

64911

T.C.
Çukurova Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI
VE VERGİ İLİŞKİLERİ

Mehmet ŞENLİK

64911

YÜKSEK LİSANS TEZİ

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANİZASYON MERKEZİ

ADANA, 1998

T.C.
Çukurova Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI
VE VERGİ İLİŞKİLERİ

Mehmet ŞENLİK

Danışman : Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA, 1998

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan
Prof.Dr.Nihat KÜÇÜKSAVAŞ
(Danışman)

Üye
Prof.Dr.A.Kadir TUAN

Üye
Yrd.Doç.Dr.Veyis Naci TANIŞ

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

30/11/1998

Prof.Dr.Mahir FİSUNOĞLU
Enstitü Müdürü

ÖZET

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI VERGİ İLİŞKİLERİ

Mehmet ŞENLİK

Yüksek Lisans Tezi; İşletme Anabilim Dalı

Danışman ; Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Kasım 1998, 203 sayfa

İnsanlık tarihi kadar eski olan ve her türlü insan ve işletme ihtiyaçlarını karşılayan yapı oluşturma faaliyetlerini içeren inşaat işleri, son yıllarda tüm dünya ülkelerinin ekonomilerinde itici güç, başka sektörlere sağladığı büyük katkılar nedeniyle önemli bir sektör olma özelliğini sürdürmektedir. Bununla birlikte inşaat işlerinde üretim sürecinin 1 yılı aşması maliyetleri biriktirmeyi gerektirdiğinden bu özelliği nedeniyle de inşaat işletmeleri diğer sanayi ve ticaret işletmelerinden ayrılmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümü inşaat kavramını, inşaat çeşitlerini, inşaat işlerinin ayrımını, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinde yaygın bir uygulama olması nedeniyle teminat kavramını kapsamaktadır.

İkinci bölümde ise. İnşaat muhasebesi ve özellikleri, inşaat işletmelerinde karı belirleme yöntemleri, defter düzeni, inşaat işletmelerinin tek düzen muhasebe sistemine göre kullanmaları gereken maliyet hesapları (fiili ve önceden saptanmış maliyet yöntemlerine göre) inşaat maliyetinin unsuru olarak direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, taşeron giderleri, genel üretim giderlerini ve dağıtımı yasalarca belirlenmiş müşterek giderler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmeler ve özel (yap-sat) inşaat işletmeleri açısından ayrı ayrı ele alınmaktadır.

Son bölümde ise inşaat işletmelerinin inşaat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi yönünden şahıs işletmeleri ve kurumlar vergisi mükellefi işletmeler açısından incelenmiştir. Ayrıca inşaat işletmelerinin geçici vergi, katma değer vergisi, damga vergisi, gelir vergisi stopajı ve diğer vergi ve harçlar açısından vergi ilişkilerini kapsamaktadır.

ANAHTAR KELİMELER : İnşaat, Taahhüt, İnşaat Muhasebesi, Vergiler, Maliyet.

ABSTRACT

ACCOUNTING FOR CONSTRUCTION AND TAXATION

Mehmet ŞENLİK

Master Thesis, Business Department
Supervisor, Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ
November 1998 . 203 page

Construction is an important Sector Since it Supports the needs of people and businesses. Besides, it has important contributions to other sectors and their infrastructure investments. It has a great importance on economies of countries, because of the greatest share among the investment expenditures.

Construction sector has structural problems such as accumulation of costs and creation of revenues; the effect of geography on costs; purchase of other's lands; calculating the cost of each project; and different taxation practices on the same project.

This work aims to search the cost system used by the construction companies; methods to determine the profit; determination of the accounts according to Turkish Uniform accounting system and taxation and related problems.

Since every project has different characteristics, it is necessary to use cost accounting system based on the Job order costing to determine the cost of each project.

According to income tax regulations, "completed contract method" must be used. However, companies must use "percentage of completion method" to have more information about construction accounting.

General taxation system is used when the project is applied to a company, but the special taxation system is used when the project is applied "under commitment basis." Besides, there are taxation systems such as income Stoppage, taxation stump duty, value added tax (V.A.T.) and other fees.

KEY WORDS : Construction, cost, construction Accounting, taxation, cost system, contract.

ÖNSÖZ

Günümüzde hızlı ekonomik gelişmelere bağlı olarak, işletmeler büyümekte, ülkeler arası ekonomik sınırların kalkması nedeniyle rekabet hızla artmaktadır. Ekonomik alanda meydana gelen bu hızlı değişimlere ayak uydurabilen işletmeler yaşamlarını devam ettirebilmekte diğerleri piyasadan çekilmek zorunda kalmaktadırlar.

Bu hızlı değişim ve gelişme nedeniyle işletmelerin doğru, hızlı ve zamanlı bilgi ihtiyaçları da artmaktadır. Bu nedenle işletmelerin temel bilgi kaynaklarından olan muhasebenin de önemi daha da artmaktadır. Doğru, hızlı ve zamanlı bilgilerden faydalanarak gelecekteki işletme faaliyetlerini doğru tahmin edebilen, planlayabilen ve doğru maliyet tespitlerinde bulunabilen inşaat işletmeleri de diğer işletmelere göre üstünlük sağlayabilecekler ve yaşamlarını sürdürebileceklerdir.

Bu çalışmada, baştan beri bana yol gösteren danışman hocam Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ'a teşekkür ederim.

Adana, 1998

Mehmet ŞENLİK

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

GİRİŞ.....	1
------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. İNŞAAT ve İMALAT KAVRAMI.....	4
1.1. İnşaat	4
1.2. Üretim (İmalat).....	5
2. İNŞAAT VE İMALAT ÇEŞİTLERİ.....	6
2.1. İnşaat Çeşitleri.....	6
2.2. İmalat Çeşitleri.....	7
3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN AYRIMI.....	8
3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti.....	8
3.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyeti.....	8
4. İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN BİTİMİ.....	10
5. İNŞAAT İŞLERİNDE TEMİNAT.....	10
5.1. Teminat.....	10
5.2. Geçici Teminat.....	11
5.3. Kesin Teminat.....	11

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI

1. İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ.....	13
1.1. İnşaat Muhasebesi	13
1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri.....	14
2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE DEFTER DÜZENİ.....	15
2.1. Vergi Kanunları Yönünde Tutulacak Defterler.....	15
2.1.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler.....	16

2.1.1.1. İşletme Hesabı Defteri.....	16
2.1.1.2. Günlük Perakende Satış Ve Hasılat Defteri.....	16
2.1.1.3. Kambiyo Senetleri Defteri.....	17
2.1.2. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler.....	17
2.1.2.1. Yevmiye Defteri.....	18
2.1.2.2. Defteri Kebir.....	18
2.1.2.3. Günlük Defter.....	18
2.1.2.4. Envanter Defteri.....	19
2.1.2.5. Kambiyo Senetleri Defteri.....	19
2.2. İnşaat İşletmeleri Tarafından Tutulması Gereken Diğer Defterler.....	20
2.2.1. Puantaj Defteri.....	21
2.2.2. Rölöve Defteri.....	21
2.2.3. Ataşman Defteri.....	21
2.2.4. Yeşil Defteri	22
2.2.5. Sürveyan Defteri.....	22
2.2.6. Şantiye Defteri.....	22
3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMİ VE AMAÇLARI.....	23
3.1. Maliyet Sistemi.....	23
3.2. Maliyet Sisteminin Amaçları.....	24
4. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KARI TESPİT YÖNTEMLERİ.....	24
4.1. İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Kısmen Tamamlama Yöntemi).....	25
4.2. İşin Tam Bitimi Yöntemi.....	26
5. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KULLANILAN MALİYET HESAPLARI.....	27
5.1. Maliyet Kavramı.....	27
5.2. Maliyet Hesapları Ve İşleyişi.....	28
5.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları.....	33

5.2.1.1. 7 A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları.....	33
5.2.1.2. 7 B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları.....	47
5.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları.....	55
5.2.2.1. 7 A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları.....	55
5.2.2.2. 7 B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları.....	60
6. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI.....	62
6.1. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri.....	62
6.1.1. İlk Madde Ve Malzeme Giderlerinin Niteliği.....	62
6.1.2. İlk Madde Ve Malzemelerin Sınıflandırılması.....	62
6.1.2.1. Direkt İlk Madde Ve Malzeme	62
6.1.2.2. Endirekt İlk Madde Ve Malzeme.....	63
6.1.3. İlk Madde Ve Malzeme Alımı Ve Alış Maliyeti....	63
6.1.3.1. İlk Madde Ve Malzeme Alımı	63
6.1.3.2. İlk Madde Ve Malzeme Alış Maliyeti.....	64
6.1.3.3. İlk Madde Ve Malzeme Alışlarının Muhasebeleştirilmesi	65
6.1.4. İlk Madde Ve Malzeme Olarak Arsa Alımı.....	67
6.1.4.1. İşletme Adına Arsa Alımı Ve Muhasebeleştirilmesi.....	67
6.1.4.2. Kat, Daire, İşyeri, Karşılığı Arsa Alımı Ve Muhasebeleştirilmesi	69
6.1.5. Üretimde Kullanılan İlk Madde Ve Malzeme Maliyetinin Hesaplanması.....	70
6.1.5.1. Gerçek Maliyet Yöntemi.....	71
6.1.5.2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO).....	71
6.1.5.3. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO).....	73
6.1.5.4. Ortalama Maliyet Yöntemi.....	74
6.1.5.4.1. Basit Ortalama Yöntemi.....	74

6.1.5.4.2. Tartılı Ortalama Yöntemi.....	75
6.1.5.4.3. Hareketli Ortalama Yöntemi.....	76
6.1.5.5. Standart Maliyet Yöntemi.....	77
6.1.5.6. En Yüksek Fiyat Yöntemi	77
6.1.5.7. İlk Gelecek Olan İlk Çıkar Yöntemi.....	78
6.1.5.8. Piyasa Fiyatı İle Değerleme Yöntemi.....	78
6.1.6. Üretimde Kullanılan İlk Madde Ve	
Malzemelerin Muhasebeleştirilmesi.....	78
6.1.6.1.Özel İnşaat İşletmelerin İ.M.M.	
Kullanımı.....	78
6.1.6.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt	
İşletmelerinde İ.M.M. Kullanımı.....	82
6.1.7. İlk Madde Ve Malzeme İadeleri.....	83
6.2. İşçilik Giderleri.....	86
6.2.1. İşçilik Giderlerinin Niteliği.....	86
6.2.2. Giderlerinin Sınıflandırılması.....	87
6.2.2.1. Direkt İşçilikler.....	87
6.2.2.2. Endirekt İşçilikler.....	88
6.2.3. İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	89
6.2.3.1. Özel İnşaatlarda.....	89
6.2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda.....	92
6.2.4. İşçilik Giderleri İle İlgili Özellik Arz	
Eden Durumlar.....	95
6.2.4.1. Çalışılmayan Dönemlerdeki İşçilikler.....	95
6.2.4.2. Kıdem Tazminatları.....	96
6.2.4.3. Yasalardaki İşçilik Giderleri İle	
İlgili Düzenleme.....	99
6.3. Taşeron Giderleri.....	102
6.3.1. Taşeron Giderlerinin Niteliği.....	102
6.3.2. Taşeron Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	104
6.3.2.1. Özel İnşaatlarda.....	104
6.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda	104
6.4. Genel Üretim Giderleri.....	105

6.4.1. Genel Üretim Giderlerinin Niteliği.....	105
6.4.2. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı.....	112
6.4.3. Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirme.....	115
6.4.3.1. Özel İnşaatlarda	115
6.4.3.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda	120
6.5. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Maliyet	
Unsuru Olarak Ortak (Müşterek) Genel Giderler.....	122
6.5.1. Ortak Genel Giderlerin Niteliği.....	120
6.5.2. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı.....	123
6.5.2.1. İnşaatlar Arasında Dağıtım	123
6.5.2.2. İnşaatlarla Birlikte Başka İşlerin	
Yapılmasında Dağıtım.....	123
6.5.3. Dağıtımı Yapılan Ortak Genel Giderlerin	
Muhasebeleştirilmesi.....	124
6.6. Yıllar Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Ortak	
Amortismanlar Ve Dağıtımı.....	125
6.6.1. Ortak Amortismanların Niteliği.....	125
6.6.2. Ortak Amortismanların Dağıtımı.....	126
6.6.2.1. İnşaatlar Arasında Dağıtım.....	126
6.6.2.2. İnşaatlarla Birlikte Başka İşler	
Arasında Dağıtım.....	127
6.6.3. Çalışılmayan Dönemlerdeki Amortismanların	
Durumu.....	128
7. İNŞAAT ÜRETİM MALİYETİNİN HESAPLANMASI.....	131
7.1. Özel İnşaat İşlerinde İnşaat Üretim Maliyetinin	
Hesaplanması.....	131
7.1.1 Dönemin Toplam Üretim Maliyetinin	
Hesaplanması.....	131
7.1.2. Tamamlanan Ve Tamamlanmayan İnşaat	
Maliyetlerinin Hesaplanması Ve	132
Muhasebeleştirilmesi.....	

7.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde İnşaat	
(Hizmet) Üretim Maliyetinin Hesaplanması.....	136
7.2.1. Dönemin Toplam Hizmet Üretim Maliyetinin	
Hesaplanması.....	136
7.2.2. Tamamlanan Ve Tamamlanmayan İnşaat	
(Hizmet) Maliyetlerinin Hesaplanması Ve	
Muhasebeleştirilmesi	136
8. TAMAMLANAN İNŞAATLARIN TESLİMİ VE SATIMI.....	139
8.1. Tamamlanan İnşaatların Satışı Ve	139
Muhasebeleştirilmesi.....	
8.2. Tamamlanan İnşaat Taahhütlerinin Teslimi Ve	
Muhasebeleştirilmesi.....	140
9. İNŞAAT MALİYETLERİNİN KONTROLÜ.....	141
9.1. İnşaat Maliyetlerinin Kontrolü.....	141

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE VERGİ

1. İNŞAAT İŞLETMELERİNİN İNŞAAT FAALİYETİNDEN	
ELDE ETTİĞİ KAZANÇLAR NEDENİYLE VERGİ.....	145
1.1. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma Faaliyetinde	
Bulunan İşletmelerde.....	145
1.1.1. Özel Vergilendirme Sistemi.....	145
1.1.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	146
1.1.3. Vergilendirme Dönemi Ve Beyan.....	147
1.1.3.1. Şahıs İşletmelerinde Vergilendirme	
Dönemi Ve Beyan.....	148
1.1.3.2. Sermaye İşletmelerinde Vergilendirme	
Dönemi Ve Beyan.....	148
1.1.4. İnşaat Faaliyetinden Elde Edilen Kazançların	
Vergilendirilmesine İlişkin Muhasebe	
Kayıtları.....	150

1.1.4.1. Şahıs İşletmelerinde.....	150
1.1.4.2. Sermaye Şirketlerinde.....	151
1.1.5. Kur Farklarından Ve Faizlerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	155
1.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Faaliyetlerinde Bulunan İşletmelerde Geçici Vergi.....	158
1.1.7. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Faaliyetlerinde Bulunan İşletmelerde Hayat Standardı.....	158
1.2. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmelerinde.....	160
1.2.1. Vergilendirme Sistemi.....	160
1.2.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	161
1.2.3. Vergilendirme Dönemi Ve Beyan.....	162
1.2.3.1. Şahıs İşletmelerinde Vergilendirme Dönemi Ve Beyan.....	162
1.2.3.2. Sermaye İşletmelerinde Vergilendirme Dönemi Ve Beyan.....	162
1.2.4. Geçici Vergi, Mahsubu Ve Muhasebeleştirilmesi..	162
1.2.4.1. Geçici Vergi Ve Mahsubu.....	162
1.2.4.2. Geçici Vergilerin Muhasebeleştirilmesi....	164
1.2.5. Hayat Standardı Uygulaması.....	167
1.3. Yurtdışı İnşaat Faaliyetinden Elde Edilen Kazançlarda Vergi İstisnası	167
1.4.Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Faaliyette Bulunan İnşaat İşletmelerinde Vergi İstisnası Ve Vergi İndirimi..	169
1.4.1. Vergi İstisnası.....	169
1.4.2. Vergi İndirimi.....	170
2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ....	171
2.1. Katma Değer Vergisi, İndirimi Ve Muhasebeleştirilmesi.....	171
2.1.1. Katma Değer Vergisi Ve İndirimi.....	171

2.1.2. Katma Değer Vergisi İndiriminin	
Muhasebeleştirilmesi.....	172
2.2. Kısmi KDV İndirimi Ve Muhasebeleştirilmesi.....	173
2.2.1. Kısmi KDV İndiriminin Niteliği.....	173
2.2.2. Kısmi KDV İndiriminin 31.12.1998 Tarihine	
Kadar Olan Uygulaması Ve Muhasebeleştirilmesi.	174
2.2.3. Kısmi KDV İndiriminin 01.01.1998'den Sonraki	
Durumu.....	175
2.3. Arsa Karşılığı İşlerde KDV.....	176
2.3.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Kat	
Karşılığı Arsa Teslimi.....	176
2.3.2. Müteahhitler Tarafından Arsa Karşılığı Konut	
Teslimi.....	177
2.4. Zayi Olan, Çalınan Mallarda Katma Değer Vergisi	
Ve Muhasebeleştirilmesi.....	178
2.4.1. Zayi Olan Mallarda KDV Ve	178
Muhasebeleştirilmesi.....	
2.4.2. Çalınan Mallarda KDV Ve	179
Muhasebeleştirilmesi.....	
2.5. Özel Binek Otomobillerinde KDV Ve	180
Muhasebeleştirilmesi.....	
2.6. Hakedişlerde Satışlarda KDV Ve	181
Muhasebeleştirilmesi.....	
2.6.1. Hakedişlerde KDV.....	181
2.6.2. Satışlarda KDV.....	182
3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJI	
VE DAMGA VERGİSİ	183
3.1. Gelir Vergisi Stopajı Ve Muhasebeleştirilmesi.....	183
3.1.1. Müteahhitlere Yapılan Ödemelerde Gelir	
Vergisi Stopajı.....	183
3.1.2. Taşeronlara Yapılan Ödemelerde Gelir	

Vergisi Stopajı.....	185
3.2. Damga Vergisi Ve Muhasebeleştirilmesi.....	187
4. İNŞAAT İŞLETMELERİNİN DİĞER VERGİ VE HARÇ	
İLİŞKİLERİ	189
4.1. Veraset Ve İntikal Vergisi.....	189
4.2. Tapu Harcı.....	190
4.3. Bina İnşaat Harcı.....	190
4.4. Hafriyat Harcı.....	190
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	191
KAYNAKLAR.....	195
ÖZGEÇMİŞ.....	203



GİRİŞ

İnşaat Sektörü gelişmiş ve gelişmekte olan her ülkede olduğu gibi ülkemizde de ekonominin itici gücü olarak önemli işlevlere sahip bulunmaktadır. Özellikle ülkemiz ekonomisinin hızla büyüyen bir yapıya sahip olduğu gerçeği de göz önüne alınırsa, ülkemizdeki alt yapı yatırımları, enerji, turizm ve diğer sektörlerin bütün yatırım aşamasındaki yapılar ile konut, yol, su kanalizasyon ve yeni yerleşim alanlarının oluşturulması inşaat sektörünün katkıları ile gerçekleşmektedir. Ayrıca sektör, ülkemizde istihdam yaratmak, bağlı sektörlerle iş imkanı, yurt dışı işlerde döviz girdisi sağlamak gibi görevler üstlenmiş bulunmaktadır.

Dünyadaki hızlı ekonomik değişme ve gelişmelere bağlı olarak diğer işletmeler gibi inşaat işletmelerinin de doğru, hızlı ve zamanlı bilgi ihtiyaçları artarak devam etmektedir. Bu nedenledir ki, inşaat sektörü ile ilgili yapılacak bilimsel çalışmalar, inşaat işletmelerinin rekabet gücünü ve başarılarını artırmada önemli katkılar sağlayacaktır.

İnşaat işletmeleri, diğer sanayi ve ticaret işletmelerinden farklı olarak;

- Üretim sürecinin bir yıldan fazla sürmesi,
- Üretim sürecinin uzunluğu nedeniyle, maliyetlerin ve hasılatların biriktirilmesi,
- Diğer sektörlerle göre daha fazla risk taşıması,
- Hammaddelerin ve hammadde olarak kullanılan arsaların 18-24 aylık stok devir hızına sahip olması,
- Üretim sürecinde başkasına ait hammaddelerin (arsaların) kullanılması,
- Coğrafik yapının işin yapımında etkili olması ve maliyetleri etkilemesi,
- Her bir işin (projenin) farklı niteliklere sahip olması ve işin projeler bazında yürütülmesi,

- İşin belli bölümlerinin yapımının uzmanlık gerektirmesi nedeniyle taşeron kullanılması,
- Kesin faaliyet sonucunun alınabilmesi için işin bitiminin beklenilmesi,

gibi özellikleri bünyesinde taşımaktadır. Bu nedenle, maliyetlerin izlenmesi ve kontrolü, sıkı stok takibi, maliyet sistemlerinin seçimi, ortaklara uzun süre kar dağıtamama, aynı nitelikte iş yapılmasına rağmen vergilendirmenin farkı uygulanması gibi sorunları yaşamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, inşaat işletmelerinde kullanılacak maliyet sistemlerinin, karı tespit yöntemlerinin belirlenmesi, Tek düzen Muhasebe Sistemine göre maliyetlerin izlenmesinde kullanılacak hesapların tespit edilmesi, vergilendirme esaslarının ve sorunlarının ortaya konmasıdır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, diğer bölümlere de temel teşkil edecek inşaat, imalat, inşaat işlerinin ayırımı ve yıllara yaygın inşaat işlerinde yaygın bir uygulama olması nedeniyle teminat kavramlarından oluşmaktadır.

İkinci bölümde, inşaat işlerinin muhasebe açısından taşıdığı özellikler, inşaat işletmelerinde defter düzenleri, karı belirleme yöntemleri, maliyet sistemi, özel inşaat (yap-sat) ve yıllara yaygın inşaat taahhüt onarım işlerinde tek düzen Muhasebe Sistemine göre maliyetlerinin takibinde kullanılacak hesaplar, üretim maliyetinin hesaplanması ve özellik taşıyan diğer işlemler Genel (Finansal) Muhasebe ve Maliyet muhasebesi çerçevesinde ele alınmıştır.

Son bölümde ise, Özel İnşaat ve yıllara yaygın inşaat taahhüt onarım işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi, Katma Değer Vergisi, Stopaj yoluyla vergilendirme, damga vergisi, diğer

vergi resim ve harçlara göre vergilendirme esasları ve vergilendirmede ortaya çıkan sorunlar üzerinde durulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. İNŞAAT ve İMALAT (ÜRETİM) KAVRAMLARI

1.1. İnşaat

Hukuk Sistemi içerisindeki çeşitli kanunlarda inşaat kavramına değişik şekilde deyinilmiştir. Borçlar Kanunun 355. maddesinde 'İmal' kavramının tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre bina, yol, köprü yapımı, kanal açılması, makine, alet, mobilya yapılması, elektrik tesisatının yaptırılması, gemi, ilaç yapımı, elbise ve başlıca giyim eşyalarının dikimi gibi uğraşlar imalat olarak ifade edilmiştir.⁽¹⁾

Bu tanım sadece bir eserin ortaya çıkarılmasını kapsamamakta var olan şeyleri onarmayı, parça eklenmesi ve biçim değiştirmesini de kapsamaktadır.⁽²⁾

Medeni Kanunun 652/1 Maddesine Göre İnşaat :

Arsa - arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımıyla inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır. Medeni Kanunumuzda genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu tanıma göre köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, demir yolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, su bentleri, maden galerileri, kanalizasyonlar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat imalat kavramına girmektedir.⁽³⁾

Çalışma bakanlığınca hazırlanan ve 15- 06- 1983 tarih ve 83/ 6686 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kabul edilen iş

(1) KURT Ufuk. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri Yeterlilik Etüd Raporu. Ankara, 1996.

