilgidir.

Talep riskinin imtiyazı tanıyan tarafından üstlenilmesi durumunda Yap-İşlet-Devret sözleşmesi işletmeciye koşulsuz olarak nakit alma hakkı verdiğiinden muhasebe açısından finansal bir yatırım olarak değerlendirilmektedir.

Talep riskinin işletmeci tarafından üstlenilmesi durumunda ise, sözleşme işletmeciye imtiyazlı hizmet varlığını işletme hakkı veren bir lisans gibi maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmektedir.

Talep riskinin imtiyazı tanıyan ve işletmeci arasında paylaşıldığı Yap-İşlet-Devret sözleşmeleri ise, kısmen finansal varlık kısmen de maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmelidir.

Konu, TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları çerçevesinde ele alındığında ise; Bazı ülkelerde, devlet, söz konusu altyapının geliştirilmesine, finanse edilmesine, işletilmesine ve bakımına özel sektör katılımını sağlamak amacıyla sözleşmeye dayalı hizmet anlaşmaları düzenlemektedir. Altyapı hâlihazırda mevcut olabilir veya hizmet anlaşması dönemi sırasında inşa ediliyor olabilir.

Kamu hizmeti sağlamak amacıyla kullanılan altyapıyı inşa eden veya altyapıyı yenileyen (örneğin altyapının kapasitesini artırarak) ve belli bir dönem içerisinde altyapıyı işleten ve altyapının bakımını yapan bir özel sektör işletmesi (işletmeci) yer alır. İşletmeciye, anlaşma dönemi boyunca vermiş olduğu hizmetlerin karşılığında bir ödeme yapılır. Söz konusu anlaşma, performans standartları ve fiyatların düzenlenmesine yönelik mekanizmalar ile ihtilafların çözümüne yönelik anlaşmaları belirleyen bir sözleşme tarafından yürütülür.

Sözü edilen anlaşma, genellikle “Yap-İşlet-Devret”, “İyileştir-İşlet-Devret” veya “Kamudan Özel Sektöre” imtiyazlı hizmet anlaşması olarak tanımlanır (TFRS Yorum 12:2).

Kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmalarının işletmeciler tarafından muhasebeleştirilmesini düzenler ve aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi halinde geçerlik kazanır;

- a) İmtiyazı tanıyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri, kimin için, hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesi durumunda ve
- b) İmtiyazı tanıyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıta ile, anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı kontrol etmesi durumunda Kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmasında bütün yararlı ömrü boyunca kullanılan altyapıyı düzenler (TFRS Yorum 12:5).

Bu yorum, imtiyazlı hizmet anlaşmalarındaki yükümlülüklerin ve ilgili hakların muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine ilişkin genel ilkeleri belirlemektedir. İmtiyazlı hizmet anlaşmalarının açıklama bilgilerine ilişkin hükümler TMS Yorum 29 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar* kapsamında yer almaktadır. Bu Yorumda düzenlenen konular aşağıdakilerdir:

- a) İşletmecinin altyapı üzerindeki haklarının kullanımı,
- b) Anlaşma bedellerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi,
- c) İnşaat veya yenileme hizmetleri,
- d) İşletme hizmetleri,
- e) Borçlanma maliyetleri,
- f) Bir finansal varlığın ve maddi olmayan duran varlığın sonraki muhasebeleştirme işlemi,
- g) İmtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye sunulan kalemler.

Bu Yorum kapsamına giren altyapı, işletmecinin maddi duran varlığı olarak muhasebeleştirilmez; çünkü sözleşmeye dayalı olarak yapılan hizmet anlaşmaları, işletmeciye kamu hizmeti altyapısının kullanımının denetlenmesi hakkını devretmez. İşletmeci, sözleşmede belirlenen şartlar çerçevesinde imtiyazı

tanıyan adına kamu hizmetlerini sunmak üzere altyapıyı işletmek için imtiyaz hakkına sahiptir.

Bu Yorumun kapsamına giren sözleşmeye dayalı anlaşmaların şartları uyarınca, işletmeci, bir hizmet sunucusu olarak hareket eder. İşletmeci, bir kamu hizmetinin sunulması için kullanılan altyapıyı inşa eder veya yeniler (inşaat veya yenileme hizmetleri) ve belirlenen dönem boyunca bu altyapıyı işletir ve altyapının bakımını (işletme hizmetleri) gerçekleştirir.

İşletmeci, gerçekleştirdiği hizmetler için TMS 11 ve TMS 18 uyarınca hâsılatını muhasebeleştirir ve ölçer. İşletmecinin tek bir sözleşme veya anlaşma çerçevesinde birden fazla hizmet gerçekleştirmesi durumunda (örneğin, inşaat veya yenileme hizmetleri ile işletme hizmetleri) alınan veya alınacak bedel, tutarlar ayrı ayrı tanımlanabildiği zaman, verilen hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri oranında dağıtılır. Söz konusu bedelin niteliği, daha sonra nasıl muhasebeleştirileceğini belirler. Finansal varlık ve maddi olmayan duran varlık olarak elde edilen bedelin daha sonra muhasebeleştirilmesi, aşağıda yer alan 23-26 ncı Paragraflarda detaylı bir şekilde açıklanmıştır (TFRS Yorum 12:13).

İşletmeci, inşaat veya yenileme hizmetlerine ilişkin hâsılatı ve maliyetleri TMS 11'e göre muhasebeleştirir.

İşletmeci, inşaat veya yenileme hizmeti veriyorsa, işletmeci tarafından alınan veya alınacak bedel, hizmetin gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Söz konusu bedel,

- a) Bir finansal varlık veya
- b) Bir maddi olmayan duran varlık hakları olabilir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda kavramsal çerçevede belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas almakta ve yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde faaliyet gösteren yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamalarına yol göstermeyi amaçlamaktadır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının en önemli özelliği, işin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen süre içinde genelde her dönem katlanılan maliyetlerin öngörülen toplam maliyetler içindeki payı esas alınarak bulunan oranın ihale bedeline uygulanması sonucu o dönemin gelirleri ile giderlerinin eşleştirilmesini sağlayan bir yöntemdir (Sayarı; 2002,).

Standart belirlenen amaç çerçevesinde inşaat sözleşmelerinin kapsamını;

- Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmelerini ve
- Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri olarak belirlemiştir (TMS 11/md.5).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda inşaat sözleşmesi; bir varlığın veya 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 sözleşme olarak tanımlanmıştır (TMS 11/md.3).

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TMS 11, Md.3):

İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya 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.

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.

Maliyet artı kâr 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.

Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası (örneğin, rafineri inşaatı ve diğer

fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası vb.) ile ilgili de olabilir (TMS 11/md.4).

Bu Standardın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri kapsar (TMS 11/md.5):

- (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 sözleşmeler.

Bazı inşaat sözleşmelerinin, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilen karma bir sözleşme de sınıflandırmaya dahil edilmiştir (TMS 11/md.6).

5.3.1.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

Standart hükümleri genel olarak her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya ayrıştırılmasıyla ayrı sözleşmeler olarak veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubunun birleştirilmesiyle de tek bir sözleşme olarak uygulanabilir (TMS 11/md.7).

5.3.1.2.1. İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi

Standartta göre hükümler her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanmasına rağmen birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede;

- 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,
- Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi,

durumlarının mevcut olması halinde tek bir sözleşme olsa bile her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilecektir (TMS 11/md.8).

Bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu

durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (TMS 11/md.10);

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

5.3.1.2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi

Standarda göre hükümler her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanmasına rağmen bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın;

- Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,
- Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması ve
- Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması durumları mevcutsa sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir (TMS 11/md.9).

5.3.1.3. Sözleşme Gelir ve Maliyetleri

5.3.1.3.1. Sözleşme Gelirleri

Standardın 11,12,13,14,15' inci paragraflarında sözleşme gelirinin içeriği ve sözleşme geliri hesabında yapılacak değişiklikler (artış ve azalışlar) ile bu değişikliklerin ve genel olarak tüm sözleşme gelirinin kaydedilmesi için gerekli şartlar verilmiştir.

Buna göre, sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel sözleşme gelirini oluşturmaktadır. Ayrıca sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenlerde sözleşme gelirine dahil edilebilmektedir (TMS 11/md.11).

Sözleşme geliri, alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir (TMS 11/md.12).

Sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Örneğin:

- (a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir,
- (b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,
- (c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir,
- (d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırdıkça sözleşme geliri de artar.

Sözleşme gelirinin gerçeğe uygun olması ve meydana gelen değişikliklerin tahminlere yansıtılması gerektiğinin önemine vurgu yapılmaktadır.

Esasen standardın amacı inşaat sözleşmelerinin gerçekleştirilebilir gelir ve giderlerinin ilgili oldukları döneme kaydedilmesine rehberlik etmektir.

Standart metninde verilen örnekle sözleşme imzasından sonra ortaya çıkan değişikliklerin, güncellemelerin, tazminat ve cezalar dolayısıyla yaşanacak gelir azalmalarının miktar revizyonların da sözleşme geliri hesabına katılması öngörülmektedir.

Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili faaliyet konusunda bir değişiklik yapmak üzere verilen, sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa neden olabilen, talimatı ifade eder. Varlığın özellikleri veya tasarımıdaki değişiklikler ve sözleşme (taahhüt) süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Değişikliğin sözleşme gelirine dahil edilebilmesi için; müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir (TMS 11/md.13).

Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, işverenin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan anlaşmazlık konusu değişikliklerden ortaya çıkabilir.

Talep haklarından kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez pazarlık sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle talep hakları, sözleşme gelirine ancak şu durumların mevcudiyeti halinde dahil edilebilir; pazarlıkların müşterinin talep hakkını kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın, güvenilir biçimde ölçülebilmesi durumunda dahil edilir (TMS 11/md.14).

Standartta açıklandığı gibi bu tür talepler ancak işverence olumlu bulunup söz konusu tutarların hesabında güvenilir bir ölçüm yapılması şartı ile sözleşme gelirine eklenebilir.

Sözleşme gelirini oluşturan son konu ise teşvik ödemeleridir.

Teşvik ödemeleri, önceden belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, yükleniciye teşvik ödenmesi yapılması kabul edilmiş olabilir. Teşvik ödemeleri; sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi halinde sözleşme gelirine dahil edilir (TMS 11/md.15).

Sözleşme geliri, inşaat sözleşmesinde belirtilen tutarlar ile değişiklik, ek ödeme talepleri ve işle ilgili teşvik ödemelerinin işverenle mutabık kalınması muhtemel olan ve hesaplanabilen tutarların toplamı olarak dikkate alınmaktadır.

Sözleşme geliri kısaca şu şekilde formüle edilebilir;

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Başlangıçta Anlaşmaya Varılmış Olan Sözleşme Bedeli} \\ + \text{Değişiklikler} + \text{Ek Ödeme Talepleri} + \text{Teşvik} \\ \text{Ödemeleri}$$

5.3.1.3.2. Sözleşme (taahhüt) Maliyetleri

Bir inşaat sözleşmesinin (taahhüdünün) maliyetini aşağıdaki hususlar oluşturmaktadır;

- 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 maliyetlerden oluşmaktadır (TMS 11/md.16).

Sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan maliyetler inşaat sözleşmesi ile ilgili maliyet olarak dikkate alınmaz. Sözleşmede müşteriye yansıtılması öngörülen maliyetler ise sözleşme maliyeti olarak dikkate alınır.

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar (TMS 11/md.17):

- Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri,
- İnşaatta kullanılan malzeme maliyetleri,
- İnşaatta kullanılan tesis, makine ve cihazların amortismanı,
- Tesis, makine ve cihaz gibi malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,
- Tesis, makine ve cihazların kiralama maliyetleri,
- Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,
- Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin tahmini maliyetler ve
- Üçüncü kişilerden sağlanan fayda ve hizmet maliyetleri (taşeron hizmetleri).

Bu maliyetler; sözleşme (taahhüt) geliri dahil edilmemiş, örneğin ihtiyaç fazlası malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan bazı arızı gelirlerle azaltılabilir.

Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye (taahhütlere) yüklenebilecek olan maliyetler şunlardır:

- Sigorta,
- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik hizmet maliyetleri,
- İnşaat genel giderleri (TMS 11/md.18).

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir biçimde uygulanmak üzere, ölçülü ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal faaliyet düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatçı çalışan personelin ücret bordrolarının hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri kapsar. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle

ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

Yüklenicinin, IAS 23'te belirtilen alternatif yöntemi kabul etmesi halinde taahhüt işiyle ilişkilendirilen ve belli taahhütlere yüklenebilecek olan maliyetlere ayrıca borçlanma maliyetleri de dahil edilir.

Bu konuya örnek olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan firmaların merkezlerinde oluşan genel yönetim giderlerinin ellerindeki mevcut inşaat projelerine dağıtılması gösterilebilir. Her bir inşaat sözleşmesinin aynı hesap dönemi içinde gerçekleştirdiği hasılat esas alınarak gerekli dağıtım işlemi gerçekleştirilir.

Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler;

Sözleşmede geri ödenebilecek maliyetler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim ve geliştirme maliyetlerini içerebilir (TMS 11/md.19).

Ayrıca sözleşmeye konu inşaat faaliyetiyle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen;

- Sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş genel yönetim maliyetleri,
- Satış maliyetleri,
- Sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri,
- Sözleşme kapsamındaki inşaat faaliyetinde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı

gibi maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında tutulur (TMS 11/md.20).

Sözleşme maliyetleri başlığında değinilen bir diğer husus ise sözleşmenin gerçekleştirilebilmesi için katlanılan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin sözleşmeyle ilişkilendirilebilmeleri ve güvenilir bir hesaplama yapılabilmesi durumunda maliyete dahil edileceği Standardın 21'inci paragrafında belirtilmiştir.

Sözleşme (taahhüt) maliyetleri, bir ihalenin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri kapsar. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve ihalenin alınması için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer ihalenin alınması için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak tahakkuk ettirilirse,

izleyen bir dönemde alınan ihaleyle ilgili sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler (TMS 11/md.21).

5.3.1.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi (tahakkuk ettirilmesi)

Muhasebenin “*Dönemsellik İlkesi*” 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde şöyle tanımlanmaktadır. “*Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.*”

MSUGT’de verilen tanım çerçevesinde işletme faaliyetlerinin ilgili olduğu hesap döneminde kayda alınması ve dönem sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak hesaplanması gerekmektedir.

Türkiye’de yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde (işin taahhüde bağlı olarak başkaları adına yapılması halinde) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42’nci maddesi hükmünce, kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Türkiye’de yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortaya çıkan uygulama muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi ile uyumlu değildir. Mevcut uygulamada iş bitimine kadar oluşan tüm maliyetler bilançoda aktif olarak kaydedilirken sözleşmeyle ilgili gelirler ise bilançoda pasif olarak kaydedilir. İş bitimine kadar GVK’ye uygun olarak gelir tablosuna bir aktarma yapılmamaktadır. Bu yöntem Tamamlanma Yöntemi (İşin Bitirilmesi Yöntemi) adı verilmektedir (Elitaş; 2011, s. 96).

Yukarıdaki kısımlarda da açıklandığı üzere Türkiye’de yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelir, maliyet ve giderlerin muhasebeleştirilmesi ve karın (zararın) tespiti Tamamlanmış Sözleşme yöntemine göre yürütülmektedir. Bu yöntem doğrultusunda ülkemizde yıllara yaygın her bir inşaat ve onarım işinde ortaya çıkan maliyetler ve hak edişler için ayrı hesaplar açılmaktadır. (170-177 kodlu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri ve 350-357 kodlu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesapları). Bu hesaplar işin bitimi ile sırası ile 622. Satılan Hizmet Maliyeti ve 600. Yurtiçi Satışlar hesabına, bu tutarlar da 690. Dönem Karı veya Zararı hesabına aktararak dönem karı (veya zararı) tespit edilmektedir.

Standardın benimsediği Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden kaynaklanan gelir ve giderler işin sürdüğü her dönem ayrı ayrı tespit edilip kayıt altına alınmakta, dolayısıyla işin sürdüğü her dönem için kar (zarar) finansal tablolara yansıtılabilmektedir.

Bu yöntemde de her bir sözleşme için maliyetlerin ve hakedişlerin izlendiği hesaplara ihtiyaç duyulmaktadır. Ülkemizdeki TDHP ve genel uygulama alışkanlığı açısından bakıldığında İnşaat Sözleşmeleri Standardının MSUGT’ndeki Tekdüzen Hesap Planı (THP)’nda yer alan mevcut hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmesinin pek kolay olmadığı görülür. Standardın uygulanabilmesi mevcut hesap planının gözden geçirilerek standartta ihtiyaç duyulan yeni hesaplara da yer verilmesini gerektirmektedir.

IAS 11’in benimsediği Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden kaynaklanan gelir ve giderler işin sürdüğü her dönem için ayrı ayrı tespit edilip kayıt altına alınmakta, dolayısıyla işin sürdüğü her dönem için kar (zarar) finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Bu yöntem uygulanmak istenirse mali tablolar da her bir sözleşme için maliyetlerin ve hakedişlerin izlendiği hesaplara yer vermek gerekecektir.

Sözleşme Maliyetleri “Devam Eden İşler” isimli bir hesapta, o sözleşmeye ilişkin hakedişler ise “Sözleşme Hakedişleri” isimli bir hesapta toplanmalıdır. “Devam Eden İşler” hesabında yer alan döneme ilişkin maliyetler her bir dönem sonunda “Kazanılmış Gelirin Maliyeti” isimli bir hesaba, “Sözleşme Hakedişleri” hesabında yer alan tutarlar ise “Kazanılmış Sözleşme Gelirleri” isimli bir hesaba aktarılır ve kar (zarar) rakamına ulaşılır (Epstein vd., 2005, s.264-265).

Eğer o dönemki sözleşme maliyetleri ile o dönemki sözleşme karı toplamı hakedişler toplamından fazla ise aradaki fark bir alacak olarak cari varlıklarda “Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar” adı altında müşteriye bir alacak olarak muhasebeleştirilir.

Eğer o dönem hakedişleri, o dönem sözleşme maliyetleri ve kar toplamından fazla ise aradaki fark cari borçlarda “Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri” adı altında müşteriye bir borç olarak muhasebeleştirilir.

5.3.1.4.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirme

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebiliyorsa, inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11/md.22). İnşaat taahhüdüyle ilgili beklenen zarar 36. Madde kapsamında giderleştirilir.

TMS 11'de inşaat sözleşmelerinin gelir ve giderlerinin hangi muhasebe döneminde raporlanacağını belirlemede etkili olan faktör; inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesidir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesi, yapılan işin tamamlanan ve tamamlanacak kısımlarıyla ilgili sözleşme gelir ve giderlerinin güvenilir ölçümünün yapılabilmesine bağlıdır (Sayarı, 2010, s.3).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye'de mevcut vergi mevzuatının tersine muhasebenin dönemsellik ilkesini esas alan bir kayıt ve raporlama yöntemi öngörmektedir. Bundan dolayı da yıllara yaygın inşaatın, her hesap dönemi sonunda tamamlanma oranı dikkate alınarak faaliyet dönemine ilişkin gelir ve giderler ilgili oldukları hesaplara aktarılır.

Gelir Vergisi Kanununa göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde dönem sonundaki kar/zarar hesabı uygulaması inşaatın tamamlanmasına kadar yapılmasına imkan vermezken TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri ile her döneme ilişkin kar/zarar hesaplanması yapılması söz konusu olabilmektedir.

Standartta sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr sözleşmelerde olması gereken koşullar aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

Sabit fiyatlı sözleşmelerde (TMS 11/md.23);

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- Sözleşme konusu işin tamamlanması için gereken inşaat maliyetleri ile taahhüdün tamamlanma aşamasının her ikisi de raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde ölçülebilmektedir ve

- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Maliyet artı kâr sözleşmelerde (TMS 11/md.24);

Aşağıda sayılan koşulların tamamının mevcudiyeti halinde inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Standarda göre yukarıda belirtilen her iki tür inşaat sözleşmesi için de maliyetlerin belirlenmesi ve hesaplanması noktasında güvenilirliğe vurgu yapılarak yine muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği tahsili muhtemel olmayan maliyetlerin sözleşme maliyeti dışında değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının esas alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır.

Bu yöntemde her dönem tamamlanan işle orantılı gelir ve kar raporlanmasını sağlamak amacıyla yıllara/aylara yaygın inşaat sözleşmesine ilişkin olarak her faaliyet döneminde gerçekleşen maliyetler ilgili oldukları dönemin gelir tablosuna satış maliyeti olarak yansıtılırken, sözleşmenin toplam tutarının tamamlanma yüzdesine isabet eden kısmı da o dönemin hasılatı olarak kaydedilmektedir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar (TMS 11/md.25).

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde inşaat sözleşmesinin her dönem gerçekleşen maliyetleri ilgili oldukları dönemde gelir tablosuna satış maliyeti olarak alınırken, sözleşmenin toplam bedelinin tamamlanma derecesine isabet eden tutarı da ilgili dönemin hasılatına aktarılmaktadır (Yılmaz; 2009, s.11).

Buna göre, tamamlanma yüzdesi yönteminde TMS 11/md.25'e göre her dönem bitirilen işle orantılı gelir ve kâr raporlanması sağlanır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı muhasebe dönemlerinin gelir tablosunda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı muhasebe dönemlerinin gelir tablosunda gider olarak gösterilir (TMS 11/md.26).

Ancak beklenen toplam taahhüt maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşan kısmı 96. Madde gereği hemen gider olarak tahakkuk ettirilecektir.

Standart, tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırım hakları, sözleşme konusu varlık bedellerinin ve ödeme şekil ve koşullarını içeren bir sözleşmenin yapılmış olması halinde, genel olarak güvenilir öngörülerde bulunulabileceğini kabul etmekte ve bu bağlamda bir sözleşmenin tamamlanma yüzdesinin (evresinin) saptanma şekillerini göstermektedir. Buna göre, tamamlanma yüzdesi ile ilgili tahminlerin yapılabilmesi için girdi-çıktı analizlerine dayanan (Alagöz; 2009, s.11) üç alternatif uygulama önerilmektedir. Bu yöntemlerden birincisi girdi ölçümüne dayalı bir yöntem iken, diğer ikisi çıktı ölçümüne dayalı yöntemlerdir. Girdilere dayalı değerlendirme, bir sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalara göre yapılırken (katlanılan maliyetler, çalışılan işçilik saati vb.) çıktılarına dayalı değerlendirme sonuçlara dayalı olarak yapılır (üretilen ton, bir binanın katları, bir yolun tamamlanma uzunluğu vb.) (Yılmaz; 2009, s.11).

En fazla kullanılan değerlendirme yöntemi maliyetlere dayalı olarak (cost-to-cost basis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir (Kieso vd., 2010, s.968).

Genel uygulamaya bakıldığında, inşaat şirketlerinin genellikle tamamlanma yüzdesi hesabını maliyetler üzerinden yaptıkları görülmektedir (Şavlı; 2014, s.231).

Cost-to-cost yöntemi: Yapılan işle ilgili olarak katlanılan sözleşme maliyetlerinin, öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;

Tamamlanma Yüzdesi (**TY**), standarttaki tanım doğrultusunda maliyeti temel alarak şu şekilde formüle edilebilir:

$$TY = \frac{\text{O tarihe kadar gerçekleşen maliyet}}{(\text{O tarihe kadar gerçekleşen maliyet} + \text{İşin bitirilebilmesi için gereken maliyet})}$$

Burada, başlangıçtaki tahmini toplam sözleşme maliyetinin ve toplam sözleşme bedelinin zaman içerisinde revize edilerek değişebileceğine dikkat etmek gerekir. Eğer böyle bir değişim söz konusu ise hesaplamalarda bu değişimlerin göz önüne alınması gerekir.

Elde edilen tamamlanma yüzdesi toplam sözleşme bedeli ile çarpıldığında ilk dönem için kayda alınacak ilgili sözleşmeye ait gelir tutarına, tahmini toplam sözleşme maliyeti ile çarpıldığında ise ilk dönem için kayda alınacak ilgili sözleşmeye ait gider tutarına ulaşılır.

Takip eden dönemlere ilişkin kayda alınacak sözleşme gelirinin hesaplanışını aşağıdaki gibidir;

$$\text{Dönem Geliri} = TY \times \text{Sözleşme Bedeli} - \text{Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Geliri}$$

Döneme ilişkin kayda alınacak sözleşme giderinin hesaplanışını aşağıdaki gibidir;

$$\text{Dönem Gideri} = TY \times \text{Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti} - \text{Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Gideri}$$

Standarda göre **müşterilerden brüt alacak tutarı**, devam eden tüm sözleşmeler için, katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hak edişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

Müşterilere olan brüt borç (yükümlülük) tutarı ise devam eden tüm sözleşmeler için, katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

Müşteriden brüt alacak tutarları ile müşteriye olan brüt borç tutarları finansal tablolarda her bir sözleşme için ayrı ayrı gösterilir. Sözleşmeler arasında mahsuplaşma yapılmaz (Epstein vd., 2005, s.260).

Örneğin,

- Tamamlanma süresi	5 Yıl
- Tahmini maliyet	10.000.- TL
- 1. Yıl Katılan maliyet	2.500.- TL
- 1. Yıl Tamamlanma yüzdesi	2.500.- TL / 10.000.-TL = % 25

olarak hesaplanacaktır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde tespit edilen tamamlanma yüzdesi, her muhasebe döneminde yapılacak tahminlerde, sözleşme geliri ve maliyetlerine kümülatif (birikimli) olarak uygulanmaktadır (Usul; 2012, s.24).

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Örnek Uygulama

- Cost-to-cost yöntemi esas alınarak

Örnek: İşyapmaz İnşaat A.Ş. yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında sözleşme bedeli 10.000.-TL olan inşaat ve onarım işine 13.05.2015 tarihinde başlamış olup inşaat süresi 36 ay olarak planlanmıştır. Tahmini sözleşme maliyeti 7.000.-TL olan inşaat işine ilişkin alınan hakediş bedeli 2.500.-TL, fiili maliyetler toplamı ise 2.300.-TL'dir. 2015 yılı sonu itibariyle fiziki tamamlanma oranı % 22,3 olan inşaat ile ilgili imalat sırasında gerçekleşen toplam 2.300.-TL'lik maliyetlerin sözleşme kapsamında olduğu ancak 300.-TL'lik kısmının gelecek dönemlere ait giderler olduğu öğrenilmiştir.

Fiziki tamamlanma oranı hesabı, özellikle kurumsallaşmış inşaat şirketlerinde oluşturulan teknik ofisler marifetiyle yapılmaktadır. Bu ofislerin görevi, sözleşme konusu işin günlük ve aylık takibini düzenli bir şekilde yaparak imalat kapsamında yapılan işlerin sözleşmede belirtilen birim fiyatlarla hesaplanması ve bu hesaplara göre hakediş cetvellerini hazırlamaktır.

Yukarıda belirtilen örneğe göre 2015 yılı sonu itibariyle;

- Hakediş tutarları toplamının sözleşme tutarına oranı	= % 25
- Fiili maliyetler toplamının tahmini maliyeti oranı	= % 28,57
- Fiziki tamamlanma oranı	= % 22,3
- TMS 11'e göre Dönem Geliri	= 10.000.-TL x 0,2857 = 2.857.-TL
- TMS 11'e göre Dönem Maliyeti	= 2.000.-TL
- TMS 11'e göre Dönem Karı (2015 Yılsonu)	= 2.857.-TL - 2.000.-TL = 857.-TL'dir.

- Fiziki tamamlanma oranı esas alınarak

- Hakediş tutarları toplamının sözleşme tutarına oranı = % 25
- Fiili maliyetler toplamının tahmini maliyeti oranı = % 28,57
- Fiziki tamamlanma oranı = % 22,3
- TMS 11'e göre Dönem Geliri = 10.000.-TL x 0,223 = 2.230.-TL
- TMS 11'e göre Dönem Maliyeti = 7.000.-TL x 0,223 = 1.561.-TL
- TMS 11'e göre Dönem Karı (2015 Yıl sonu) = 2.230.-TL - 1.561.-TL = 669.-TL'dir.

Yapılmakta Olan İşler

Yüklenicinin sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olması halinde bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve “yapılmakta olan işler” olarak sınıflandırılır (TMS 11/md.27).

Yapılmakta olan işler konusu, tamamlanma yüzdesi hesaplamalarında oldukça önemli rol oynamaktadır. Buna göre; dönem içinde katlanılan sözleşme maliyetlerinden, sonraki dönemde aynı sözleşme kapsamında yapılacak işlere ilişkin maliyetler çıkartılır ve kalan tutar o döneme ait maliyetleri oluşturur.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. 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 yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 11/md.28).

Bir inşaat taahhüt işletmesi, aşağıda belirtilen hususları içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir:

- Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırım hakları,
- Sözleşme konusu yaptırım bedelleri,
- Ödeme şekil ve koşullarının sözleşmede bulunması.

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez (TMS 11/md.29).

Bir taahhüdün tamamlanma evresi çeşitli şekillerde saptanabilir.

Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemler şunlardır (TMS 11/30);

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan iş ölçümleri, veya
- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakkeşler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Kapsam dışı bırakılacak sözleşme maliyetlerine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (TMS 11/md.31);

- Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya inşaatla kullanılmak üzere bir tarafa yığılan ancak henüz kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri,
- Yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara ödenen avanslar.

Yukarıda belirtilen hususlar, sözleşmeye ait maliyetlerin muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği ilgili oldukları hesap dönemine kaydedilmesi ilkesinin bir sonucudur.

TMS 11'e Göre Yapılmakta olan İşler Hesabı

İşyapmaz İnşaat A.Ş. ile ilgili yukarıda verilen örnekteki veriler dikkate alındığında;

- *Cost-to-cost yöntemi esas alınarak*

- TMS 11'e göre Dönem Geliri = 10.000.- TL x 0,2857 = 2.857.- TL
- TMS 11'e göre Bu Döneme Ait Maliyet = 2.000.- TL
- TMS 11'e göre Yapılmakta Olan İşler = 300.- TL

- Alınan Hakediş Bedeli = 2.500.- TL
- Hakedişe Bağlanacak Gelir = 2.857.- TL - 2.500.- TL = 357.-TL

- Fiziki tamamlanma oranı esas alınarak

- TMS 11'e göre Dönem Geliri = 10.000.- TL x 0,223 = 2.230.- TL
- TMS 11'e göre Dönem Maliyeti = 7.000.- TL x 0,223 = 1.561.- TL
- TMS 11'e göre Yapılmakta Olan İşler = 300.- TL
- Alınan Hakediş Bedeli = 2.500.- TL
- Fazla Alınan Hakediş Bedeli = 2.230.- TL - 2.500.- TL = -270.- TL'dir.

**5.3.1.4.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi
Durumunda Muhasebeleştirme**

Standartların özünü oluşturan güvenilirlik kavramı, standarttaki tüm hükümlere işlenmiş durumdadır. Bu itibarla sonucu güvenilir olarak tahmin edilemeyen sözleşmelerle ilgili maliyet hesabında dikkate alınacak hususlar Standardın 32'inci paragrafında şöyle belirtilmiştir:

Bir inşaat sözleşmesinin (taahhüdünün) sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

- Gelir, ancak katlanılan maliyetlerden geri tahsil edilebilme imkanı yüksek olan kısım kadar tahakkuk ettirilmelidir.
- Sözleşme maliyetleri, oluştukları dönemin gideri olarak tahakkuk ettirilip finansal tablolara yansıtılmalıdır (TMS 11/md.32).

Yukarıda da belirttiğimiz gibi inşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi söz konusu olduğunda beklenen zarar tutarı 36'ncı paragrafta (beklenen zararların muhasebeleştirilmesi başlığı altında) belirtilen hususlar kapsamında doğrudan gider olarak kaydedilir.

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel ise sözleşme geliri katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir.

✓ ***Sözleşme Maliyetine Dahil Edilmeyecek Hususlar***

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin kendisine ödenmesi muhtemel olabilir. Bu durumda tahsil edilme olasılığı yüksek sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden olan kısım esas alınarak tahakkuk ettirilmelidir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemiyorsa, kar tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısım 36. madde gereği doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11/md.33).

Standardın 33'üncü paragrafında açıklanan hususlar ihtiyatlılık çerçevesinde düşünülebilir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülemediği durumlarda tamamlanma yüzdesi metodu değişik biçimde uygulanır. Bu uygulamaya göre sadece geri kazanılabilir maliyetler gelir olarak saptanır. Bu yaklaşım sözleşme ile ilgili karın öngörülebilen olmasından önce bir kar saptanmasını önlemek içindir (Price; 2012, s.73).

Hangi maliyetlerin ilgili oldukları dönemde giderleştirilmesi gerektiği aşağıda belirtilmiştir.

Yüklenicinin müşteriden tahsil edilebilme olasılığı bulunmayan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden tahsil edilebilme olasılığı bulunmayan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir (TMS 11/md.34);

- Geçerliliği konusunda ciddi kuşku bulundugu için tam anlamıyla uygulamaya konulamayanlar,
- Tamamlanması devam eden bir dava veya çıkması beklenen yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,
- İstimlak veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar,
- Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar veya

- Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler yeniden tamamlanma aşaması (22. Madde) esas alınarak muhasebeleştirilir (TMS 11/md.35).

5.3.1.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Bir inşaat sözleşmesinin toplam maliyetlerinin toplam gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11/md.36).

Böyle bir zarar tutarı, aşağıdakiler dikkate alınmadan saptanır (TMS 11/md.37):

- Sözleşme konusu işe başlanmış olsun veya olmasın,
- Sözleşme konusu işin tamamlanma oranı veya
- Birleştirilmiş sözleşmeler olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı dikkate alınmaz (TMS 11/md.37).

Yıllara yaygın bir inşaat sözleşmesinde toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse, beklenen zarar doğrudan giderleştirilir ve zarar tutarı bilançoda cari borçlar içerisinde zarar karşılığı olarak gösterilir. Böyle bir zarar hesaplanırken, sözleşme konusu işe başlanıp başlanmadığı, sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kar tutarları dikkate alınmaz (Ağca; 2007, s.269).

Toplam sözleşme maliyeti, toplam sözleşme gelirlerini aştığı anda, toplam sözleşme zararı tutarına geçmiş dönemlere ait karlar tutarları eklenerek bulunacak tutar, zarar olarak dönem sonuçlarına yansıtılmalıdır (Alagöz; 2008, s.149).

5.3.1.6. Tahminlerdeki Değişiklikler

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her muhasebe döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli (kümülatif) olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin

tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebeleştirilir. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin ve izleyen dönemlerin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının saptanmasında kullanılır (TMS 11/md.38).

Standartta belirtilen bu tahmin değişiklikleri, cari yılın ve gelecek dönemlerin tahminlerinin güncellenmesinde kullanılır. Geçmiş dönemlere ilişkin bir düzeltme yapılmaz.

5.3.1.7. Kamuya Açıklanacak Hususlar

Standardın 39, 40, 41 ve 42. maddelerinde bir inşaat taahhüt işletmesi aşağıdaki hususları finansal tablolarda açıklaması öngörülmektedir.

- Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme (taahhüt) geliri tutarı,
- Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Bilanço tarihine kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı,
- Alınan avansların tutarı,
- Alıkonulan hakedişlerin tutarı,
- Alıkonulan hakedişler; *(bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarıdır.)*
- Bir inşaat taahhüt işletmesi bilançosunda aşağıdakileri gösterecektir;
- Müşterilerden olan brüt alacak tutarı (Varlık),
- Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarı (Yabancı Kaynak).

Hakedişler; müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır.

Alınan avanslar; yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.

Brüt alacak tutarı; devam eden tüm sözleşmeler için katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamının düşülmesi sonucu ortaya çıkan **pozitif farktır.**

Brüt yükümlülük tutarı; devam eden tüm sözleşmeler için katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, hakedişler tutarı ile sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar tutarının düşülmesi sonucu ortaya çıkan **negatif farktır** (TMS 11/md.43-44).

✓ ***Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler***

İşletme, varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardına göre açıklar. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir (TMS 11/md.45).

Bir inşaat sözleşmesinde, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşma olasılığı mevcutsa, beklenen zarar tutarı, söz konusu tutara karşılık gelen ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme için ayrılan karşılık tutarı ile birlikte anında muhasebeleştirilir (Akbulut; 2012, s.1176).

Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme: Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir (TMS 37/md 10).

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır (TMS 37/ md 14):

- 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.

✓ ***Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü***

TMS:12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında yapılan açıklamalara göre; yürürlükte olan vergi mevzuatına göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri

kapsamındaki vergisel hesaplar, işin bitimi ile birlikte yaptığından dolayı işin devam ettiği dönemlerde faaliyet sonuçlarından kaynaklanan vergi borç veya alacakları, bilançoda ilgili aktif ve pasif hesaplarda izlenerek işin tamamlanmasına kadar devam ettirilmektedir.

Ertelenmiş vergi borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder (TMS 12/5).

Ertelenmiş vergi varlıkları: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- İndirilebilir geçici farklar,
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar,
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları (TMS 12/5).

Ertelenmiş vergi varlıkları bilançonun aktifinde, ertelenmiş vergi borçları ise bilançonun pasifinde takip edilmekte ve işin tamamlanmasını müteakip yapılan nihai kar hesabı sonucu ortaya çıkan vergi borcundan mahsup edilmektedir.

TMS 11 Kapsamında TDHP’de Belirtilmiş Hesaplar

<u>Hesap No</u>	<u>Hesabın Adı</u>
170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178	⇒ Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
179	⇒ Taşeronlara Verilen Avanslar
350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358	⇒ Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait sözleşmelerden kaynaklanan gelir ve giderlerin finansal tablolarda sunulmasına yönelik olarak uygulamada farklı yöntemler bulunmaktadır.

Hali hazırda vergi mevzuatımızın öngördüğü, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve giderlerin işletmenin temel mali tablolarından gelir tablosuna aktarılması ancak işin tamamlandığı hesap döneminde, buna karşılık TMS/11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre ise, inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve maliyetlerin bilanço günü itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma oranı esas alınarak finansal tablolara yansıtılması söz konusudur.

6. BÖLÜM

MADDİ DURAN VARLIKLAR, YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER VE MUHASEBESİ

6.1. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER VE DEĞERLEME

Yatırımlar, gelecekte elde edilmesi umulan bir değer için bugünkü bir değerden vazgeçmek olarak tanımlanmaktadır. Başka bir anlatımla daha fazla para kazanmak amacıyla belirli bir tutar fonu bir işe bağlamaktır. İşletmeler birçok nedenle yatırımda bulunabilirler. Bazı işletmelerde ise yatırım faaliyeti işletme faaliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturur. Fon fazlalıklarını değerlendirmek için yatırımda bulunan işletmelerde mevcuttur (Sönmez; 2006, s.106).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller genellikle arsa, arazi ve bina şeklinde olmaktadır. İşletmeler sürdürülebilir bir kira geliri ve/veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla bu tür yatırımları yapmaktadırlar.

Gayrimenkuller taşınmaz olarak adlandırılmakta ve kelime olarak, nakledilemeyen, taşınamayan mallar olarak (bina, arsa, araziler) tanımlanmaktadır. Gayrimenkul, fiziksel bir yapı olarak arazi ve araziye eklenmiş olan yapılardır. Gayrimenkuller sabit ve soyut özellik taşımaktadırlar. Çeşitli Kanunlarda gayrimenkullerle ilgili tanımlamalara kısaca baktığımızda;

- ❖ Gayrimenkul, 4721 sayılı Medeni Kanunun 704. maddesinde taşınmaz mülkiyeti olarak tanımlanmıştır. Gayrimenkulün konusunu aşağıdaki unsurlar oluşturur;
 - ✓ Arazi,
 - ✓ Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
 - ✓ Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.
- ❖ Vergi Usul Kanununun 269.'ncü maddesinde Gayrimenkuller şöyle sıralanmıştır;
 - ✓ Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
 - ✓ Tesisat ve makineler,
 - ✓ Gemiler ve diğer taşıtlar ve
 - ✓ Gayri maddi haklar

- ❖ Gelir Vergisi Kanununun 70.'inci maddesinde gayrimenkul sınıflandırmasına daha geniş yer verilmiştir.
- ❖ Emlak Vergisi Kanununa göre bina, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Belediye sınırları içinde, belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır.
- ❖ Türkiye Muhasebe Standartlarına göre gayrimenkuller aşağıdaki gibi sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Buna göre;
 - ✓ Bir işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan, olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan gayrimenkuller, TMS-2 Stoklar Standardına göre sınıflandırılır.
 - ✓ İşletmenin normal iş akışı çerçevesinde kullandığı gayrimenkuller, işletme sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller olarak TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardına göre sınıflandırılır.
 - ✓ Bir işletme, bir inşaat sözleşmesine istinaden üçüncü kişiler adına inşa edilen veya geliştirilen gayrimenkuller TMS-11 İnşaat Sözleşmesi Standardına göre sınıflandırılır.
 - ✓ İşletme tarafından maddi duran varlık statüsünde bulunan gayrimenkullerin satılmasına karar verilmiş ise bu gayrimenkuller TFRS-5 Satış Amacı ile Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına göre sınıflandırılır.

Bir işletme gayrimenkulleri kira geliri ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde bulunduruluyorsa TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardına göre sınıflandırılır.

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak gösterilebilir:

- ✓ Arazi,
- ✓ Arazi ve Binalar,
- ✓ Makineler,
- ✓ Gemiler,

- ✓ Uçaklar,
- ✓ Motorlu taşıtlar,
- ✓ Mobilya ve Demirbaşlar,
- ✓ Ofis Gereçleri.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise arsa, arazi ve binalar Maddi Duran Varlıklar gurubunda kayıtlara alınmaktadır. Maddi duran varlıklar işletme faaliyetlerinde kullanmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.

Değer kavramı ile ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Ekonomik olarak değer, satışa veya mübadeleye konu bir nesnenin maddi olarak nakit değeri. Muhasebe açısından değer, herhangi bir varlık ya da yükümlülüğün belli bir tarihteki maddi karşılığı. Genel anlamda değer ise bir nesnenin para ile ölçülebilen karşılığı olarak tanımlanabilir.

VUK md 258'e göre; Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.

Değerleme, bir nesnenin kıymetini tespit etmek amacıyla o nesnenin temel özellikleri hakkında bir fikir sahibi olmaktır. Mali yönden değerleme, bir varlığın değerinin tespiti amacıyla belirli değer ve ölçüler kullanılarak yapılacak hesaplamaların finansal tablolara yansıtılması işlemidir.

Muhasebe uygulamaları açısından değerlemenin ilk amacı, işletmenin belirli bir tarih itibarıyla varlık ve yükümlülükleriyle faaliyet sonuçlarının parasal tutarlarını gerçeğe en yakın bir şekilde hesaplamak olduğu söylenebilir. Bu amacı gerçekleştirebilmenin temel şartı ise, uygun değerleme ölçüsünün seçilmiş olmasıdır (Tokay, Deran; 2008, s.21).

Gayrimenkul değerleme, bir gayrimenkule bağlı hak ve menfaatlerin istenilen tarihteki muhtemel değerinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde tespit edilmesi işidir.

Gayrimenkul değerlemesi; olası bir satış veya kiraya verme işlemi, atık değer tespiti, şirket birleşme, devir ve ele geçirmelerinde şirket aktifinde bulunan gayrimenkullerin değerlerinin belirlenmesi, gayrimenkul karşılığı teminat altına alınan uzun vadeli kredi, istimlak işlemleri ve gayrimenkullere

ilişkin vergi matrahlarının belirlenmesi gibi çeşitli amaçlara hizmet etmektedir (Önal, Tezcan; 2008, s.17).

Gayrimenkul değerlemesinde temel amaç, dönem sonlarında düzenlenen finansal tablolara gayrimenkulün gerçeğe uygun değeriyle yansıtılmasıdır. Böylece finansal tablolara yansıyan gerçeğe uygun sonuçlar, gerek vergi matrahının doğru tespitinde gerekse işletmenin gerçek finansal gücünün ortaya konulmasında önemli rol oynayacaktır.

Gayrimenkul değerlendirme çalışmalarında Coğrafi Bilgi Sistemi (CBS) programlarından yararlanılarak dikkate alınacak hususlar başlıklar halinde şöyle sıralanabilir. Değerlemeye esas taşınmazın;

- ✓ Bulunduğu bölgenin özellikleri,
- ✓ Konumu,
- ✓ Sahiplik bilgileri,
- ✓ Tahmini satış/kira bedeli,
- ✓ Ulaşım koşulları,
- ✓ Tapu ve imar kayıtları.

Gayrimenkul değerinin tespitinde kullanılan başlıca ilkeler aşağıda belirtilmiştir (Önal, Tezcan; 2008, s.18).

- ✓ *İkame İlkesi*: Bir şeyin değeri, onun yenileme değerinden fazla olamaz.
- ✓ *Uygunluk İlkesi*: Değerleme uzmanınca değerlendirilirken, gayrimenkulün bulunduğu çevrenin özellikleri ile uyumunun dikkate alınmasını içermektedir.
- ✓ *Beklenti İlkesi*: Gayrimenkulün gelecekteki beklenen getirilerinin bir fonksiyonu olarak gayrimenkulün bugünkü değerini görmektedir.

6.1.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntemleri

6.1.1.1. Tarihi Maliyet Yöntemi

Uygulamada maddi duran varlıklar (arsa/arazi/bina/makine), stok gibi parasal olmayan varlıkların değerlemesinde kullanılan tarihi maliyet yöntemi,

finansal tablolara alınacak varlık ve yükümlülüklerin, gerçekleştiği tarihte ödenen veya ödenecek nakit ve nakit benzeri varlıklarla ölçülmesi işlemidir.