(2) KARAHASAN Mustafa Reşit. İnşaat İmar İhale Hukuku. Ankara, 1979.

(3) KIZILOĞLU Şükrü. İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme. Yaklaşım Yayınları. Ankara, 1994.

kolları tüzüğün de ise inşaat; bina, yol, köprü, demir yolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalga kıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil, tranvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma bakım onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.

Ayrıca 6785 sayılı imar kanunun 1. maddesin de yapı tabirine yer verilmiş ve yapı, 'Karada ve suda daimi ve geçici, resmi ve özel, yeraltı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerine, sabit ve müteharrik tesislerine şamil olduğu' hükme bağlanmıştır. İnşaat mühendisine göre ise inşaat insan ve işletme ihtiyaçlarını karşılayacak her türlü yapıcılık faaliyetidir.

Bu açıklamalardan sonra, genel anlamda inşaat 'bir yanda inşaatın alt yapısını oluşturan arsa ve arazi, diğer yanda madde ve malzemeyle birlikte emek harcanarak, yapı oluşturma faaliyetidir.' şeklinde tanımlanabilir.

1.2. Üretim

Üretim çeşitli şekillerde tanımlanabilir. Üretimin çeşitli şekillerde tanımlanabilmesi ona bakış açısından kaynaklanmaktadır. Tüm ekonomi açısından bakıldığında üretim, bireylerin sınırsız gereksinimlerini gidermeye yönelik kıt mal ve hizmetlerin faydasını artırmaktadır. Bu tanıma göre üretim sadece malların yapımı değil, aynı zamanda hizmetlerin yapılmasıdır. Bununla birlikte malların yapımının yanısıra hizmetlerin görülmesi, bir mal veya hizmetin yer, zaman ve şekil faydasını artırmada üretim sayılır.

2. İNŞAAT ve İMALAT ÇEŞİTLERİ

2.1. İnşaat Çeşitleri

Medeni kanunumuzda yapılan inşaat tanımına göre inşaat işlerinin 2 değişik türü ile karşılaşmaktayız.

Buna göre inşaatlar ;

- Menkul (taşınır) inşaatlar.
- Gayri menkul inşaatlar.

- **Menkul İnşaatlar** : Temelli kalmak maksadı olmaksızın bazılarının arsasına yapılan kulübe, baraka gibi hafif inşaatlardır.⁽⁴⁾

Menkul inşaatlara örnek olarak barakaları, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırlarda inşa olunan tezgahları, bayramlar ve törenler nedeniyle inşa olunan tribünleri gösterebiliriz. Bu tür inşaatların tapu siciline kaydı gerekmez, inşa edenin mülkü olurlar.

- **Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaatlar** : Bu tür inşaatlar, insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa ve arazi üzerinde) sürekli kalmak üzere meydana getirilen, ekonomik değer taşıyan varlıklardır.⁽⁵⁾

Bu tür inşaatlara yolları, köprüleri, binaları örnek olarak gösterebiliriz.

Taşınmaz mallar grubuna giren inşaatların özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden dolayı üç ayrı grupta toplanabilir.

Bunlar,

1) Konutlar: Ev, apartman, villa vb.

2) Ticari, Sınai, Sosyal Ve Kültürel Yapılar: İş yeri, fabrika yapısı ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri (stat, havuz) vb.

(4) Medeni Kanun Madde: 654

(5) AKTÜRMAÇ Sadık. İnşaat Hukuku. Ankara, 1975. S.11.

3) Özel Uzmanlık İsteyen İnşaatlar: Yol, köprü, baraj, liman, hava alanı vb. ⁽⁶⁾

2.2. İmalat Çeşitleri

- Hizmet Üretimi

Hizmet bir bedel karşılığı başkalarının işine yarayan işi yapmak demektir.⁽⁷⁾ İnşaat işletmeleri bu faaliyetlerinin bir kısmını başkalarına ait bir inşaatın yapımını üstlenmek şeklinde yerine getirmektedirler. Özellikle resmi kuruluşlar ihtiyaç duydukları yapıları kendi inşa etmeyip inşaat işletmelerine yaptırmaktadırlar. Bu tür faaliyette bulunan inşaat işletmelerinin gerçekleştirdiği üretim hizmet üretimidir.

- Yapı (Mamul) Üretimi

Sanayi işletmeleri açısında üretim, üretim eylemine giren farklı üretim öğeleri, işçilerle, makinalarla, kesici, delici, şekil verici ayırıcı vb. çeşitli özelliklere sahip üretim araçları ile ayırmak ve böylece onlara farklı ve ortaklaşa özellikler kazandırıp istenilen kalite ve nitelikte mamuller ortaya çıkarmaktır. ⁽⁸⁾

Kendi adlarına inşaat yapıp satan işletmeler, malzemeleri, işçilikleri, makinaları kullanarak bina, apartman, iş hanı adını verdiğimiz mamülleri üretmektedirler. Dolayısıyla kendi adlarına bina inşa edenler tam anlamıyla mamül imalatı yapmaktadırlar.

(6) BENLİGİRAY Yılmaz. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi

E.İ.T.İ.A. Yay No: 241/161. Eskişehir, 1981.

(7) HAFTACI Vasfi. Maloluş Muhasebesi. K.T.Ü. Yay. No: 136/9. Trabzon, 1988.

S.15

(8) HAFTACI. A.g.e. s.17.

3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN AYRIMI

İnşaat faaliyetinde bulunan işletmeler, vergi hukukunun da benimsediği ayrıma göre faaliyetlerini iki şekilde yerine getirmektedirler.

Buna göre inşaat faaliyeti ;

a) Özel (yap - sat) inşaat faaliyeti

b) Taahhüt şeklinde inşaat faaliyeti olmak üzere ikiye ayrılabilir.

3.1. Özel (yap-sat) İnşaat Faaliyeti

Daire, kat, dükkan, iş yeri şeklinde yapı üretip, bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunmaktır. Bu işletmeler ürettikleri yapıları kendi adlarına ve satmak üzere inşa ederler. Diğer bir ifade ile esas faaliyet konuları bina, iş yeri inşa edip satmaktır.

Bununla birlikte esas faaliyet konusu inşaat olmamakla birlikte, işletmelerin ihtiyacı olan binaları, depoları kendileri yapabilirler. Bu tür faaliyetler özel inşaat faaliyeti kapsamına girmekle birlikte vergilendirme açısından özel (yap-sat) inşaat olarak dikkate alınmazlar.

3.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyeti

Taahhüt : Kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ve sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya teslimini üstlenmektir. ⁽⁹⁾ Şeklinde tanımlanabilir.

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanunun 355. maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi 'istisna bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği semen karşılığında

(9) KIZILOĞ. A.g.e. s.3.

bir şeyin imalini, iltizam eder. Şeklinde tanımlanmıştır. Bu madde de yer alan şey imali, inşaat onarım işlerini de kapsamaktadır. ⁽¹⁰⁾

Buna göre başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir.

Ancak bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için şu unsurları taşıması gerekmektedir.

a - İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması (iş sahibi veya ihaleye verenler)

b - İşin yapılmasını üstlenen ikinci taraf (müteahhit veya taşeronlar)

c - Sözleşmeye konu olan inşaat - taahhüt ve onarım işinin bulunması.(Yol, köprü, bina, vb.)

d - İnşaat - taahhüt onarım işinin belli bir ücret karşılığı yapılıyor olması gerekmektedir. ⁽¹¹⁾

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetlerinin süresi ise vergilendirme açısından önemlidir.

Taahhüt şeklindeki inşaatlar süre dikkate alınarak ikiye ayrılmaktadır.

a. Yıllara Yaygın (Sari) İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşleri.

İnşaat - taahhüt ve onarım işinin süresi 1 yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde ise taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre dikkate alınır.

b. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat - Taahhüt Ve Onarım İşleri.

Aynı yıl içerisinde başlayıp biten inşaat taahhüt onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak ifade edilir.

(10) KIZILOT. A.g.e. s.3

(11) ÇANKAYA İslam. İnşaat Muhasebesi. (Yıllara yaygın-Özel (yap-sat) inşaatlarda) Ankara, 1998. S.21-22.

4. İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN BİTİMİ

İnşaat işlerinde işin bitimi üretimin tamamlanması anlamına geldiğinden işin bitimi vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Özellikle yıllara yaygın inşaat - taahhüt ve onarım işlerinde vergiyi doğrudan olay işin bitiminde ortaya çıkmaktadır.

İşin bitimi aynı zamanda üretimin tamamlanmasını ifade ettiğinden, yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmelerin hizmet üretiminin maliyetlerini kesin olarak işin bitiminde tespit edip, hizmet üretiminin sonuçlarını (kar- zarar) alabilirler.

Özel inşaat işletmeleri ise üretmiş oldukları mamülün (yapının) maliyetlerini kesin olarak ancak işin bitiminde tespit edip, satış politikalarını bu doğrultuda belirleyebilirler veya belirlenmiş satış politikalarında düzeltmeler yapabilirler.

5. İNŞAAT İŞLERİNDE TEMİNAT

5.1. Teminat

Bir işin yapılmasının üstlenilmesi, gerçekleşecek bir alacağın veya geri almak üzere verilen değerlerin karşılığını temin gayesi ile, sözleşme gereği olarak alınan değerler şeklinde tanımlamak mümkündür.

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işi üstlenen kişilerin sözleşme şartlarına göre üstlendikleri işleri yerine getirmelerini sağlamak için teminat alınması yaygın bir uygulamadır.

Ülkemizde taahhüt şeklinde yapılan inşaatların büyük bir kısmı resmi (devlet) kurumlar adına yapılmaktadır.

Kamu kurum ve kuruluşlarına karşı yapılacak inşaat ve onarma işleri 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamındadır.

2886 sayılı devlet ihale kanunu kapsamında inşaat ve onarım işleri ihalesine katılacaklardan geçici ve kesin teminat alınır.

Teminat olarak kabul edilecek değerler şunlardır.⁽¹²⁾

a - Tedavüldeki Türk parası

b - Maliye Bakanlığınca belirtilecek bankaların süresiz teminat mektupları

c - Devlet tahvilleri ve hazine kefaletini haiz tahviller.

5.2. Geçici Teminat

İhaleye katılacak isteklilerden, ihale konusu olan işin tahmin edilen bedelinin % 3 oranında geçici teminat alınır. Kapalı zarf usulü ile yapılan ihalelerde geçici teminat teklif edilen bedelin %3' ünden az olamaz.

Pazarlık usulü ile yapılacak ihalelerde, geçici teminat alıp almamakta idareler serbesttir

Örnek. Keşif bedeli 1.000.000.000 TL olan bir işin geçici teminatı.

$$G.T = 1.000.000.000 \times 3 / 100$$

$$G.T = 30.000.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Geçici teminat ihale kazanılıp, kesin teminat yatırılıp, sözleşme yapılmasından sonra iade edilir.

5.3. Kesin Teminat

Taahhüdün, sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmadan önce müteahhit veya müşteriden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınır.

(12) PANCARCI Ali; ÖCAL M.Emin. Yapı İşletmesi ve Maloluş Hesapları. 4. Baskı birsen Yayın evi. İstanbul, 1995. S.61.

Örnek.⁽¹³⁾ Keşif bedeli (K) = 1.000.000.000 TL ve ihale tenzilatı (t) %10 olan bir işin kesin teminatı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İhale Bedeli (İ.B)} &= K - (K \times t) \\ &= 1.000.000.000 - (1.000.000.000 \times 10 / 100) \\ &= 900.000.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Kesin Teminat} &= \text{İ.B} \times 6 / 100 \\ &= 900.000.000 \times 6 / 100 \\ &= 54.000.000 \text{ TL} \text{ olarak bulunur.}\end{aligned}$$

Kesin teminatlar taahhüt edilen işin sözleşme ve şartname hükümlerine uygun biçimde yerine getirildiği usulüne göre anlaşıldıktan ve bu işten dolayı müteahhidin idareye karşı herhangi bir borcu olmadığı tespit edildikten sonra, Sosyal Sigortalar Kurumu'ndan ilişiksiz belgesi getirildiğinde tümü müteahhitler tarafından geri alınır.

Bununla birlikte geçici kabul tutanağının onaylanması ve geçici kabulde görülen kusurların giderilme bedelinin yarısından fazla olmamak şartıyla yarısı, kesin kabul işlemleri tamamlandıktan sonra ise kalanı müteahhitler tarafından geri alınır.

Eğer müteahhitlerin iş nedeniyle idareye, Sosyal Sigortalar Kurumuna ve ücret sayılan ödemelerden dolayı yapılan vergi kesintileri borcu varsa ve kesin kabul tarihine kadar ödenmemiş ise, bu borçlar kesilir varsa kalan tutar idarece müteahhitte geri ödenir.

(13) PANCARCI, ÖCAL. A.g.e. s. 79.

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI

1. İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ

1.1. İnşaat Muhasebesi

İnşaat işletmelerindeki, finansal karakterli olaylara ilişkin bilgilerin derlemesi, kayıtlanması, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilerek yorumlanması ve ilgili kişi ve gruplara sunulması işlevlerinin yerine getirilmesidir.

İnşaat endüstrisindeki muhasebe sistemi diğer endüstrilerdeki muhasebe sistemleri gibi işletme ile ilişkili kişi ve grupların (kredi verenler, maliye vb.) işletme hakkında bilgi edinme ihtiyaçlarını karşılar. Ancak ülkemizde inşaat muhasebesinden yeterince yararlanılmadığı görülmektedir.

Örneğin ülkemizde inşaat alanında isim yapmış birçok inşaat işletmesinde yapılan araştırmaya göre, genellikle hazırlanan (ihale) teklifler sadece işin alınabilmesi açısından göz önünde tutulmakta ve iş alındıktan sonra teklif çalışmalarının işin gerçekleşen inşaat maliyetleri ile ilişki kurulmayıp geleceğe yönelik düzeltici önlemler alınmamaktadır.⁽¹⁴⁾

Ancak gelişmiş ülkelerde inşaat işletmeleri tahmini maliyetlerin ötesinde standart maliyetleri bile kullanabilmektedirler. Ülkemizde en azından fiili maliyetlerin, teklife esas tahmini maliyetlerle karşılaştırılması, teklif çalışmalarının maliyet muhasebesinin amaçlarına hizmet edebilecek şekilde yapılması ve inşaat faaliyeti sırasında belirli zamanlarda elde edilen fiili maliyetlerle, teklife dayalı tahmini maliyetlerin karşılaştırılarak, düzeltici

(14) SAYARI Mehmet. "Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi". Mali Sorunlara Çözüm. Kasım 1995. S.41.

önlemlerin alınmasını sağlayan bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gerekmektedir. ⁽¹⁵⁾

1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat işlerinin niteliği gereği, diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması nedeniyle, inşaat muhasebesinin kendine özgü bazı özelliklerini ortaya çıkarmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir. ⁽¹⁶⁾

- a) Yapı işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsar. (Genellikle birden fazla yıla sarkar).
- b) Kar etmeye yönelik olarak çalışan her işletme, üretim, satış ve diğer görevlerini muhasebe verileri ile yakından denetlemek zorundadır. Yapı işletmelerinde muhasebe ve denetime ikincil bir görev olarak bakılmaktadır.
- c) Yapı işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına sokmaktadır.
- d) Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir.
- e) İnşaat işleri genellikle inşaat işletmelerinin merkez bürosundan uzakta yapılır. Bu durum muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanımında sorunlar yaratmaktadır. Bu nedenle muhasebenin merkezde mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararını gündeme getirir.

(15) KARTAL Ali. Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 554/7 Kütahya, 1991. S.28.

(16) SAYARI, Mehmet. Yapı işlerinde Muhasebe Düzeni. Gazi Üniversitesi Yayınları No: 32/22. Basın Yayın Yük. Ok. Basımevi. Ankara, 1983. S.16-19

f) İnşaat işletmesinin yaptığı her işin hemen hemen birbirinden farklı olması, muhasebe de sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir.

g) İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında işin tamamlanması (işin bitimi) yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirir.

2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE DEFTER DÜZENİ

2.1. Vergi Kanunları Yönünden Tutulacak Defterler

V.U.K. 176. maddesinde, defter tutma açısından tüccarlar iki sınıfa ayrılmışlardır. Buna göre,

1. Sınıf tüccarlar bilanço esasına göre
2. Sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

V.U.K. 177. maddesinde ise birinci sınıf tüccarların kimler olduğu alım, satım ve hasılat tutarları dikkate alınarak sayılmıştır.

İnşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmelerin 1998 yılında alım tutarları 7.200.000.000 lirayı, satışları yada aldıkları istihkak tutarları 8.640.000.000 TL. aşanlar 1. sınıf tacir sayılır ve bilanço esasına göre defter tutarlar.

Alım tutarları 7.200.000.000, satış ve istihkak tutarları 8.640.000.000 TL. yi aşmayan inşaat işletmeleri işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler.

İlk kez inşaat ve onarım işine başlayan müteahhitler ve taşeronlar yaptıkları işin tutarı ne olursa olsun ilk ise başladıkları yıl işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler.⁽¹⁷⁾

(17) Vergi Usul Kanunu Madde: 178

Adi ortaklıklar dışındaki şahıs şirketleri (Adi Komandit, Kollektif Şirket) ile kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler (Anonim, Limited, Hisseli Komandit) İlk ise başladıkları yıl işletme hesabı esasına göre defter tutamazlar. Kollektif, adi komandit, anonim, limited ve hisseli komandit şirket bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. ⁽¹⁸⁾

2.1.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler

İşletme hesabına göre tutulacak defterler,

- İşletme hesabı defteri
- Perakende satış ve hasılat defteri
- Kambyo senetleri defteri

2.1.1.1. İşletme Hesabı Defteri

İşletme hesabı defteri iki bölümden oluşmaktadır. İşletme hesabı defterinin sol tarafındaki sayfaya giderler sağ tarafındaki sayfada da gelirler ve ilgili kayıtlar yer almaktadır.

Müteahhit yada taşeron işletmeler defterin gider kısmına satın alınan malzemeler veya yaptırılan hizmetler karşılığı ödenen paralar, Amortismanlar ve inşaat işletmesi ile ilgili tüm giderleri ve ödenen katma değer vergileri kaydederler.

Defterin gelir sayfasına ise dükkan, daire bedelleri ile alınan istihkaklar elde edilen diğer gelirler ile hesaplanan katma değer vergileri kaydedilir.

2.1.1.2. Günlük Perakende Satış ve Hasılat Defteri

Günlük perakende satış ve hasılat defterini işletme hesabı

(18) Vergi Usul Kanunu Madde: 177

esasına göre defter tutan işletmeler günlük perakende satışlarını kaydetmek üzere tutarlar. ⁽¹⁹⁾

Faturalı satış ve hasılatlar bu deftere kaydedilmez. Daire, kat, dükkan satanların satışları 10.000.000. TL. nın üstünde olduğundan mutlaka fatura düzenlemek zorundadırlar. Bu nedenle inşaat işletmelerinin Günlük Perakende Satış ve Hasılat defteri tutma zorunlulukları kaldırılmıştır. ⁽²⁰⁾ 4369 sayılı yasa ile bu defterin tutulma zorunluluğu kaldırılmıştır.

2.1.1.3. Kambiyo Senetleri Defteri

4008 sayılı kanun 4. maddesiyle V.U.K. eklenen mükerrer 196 maddeye göre 1. ve 2. Sınıf tacirler kambiyo senetleri defteri tutmaları gerekmektedir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan inşaat işletmelerinden bono, poliçe, çek ve benzeri kambiyo senetlerini vermeleri mutad olmayanlar bu defteri tutmayabileceklerdir. Mutad olarak çek, senetleri alıp veren inşaat işletmeleri ise kambiyo senetleri defterini tutmak zorundadırlar. 4369 sayılı yasa ile 1.1.1999 tarihinden itibaren tutulma zorunluluğu kaldırılmıştır.

2.1.2. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

Vergi usul kanununun 177 /1 maddesindeki hadleri aşan (1998 yılı için alım tutarı 7.200.000.000 satış ve istihkak tutarı 8.640.000.000) şahıs işletmeleri ve Adi ortaklık şeklindeki inşaat firmaları ile sermaye şirketi olan anonim, limited, hisseli komandit şirketleri ve Adi komandit, kollektif şirket şeklindeki inşaat işletmeleri bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar.

(19) Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde: 194

(20) KIZILOĞ. A.g.e. s.935

Bilanço esasına göre tutulması gereken defterler ,

- Yevmiye (Günlük) Defter,
- Defteri Kebir,
- Günlük Kasa Defteri
- Envanter Defteri, (Mevcudat ve muvazene defteri)
- Kambiyo Senetleri Defteri, dir.

2.1.2.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

Vergi Usul Kanunu 183. maddesine göre, yevmiye defteri kayda geçirilmesi gereken muamelelerin (işlemlerin) tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli (tertipli) olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

2.1.2.2. Defteri Kebir (Büyük Defter)

Vergi Usul Kanununun 184. maddesine göre defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri (işlemleri), buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

2.1.2.3. Günlük Kasa Defteri

213 sayılı Vergi Usul Kanununa, 2365 sayılı kanunun 28. maddesiyle eklenen mükerrer 185. maddesine göre 1. sınıf tacirler Günlük Kasa Defteri tutmak zorundadırlar.

Günlük Kasa Defteri işletmenin kasa ile ilgili işlemlerinin günü gününe kaydedildiği defterdir. Diğer bir ifade ile nakit giriş ve çıkışlarının kaydedildiği defterdir. Kasa defterine işlemler günü gününe kaydedilir.

Vergi Usul Kanununun 156. maddesinde iş yerinin tanımı yapılırken, inşaat şantiyelerinin de işyeri olarak nitelendirileceği, yani iş yeri kapsamına girdiği açıkça belirtilmiştir. Buna göre inşaat işletmeleri her şantiye için ayrı ayrı günlük kasa defteri onaylattırmaları, bulundurmaları ve işlemeleri gerekmektedir. ⁽²¹⁾ 4369 sayılı yasa ile tutulma zorunluluğu 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

2.1.2.4. Envanter Defteri

Vergi Usul Kanununun 185. maddesinde envanter defteri, ise başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançoların kaydedildiği, ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olan defterdir, şeklinde ifade edilmiştir.

İnşaat ve onarma işi ile uğraşan işletmeler stoklarının, mamül ve yarı mamüllerinin, demirbaş, makina, tesis, taşıt araçları, alet edevat, mefruşatlarının senetli ve senetsiz alacaklarının dökümünü çıkararak ayrıntılı bir şekilde envanter defterine kaydetmeleri gerekmektedir.

2.1.2.5. Kambiyo Senetleri Defteri

Vergi Usul Kanununa 4008 sayılı yasa ile eklenen mükerrer 196. maddesine ve vergi usul kanununun 234 ve 238 nolu genel tebliğlerine göre inşaat faaliyetinde bulunan 1.sınıf tacir olan inşaat işletmeleri kambiyo defteri tutmak zorundadır.

İnşaat işletmeleri borçları, alacakları için düzenlenen bono, poliçe, çek ve benzeri kambiyo senetlerini kaydetmek üzere kambiyo senetleri tutmak zorundadır.

(21) KIZILOT. A.g.e. s.937

Birden fazla işyeri ve şubesi bulunan inşaat işletmeleri her işyeri ve şube için ayrı ayrı tutabilecekleri gibi bu defteri yalnızca merkezlerinde tutabilirler.

İnşaat işletmeleri defterin bir tarafına (sol) tarafına, işletmelerin alacakları için, işletme lehine düzenlenen veya işletmeye ciro edilen bono, poliçe, çek ve benzeri kambiyo senetlerini (ileride doğması muhtemel alacaklar için alınan teminat senetleri dahil) kaydederler.

Defterin diğer tarafına (sağ) ise, işletmenin borçları için düzenlenen bono, poliçe ve çekler kaydedilir.

İnşaat işletmeleri, işletme tarafından (kefalet) verilen kambiyo senetleri ve işletmeye ait mevduat hesaplarından kasa ihtiyacı için para çekilmesi amacıyla keşide ettikleri çekleri kambiyo defterine yazmak zorunda değildirler. ⁽²²⁾ 4369 sayılı yasa ile tutulma zorunluluğu 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır

2.2. İnşaat İşletmeleri Tarafından Tutulması Gereken Diğer Defterler

İnşaat - taahhüt onarma faaliyetinde bulunan işletmelerin büyük bir çoğunluğu kamu kurum ve kuruluşları için inşaat - taahhüt ve onarım işi yapmaktadırlar. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yaptırılacak inşaat ve onarma işleri, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı kuruluş ve görevleri hakkındaki kanun gereğince bu bakanlığın kontrol ve denetimi altında yapılmaktadır.

Devlete ait olan veya devletçe yaptırılan tüm bayındırlık yapıları, bayındırlık işleri kontrol yönetmeliğine tabidir. ⁽²³⁾

(22) DEMİR Ahmet. Tek Düzen Muhasebe Sistemi. 3.B. Çağdaş Ltd. İstanbul, 1997. S.40-41.

(23) PANCARCI, ÖCAL. A.g.e. s.203

Söz kanunu bu yönetmelik hükümlerine göre inşaat ve onarma işi süresince bazı defterlerin inşaat işletmeleri tarafından tutulması öngörülmektedir.

Bu defterler şunlardır ,

- Puvantaj Defteri
- Rölöve Defteri
- Ataşman Defteri
- Yeşil Defter
- Sürveyan Defteri
- Şantiye Defteri

2.2.1. Puvantaj Defteri

Şantiyede çalışan tüm personelin çalışma sürelerinin, aylık mesailerinin kaydedildiği defterdir. Puvantaj defteri personelin hak edeceği ücretine esas teşekkül eden bir defterdir. Ayrıca taşıt ve makinaların çalışma süreleri de bu deftere kaydedilir. ⁽²⁴⁾

2.2.2. Rölöve Defteri

Kesin projesi bulunmayıp sözleşme ve eki şartnameler gereğince tiplere, tanımlamalara göre yapılacak inşaat işleri, kazı işleri, her türlü malzemenin istiflenmesine ait bilgiler ve ileride saptanması mümkün olmayan (ağaç kesimi gibi) işlerin kaydedildiği defterdir. ⁽²⁵⁾

2.2.3. Ataşman Defteri

Röleve defterine kaydedilen işlerden plan ve projelerin tahkik ve kontrolü mümkün olmayan işler ataşman defterine kaydedilir.

(24) KIZILOT. A.g.e. s.940

(25) PANCARCI, ÖCAL. A.g.e. s.213

Ayrıca tartı, ölçü ve saptama tutanakları da atasman defterine kaydedilir ve kontrol mühendisi, müteahhit imzalar.

Ataşman defteri bir protokol defteridir. Davalarda kanıtlayıcı bir resmi belge niteliğindedir. Uzun yıllar saklanması ve yapıyı işletecek olana devredilmesi gerekir. ⁽²⁶⁾

2.2.4. Yeşil Defter

Müteahhitlerin yaptıkları işlerin değerini hesaplamak için yapılan işlerin ölçülmesi ve hesaplarının yapılması için kullanılan bir defterdir. İstihkak raporlarının hazırlanmasında kullanılır. ⁽²⁷⁾

2.2.5. Sürveyan Defteri

Şantiyede hergün yapılan iş miktarını, o gün çalışılıp çalışılmadığını, havanın çalışmaya elverişli olup olmadığını ve günlük tüketilen çimento miktarının ve kontrol mühendisinin isteyeceği diğer malzemelerin kaydedildiği defterdir. ⁽²⁸⁾

2.2.6. Şantiye Defteri

Şantiyedeki hergünkü hava durumunun, sözleşme gereğince işin başında bulunulması gereken teknik elamanların bulunup bulunmadığının, müteahhitte yapılan görüşmelerin, iş makina ve teçhizatın miktarının, fiyat farkına tabi gereçlerin fatura, tarih ve numarasının ve üst kademelerden gelen ziyaretçilerin kaydedildiği defterdir. ⁽²⁹⁾

(26) KIZILOT. A.g.e. s.941

(27) KIZILOT. A.g.e. s.941

(28) PANCARCI, ÖCAL. A.g.e. s.219

(29) PANCARCI, ÖCAL. A.g.e. s.213

3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMİ VE AMAÇLARI

3.1. Maliyet Sistemi

Maliyet muhasebesi bir gider dağıtım sistemi olup, asıl amacı üretim için katlanılan giderlerin, gider yerlerine dağıtımı ve gider yerlerinden geçen mamüllere, bu gideri yükleyerek birim maliyeti saptamaktır. Bu nedenle üretim işletmeleri mamüllerin birim maliyetini hesaplarken çeşitli maliyet sistemlerinden yararlanmak zorundadır. ⁽³⁰⁾

Ürünlerin maliyetini belirlemede kullanılan maliyet sistemleri üretim faaliyetlerinin niteliğine göre sınıflandırıldığında, safha maliyeti ve sipariş maliyeti olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Belli bir dönemde belli bir mamülün veya mamül grubunun maliyetinin ayrı ayrı hesaplanması gerektiğinde sipariş maliyet sistemi kullanılır. ⁽³¹⁾

İnşaat işletmeleri işlerinin her birinde projelerin maliyetlerini ayrı ayrı izlemesi gerektiğinden, inşaat endüstrisinde maliyetlerin bulunmasında sipariş maliyet sistemi kullanılır. ⁽³²⁾

Sipariş maliyet sistemi uygulamasında her taahhüt veya inşaat ayrı ve farklı bir maliyet merkezi oluşturacağından her bir işle ilgili faaliyetlerin ve giderlerin izlenmesinde yarar vardır. Hem faaliyetler hem de kapsadıkları giderler önceden belirlenecek olursa, faaliyetlerle ilgili giderlerin saptanması kadar dağıtımı da kolay olacaktır. ⁽³³⁾

(30) AKINCI Nejat; ERDOĞAN Necmettin. Maliyet Muhasebesi I. Basım Barış Yayınları. İzmir, 1995. S.215.

(31) USLU Selçuk. Maliyet Muhasebesi. Çözüm Yayıncılık A.Ş. Ankara, 1985. S.211.

(32) ADRIAN J.James. Construction Accounting Financial, Managerial Auditing and tax. Second Edition. Peoria Illinois: Prentice-hall Inc. 1986.

(33) SAYARI. Yapı İşlerinde . s.118.

3.2. Maliyet Sisteminin Amaçları

İnşaat işletmelerinde sipariş maliyet sistemi esasına göre maliyet muhasebesi sisteminin başlıca amaçları şu şekildedir. ⁽³⁴⁾

- a) Proje bazında inşaatlarda oluşan fiili maliyet tespiti,
- b) Oluşan fiili maliyetlerde, tahmin edilen maliyetlerin karşılaştırılarak, maliyetlerin kontrolünü sağlamak,
- c) Gelecekteki projelerin tahminin de kullanılmak üzere gerekli verilerin toplanmasıdır.

4. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KARI TESPİT YÖNTEMLERİ

Diğer işletmelerde olduğu gibi inşaat işletmelerinin de temel amaçlarından biride kar elde etmektir. Kar genel anlamda işletmenin varlıkların da meydana gelen artıştır. Diğer bir ifade ile işletmenin belli bir döneminde elde ettiği gelirlerin (hasılatın) yine aynı dönemde katlandığı giderlerini aşan kısmıdır.

İnşaat işletmelerinin faaliyet konusu olan inşaat ve taahhüt işlerinin yapımının birden fazla yılı kapsamı nedeniyle özellikle bu sektörde inşaat faaliyetinden elde edilen karın nasıl belirleneceği konusunu gündeme getirmektedir

Birçok ülkede uygulanmakta olan ve ülkemizde de uygulanmaya başlanan inşaat taahhüt işlerinde, kar belirleme yöntemleri 2 grupta toplanabilir.

1. İşin kısmen bitim yöntemi (kısmen tamamlama)
2. İşin tam bitim yöntemi.

(34) KARTAL. A.g.e. s.34.

4.1. İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Kısmen Tamamlama Yöntemi)

İşin kısmen bitim yöntemi, götürü olarak üretilen yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde yapılan işler karşılığında alınan hakedişlerin, çoğunlukla işin tamamlanma derecesiyle tam ilişkili olmaması nedeniyle geliştirilmektedir. ⁽³⁵⁾

Yöntemin esası, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, iş ilerledikçe gelirin ve kazancın da oluştuğu esasına dayanmaktadır ve iş tümüyle tamamlanmadan önce de yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde kar veya zararın hesaplanmasına olanak verir. ⁽³⁶⁾

- Sözleşmede elde edilecek veya sunulacak mal ve hizmetlere ilişkin tarafların hak ve yükümlülüklerinin açık biçimde belirlenmesi,
- İş yaptıranın sözleşme koşullarıyla uyumlu bir davranış göstermesinin beklenmesi,
- Yüklenicinin (müteahhidin) sözleşme koşullarıyla uyumlu bir davranış göstermesinin beklenilmesi,

Koşullarının mevcut olması durumunda uygulanmalıdır. ⁽³⁷⁾

Bu yöntemde gerçekleşen hasılat tutarının tespit edilmesinde, inşaatın bütününe göre, tamamlanan kısmın yüzdesi esas alınır.

(35) COOMBS E. William. Construction Accounting and Financial Management. F.W. Dodge Corporation. NewYork, 1958, s.28

(36) AKGÜÇ Öztin. Müteahhit Firmaların Analizi ve Kredilendirilmesi. Türkiye Bankalar Birliği Yayınları No: 139. Ankara, 1987. S.48.
Ancak bu yöntem;

(37) SAYARI Mehmet. "İnşaat taahhüt kazançlarına ilişkin Farklı Bir Yaklaşım". Vergi Dünyası. Sayı 197 Ocak 1998. S.45-46.

Tamamlanma derecesinin hesaplanmasında o tarihe kadar gerçekleşen maliyetler, toplam tahmini maliyetlere oranlanarak, inşaatın tamamlanma yüzdesi bulunur. ⁽³⁸⁾

Kısmen tamamlama yönteminin uygulanması durumunda;

- Diğer bütün işletmeler gibi, inşaat taahhüt işletmelerinde de 12 aylık muhasebe devresi itibariyle sonuç hesaplayabilirler.
- İş bir kaç döneme yayılsa bile, her bir muhasebe devresinin gelir ve giderleri bağımsız bir şekilde eşleştirilerek yalnızca o yılın kar ve zararı saptanabilir. ⁽³⁹⁾
- Gelir ve giderlerin ilgili döneme mal edilmesi nedeniyle muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramını da uygun hareket edilmiş olunur.

4.2. İşin Tam Bitim Yöntemi

İşin tam bitim yönteminde inşaat taahhüdünün bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması halinde hasılatın ve karın doğacağı kabul edilmektedir. Bu görüşe uygun olarak taahhüt ile ilgili inşaat maliyetleri ve hakedişler biriktirilmekte, karşılaştırılma yapılmamakta ve kar zarar hesabına devredilmektedir. ⁽⁴⁰⁾

Ülkemizde yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirmesin de ise gelir vergisi kanunu 42. maddedeki düzenleme ile karın belirlenmesinde işin tam bitimi yöntemi esas alınmıştır.

(38) LUCAS D.Paul. Accounting Guide For Constraction Contracts. Printice-Hall Inc. Englewood W.J. 1973. S.16.

(39) SAYARI. "İnşaat Taahhüt Kazançlarına Farklı Bir Yaklaşım". S.4

(40) BENLİGİRAY. A.g.e. s.53

İşin tam bitimi yönteminin yararları ve sakıncaları. ⁽⁴¹⁾

Yararları;

- Ulaşılan sonuç tümüyle objektiftir.
- Maliyet ve giderler işin bitiminde tam olarak saptanacağından, hesaplanan gelir kesinlik ve anlam kazanacaktır.
- Tahmin zorunluluğunu giderdiğiinden, temkinlilik ilkesiyle uygun bir niteliğe sahiptir.
- İstihkaklardan kesilen vergiler hariç, vergi ödenmesi söz konusu olmadığı için, vergi erteleme sağlanmaktadır

Sakıncaları;

- Eğer hasılat, maliyet ve giderler belli dönemlere istikrarlı biçimde dağıtılmazlarsa, karar alma tekniklerinden birisi olan karşılaştırmanın bir anlamı olmaz.
- Dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.
- Kar işin bitiminde belirlendiği için, inşaat işletmelerinin karlarında yıllar itibari ile aşırı dalgalanmalara yol açmaktadır.
- Mali tabloların özellikle gelir tablolarının yıllar itibariyle karşılaştırılmasını ve yorumlanmasını zorlaştırmaktadır.

5. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KULLANILAN MALİYET HESAPLARI

5.1. Maliyet Kavramı

Maliyet, belirli bir amaca yönelik kullanım ve tüketimlerin parayla ifadesidir. ⁽⁴²⁾ Yapılan bu tanım geniş anlamda bir tanım olup işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır.

(41) SAYARI. Yapı İşlerinde. S.43

(42) USLU. A.g.e. s.34

Üretim açısından maliyet ise, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamül ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine o ürünün maliyeti denir. Üretim maliyeti esasına göre yapılan bu tanımlamada üç önemli özellik bulunmaktadır.

- Bir faktör harcamasının üretim maliyetine yüklenebilmesi için o harcamanın işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamül veya hizmeti elde etmek için yapılmış olması gerekir.
- Bir üretim faktörü harcamasının maliyet sayılabilmesi için parayla ölçülebilecek bir değeri olması gerekir.
- Yukarıda yapılan tanımlama, üretim maliyetini faktör harcamalarının bir fonksiyonu saydığı için üretim faktörü kapsamının yeteri kadar geniş belirlenmesi gerekir. ⁽⁴³⁾

5.2. Maliyet Hesapları ve İşleyişi

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaptır. ⁽⁴⁴⁾

Tek düzen muhasebe sisteminde uygulamada esneklik sağlanması için maliyet hesapları 7.A ve 7.B olmak üzere 2 seçenek halinde hazırlanmıştır.

7.A Seçeneği⁽⁴⁵⁾

7.A seçeneğinde giderler esas defterlerde fonksiyon esasına göre izlenir. Eş zamanlı kayıt yönteminin önerildiği giderler yapıldıkları anda

(43) BURSAL Nasuhi; ERÇAN Yücel. Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama).

İ.Ü. İİİT. Fak. Müh.Enst.Yay No:58/10. İstanbul, 1990. S.3-4

(44) AKDOĞAN Nalan. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. I.S.M.M.O. Yay No:11 İstanbul, 1994. S.482.

(45) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği No:1-2

ilgili defteri kebir hesaplarına fonksiyon esasına yardımcı defterler de hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının giderlerin ait olduğu gider yerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda eş zamanlı kayıt yönteminin amacına uygun şekilde yürütülmüş olacaktır. Eş zamanlı kayıt yönteminde giderler, hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de gider yerlerine göre izlendiğinden, muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetinin belli bir düzen içerisinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.

7.A seçeneğinde maliyet hesapları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

70 - MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700 - Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701 - Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

71 - DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710 - Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hesabı

711 - Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı

712 - Direkt İlk Madde Ve Malzeme Fiyat Farkı Hesabı

713 - Direkt İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı Hesabı

72 - DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 - Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

721 - Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722 - Direkt İşçilik Ücret Farkları Hesabı

723 - Direkt İşçilik Süre (zaman) Farkları Hesabı

73 - GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 - Genel Üretim Giderleri Hesabı

731 - Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

732 - Genel Üretim Bütçe Farkları Hesabı

733 - Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları Hesabı

734 - Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları Hesabı

74 - HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740 - Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

741 - Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

742 - Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı

75 - ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

750 - Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabı

751 - Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

752 - Araştırma Geliştirme Giderleri Farkları Hesabı

76 - PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760 - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı

761 - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

762 - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Farkları Hesabı

77 - GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 - Genel Yönetim Giderleri Hesabı

771 - Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

772 - Genel Yönetim Giderleri Farkları Hesabı

78 - FİNANSMAN GİDERLERİ

780 - Finansman Giderleri Hesabı

781 - Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

782 - Finansman Giderleri Farkları Hesabı

Gider Çeşitleri

Gider çeşitleri ise, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder.

Gider çeşitleri işletmelerin bünyesine uygun biçimde detaylandırılır. Gider çeşitleri aynı zamanda, sabit, değişken ve yarı değişken olarak da gruplandırılabilir.

Gider çeşitlerinin gruplandırılması ise aşağıdaki gibidir.

0. İlk madde ve malzeme,
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

Gider Merkezleri

Gider merkezleri (yerleri) üretim veya hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimi yada birim içindeki bir yerdir.

Gider merkezleri (yerleri) giderlerin planlanmasını, kontrol edilmesini ve bu giderin dengeli bir biçimde toplanıp, dağıtılmasını sağlar. Gider yerlerinin belirlenmesinde işletmelerin organizasyon şemaları dikkate alınır.

Gider yerleri ise aşağıdaki gibi bölümlenir.

- Esas Üretim Yerleri
- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- Yatırım Gider Yerleri
- Üretim Yerleri Yönetimi
- Araştırma Geliştirme Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri
- Pazarlama Satış Dağıtım Gider Yerleri

Ayrıca işletmelerin faaliyet alanı esas alınarak önce ana grup başlıkları altında gider yerleri açılabilir. Örneğin bir inşaat işletmesi esas üretim gider yerlerini şu şekilde bölümlendirebilir.

Esas Üretim Gider Yerleri

Okul İnşaatı Esas Üretim Gider Yeri

Köprü İnşaatı Esas Üretim Gider Yeri

Havuz İnşaatı Esas Üretim Gider Yeri

Villa İnşaatı Esas Üretim Gider Yeri

7.B Seçeneği⁽⁴⁶⁾

7.B seçeneğinde giderler defteri kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma döneminde gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet ve mamül maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır.

Gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde, işletmeler isterlerse gider çeşidi hesaplarında ilgili gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmalar yapılmasını gerektirecek kayıt düzenini seçebilirler. İşletmeler isterlerse, eş zamanlı kayıt düzenini bu seçenek içinde kullanarak, yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini izleyebilirler. Bu durumda gider çeşitleri tahakkuk ettikçe yardımcı defteri kebir hesaplarında da izlenirken; aynı anda yardımcı defterlerde de fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarılır.

(46) M.S.U.G.T. No:1-2

7.B seçeneğinde 79 nolu gruptaki maliyet hesapları kullanılır.

79 - GİDER ÇEŞİTLERİ

- 790 - İlk madde 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 - Amortisman ve Tükenme Payları
- 797 - Finansman Giderleri

5.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları

Özel inşaat işletmeleri kendi adlarına konut, işyeri yapıp satmaktadırlar. Özel inşaat işletmeleri satın aldıkları veya kat karşılığı temin ettikleri arsa üzerine, ilk madde ve malzemeleri çeşitli makine ve aletlerle, enerji ve insan gücü (emek) kullanmak suretiyle ortaya yapı adını verdiğimiz yeni bir ürün ortaya çıkarmaktadırlar. Bu yapılar, Apartman, işyeri, villa olarak tanımlansa da sonuç itibariyle bir mamüldür. Bu nedenle özel inşaat işletmelerindeki bu üretim akışı diğer üretim işletmelerinin ki ile aynıdır.

Özel inşaat (yap-sat) işletmeleri mamül üretimi gerçekleştirdiğinden üretim işletmelerinin kullanması gereken maliyet hesaplarını kullanmak zorundadırlar.

5.2.1.1. 7. A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinin kullanması gereken maliyet hesapları;

70 - MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700 - Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701 - Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

71 - DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710 - Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hesabı

711 - Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı

712 - Direkt İlk Madde Ve Malzeme Fiyat Farkı Hesabı

713 - Direkt İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı Hesabı

72 - DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 - Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

721 - Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722 - Direkt İşçilik Ücret Farkları Hesabı

723 - Direkt İşçilik Süre (zaman) Farkları Hesabı

73 - GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 - Genel Üretim Giderleri Hesabı

731 - Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

732 - Genel Üretim Bütçe Farkları Hesabı

733 - Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları Hesabı

734 - Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları Hesabı

Özel inşaat işletmeleri maliyet muhasebelerini Genel Muhasebeden ayrı olarak yürütüyorlar ise maliyet muhasebesi bağlantı hesaplarını kullanacaklardır. Eğer Genel muhasebe ile maliyet muhasebesi birlikte yürütülüyor ise maliyet muhasebesi bağlantı hesapları kullanılmayacaktır.

710 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamülün bünyesine giren, mamülün temel ögesini oluşturan ve mamülün

bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretim de kullanılmayan veya satılan ilk madde veya malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez.

Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinde ambardan çekilen direkt maddeler bu hesabın borcuna, "150 - ilk madde ve malzeme hesabı"nın alacağına kaydedilir. Eş zamanlı kayıt sistemi uygulayan işletmelerde giderlerin tahakkuk kaydının yapılmasını sağlamak üzere düzenlenen fişte gider çeşidi ile gider yeri kodunun yazılması esastır.

Hesapla ilgili yapılan düzeltmeler hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, 711 Direk ilk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel inşaat malzemeleri sipariş maliyet sistemi kayıt esasına göre bu hesabı bölümlendirmeleri daha uygun olur. Sipariş maliyeti esasında ilk madde ve malzeme giderleri hesabı öncelikle siparişlere ve iş emirlerine göre bölümlendirilir. ⁽⁴⁷⁾

Bu esasa göre direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabı şu şekilde bölümlendirilir;

710 - DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710-10 Konut İnşaatı

710-10- 001- Çimento

710-10- 002- Demir

710-10- 003- Kum

710-10- 004- Tuğla

(47) PEKDEMİR Recep. M.S.U.G.T. göre Örneklerle Tek Düzen Hesap Sistemi El Kitabı. I.S.M.M.O. Yay. No:12. İstanbul, 1994. S.188.

710-10-	011- Sıhhi tesisat malzemeleri
710-10-	012- Elektrik malzemeleri
710-10-	013- Boya malzemeleri
710-20-	Villa İnşaatı
710-20-	001- Çimento
710-20-	002- Demir
710-20-	003- Kum
710-20-	004- Tuğla
710-20-	012- Sıhhi Tesisat Malzemeleri
710-20-	013- Elektrik Malzemeleri
710-20-	014- Boya Malzemeleri

.
.

.

.

Bu bölümlerde,

- 10- Konut inşaat, 20-Villa inşaatı siparişlerini ve esas üretim gider merkezlerini,
- 0- Direkt ilk madde ve malzeme kullanımlarını ve çeşitlerini ifade etmektedir.

711 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

Bu hesap, direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin üretim maliyetlerine yansıtılmasında kullanılır. Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda; 710- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabında toplanan giderlerin tümünün, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise önceden saptanan standart veya tahmini direkt ilk madde ve malzeme giderleri üretim maliyetlerine bu hesap aracılığı ile yansıtılır.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda 710- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden hesaplanmış giderler, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında “151- Yarı Mamüller-Üretim hesabına borç kaydedilir.” Dönem sonlarında “710 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel inşaat işletmeleri bu hesabı 710- direkt ilk madde ve malzeme hesabı gibi bölümlendirilebilirler.

712 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı

Önceden saptanmış (standart veya tahmini) maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz fiyat farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz fiyat farkları hesabın borcuna olumlu fiyat farkları hesabın alacağına kaydedilir.

Bu hesapta biriken giderler maliyet döneminin sonunda ilgili stok ve satışların maliyeti hesabına devredilerek kapatılır.

İnşaat işletmelerinde hesap arasındaki gibi bölümlendirilebilir.