Bu yöntemde, işletme aktifinde kayıtlı varlıklar ile pasifindeki yükümlülükler piyasa fiyatlarındaki değişikliklere duyarsızdırlar. Piyasada fiyatların artması ile kullanılan varlık ve üstlenilen yükümlülük daha değerli hale gelmemektedir.

Tarihi maliyet ilkesinin zayıflıklarından biri, paranın satın alma gücündeki değişiklikleri göz ardı etmesidir. Varlıklar iktisap olundukları tarihteki nominal değerleriyle bilançoda yer almakta, bu durumda varlıkların defter değerlerinin piyasa değerlerinden farklılaşmasına neden olmaktadır (Demir, Bahadır; 2007, s.23).

Tarihi maliyetlerin cari değerlerden uzak olduğu için düzenlenen/düzenlenecek finansal tablolar hiçbir zaman işletmenin gerçek mali durumunu yansıtmayacaktır görüşümüzü korumaktayız.

6.1.1.2. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmaktadır. Buna göre yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri genellikle piyasa değeridir diyebiliriz.

Gerçeğe uygun değeri, tarihi maliyet yönteminden ayıran önemli özellik, gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında gelecekte oluşacak değerlerin kullanılmasıdır. Bu nedenle “Kazanılmamış Gelir (Gider)” kavramı oluşmaktadır. Gerçeğe uygun değerın hesaplanması anında ortaya çıkan “Kazanılmamış Kazanç (Kayıplar)” gelir tablosunda muhasebeleştirilmektedir. Piyasa fiyatlarında gerçekleşen sert düşüşler sonucu oluşan kayıplar nedeniyle dünyadaki bankaların pozisyonları ve performansları düşük görülmekte ve bazıları da iflas sürecine girebilmektedir (Özkan, Terzi; 2009, s.31).

Gerçeğe uygun değer modelinde gerçekleşmemiş kar veya zararların mali tablolarda yer alması muhasebenin en önemli kavramlarından biri olan ihtiyatlılık kavramı ile çelişmektedir. Ancak mali tablolarda varlık ve yükümlülüklerin cari değerleriyle belirtilebilmesi için ihtiyatlılık kavramı esnetilebilmektedir (Arzova, Arsoy; 2006, s.143-144).

Bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında şu formülден yararlanılabilir.

$$\text{Gerçeğe uygun değer} = \text{NA} \times \frac{1 - [1/(1-i)^n]}{i}$$

n = Yıl

i = Faiz oranı

NA = Finansal varlığa ilişkin nakit akımları

6.2. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARDI TMS 40

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 40 Hakkındaki Tebliğ, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından ilk defa 17 Mart 2006 tarihinde 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. En son güncelleme, 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 36 sıra no’lu tebliğ ile olmuştur.

Standardın amacı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektir.

Standart kapsamında yer alan kavramların tanımları aşağıdaki gibidir:

- ✓ **Defter değeri:** Bir varlığın finansal durum tablosuna (*bilançoya*) yansıtılmış değeridir.
- ✓ **Maliyet:** Bir varlığın edinimi veya inşa edilmesi sırasında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya bunlar dışındaki diğer ödemelerin gerçeğe uygun değeri ya da uygulanmasının mümkün olması durumunda, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” Standardı gibi diğer TFRS’lerde yer alan hükümlere göre finansal durum tablosuna (*bilançoya*) ilk yansıtılması sırasında bir varlığa atfedilen değerdir.
- ✓ **Gerçeğe uygun değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

- ✓ **Yatırım amaçlı gayrimenkul:** Kira geliri, sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerdir.
- ✓ **Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller:** Mal veya hizmet üretimi, tedariki, satışı veya idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan gayrimenkullerdir.

Standart kapsamında gayrimenkuller iki grupta değerlendirilmektedir.

- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- ✓ Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller.

Söz konusu ayırmda işletmenin gayrimenkulü elde etme amacının ne olduğu (kullanmak mı? yoksa varlıktan getiri elde etmek mi?) önemlidir.

Kısmi kullanım; Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü mal veya hizmet üretimi, tedariki, satışı veya idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda, işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılamaması durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkuldür (TMS 40.10).

Yardımcı hizmetler sunulması; Bazı koşullarda bir işletme, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın görece olarak önemsiz bir kısmını oluşturuyor ise işletme bu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir (TMS 40.11).

Grup içi kiralama; İşletmelerin ana ortaklık veya bağlı ortaklıklarına kiralanmış ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Söz konusu gayrimenkuller, konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez, çünkü işletme grubu açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Ancak, sahibi olan işletme açısından, Standartın 5 inci Paragrafında belirtilen koşulları taşıması (finansal kiralama standardı hükümlerine göre) durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilir. Dolayısıyla kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkulü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gösterir (TMS 40.15).

6.2.1.Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolara Alınması

Yatırım amaçlı gayrimenkul kavramı, muhasebe literatürüne IFRS ile birlikte girdiğinden gerek tekdüzen hesap planında gerekse finansal tablolarda yer almamaktadır.

Bize göre yatırım amaçlı gayrimenkuller, mevcut tekdüzen hesap planında 29. Diğer Duran Varlıklar grubunda boş olan 291 veya 296 nolu hesapta takip edilebilir. Zaman içerisinde hesap planında yapılacak değişikliklerle 20. nolu gruba cins bazında (arazi/arsa/bina) ilave edilebilir. Konuyla ilgili diğer görüşler ise şöyledir;

TMS 40 kapsamında, Tekdüzen Hesap Planı'na bu grubun ilave edilmesi ve aşağıdaki hesapların açılması uygun olacaktır (Akdoğan, Sevilengül; 2007, s.265).

20. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

200. YATIRIM AMAÇLI ARAZİLER

201. YATIRIM AMAÇLI ARSALAR

202. YATIRIM AMAÇLI BİNALAR

207. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞ. (-)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin 29. Diğer Duran Varlıklar grubunda, örneğin 296 nolu hesapta takibi uygun olacaktır. Hesap planında değişiklik yapılması durumunda, şu anda boş bulunan 20 nolu grup, yatırım amaçlı gayrimenkullere tahsis edilebilir. Buna göre hesaplar aşağıdaki gibi olacaktır (Örten, Kaval, Karapınar; 2014,s.585).

200. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

201. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. (-)

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak ve ancak, aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir (finansal tablolara alınır):

- ✓ Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve

- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması (TMS 40.16).

Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir. Gayrimenkulleri varlık olarak muhasebeleştirilen bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkul maliyetlerini, söz konusu maliyetler ortaya çıktığı anda değerlendirir. Bu maliyetler; başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir gayrimenkule daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içerir (TMS 40.16).

Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; Avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir (TMS 40.21).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti aşağıda belirtilen sebepler nedeniyle arttırılmaz:

- ✓ İlk tesis maliyetleri,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan kapasite/kullanım seviyesine ulaşmasına kadar oluşan işletme zararları,
- ✓ Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar (TMS 40.23) maliyete dahil edilmez.

Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda, gayrimenkulün maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 40.24).

6.2.2. Kayıtlara Alınma Sonrası Değerleme

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemesinde iki yöntem kullanılmaktadır.

- ✓ Gerçeğe uygun değer yöntemi,

✓ Maliyet yöntemi.

İlk muhasebeleştirme işleminin ardından, gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş olan bir işletme, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçer. İşletmeler iki yöntemden birini seçmekte serbestirler.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer varlığın piyasa değeridir. Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen bir gayrimenkulün değerinde değişimler söz konusu olabilir. Bu durumda gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç ya da kayıplar, meydana geldikleri dönemde kar veya zarara dahil edilirler.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerde değerlendirme yöntemi olarak maliyet yöntemini seçen bir işletme varlık için amortisman ayırmaya devam eder. Bu yöntemle göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilmektedir. İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar”da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. İşletmenin, yatırım amaçlı gayrimenkulün (inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün dışında) gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmenin her zaman mümkün olmadığını tespit etmesi halinde işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünü maliyet yöntemi ile ölçer.

6.2.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün İnşa Edilmesi

İşletmeler uzun vadede kira geliri elde etmek, binanın değer artış kazancından yararlanmak ve özkaynaklarını değerlendirmek amacıyla inşaat yapım işlerine girebilirler. İnşaat yapım süresi içinde kullanılması gereken muhasebe hesabı tekdüzen hesap planında 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabı olarak belirlenmiştir. Ancak yukarıda açıklandığı üzere muhasebe standartları açısından gayrimenkuller farklı sınıflandırmalara tabi tutulduğundan yatırım amaçlı gayrimenkullerin işletme tarafından inşa edilmesi durumunda bunun için farklı bir hesabın kullanılması daha doğru olacaktır.

Bunun için 20. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER grubunda açılacak bir hesap kullanılabilir.

İşletme tarafından inşa edilen yatırım amaçlı gayrimenkul tamamladığında, gayrimenkulün tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce gösterildiği defter değeri arasındaki fark, kar veya zarar olarak muhasebeleştirir (TMS 40.65).

6.2.4. Nitelik Değişirme

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanması veya yatırım amaçlı bir gayrimenkulün bu niteliğini kaybetmesi nitelik değişirme olarak değerlendirilir. Nitelik değişirme yalnızca gayrimenkulün kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır.

Söz konusu değişikliğin gerçekleşmesine ilişkin olaylar şunlardır:

- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması;
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması;
- ✓ Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi veya
- ✓ Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması.

Bir işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulünü stoklara transferinin ancak ve ancak kullanımında bir değişiklik olduğu zaman mümkün olacağı belirtilmektedir. Söz konusu kullanım değişikliğinin kanıtı ise geliştirme yaptıktan sonra satmak amacıyla geliştirme faaliyetinin başlamasıdır. Bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkulünü herhangi bir geliştirme yapmadan elden çıkarmaya karar verirse, gayrimenkulü finansal durum tablosundan (*bilançodan*) çıkarana kadar yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmaya devam eder ve stok olarak dikkate almaz (TMS 40.57-58).

Sahipleri tarafından kullanılan gayrimenkuller (bina/arsa/arazi/dükkan), işletme aktifinde maddi duran varlık grubu içinde kayıtlanmaktadır. Ancak duran varlıkların kullanım amaçlarında değişiklikler olabilmektedir. Örneğin işletmenin yönetim işlerinde kullandığı bir bina, yönetim yerinin değişmesi nedeniyle kiraya verilerek değerlendirilmek istenmektedir. Bu durumda duran varlık olarak kayıt altına alınmış bu bina, bundan sonra yatırım amaçlı bina olarak dikkate alınacaktır.

İşletme satmak amacıyla stoklarında kayda aldığı bir gayrimenkulü satmaktan vazgeçerek bu gayrimenkulü kiraya verme ve değer artış kazancı elde etmek isteyebilir. Bu durumda varlık stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfına aktarılır.

Stoklardan, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan bir transferde, gayrimenkulün transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce belirlenmiş olan defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Stoklardan, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan transferlerde, stokların satılmasında uygulanan işlem uygulanır.

İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri maliyet değeri ile muhasebeleştirirler. Ancak bir işletme gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştiremez. Bu maliyetler gerçekleştikçe kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Günlük hizmet maliyetleri esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin “bakım ve onarım” harcamaları olarak nitelendirilir.

Diğer taraftan, yatırım amaçlı bir gayrimenkul için ek yatırımlar yapılabilir, tadilat ve onarım yoluyla gayrimenkulün değerini ve kullanım koşulları daha uygun hale getirilebilir. Bu durumda yapılan harcamalar yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine eklenir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme nedeniyle elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş şekilleri olabilir.

Muhasebeleştirme ilkesine göre bir işletme, muhasebeleştirme koşullarını karşılaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini anılan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edebilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değeri ile değerlendirildiğinde amortisman ayrılmaya devam eder.

İşletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkullere kira geliri ve değer artış kazancı elde etmek amacıyla yatırım yapmaktadırlar. Bir iktisadi işletmenin bünyesinde bulunan bir gayrimenkulün kiralanması işlemi, katma değer vergisine tabi olacaktır. Kiralanan gayrimenkulün, işletmenin *aktifinde kayıtlı olması* halinde, kira ödemesi yapılırken, gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır. Bu durumda, gayrimenkulü kiraya veren kira geliri için fatura düzenleyerek KDV hesaplayacaktır.

6.2.5. Elden Çıkarılması

Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar, varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlar ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki fark olup kullanıma son verilme veya elden çıkarılma tarihinde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılmasına karar verilmesi durumunda öncelikle bu varlığın TFRS 5 “*Satış Amacı ile Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*” olarak sınıflandırılması gerekmektedir.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar, başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı gayrimenkul için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk başta peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alacak tutarının nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 40.69).

6.3. Maddi Duran Varlıklar Standardı TMS-16

Maddi Duran Varlıklar standardı, kullanım amaçlı tüm duran varlıklar ile satış amaçlı üretilen gayrimenkuller satışa hazır hale gelinceye kadar olan süre içerisinde bu standart kapsamında değerlendirilir.

MADDİ DURAN VARLIKLAR, YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER VE MUHASEBESİ

Maddi duran varlıkların işletme aktifine alınmasında elde etme maliyeti veya işletmede üretim maliyeti dikkate alınır.

Maddi Duran Varlıklar Standardının (TMS-16) amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

Standardın getirdiği yenilikler ile mevcut uygulamalar arasındaki farklılıklar aşağıda ifade edilmiştir:

- ✓ VUK'nun 270. Maddesinde Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerinin dönem giderlerine aktarılmasında seçim hakkı yoktur. Bunlar maddi duran varlıkla ilişkilendirildikleri ölçüde üretim maliyetine dahil edilir.
- ✓ Yine maddi varlığın kullanılacağı yere veya yönetimin istediği kullanım şekline getirilmesi için katlanılan her türlü giderler ile bir maddi varlığın başka bir yerden sökülüp taşınması ve yerleştirilmesi için gereken tüm maliyetler satın alma maliyetine dahil edilir.
- ✓ Maddi varlıklar taksitle satın alınmışlar ise, fiyatın içinde saklı olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman giderleri içine alınır (TMS 16.23).
- ✓ Maddi varlık işletmede üretiliyor ve nitelikli varlık özelliğini taşıyor (inşası bir yıldan uzun süreye yayılıyor) ise bu durumda finansman giderleri "Borçlanma Maliyetleri" standardına uygun şekilde maliyete dahil edilir.
- ✓ Eğer bir bina üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte satın alınmış ise, ödenen bedel toplamından arsa ve bina bedeli ayrıştırılmalı ve sadece bina bedeline amortisman ayrılmalıdır.
- ✓ Yedek parça ve bakım malzemeleri genellikle stok olarak kayda alınır ve tüketimlerine paralel olarak gidere dönüştürülürler. Bir işletme, bir dönemden daha fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve malzemeyi maddi duran varlık olarak aktifleştirir. İşte maddi duran varlık olarak kayda alınan bu parça ve malzemeler, amortismanına tabi

tutulurlar. Örneğin, inşaat firmaları tarafından kullanılan iş makinelerinde kullanılmak üzere alınan yedek paletler gibi.

- ✓ Maddi varlık kullanıma alındıktan veya kısmen/tamamen amorti edildikten sonra bazı parçaların yenilenmesi ve buna ikame parçalar takılması halinde bu parçalar ayrı bir varlık olarak değerlendirilir ve ayrıca amorti edilirler. Eski parçanın değeri defterden çıkarılır.
- ✓ Büyük bakım onarım giderleri gibi varlıkların ekonomik ömürlerini uzatan ya da kapasitesini artıran harcamalar varlığın maliyetine ilave edilir (Örten, Kaval, Karapınar; 2014, s.194-195).
- ✓ Mevcut mevzuattaki gibi kıst amortisman uygulaması sadece binek otolara değil tüm duran varlıklara uygulanacaktır. Sabit oranlı amortisman ayırma yerine ekonomik ömür veya faydalı ömür dikkate alınarak amortisman ayrılacaktır. Amortisman oranlarının seçiminde, işletmenin varlığın kullanımından elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenmelidir.

Standart kapsamında yer alan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir*:

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşüşüyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen

veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa hakkında bilgi sahibi ve alım-satım yapmaya istekli katılımcılar arasında gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi duran varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

**Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15*

Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi: Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:

- (a) Bu kalemler ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- (b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, bu standart uyarınca muhasebeleştirilir. Aksi halde söz konusu kalemler stok olarak sınıflandırılır.

Bu standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.

Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katılan maliyetleri içerir. Maddi duran varlıklar ile ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleri ile muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve kapsamlı bakım için katılan maliyetleri içerir.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16)'ya göre aktifleştirme kriteri ilkeleri kapsamında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin "tamir ve bakım"ı olarak tanımlanır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Bu standarda göre aktifleştirme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirmede Ölçüm: Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- (a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- (b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- (c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- (a) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)
- (b) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- (c) İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- (d) Kurulum ve montaj maliyetleri,
- (e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve
- (f) Mesleki ücretler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- (b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),
- (c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil) ve
- (d) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler,

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez.

Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez:

- (a) Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler,
- (b) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve
- (c) İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

Maliyetin Ölçümü: Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır. Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar, veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:

- (a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- (b) Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür. Bir İşletme, takas işleminin ticari

içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler.

Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir:

- (a) Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması; veya
- (b) İşletmenin işlemten etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve
- (c) (a) veya (b)'de belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığının belirlenmesinde, işletmenin işlemten etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir.

Bir varlığın gerçeğe uygun değeri,

- (a) İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,
- (b) Belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması.

Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm: Bir işletme, maddi duran varlıkların finansal tablolara alınmasından sonraki dönemlerde, muhasebe politikası olarak “maliyet modelini” ya da “yeniden değerlendirme modelini” seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

Maliyet modeli: Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yeniden değerlendirme modeli: Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden

gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

(a) Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.

(b) Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

- (a) Arazi,
- (b) Arazi ve binalar,
- (c) Makinalar,
- (d) Gemiler,
- (e) Uçaklar,
- (f) Motorlu taşıtlar,
- (g) Mobilya ve demirbaşlar ve
- (h) Ofis gereçleri.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış özkaynaklar ile ilişkilendirilir (diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmelidir) ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirde bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

Amortisman: Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar.

Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir.

Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi: Bir varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır.

Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir.

Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifra eşit olur.

Bir varlığın amortisman tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar.

Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar.

Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- (a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- (b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- (c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- (d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

Arsa ve Araziler Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez. Arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

Amortisman Yöntemi: Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

Değer Düşüklüğü: Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler.

Değer düşüklüğü tazminatı: Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:

- (a) Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- (b) Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- (c) Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- (d) Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.

Bilanço Dışı Bırakma: Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır:

- (a) Elden çıkarıldığında veya
- (b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleştirilebilir.

Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18'de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın

muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Dipnotlarda Yapılacak Açıklamalar: Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- (a) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,
- (b) Kullanılan amortisman yöntemleri,
- (c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,
- (d) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),
- (e) Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:
 - (i) Girişler,
 - (ii) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar,
 - (iii) İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler,
 - (iv) Yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları,
 - (v) TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları,

- (vi) TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları,
- (vii) Amortisman,
- (viii) Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları ve
- (ix) Diğer değişiklikler.

Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır:

- (a) Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları,
- (b) Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı,
- (c) Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler ve
- (d) Kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

Amortisman yöntemlerinin ve tahmin edilen yararlı ömürlerin veya amortisman oranlarının dipnotlarda kamuya açıklanması gerekmektedir.

Ayrıca, aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır:

- (a) Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı ve
- (b) Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.

TMS 8 uyarınca işletme, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerinin niteliği ve etkilerini kamuya açıklar. Maddi duran varlıklar için böyle bir açıklama, aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:

MADDİ DURAN VARLIKLAR, YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER VE
MUHASEBESİ

- (a) Kalıntı değerler,
- (b) Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler,
- (c) Yararlı ömürler ve
- (d) Amortisman yöntemleri.

Aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olabilir:

- (a) Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri,
- (b) Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri,
- (c) Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri ve
- (d) Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

Örnek: İşyapmaz inşaat A.Ş. baraj dolgu inşaatında kullanmak üzere nakit olarak 250.000.-TL'ye bir kepçe satın almıştır. Kepçeye ait bilgiler şöyledir;

- Alım yılı	: 2015
- Alım Bedeli	: 250.000.-TL
- Faydalı ömür	: 2 Yıl
- Enflasyon	: % 8
- Faydalı ömür sonrası tahmin edilen değeri	: 50.000.-TL
- Kalıntı değeri	: ?

$$\begin{aligned}\text{Net Bugünkü Değer} &= 50.000 / (1 + 0,80)^2 \\ &= 15.432.-\text{TL}\end{aligned}$$

$$\text{Kalıntı Değer} = 250.000 - 15.432 = 234.568.-\text{TL}$$

Örnek: İşyapmaz inşaat A.Ş. almış olduğu havalimanı inşaatında görevli personelin misafirhane olarak kullanması amacıyla 31.08.2015 tarihinde, 150.000.-TL'ye nakit olarak bir daire satın almıştır. Dairenin faydalı ömrü 10 yıl olup, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaktadır. Dairenin amortisman hesaplamalarını standarda bağlı olarak yapalım.

$$2015 \text{ Yılı} \implies ((150.000 * 0,20) / 12 \text{ Ay}) * 4 \text{ Ay} = 10.000.-$$

$$2016 \text{ Yılı} \implies (150.000 - 10.000) * 0,20 = 28.000.-$$

$$2017 \text{ Yılı} \implies (150.000 - 10.000 - 28.000) * 0,20 = 22.400.-$$

$$2018 \text{ Yılı} \dots\dots\dots$$

Diğer yıllar amortisman ayırmaya devam edilecektir. Burada esas üzerinde durulması gereken husus dairenin alındığı yıl bütün yıl için amortisman ayırmak yerine alındığı tarihten yıl sonuna kadar olan 4 aylık zaman için amortisman ayrılmasıdır.

6.4. TAAHHÜT ŞEKLİNDE İNŞAAT İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMA SÜRECİ

Taahhüt şeklinde inşaat işlerinde işe başlama süreci çeşitli aşamalardan geçerek oluşur. Aşağıda bu aşamalardan bahsedilmektedir.

6.4.1. İhale İlanı ve Proje Hazırlığı

İnşaat taahhüt işlerinin ilk aşaması, iş sahibinin yaptıracığı inşaata ait projenin hazırlanmasıdır. İş sahibi, eğer uygun elemanı varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yok ise işinde uzmanlaşmış olan kişi veya kuruluşlara isteklerine uygun bir avan projeleri çizdirir. Bu proje üzerinde yapılması istenilen değişiklikler yapıldıktan sonra uygulama projesi elde edilir. Bu proje ya idareye onaylatılır ya da idare kendisi uygulama projelerini tam olarak detaylarıyla hazırlar ve ihale dosyasına koyar (Kavacık, 2008: 13).

4734 sayılı kamu ihale yasasına göre yapım işlerinde üç çeşit proje söz konusu olur.

Ön Proje: Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin hâlihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dâhil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü

içeren projedir. Avan projeler olarak da adlandırılan bu projeler üzerinde değişiklik yapılması olasılığı söz konusudur (Akın, 2010: 13).