712 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı

712 - 10- Konut İnşaatı

712- 10- 001- Çimento fiyat farkı

712- 10- 002- Demir fiyat farkı

712- 10- 012- Sıhhi Tesisat fiyat farkı

710- 10- 013- Elektrik Malzemesi fiyat farkı

Bu tür bir bölümlenmede,

- Sipariş (üretim merkezlerinde) lerde meydana gelen toplam fiyat farkları,
- İlk madde ve malzemelerdeki fiyat farkları
- Her bir malzemelerdeki (çimento,demir) fiyat farkları ayrıntılı olarak izlenebilir.

713- Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz miktar farklarının kaydedildiği hesaptır.

Olumsuz miktar farkları hesabın borcuna, olumlu miktar farkları hesabın alacağına kaydedilir.

Bu hesapta biriken giderler maliyet döneminin sonunda ilgili satışların maliyeti ve stok hesaplarına aktarılarak kapatılır.

Hesap özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde aşağıdaki şekilde bölümlenebilir.

713 - Direkt ilk Madde ve Malzeme Miktar Farkları

713 - 10- Konut İnşaatı miktar farkı

713- 10- 001- Çimento miktar farkı

713- 10- 012- Sıhhi Tesisat miktar farkı

713- 10- 013- Elektrik Malzemesi miktar farkı

Bu şekilde yapılan bir bölümlenmede;

- Üretim merkezleri itibari ile meydana gelen toplam miktar farkları
- Direkt malzemelerdeki miktar farkları

- Herbir malzemede meydana gelen miktar farkları ayrıntılı bir şekilde izlenebilir.

720 - Direkt İşçilik Giderleri

Esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamül veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamül veya mamül grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.

Dönem içinde esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilere ait direkt işçilik giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç, 381 - Gider tahakkukları ve diğer ilgili hesaplara alacak yazılır.

Direkt işçilik giderleri, özel inşaat işletmelerinde şu şekilde bölümlenebilir.

720- Direkt İşçilik Giderleri

720- 10- Konut İnşaatı

11- Esas işçilikler

720- 10- 111- Brüt ücretler

720- 10- 112- Fazla çalışma ücreti

720- 10- 113- Geçici çalışanlar ücreti

12- Kanuni Ödemeler

720- 10- 121- SSK işveren payı

720- 10- 122- TTF işveren payı

13- Sosyal Yardımlar

720- 10- 131- Yemek yardımı

720- 10- 132- Yakacak yardımı

14- Ücrete bağlı ödemeler

720-	10-	141-	Şantiye primi
720-	10-	142-	İkramiyeler
720-	10-	143-	İzin harçlığı
	17-		Taşeron işçilik ücretleri
720-	10-	171-	A Taşeron
720-	10-	172-	B Taşeron
720-	20-		Villa İnşaatı
	11-		Esas İşçilikler
720-	20-	111-	Brüt ücretler
720-	20-	112-	Fazla çalışma ücretleri
720-	20-	113-	Geçici çalışanlar ücreti
		12-	Kanuni Ödemeler
720-	20-	121-	S.S.K. İşveren Payı
720-	20-	122-	T.T.F. İşveren Payı
		13-	Sosyal Yardımlar
720-	20-	131-	Yemek yardımı
720-	20-	132-	Yakacak yardımı

Yapılan bu bölümlenmede, giderler,

- Üretim merkezleri (siparişler) düzeyinde,
- Esas işçilikler
- İşçiliğe bağlı ödemeler,
- Dışarıya yaptırılan işçilikler düzeyinde izlenebilir.

721 - Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

Bu hesap direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetlerine yansıtılmasında kullanılır. Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, 720 - Direkt işçilik giderleri hesabında toplanan giderlerin tümü, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin

kullanılması durumunda ise, önceden saptanan standart veya tahmini direkt işçilik giderleri üretim maliyetlerine bu hesap aracılığı ile yansıtılır.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda 720 - Direkt işçilik giderlerinin borcuna yazılan giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış direkt işçilik giderleri, maliyet unsuru olarak, bu hesabın alacağı karşılığında 151- Yarı mamüller üretim hesabına borç kaydedilir.

Üretim faaliyeti yapılmadığı olağandışı dönemlerde çalışmayan kısımlara ilişkin işçilik giderleri bu hesabın alacağı karşılığında 680 - Çalışmayan Kısım Giderleri Hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında 720 - Direkt işçilik giderleri hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Hesap direkt işçilik giderleri gibi bölümlendirilebilir, ancak dileyen Özel İnşaat işletmeleri yansıtılan giderleri değişken veya sabit oluşuna göre de bölümlendirilebilirler.

722- Direkt İşçilik Ücret Farkları

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yönteminin uygulandığı durumlarda, fiili direkt işçilik giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş direkt işçilik giderleri arasındaki olumlu ve olumsuz ücret farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz ücret farkları bu hesabın borcuna, olumlu ücret farkları ise hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktararak kapatılır.

723- Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ve olumsuz süre (zaman) farklarının kaydedildiği hesaptır.

730 - Genel Üretim Giderleri

İşletmenin üretim ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerinin izlendiği hesaptır.

Bu giderlerin;

- Üretim maliyeti ile ilgili gider niteliği taşıması,
- Çeşit ve değer açısından dağıtım yolu ile üretim maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.

Üretim faaliyeti ile ilgili endirekt giderler tahakkuk ettikçe bu hesabın borcuna yazılır. Dönem sonlarında 731- Genel Üretim Giderleri yansıtma hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Sipariş maliyet sistemini uygulayan inşaat işletmelerinde genel üretim giderleri esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerleri şeklinde bölümlendirilmelidir.⁽⁴⁸⁾

Özel inşaat işletmeleri hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirilebilirler.

730- Genel Üretim Giderleri

730- 10- A İnşaatı

0- Endirek Madde ve Malzeme

730- 10- 010- Kaynak Malzemeleri

(48) PEKDEMİR. A.g.e. s.188.

- 730- 10- 011- Patlayıcı Maddeler
730- 10- 012- Akaryakıt
1- Endirekt İşçilik
730- 10- 110- Brüt ücret
730- 10- 111- SSK işveren payı
730- 10- 112- Kıdem tazminatı
3- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
730- 10- 310- Elektrik giderleri
730- 10- 311- Su giderleri
4- Çeşitli Giderler
730- 10- 410- Haberleşme giderleri
730- 10- 411- Bakım onarım giderleri
730- 10- 412- Temizlik giderleri
730- 10- 413- Taşeron giderleri
5- Vergi resim harç giderleri
730- 10- 510- İşgaliye harcı
730- 10- 511- Tapu harcı
6- Amortisman giderleri
730- 10- 610- Kamyon amortismanları
730- 10- 611- İş makineleri amortismanları
730- 20- B. İnşaatı
0- Endirek Madde ve Malzeme
730- 20- 010- Kaynak Malzemeleri
730- 20- 011- Patlayıcı Maddeler
730- 20- 012- Akaryakıt
1- Endirekt İşçilik
730- 20- 110- Brüt ücret
730- 20- 111- SSK işveren payı
730- 20- 112- Kıdem tazminatı

3- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

730- 20- 310- Elektrik giderleri

730- 20- 311- Su giderleri

.

.

.

Yukarıdaki bölümlere yardımcı hizmet üretim merkezleri içinde yapılabilir.

731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

Bu hesap, genel üretim giderlerinin üretim maliyetlerine yansıtılmasında kullanılır. Fiili maliyet yöntemlerinin kullanıldığı durumlarda üretim maliyetlerine fiili genel üretim giderleri, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanıldığı durumlarda ise üretim maliyetlerine standart veya tahmini genel üretim giderleri yüklenir. Fiili maliyet yöntemi uygulamakla beraber genel üretim giderlerini maliyetlere götürü yükleme oranı ile yükleyen işletmelerde maliyetlere yüklenen götürü genel üretim giderleri de bu hesapta izlenir.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel üretim giderleri, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, 730- Genel Üretim giderleri hesabının borcuna kaydedilen giderleri bu hesabın alacağına karşılığı 151- yarımamüller- üretim hesabı ile diğer aktif, gider ve zarar hesaplarına borç kaydedilir. Hesap dönem sonunda 730- Genel Üretim giderleri hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

İnşaat işletmeleri bu hesabı genel üretim giderleri gibi bölümlendirebileceği gibi, yansıtılan giderleri sabit ve değişken oluşuna göre de bölümlendirebilir.

732- Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları

Fiili Genel Üretim Giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu yada olumsuz bütçe farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farkları ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

733- Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları

Fiili genel üretim giderleri ile maliyetlere önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu yada olumsuz verimlilik farklarının izlendiği hesaptır. Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmelerde kullanılır.

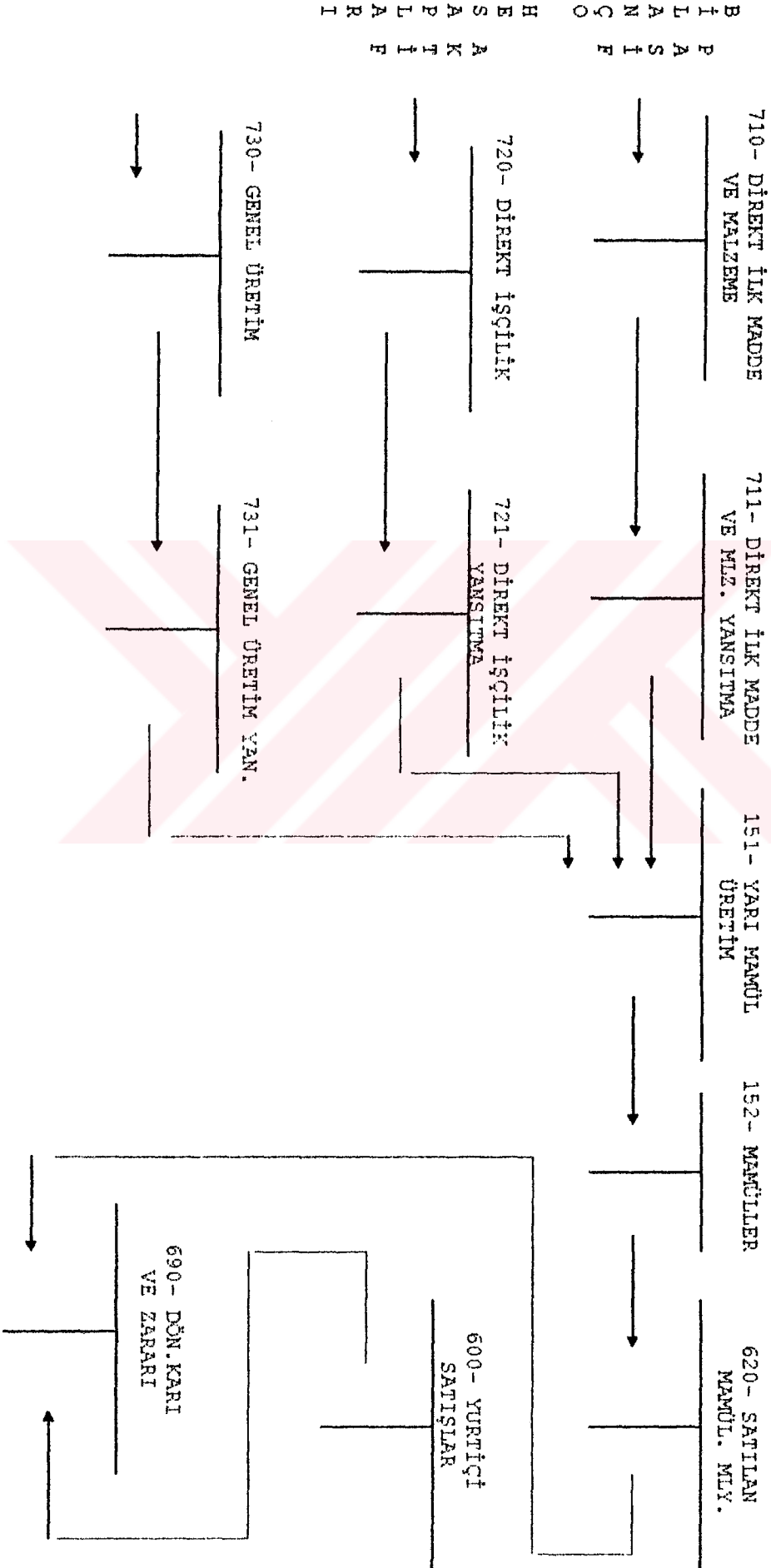
Olumsuz farklar, hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

734- Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

Fiili üretim giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu yada olumsuz kapasite farklarının izlendiği hesaptır. Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmelerde kullanılır.

Olumsuz kapasite farkları hesabın borcuna, olumlu farkları ise, alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış hesaplarına aktarılarak kapatılır.

Şekil 1. Özel İnşaat İşletmelerinde Fıllı Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesapları Akışı



5.2.1.2. 7 B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

790- İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İşletme faaliyetlerinin devamlılığının sağlamak amacıyla tüketilen hertürlü ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işler bu hesapta izlenir.

Stoklanan malzemeler sarfedildikçe veya malzemeler satın alınıp stok hesabına alınmadan doğrudan gider yazıldıkça bu hesabın borcuna yazılır. Yıl sonunda hesap 798- Gider çeşitleri yansıtma hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel inşaat işletmeleri hesabın bölümlenmesinde gider çeşitlerini ve gider merkezlerini dikkate alarak bölümleyebilirler.

Hesabın bölümlenmesi,

790- İlk madde ve malzeme giderleri

790- 010- Çimento

790- 011- Demir

790- 011- 10- Esas üretim gider yeri (A inşaatı)

790- 040- İşletme malzemeleri

790- 041- Kömür

790- 041- 70- Genel yönetim gider yeri

791- *İşçi Ücret ve Giderleri*

İşletme faaliyetleri yürütmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen her türlü işçilik giderlerini kapsar.

İşçilik giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. Yıl sonunda "798- Gider çeşitleri yansıtma hesabı ile" karşılaştırılarak kapatılır.

Özel İnşaat işletmeleri bu hesabı şu şekilde bölümlendirilebilir.

790- İşçi ücret ve giderleri

790- 100- Esas işçilikler (Brüt ücret)

790- 101- SSK işveren payı

790- 102- Fazla çalışma saatleri

790- 101- 10- Esas üretim gider yeri (A inşaatı)

790- 102- 70- Genel yönetim gider yeri

792- *Memur Ücret ve Giderleri*

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

Personelin maaş ve diğer ücret ekleri, kanuna ve statüye bağlı ödemeleri, sosyal yardımları ve diğer ücret ve giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda hesap "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel inşaat işletmeleri hesabı aşağıdaki şekilde bölümlendirilebilirler.

792- Memur ücret ve giderleri

792- 200- Aylıklar

792- 201- SSK İşveren payı

792- 200- 60- Üretim yerleri yönetimi

792- 200- 70- Genel yönetim gider yeri

793 - *Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler*

İşletme faaliyetlerini yürütme, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve

hizmetler (elektrik, gaz, bakım onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda hizmetleri) için yapılan giderleri kapsar.

Cari döneme ilişkin dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda “798- Gider çeşitleri yansıtma” hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel inşaat işletmeleri hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir,

793- Dışarıdan sağlanan faya ve hizmetler

793- 300- Elektrik

793- 301- Su

793- 302- Nakliye

793- 303- Taşeronlarla yaptırılan işler

793- 300- 10- A İnşaatı

793- 300- 20- B İnşaatı

793- 300- 70- Genel yönetim gider yeri.

794- Çeşitli Giderler

İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla yapılması gereken sigorta, kira, dava, icra, noter, yolluk vb. giderleri kapsar.

Çeşitli gider niteliğindeki giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda “798- Gider çeşitleri yansıtma” hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel inşaat işletmeleri hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir,

794- Çeşitli giderler

794- 400- Kiralar

794- 400- 70- Genel yönetim gider yeri

795- Vergi Resim ve Harçlar

Mevzuat gereği tahakkuk ettirilen vergi resim ve harçları kapsar.

Gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlar tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda “798- Gider çeşitleri yansıtma” hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel inşaat işletmeleri hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir,

795- Vergi, resim ve harçlar

795- 500- Damga vergisi

795- 500- 70- Genel yönetim gider yeri

795- 520- Bina harcı

795- 520- 10- A İnşaatı

795- 521- İşgaliye harcı

796- 521- 20- B İnşaatı

796- Amortisman ve Tükenme Payları

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme payları kapsar.

Dönem içinde ayrılan amortismanlar ve tükenme payları birikmiş amortisman ve tükenme payları hesaplarının (257, 268, 278) alacağına karşılık bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonunda “798- Gider çeşitleri yansıtma” hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel inşaat işletmeleri hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir,

796- Amortisman ve tükenme payları

796- 600- Demirbaş amortismanları

796- 600- 70- Genel yönetim gider yeri

796- 610- Kamyon amortismanları

796- 610- 10- A. İnşaatı

796- 610- 20- B. İnşaatı

797- Finansman Giderleri

İşletmenin gerek yatırım ve gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

Finansman giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda "798- Gider çeşitleri yansıtma" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Özel inşaat işletmeleri hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir,

797- Finansman giderleri

797- 720- Kısa vadeli borçlanma giderleri

797- 720- 100- Faiz giderleri

797- 720- 101- Kur farkları

797- 730- Uzun vadeli borçlanma giderleri

797- 730- 100- Faiz giderleri

797- 730- 101- Kur farkları

797- 750- İnşaat maliyetlerine verilen finansman gid.

797- 750- 100- Faiz giderleri

797- 750- 101- Kur farkları

798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı

790-797 numaralı hesaplarda biriken giderler, dönem sonlarında düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına dönüştürülür. Bunların tutarları, üretim maliyet hesabına veya sonuç

hesaplarına veya ilgili varlık maliyetlerine yansıtılmasında bu hesap kullanılır.

Üretim 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 hesabının alacağı ile;

799- Üretim maliyet hesabı

630- Araştırma geliştirme giderleri

631- Pazarlama satış ve dağıtım giderleri

632- Genel yönetim giderleri

660- Kısa vadeli borçlanma giderleri

661- Uzun vadeli borçlanma giderleri

681- Çalışmayan kısım gider ve zararları

258- Yapılmakta olan yatırımlar ve diğer aktif hesapların borcuna kaydedilir.

Dönem sonlarında bu hesap 790-797 gider çeşitleri hesaplarının alacağına, bu hesabın borcuna kayıt yapılarak hesap kapatılır.

Özel inşaat işletmeleri hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir,

798- Gider çeşitleri yansıtma hesabı

798- 10- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri yans.

798- 10- 10- A inşaatı

798- 10- 20- B inşaatı

798- 20- Direkt işçilik giderleri yansıtma

798- 20- 10- A inşaatı

798- 20- 20- B inşaatı

798- 30- Genel üretim giderleri yansıtma

798- 30- 10- A inşaatı

798- 30- 20- B inşaatı

- 798- 40- Genel yönetim giderleri yansıtma
- 798- 50- Pazarlama satış dağıtım giderleri yansıtma
- 798- 60- Uzun vadeli borçlanma giderleri yansıtma
- 798- 70- Kısa vadeli borçlanma giderleri yansıtma
- 798- 80- Çalışmayan kısım giderleri yansıtma
- 798- 90- Aktifleştirilen giderler yansıtma.

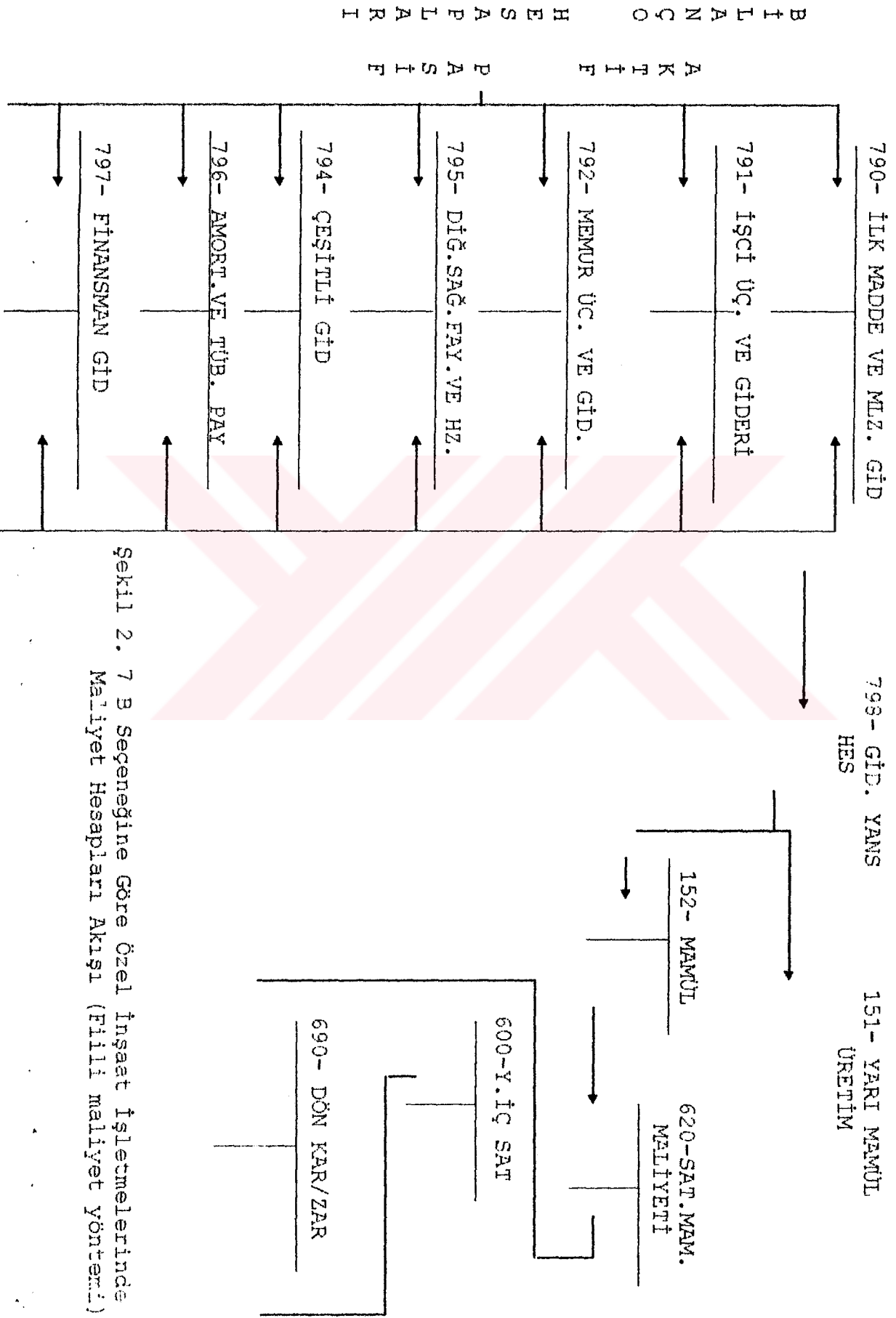
799- Üretim Maliyeti Hesabı

7 B seçeneğini uygulayan üretim ve hizmet işletmelerinde, üretim giderlerini bünyesinde toplayan ve üretim maliyetlerinin toplu olarak görülmesini sağlayan hesaptır.

Maliyet çıkarma dönemlerinde üretim faaliyetlerine ilişkin direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri genel üretim giderleri bu hesabın borcuna, 798- Gider çeşitleri yansıtma hesabının alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında da üretimi tamamlanmayan yarı mamül stokları "151- Yarımamüller- üretim hesabına, üretimi tamamlanan mamüller ise 152- mamüller hesabının borcuna, bu hesabın alacağına kaydedilir.

Özel inşaat işletmeleri hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir,

- 799- Üretim maliyet hesabı
 - 799- 10- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri yans.
 - 799- 10- 10- A inşaatı
 - 799- 10- 20- B inşaatı
 - 799- 20- Direkt işçilik giderleri yansıtma
 - 799- 20- 10- A inşaatı
 - 799- 20- 20- B inşaatı
 - 799- 30- Genel üretim giderleri yansıtma
 - 799- 30- 10- A inşaatı
 - 799- 30- 20- B inşaatı



Şekil 2. 7 B Seçeneğine Göre Özel İşletmelerinde
Maliyet Hesapları Akışı (Fili maliyet yöntemi)

5.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler başkası adına bir sözleşme nedeniyle hizmet taahhüdünde bulanmaktadırlar. Bu nedenle bu işletmeler hizmet üreten işletmeler olarak ifade edilebilirler.

Yıllara yaygın inşaat-taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler için 1 nolu muhasebe uygulama genel tebliğinde özel bir düzenleme getirilmemiş, sadece hizmet üreten işletmelerin hizmet üretim maliyetlerini izleyecekleri hesap belirlenmiştir.

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin maliyetlerinin izlenmesi ve muhasebesi konusunda 2 nolu muhasebe uygulaması genel tebliğinde daha ayrıntılı düzenlemeler getirilmiştir.

5.2.2.1. 7 A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Yıllara yaygın inşaat işletmeleri hizmet üreten işletmeler olarak kabul edilmişlerdir. Hizmet üretimleri ile ilgili tüm giderlerini 740. Hizmet üretim maliyeti hesabında izleyeceklerdir.

740 - Hizmet Üretim Maliyeti

Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlenmesinde kullanılır. Giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba alınır. Aynı anda ilgili gider yeri ve gider çeşitleri hesabına kaydedilir.

Üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 741- Hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Hizmet işletmelerinde katlanılan maliyetler, imalat işletmelerinde olduğu gibi üç ayrı hesapta (710,720,730) değil tek bir hesapta toplanmışlardır. Dolayısıyla bu hesabın bölümlendirilmesinde ilk olarak yapılmakta olan hizmetler, daha sonra gider çeşitleri yer almalıdır. Böylece herbir hizmet üretiminde (inşaat da) biriken giderleri izleme olanağı doğar. ⁽⁴⁹⁾.

İnşaat işletmeleri, her bir inşaat taahhüdü için şantiyeler itibarıyla esas gider yerleri açabilirler. Ayrıca, merkez ve bölge sabit şantiyeleri, proje departmanı gibi yardımcı gider yerleri açılarak bu gider yerlerinde oluşan müşterek giderler esas gider yerlerine dağıtılır⁽⁵⁰⁾.

Yıllara yaygın inşaat-taahhüt işletmelerinde hesap şu şekilde bölümlendirilebilir.

740- Hizmet üretim maliyeti

740- 10- Köprü inşaatı

0- İlk madde ve malzeme giderleri

740- 10- 001- Çimento

740- 10- 002- Demir

1- İşçilik Giderleri

740- 10- 110- Normal ücret

740- 10- 111- Tatil ücretleri

3- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler

740- 10- 310- Elektrik giderleri

740- 10- 320- Taşeron giderleri

4- Çeşitli giderler

740- 10- 410- Şantiye kırtasiye giderleri

740- 10- 420- Taşıt kira giderleri

740- 10- 430- İş makinaları kira giderleri

(49) PEKDEMİR. A.g.e. s.189

(50) ÜSTÜNEL Bülent. Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu 2. Baskı
Denet Yayınları. İstanbul, 1993. S.732.

5- Vergi resim ve harç giderleri

740- 10- 510- İrsaliye harcı

740- 10- 521- Damga harcı

6- Amortisman Giderleri

740- 10- 610- Kamyon Amortismanı

740- 10- 621- İş makinası Amortismanı

740- 20- Okul İnşaatı

0- İlk Madde ve Malzeme Giderleri

740- 20- 001- Çimento

740- 20 002- Demir

1- İşçilik Giderleri

740- 20- 110- Normal Ücret

740- 20- 111- Tatil Ücretleri

3- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

740- 20- 310- Elektrik Giderleri

740- 20- 320- Taşeron Giderleri

741- *Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma*

Bu hesap hizmet maliyetini oluşturan giderlerin 622- Hizmet üretim maliyeti hesabına, taahhüt işleri yapan inşaat işletmelerinde ise dönem içinde yapılan inşaat giderlerini 170-178 Yıllara yaygın inşaat maliyetlerinin devrinde kullanılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış hizmet maliyetini oluşturan giderler, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "740- Hizmet üretim Maliyeti" hesabının borcunu kaydedilen tutarları bu hesabın alacağı karşılığı 622- Satılan hizmet maliyeti hesabının veya 170-178 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabının borcuna aktarılır. Dönem sonlarında 740- Hizmet üretim maliyeti hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

İnşaat taahhüt işi yapan işletmeler hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirebilirler.

740- Hizmet üretim maliyeti yansıtma

10- Köprü inşaatı

- 740- 10- 000- İlk madde ve malzeme yansıtma
- 740- 10- 100- İşçilik giderleri yansıtma
- 740- 10- 300- Dışarıdan sağlanan fayda ve hiz. Yan.
- 740- 10- 400- Çeşitli giderler yansıtma
- 740- 10- 500- Vergi, resim ve harçlar
- 740- 10- 600- Amortisman giderleri yansıtma

742- Hizmet üretim Maliyeti Fark Hesabı

Bu hesap, fiili üretim maliyetleri ile önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri arasındaki olumlu veya olumsuz farkları gösterir. Tahmini veya standart maliyeti uygulayan işletmelerde kullanılır.

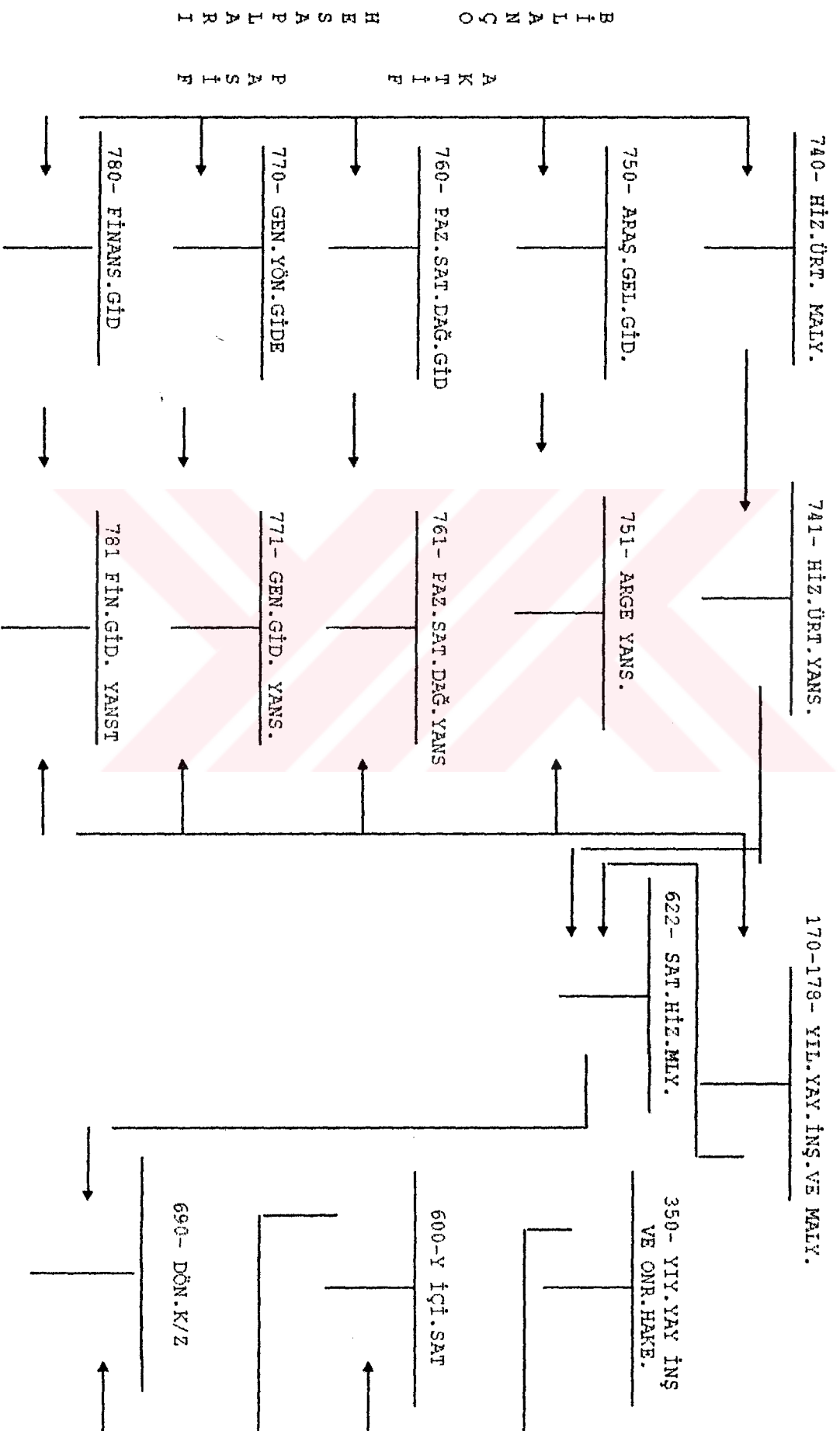
Hizmet üretim maliyetlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış hizmet üretim maliyeti arasındaki olumlu veya olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 622- Satılan hizmet maliyeti hesabına veya 170-178- Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına aktarılarak kapatılır.

İnşaat taahhüt işi yapan işletmeler hesabı aşağıdaki gibi bölümlendirebilirler.

742- Hizmet üretim maliyeti fark hesabı

10- Köprü inşaatı

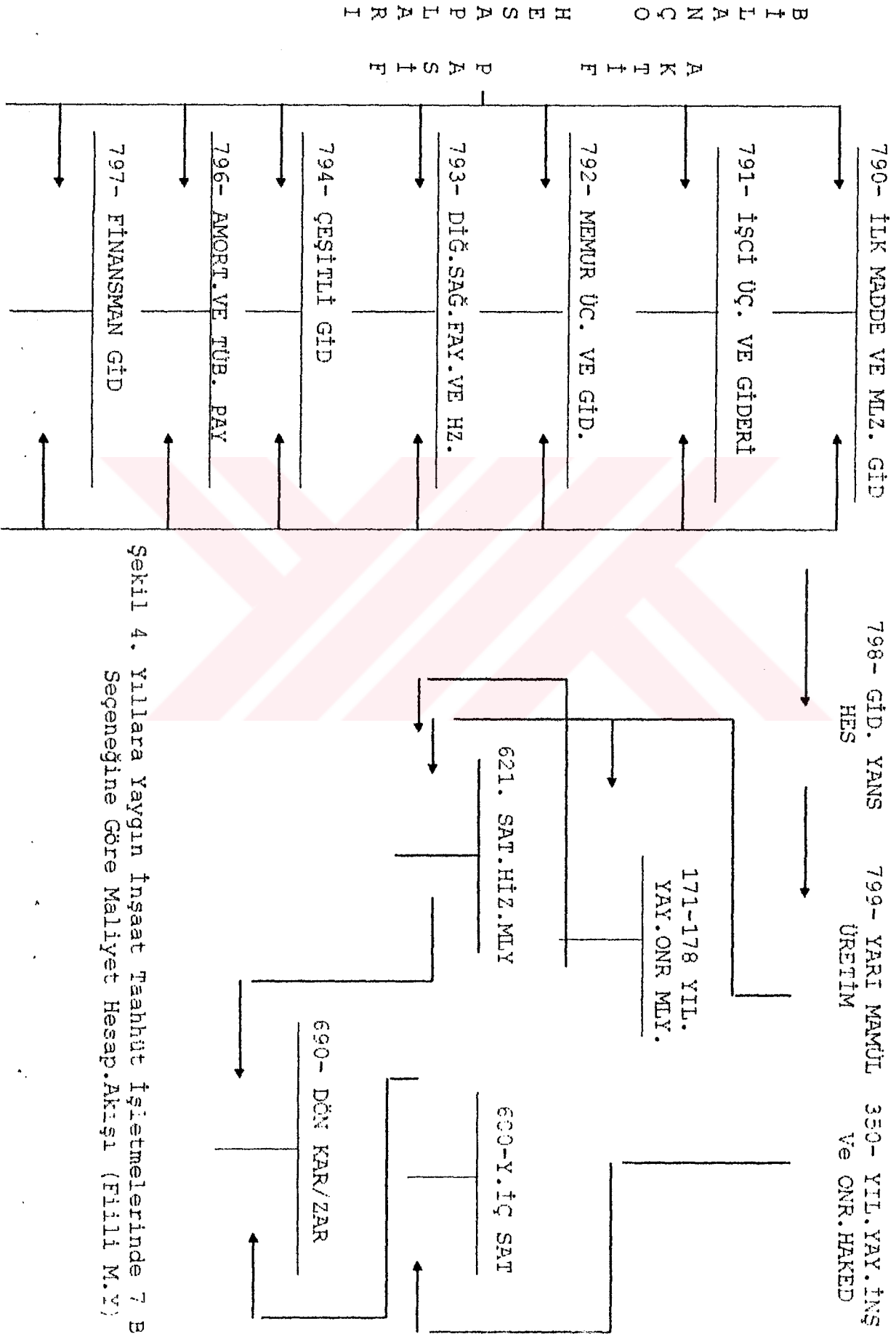
- 742- 10- 000- İlk madde ve malzeme farkları
- 742- 10- 100- İşçilik farkları
- 742- 10- 300- Dışarıdan sağlanan fayda ve hiz. Fark.
- 742- 10- 400- Çeşitli giderler farkları
- 742- 10- 500- Vergi, resim ve harç farkları
- 742- 10- 600- Amortisman farkları



5.2.2.2. 7 B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler 7 B seçeneğini kullanırlarsa, dönem boyunca olan inşaat taahhütleri ilgili giderleri 790-797 gider çeşitleri hesaplarında izleyeceklerdir. Dönem sonlarında 798. Gider çeşitleri yansıtma hesabı aracılığı ile 799- Üretim maliyet hesabında toplanan hizmet üretim maliyetlerinin tamamlanan taahhütlere ait giderler 622- Satılan hizmet maliyetine tamamlanmayanlar ise 170-178 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında toplanacaktır.





6. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI

6.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

6.1.1. İlk Madde ve Malzemenin Giderlerinin Niteliği

Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve malzemeye ait üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar.⁽⁵¹⁾

İlk madde ve malzeme giderleri üretimde, üretime yardımcı kullanılan veya tüketilen tüm ilk madde ve malzemelerin parasal tutarıdır.⁽⁵²⁾

6.1.2. İlk Madde ve Malzemelerin Sınıflandırılması

İlk madde ve malzemeler üretilen mamül ve hizmetlerle ilişkisi açısından sınıflandırıldığında,

1. Direkt ilk madde ve malzeme
 2. Endirekt ilk madde ve malzeme
- olarak iki grupta toplayabiliriz.

6.1.2.1. Direkt ilk Madde ve Malzeme

İnşaat maliyetlerinin başlıca unsurlarından biri olup, inşaatların bünyesinde doğrudan yer alan onun esas yapısını oluşturan madde ve malzemelerdir. Örneğin kum, çimento, demir, kereste, arsa, tuğla çakıl-kum gibi maddeler direkt madde olarak nitelendirilir. Bunlar inşaatların bünyesine doğrudan girdikleri için herhangi bir dağıtım anahtarı gerektirmeyen madde ve malzemelerdir.

(51) AKDOĞAN. A.g.e. s.197

(52) USLU. A.g.e s.53

6.1.2.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme

Direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan, inşaat (yapı) üretilmesinde kullanılan, en çok hangi inşaatlarda (yapıda) ne kadar tüketildiği saptanamayan ilk madde ve malzemelerdir.

Endirekt ilk madde ve malzemelerin üretilen yapılarla ilişkisi yönünden 2 ye ayrılabilir;

a) Yardımcı madde ve malzemeler

Üretilen yapının (inşaatın)bünyesine girmekle beraber değer ve miktar olarak direkt ilk madde ve malzemeye göre önemsiz olduklarından endirekt olarak kabul edilen madde ve malzemelerdir. Örneğin: çivi, tel, ağaç tutkalları vb.

b) Diğer malzemeler

İnşaatın bünyesine girmekle birlikte, üretim akışını, üretimin kesintisiz yürümesini sağlayan malzemelerdir. Örneğin: Elektrik malzemeleri, temizlik malzemeleri, iş makinelerini yağları, vb.

6.1.3. İlk Madde ve Malzeme Alımı ve Alış Maliyeti

6.1.3.1. İlk Madde ve Malzeme Alımı

İnşaat işletmeleri malzemeleri satın almadan önce bir satın alma politikası belirlemelidirler. Çünkü malzeme alımında izlenecek politika işletmenin muhasebe sisteminden soyutlanamaz.

İnşaat işletmeleri sahip ve yöneticileri malzeme alımlarında şu konulara dikkat etmelidirler. ⁽⁵³⁾

(53) BENLİGİRAY. A.g.e. s.91

• *Alım Zamanının Ayarlanması* : İnşaatta kullanılmaları gereken malzemeler, kullanılması gereken tarihlerde teslim alınmazlar ise, işçilerin boş kalmasına, iş programının bozulmasına, dolayısıyla maliyet artışına neden olur.

• *Alımda Uygun Fiyat* : Malzeme alımında fiyat çok önemli bir etkidir. Düşük fiyatlı malzemeler her zaman karlı olmayabilir. Düşük fiyatlı malzeme, kalitesiz olabileceğinden, üretilen mamülün kalitesini azaltabilir, taahhüt işletmelerinde iş sahibi ile anlaşmazlıklar yaratabileceği gibi, geç teslim, boş işçilik gibi karı azaltıcı bir takım sorunlarda yaratabilir. Ayrıca ihtiyaç fazlası alım yapmamaya da dikkat etmek gereklidir.

• *Satıcı İşletmenin Seçimi* : Satıcı işletmeler özenle seçilmelidir. Satıcı işletmeler uygun fiyat verseler bile, güvenilir olup olmadıklarına, siparişlerini zamanında teslim edip etmeyeceklerine, malzemelerin kalitesine ve teknik yardımda bulunup bulunmayacakları konularına dikkat edilerek seçilmelidirler.

6.1.3.2. İlk Madde ve Malzeme Alış Maliyeti

İnşaat işletmelerinin satın aldıkları ilk madde ve malzemelerin depoya veya şantiyelere giriş maliyeti, alış maliyetini oluşturur.

Satın alınan ilk madde ve malzemelerin maliyet değerini oluşturan unsurlar şunlardır. ⁽⁵⁴⁾

1. *Alış Bedeli* : İlk madde ve malzemenin fatura tutarıdır.
2. *Taşıma Giderleri* : Satın alınan ilk madde ve malzemenin genel depoya veya şantiyelere getirilinceye kadar yapılan taşıma giderleridir.
3. *Sigorta Giderleri* : İlk madde ve malzemenin taşınması sırasında sigorta ettirilmesi durumunda ortaya çıkan sigorta giderleri de bir

(54) AKDOĞAN. A.g.e. s.217

maliyet unsuru olup, satın alınan ilk madde ve malzemenin maliyetine etlenmesi gerekir.

4. Alışa Özel Finansman Giderleri: İlk madde ve malzeme alımında kullanılmak üzere sağlanan kredilere ilişkin ortaya çıkan faiz giderlerini kapsar. Bütün faiz giderleri de ilk madde ve malzeme maliyetine girer.

5. İlk Madde ve Malzemenin İşletmeye Gelineye Kadar ki Depolanma Giderleri : Satın alınan ilk madde ve malzemenin işletmeye gelinceye kadar ki depolama giderleri ile ilk madde ve malzemenin ambara (depoya) istiflenmesi için yapılan giderleri içermektedir.

Bazen ilk madde ve malzemeler işletmeye girinceye kadar çeşitli yerlerde kiralanmış depolarda beklemesi gerekebilir. Ayrıca ambara gelen ilk madde ve malzemenin depoya taşınması için hamallara ödenen ücretlerde ilk madde ve malzeme maliyetinin içine girer.

6. Alış Komisyonları : İlk madde ve malzemenin satın alınmasında aracılık eden kişilere ödenen komisyonlarda alış giderlerinden sayılıp, ilk madde ve malzemenin maliyetine girmektedir.

6.1.3.3. İlk Madde ve Malzeme Alışlarının Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işletmeleri satın aldıkları ilk madde ve malzemeleri genel depolarda, yada şantiye bünyesinde oluşturdukları depolarda teslim alıp depolamaktadırlar. Genellikle küçük inşaat işletmeleri genel depolar kullanmayıp, satın aldıkları ilk madde ve malzemeleri şantiye depolarında depolamaktadırlar. Büyük inşaat işletmeleri ise genel malzeme ambarı ve şantiye ambarı olmak üzere iki ambar bulundurmaktadırlar. Genel malzeme ambarlarında ileri tarihlerde kullanacakları inşaat taahhütleri ile ilgili madde ve malzemeleri bulundurlar. Bu madde ve malzemelere şantiyelerde ihtiyaç duyulduğunda, genel malzeme ambarından, şantiye ambarlarına sevk edilir.

İnşaat işletmeleri satın aldıkları ilk madde ve malzemeleri teslim alıp depoladıklarında 150- ilk madde ve malzeme hesabına kaydederler.

Örnek: x inşaat işletmesinin hem genel malzeme ambarı hem de şantiye ambarı bulunmaktadır. 400.000.000 liralık çimentoyu % 15 de KDV ödeyerek peşin olarak satın almıştır. Satın alınan çimentolardan 300.000.000 liralık kısmı genel malzeme ambarında 100.000.000 kısmı ise A inşaatı şantiye ambarında depolanmıştır.

150- İLK MADDE VE MALZEME HS.	400.000.000	
10- Genel Depo:300.000.000		
05- Çimento:300.000.000		
20- A İnşaatı Deposu:100.000.000		
05- Çimento:100.000.000		
191- İND.K.D.V. HS.	60.000.000	
100- KASA HS		460.000.000
Çimento alımı nedeniyle		

Alış Giderleri :

Örnek: X inşaat işletmesi 600.000.000 TL demir satın almıştır. Satın alınan demirlerin nakliyesi için 60.000.000 TL. nakliye 20.000.000 TL sigorta gideri, ve bu ödemelere ait % 15 K.D.V. peşin olarak ödenmiştir. Ayrıca ilk madde ve malzemenin depoya yerleştirilmesi için hamallara 10.000.000 TL. gider makbuzu ile ödeme yapılmış, bu ödemedan % 10 gelir vergisi ve % 10 fon payı kesilmiştir (İşletme tek bir depo kullanmaktadır).

150- İLK MADDE VE MALZEME HS.	690.000.000	
05- Çimento: 600.000.000		
11- Alış nakliye: 60.000.000		
12- Alış Sigorta: 20.000.000		
13- Alış Hamaliyesi: 10.000.000		
191- İND.K.D.V. HS.	102.000.000	
360- ÖD. VERGİ ve FON HS.		1.100.000
01- G.V: 1.000.000		
02- Fon: 100.000		
100- KASA HS.		790.900.000
İ.M.M. alımı, nak., sig/ve haml. nedeniyle		

6.1.4. İlk Madde ve Malzeme Olarak Arsa Alımı

Özel inşaat (yap-sat) inşaat işletmeleri kendi adlarına konut ve işyeri inşa edip satmaktadırlar. Konut ve işyeri yapabilmek için bir arazi parçasına ihtiyaç vardır. Arsalar üzerinde inşaat yapılan arazi parçalarıdır. Arsalar inşaatın bünyesine doğrudan girmektedir, diğer bir ifade ile onun ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle arsalar inşaatın bünyesine girdiği ve onun esas yapısını oluşturduğu için bir maliyet unsurudur. Bu özellikleri ile arsalar özel inşaat işletmeleri için ilk madde ve malzeme olarak ifade edilebilir.

6.1.4.1. İşletme Adına Arsa Alımı ve Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat işletmelerinin arsa sağlama yöntemlerinden birincisi üzerine inşaat yapacakları arsaları kendi adlarına almaları veya daha önce almış oldukları arsa ve arazileri konut veya işyeri yapımında kullanmalarıdır.