Kesin Proje: Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçümlendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projedir (Akın, 2010: 13).

Uygulama Projesi: Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projedir. Bu projelerin hazırlanması, teknik açıdan uzman olan mimar ve mühendisler aittir. Ayrıca yapılacak olan inşaat işinin özelliğine göre, bir inşaat projesi, ayrı ayrı alt projelerden oluşturulur. Her bir alt projenin de tamamlanmasıyla birlikte inşaat projesi bitirilmiş olur. Örneğin bir bina inşaatında, elektrik tesisatı projesi, su tesisatı projesi gibi birçok alt proje bulunur (Gül, 2013: 10).

6.4.2. Yaklaşık Maliyet Belirlenmesi

Yaklaşık maliyetlerin belirlenmesi Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 9. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır.

İdarelerce, ihale konusu yapım işine ait yaklaşık maliyet;

- a) Kamu idarelerince belirlenmiş, işin niteliğine uygun yapı yaklaşık maliyetlerinden, rayiçlerinden ve birim fiyatların,*
- b) İlgili meslek odaları, üniversiteler veya benzeri kuruluşlarca belirlenen fiyatlardan,*
- c) 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.

Yönetmeliğin 9. maddesinde kullanılan “gerekli diğer fiyat araştırmaları” kavramı, aynı maddede açıklanmıştır. Bu düzenleme uyarınca;

İşin bütünü, iş grubu, iş kalemi ve malzeme rayici bazında yapılacak piyasa araştırmasına dayalı fiyat tespitlerinde; imalatın ve/veya malzemenin yapımcılarından, üreticilerinden, ana bayilerinden, toptancılarından, yetkili

satıcılarından ve satıcılardan fiyatlar veya proforma faturalar alınmak ve gerekli karşılaştırmalar yapılmak suretiyle uygun fiyatlar belirlenir. Tereddüt edilen fiyatların gerçek piyasa rayiçlerine uygun olup olmadığı hususu Ticaret ve/veya Sanayi Odalarından alınacak yazılı rayiçlerle netleştirilir.

Görüldüğü gibi, yaklaşık maliyetin tespit usulünde öncelik, (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılmış, fakat bunlarla yetinilmesi zorunluluğu getirilmiştir. İdareler ilgili bentlerdeki usullere göre yaklaşık maliyeti tespit edebilecekleri gibi, ek olarak piyasadan teklif alabilecekler. İlgili Meslek Odalarından rayiç sorabileceklerdir. Ancak (a), (b) ve (c) bentlerindeki usuller kullanılmaksızın, yalnız fiyat araştırması yöntemiyle yaklaşık maliyet tespiti mümkün değildir (KIZILOTT, a.g.e. s.50).

Yönetmelik ilgili maddesi ve devamındaki açıklamadan da anlaşılacağı üzere “*gerekli diğer fiyat araştırmaları*” (a),(b),(c) bentlerinin destekleyicisi olarak kullanılmaktadır.

6.4.3. İhalenin Duyurulması

İnşaat işinin ilgililere duyurulmasında özel kesimi bağlayan hiçbir kural yoktur. Kamu kesimine ait inşaat ve önemli onarım işlerinin ilanı ise belirli kurallara bağlanmıştır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre ihaleler, işin türü, ihale usulü ve yaklaşık maliyetine göre değişik şekillerde ilan edilmektedir (Akın, 2010:15).

2886 sayılı kanun gereği yayımlanan ihaleler hem yayın bedelinin maliyetlerinden hem de Resmi Gazetenin hacmindeki artışlardan ötürü 4734 sayılı Kamu İhaleleri Kanunu ile değişikliğe gidilmiştir. Kanunda ihaleler, işin türü, ihale usulü, işin maliyetine göre değişik şekillerde (Tablo 1) ilan edilmektedir.

MADDİ DURAN VARLIKLAR, YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER VE
MUHASEBESİ

Tablo: 1 21.01.2017 Tarih ve 29955 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan (Tebliğ No: 2017/1) 4734 SAYILI KAMU İHALE KANUNUNDA GEÇEN EŞİK DEĞERLER VE PARASAL LİMİTLER 01.02.2017 – 31.01.2018 DÖNEMİ DEĞERİ	
EŞİK DEĞERLER	TL
Mal / Hizmet Alımları - Genel Bütçeli	1.073.525
Mal / Hizmet Alımları Diğer İdareler	1.789.213
Yapım İşleri	39.362.920
PARASAL LİMİTLER	
Madde : 4734 / 3 (g) "İstisnalar"	8.980.120
Madde : 4734 / 13(b) "İhale İlan Süreleri ve Kuralları"	
Mal / Hizmet Alımları - Genel Bütçeli	117.120
Mal / Hizmet Alımları Diğer İdareler	234.251
Yapım İşleri	1.952.189
Madde : 4734 / 21 (f) "Pazarlık Usulü" Mamul Mal, Malzeme ve Hizmet Alımları	195.205
Madde : 4734 / 22(d) "Doğrudan Temin"	
Büyükşehir Belediye Sınırlarında olan İdare	58.555
Diğer İdareler	19.507

6.4.4. Yapım İşleri İhalelerinde İdarelerin Uyması Gereken Kurallar

Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 5. maddesi uyarınca, yapım işleri ihalelerin de idarelerce uyulması zorunlu hususlar;

a) Birden fazla yılı kapsayan işlerde ihaleye çıkabilmesi için, işin süresine uygun olarak yıllar itibariyle ödeneğin bütçelerinde bulunması sağlamak üzere programlamanın yapılmış olması zorunludur. İlk yıl için öngörülen ödenek proje maliyetinin %10'undan az olamaz ve başlangıçta daha sonraki yıllar için programlanmış olan ödenek dilimleri sonraki yıllarda azaltılamaz.

b) Öngörülen ödeneklerin kullanılmasına imkan verecek süre dikkate alınarak, idarelerce ihalelerin zamanında yapılması, birden fazla yılı kapsayan ve yatırım niteliği olan işlerde (*doğal afetler nedeniyle yapılması gerekenler hariç*) ise yılın ilk dokuz ayında ihalenin sonuçlandırılması esastır.

c) Yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz. Uygulama projesi bulunan yapım işlerinde anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılması zorunludur. Ancak doğal

afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan yapım işlerinde ön veya kesin proje ile işin yapımı sırasından belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerektirmesi nedeniyle ihaleden önce uygulama projesi yapılmayan, bina işleri hariç, yapım işlerinde ise kesin proje ile ihaleye çıkabilir. Bu işlerin uygulama projesi yapılabilen kısımlar için anahtar teslimi götürü bedel, uygulama projesi yapılamayan kısımlarda ise her bir kalem iş için birim fiyat teklifi almak suretiyle ihale yapılabilir (KIZILOĞ, a.g.e. s.52).

6.4.5. Keşif Bedelinin Belirlenmesi

Keşif bedeli; *“İhaleye çıkarılacak inşaatın proje ve keşif özetlerine dayanılarak, inşaatın yüklenici tarafından yapılacağı tahmin edilen maliyet tutarı ile yüklenici karımı içeren bedeldir.”* Keşif bedelinin belirlenmesinde, takip edilen yöntemler farklılık gösterebilir. İnşaatın teknik özellikleri ve ekonomik koşullar bu bedelin belirlenmesinde önemlidir. Bayındırlık ve İskân Bakanlığı’nın (T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) kontrolündeki inşaatlarda keşif bedeli, inşaatın genel projesini oluşturan ve alt projede olan bütün işlerin, birim fiyat listesindeki bulunan fiyatlarla hesaplanır (Bozok, 2011: 8).

6.5. İHALE TEKLİFLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE İHALE USULLERİ

6.5.1.İhale Tekliflerinin Değerlendirilmesi

Kamu kurum ve kuruluşuna inşaat işletmeleri tarafından verilen tekliler bu kuruluş tarafından oluşturulan ihale tarafından incelenir. Belgelerdeki bilgilerin eksik olup olmadığı araştırılır. Teklif mektubu ile geçici teminatlarının usullerine uygun olup olmadığı kontrol edilir. Bu işlemler yapıldıktan sonra verilen ihale teklifleri ihale komisyonunca değerlendirilir (Şenlik, 2013: 27).

Tekliflerin değerlendirilmesinde, istek işletmelerin ihale konusu işi yapabilme kapasitelerini yeterlilik kriterlerine ve tekliflerin ihale dokümanında belirtilen şartlara uygun olup olmadığı ihale komisyonunca incelenir. Son aşamada ise, İhale Komisyonu teklif mektubu eki cetvellerinde aritmetik hata olup olmadığı kontrol ettikten sonra ihale ekonomik açıdan en avantajlı ve uygun teklifi veren isteklinin üzerinde kalır (Gül, 2013: 10).

6.5.2.İhale Usulleri

İhale usulleri aşağıda açıklanmıştır.

6.5.2.1. Açık İhale Usulü

İhalenin sonuçlandırılması için alınması gereken asgari teklif sayısı yoktur. Zira bir kişi dahi teklif verse ve idare de kabul ederse ihale bu kişi üzerinde bırakılabilir. Bütün istekli olan kişilerin teklif verebilme imkanı olduğu yöntemdir. Belli istekliler arasında ihale usulü ihaleye çıkacak olan inşaat faaliyeti için ön yeterlik ilanı hazırlanır. İlanda verilmiş olan bilgilerin değerlendirilmesi sonucunda idarenin davet ettiği isteklilerin teklif verebildiği bir ihale çeşididir. Yapım işleri, hizmet ve mal alım ihalelerinden işin özelliğinin uzmanlık ve ileri teknoloji gerektirmesinden dolayı açık ihale usulünün yapılamadığı işlerin ihalesi ile yaklaşık maliyeti eşik değerin yarısını aşmış olan inşaat işi ihaleleri bu usule göre yapılır (Ekergil, 2013: 13). Bu usul esas ihale usulüdür.

6.5.2.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Kamu İhale Kanunu'na göre, belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak olan ön yeterlilik değerlendirmesinin sonucunda idarenin davet ettiği isteklilerin teklif verebildiği usul türüdür (Akın, 2010: 19). Genellikle açık ihale usulünün uygulanmadığı özellikli işlerde kullanılan bir yöntemdir.

6.5.2.3. Pazarlık Usulü

Teklifin alınması belli bir şarta bağlı değildir. İhale komisyonu işin koşuluna göre bir veya birden fazla istekliden yazılı ya da sözlü olarak teklif alır ve ihale karşılıklı anlaşarak verilir (Uslu, 2012: 8). Kanunda da belirtildiği üzere idare, ihaleye esas işin teknik özellikleri ve fiyatı isteklilerle görüştüğü bir yöntemdir. Özellikle savunma, güvenlik, doğal afetler vb. özellik arz eden durumlarda kullanılan yöntemdir.

6.5.2.4. Kapalı Teklif Usulü

Kapalı teklif usulünde teklifler yazılı olarak yapılmaktadır. Teklif bir zarfa konur ve zarf kapatılır. Zarfın üzerine istekli kişinin adı, soyadı ve açık adresi yazılır. Zarfın yapııştırılmış olan yeri istekli kişi tarafından imzalanır ya da mühürlenir. Bu zarf geçici teminat için alındı veya banka teminat mektubu ve istedikleri diğer

belgelerle birlikte ikinci bir zarfa konularak kapatılır. Dıştaki zarfın üzerine de isteklinin adı, soyadı, açık adresi ve teklifin hangi inşaat işine ait olduğu yazılır. Komisyon başkanlığına verilmiş olan teklifler herhangi bir nedenden dolayı geri alınamaz (Diril, 2010: 43).

6.5.3. Sözleşmenin Yapılması, Geçici ve Kesin Teminat

İnşaat taahhüt sözleşmesinin yazılı olması için yasal herhangi bir sorumluluk yoktur. Buna rağmen inşaat taahhüt ilişkisinin en ince ayrıntısına kadar yazılı olarak kurulması hem iş sahibi hem de yüklenici açısından faydalıdır. İnşaat ve onarım işlerine gireceklerin bedel üzerinden belirli oranlarda geçici ve kesin teminat vermeleri gerekir (Tuna, 2009: 18).

6.5.3.1. Geçici Teminat

İhalelerde, teklif edilen bedelin % 3' ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır (Kavacık, 2008: 16).

6.5.3.2. Kesin Teminat

Yapılan taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi amacıyla, sözleşme yapılmadan önce ihalenin üzerinde kalan istekli kişiden ihale bedeli üzerinden hesaplanarak % 6 oranında kesin teminat alınır (Kavacık, 2008: 17).

MADDİ DURAN VARLIKLAR, YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER VE
MUHASEBESİ

7. BÖLÜM

ASGARI İŞÇİLİK

Asgari işçilik ile ilgili uygulamalarda çok sık kullanılan temel kavramlar aşağıda belirtilmiştir. Bunlar;

İhale Konusu İş: Sosyal Sigortalar Kanununda belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından ihale veya emanet suretiyle yaptırılan her türlü iştir.

Özel Bina İnşaatı: Gerçek ve tüzel kişiler tarafından yaptırılan bina inşaatlarıdır.

Asgari İşçilik Oranı: Kurum bünyesinde oluşturulan Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca ihale konusu işler ve özel bina inşaatı işyerleri için yapılacak incelemede dikkate alınacak en az işçilik tutarının hesaplanacağı prim oranıdır.

Asgari İşçilik: Bir işin yürütülmesi için gerekli olan en az sigortalı sayısı, sigorta primine esas kazanç tutarı ve çalışma süresini belirtir en az yapılması gereken çalışmadır.

İnceleme: İhale konusu işler ile özel bina inşaatı işyerlerinden dolayı kayıtların incelenmesidir.

İlişiksizlik Belgesi: İhale konusu işler ve özel bina inşaatı işyerleri ile ilgili olarak yapılan inceleme sonucunda işverenin kuruma borcunun bulunmaması kaydıyla ilgili makama verilmek üzere ilgili SGK Müdürlüğü tarafından düzenlenen soğuk damgalı belgedir.

Asgari işçilik uygulamaları ile ilgili tarihsel süreç kronolojik olarak incelendiğinde;

1964 – 1978 dönemlerinde

- sigorta primine esas kazançlar toplamının,
- prim ödeme gün sayılarının,
- prim belgelerinin,

915 sayılı sosyal sigorta işleri tüzüğü'nde belirtilen usul ve esaslar dahilinde düzenlenmemesi ve ihtara rağmen verilmemesi durumunda ölçümlemeye tabi tutulmaktaydı.

Ölçümleme Sistemi: İşyeri kayıt ve belgelerinde yer alan işçiliklerin tümünün kuruma bildirilmiş olup olmadığının araştırılması amacıyla getirilmiş bir sistemdi.

1978 – 1987 döneminde her türlü inşaat, tamirat, tadilat, tesisat ve benzeri işleri yapan işverenler tarafından düzenlenen belgeler ile kuruma bildirilen kazançlar arasında “Sosyal Sigorta İşleri Tüzüğü’nde” belirtilen kıstaslara uygun olarak

ASGARI İŞÇİLİK

kurumca hesaplanacak kazançlar toplamının % 70'inden az olması durumunda kurumca ölçümleme yapılmaktaydı.

09.07.1987 tarihinde yürürlüğe giren 3395 sayılı yasa ile ölçümleme sistemine son verilmiş, bunun üzerine idari para cezaları sistemi getirilmiştir.

Dolayısıyla 1987 – 1994 devrelerinde ölçümleme veya asgari işçilik uygulaması söz konusu olmamıştır.

Bu nedenler sonucu inşaat ve ihale konusu işlerden dolayı kuruma çok az prim ödendiği gözlenmiş ve düzenli prim ödemeyen işverenlerin etkin bir şekilde takibe alınması açısından Sosyal Güvenlik Kurumunca asgari işçilik uygulamasına geçilmiştir.

7.1. ASGARI İŞÇİLİK UYGULAMALARI

Sosyal Güvenlik Kurumunun kayıt dışı istihdamla mücadele kapsamında yürüttüğü asgari işçilik uygulaması, işverenlerce Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) beyan edilen sigorta primine esas kazançlar toplamının (SPEK), yaklaşık maliyet bedeline uygulanan işçilik oranı sonucunda hesaplanan işçilik tutarı ile karşılaştırılması esasına dayanmaktadır.

Temelde resen prim esasına dayanan asgari işçilik uygulamasıyla, çalışanların kanunen sosyal güvenlik kurumları kapsamına girmesi ve dolayısıyla sosyal güvencelerinin sağlanması amaçlanmaktadır. Asgari işçilik uygulaması, işverenlerin ödeyecekleri işçiliklerin Kurum tarafından önceden hesaplanabilirliği varsayımına dayanmaktadır. Bu anlamda uygulama ile işverenler üzerinde, inşaat işlerinde çalıştırdıkları işçilerin bildirimleriyle ilgili prim tutarlarının hesaplanabileceği, bu tutarların er ya da geç ödenmek zorunda kalınacağını, ödenmesinin yasal zorunluluk olduğu, bu tutarı en azından hiçbir cezaya maruz kalmadan çalıştırdıkları kişileri sigortalayarak ödemeyi tercih etmeleri yönünde psikolojik bir baskı kurulmak istenmektedir (Özdamar, Murat; 2009, s. 96).

Resen prim tahakkukunun tarihsel sürecine bakıldığında, resen prim tahakkuk uygulamasının 01.07.1946 tarihinde yürürlüğe giren 4772 sayılı “*İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları ve Analık Sigortası Kanunu*”nun 47. maddesinin son fıkrasında yer alan “ölçümleme” adı altında yapılan düzenleme ile hukuk sisteminde yer aldığı görülmektedir (Karakaş, İ. ve Karakaş, A; 2011, s.269).

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 85.maddesinde² özel nitelikteki inşaat işlerinden dolayı, bu işleri yapan işverenler tarafından yeterli miktarda işçiliğin bildirilip-bildirilmediğinin SGK tarafından araştırılacağı belirtilmiştir.

SGK'ya beyan edilen SPEK tutarları toplamının, hesaplama sonucu bulunan işçilik miktarından az olduğunun tespit edilmesi durumunda işverenin yeterli işçilik beyan etmediği kabul edilir. Böylesi bir durumda SGK (Kurum), işverene yeterli işçilik bildiriminde bulunmadığını ve hesaplanan fark SPEK tutarına tekabül eden sigorta primini ödemesi gerektiğini yazılı olarak bildirir. Kurumca gönderilen yazıya istinaden işveren hesaplanan fark prim tutarını ödemeyi kabul ederse borç kesinleşerek tahakkuk ve tahsilat işlemi gerçekleştirilir. Eğer işveren tebliğ edilen fark prim tutarını ödemek istemez ise bu sefer hesaplanan farkın nedeninin çalıştırılan kişilerin Kuruma beyan edilmemesinden mi yoksa teknolojik gelişme veya bazı işlerin fatura karşılığı başka işletmelere

² 5510 sayılı Kanunun Asgari işçilik uygulaması ve uzlaşma başlıklı 85. Maddesine göre; "İşverenin, işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit halinde, işin yürütümü açısından gerekli olan asgarî işçilik tutarı; yapılan işin niteliği, kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak tespit edilir. Söz konusu tespitler, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından yapılır.

Kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar tarafından ihale mevzuatına göre yaptırılan işlerden ve özel nitelikteki inşaat işlerinden dolayı bu işleri yapan işveren tarafından yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığı Kurumca araştırılır. Bu araştırma sonucunda yeterli işçiliğin bildirilmemiş olduğu anlaşılırsa, eksik bildirilen işçilik tutarı üzerinden hesaplanan prim tutarı, 89 uncu madde gereği hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte bir ay içinde ödenmek üzere işverene tebliğ edilir. Tebliğ edilen prim ve gecikme cezası ve gecikme zammının ödendiği veya ödeneceğinin işveren tarafından yazılı olarak taahhüt edilmesi halinde borç kesinleşir. Kuruma verilecek taahhütnamede üstlenilen ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, işveren hakkında 88 inci ve 89 uncu maddeler uyarınca işlem yapılır. Tebliğ edilen prim ve gecikme cezası ve gecikme zammının ödenmemesi, taahhütname verilmemesi veya Kurumca işyerinin denetlenmesine gerek görülmesi durumunda Kurumca inceleme yapılır.

Bu maddenin birinci ve ikinci fıkrasında belirtilen usullerle Kuruma bildirilmediği tespit edilen asgarî işçilik tutarı üzerinden Kurumca re'sen tahakkuk ettirilen sigorta primleri, 88 inci ve 89 uncu maddeler dikkate alınarak işverene tebliğ edilir. İşveren, tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde Kuruma itiraz edebilir. İtiraz takibi durdurur. Kurumca itirazın reddi halinde işveren, kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yetkili iş mahkemesine başvurabilir. Mahkemeye başvurulması, prim borcunun takip ve tahsilini durdurmaz.

Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca, Kuruma asgarî işçilik tutarının bildirilmediği tespit edilen işyerleri hakkında ayrıca 102 nci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi ile (c) bendinin (4) numaralı alt bendi uyarınca idarî para cezası uygulanır."

yaptırılmasından mı kaynaklandığının araştırılması için müfettiş incelemesi yaptırılır (Özkan, Erkan ve Tezel, Ali; 2004).

Asgari işçilik tespiti işlemleri tek taraflı bir hukuki işlemidir. İşverenlerce yapılan işlerde Kuruma bildirilmesi gereken sigortalı sayısı, çalışma süresi veya prime esas kazançların altında beyanda bulunulması sebebiyle sigorta müfettişlerince yapılan tetkik neticesinde yapılan işin niteliği gereğince benzer işyerlerinin prim matrahı, işyerinde kullanılan teknoloji gibi kıstaslarla geriye dönük olarak ve sigortalılarla ilişkilendirilmeksizin sadece işverene yönelik olarak resen prim tahakkukuna yönelik olarak yapılmaktadır (Karakaş ve Karakaş; 2011, s. 32, s. 270).

Asgari işçilik incelemelerinde beklenen amaç-fayda; uygulamayı plan ile karşılaştırmak, plandan ayrılan noktaları belirleyip nedenlerini araştırmak, aksaklık ve yanlışlıkları giderici, düzeltici çalışmalar yapmak amaçlanmakta olup, bu genel amaç doğrultusunda, yapılan incelemelerle;

- Sosyal Güvenlik uygulanması ile ilgili işlemlerin mevzuat hükümlerine uygun biçimde yürütülmesini izlemek,
- Kayıt dışı istihdam ile mücadelede etkin bir denetim sağlamak.
- Sigortalı, İşveren ve Kurum ilişkilerini düzenlemek,
- Sosyal güvenliğin yaygınlaştırılmasını sağlamak,
- Çalışanların sosyal güvenlik haklarının sağlanarak SGK prim kaybı ile haksız rekabeti önlemek,
- Sosyal güvenliğe olan güveni pekiştirmek,
- Etkin sosyal güvenlik bilinci oluşması ve yaygınlaşmasını sağlamak,

gibi pek çok ortak amaç/fayda hedeflenmektedir.

Uygulama alanı ve kapsamı açısından asgari işçilik incelemeleri hem devamlı işyerleri hem de geçici işyerleri ile ilgili olarak yapılabilir.

- *Devamlı İşyerleri*

- Planlı Denetim
- Diğer Durumlar

- *Geçici İşyerleri*

- İhale Konusu İşler
- Özel İnşaatlar (İhale Dışı)

✓ *İhale Konusu İşlerde Kurumca Araştırma ve Resen Yapılacak İşlemler*

5510 sayılı Kanunun 85'inci maddesi ikinci fıkrasında belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından ihale mevzuatına göre yaptırılan her türlü işler ile özel nitelikteki inşaatlarda ünitece (Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü / Sosyal Güvenlik Merkezince) yapılacak araştırma;

1- İşin kesin kabulünün ya da geçici kabulünün noksansız olarak yapıldığı tarihten sonra, işverene ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dâhil toplam istihkak tutarına, işin asgari işçilik oranının % 25 eksiği uygulanmak suretiyle yapılır.

2- Asgari işçilik oranları (*bakınız; 23 Temmuz 2015 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan ve 2016 yılında da geçerli liste*) Kurum bünyesinde oluşturulan Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca belirlenir ve bu oranlar tebliğ ile yayımlanır.

3- İhaleli İşin sözleşmesinde çalıştırılacak sigortalı sayısı belli ise, bu sigortalıların kişi/gün sayısı üzerinden Kuruma bildirilmiş olup olmadığı araştırılır. Kuruma bildirilmeyen sigortalılar ile ilgili belgelerin verilmesi, yapılacak bir ay süreli bir tebligat ile işverenden istenir. Belgelerin verilmemesi veya eksik verilmesi halinde bu belgeler ünitece re'sen düzenlenir. Belgelerin ünitece düzenlenmesinin mümkün olmadığı hâllerde ise oran uygulanır. İşin sözleşmesi ile Kuruma yapılan bildirimler arasında bir eksikliğin bulunması hâlinde söz konusu eksikliğin ihale makamınca doğrulanması durumunda bazı aylardaki kişi/gün sayısı eksikliği üzerinde durulmaz.

4- İhaleli İşin birden fazla konuyu kapsıyor olması ve bünyesindeki her bir işin asgari işçilik oranı daha önce belirlenmiş olmak kaydıyla,

– İhale makamı tarafından her bir işe ait istihkak tutarlarının ayrı ayrı bildirilmesi hâlinde, araştırma işlemi, her bir işe ait asgari işçilik oranları dikkate alınarak yapılır.

– Her bir işe ait istihkak tutarının ayrı ayrı bildirilmemesi hâlinde ise, işverenin yazılı isteği üzerine araştırmada, bu işlerin en yükseğine ilişkin asgari işçilik oranı dikkate alınır. İşveren tarafından yapılan işlere ilişkin en yüksek asgari işçilik oranının uygulanmasının kabul edilmemesi durumunda işin asgari işçilik oranı Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından belirlenir.

5- İhaleli işlerde idarece, işverene ödemelerin döviz şeklinde yapılması durumunda, döviz tutarı, ödemenin yapıldığı tarihlerdeki Merkez Bankasına belirlenen döviz satış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek işlem yapılır.

6- İhaleli işlerde fiilen işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin, inşaat işlerinde inşaatın başladığı ve bitirildiği tarihin işverence resmî makamlardan alınacak belgelerle kanıtlanması istenebilir. Bu tarihlerin resmî belge ile kanıtlanamaması hâlinde, ihale makamının bildirmiş olduğu tarihlere itibar edilerek işlem yapılır.

7- Araştırma yapılırken, ihale konusu işlerde kesin kabulün ya da geçici kabulün noksansız yapıldığı tarihe kadar Kuruma bildirilmiş olan işçilik miktarı dikkate alınır. İşin başlangıç tarihinden önce ve bitim tarihinden sonra Kuruma bildirilmiş olan sigorta primine esas kazanç tutarları ile gün sayıları araştırma işleminde dikkate alınmaz. Ancak, aksine tespit yoksa iptali de yapılmaz. Kurumda tescil edilmemiş veya tescil edilmiş olmakla beraber hiç işçilik bildirilmemiş işyerleri ya da gerekli görülen diğer hâllerde işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarı, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca tespit edilir.

8- Ünitece ihale konusu işlerde yapılan araştırma sonucunda; tespit edilen ve Kuruma bildirilmediği anlaşılan asgari işçilik miktarı üzerinden hesaplanan prim tutarı, aksine bir tespit olmaması hâlinde, faaliyet süresinin son ayna mal edilerek tahakkuk ettirilmek suretiyle gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte ödenmek üzere işverene tebliğ olunur.

9- İşverence borcun tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceğinin ve daha sonra Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca inceleme yapılması istenilmeyeceğinin bir dilekçe ile bildirilmesi hâlinde, borç kesinleşir ve işlemler sonuçlandırılır.

10- İhale Konusu İşlerin Devamlı Mahiyetteki İşyeri Sigortalıları ile yapıldığının ileri sürülmesi halinde araştırma işlemi;

a- Yapılacak olan araştırma sonucunda, ihale konusu işin devamlı mahiyetteki işyeri sigortalıları ile yapıldığının anlaşılması halinde, işverenlerin ve varsa alt işverenlerinin defter ve belgeleri incelenmeksizin, ihale konusu işin yapıldığı süre içinde söz konusu işyerinden Kuruma borcun da bulunmaması kaydıyla ilişiksizlik belgesi verilir.

b- İhale konusu işlerin 5510 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı çalıştırmaksızın bizzat gerçek kişi yüklenici tarafından veya tüzel kişilerin ortaklarınca yerine getirilmesi halinde gerçek kişi sigortalı ile tüzel kişilerin ortaklarının Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalılığından dolayı prim borcunun bulunmaması veya borcun tecil ve taksitlendirilmiş olması şartı da aranır.

c- Faaliyet konusu ihale konusu işe uygun-bağımsız bir devamlı işyerinin var olup olmadığının tespiti gerekir.

d- Devamlı işyerinin işkolu kodu ihaleli işe uygun değilse, devamlı işyerinin gerçek faaliyet konusu ve işkolu kodu değişikliği gerekip gerekmediği tespit edilir.

e- Devamlı mahiyetteki işyerinin faaliyet konusunun imalat işleri olduğu durumlarda, idareye karşı üstlenilen işin, imalatın yanı sıra, montaj, döşeme, takılma gibi işleri de içermesi halinde, bu hususun, Kısa Vadeli Sigorta Kolları Prim Tarifesine göre daha yüksek bir prim oranını gerektirmemesi kaydıyla, ayrıca montaj, döşeme, takılma gibi durumlar dikkate alınmaksızın işlem yapılır.

f- İhale sözleşme veya şartnamesinde ihalede çalışacak kişi/gün sayısının belli olması ya da ihale makamlarınca çalışanların kim olduğunun bildirilmesi halinde;
– Bu verilere uygun bildirim mevcutsa (gereken kişi/gün sayısı kadar Kuruma bildirim yapıldığının veya idarece ihale konusu işte çalıştırıldığı bildirilen kişilerin sigortalılıklarının sağlandığının anlaşılması halinde), işin yapıldığı döneme ilişkin olarak işverenin Kuruma borcunun da bulunmaması halinde ilişkisizlik belgesi verilir.

– Bu verilere uygun bildirim mevcut değilse ihale makamından bilgi/belge istenerek, sonucuna göre işlem yapıp, ek prim-gecikme zammı ve gecikme zammı ile idari para cezası tahakkuk etmesi halinde bunların ödenmesiyle ilişkisizlik belgesi verilebilir.

g- İhale sözleşme veya şartnamesinde ihale konusu işte çalışacak kişi/gün sayısının belli olmaması ve idarece de ihale konusu işte kimlerin çalıştırıldığının ismen Kuruma bildirilememesi halinde;

– İhale konusu işin yapıldığı süre zarfında devamlı mahiyetteki işyerinden Kuruma bildirilmiş olan sigorta primine esas kazanç tutarının, yeterli olup olmadığı geçici işyeri dosyalarındaki araştırma işleminde olduğu gibi araştırılır,

yapılan araştırma işlemi sonucunda, Kuruma yeterli işçilik bildiriminde bulunulduğunun anlaşılması halinde, denetim elemanı incelemesine gönderilmeksizin, ihale konusu işin yapıldığı döneme ilişkin borcunun da bulunmaması halinde işverene ilişiksizlik belgesi verilir.

– Devamlı mahiyetteki işyeri sigortalıları ile faaliyet dönemleri kısmen de olsa çakışacak şekilde birden fazla ihale konusu işin yapılmış olması halinde, ihale konusu bir iş için dikkate alınmış olan işçilik, diğer ihale konusu işler için dikkate alınmaz.

✓ ***Özel Nitelikteki İnşaatlarda Kurumca Araştırma ve Resen Yapılacak İşlemler***

1- Gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği haiz olmayan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan özel nitelikteki inşaat işyerleri hakkında ünitece yapılacak araştırma; inşaat maliyetine Kurumca yayımlanan tebliğ ile belirlenen asgari işçilik oranının % 25 eksiği uygulanmak suretiyle yapılır.

2- Bina maliyeti, belediyeler, valilikler ve ruhsat vermeye yetkili diğer makamların vermiş olduğu inşaatın ruhsatnamesinde yazılı bulunan, ruhsatnamesi yoksa ünitece tespit edilecek yüzölçümü ile birim maliyet bedelinin çarpımı suretiyle bulunacak tutar üzerinden hesaplanır.

3- Birim maliyet bedelleri olarak, her yıl inşaatın sınıfı ve grubuna göre Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na tespit edilen tutarlar alınır.

4- İnşaatın niteliği dikkate alınarak, inşaatın ruhsatnamesi ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na tespit edilen listede kayıtlı yapının sınıfı ve/veya grubunun farklı olduğunun anlaşılması hâlinde, inşaatın yapı sınıfı veya grubu, Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca mahallinde düzenlenen tespit tutanağına istinaden Kurumca belirlenerek işlem yapılır. Kurumca bu şekilde tespit edilen yapı sınıf veya grubuna yapılan itirazlar ise karara bağlanmak üzere Asgari İşçilik Tespit Komisyonuna intikal ettirilir. İnşaatın sınıfı veya grubunun, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na yayımlanan listede daha alt bir yapı sınıfı veya grubunda tasnif edilmesi yönünde yapılan değişiklikler, araştırma veya inceleme işlemi sonucu tespit edilen borcun kesinleşmesine kadar dikkate alınır.

5- Listede belirtilmemiş olan inşaata ait birim maliyet bedeli, listede kayıtlı benzeri bir inşaatın birim maliyet bedeli üzerinden hesaplanabilir.

6- Başladığı yıl içinde bitirilmiş olan inşaatın maliyetinin hesaplanmasında o yıl için tespit edilen, başladığı yıldan sonraki yıllarda bitirilmiş inşaatın maliyetinin hesabında ise bitirildiği yıldan önceki yıla ait birim maliyet bedeli esas alınır.

7- Araştırma, bina inşaatının bittiği tarihten sonra yapılır. Ancak, bu işlem, inşaatın el değiştirmesi ve zorunlu hâllerde, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği Ek-11'deki inşaatın ikmal edilen kısmının bina maliyetine oranlarını gösterir tabloda gösterilen durumlara uygun bulunduğu takdirde bu oranlar aynen, uymadığı takdirde ise, yapılmayan kısımlar yapılan kısımlara oranlanarak bulunacak maliyet esas alınmak suretiyle inşaatın herhangi bir safhasında da yapılabilir.

Gerektiğinde, inşaatın başladığı ve bitirildiği tarihin işverence resmî makamlardan alınacak belgelerle kanıtlanması istenebilir. İnşaatın başladığı tarihin resmî belge ile kanıtlanamaması hâlinde, yapı ruhsat tarihi inşaatın başladığı tarih olarak kabul edilir.

8- Araştırma yapılırken, özel nitelikteki inşaat işyerlerinde inşaatın bitirildiği tarihe kadar Kuruma bildirilmiş olan işçilik miktarı dikkate alınır. İnşaatın başlangıç tarihinden önce ve bitim tarihinden sonra Kuruma bildirilmiş olan sigorta primine esas kazanç tutarları ile gün sayıları asgari işçilikle ilgili araştırma işleminde dikkate alınmaz. Ancak, aksine tespit yoksa iptali de yapılmaz.

✓ ***İhale Konusu İşler ve Özel Nitelikteki İnşaatlarda Kurumca Yapılacak Araştırma İşleminde Bazı Ortak Hususlar***

1- Araştırma yapılırken, ihale konusu işlerde kesin kabulün ya da geçici kabulün noksansız yapıldığı, özel nitelikteki inşaat işyerlerinde de inşaatın bitirildiği tarihe kadar Kuruma bildirilmiş olan işçilik miktarı dikkate alınır. İşin başlangıç tarihinden önce ve bitim tarihinden sonra Kuruma bildirilmiş olan sigorta primine esas kazanç tutarları ile gün sayıları araştırma işleminde dikkate alınmaz. Ancak, aksine tespit yoksa iptali de yapılmaz.

2- Kurumda tescil edilmemiş veya tescil edilmiş olmakla beraber hiç işçilik bildirilmemiş işyerlerinde ya da gerekli görülen diğer hâllerde işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarı, Kurumun denetim ve kontrole görevlendirilmiş memurlarınca tespit olunabilir. İhale konusu ve özel nitelikteki inşaat işlerinde hangi hallerde araştırma işlemi yapılacağı ünitece belirlenir.

3- Ünitece ihale konusu işlerde yapılan araştırma sonucunda tespit edilen ve Kuruma bildirilmediği anlaşılan asgari işçilik miktarı üzerinden, gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği haiz olmayan kurum ve kuruluşlarca yapılan özel nitelikteki inşaat işyerlerinde ise bu Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği kapsamında hesaplanan prim tutarı, aksine bir tespit olmaması hâlinde, faaliyet süresinin son ayına mal edilerek tahakkuk ettirilmek suretiyle gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte ödenmek üzere işverene tebliğ edilir. İşverence borcun tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceğinin ve daha sonra Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca inceleme yapılması istenilmeyeceğinin bir dilekçe ile bildirilmesi hâlinde, borç kesinleşir ve işlemler sonuçlandırılır. Bu durumda işverenin tahakkuk ettirilen prim borcunu ödemesi zorunlu olup, artık müfettiş incelemesi talep edilemez.

4- Ünitece hesaplanan borcun yapılan tebligata rağmen ödenmeyeceğinin bildirilmesi veya tebligatta belirtilen sürede bildirimde bulunulmaması durumunda, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca inceleme yapılır.

5- Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca inceleme yapılmasına başlandıktan sonra inceleme sonucuna göre işlem yapılır. Ancak, denetim ve kontrole başlanmakla birlikte, işverenin borcu ödeyeceğine ilişkin Kuruma yazılı başvurusu üzerine, Kurumun bu isteği ön kabulü, Kurum denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının uygun bulması koşuluyla inceleme durdurulur. En geç 15 gün içinde borcun ödendiğine ilişkin yazının Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarına ulaşması üzerine, kontrol ve inceleme işleminden vazgeçilmiş sayılır ve yasal kayıt ve belgeleri işverene iade edilir. İşverenin borcu ödememesi durumunda ise incelemeye devam edilir.

6- İşyerleri hakkında ünitece araştırma yapılmış olması, gerektiğinde Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının tespiti hususunda inceleme yapılmasına engel oluşturmaz. Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca sonradan inceleme yapılması durumunda, daha önce ödenmiş prim ile varsa gecikme cezası ve gecikme zammı tutarı, işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarı üzerinden hesaplanan ve Kuruma ödenmediği anlaşılan prim ile varsa gecikme cezası ve gecikme zammından mahsup edilir.

7- Kurumun denetim ve kontrole görevlendirilmiş memurlarınca yapılan incelemede işin yürütümü için gerekli olduğu saptanan asgari işçilik miktarının Kuruma bildirilmediğinin veya eksik bildirildiğinin tespiti hâlinde, bildirilmeyen tutar, hangi aylara ait olduğu hususunda bir tespit varsa o aylara; tespit yoksa faaliyette bulunulan son aya mal edilir ve Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile (e) bendinin (4) numaralı alt bendi de dikkate alınarak gerekli işlem yapılır.

İşyerlerinde;

a) Fiilen veya işyeri kayıtlarından tespit edilecek her türlü bilgiden ya da kamu idareleri ile 5411 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlar tarafından düzenlenen belge veya bilgilerden, çalıştığı tespit edildiği hâlde bu çalışmalar Kuruma bildirilmeyen veya eksik bildirilen,

b) Ay içinde bazı işgünlerinde çalıştırılmadığına veya eksik ücret ödendiğine dair belgeleri Kuruma verilmeyen veya verilen bu belgeler Kurumca geçerli sayılmayan,

Sigortalılar ile ilgili olarak düzenlenmesi gereken, sigortalı işe giriş bildirgesi ve aylık prim ve hizmet belgesi Kurumca yapılacak bir ay süreli tebligat ile ilgili işveren veya alt işverenden istenir.

Söz konusu belgeler, yapılan tebligata rağmen verilmediği takdirde Kurumca re'sen düzenlenir.

✓ *Asgari İşçilik Tespit Şekilleri*

Türkiye’de asgari işçilik uygulaması 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanuna kadar 4958 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu esasları çerçevesinde uygulanmıştır. Asgari işçilik uygulaması, 4958 sayılı Kanun ile 506 sayılı Kanunun mülga 79 ve 130. maddelerine eklenen fıkralar ile daha kapsamlı hale getirilmiştir. Ayrıca 5510 sayılı Kanunun 59, 85. ve 90’ıncı maddelerinde asgari işçilik uygulamasına ilişkin doğrudan veya dolaylı hususlar yer almıştır.

ASGARI İŞÇİLİK

Asgari işçilik tespiti 3 şekilde yapılmaktadır.

1. Sigorta Kurumunun ünitelerinde yapılan asgari işçilik tespiti,
2. Meslek Mensuplarının (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir) raporlarıyla yapılan asgari işçilik tespiti,
3. Sigorta Müfettişlerinin incelemesiyle yapılan asgari işçilik tespiti.

Yukarıda belirtilen asgari işçilik tespit şekillerinden SGK İl Müdürlüklerinin incelemesi ve meslek mensubu raporlarıyla tespit her zaman yapılamamakta mutlaka müfettiş incelemesi yapılması gerekmektedir.

Özel inşaat işlerinde belediyeden iskan ruhsatı alınması ve ihaleli işlerde işin bitiminde idareden teminat mektubunun geri alınabilmesi için idareye ilişiksizlik belgesinin ibrazı zorunlu olduğundan aşağıda belirtilen asgari işçilik tespit şekilleriyle asgari işçilik hesaplanmakta ve fark primler ilgili sigorta müdürlüğüne yatırılarak ilgili sigorta müdürlüğünden ilişiksizlik belgesi alınabilmektedir.

Sigorta kurumunun ilgili ünitelerince yapılan asgari işçilik tespitlerinde işverenin işçilik faturaları dikkate alınmamakta tebliğlerle belirlenen inşaat işinin türüne göre uygulanan asgari işçilik oranının % 25 eksiği uygulanarak hesaplanmaktadır.

Kurum ünitesinin yapacağı ön araştırma sonucu ihaleli işlerde istihkak bedeline, özel inşaatlarda maliyet bedeline asgari işçilik tespit komisyonunca belirlenen asgari işçilik oranının % 25 eksilterek uygulanması suretiyle bulunan asgari işçilikle işverenin bildirdiği işçilik mukayese edilmektedir.

Meslek mensuplarının raporlarıyla yapılan asgari işçilik tespitlerinde rapor düzenlenemeyecek işyerleri ve işler bulunmaktadır. Bu işler kısaca aşağıda sıralanmıştır.

- ✓ Hariçten işçi çalıştırılmaksızın daimi nitelikteki işyerlerinin sigortalıları ile yapılan işler,
- ✓ Piyasadan hazır halde alınıp satılan mal teslimine ilişkin işler,
- ✓ İnşaat ruhsatı olmayan bina inşaatı işyerleri,
- ✓ İmar mevzuatınca inşaat ruhsatı hükümsüz hale gelen bina inşaatları,
- ✓ Tescilsiz bina inşaatı işyerleri,
- ✓ Tescil edilip süresinde prim belgeleri verilmemiş bina inşaatı işyerleri,

ASGARI İŞÇİLİK

- ✓ Tamamlanmamış bina inşaatı ile noksansız geçici kabulü veya kesin kabulü yapılmamış ihale konusu işyerleri,
- ✓ 01.05.2004 (Yönetmelik yürürlük tarihinden önce) tarihinden önce bitirilmiş ihale konusu işler ile özel bina inşaatı işleri,

Meslek mensuplarının ve müfettişlerin yapmış olduğu incelemelerde asgari işçilik oranından herhangi bir indirim yapılmamaktadır. Bu indirim yerine işçilik faturaları dikkate alınmakta ihaleli işlerde hakediş (istihkak) bedelinden, özel inşaatlarda maliyet bedelinden düşülmektedir.

Meslek mensubu ve müfettiş incelemesi ile yapılan asgari işçilik tespitlerinde eksik işçilik bildirilmiş olması durumunda eksik işçilik dolayısıyla gecikme faizi ve eksik işçilik bildirilmiş olması dolayısıyla asgari ücretin 3 katı tutarında idari para cezası kesilmektedir.

Sosyal güvenlik kurumu tarafından yapılan asgari işçilik tespitlerinde eksik işçilik tutarının yanında gecikme faizi tahsil edilmektedir. Herhangi bir ceza uygulanmamaktadır.

Meslek mensubu ve müfettişler tarafından yapılan incelemelerde işçilik faturaları dikkate alınmaktadır. Asgari işçilik hesabında dikkate alınan faturalar aşağıda sıralanmıştır.

- 1.Malzemeli işçilik faturaları (hakediş faturası)
- 2.Hazır beton
- 3.Nakliye
- 4.Salt işçilik içeren faturalar

Hazır beton, nakliye, malzemeli işçilik içeren faturalar maliyet bedelinden düşülerek hesaplama yapılmaktadır. Salt işçilik faturaları ise doğrudan Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmiş işçilikler gibi, işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik tutarından düşülmektedir.

Örnek: İhale konusu işin KDV hariç,

Son istihkak raporunda belirtilen toplam hakediş tutarı	100.-TL
Malzeme fiyat farkı	30.-TL
Akreditif bedeli	20.-TL
Asgari İşçilik Oranı	% 10

Kuruma bu iş dolayısıyla bildirilmiş olması gereken asgari işçilik miktarının; $100 + 30 + 20 = 150$.-TL x %10 = 15.-TL olması gerekir.

Söz konusu işyeri ile ilgili olarak yapılan araştırma sonucunda Kuruma 15.- TL veya daha fazla işçilik bildirilmiş olması halinde yeterli işçilik bildirilmiş olacaktır.