Arsa Alımlarının Muhasebeleştirilmesi

Satın alınan arsalar ilk madde ve malzeme niteliğinde olduğundan alış maliyetleri ile inşaat başlanıncaya kadar 150- İlk madde ve malzeme hesabında bekletilir. İnşaat başladığında ise üretime katıldığından arsa maliyeti üretim maliyetine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Örnek; X inşaat A.Ş. özel şahıstan bir arsayı 4.000.000.000 liraya satın almıştır. Bedelini bankadaki hesabından ödemiştir.

/		
150- İLK MADDE VE MALZEME HS.	4.000.000.000	
01- Arsalar		
102- BANKALAR HS.		4.000.000.000
İnşaat için arsa alımı		
/		

İnşaat işletmeleri daha önce satın aldıkları ve aktiflerinde kayıtlı arsa ve arazileri inşaat yapmak amacıyla kullanabilirler.

Örnek: X inşaat A.Ş. daha önce satın aldığı, aktifte 1.000.000.000 TL. değerle kayıtlı arsa üzerinde inşaat yapmaya karar vermiştir.

/		
150- İLK MADDE VE MALZEME HS.	1.000.000.000	
01- Arsalar		
250- ARSA VE ARAZİLER HS.		1.000.000.000
01- Arsalar		
üzerinde inşaat yapılmasına karar verilen arsa nedeniyle		
/		

6.1.4.2. Kat, İşyeri Karşılığı Arsa Alımı ve Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat (yap-sat) inşaat işletmelerinin arsa sağlama yöntemlerinden ikincisi ise başkasına ait arsalar için kat, daire, işyeri karşılığı anlaşma yaparak arsa edinmedir. Ülkemizde yaygın bir uygulama olan bu yöntemde, arsa sahibi arsasını inşaat işletmesine inşaat yapmak üzere teslim etmekte, bunun karşılığı inşaat tamamlanınca daire veya işyeri almaktadır.

Bu uygulamada arsa sahibi ile inşaat işletmesi bir sözleşme yapmaktadırlar. Ancak inşaat yapımı için teslim edilen arsanın bedeli henüz bilinmemektedir. Çünkü arsanın inşaat işletmesine maliyeti, arsa karşılığı teslim edilecek kat, daire veya işyerinin maliyeti kadar olacağından, arsanın maliyeti ancak inşaat tamamlanınca kesin olarak belirlenebilmektedir. Dolayısıyla arsa maliyeti kesin olarak bilinmediği için de inşaat maliyetine yüklenemeyecektir.

Bu durumda arsa emsal bedeli ile inşaat maliyetine yüklenip inşaat bitiminde oluşan farklar üretim maliyetine eklenip yada çıkarılmalı, yada inşaat tamamlanınca kadar arsa emsal bedeli ile, nazım hesaplarda takip edilip, inşaat tamamlanıp kesin maliyet ortaya çıkınca üretim maliyetine aktarılabilir.

Kat Karşılığı Arsa Alımı Muhasebeleştirilmesi

Örnek: X inşaat işletmesi kat karşılığı anlaştığı bir arsayı teslim almıştır. Arsanın yaklaşık emsal bedeli 5.000.000.000 olarak tespit edilmiştir. Arsanın inşaat tamamlanınca kadar nazım hesaplarda izlenmesi benimsenmiştir.

940- İNŞAAT İÇİN ALINAN ARSALAR HS. 01-parşel arsa 952- İNŞAAT ARSALARI SAHİP.HS 01- Hasan Yiğit inşaat sözleşmesi ile teslim alınan arsa	5.000.000.000	5.000.000.000
--	---------------	---------------

6.1.5. Üretimde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Maliyetinin Hesaplanması

İnşaat işletmeleri çeşitli zamanlarda çeşitli miktarlarda ve fiyatlarda aldığı ilk madde ve malzemeler depolarda karışmış bulunmaktadır. Ayrıca inşaat işletmeleri bu ilk madde ve malzemeleri çeşitli inşaatlarda kullanmaktadırlar. Herhangi bir tarihte herhangi bir inşaatda kullanılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bilinmek zorundadır. Bu zorunluluktan dolayı inşaat işletmeleri ilk madde ve malzemeleri için stok kartları hazırlayıp, bu kartlarda İ.M.M. leri izlemeleri gerekmektedir.

Üretime gönderilen ilk madde ve malzemelerin üretim maliyetine hangi fiyattan yükleneceğinin bilinmesi için çeşitli stok değerlendirme yöntemleri kullanılır.

Bu yöntemlerin başlıcaları şunlardır:⁽⁵⁵⁾

- Gerçek maliyet yöntemi
- İlk giren ilk çıkan yöntemi (Fifo)
- Ortalama maliyet (değer) yöntemi
 - Basit
 - Tartılı
 - Hareketli
- Standart maliyet yöntemi
- En yüksek fiyat yöntemi
- İlk gelecek olan ilk çıkar yöntemi (Lifo)
- Piyasa Fiyatı ile değerlendirme yöntemi

6.1.5.1. Gerçek Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde belli bir mamül grubunu ilgilendiren ve çeşitli zamanlarda alınan ilk madde ve malzemeler fiyat durumlarına göre ambarda ayrı ayrı yerleştirilir. Üretime gönderilirken hangi partiden alınmış ise onun fiyatından değerlendirilir.

6.1.5.2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

Bu yöntemde üretimde kullanılmak üzere istenen ilk madde ve malzemelerin, ambara ilk giren yani ilk alınan partiden olduğu varsayılır. Bu nedenle çıkışların maliyeti saptanırken ilk alışların maliyetinden başlanarak değerlendirme yapılmaktadır. Özellikle ülkemizdeki gibi enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde kullanılması durumunda maliyetlerin düşük olarak hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu da işletmenin gerçekten daha yüksek kar sağladığı görüntüsü vererek, fiktif karların doğmasına neden olmaktadır.

Örnek: X inşaat A.Ş.'nin Ocak 1998 ayına ait ilk madde ve malzeme hareketlerine (kereste) ait bilgiler şöyledir:

-
- (55) AKDOĞAN. A.g.e. s.237-255; AKINCI, ERDOĞAN. A.ge. s.87-95; USLU. A.g.e. s.73-83; BURSAL, ERCAN. A.g.e. s. 92-100
ÇETİNER, Ertuğrul. Maliyet Muhasebesi (Teori ve Uygulama) Tutibay Yay. Ankara, 1995. S.56-63.
PEKER, Alparslan, Modern Yönetim Muhasebesi I,II,III kitaplar. İst.Ünv. İsl.Fak. Muhasebe Enst. Yay. 53 Eğitim ve Araştırma Vakfı Yay. 5 İstanbul, 1988 s.81-88
BURSAL, Nasuhi. Maliyet Muhasebesi. Anadolu Ün. Yay. No:888, ERCAN, Yücel. A.Ö.F. Yay. 476, Eskişehir. 1997, s.64-72
ÇANKAYA, İslam. Yapı Kooperatiflerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi-Vergilendirme. 2. Baskı Ankara, 1995 s.101-106.

Kereste Alışları:

<u>TARİH</u>	<u>MİKTAR m³</u>	<u>B. FİYAT</u>	<u>TUTAR</u>
05.01.98	100	2.000.000	200.000.000
09.01.98	50	2.200.000	110.000.000
14.01.98	150	2.100.000	315.000.000
24.01.98	40	2.500.000	100.000.000
29.01.98	60	3.000.000	180.000.000

Kereste Kullanımları:

<u>TARİH</u>	<u>KULLANIM MİKTARI</u> <u>m³</u>
12.01.98	80
17.01.98	130
31.01.98	120

Şekil 5. FIFO Yöntemi Stok Kartı Uygulaması

İ.M.M : Kereste

(000) TL

		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
Tarih	Açıklama	Miktar m ³	Fiyat	Tutar	Miktar m ³	Fiyat	Tutar	Miktar m ³	Fiyat	Tutar
15.01.98	Alış	100	2.000	200.000	-	-	-	100	2.000	200.000
09.01.98	Alış	50	2.200	110.000	-	-	-	50	2.200	110.000
12.01.98	Üretime Gönder.	-	-	-	80	2.000	160.000	20	2.000	40.000
								50	2.200	110.000
14.01.98	Alış	150	2.100	315.000	-	-	-	20	2.000	40.000
								50	2.200	110.000
								150	2.100	315.000
17.01.98	Üretime Gönder.	-	-	-	20	2.000	40.000	90	2.100	189.000
					50	2.200	110.000			
					60	2.100	126.000			
					130		276.000			
24.01.98	Alış	40	2.500	100.000	-	-	-	90	2.100	189.000
								40	2.500	100.000
29.01.98	Alış	60	3.000	180.000	-	-	-	90	2.100	189.000
								40	2.500	100.000
								60	3.000	180.000
31.01.98	Üretime Gönder.	-	-	-	90	2.100	189.000	10	2.500	25.000
					30	2.500	75.000	60	3.000	180.000
					120		264.000			

6.1.5.3. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO)

Bu yöntemde üretime verilen ilk madde ve malzemelerin en son alınan partiden olduğu varsayılır. Diğer bir ifade ile en son girişi yapılan ilk madde ve malzemeden üretime gönderilir. Bunun için değerlemede en son alınan ilk madde ve malzemelerin alış maliyetinden başlanarak başa doğru gidilir. Bu yöntem enflasyon dönemlerinde fiktif karların ortaya çıkmasını önleyen bir yöntem olmakla birlikte dönem sonu stoklarının bilançoda gerçek defterleri ile görünmesine olanak vermeyen bir yöntemdir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 274. Maddesini değiştiren 4008 Sayılı Kanunun 48. Maddesine göre, son giren ilk çıkar yöntemini seçen inşaat işletmeleri en az 5 yıl süre ile bu yöntemi uygulamak zorundadırlar. 5 yıl dolmadan bu yöntemden vazgeçemezler.

Örnek: FIFO yöntemindeki örnek bu yöntemle göre uygulanacaktır.

Şekil 6. LIFO Yöntemi Stok Kartı Uygulaması
İ.M.M Kereste

(000) TL

		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
Tarih	Açıklama	Miktar m ³	Fiyat	Tutar	Miktar m ³	Fiyat	Tutar	Miktar m ³	Fiyat	Tutar
15.01.98	Alış	100	2.000	200.000	-	-	-	100	2.000	200.000
09.01.98	Alış	50	2.200	110.000	-	-	-	50	2.200	110.000
12.01.98	Üretime Gönder.	-	-	-	50	2.000	110.000	70	2.000	140.000
					<u>30</u>	2.200	<u>66.000</u>			
					80		170.000			
14.01.98	Alış	150	2.100	315.000	-	-	-	70	2.000	140.000
								150	2.100	315.000
17.01.98	Üretime Gönder.	-	-	-	130	2.100	273.000	70	2.000	140.000
								20	2.100	42.000
24.01.98	Alış	40	2.500	100.000	-	-	-	70	2.000	140.000
								20	2.100	42.000
								40	2.500	100.000
29.01.98	Alış	60	3.000	180.000	-	-	-	70	2.000	140.000
								20	2.100	42.000
								40	2.800	100.000
								60	3.000	180.000
31.01.98	Üretime Gönder.	-	-	-	60	3.000	180.000	70	2.000	140.000
					40	2.100	100.000			
					<u>20</u>	2.500	<u>42.000</u>			
					120		322.000			

6.1.5.4. Ortalama Maliyet Yöntemi

Fiyat değişmelerinin fazla olduğu dönemlerde ve ekonomilerde kullanılan bir yöntemdir. Yüksek ve düşük fiyatların oluşturduğu olumsuz etkileri ortadan kaldırmaktadır.

Bu yöntemde hammadde ve malzemelerin tutarları, miktarlara bölünmek suretiyle ortalama bir fiyat elde edilmektedir. Bu yöntemin başlıca üç uygulama şekli ile karşılaşılmaktadır.

- Basit ortalama yöntem
- Tartılı ortalama maliyet yöntemi
- Hareketli ortalama maliyet yöntemi

6.1.5.4.1. Basit Ortalama Yöntem

Bu yöntemde fiyatlar toplanır ve fiyat sayısına bölünerek üretim (inşaatlara) gönderilen ilk madde ve malzemelerin birim fiyatı bulunur. Diğer bir ifade ile tüm partilerin basit aritmetik ortalaması alınarak, hesaplanır.

Bu yöntem şu şekilde formüle edilebilir,

$$\frac{F1 + F2 + F3 + \dots + Fn}{N} = \text{Ortalama Fiyat}$$

Fifo yöntemindeki örneği burada dikkate alırsak,

$$\frac{2.000.000 + 2.200.000 + 2.100.000 + 2.500.000 + 3.000.000}{5} = \frac{1.800.000}{5}$$

= 2.360.000 TL.

Üretimde kullanılan kerestelerin m³ maliyeti 2.360.000 TL olarak maliyetlere yansıtılması gerekmektedir.

6.1.5.4.2. Tartılı Ortalama Maliyet

Bu yöntemde üretime gönderilen ilk madde ve malzemelerin toplam tutarlarının toplam miktarlarına bölünmek suretiyle hesaplanır. Genellikle üretim dönemi sonunda toplam girişlerin tutarı toplam miktarlara bölünerek dönemin ortalama çıkış maliyeti bulunur ve o dönemde üretime gönderilen ilk madde ve malzemelerin maliyeti bu fiyat esas alınarak hesaplanır.

Fifo yöntemindeki örneği ele alacak olursak;

<u>TARİH</u>	<u>MİKTAR m³</u>	<u>B. FİYAT</u>	<u>TUTAR</u>
05.01.98	100	2.000.000	200.000.000
09.01.98	50	2.200.000	110.000.000
14.01.98	150	2.100.000	315.000.000
24.01.98	40	2.500.000	100.000.000
29.01.98	60	3.000.000	180.000.000
TOPLAM	400		905.000.000

$$\text{Ortalama maliyet} = \frac{\text{Toplam Tutar}}{\text{Toplam Miktar}} = \frac{905.000.000}{400} = 2.262.500 \text{ TL}$$

Ocak ayı ortalama ilk madde ve malzeme maliyeti 2.262.500 TL dir. Ocak ayındaki üretimde kullanılan kerestelerin maliyeti ise şöyledir;

12.01.98 tarihinde $80 \times 2.262.500 = 181.000.000$ TL

17.01.98 tarihinde $130 \times 2.262.500 = 294.125.000$ TL

31.01.98 tarihinde $120 \times 2.262.500 = 271.500.000$ TL

6.1.5.4.3. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde her alınan ilk madde ve malzemeden sonra yeni bir ortalama fiyat belirlenir. Bu şekilde üretime gönderilen ilk madde ve malzemenin maliyet fiyatları her alımdan sonra değişmektedir. Diğer bir ifade ile eğer arada alış varsa her üretime gönderilen ilk madde ve malzemenin fiyatı farklı olmaktadır. Stok da kalan ilk madde ve malzemelerde bulunan bu ortalama fiyat üzerinden değerlendirilir.

Hareketli ortalama maliyet yöntemi diğer yöntemlere göre daha çabuk sonuçlar vermektedir. Her yeni girişte yeni bir ortalama fiyatın hesaplanması, fiyatları yakından izleme olanağı vereceğinden ve yöntem miktar ve tutar ilişkilerini gözönünde bulundurduğundan doğru sonuçları verir.

Örnek: Fifo yöntemindeki örnek burada da dikkate alınacaktır.

Şekil 7. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi Stok Kartı Uygulaması

İ.M.M : Kereste

(000) TL

		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
Tarih	Açıklama	Miktar m ³	Fiyat	Tutar	Miktar m ³	Fiyat	Tutar	Miktar m ³	Fiyat	Tutar
15.01.98	Alış	100	2.000	200.000	-	-	-	100	2.000	200.000
09.01.98	Alış	50	2.200	110.000	-	-	-	150	2.067	110.000
12.01.98	Üretime Gönder.	-	-	-	80	2.067	165.400	70	2.067	144.600
14.01.98	Alış	150	2.100	315.000	-	-	-	220	2.089	459.600
17.01.98	Üretime Gönder.	-	-	-	130	2.089	271.580	90	2.089	188.020
24.01.98	Alış	40	2.500	100.000	-	-	-	130	2.216	468.020
29.01.98	Alış	60	3.000	180.000	-	-	-	190	2.464	468.020
31.01.98	Üretime Gönder.	-	-	-	120	2.464	295.540	70	2.464	172.480

$$\text{Birinci ortalama maliyet} = \frac{200.000+110.000}{100+50} = \frac{310.000}{150} = 2.067. \text{ TL}$$

$$\text{İkinci ortalama maliyet} = \frac{144.600+315.000}{70+50} = \frac{459.600}{220} = 2.089. \text{ TL}$$

$$\text{Üçüncü ortalama maliyet} = \frac{188.020+100.000}{90+40} = \frac{288.020}{130} = 2.216. \text{ TL}$$

$$\text{Dördüncü ortalama maliyet} = \frac{288.020+180.000}{130+60} = \frac{468.020}{190} = 2.464. \text{ TL}$$

6.1.5.5. Standart Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde depodan çıkan ilk madde ve malzemeler piyasa fiyatları da dikkate alınarak önceden saptanmış fiyatlarla maliyetlenir. Bu şekilde depodan üretime gönderilen ilk madde ve malzemelerin fiyatı tek olur.

Dönem sonlarında belirlenen standart fiyatlarla, gerçek fiyatlar karşılaştırılır. Fiyatlar arasındaki olumlu veya olumsuz farklar, fark hesapları kullanılarak ilgili hesaplara aktarılacak suretiyle kapatılır.

6.1.5.6. En Yüksek Fiyat Yöntemi

İlk madde ve malzemeler üretime gönderilirken, en yüksek fiyatı olan ilk madde ve malzemelerden başlanarak üretime gönderilir. Yani en yüksek fiyattan, en düşük fiyata doğru sıra takip edilir.

6.1.5.7. İlk Gelecek Olan İlk Çıkar Yöntemi (NIFO)

Bu yöntemde üretime gönderilecek ilk madde ve malzemenin, fiyatı, çıkış tarihinden sonra işletmeye ilk girecek olan ilk madde ve malzeme işletmeye girmemiş olsa bile verilen siparişlerdeki ilk madde ve malzemelerin birim fiyatları dikkate alınır. Bu nedenle çıkışlarda esas alınan birim fiyatlar piyasa fiyatına yakın olmaktadır.

6.1.5.8. Piyasa Fiyatı İle Değerleme Yöntemi

Bu yöntemde üretime gönderilen ilk madde ve malzemelerin değerlendirilmesinde o anda o ilk madde ve malzemenin piyasadaki cari fiyatları dikkate alınır.

Örneğin ülkemizde inşaatlarda kullanılan demirleri üreten işletmelerin sayısı bellidir. Bu nedenle demir fiyatları belli olduğu için bu yönteme göre değerlendirilebilir.

6.1.6. Üretimde Kullanılan İlk Madde ve Malzemelerin Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzemelerin üretimde kullanılmak üzere inşaat şantiyelerine gönderilir veya şantiyelerdeki depolardan çıkarılarak inşaatlarda kullanılır. Üretimde kullanılan bu ilk madde ve malzeme maliyet giderine dönüşmüş bulunmaktadır.

6.1.6.1. Özel İnşaat İşletmelerinde İlk Madde ve Malzeme Kullanımı

Özel inşaat işletmeleri üretimde ilk madde ve malzemelerin direkt nitelikte olanlarını 710- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabı, Endirekt nitelikteki ilk madde ve malzemeleri 730- Genel üretim giderleri hesabının borcuna karşılık, 150- İlk madde ve malzeme hesabının alacağına kaydederler. Aynı şekilde inşaat faaliyetlerine başlanıldığında arsalarda inşaat maliyetinin bir unsuru olduğu için maliyet giderine dönüştürülür.

Örnek: X inşaat işletmesi 300.000.000 liralık çimentoyu villa inşaatında kullanılmak üzere şantiyeye sevk etmiş ve çimentolar üretimde kullanılmıştır.

/		
710- DİREKT İLK MAD. VE MALZ.GİD.HS	300.000.000	
10- Villa inşaatı		
001- Çimento		
150- İLK MAD. VE MLZ.HS		300.000.000
05- Çimento		
inşaatı kullanılan çimento		

Örnek: X inşaat işletmesi üzerinde konut inşaatı yapmak üzere 3.000.000.000 TL ye satın aldığı arsa üzerinde inşaatı başlamıştır.

/		
710- DİREKT İLK MAD. VE MALZ.GİD. HS	3.000.000.000	
20- Konut inşaatı		
001- Arsa		
150- İLK MAD. VE MLZ.HS		3.000.000.000
01- Arsalar		
Arsa üzerinde inşaatı başlanması		

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin (Standart veya tahmini) özel inşaat işletmelerinde uygulanması durumunda ise, önceden saptanmış (standart veya tahmini) ilk madde ve malzeme giderleri 711- Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabının aracılığı ile 151- Yarı Mamul-Üretim Hesabına yansıtılır. Dönem içerisinde gerçekleşen fiili ilk madde ve malzeme giderleri ise 710- Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabının borcuna kaydedilir.

Dönem sonlarında Gerçekleşen Fiili İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile önceden saptanmış (standart veya tahmini) giderleri karşılaştırılır. Meydana gelen olumlu veya olumsuz farklar tesbit edilir. Sapma ilk madde ve malzeme fiyatından kaynaklanıyor ve fark olumsuz ise 712- Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı Hesabının

borcuna , olumsu ise hesabın alacağına kaydedilir. Maliyet döneminin sonunda ise satılmayan inşaatlara (stok) veya satılan inşaatların (satılan mamul) maliyeti hesabına aktarılır.

Sapma, kullanılan ilk madde ve malzemenin miktarından kaynaklanıyor ve olumsuz ise 713-Direkt ilk Madde ve Malzeme Miktarı Farkı Hesabının borcuna, olumlu ise bu hesabın alacağına kaydedilir. Maliyet döneminin sonunda stok veya satılan mamulün maliyetine aktarılır.

Örnek: X İnşaatı işletmesi standart maliyet sistemini kullanmaktadır. İşletmenin ilgili üretim dönemi içinde ilk madde ve malzemeler için belirtildiği standartlar ise şöyledir.

1 m² inşaat için 20 adet tuğla kullanılacağı ve 1 adet tuğlanın 100.000 TL olacağı belirlenmiş. Üretim döneminde 1000 m² inşaat üretimi yapılmış.

Bu üretim döneminde ambardan çekilen tuğlanın fiili miktarı 19.000 Adet olup, ortalama fiili fiyatı 110.000 TL dir.

1000 m² inşaat için:

- Standart Gider = 20.000 x 100.000 = 2.000.000.000
- Fiili Gider = 19.000 x 110.000 = 2.090.000.000

151- YARI MAMUL ÜRETİM HS. 711- DİREKT İ.M.M. GD. YANSITMA HS. Üretime yansıtılan Standart İ.M.M.	2.000.000.000	2.000.000.000
710- DİREKT İ.M.M. HS. 10- A. İnşaatı 150- İ.M.M. HESABI Üretimde Fiili olarak kullanılan tuğla	2.090.000.000	2.090.000.000

711- D.İ.M.M. YANSIT.HS

2.000.000.000

710- DİREK İ.M.M.HS.