7.2. ASGARI İŞÇİLİK MİKTARININ BELİRLENMESİ

Sosyal güvenlik sisteminin en önemli gelir kaynağı beyan usulüne dayanan, işçi ve işverenlerden “prim” adı altında tahsil edilen paralardan oluşmaktadır (Güzel, Okur ve Caniklioğlu; 2014, s. 69).

İşçi ve işverenlerin ödeyecekleri primlere işçi açısından bakıldığında “kişisel sorumluluk ilkesi” temel alınmakta, işveren açısından bakıldığında ise işverenlerin çalıştırdıkları işçilerin sosyal risklere karşı korunmalarında yararı bulunmaktadır (Güzel, Okur ve Caniklioğlu; 2014, s. 70-71).

5510 sayılı Kanunun 86. maddesinde belirtildiği üzere işverenler çalıştırmakta oldukları sigortalıların ad ve soyadlarını, T.C. kimlik numaralarını, kanunun 80. maddesine göre hesaplanacak prime esas kazanç tutarlarını, prim ödeme gün sayıları ile prim tutarlarını gösteren aylık prim ve hizmet belgelerini kanuni süresi içinde kurum kayıtlarına vermekle ve hesaplanan prim tutarını ödemekle yükümlüdür. İşverenin beyanında kuruma bildirilmesi gereken sigortalı sayısı, çalışma süresi veya prime esas kazanç tutarlarının gerçeği yansıtmamasının tespit edilmesi halinde işin niteliği, kullanılan teknoloji, emsal işyerlerinin prim matrahı, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının görüşü ve benzeri kıstaslar alınmak suretiyle geriye doğru, sadece işverene yönelik olarak ve sigortalılarla ilişkilendirilmeden yapılan resen prim tahakkuku işlemi “*Asgari İşçilik İncelemesi*” işlemi olup kayıt dışı istihdamın önlenmesine yönelik bir tedbir olarak uygulanmaktadır (Yıldız ve Umdu; 2010, s. 23-24).

✓ 2016 Yılı Yapı Asgari Fark İşçilik Hesaplama Değerlendirme

- 1-Toplam yapı alanı (m2)
- 2-İnşaat Birim maliyeti
- 3-Yapının tamamlanma oranı
- 4-Uygulanacak işçilik Oranı (%)
- 5-Faturalı Ödemeler
 - a) Malzemeli işçilik toplamı
 - b) Salt işçilik toplamı
- 6-SGK ya bildirilen SPEK Toplamı

✓ **Denetimde inşaat işçiliği değerlendirmesi**

SGK Müfettişi veya SGK Denetmeni İnşaat İşçilik Denetimi
(Faturalar Hesaba Katılır)

- 1-Tüm Yapı Maliyeti
- 2-Uygulanacak İşçilik Oranı
- 3-İnşaat İçin Gerekli En Az İşçilik Miktarı (Fatura Öncesi)
- 4-Değerlendirmeye Esas Tüm Yapı Maliyeti (Fatura Sonrası)
- 5-İnşaat İçin Gerekli En Az İşçilik Miktarı (Fatura Sonrası)
- 6-Bildirilen SPEK
- 7-Bildirim Eksikliği veya Fazlası

✓ **SGK Müdürlüklerinde inşaat işi değerlendirmesi**

SGK müdürlüklerinde inşaat işi değerlendirmesi yapılırsa (faturalar hesaba katılmaz fakat inşaat işçilik oranının % 25 eksiği uygulanır)

- 1- Tüm yapı maliyeti
- 2- Uygulanacak işçilik oranı
- 3- İnşaat için gerekli en az işçilik miktarı
- 4- Bildirilen SPEK
- 5- Bildirim eksikliği veya fazlası

7.3. ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA ASGARI İŞÇİLİK UYGULAMASI

Özel inşaat işi dolayısıyla SGK'ya bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarının tespiti iki aşamada gerçekleştirilmektedir.

- a) Sosyal Güvenlik Kurumu Memurlarınca yapılan ön inceleme,
- b) Kurum Müfettişlerince yapılan asgari işçilik hesaplamasıdır.

Bildirimi yapılacak asgari işçilik miktarının tespiti için; işyeri dosyasının inşaat tamamlanmadan önce tescil edilmiş olması ve yasal süre içinde SGK'ya bildirimde bulunulması gerekmektedir. Bildirimde bulunmayan işyerleri için herhangi bir ön değerlendirme yapılamadığı gibi konu değerlendirilmek ve asgari işçilik uygulanmak üzere Kurum Müfettişlerine intikal ettirilir.

Sosyal Güvenlik Kurumu Memurlarınca yapılan ön inceleme sonucunda, yeterli işçilik bildirildiği tespit edilirse denetim yoluna gidilmeksizin işverene borcu yoktur (İlişiksizlik) yazısı verilmektedir.

SGK tarafından yeterli işçiliğin bildirilmediğinin tespiti durumunda işverene tebligatlı bir yazı gönderilerek, denetim yapılmaksızın çıkan fark prim borcunun yatırılması kaydıyla ilişiksizlik belgesi alabileceği bildirilir. Aksi durumda SGK'ya bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarının tespit edilmesi amacıyla dosya SGK Müfettişlerine gönderilir.

Müfettişler, söz konusu işle ilgili olarak prim tarife cetvelindeki işçilik oranının tamamını uygularlar. Bir başka ifade ile SGK müdürlüğünde yapılan % 25 indirim, Müfettişler tarafından yapılmaz (aşağıdaki örnekte uygulanan % 25 eksik işçilik avantajından yararlanılamaz ve % 6,75'lik oran bu defa % 9 olarak uygulanır).

Asgari işçilik miktarının hesabında aşağıda belirtilen bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır;

- ✓ İnşaatın Başlama ve Bitiş Tarihi (yapı ruhsatında belirtilen),
- ✓ Yapı sınıf ve grubu (yapı ruhsatında belirtilen),
- ✓ İnşaatın yüzölçümü (yapı ruhsatında belirtilen),
- ✓ Asgari işçilik oranı (SGK Tebliğleri).
- ✓ Birim maliyeti (Çevre Bakanlığı yapı birim maliyetleri),

✓ **İnşaatın Başlama ve Bitiş Tarihi**

İnşaatın başlama tarihi, kural olarak inşaatta ilk defa 4/a kapsamında sigortalı çalıştırılmaya başlanılan tarihtir. Kanunun 4. maddesinde sayılan ve sigortalı niteliği taşıyan işçiyi/işçileri özel bina inşaatında çalıştırmaya başlayan işverenlerin en geç işçilerin çalışmaya başladığı tarihte inşaatın bulunduğu çevredeki Sosyal Güvenlik Merkez Müdürlüğüne işyeri bildirgesi vererek işyeri tescilini yaptırmaları gerekmektedir. Diğer taraftan gerekli görülmesi halinde, inşaatın başladığı ve bitirildiği tarihin işverence resmî makamlardan alınacak belgelerle kanıtlanması da istenebilir. İnşaatın başladığı ve bittiği tarihin resmî belge ile kanıtlanamaması durumunda aksine bir tespit olmadıkça, yapı ruhsat

tarihi inşaatın başladığı tarih olarak esas alınır (SGK Başkanlığı; 2011/13 sayılı Genelge, m.8.1).

İnşaatın tamamlanmasına müteakip işveren tarafından bir ay içinde inşaatın bittiğini belirten bir dilekçe ile bağlı bulunan Sosyal Güvenlik Merkez Müdürlüğüne bildirilmesi gerekmektedir. İnşaatın bitiş tarihi olarak işveren tarafından dilekçe ile beyan edilen tarih esas alınır.

Genel olarak asgari işçilik uygulamasının yapılabilmesi için inşaatın tamamen bitmiş olması gerekmektedir. Bununla birlikte bazı durumlarda, örneğin, inşaatın başkasına devredilmesi, inşaatı ekonomik sebeplerden dolayı ara verilmesi veya sadece biten kısmın kullanılmak istenilmesi gibi hallerde inşaatın biten kısımlarına asgari işçilik uygulaması yapılarak biten kısmı için Kurum tarafından ilişiksizlik yazısı verilebilmektedir.

✓ İnşaatın Sınıfı ve Grubu

İnşaatın hangi sınıf ve grupta olduğu ruhsat vermeye yetkili makamlarca verilen ruhsatlarda belirtilmektedir. Kural olarak asgari işçilik hesabına esas ön değerlendirmede, inşaat ruhsatında kayıtlı sınıf ve grup dikkate alınır. İnşaatların yapı ruhsatlarında kayıtlı nitelikleri dikkate alındığında, ruhsatta kayıtlı yapı sınıf ve gruplarının Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na yayımlanan listede kayıtlı yapı sınıf ve gruplarından farklı olduğunun saptanması halinde Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na belirlenen yapı sınıf ve grubu dikkate alınır. Ruhsatı olmayan veya ruhsata aykırı yapılan, ya da Kurumca esas alınan yapı sınıf grubuna işveren tarafından itiraz edilmesi durumlarında inşaatların sınıf ve grubu Sosyal Güvenlik Denetmenlerince tespit edilir (SGK Başkanlığı; 2011/13 sayılı Genelge, m.6.4).

✓ İnşaatın Yüzölçümü

İlgili Kurumlardan alınan inşaat ruhsatında yer alan yüz ölçümü (m²), toplam inşaat alanı olarak kabul edilir.

✓ Asgari İşçilik Oranı ve Birim Maliyet Bedeli

Özel bina inşaatlarına ait asgari işçilik oranları (%) aşağıda belirtilmiştir.

(23.07.2015 tarih ve 29423 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

ASGARI İŞÇİLİK

BİNA – Tünel kalıp sistemi ile yapılan inşaat (komple)	7
BİNA – Tünel kalıp sistemi ile yapılan inşaat (çevre düzenleme dâhil)	7,3
BİNA – Betonarme karkas inşaat (inşaat-mekanik-elektrik komple)	9
BİNA – Yığma inşaat (komple)	12

Asgari işçilik hesaplamasında birim maliyet bedeli olarak ise Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’nca her yıl yayımlanan tebliğde belirtilen maliyet bedelleri esas alınır. Maliyet bedeli esas alınırken başladığı yıl içinde biten inşaatların maliyetinin hesabında o yıl için tespit edilen maliyet bedeli dikkate alınır. Başladığı yıl içinde bitirilmiş yapılarda o yıl için uygulamaya esas alınacak olan m² maliyet bedelinin henüz yayınlanmamış olması halinde, bir önceki yılın m² birim maliyet bedeli esas alınarak inceleme yapılır. Ayrıca işverenden, o yılın m² birim maliyet bedeli yayınlandığında aradaki farktan kaynaklanacak tutarın daha sonra ödeneceğinin kabulü konusunda taahhütname istenir (Özkan, Ekran ve Tezel, Ali; 2004).

Kamu iktisadi kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar tarafından ihale mevzuatına göre yaptırılan işlerde SGK tarafından asgari işçilik hesaplaması yapılmaktadır.

Asgari işçilik hesabına esas birim maliyet bedelleri aşağıda gösterilmiştir.

2016 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri

(09.04.2016 tarih ve 29679 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır)

YAPININ	
MİMARLIK HİZMETLERİNE ESAS OLAN SINIFI	Birim Maliyeti (BM) TL/m ²
I. SINIF YAPILAR	
A GRUBU YAPILAR	118
3 metre yüksekliğe kadar kagir veya betonarme ihata duvarı	
Basit kümes ve basit tarım yapıları	
Plastik örtülü seralar	
Mevcut yapılar arası bağlantı-geçiş yapıları	
Baraka veya geçici kullanımı olan küçük yapılar	
Yardımcı yapılar (Müştemilat)	
Gölgelekler-çardaklar	
Üstü kapalı yanları açık teneffüs, oyun gösteri alanları	
ve bu gruptakilere benzer yapılar.	
B GRUBU YAPILAR	180
Cam örtülü seralar	

ASGARI İŞÇİLİK

Basit padok, büyük ve küçük baş hayvan ağılları Su depoları İş yeri depoları ve bu gruptakilere benzer yapılar.	
II. SINIF YAPILAR	
A GRUBU YAPILAR	290
Kuleler, ayaklı su depoları Palplanj ve ankrajlı perde ve istinat duvarları Kayıkthane ve bu gruptakilere benzer yapılar.	
B GRUBU YAPILAR	390
C GRUBU YAPILAR	460

Asgari işçilik miktarının hesaplanmasında, Kurumda tescili bulunan başka işyerlerinde yaptırılmış olması muhtemel işler (*malzemeli işçilik, salt işçilik*) dikkate alınarak işçilik oranında % 25 indirim yapılır (Kızılot, Şükrü; 1996).

Yapımına başlandığı yıl tamamlanan inşaatlarda maliyet hesabı, o yılın birim maliyet bedeli üzerinden, yapımına başlandığı yıl tamamlanamayıp daha sonraki yıllarda tamamlanan inşaatların maliyeti ise bitirildiği yıldan bir önceki yılın birim maliyet bedeli üzerinden hesaplama yapılır.

7.3.1. Asgari İşçilik Hesaplamaları

Asgari işçilik;

Özel Bina İnşaatlarında, yapının yaklaşık maliyet bedeline bina için belirlenmiş oranların uygulanması suretiyle bulunur.

İhale Konusu İşlerde ise müteahhide ödenen toplam hakediş tutarı matrah olarak esas alınır ve bu matraha genelgede belirtilen oranların uygulanması suretiyle bulunur.

Özel inşaatlara ilişkin birim maliyet bedelleri, inşaatın sınıf ve grubuna göre her yıl Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'na (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) tespit edilmekte ve Kurumca yapılan konuya ilişkin hesaplama işlemleri ilgili Bakanlıkça Resmi Gazetede yayımlanan Birim Maliyetleri Hakkındaki Tebliğ doğrultusunda yapılmaktadır.

Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarının tespiti aşağıdaki formül kullanılarak bulunur.

$$\text{Bina Maliyeti} = \text{Binanın Yüzölçümü} \times \text{Birim Maliyet Bedeli}$$

ASGARI İŞÇİLİK

$$\text{Bildirilmesi Gereken En Az İşçilik Miktarı} = \frac{\text{Bina Maliyeti} \times \text{İşçilik oranı}}{100} - \text{Kuruma Bildirilen İşçilikler}$$

Örnek 1: İşıyapmaz İnşıaat A.Ş. tarafından yapıımına 13.05.2014 tarihinde başlanan ve 30.09.2015 tarihinde tamamlanan 4. sınıf A grubunda bulunan 1.200 m² yüzölçümündeki betonarme karkas binanın birim maliyet bedeli ve toplam maliyet tutarı aşğıdaki şekilde hesaplanır.

- İnşıaatın Başlama Tarihi	: 13.05.2014
- İnşıaatın Tamamlanma Tarihi	: 30.09.2015
- İnşıaatın Sınıfı	: 4/A
- 2014 m2 Birim Maliyeti	: 700.-TL
- 2015 m2 Birim Maliyeti	: 750.-TL
- Betonarme Asgari İşçilik Oranı	: % 9
- % 25 Eksiğı	: % 6,75
- Toplam m2	: 1.200 m2
- SGK'na Bildirilen İşçilik Tutarı	: 32.150.-TL

Hesaplamalar:

- İnşıaatın Maliyeti	: 1.200 m2 x 700.-TL = 840.000.-TL
- SGK'na Bildirilecek İşçilik Tutarı	: 840.000.-TL x % 6,75 = 56.700.-TL
- SGK'ca Hesaplanan Fark	: 56.700 - 32.150.-TL = 24.550.-TL
- SGK'ca Hesaplanan Prim Farkı	: 24.550.-TL x % 34,5* = 8.470.-TL

* Kısa vadeli sigorta prim oranı % 2 olarak sabitlendiğinden 2013/9. aydan sonra SPEK tutarının % 34,5'i ödenmesi gereken prim olarak hesaplanır.

Hesaplanan prim farkı tutarı 8.470.-TL inşıaatın tamamlandığı Eylül 2015 ayı itibariyle tahakkuk ettirilir ve takip eden ayın sonuna kadar da ödenir.

İnşıaat işlerinde çok sık karşımıza çıkan "Taşeron Müessesesi" SGK'na karşı sorumlu değildir. Sorumluluk tamamen inşıaatın sahibi yani SGK'da adına dosya açılan kişiye aittir.

Sosyal Güvenlik Kurumu, Taşeronlara "Borcu Yoktur" yazısı, asıl işverene ise yapılan hesaplamalar sonucunda "İlişiksizlik Belgesi" verir.

ASGARI İŞÇİLİK

Örnek 2: İşıapmaz İnşıaat A.Ş. kendi arsası üzerine özel hizmet binası yapmaktadır. Söz konusu inşıaatla ilgili bilgiler aşığıdaki gibidir:

- İnşıaatın Başlama Tarihi	: 01.06.2013
- İnşıaatın Tamamlanma Tarihi	: 13.05.2015
- İnşıaatın Sınıfı	: 3/A
- 2013 m2 Birim Maliyeti	: 490.-TL
- 2014 m2 Birim Maliyeti	: 550.-TL
- 2015 m2 Birim Maliyeti	: 590.-TL
- Betonarme Asgari İşçilik Oranı	: % 9
- % 25 Eksiğı	: % 6,75
- Toplam m2	: 1.300 m2
- SGK'na Bildirilen İşçilik Tutarı	: 26.153.-TL
- Malzemeli işçilik faturaları toplamı***	: 118.000.-TL
- Sadece işçilik faturaları toplamı***	: 5.200.-TL

Hesaplamalar:

- İnşıaatın Maliyeti	: 1.300 m2 x 550**.-TL = 715.000.-TL
- SGK'na Bildirilecek İşçilik Tutarı	: 715.000.-TL x % 6,75 = 48.263.-TL
- SGK'ca Hesaplanan Fark	: 48.263 – 26.153.-TL = 22.110.-TL
- SGK'ca Hesaplanan Prim Farkı	: 22.110.-TL x % 34,5* = 7.628.-TL

* Kısa vadeli sigorta prim oranı % 2 olarak sabitlendiğıinden 2013/9. aydan sonra SPEK tutarının % 34,5'i ödenmesi gereken prim olarak hesaplanır.

** Binalar bittiğı yıldan bir yıl önceki m² birim fiyatı ile değeriendirildiğıinden söz konusu inşıaat için 2014 yılı 3/A m² birim fiyatı olan 550.-TL esas alınmıştır.

*** Kuruma bildirilmesi gereken işçilik miktarı hesabında faturalı ödemeler dikkate alınmayacağından işçilik oranının %25 eksigi alınır.

İşıapmaz İnşıaat A.Ş., SGK'ca hesaplanan prim farkını ödemekten imtina ederse bu defa konu Kurum Müfettişleri tarafından incelenir ve işverenin faturalı işçilik ödemeleri dikkate alınır ancak asgari işçilik oranından % 25 eksiltme yapılmaz. Yani işçilik oranı tam olarak uygulanır.

- İnşıaatın Maliyeti	: 1.300 m2 x 550**.-TL = 715.000.-TL
- Malzemeli işçilik faturaları toplamı	: 118.000.-TL
- SGK'ya Bildirilmesi gereken İşçilik	: 715.000.-TL - 118.000.-TL = 597.000.-TL
- Betonarme Asgari İşçilik Oranı	: % 9 x 597.000.-TL = 53.730.-TL
- SGK'na Bildirilen İşçilik Tutarı	: 26.153-TL

ASGARI İŞÇİLİK

- Sadece işçilik faturaları toplamı : 5.200.-TL
- Toplam (26.153 + 5.200) : 31.353.-TL
- Fark İşçilik : 53.730.-TL – 31.353.-TL = 22.377.-TL

İşyapmaz İnşaat A.Ş. Sosyal Güvenlik Kurumundan ilişiksiz belgesi alabilmesi için, 22.377.-TL fark işçiliğin primini ödeyecek. Aynı zamanda fark işçiliğin talep edildiği her ay için yarım asgari ücret kayıt geçersizliği ve ek prim ve hizmet belgesi için iki asgari ücret tutarında idari para cezası ödeyecektir.

7.4. İHALE KONUSU İNŞAAT İŞLERİNDE ASGARI İŞÇİLİK UYGULAMASI

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun mülga 83. maddesinde “*Genel ve katma bütçeli kuruluşlar, il ve belediyeler veya sermayesinin en az yarısı genel ve katma bütçeli kuruluşlar ile belediyelere ait olan teşekkül ve müesseseler, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müessese, bağlı ortaklık ve iştirakleri, kanunla ve kanunların verdiği yetkiye dayanarak kurulan kurum ve kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşların ihale yolu ile yaptırılan her türlü işleri üzerine alanları ve bunların adreslerini Kuruma bildirmekle yükümlüdürler. Sigorta primlerinin hakedişlerden mahsubu yapılmak şartıyla alıkonularak ödenmesi esastır. Ödemenin ve teminatın geri verilmesine ait işlemlerin usul ve esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle tespit edilir. (Ek fıkra:24/6/2004-5198/12 md.) Valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer merciler tarafından, yapı kullanma izin belgesi verilmeden önce ilgililerden bu bina inşaatı işyerlerinden dolayı Kuruma borçlarının bulunmadığına dair Kurumca düzenlenmiş bir belgenin istenmesi zorunludur*” denilmektedir. Madde metninden de açıkça görüldüğü üzere ihale yoluyla yaptırılan her türlü inşaat işleri bitirildikten veya geçici kabulü kesinlikle yapıldıktan sonra işin başlangıcında sundukları teminatlarını geri alabilmeleri için ilişiksizlik belgesi almaları zorunludur.

İhale konusu işin tamamlanmasını müteakip SGK’na bilgi verilmelidir. Kurum tarafından ihale makamına cevaben gönderilen yazıda;

- ✓ Sözleşme ve yer teslim tarihi,
- ✓ İşin başlama ve tamamlanma tarihi,
- ✓ İşin tamamlanma tarihi tam olarak tespit edilemiyorsa, kesin kabul veya noksansız geçici kabul tarihi işin bitim tarihi olarak kabul edilir.

ASGARI İŞÇİLİK

- ✓ Geçici kabul tarihi,
- ✓ Kesin kabul tarihi,
- ✓ Hakediş tutarları KDV hariç (fiyat farkları dahil),
- ✓ Teminat miktarı,
- ✓ İşin müteahhide veriliş şekli (malzemeli-malzemesiz),
- ✓ Son hakediş raporunun gönderilmesi talep edilir.

Hesaplamalarda ihale konusu işin; ihale makamı tarafından yükleniciye ödenen Katma Değer Vergisi hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dâhil toplam hakediş tutarına **asgari işçilik oranı** uygulanır (listede belirtilen oranın % 25 eksiği). Bunun sonucunda çıkan işçilik matrahı, işveren tarafından SGK'na bildirilen işçilikten fazla ise fark işçilik tutarı, işverene tebliğ edilir.

İhaleli işlerde asgari işçilik;

$$\text{Bildirilmesi Gereken Asgari İşçilik} = \text{Hakediş Bedeli} \times \text{İşçilik Oranı} \\ (\text{Oranın \%25 Eksiği})$$

formülü ile hesaplanmaktadır.

Borcun tebliğinden itibaren bir ay içinde işveren, borcu ödeyeceğini ve daha sonra söz konusu işle ilgili denetim istemeyeceğini belirtirse borç kesinleşmiş olur. İşveren bu bir aylık sürede, borcunu ödeyeceğine dair bildirimde bulunmaz veya borcunu ödemeyeceğini bildirirse, konu incelenmek üzere Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişine havale edilir.

İdarece tarafından işverene döviz şeklinde ödeme yapılması durumunda; döviz tutarı, ödemenin yapıldığı tarihte T.C. Merkez Bankası'nca belirlenen döviz satış kuru üzerinden Türk lirasına çevrilerek istihkak hesaplanır.

İhaleli işin birden fazla konuyu kapsıyor olması, her bir iş için işçilik oranının bilinmesi halinde inceleme, işverenin bu husustaki yazılı talebi ile bu işlerin en yüksek asgari işçilik oranı uygulanmak suretiyle yapılır.

İhale makamı ile yapılmış olan sözleşmede çalıştırılacak işçi sayısı belli ise, öncelikle bu işçilerin sigortalı yapıp yapılmadığı, ücret bordrolarının usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediği ve defter kayıtlarına intikal edip etmediği, bu

işçilerin prime esas kazançlarının ve prim ödeme gün sayılarının kuruma bildirilip bildirilmediği tespit edilir. Düzenlenen raporda, sözleşmede çalıştırılması ön görülen işçi sayısı kadar sigortalının çalıştırılıp çalıştırılmadığı, sigortalıların aylık olarak düzenli aldığı ücretler, prim ödeme gün sayısına yer verilir.

7.4.1. İşçilik Hesaplamalarında Dikkat Edilecek Hususlar

- ✓ İhale konusu işlerde kesin veya geçici kabulün noksansız yapıldığı, özel bina inşaatlarında ise inşaatın bitirildiği tarihe kadar SGK'ya yapılmış olan işçilik tutarı esas alınır.
- ✓ İhaleli işlerde ödenen toplam hakediş tutarına, özel bina inşaatlarında bina maliyetine, asgari işçilik oranı uygulamak suretiyle bulunan asgari işçilik miktarı, ihaleli işin veya özel bina inşaatının bitirildiği tarihe kadar SGK'ya yatırılmış işçilik tutarı karşılaştırılır.
- ✓ SGK'ya yatırılmış işçilik tutarlarının karşılaştırılması sonucunda hesaplanan asgari işçilik miktarından az olması durumunda işyeri kayıtlarında bulunan,
 - 1- Taşeron tarafından yapılan işler hariç olmak üzere, işin bazı kısımlarını yapan, kanun kapsamındaki diğer işverenlerden alınmış malzeme ve işçilik ihtiva eden faturalı ödemeler,
 - 2- 5510 kapsamındaki 4/b sigortalıları tarafından işin bir bölümünü yanında sigortalı çalıştırmadan bizzat kendisi tarafından yapan işyeri sahiplerinden alınmış malzeme ve işçilik ihtiva eden faturalar,
 - 3- Aynı fatura üzerinden malzeme ve işçilik bedeli ayrı ayrı belirtilmiş olsa dahi toplam fatura bedeli,
 - 4- Nakliye faturaları,
 - 5- İşverenin kurumda tescilli bulunan makine parkındaki araçlarının asgari işçilik incelemesi yapılan işyerinde çalışması durumunda, mükerrer prim ödenmesine mani olmak için, faturaya dayanmayan, hafriyat ve nakliye bedeli, hakediş raporlarında belirli hafriyat ve nakliye bedeli kadar nazara alınır. Toplam istihkaktan bu miktar kadar düşürülür.

ASGARI İŞÇİLİK

- 6- Fatura ve gider belgelerinde yazılı tutar hakediş raporunda bu iş için ödenen tutardan fazla olması durumunda, aşan kısım hesaplamada nazara alınmaz,
 - 7- Yapılan ödemelerin Katma Değer Vergisi dışındaki kalan tutarı dikkate alınır.
 - 8- Söz konusu işte çalışan işçilere, sigortalılara prime esas kazancın üst sınırının üzerinde ücret ödemesinin tespit edilmesi halinde, ücret tediye bordrosunda kayıtlı brüt ücretler ile SGK'ya bildirilmiş olan üst sınır arasındaki fark, işin asgari işçilik oranı uygulanması suretiyle hesaplanan asgari işçilik tutarından düşülür.
 - 9- Salt işçilik ihtiva eden faturalar, yine asgari işçilik oranı uygulanarak hesaplanan asgari işçilik tutarından düşülür.
- ✓ İnceleme sonucunda hesaplanan asgari işçilik tutarının, SGK'ya yatırılmış işçilik toplamı ile aynı veya daha az olduğunun anlaşılması durumunda ilişiksiz belgesi verilmesi hususunda rapor düzenlenir.
 - ✓ Hesaplanan asgari işçilik tutarının SGK'ya bildirilen işçilik tutarından fazla olması durumunda Kuruma eksik asgari işçilik bildirimi söz konusu olacağından, aradaki fark işçilik faaliyette bulunulan aylar tespit edilebiliyorsa, bu aylar tespit edilemiyorsa faaliyette bulunulan son aya mal edilir ve Kanunun 88. ve 89.maddeleri ile 102. maddenin birinci fıkrasının (c) ve (d) bentlerine göre işlem yapılması raporda önerilir.

Örnek: İşıyapmaz İnşaat A.Ş. Ankara-İstanbul Hızlı Tren hattı köprü ve viyadük bağlantı işlerini ihaleyle almıştır. İhaleye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- İnşaatın Başlama Tarihi	: 01.04.2014
- İnşaatın Tamamlanma Tarihi	: 31.05.2015
- İstihkak Tutarı	: 450.000.-TL
- Asgari İşçilik Oranı	: % 9
- % 25 Eksiği	: % 6,75
- SGK'na Bildirilen İşçilik Tutarı	: 25.000.-TL
- Malzemeli işçilik faturaları toplamı	: 45.000.-TL
- Sadece işçilik faturaları toplamı	: 21.000.-TL
- Sigorta Primine Esas Tavan Ücret Üstü Ödeme	: 4.000.-TL

ASGARI İŞÇİLİK

Hesaplamalar:

- SGK'na bildirilmesi gereken işçilik miktarı : $450.000 \times \% 6,75 = 30.375.-TL$
- Fark işçilik : $30.375 - 25.000 = 5.375.-TL$

İşyapmaz İnşaat A.Ş. 5.375.-TL fark işçiliğın primini ödemeyi kabul ederse SGK müfettişı incelemeşı yapılmadan ilişiksiz belgesi alabilir. Aksi taktirde ödemeyi kabul etmezse SGK müfettiş incelemeşine tabi tutulur ve % 25'lik işçilik oranından indirim yapılmaz. Buna göre hesaplama aşığıdaki gibi olur.

- İstihkak Tutarı : 450.000.-TL
- Malzemeli işçilik faturaları toplamı : 45.000.-TL
- İşçilik Tutarı : $450.000 - 45.000 = 405.000.-TL$
- SGK'na bildirilmesi gereken işçilik miktarı : $405.000 \times \% 9 = 36.450.-TL$
- SGK'na Bildirilen İşçilik Tutarı : 25.000.-TL
- Sadece işçilik faturaları toplamı : 21.000.-TL
- Sigorta Primine Esas Tavan Ücret Üstü Ödeme : 4.000.-TL
- Toplam $(25.000+21.000+4.000)$: 50.000.-TL
- Ücret Fazlası $(50.000 - 36.450)$: 13.550.-TL

Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişlerince yapılan incelemelerde 13.550.-TL işçilik fazlası hesaplandığından İşyapmaz İnşaat A.Ş.'ye ilişiksiz belgesi verilmesi yönünde rapor düzenlenecektir.

ÇALIŞMA SORULARI

1- “Adil bir satış için gerekli olan tüm koşullar altında, bir gayrimenkulü serbest rekabete açık bir piyasaya getirecek olan ve para cinsinden ifade edilen en yüksek fiyat olup, alıcı ve satıcı ayrı ayrı ihtiyatlı ve bilgili hareket ederken fiyatın gereksiz dış faktörlerce etkilenmemiş olduğu farz edilir.” Bu ifade aşağıdakilerden hangisini tanımlamaktadır?

- a) Piyasa değeri
- b) Defter değeri
- c) Muhasebe değeri
- d) Borsa değeri
- e) Rayiç değeri

2- Aşağıdakilerden hangisi ihale usullerinden biri değildir?

- a) Açık ihale usulü
- b) Doğrudan temin
- c) Pazarlık usulü
- d) Tasarım yarışmaları
- e) Kapalı zarf usulü

3- Aşağıdakilerden hangisi Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan değerlendirme esaslarından biri değildir?

- a) Tarihi Maliyet,
- b) Cari Maliyet,
- c) Gerçekleşebilir Değer,
- d) Bugünkü Değer,
- e) Muhasebe Değeri.

4- ABC İnşaat A.Ş.’nin 2014 mali yılına ilişkin bilgileri aşağıda verilmiştir. Bu bilgiler ve şirketin istisna kazancı olmaması ve kar dağıtım yapmaması varsayımına göre kurumlar vergisi tutarı aşağıdakilerden hangisidir?

Ticari kar	6.000.-TL
Ödenen geçici vergi	1.200.-TL
Ödenmeyen SGK primi	350.-TL
Kıdem tazminatı karşılık gideri	550.-TL
Para ve vergi cezası	50.-TL
İştirakler değer düşüklüğü karşılığı	150.-TL

- a) 0 b) 120 c) 220 d) 320 e) 420

5- Aşağıdakilerden hangileri geçici vergi mükellefleri arasında sayılmazlar?

- I- Ticari kazanç sahipleri,
- II- Serbest meslek erbapları,
- III- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- IV- Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile uğraşanlardan bu işlerden doğan kazançları dışında başka bir kazancı bulunmayanlar,

V- Zirai kazanç sahipleri.

a)I b)II-V c)I-III d)IV e) IV-V

6- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan ABC İnşaat İşletmesine 15.000.-TL + % 18 KDV tutarında hakediş ödemesi yapılmıştır. Ödenen hakedişe ilişkin gelir vergisi stopaj oranı yüzde 3, damga vergisi oranı binde 9,48'dir. Tahsil edilen net tutar aşağıdakilerden hangisidir?

a) 17.000.- b) 17.001.- c) 17.108.- d) 14.408.- e) 14.301.-

7- Aşağıdakilerden hangisi Türkiye Muhasebe Standartlarında tanımlanan değerleme ölçülerinden biri değildir?

a) Gerçeğe uygun değer
b) Maliyet bedeli (tarihi maliyet)
c) Net gerçekleştirilir değer
d) Borsa rayıcı değeri
e) İtfa edilmiş maliyet bedeli

8- Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi yapan bir işletmenin şantiyesinde bulunan iktisadi kıymetlerinin doğal afetler yüzünden zarar gördüğü (mahkeme, belediye, bayındırlık bakanlığı, trafik amirliği vb.) ve sigortasının olmadığı tespit edilmiştir. Durum Maliye Bakanlığı'na bildirilmiştir. İnşaat işletmesi bu durumda hangi amortisman yöntemini kullanmalıdır?

a) Kıst amortisman yöntemini,
b) Azalan bakiyeler yöntemini,
c) Fevkalade amortisman yöntemini,
d) Yenileme fonu uygulaması,
e) Normal amortisman yöntemini.

9- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan bir işletme, merkezi ofis olarak kullandığı binayı gayrimenkul değerleme firmasına değerletmiştir. Maliyet bedeli 10.000.-TL, birikmiş amortismanı 6.000.-TL olan binanın yeniden değerlendirilmiş değeri 4.200.-TL olarak belirlenmiştir. Binanın faydalı ömrü dört yıl olarak dikkate alındığında ayrılması gereken yıllık amortisman gideri ne kadardır?

a) 950.-TL b) 1.050.-TL c) 1.150.-TL d) 1.250.-TL e) 1.350.-TL

10- XYZ İnşaat işletmesi farklı şantiyelerde bina inşaatı yapmaktadır. Aşağıda belirtilen maliyetlerden hangisi veya hangileri stok olarak kaydedilmelidir?

I- İnşaatçı çalışan işçilerin işçilik maliyetleri
II- Şantiyede kullanılan kepçenin amortismanı
III- Şantiye binasının kira maliyeti
IV- Personel müdürünün maaşı
V- Makine ve teçhizatların bakım onarım giderleri

- a) I-II-III ve V b) II-IV c) I-IV d) III-IV e) III-IV-V

11- İnşaattaki malzemelerin çalınması veya zayi olması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalardan hangisi ya da hangileri yanlıştır?

I- İnşaattaki çalınan malzemelerin bedelinin, vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkündür. Bu durum, hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri için aynıdır.

II- Zayi olan malzemelerin, “takdir komisyonu” kararları doğrultusunda indirim konusu yapılması mümkündür. Zayi olan malzemenin, takdir komisyonunca kabul edilmeyen kısmı, vergi yasaları açısından “kabul edilmeyen gider” olarak işleme tabi tutulacaktır.

III- Çalınan mallar için yüklenilen KDV’nin, Kanun’un 30/c maddesine göre, indirim konusu yapılması mümkün değildir.

IV- Çalınarak zayi olan malların alımı sırasında yüklenilen vergilerin indirilmiş olması halinde, indirilen vergilerin, malların çalındığı dönemde verilecek KDV beyannamesinde hesaplanan KDV’ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

- a) I ve II b) II ve IV c) I ve III d) I-III ve IV e) I

12- Toprağa bağlı olarak (arsa ve arazi üzerinde) inşaat ustaları marifetiyle sürekli kalmak üzere yapılan ve ekonomik değer taşıyan varlıklara (bina, köprü, yol, baraj, liman vb.) ne ad verilir?

- a) Menkul olmayan inşaatlar
b) Menkul inşaatlar
c) Şantiye inşaatları
d) Özel inşaatlar
e) Taahhüt inşaatlar

13- Bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için aşağıdaki hangi unsurları taşıması gerekmektedir?

- I- İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması,
II- İşin yapılmasını üstlenen ikinci tarafın bulunması,
III- Sözleşmeye konu olan inşaat-taahhüt ve onarım işinin bulunması,
IV- İnşaat-taahhüt ve onarım işinin belli bir ücret karşılığı yapılıyor olması,
V- İnşaat-taahhüt ve onarım işinin yıllara yaygın olması.

- a) I-II-III b) I-II-III-IV c) II-III-IV d) I-III-IV-V e) III-IV-V

14- Aşağıdaki tarihlerden hangisi yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir?

- I- 01.01.2015 Başlama - 31.12.2015 Tamamlama
II- 30.09.2015 Başlama - 31.07.2016 Tamamlama
III- 01.01.2015 Başlama - 31.07.2016 Tamamlama
IV- 30.06.2015 Başlama - 31.12.2015 Tamamlama

- a) II-III b) I-III c) II-IV d) I-IV e) I-II-IV

15- Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin başlama tarihi ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerden hangisi doğrudur?

I- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,

II- Yapılan sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,

III- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi.

a) I b) II c) II-III d) I-III e) I-II-III

16- 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre yapım işlerinde hangi projeler bulunmaktadır?

I- Ön Proje

II- Geçici Proje

III- Kesin Proje

IV- Uygulama Projesi

V- Restorasyon Projesi

a) I-III-IV b) I-II-III c) I-II-III-IV d) II-III-IV e) I-II-III-V

17- Aşağıdakilerden hangisi maliyetlerin saptanma şekline göre maliyet yöntemlerinden biridir?

a) Sipariş Maliyet Yöntemi,

b) Tahmini Maliyet Yöntemi,

c) Standart Maliyet Yöntemi,

d) Tam Maliyet Yöntemi,

e) Normal Maliyet Yöntemi.

18- Aşağıdakilerden hangileri geçici vergi mükellefleri arasında sayılmazlar?

I-Ticari kazanç sahipleri,

II- Serbest meslek erbapları,

III- Kurumlar vergisi mükellefleri,

IV- Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile uğraşanlardan bu işlerden doğan kazançları dışında başka bir kazancı bulunmayanlar,

V- Zirai kazanç sahipleri.

a) I b) II-V c) I-III d) IV e) IV-V

19- Aşağıdakilerden hangisi Türkiye Muhasebe Standartlarında tanımlanan değerleme ölçülerinden biri değildir?

a) Gerçeğe uygun değer

b) Borsa rayici değeri

c) Net gerçekleştirilir değer

d) Maliyet bedeli (tarihi maliyet)

e) İtfa edilmiş maliyet bedeli

- 20-** Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler aşağıdakilerden hangisi için nakit ihtiyacı duymazlar?
- a) Şantiye elektrik, su, doğalgaz giderleri,
b) Kıdem tazminatı ödemeleri,
c) Borç ödemeleri,
d) Temettü ödemeleri,
e) Amortisman giderleri.

CEVAPLAR			
1	A	11	E
2	B	12	A
3	E	13	B
4	C	14	A
5	E	15	E
6	C	16	A
7	D	17	A
8	C	18	E
9	B	19	B
10	A	20	E

4. Sorunun çözümü

1-Dönemin ticari karı	6.000.-
2-İlaveler (VAKEG)	1.100.-
3-İndirimler (-)	-----
4-Mali kar (1+2+3)	7.100.-
5-Kurumlar Vergisi (4*%20)	1.420.-
6-Mahsup edilecek geçici v. (1.200)	
7-Ödenecek kurumlar vergisi	220.-

9. Sorunun çözümü

Maliyet bedeli	= 10.000.-
Birikmiş amortismanı (-)	= 6.000.-
Kayıtlı değer	= 4.000.-
Bina değeri	= 4.200.-
Faydalı ömür	= 4 Yıl
Değer artış katsayısı	= 4.200 / 4.000 = 1,05

	Kayıtlı Değer	Değer Art. Katsayısı	Yeniden Değ. Değeri
Maliyet	10.000	1,05	10.500
Birikmiş Amortisman (-)	6.000	1,05	6.300
Net Değer	4.000		4.200

Amortisman Gideri = 4.200.- / 4 = 1.050.-TL

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AĞCA, Ahmet,** (2007). “İnşaat Sözleşmeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- AKGÜL, B.A., Akay, H.,** (2006). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- AKDOĞAN Nalan ve Aydın Hamdi,** (1987). Muhasebe Teorileri, Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, s.21.
- AKDOĞAN, Nalan ve Sevilengül Orhan,** (1994). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ ne Göre, İSMMMO Yayınları.
- AKDOĞAN, Nalan ve Sevilengül Orhan,** (2007). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan ve Tenker Nejat,** (2010). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ALAGÖZ, Ali,** (2008). Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri, Nobel Basımevi, Ankara.
- ALTINTAŞ, Taylan,** (2014). İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, SPL Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu Çalışma Kitapları, s.28, İstanbul.
- ALTUN, Muhsin.,** (2004). Yeni Kamu İhale Düzeni, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- ANKARATH, Nandakumar, Kalpesh j. Mehta, T. P. Ghosh, Yass ve A. Alkafaji,** (2010). Understanding IFRS Fundamentals, Wiley, New Jersey.
- ARIKAN, Menekşe.,** (2006). “İnşaat İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları,” Mali Çözüm Dergisi, S.74, s. 95-115.
- ARTUKMAÇ, Sadık,** (1975). İnşaat Hukuku, Ankara.
- BABUŞÇU, Şenol, Hazar Adalet, Biçer İlhan ve Erkara Ayhan,** (2007). İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Akademi Consulting Training Yayınevi, Ankara.
- BALCI, A.,** (2005). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem, Teknik ve İlkeler. Ankara: Pegem A Yayıncılık.
- BENLİGİRAY, Y.,** (1996). İhtisas Muhasebeleri, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir.
- BEYANNAME DÜZENLEME KILAVUZU,** (2015). I-II-III. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- BOZOK, M. S,** (2011), "İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi", Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir
- BÜYÜKMİRZA, Kamil,** (2003). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi Ankara.
- ÇANKAYA, İslam,** (2003). İnşaat Muhasebesi, Baran Ofset, Ankara.

- DEĞER, N.**, (2010). İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları (Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Damga Vergisi), TÜRMOB Yayınları, No:385, İstanbul.
- DEMİR, Erol**, (2004). Tarım Kredi Kooperatiflerinin Kooperatif İşletmeciliği Yönünden Analizi, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No. 96, Ankara.
- DEMİR, Erol**, (2015). İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- DEMİR, Volkan**, (2008). “TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması”, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Ankara SMMM Odası Yayın No: 59, Ankara, s. 65-89.
- EKERGİL Vedat, HACIKÖYLÜ Canatay, ŞENGEL Salim ve AĞCA Ahmet**, (2013). İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi yayınları, Eskişehir.
- EKERGİL Vedat**, (2013), “İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi Ünite 1, 3, 4”, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- ELİTAŞ, Cemal**, (2011). UFRS (TMS – TFRS) Uygulamaları, Hipotez Yayınları, Ankara.
- EPSTEIN, B.J., Black, E.L., Nach, R.P. ve Delaney, R.**, (2005). GAAP 2005, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. John Wiley and Sons, Inc.: New Jersey.
- 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.
- EPSTEIN, Barry J. ve Eva K. Jermakowicz**, (2010). Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Wiley, New Jersey.
- EPSTEIN, Barry J. ve Eva K. Jermakowicz**, (2008). IFRS Policies and Procedures, Wiley, New Jersey.
- GENÇOĞLU Gücenme, Ümit**, (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- GENÇOĞLU Gücenme, Ümit, Yıldız ÖZERHAN ve Selahattin KARABINAR**, (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Sakarya.
- GÖKÇEN G., Ataman Akgül B., Çakıcı C.**, (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: Beta yayım Dağıtım
- GÜL, E**, (2013), “SMH 227 İnşaat Muhasebesi”.
- GÜZEL, Ali, OKUR, Ali Rıza, CANİKLİOĞLU, Nurşen**, (2014). Sosyal Güvenlik Hukuku, Seçkin Yayınları, 15. Baskı, Ankara.
- KARAKAŞ, İ. ve KARAKAŞ, A.**, 2011, Tüm yönleriyle inşaat ve taahhüt işlerinde SGK işlemleri ve asgari işçilik uygulamaları-ihtilaflar ve çözüm yolları, Ankara, s.269
- KIESO, D. E. Weygandt, J. J. ve WARFIELD, T. D.**, (2001). Intermediate Accounting, 10 th Edition, USA: Wiley.