2.090.000.000

Burada üretime yüklenen giderler ile fiili olarak gerçekleşen gider arasında meydana gelen miktar ve fiyat farklarının tespit edilip gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Fiyat farkı = (Fiili Fiyat - Standart Fiyat) x Kullanılan Fiili Miktar

= (110.000-100.000) x 19.000

= 190.000.000 (olumsuz)

Miktarı Farkı = (Fiili Miktar - Standart Miktarı) x Standart Fiyat

= (19.000 - 20.000) x 100.000

= (-) 1000 x 100.000

= (-) 100.000.000 (olumlu)

711- DİREKT İ.M.M. GİD. YANST.HS	2.000.000.000	
713- DİREKT İ.M.M. FİYAT FARKI HS	190.000.000	
710- D.İ.M.M. GİD. HS		2.090.000.000
712- D.İ.M.M. MİKTAR FARKI HS.		100.000.000
152- MAMULLER HS.	190.000.000	
713- DİREKT İ.M.M. FİYAT FARKI HS		190.000.000
712. D.İ.M.M. MİKTAR FARKI HS.	100.000.000	
152- MAMULLER HS		100.000.000

6.1.6.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşletmelerinde İlk Madde ve Malzeme Kullanımı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmeleri hizmet niteliğinde taahhüt işi yaptıklarından inşaatlarda kullandıkları ilk madde ve malzemelerin maliyeti hizmet üretim maliyetini oluşturur. Bu nedenle direkt nitelikteki ilk madde ve malzemeler kullanıldığında 740- Hizmet üretim maliyeti hesabına borç, 150- İlk madde ve malzeme hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi yapan X A.Ş. üstlendiği Okul inşaatında kullanılmak üzere 400.000.000 TL.lık demiri inşaata sevk etmiş ve üretimde kullanılmıştır.

740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	400.000.000	
10- Okul inşaatı		
002- Demir		
150- İLK MAD. VE MLZ.HS		400.000.000
06- Demir		
Okul inşaatında kullanılan İ.M.M.		

Önceden saptanmış maliyet sistemi uygulayan yıllara yaygın inşaat işletmeleri önceden saptadıkları ilk madde ve malzemeleri 741- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı aralığı ile 170-178- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına yansıtılırlar. Dönem içerisinde gerçekleşen fiili ilk madde ve malzeme giderleri 740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilir.

Dönem sonlarında, fiili ilk madde ve malzeme giderleri ile tahmini veya standart ilk madde malzeme maliyetleri arasındaki oluşan olumlu farklar 742- Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabının Alacağına, olumsuz farklar Hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında 742- Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı 170-178 Hesaba devredilerek kapatılır.

Örnek : Yıllara yaygın okul inşaatı, yapan X inşaat işletmesinin okul inşaatı için belirlediği standart ilk madde ve malzeme maliyeti 30.000.000.000 TL dir. Üretim döneminde fiili olarak gerçekleşen İ.M.M. Giderleri ise 32.000.000.000 TL. dir.

170- YIL.YAY.OKUL.İNŞ.MLY.HS 741-HİZ.ÜRT.MLY.YANS.HS Standart İ.M.M.	30.000.000.000	30.000.000.000
740- HİZMET ÜRT.MLY.HS. 150- İ.M.M. HS. Fiili Kullanılan İ.M.M.	32.000.000.000	32.000.000.000
Dönem Sonunda		
741- HİZ.ÜRT.MLY.YANST.HS. 742- HİZ.ÜRT.MLY.FARK. HS. 740- HİZ.ÜRET.MLY.HS	30.000.000.000 2.000.000.000	32.000.000.000
170- YIL.YAY.OKUL.İNŞ.MLY. HS 742- HİZM.ÜRT.MLY.FARK.HS	2.000.000.000	2.000.000.000

6.1.7. İlk Madde ve Malzeme İadeleri

İnşaat işletmelerinde diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi ilk madde ve malzemelerle ilgili iki türlü iade söz konusudur.

Bunlar;

- a- Depodan (ambardan) satıcılara iade,
- b- Şantiyelerden (üretimden) depoya iade.

dir.

a- Ambardan (Depodan) Satıcılara İade

Ambarlara faturası ile birlikte girişı yapılan ilk madde ve malzemelerden bazılarının niteliklerinin uygun olmaması nedeniyle satıcılara iadesi söz konusu olabilir. Bu durumda inşaat işletmeleri ilk madde ve malzeme faturalarını kayıtlarına yansıtmış durumdadırlar. İade edilecek olan ilk madde ve malzemeler için satıcılar adına iade faturası düzenlenip K.D.V si hesaplanarak bu ilk madde ve malzemeler satıcılara iade edilir.

Satıcılara iade edilen bu ilk madde ve malzemeler stok kartlarında çıkan bölümüne yazılması inşaatlarda kullanılmış izlenimini yaratabilir. Bunu önlemek için satıcılara yapılan iadelerin giriş kısmına (-) işaretiyle veya kırmızı olarak işlenmesi daha uygun olur.⁽⁵⁶⁾

Örnek: X inşaat işletmesi satıcı B den 800.000.000 liralık tuğla satın almış ve depoya yerleştirmiştir. Daha sonra yapılan kontrollerde tuğlaların 200.000.000 liralık kısmının istenilen nitelikte olmadığı belirlenmiştir. Satıcı B adına iade faturası düzenlenmiş, K.D.V. si de hesaplanarak, fatura tutarı satıcı B nin hesabından mahsup edilmiştir.

320- SATICILAR HS.	230.000.000	
01- B		
150- İLK MAD. VE MLZ.HS		200.000.000
08- Tuğla		
391- HES. K.D.V. HS.		30.000.000
04- İade Malz.K.D.V.		
Satıcılara iade edilen tuğla		

(56) BURSAL, ERCAN. Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama) S.114.

b) Şantiyelerden (Üretimden) Depoya İade

Üretimde kullanılmak üzere şantiyelere gönderilen ilk madde ve malzemelerden fazla gelen kısmı depolara geri iade edilebilir.

Bu durumda iade edilen ilk madde ve malzemelerin stok kartlarında giriş kısmına yazılmaması gerekir. Çünkü üretimden yapılan bu tür iadeler yeni bir giriş olmaktan çok, üretimde bir azalma anlamına gelmektedir. Bu nedenle bu tür iadeler giriş kısmına yazılmayıp, çıkış kısımlarına (-) işaretle veya kırmızı olarak işlenmesi daha uygun olur.⁽⁵⁷⁾

Üretimden depoya geri iade edilen ilk madde ve malzemeler, özel inşaat işletmelerinde 710- Direkt ilk madde ve malzeme hesabının alacağına karşılık, 150- İlk Madde malzeme hesabının borcuna kaydedilir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmelerde ise 740- Hizmet üretim maliyeti hesabının alacağına karşılık 150- İlk madde ve malzeme hesabının borcuna kaydedilir.

Örnek: İnşaatta kullanılmak üzere şantiyeye gönderilen 200 torba çimentodan 30 torbası kullanılmayarak depoya iade edilmiştir. İade edilen çimentonun tutarı 80.000.000 TL dir.

150- İLK MADDE VE MALZEME HS. 06- Çimento 710- DİREKT İ.M.M. GİD.HS. 10- A İnşaatı 005- Çimento Üretimde kullanılmayan çimentonun depoya iadesi	80.000.000	80.000.000
---	------------	------------

(57) BURSAL, ERCAN. Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama) S.115.

- Yıllara yaygın inşaatlarda muhasebe kaydı.

150- İLK MADDE VE MALZEME HS.	80.000.000	
06- Çimento		
740- HİZMET ÜRET.MLY.HS.		80.000.000
10- A İnşaatı		
005- Çimento		
Üretimde kullanılmayan çimentonun depoya iadesi		

6.2. İşçilik Giderleri

6.2.1. İşçilik Giderlerinin Niteliği

İşçilik üretim sırasında harcanan fiziksel ve zihinsel çabaları içerir. Bu nedenle işçiliğin konusunu insanlar oluşturur.⁽⁵⁸⁾

İnşaat işletmelerinde malzeme giderlerinden sonra inşaat maliyetlerini ilgilendiren en önemli maliyet unsuru işçilik giderleridir.

Genel anlamda işçilik giderleri inşaat işletmelerinin üretim ve hizmet gerçekleştirmek amacı ile çalışanlara emeklerinin karşılığı olarak ödenenlerin parasal tutarıdır.

İşçilik maliyetlerini (giderlerini) özellikle malzeme maliyetlerinden ayıran bir takım unsurlar vardır. Bu özellikler şunlardır.⁽⁵⁹⁾

a) İşçilik stok yapılma olanağı bulunmayan bir maliyet unsurudur,

(58) POLEMEN Ralph S., FABOSZİ Frank J., ADELBERG Arthur H. Cost Accounting: concepts and Application for managerial decesion making. Mc Graw Hill Co. 1991. S.101.

(59) BURSAL Ercan. Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama). S.122.

- b) İşçilikler yapılan işin yanısıra üzerinde çeşitli ekler yapılabilen bir maliyet unsurudur. Çıplak işçilik maliyetlerinin üzerine SSK işveren payı, çocuk zammı, ücretli izin, fazla mesai gibi ekler yapılabilir.
- c) İşçilik, doğrudan doğruya maliyetleri etkileyen bir unsurdur. Üretimde kullanılan tesis ve makinelerin etkili ve verimli kullanımı işgücüne bağlıdır. Bu nedenle üretkenliği artırmak ve maliyetleri düşürme, doğrudan doğruya işçilerin bu konudaki istek ve yeteneklerine bağlıdır.
- d) Emegın karşılığı olarak işçinin aldığı ücret bir gelirdir. Bunun hesaplanması ve belli dönemlerde ödenmesi gerekir. Buda mali ve sosyal mevzuatlar açısından işletmelere idari ve mali sorumluluklar yükler (Örneğin bordro düzenleme, prim bildirgeleri, kesilen vergilerin mali idareye yatırılması)

6.2.2. İşçilik Giderlerinin Sınıflandırılması

İşçilik giderleri diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi direkt ve endirekt olarak ikiye ayrılabilir.

6.2.2.1. Direkt İşçilikler

Direkt işçilik, mamül veya hizmetlerin bünyesine kolay ve ekonomik yollarla doğrudan doğruya yüklenebilen üretici işçiliklerdir.⁽⁶⁰⁾

İnşaat işletmelerinde direkt işçilikler ise, inşaat yapımında doğrudan çalışanlarla ilgili, belli bir proje ve (inşaat) doğrudan doğruya

(60) BURSAL Ercan. Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama) s. 121.

USLU, a.g.e. s.90

HORGERN Charles T., FOSTER George. Cost Accounting, A monogerial Emphasis. Seventh edition. Prentice Hall. Inc. New Jersey. 1992. S.35.

yüklenebilen işçilik giderleri, direkt nitelikte olan giderlerdir. ⁽⁶¹⁾

Direkt işçilik giderlerine, konut inşaatında çalışan duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kaynakçılar, ameleler örnek verilebilir.

Özellikle yıllara yaygın inşaat ve onarma faaliyetinde bulunan işletmelerin belli bir dönemde tek bir projesi (inşaatı) varsa genel yönetim, pazarlama satış, araştırma giderlerini içeren faaliyetle ilgili işçilik giderleri dışındaki tüm işçilikler doğrudan tek bir proje ile ilişkilendirilebileceği için işçilik giderlerinin tamamı direkt işçilik gideri olarak nitelendirilebilir.

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

6.2.2.2. Endirekt İşçilik

Direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretilen mamülün bünyesine doğrudan doğruya yüklenemeyen işçilikler ise endirekt gider niteliğindedir.

Diğer bir ifade ile inşaat maliyetlerine doğrudan doğruya yüklenemeyen, birden fazla proje için katılan, işçilik giderleridir. Bu işçilikler yönetici işçilikler, yardımcı işçilikler, şeklinde karşımıza çıkabilmektedir.

(61) BENLİGİRAY. A.g.e. s.104.

MOOT Charles H. Accounting and Financial Management For Construction. A Wilay- Interscience Publication. NewYork 1981, s.123.

Endirekt işçilik giderlerine şu örnekler verilebilir.⁽⁶²⁾

- Hazırlama, tamamlama ve temizleme işçilikleri,
- Birden fazla inşaatta çalışan kamyon, buldozer, vinç kullanıcıların ücretleri veya maaşları,
- Şantiye bekçileri ücretleri
- Birden fazla inşaatta bakan şantiye şefleri ve kontrolörlerin maaşları
- Yardımcı işçilikler
- Ücrete bağlı diğer ödemeler (tazminatlar, tatil ücretleri vb.)
- Ambar memuru ücretleri

6.2.3. İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işletmeleri inşaatlarda çalışan işçilere yapacakları ödemeleri belirlemek, hangi inşaatta ne kadar çalışmış ve hangi işçiler bu inşaatlarda ne kadar süre ile çalıştıklarını belirlemek üzere puantaj kartları tutmaktadırlar. İşçilik maliyet kartı niteliğindeki puantaj kartları yardımıyla düzenlenen ücret bordrolarına göre işçilik giderleri tahakkuk ettirilir ve ödenir. Burada dikkat edilmesi gereken durum ise, belli bir inşaat ve taahhüt işinde direkt olarak çalışan işçiler için bordroların ayrı ayrı düzenlenmesi, inşaat maliyetlerinin doğru olarak tespit edilmesinde yardımcı olacaktır.

6.2.3.1. Özel İnşaatlarda

Örnek, X inşaat işletmesi özel inşaat faaliyetlerinde bulunmaktadır. İşletmenin Ocak 98 ayındaki iş hanı inşaatında çalışan işçilerin brüt ücreti 400.000.000 TL dir. Ücretlerle ilgili diğer bilgiler ise şu şekildedir.

(62) MOOT. A.g.e. s.123-124

BENLİGIRAY. A.g.e. s.105

ÇANKAYA. Yapı Kooperatiflerinde. S.109

SSK işveren payı, 88.000.000, SSK işçi payı, 56.000.000. Gelir vergisi kesintisi 76.550.000. damga vergisi kesintisi 2.000.000 TL dir.

OCAK 98		
720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	488.000.000	
10- İş hanı inşaatı		
101- Brüt ücret: 400.000.000		
110- SSK İşveren P:88.000.000		
381- GİDER TAHHAK HS.		488.000.000
Ücret tahakkuku		
381- GİD. TAHAK. HS	488.000.000	
360- ÖD.VERGİ ve FON HS.		78.550.000
01- G.V. : 76.550.000		
05- D.V. : 2.000.000		
361- ÖD.SOS.GÜV.KES. HS.		144.000.000
01- SSK İşçi : 56.000.000		
02- SSK İşveren : 88.000.000		
335- PERS.BORÇL. HS		265.450.000
01 Ocak 98 Net Ücret		
OCAK 98		
335- PERSONELE BORÇLAR HS.	265.450.000	
01- Ocak 98 Net Ücret		
100- KASA HS.		265.450.000

Önceden saptanmış (standart veya tahmini) maliyet sistemi uygulayan özel inşaat işletmeleri, önceden saptadıkları Direkt İşçilikle ilgili giderleri 721- Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı aracılığı ile inşaat maliyetlerine yansıtırlar. Üretim dönemi içerisinde alınan fiili işçilik giderleri ise 720- Direk İşçilik Giderleri Hesabına kaydedilir.

Üretim dönemi sonunda standart veya tahmini giderler ile fiili işçilik giderleri arasında alınan fark ücret den kaynaklanıyorsa 722- Direkt işçilik Giderleri Ücret Farkları Hesabına kaydedilir. Oluşan olumsuz farklar bu hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın alacağına

kaydedilir. Dönem sonunda ise ilgili stok ve satış maliyeti hesabına aktarılarak kapatılır.

Üretim dönemi sonunda alınan fark işçilikle ilgili süreden (zamandan) kaynaklanıyorsa 723- Direkt İşçilik Giderleri Süre (zaman) Farkları Hesabına kaydedilir. Oluşan farklar olumlu ise hesabın borcuna, olumsuz ise hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonunda ise ilgili stok veya satışların maliyeti hesabına aktarılarak kapatılır.

Örnek: Standart maliyet sistemi uygulayan X inşaat işletmesinin 400 m² inşaat için belirlediği standart veriler şöyledir:

Standart çalışma süresi = 4.000 Direkt işçilik saati

Standart saat ücreti = 200.000 TL.

Üretim dönemi sonunda gerçekleşen fiili veriler ise şöyledir.

Fiili salma süresi = 4.500 D.İ.S.

Fiili saat Ücreti = 220.000 TL.

Standart maliyet = 4.000 x 200.000 = 8.000.000.000

Fiili Maliyet = 4.500 x 220.000 = 9.900.000.000

Ücret Farkı = (Fiili Ücret - Standart Ücret) x Çalışılan fiili süre
= (220.000 - 200.000) x 4.500
= 90.000.000 TL

Süre Farkı = (Fiili Süre - Standart Süre) x Standart Ücret
= (4.500 - 4.000) x 200.000
= 500 x 200.000
= 100.000.000

151- YARI MAMUL ÜRETİM HS. 721- DİREKT İŞ.GİD.YANS.HS Standart D.İ. Gid. Yans.	800.000.000	800.000.000
720- DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS. 381- GİD.TAH. HS Fiili İşçilik Gideri Taahh.	990.000.000	990.000.000
721- DİREKT İŞÇ. GİD. YANS.HS 722- D. İŞÇİLİK ÜCRET FARK HS 723- D.İŞÇİLİK SÜRE FARK HS. 720- Dİ.İŞÇ. GİD. HS Gid. Hs. Kapatılması	800.000.000 90.000.000 100.000.000	990.000.000
152- MAMULLER HS 722- D. İŞÇİLİK ÜCRET FARK HS 723- D.İŞÇ.ZAMAN FARK.HS oluşan farkların maliyet hs. Aktarımı.	190.000.000	90.000.000 100.000.000

6.2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda

Örnek: X inşaat işletmesinin üstlendiği köprü inşaatında çalışanların Ocak 98 brüt ücreti 300.000.000 TL dir. Ücretle ilgili diğer bilgiler ise şöyledir. SSK işveren payı 66.000.000, SSK işçi payı 42.000.000, gelir vergisi kesintisi 52.688.000, damga vergisi 1.500.000 TL dir.

OCAK 98		
740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	366.000.000	
20- Köprü inşaatı		
101- Brüt ücret: 300.000.000		
110- SSK İşveren P:66.000.000		
381- GİDER TAHHAKKULARI HS		366.000.000
01- İşçi Ücret Giderleri		
Ocak 98 Köprü İnş. Ücret Tah.		
OCAK 98		
381- GİDER TAHAKKULARI HS.	366.000.000	
01- İşçi Ücret ve Giderleri		
335- PERSONELE BORÇLAR HS.		203.812.000
01- Ocak 98 net ücreti		
360- ÖD.VERGİ ve FON HS.		54.188.000
01- G.V. : 52.688.000		
05- D.V. : 1.500.000		
361- ÖD.SOS.GÜV.KES. HS.		108.000.000
01- SSK İşçi : 66.000.000		
02- SSK İşveren : 42.000.000		
Ocak 98 Köprü İnş. Ücret tahakkuku		
OCAK 98		
335- PERSONELE BORÇLAR HS.	203.812.000	
01- Ocak 98 Net Ücret		
100- KASA H.S.		203.812.000
Ocak 98 net ücret ödemesi		

Önceden saptanmış maliyet Yöntemi Uygulayan Yıllara Yaygın inşaat işletmelerinde, önceden saptanan standart veya tahmini ücret maliyetleri üretim dönemi başında 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığı ile 170-178- Hesaplara yansıtılır. Dönem içerisinde gerçekleşen fiili giderler ise 740- Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilir. Dönem sonlarında standart veya tahmini maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki farklar 742- Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabına kaydedilir. Olumsuz farklar bu hesabın borcuna, olumlu farklar ise hesabın alacağına kaydedilir. Hesap inşaat

devam ediyorsa 170-178- Hesaplara geçici kabulü yapıp teslim edilmiş ve 622- Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır.

Örnek : Yıllara Yaygın Köprü İnşaatı yapan X İnşaat işletmesinin, köprü inşaatı için belirlediği standart ücretler 4.000.000.000 TL dir. Üretim döneminde gerçekleşen fiili ücretler ise 4.400.000.000 TL dir. Köprü inşaatı devam etmektedir.

170- YIL.YAY.KÖPRÜ İNŞ.MLY. HS. 741- HİZ.ÜRT.MLY. YANST.HS. Standart Ücretlerin maliyete yüklenmesi	4.000.000.000	4.000.000.000
740- HİZMET ÜRT.MLY.HS. 381- GİD. TAH.HS Fiili Ücret tahakkuku	4.400.000.000	4.400.000.000
741- HİZ.ÜRT.MLY.YANST. HS. 742- HİZ.ÜRT.MLY.FARK HS. 740- HİZ.ÜRT.MLY.HS Gider Hs.larının kapatılması ve fark kaydı	4.000.000.000 400.000.000	4.400.000.000
170- YIL.YAY.KÖPRÜ İNŞ.MLY HS. 742- HİZ.ÜRT.MLY.FARK HS. Ücret farkının maliyetlere intikali	400.000.000	400.000.000

6.2.4. İşçilik Giderleri ile İlgili Özellik Arzeden Durumlar

6.2.4.1. Çalışılmayan Dönemdeki İşçilikler

İnşaat işletmelerinde çeşitli nedenlerle işçiler çalışmayıp, üretimde bulunamayabilirler. Çalışılmayan dönemdeki bu işçiliklere boş işçilik denilmektedir.

Boş işçiliğe yol açan nedenler şunlar olabilir;

- İlk madde ve malzemelerin zamanında inşaatlara ulaştırılması
- İş makinelerinin bozulması
- Yardımcı hizmetlerin veya araç gereçlerin eksik olması
- İklim koşulları (yağmurlu günler vb.)
- Elektrik ve su kesintileri

Boş zamanların oluşmasını sağlayan nedenlerin bir kısmını inşaat işletmeleri belli ölçülerde kontrol edebilecekleri gibi (örneğin, malzemelerin zamanında sağlanması) bazılarını ise kontrol edemezler (Örneğin, iklim koşulları, elektrik kesilmesi gibi)

İşletme tarafından belli ölçüde kontrol edilebilecek nedenlerden dolayı ortaya çıkan boş işçiliklerin, direkt işçilik gibi maliyetlere yüklenmesi durumunda, üretimi yapılan inşaatın maliyetini gereksiz yere yükseltecektir. Bunun yerine bu tür giderler endirekt gider gibi düşünülüp, Genel Üretim Giderleri hesabına alınıp, dönem sonlarında inşaat maliyetlerine dağıtılması daha uygundur. İşletme dışındaki olaylar nedeniyle boş işçilik ortaya çıkıyor ise bunların sonuç hesaplarına aktarılması gerekir. ⁽⁶³⁾

(63) AKINCI Erdoğan. A.g.e. s.110-111

Örnek: X İnşaat işletmesinde, şantiye alanını sel basması nedeniyle 10 günlük çalışma yapılamamıştır. Bu süreye isabet eden işçi ücretleri ise 70.000.000 TL dir.

680- ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. Ve ZAR. HS.	70.000.000	
01- A. Şantiye boş işçilik		
381- GİD.TAHAKKUKLARI HS.		70.000.000

Örnek: X inşaat işletmesinde şantiyeye gerekli malzemeler iletilmediği için, işçiler 2 gün çalışmamışlardır. 2 günlük işçi ücretleri 20.000.000 TL dir.

730- GENEL ÜRETİM GİD. HS.	20.000.000	
- boş işçilik		
381- GİD.TAHAKKUK. HS.		20.000.000
Boş geçen zaman ücreti tahakkuku		

6.2.4.2. Kıdem Tazminatları

Kıdem tazminatı işletmede çalışan işçilerin hizmet sözleşmelerinin iş kanununa göre bozulması ve 1475 sayılı iş kanununun 14. Maddesindeki şartların gerçekleşmesi durumunda, işçilere işveren tarafından ödenmesi gereken bir paradır.

1475 Sayılı İş Kanunun 14. Maddesine göre;

- İşveren tarafından kanunun 17 maddenin II numaralı bendi dışındaki sebepler dışında, işçinin işten çıkarılması,
- İşçi tarafından sözleşmenin, kanunun 16. Maddesi uyarınca bozulması,
- Askerlik hizmeti nedeniyle işten ayrılma,
- İşçinin emekli olması

- Kadın işçilerin evlenmesi
- İşçinin ölümü durumlarında.