- KIZILOĞ, Şükrü,** (2012). İnşaat Muhasebesi Vergilendirmesi Mevzuatı ve İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KUMRULU, A. Çağan, N. ve Öncel M.,** (1999). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- MEGEP** (2008). Muhasebe Finansman, İnşaat İşletmeleri, Ankara.
- MİRZA, Abbas Ali, Orrell, Magnus ve Holt, Graham J.,** (2008). Wiley IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, Second Edition, New Jersey.
- ÖCAL Fikret, ERDEN Selman, IŞIKLAR S. Sadi,** (2003). İnşaat Muhasebesi, Türkmen Kitabevi
- ÖRTEN Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR,** (2010). “Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖRTEN Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR,** (2012), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZBALCI, Yılmaz,** (2002). Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, s. 284, Ankara.
- POROY, Arsoy Aylin,** (2009). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer, Dora Yayıncılık, Bursa.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS** (2012). IFRS Manual of Accounting 09- Revenue -and Construction Contracts (IAS 18).
- PUR, H.,** (2006). Gayrimenkullerde Vergi Uygulamaları, Suryay Yayınevi, İstanbul.
- SAĞLAM, Necdet, Mehmet YOLCU ve Ali Osman Eflatun,** (2012). UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi Açıklamalı, Örnek Uygulamalı, Muhasebe Kayıtları ile Zenginleştirilmiş, VUK-KVK Karşılaştırmalı, İlk Geçiş Uygulaması, Hipotez Yayınları, İstanbul.
- SAĞLAM, Necdet, Mehmet YOLCU ve Ali Osman Eflatun** (2015). Örneklerle UFRS Kayıtları, MuhasebeTR Yayınları, Özel Baskı, Bursa
- SAĞLAM, Necdet, Salim ŞENGEL ve Bünyamin ÖZTÜRK** (2009). UFRS- UMS Uyumlu TMS Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- SEVİLENGÜL, Orhan,** (1997). Genel Muhasebe, Genişletilmiş 6. Baskı, Gazi Kitabevi, s.60, Ankara.
- ŞENLİK, Mehmet,** (2011). İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ŞENLİK, Mehmet,** (2013). “Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi Genel Bilgiler Vergilendirme - Muhasebe Uygulamaları”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- USUL, Hayrettin,** (2012). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara.
- YILDIRIM, Ö. Ç.,** (2008). İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, s.139, Ankara.
- YILMAZ, Kazım,** (2004). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ce-Ka Yayınları, Ankara.

YÜKSEL, O., (2002). Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz, Ege Üniversitesi Basımevi, İzmir.

TEZLER

ADİLOĞLU, Burcu, (2006). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

AKIN, S., (2010), “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi(Türkiye Uygulaması)”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Türkiye.

BAGDAT, Aydın, (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 İle TMS-2 Stoklar Standardı’nın Karşılaştırılması, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

DURNA, F., (2008), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.

DİRİL, F., (2010), “İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Türkiye.

ERSERİM, Alper, (2007). “Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.

ERŞEN, Z. K., (2010). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.

GÜNGÖR A. N., (2011) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KADIRHAN, F., (2009). İnşaat Sektöründe Genel Gider Kavramı, Kapsamı, Önemi ve Tekliflere Yansıtılmasının İrdelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İnşaat Mühendisliği Anabilim Dalı, Adana.

KARTAL, A., (1991). Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi S.B.E., Kütahya.

KAVACIK, M., (2008). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa,

TUNA, Ö., (2009). Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

TURUT, Şenol, (2007). “Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi”. Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul.

TÜRÜNG, Hülya, (2006). “Yapı Muhasebesinde - Yıllara Yaygınlık - Kavramının Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

ILDIZ, S., (2010). Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS-40) ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

MAKALELER

ACAR, V., (2013). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması, Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, S.25-50.

AKBULUT, Akın, (2012). Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul

AKBULUT, Akın, (2013), TFRS'ye İlk Geçiş Uygulaması, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

AKDOĞAN, Nalan, (2004). "Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Muhasebe Uygulaması ve Vergi İlişkisi," Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri, Ankara SMMM Odası, Yayın No:33, Ankara

AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL, (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi, 2007, S. 84, ss. 29-70.

AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL, (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, s. 216-217.

AKDOĞAN, Nalan, (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Sayı:38.

AKGÜN, Ali İhsan, (2009). "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi" Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 18, (2009/2):1-34

AKGÜN, Ali İhsan, (2011). "Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi", Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi.12; 12 (Ekim 2011):39-61.

AKTAŞ, Rafet ve Ali DERAN, (2006). "Fair Value Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi" Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. 2, s.153-166.

ALAGÖZ, Ali, (2009). "TMS:11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi", Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, s.1-38.

ALAGÖZ, Ali, (2010). "İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebeye Yön Veren Kurallar" İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi ve Denetim (15-16 Ocak 2010) Kayseri SMMM Odası.

ALPTÜRK, Ercan, (2003). "Yurtdışı İnşaat ve Onarım Kazançlarının Vergilendirilmesine İlişkin Değerlendirmeler", Yaklaşım Dergisi, S.125, ss. 154-162.

ATAMAN, B., Özden, E.A., (2009). Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS'ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 44, 59-73.

ARIKAN, Menekşe, (2006). İnşaat işletmelerinde vergi ve muhasebe uygulamaları, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 74, Ocak-Şubat-Mart.

ASLANPINAR, Y. Burak, (2008). "Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Niteliği, KDV ve Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, S. 185, ss. 281-285.

ASLANPINAR, Y. Burak, (2011) Miras Kalan veya Bağışlanan Arsa Karşılığında Elde Edilen Konut ve İşyeri Satışında Gelir Vergisi-I. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 223, s.273.

AYAZOĞLU, Berrak, (2004). "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Dünyası Dergisi, S. 280, ss. 190-200.

AYÇİÇEK, F., (2011). TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller, Muhasebe ve Finansman Dergisi.

- AYDIN, Z.C. ve Beyaz, D.**, (2008). İnşaat Muhasebesi Sisteminde Sorunlar ve Yeni Açılımlar, Yaklaşım Dergisi, Sayı:183.
- AYSAN, Mustafa**, (2008). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği,” Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.40.
- AYSAN, Mustafa**, (2007). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum,” Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.34.
- AYTEKİN, Serdar**, (2007). “Gayrimenkul Kavramı ve Gayrimenkullerin Kiralanmasında KDV Uygulaması,” Mali Çözüm, S. 80.
- BARLEV, Benzion ve Haddad, Joshua Rene**, (2003). “Fair Value Accounting and The Management of The Firm”, Critical Perspectives on Accounting.14; 4:383-415.
- BAŞPINAR, Ahmet**, (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, Sayı:146: 42-56.
- BAYAZITLI, Ercan, Çelik, Orhan ve Üstündağ, Saim**, (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış. Ankara: TESMER.
- BENLİGİRAY, Y.**, (1981). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 241/161, Eskişehir.
- BOSTANCI, Serpil**, (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 60, Nisan –Mayıs- Haziran, s:1-8.
- BURAK Arzova ve Aylin Poroy Arsoy**, (2006). “Türkiye Muhasebe Standartları’nda Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi”, Vergi Sorunları, Sayı 216, s.143-144.
- CAMPBELL, Ronald L, Lisa A. Owens ve Diana R. Robinson**, (2008). “Fair Value Accounting FromTheorytoPractice”, Strategic Finance.90, 1 (July 2008): 31-37.
- ÇABUK, Adem ve Lazol, İbrahim**, (1998). Mali Tablolar Analizi, Bursa: Vipış A.Ş. yayın, s.7.
- DEĞER, N.**, (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İstihkaklarından Kesilen Gelir Vergisinin Nakden ve Mahsuben İadesi Uygulaması. Yaklaşım Dergisi, Sayı:160. S.122-129.
- DEMİR, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan**, (2007). “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 7, s.65-79.
- DİNÇ, Engin**, (2007). “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 28, s. 21-48.
- DOĞAN, Ahmet Güngör, Tanç, Şükran ve Tanç, Ahmet**, (2008). “Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22, s.453-473.
- DOĞAN, H.**, (2010). İnşaat Sektöründe Vergi İncelemeleri, Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu I, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.
- EPSTEİN, B. J., Jermakowicz, E. K.**, (2010). Interpretation and application of international financial reporting standards. Canada: Wiley&Sons,Inc, s:289.
- ERSERİM, Alper ve ÇİFTÇİ, Yavuz**, (2007). “İç Kontrol Sistemi-Bağımsız Denetim İlişkisi İle İlgili Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerin İncelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.9, S.3, ss.75-98.
- ESEN, A.**, (2007). Yıllara Sari İşlerde Vergileme, Maliye Postası Dergisi, Özel Sayısı.
- FOSTER, John M. ve Upton, Wayne**, (2001). “The Case for Initially Measuring Liabilities at Fair Value”, Understanding the Issues, FASB, 2, 1, (May 2001): 1-4.

- FIRAT, Hüseyin ve Veysel Karani PALAK**, (2008). “TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme - Maliyet ve Yeniden Değerleme Modeli,” Mali Çözüm, S.87.
- Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, Statement of Financial Accounting Standards**, (2006). No. 157 (SFAS 157), Fair Value Measurements (September 2006), Connecticut USA, Norwalk.
- GIVOLY Dan and Carla HAYN**, (2000). “The Changing Time-Series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative?”, Journal of Accounting and Economics, Sayı: 29, s.291.
- GÖZLÜKLÜ, Burçin**, (2007). “Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Geline Nokta,” Vergi Dünyası, S.308.
- GÜLTEN, Selçuk ve Kocaer, İlyas**, (2010). Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları, Ankara: Ankara Ofset, ss.282.
- GÜNEŞ, Ş.**, (2009). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergileme Süreci. E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 201. S.591-599.
- GÜNEŞ, Ş.**, (2012). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Hasılat Paylaşımı Modelinin Dayanımlı Cazibesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 230. S.153-155.
- GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar**, (2004). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Firmalarında Standart Maliyet Yönteminin Muhasebe Sisteminde Uygulanması, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Temmuz- Ağustos Yıl 5.
- HANSEN, Don R. and Maryanne, M.Mowen**, (1992). Management Accounting, USA.: South- Western Publishing, s.4.
- IASB**, (2009). (International Accounting Standards Board) Discussion Paper. Measurement Bases for Financial Accounting - Measurement on Initial Recognition Prepared by Staff of the Canadian Accounting Standards Board.
- İBİŞ, Cemal ve ÖZKAN, Serdar**, (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bakış, Mali Çözüm Dergisi, İsmmmmo yayınları, Sayı:74, s.25.
- KABATAŞ Y.**, (2005), Gayrimenkul Değerlemesi ve Türkiye'deki Uygulamalar, Mali Çözüm, Sayı:71
- KARAKAŞ, İ.**, (2004). Konsorsiyum Kavramı ve Konsorsiyum Şeklinde İhaleli İşin Taahhüt Edilmesi Halinde İşin Sosyal Sigortalar Kurumu'na Bildirilmesi İle Tescili. Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı 140, s.218-221.
- KARAPINAR, Aydın**, (2007). “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi,” Yaklaşım S. 173.

- KARYAĞDI, M.**, (2009). İnşaat işlerinde vergi ve muhasebe mevzuatı ile inşaat sözleşmelerine ilişkin Türkiye muhasebe standardı TMS-11'in analizi-1. Yaklaşım Dergisi, 17 (197): 108-114, s:109.
- KIESO, E. Donald, Jerry J. Weygandt ve Terry D. Warfield**, (2010). Intermediate Accounting IFRS Edition Vol.2, John Wiley & Sons, USA.
- KOCAMAZ, H.**, (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci, KSÜ İİBF Dergisi, Cilt:2, Sayı:2, 105-120.
- KRUMWIEDE, Tim**, (2008). "WhyHistoricalCost Accounting Makes Sense", Strategic Finance, 90, 2 (August 2008):33-39.
- KÜÇÜK, M.**, (2004). Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası, Sayı:275.
- KÜTÜKÇÜ, A.**, (2010). İnşaat İşlerinde KDV Uygulamaları, Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu I, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.
- KIESO, E. Donald, Jerry J. Weygandt ve Terry D. Warfield**, (2010). Intermediate Accounting IFRS Edition Vol.2, John Wiley & Sons, USA.
- KIZILO, Şükrü**, (2008). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZILO, Şükrü**, (2009). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik (13.Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KÖSE, Yasemin**, (2007). "TMS-1 Finansal Tabloların Sunulması", UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler), Maliye ve Hukuk Yayınları No:52, Ed. Necdet SAGLAM, Ed. Salim SENGELE ve Ed. Bünyamin ÖZTÜRK, Ankara, Turhan Kitabevi, s.49.
- LIN Z. Jun and Feng CHEN**, (1999). "Applicability of the Conservatism in China: Empirical Evidence", The International Journal of Accounting, Sayı:34, No:4, s.517.
- MAÇ, Mehmet ve Turut, Ş.**, (2009). Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesi Açısından İnşaat İbaresinin Kapsamı. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 226. S.93-100.
- MAÇ, Mehmet ve Turut, Ş.**, (2011). Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri Nolu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 226.
- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk**, (2008). "Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, 86, s.65-81.
- OTLU, Fikret**, (2004). Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Varlıklarda Değer Azalışının Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Malatya, Medipres Yayınları, s.17.
- ÖKTEM, F., Şentürk, A.**, (2001). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihi Tespiti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:157.
- ÖNAL, Yıldırım Beyazıt ve TEZCAN, Keramet**, (2008). "Gayrimenkul Değerleme ve Önemi Vergisel Açından Bir Değerlendirme", Muhasebe ve Denetime Bakış, Y.7, S.24, s.17
- ÖZKAN, Ö., Kocamış, T. U.**, (2011). Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, s.191-214.
- ÖZKAN, A.**, (2007). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Dergisi, Sayı:180.
- ÖZERHAN, Akbulut Yıldız**, (2008). "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükmünün Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi", Ankara SMMMO, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, (02-06 Mart 2008), Antalya'da sunulan bildiri.
- ÖZKAN, Azzem**, (2009). "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 98, 32, s.97-112.

- ÖZKAN, Mehmet ve Terzi, Serkan**, (2009). “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi”, Mali Çözüm Dergisi. 92, s.23-50.
- PAMUKÇU, Fatma**, (2011). “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi.103, s.79-95.
- PENMAN, Stephen H.**, (2007). “Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?”, Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum, Special Issue, s.33-44.
- SAĞLAM, Erdoğan ve TURUT, Şenol**, (1997). Yıllara Sari İnşaat Onarma İşleri ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 189.
- SAYAR, Z.**, (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:7, s.74-80.
- SAYARI, Mehmet**, (2002). “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 6, s.1-16.
- SAYARI, Mehmet**, (2010). “İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi” Türkiye Birinci Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, Kayseri SMMMO, s.107-118.
- SORGUC, Doğan ve Kuruoğlu, Murat**, (2003). İnşaat (Proje) Yönetiminin Hizmet ve Uygulama Standartları, 2.Baskı. İnşaat Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi, Aralık.
- SÖNMEZ, Feriştah**, (2006). “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Muhasebeleştirilmesi (Son Düzenlemeler ile Desteklenmiş Olarak)”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı 222, s.106.
- SÜMER, Gögüş ve E. Handan**, (2010). “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, 101, s.13-29.
- ŞAVLI, Tuba**, (2014). “Kamu Gözetimi Kurumu’nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- ŞEN, S.**, (2011). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa ve Bağımsız Bölümlerin Arsa Sahibi Açısından Maliyet, KDV ve Muhasebe Uygulaması-I, II. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 220-221. S.137-142, s.121-129.
- ŞEN, İlker Kıymetli**, (2012). “TMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:16, Sayı:2, s.87.
- ŞENEL, Said Alpagut, Tuncay, Merve, Önoğul, Öznur ve Karşı, Cihad** (2011). “Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer”, Social Sciences, e-Journal of New World Sciences Academy, 6, 1, s.48-76.
- ŞENGÜR, Evren Dilek**, (2012). İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, s.124-156.
- TEKŞEN, Ömer**, (2010). “TMS- 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15, 2 s.297-317.
- TEKKOYUN, İ.**, (2010). Özel ve Taahhüt Şeklindeki İnşaat İşlerinde Vergisel Sorunlar, Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu - I, İnşaat/Taahhüt sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.
- TOKAT, Y.**, (2010). İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar-I,II. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 205-206. s.62-71, s.86-90.

- TOKAY, Semih Hüseyin ve Deran, Ali**, (2008). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri,” Mali Çözüm Dergisi, 90, s.15-48.
- TİFFİN, Ralph**, (2004). The complete guide to International Financial Reporting Standards, Thorogood, London,
- TURUT, Şenol**, (2010). Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK’nun 42. Maddesi Kapsamında mıdır?, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı.
- TURUT, Şenol**, (2010). “Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri,” Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu- I, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, Kayseri.
- TUNÇ, Mehmet Akif**, (2007). “TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi,” Yaklaşım Dergisi, Sayı: 42.
- USLU, O**, (2012), Vergi Müfettişi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 156, Eylül, 20.
- ÜLGİN, S.**, (2011). Yargı Kararları Eşliğinde İnşaat İşlerine Bir Bakış. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 219, s.103-108.
- VAN GREUNING, Hennie**, (2005). International Financial Reporting Standards, A Practical Guide, The World Bank, USA,
- VARLI, V.**, (2012). TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 235/Temmuz
- YAZICI, Mehmet**, (2003). Muhasebe Standartlarının Tanımı, MUFA Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:18, s.33-37.
- YERELİ, Ayşe N., Nilgün KAYALI ve Lale DEMİRLİOĞLU**, (2011). İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E Dergisi, Cilt:13, Sayı:3, 113-135.
- YILDIZTEKİN, İhsan**, (2013). “TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları,” Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, No:17, Sayı: 1, Sayfa: 295-320.
- YILMAZ, Fatih**, (2009). “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerine Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, Yönetim Dergisi, Sayı: 64, s. 8-26.

ELEKTRONİK YAYINLAR/İNTERNET SİTELERİ

- AKDAĞ, M.** (tarihsiz). Kaynakça ve kaynakça bağlaçları gösterimi, <http://web.inonu.edu.tr/~makdag/kaynakca>. (Erişim Tarihi: 13.05.2015).
- AKİFTUNÇ, Mehmet,** “TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *E-Yaklaşım*, 2007, S.42, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007018869.htm>, (Erişim Tarihi: 13.05.2015).
- AKKAŞ, Jale,** “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü”, 18 Mart 2015 tarihinde <http://www.dunya.com/gercege-uygun-deger-olcumu-141984h.htm>, adresinden erişildi.
- ATABEK, Ü.** (2005) *Kaynak gösterme yöntemleri*. (Erişim Tarihi: 13.05.2015). <http://www.umitatabek.net/rapor.html>.
- BULUT, Fevzi ve Oktay, Çoşkun,** “Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, 2011, S. 104, Kaynak: <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=39385>, (Erişim Tarihi: 21.07.2015).
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB),** “Revenue from Contracts with Customers”, Exposure Draft, ED/2010/6, http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F88D0071-39A5-41D8-9374-A6355927F459/0/RevRec_EDII_Standard.pdf, 26.01.15.
- KURBAN, D.A.,** (2006). Özel İnşaatlarda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. <http://www.bursa-smmmo.org.tr> Erişim: 18.06.2015
- ÖZCAK, H.,** (2007). İnşaat İşlemlerinde Vergisel Uygulamalar ve Özellik Arz Eden Konular. <http://www.iktisadidayanisma.com>. Erişim: 20.03.2015
- ŞİNGA MUGAN, Can,** (2008). “Geçeğe Uygun Değer Kavramı”, XII. Türkiye Muhasebe Standartlar Sempozyumu, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs’ta sunulan bildiri, 11.04.15 tarihinde http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/can_singa_mugan.doc, adresinden erişildi.
- TMS-2** Stoklar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>, Erişim Tarihi: 13.05.15
- TMS-11** İnşaat Sözleşmeleri Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS11.pdf> Erişim Tarihi: 13.05.15
- TMS-12** Gelir Vergileri Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS12.pdf>, Erişim Tarihi: 13.05.15
- TMS-16** Maddi Duran Varlıklar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>, Erişim Tarihi: 13.05.15
- TMS-18** Hasılat Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>, Erişim Tarihi: 15.05.15
- TMS-19** Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS19.pdf>, Erişim Tarihi: 14.05.15
- TMS-37** Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, Erişim Tarihi: 14.05.15
- TMS-39** Finansal Araçlar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS39.pdf>, Erişim Tarihi: 16.06.15
- TMS-40** Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS39.pdf>, Erişim Tarihi: 16.06.15
- Türkiye Muhasebe Standartları,** <http://www.muhasibestandardlari.com>, Erişim Tarihi: 16.06.15
- ŞAVLI, Tuba,** Türkiye Muhasebe Standartları Üretim Şirketi Uygulama Örneği, http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/tuba_savli.pdf, ss.1-33, Erişim Tarihi: 17.02.15
- ŞENSOY, Necdet,** (2006). “UFRS’deki Değerleme Ölçüleri,” Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu - V, <http://www.modav.org/yazard.asp?yzrid=5&yaziid=31>, Erişim Tarihi: 04.02.15.
- TMS 11-** İnşaat Sözleşmeleri, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, www.tmsk.org.tr. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 13.02.15

KANUNLAR

- ✓ 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı: 21447, Resmi Gazete Tarihi: 26.12.1992.
- ✓ 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK, Resmi Gazete Sayısı: 28103, Resmi Gazete Tarihi: 02.11.2011.
- ✓ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Sayısı: 10700, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961.
- ✓ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 25.10.1984, Resmi Gazete sayısı: 18563, Resmi Gazete Tarihi: 02.11.1984.
- ✓ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04.01.1961, Resmi Gazete sayısı: 10703, Resmi Gazete Tarihi: 10.01.1961.
- ✓ 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13.01.2011, Resmi Gazete sayısı: 27846, Resmi Gazete Tarihi: 14.02.2011.
- ✓ 6335 sayılı TTK ile TTK'nın Yürürlüğü ve Uygulama şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kabul Tarihi: 26.06.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28339, Resmi Gazete Tarihi: 30.06.2012.
- ✓ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 13.06.2006, Resmi Gazete sayısı: 26205, Resmi Gazete Tarihi: 21.06.2006.
- ✓ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, Kabul Tarihi: 04.01.2002, Resmi Gazete sayısı: 24648, Resmi Gazete Tarihi: 22.01.2002.
- ✓ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Gerçeğe Uygun Değer Ölçümüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 13) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 5, Ankara: Resmi Gazete, (28513 sayılı 2.Mükerrer).
- ✓ 3194 Sayılı İmar Kanunu
- ✓ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
- ✓ 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
- ✓ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ile İlgili Kanun Taslağı [http://www.turkhukusitesi.com/makale_1367.htm (21.05.2015)]
- ✓ Yapı İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği: RGT: 04.03.2009. [<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.12920&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (18.03.2015)]
- ✓ DSİ. (tarihsiz) İnşaat Sözlükleri, (13.05.2015 de indirildi) Web: <http://www2.dsi.gov.tr/sozlukler/sozlukins/index.cfm?InsaatSozlukID=396>
- ✓ 16745 Sayılı Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği [<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/21187.html> (11.03.2015)]
- ✓ ÇSGB İşkolları Tüzüğü, 15.06.1983 tarih ve 83/6686 BKK.
- ✓ 30 Seri no'lu KDV Genel Tebliği, 16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete.
- ✓ Hakediş Ödemelerine İlişkin 2006-11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.
- ✓ Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ (Seri No:117), 14 Nisan 2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete.

- ✓ Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ (Seri No:119), 23 Haziran 2012 tarih ve 28332 sayılı Resmi Gazete.
- ✓ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15