İşveren tarafından kıdem tazminatı ödemesi yapılır. İşçinin kıdem tazminatı hakkı elde edebilmesi için aralıksız olarak 1 tam yıl çalışmış olması gerekmektedir. Kıdem tazminatının hesabında, işçinin çalıştığı her tam yıl için 30 günlük ücret esas alınır. Kıdem tazminatının hesaplanmasına esas olacak ücret, işçinin en son aldığı brüt ücrete, işçiye yapılan ve süreklilik arzeden primler, ikramiyeler, yakacak, giyecek, yemek, konut yardımı gibi sosyal yardımların ilavesi ile bulunan ücrettir. Ancak bu tutar yasalarda belirlenen tavan ücretten çok, taban ücretten az olamaz.

Kıdem tazminatları inşaat işletmeleri için de bir gider unsurudur. Bu giderlerin ödemenin yapıldığı yıllarda maliyetlere yansıtılması, dönemin maliyetlerini yüksek çıkmasına neden olmaktadır. Oysaki kıdem tazminatları işçilerin işletmede çalıştıkları yıllar itibari ile ortaya çıkan bir gider olduğundan bu giderlerin de yıllara yayılması gerekmektedir. Nitekim muhasebe sistemi genel tebliğine göre kıdem tazminatlarının karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılması ve tazminat yükünün yıllara dağıtılması benimsenmiştir.

Karşılık olarak ayrılacak kıdem tazminatının hesaplanmasında, bilanço gününde mevcut kıdem tazminatı alma hakkı bulunan tüm personel o anda emekli olsa veya işten çıkarılırsa ne kadar kıdem tazminatı ödenmesi esasına dayanır. Bu hesaplama ilk yılda yapılır. İleriki yıllarda ayrılacak karşılık tutarı ise o dönemin getirdiği ilave yük kadar olacaktır. Kıdem tazminatlarının muhasebeleştirilmesinde ise fonksiyon esasına göre hangi gruba giriyorsa o gruba kaydı uygun olur. Başka bir ifade ile üretimde çalışanlar için ödenen kıdem tazminatları 730- Genel Üretim Giderlerine, pazarlamada çalışanlar için ödenen kıdem tazminatları 760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına, Genel yönetim ile ilgili işlerde çalışanlar için

ödenen kıdem tazminatlarında 770- Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmesi gerekir.⁽⁶⁴⁾

Kıdem tazminatları işletmelerin ileride işçiye ödeyecekleri bir borcu olması nedeniyle karşılık ayrıldığında 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına kaydedilir. İşten ayrılacağı veya emekli olacağı tahmin edilen işçilerin Tazminatları, 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabından, 372- Kıdem Tazminatı hesabına devredilir. Kıdem tazminatı ödendiğinde 372- Kıdem Tazminatı karşılığı hesabına borç ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

Vergi kanunlarımız karşılık ayırmak suretiyle gider kaydedilen kıdem tazminatları kanunun kabul edilmeyen gider olarak kabul etmektedir. Bu nedenle ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları vergi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. Ancak fiili ödeme yapılması durumunda kıdem tazminatları vergi kanunlarına göre gider olarak kabul edilmektedir.

Örnek : X İnşaat işletmesi ilk defa kıdem tazminatı hesaplamaktadır. İşletme üretim de çalışanların kıdem tazminatı yükünü 4.000.000.000 TL. olarak hesaplamıştır.

730- GEN.ÜRT.GİD.HS. 472- KIDEM TAZ.KARŞ.HS Kıd.Taz. karşılığı ayrılması	4.000.000.000	4.000.000.000
---	---------------	---------------

Örnek: X İnşaat işletmesi izleyen yılda işten ayrılacak personel için 1.000.000.000 TL. kıdem tazminatı ödeyeceğini hesaplamıştır. Personel işten ayrılmış ve 1.000.000.000 TL lık kıdem tazminatı damga vergisi kesilerek nakit olarak personele ödenmiştir.

(64) KÜÇÜKSAVAŞ Nihat. Tek düzen Muhasebe Sisteminde Özellik Arzeden İşlemler ve Çözümleri. Adana S.M.M. Od. Seminer Notları. Adana s.25-27.

472- KID.TAZ.KARŞ.HS. 372- KID.TAZ.KAR.HS	1.000.000.000	1.000.000.000
372- KID.TAZ.KARŞ.HS. 100- KASA HS. 360- ÖD.VER. ve FON HS	1.000.000.000	980.000.000 20.000.000

6.2.4.3. Yasalardaki İşçilik Giderleri ile İlgili Düzenleme

506. Sayılı Sosyal Sigortalar kanununda 3917 sayılı kanun ile yapılan değişiklik uyarınca inşaat işlerinde asgari işçilik uygulaması getirilmiştir.

Bu uygulamaya göre çeşitli inşaat ve onarma işleri ile ilgili asgari işçilik oranları 16.86. sayılı genelge ile belirtilmiştir.

Özel inşaat işletmeleri inşa ettikleri yapıların maliyet bedelinin, ihaleli işlerde alınan istihkak tutarlarının 16-86 Sayılı genelgedeki listede belirtilen oranlara göre Sosyal Sigortalar Kurumuna işçilik bildirmeleri ve bu prime esas kazançlar üzerinden hesaplanan sigorta primleri yatırmak zorundadırlar.

Örneğin betonarme bina inşaatlarında bu oran % 9 olarak belirlenmiştir. Buna göre bina inşaatı tamamlandığında, özel inşaat işletmeleri bu binanın maliyet bedelinin % 9 unu, Sosyal Sigortalar Kurumuna prime esas kazanç olarak bildirip primini de yatırmaları gerekmektedir.

Eğer bina tamamlandığında kuruma bildirilen işçilik tutarı % 9 altında ise aradaki fark kadar prim tutarı kurum tarafından resen alınmaktadır.

İhaleli işlerde ise üretilen işle ilgili olarak alınan istihkak tutarlarının genelgede belirlenen işçilik oranlarının uygulanması ile asgari işçilik hesaplanmaktadır.

Birden fazla yıl süren özel inşaatlarda ise prim miktarının hesabında, her yıl inşaatın tamamlanan kısmının o yılın Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından tespit edilen inşaat birim fiyatları dikkate alınarak hesaplanan maliyetler toplamından meydana gelmektedir.

Örnek: X özel inşaat işletmesi 1996 yılında başladığı toplam alanı 600 m² olan bina inşaatının % 40'ını 1996'da % 60'ında 1997 yılında tamamlamıştır. 1996 yılında 1 m² inşaat maliyeti 16.000.000 lira, 1997 yılında 23.000.000 lira olduğunu varsayarsak, işletmenin Sosyal Sigortalar Kurumuna bildirilmesi gereken prim miktarı şu şekilde hesaplayabiliriz.

1996 Yılı Birim Fiyat = 16.000.000

Asgari İşçilik Oranı = % 9

1996 Yılındaki Maliyet = (600x %40)x 16.000.000
= 240 x 16.00.000
= 3.840.000.000 TL.

1997 Yılı Birim Fiyat = 23.000.000

Asgari İşçilik Oranı = % 9

1997 Yılındaki Maliyet = (600x %60)x 23.000.000
= 360 x 23.00.000
= 8.280.000.000 TL.

$$\begin{aligned}\text{Binanın toplam maliyeti} &= 3.840.000.000 + 8.280.000.000 \\ &= 12.120.000.000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Bildirilmesi gereken işçilik tutarı} &= \text{Toplam maliyet} \times \text{işçilik oranı} \\ &= 12.120.000.000 \times \% 9 \\ &= 1.090.800.000\end{aligned}$$

Bu inşaat işletmesi Sosyal Sigortalar Kurumuna asgari 1.090.800.000 TL. lık işçilik bildirip, bu işçiliğe ait primleri ödemek zorundadır.

İnşaat işletmelerini Sosyal Sigortalara bildirdikleri prime esas kazançlar, bildirilmeleri gereken kazançlardan as ise aradaki bu farka ait bildirimleri yapmak ve bu kazançlara ait primleri ödemek zorundadırlar.

Burada karşımıza çıkan bir sorun ise Sosyal Sigortalar Kurumuna bildirilecek olan bu kazançlara ilişkin primlerin maliyete ne şekilde yansıtılacağıdır. Sosyal Sigortalara bildirilen primlerin bir kısmı, işçi ve bir kısmı işveren payı olarak yatırılmaktadır. Burada ortaya çıkan fark nedeniyle yatırılması gereken prim miktarının SSK işveren payı olarak dikkate alınması ve genel üretim gideri olarak kayıtlara yansıtılmasının doğru olacağı kanaatindeyim.

Örnek: X inşaat işletmesinin tamamladığı inşaat için SSK ya bildirmesi gereken işçilik tutarı 1.090.800.000 TL olarak hesap edilmiştir. İşletmenin kuruma bildirdiği işçilik ise 900.000.000 TL dir. İşletme fark kazanç kadar ek bildirimde bulunmuş ve bu primi kuruma ödemiştir. (Prim oranı % 35 dir)

$$\begin{aligned}\text{Bildirilecek Ek İşçilik} &= \text{Bil. gereken tutar} - \text{Bildirilen tutar} \\ &= 1.090.800.000 - 900.000.000 \\ &= 190.800.000.\end{aligned}$$

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

$$\begin{aligned}
\text{Ödenecek Ek Prim} &= \text{Bil. Ek işçilik} \times \text{Prim Oranı} \\
&= 190.800.000 \times \% 35 \\
&= 66.780.000
\end{aligned}$$

730- GENEL ÜRETİM GİD. HS. - Ek Primleri 361- ÖD.SOS.GÜV.KES.HS. - Ek Primler S.S.K. bildirilen ek primler nedeniyle	66.780.000	
361- Öd.SOS.GÜV.KES.HS. - Ek Primler 100- KASA HS. Ek prim ödemesi nedeniyle	66.780.000	66.780.000

6.3. Taşeron Giderleri

6.3.1. Taşeron Giderlerinin Niteliği

Günümüzde bir inşaatın tamamının müteahhit işletmeler tarafından yerine getirilmesi yani işletmenin tüm inşaat faaliyetlerini başından sonuna kadar kendi işçileri veya araç gereç ve malzemeleri ile yerine getirmeleri pek karşılaşılan bir durum değildir.

İnşaatların belli bölümlerinin yapımı için uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç duyulması, özellikle inşaatlarda kullanılan iş makinalarının ve diğer araç gereçlerin finansmanın büyük tutarlara ulaşması inşaat işletmelerinin inşaatların belli bölümlerinin başkalarına yaptırmalarına neden olmaktadır.

Örneğin inşaat işletmeleri bir inşaatın hafriyatında kullanacakları bir kazı makinesi satın almak ve ona belli bir sermaye

ayırarak yerine ikinci derecede müteahhit olan ve taşeron olarak adlandırılan bu işletmelere işlerini yaptırmaktadırlar.

İnşaat taahhüt işletmelerinin taşeron kullanmalarının nedenleri ise şunlardır. ⁽⁶⁵⁾

- Taşeron işletmeler belli alanlarda uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler. Bu nedenle yaptıkları işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yaparlar. İnşaat işletmelerinin bünyesinde uzman bulundurmaları, onlara her zaman iş olanakları sağlayamayacaklarından ekonomik değildir.
- İnşaatların belli bölümlerinin yapımı özel makine ve teçhizat gerektirmektedir. Bu tür işleri yapacak iş makinalarını satın almak yerine taşeronlara yaptırmak daha az maliyetli olmaktadır. Örneğin konut inşaatında hafriyat işi için makine almak yerine taşeronlara yaptırmak daha ekonomiktir.
- Özellikle inşaat taahhüt ve onarım işleri riskli bir faaliyet alanıdır. İşin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi riskin dağıtılmasına imkan verir.
- İnşaat işleri büyük sermaye gerektirmektedir. Örneğin iş makinaları parkının oluşturulması için büyük sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır. İnşaat işlerinin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi bu sermaye yetersizliğinin giderilmesine olanak sağlamaktadır.

İnşaat işletmelerinin taşeron işletmelerle yaptıkları sözleşmelere göre taşeronlara yaptıracığı işlerin maliyetleri de inşaat maliyetlerini oluşturmaktadır.

(65) COOMBS. A.g.e. s. 84-85

6.3.2. Taşeron Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

6.3.2.1. Özel İnşaatlarda

Taşeronlara yaptırılan işler içinde hem işçilik hem malzeme giderleri bulunabilmektedir. Taşeronların düzenledikleri faturalarda gösterdikleri işçilik giderleri direkt işçilik gideri olarak, malzeme giderleri de türüne göre direkt veya genel üretim gideri olarak kayıtlıdır.

Örnek: Özel inşaat faaliyetlerinde bulunan X inşaat işletmesi yapmakta olduğu konut inşaatının Fayans İşlerini taşeron A işletmesine yaptırmıştır. Taşeron A işi tamamlamış, 100.000.000 lira işçilik, 500.000.000 TL malzeme bedeli olmak üzere 600.000.000 liralık faturayı % 15 K.D.V. sini de hesaplayarak düzenlemiş ve işletmeye vererek, fatura bedelini nakit olarak işletmeden almıştır.

720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	100.000.000	
10- A. İnşaatı		
120- Taşeron işçilikleri		
710- DİREKT İLK MAD. Ve MALZ. GİD. HS	500.000.000	
10- A. inşaatı		
008- Fayans (taşeron)		
191- İND. K.D.V. HS.	90.000.000	
100- KASA HS.		690.000.000
Malzemeli olarak taşeronlara yaptırılan işler		

6.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinde de taşeronlara yaptırılan işler, direk işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri

gibi inşaat maliyetine direkt olarak dahil edilecek bir hizmet üretim maliyeti unsurudur.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X inşaat işletmesi üstlendiği okul inşaatının hafriyatını taşeron B işletmesine yaptırmıştır. İşletme 400.000.000 lira ve % 15 KDV sinden oluşan fatura bedeli karşılığında taşeron B ye çek vermiştir.

740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	400.000.000	
10- Okul inşaatı		
380- Taşeron Giderleri		
191- İND.KDV. HS.	60.000.000	
103- VER.ÇEK.ve ÖD.EMR. HS.		460.000.000
Hafriyat işi nedeniyle		

6.4. Genel Üretim Giderleri

6.4.1. Genel Üretim Giderlerinin Niteliği

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan üretimle ilgili tüm giderler “Genel üretim giderleri” başlığı altında toplanabilir.⁽⁶⁶⁾

Diğer bir anlatımla Genel üretim giderleri üretilen mamüllere doğrudan doğruya ilişkilendirilemeyen her türlü üretim giderlerini içerir ve bu nedenle de bazen endirekt giderler olarak adlandırılırlar.

(66) USLU. A.g.e. s.123

ÇETİNER. A.g.e. s. 159.

AKINCI Erdoğan. A.g.e. s.122.

POLOMENİ ve Diğ. A.g.e. s.141

Genel üretim giderleri üretimle doğrudan ilgili olmayan fakat üretimin sürdürülmesi için zorunlu olan giderlerden oluşurlar. Gerçekten bir inşaat şantiye binası, gerekli makinalar, şantiye şefleri, tesis araçları, bakım onarım hizmetleri vb. olmadan sadece direkt ilk madde ve direkt işçiliklerle inşaat yapımının sürdürülmesi olanaksızdır. Bu nedenledir ki Genel üretim giderleri üretim maliyetinin bir unsurunu oluşturmaktadır.

Genel üretim giderlerinin toplam üretim maliyeti içindeki payı giderek artmaktadır. Ancak bir giderin genel üretim gideri niteliği taşıyabilmesi için, üretimle ilgili olması, üretim maliyetlerine doğrudan doğruya değil, bir takım dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtılması gerekmektedir. Nitekim vergi usul kanununun 275. Maddesinde, üretilen mamüllerin (yarı mamüller dahil) maliyet bedelini oluşturan giderler arasında “Genel Üretim Giderlerinde mamüle düşen” hisseden söz edilmiş ve bir maliyet unsuru olarak kalıplaştırılmıştır.

Farklı işletmelerde farklı üretim giderleri ile karşılaşılabilir. Özellikle yıllara yaygın inşaat taahhüt işi ile uğraşan işletmelerde ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve taşeronlara yaptırılan işler dışında kalan başka giderlerin hangi inşaat taahhüt işine ait olduğu kesin olarak bilinebilir. İnşaat maliyetine doğrudan yüklenebilme niteliği olan bu tür giderler diğer direkt giderler olarak adlandırılmaktadır. Bu giderleri diğer genel üretim giderlerinden ayırmak gerekmektedir.

Her inşaatla direkt ilişki kurulabilecek, bu nedenle de inşaat maliyetine doğrudan yüklenebilecek olan maliyet giderlerine şunları örnek verilebilir.⁽⁶⁷⁾

(67) BENLİĞİRAY, a.g.e. s.116

Endirekt İlk Madde ve Malzeme

- Sözleşme Giderleri (taahhütle ilgili)
- Vergi resim ve harçlar (taahhütle ilgili)
- Teminat mektubu faiz ve komisyonlar
- Proje giderleri
- Teknik danışma ücretleri
- Makine ve teçhizat kiralari
- Elektrik gideri (şantiyede kullanılan inşaatla ilgili)
- Su giderleri (şantiyede kullanılan inşaatla ilgili)
- Geçici yapı (şantiye binası) giderleri ve amortismanı

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi inşaat işletmelerinde de türlü genel üretim gideri kalemleri ile karşılaşılabilir. Bunların başlıcaları şunlardır.

- Endirekt madde ve malzeme
- Endirekt işçilikler
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi resim ve harçlar
- Amortisman giderleri

İnşaatın bünyesine girmekle birlikte, onun temel yapısını oluşturmeyen ancak üretimin akışını sağlayan ve hangi inşaatlarda ne miktarlarda kullanıldığı doğrudan bilinmeyen madde ve malzemelerden meydana gelir. Endirekt malzemelere örnek olarak şunlar verilebilir:

- Çivi
- Tel
- Kaynak ve lehim malzemeleri
- Boya ve badana malzemeleri
- Patlayıcı malzemeler
- Araç yedek parçaları
- Akaryakıt (mazot-yağ)

- Kırtasiye malzemeleri
- Sıhhi tesisat malzemeleri
- Marangoz malzemeleri
- Diğer tesisat malzemeleri
- Küçük el aletleri (çekiç-keser-mala vb.)
- Isıtma malzemeleri (kömür vb.)

Endirekt işçilikler

İnşaat maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen, birden fazla inşaat (proje) için katlanılan işçilik giderleridir. Bu giderlere şunları örnek verebiliriz;

- Hazırlama ve temizlik işçilikleri
- Kamyon şoförlerinin ücretleri
- İş manikası operatörlerinin ücretleri
- Yemekhane, yatakhane görevlilerinin ücretleri
- Şantiye şeflerinin maaşları
- Kıdem tazminatları
- Geçici çalışanların ücretleri
- Sosyal yardımlar (yemek-yakacak vb.)
- Eğitim ve staj giderleri
- Sağlık yardımları (ilaç, tedavi vb.)
- Fazla çalışma, tatil ve izin ücretleri.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Üretimle ilgili olarak dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için katlanılan giderlerden meydana gelir. Bu giderlere şunları örnek verebiliriz:

- Elektrik giderleri
- Su giderleri
- Gaz giderleri
- kargo giderleri
- Tesis ve makine bakım onarım giderleri
- Temizlik hizmeti giderleri
- Danışmanlık giderleri

Çeşitli Giderler

İnşaat üretimiyle ilgili olarak ortaya çıkan çeşitli giderlerden meydana gelir. Bu giderlere şunları örnek verebiliriz:

- Tesis makine ve cihazların sigorta giderleri
- Kamyon kira giderleri
- Tesis, makine ve alet kiralari
- Finansal kiralama gideri
- Yolluk giderleri
- Çalışanların sigorta giderleri

Özellikle inşaat sektöründe iş kazaları riski diğer sektörlerden daha fazladır. Bu nedenle inşaat işletmelerinin çalışanları için ayrıca özel sigorta şirketleri ile yaptıkları anlaşmalar ile iş kazalarına karşı sigorta ettirdikleri görülmektedir. İnşaat işletmelerinde diğer işletmelerde pek görülmeyen bir gider unsuru olarak sigorta giderleri önemli bir yer tutmaktadır. ⁽⁶⁸⁾

Vergi Resim ve Harçlar

Gerek üretimde kullanılan taşıt araçlarının, tesis makine ve cihazların vergi resim ve harç giderleri ile diğer vergi resim ve harç

(68) MOOT. A.g.e. s.110-111

giderlerinden meydana gelir. Bu giderlere şunları örnek verebiliriz:

- Tapu harçları
- Taşıt alım vergileri
- Damga vergileri
- Gümrük vergileri
- Belediye rüsumları
- Motorlu taşıtlar vergileri
- İşgaliye harçları
- Bina ve arazi vergileri
- Katma değer vergisi

Amortisman Giderleri

Üretimde kullanılan sabit varlıkların yıpranma payları amortisman giderlerini oluşturur. Üretimde kullanılan kamyonların tesis makine ve cihazların amortisman oranlarının belirlenmesi ve amortisman ayırma yöntemlerinden hangisinin seçileceği konusu önemlidir. Çünkü amortisman oranı veya yöntemlerine göre üretim maliyetine intikal ettirilecek olan amortisman giderleri değişmektedir.

İnşaat işletmeleri sabit varlıkların amortisman oranlarını % 20 den fazla olmamak şartıyla diledikleri bir orandan hesaplayabilirler. Amortisman ayırma yöntemi olarakta Vergi Usul Kanununda normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi olmak üzere iki yöntem belirlenmiştir.

Normal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemi kullanan inşaat işletmeleri % 20 den fazla olmamak şartıyla sabit varlık için bir amortisman oranı belirleyip her yıl aynı oran üzerinden eşit olarak alınan amortisman ayıracaklardır. Diğer bir ifade ile sabit varlığın ekonomik ömrü belirlenip buna göre

amortisman oranı tespit edilmekte ve her yıl aynı oran üzerinden olmak üzere, sabit varlığın ekonomik ömrü boyunca eşit tutarlarda amortisman ayrılmaktadır.

Örnek: X inşaat işletmesi, inşaatlarda kullanılan kamyon için amortisman oranını % 20 olarak tespit etmiştir. Kamyonun kayıtlı değerini 1.000.000.000 liradır.

$$\text{Amortisman süresi} = \frac{100}{0.20} = 5 \text{ yıldır}$$

$$\begin{aligned} 1 \text{ yıl amortismanı} &= \text{Kayıtlı değer} \times \text{Amortisman oranı} \\ &= 1.000.000.000 \times \% 20 \\ &= 200.000.000 \end{aligned}$$

Bu işletme 5 yıl boyunca her yıl 200.000.000 TL olmak üzere kamyon için amortisman ayıracaktır.

Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bilanço esasına göre defter tutan inşaat işletmelerinden isteyenler amortisman tabi varlıklarını azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. ⁽⁶⁹⁾

Bu yöntemin uygulanması şu şekildedir:

- Her yıl üzerinden amortisman ayrılacak değerler, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının çıkarılması suretiyle belirlenir.
- Bu usulde ayrılacak amortisman oranı % 40'ı geçmemek suretiyle normal amortisman oranının iki katıdır.

(69) V.U.K. Mükerrer Madde: 315

- Amortisman süresi normal amortisman süresine göre hesaplanır.
- En son yıl kalan değerin tamamı amortisman olarak ayrılır.

Örnek: X inşaat işletmesindeki iş makineleri 900.000.000 TL değerindedir. İş makinelerine uygulanan amortisman oranı ise % 20 dir. İşletme amortismanlarını azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplamaktadır.

Maliyet bedeli = 900.000.000.

Amortisman oranı = % 20 x 2 = % 40

Amortisman Süresi= 100/20 = 5 yıl.

						.000
YIL	Kayıtlı Değer	Amortisman Oranı %	Amortisman Ayrılacak Değer	Ayrılan Amortisman	Birikmiş Amortisman	
1	900.000	40	900.000	360.000	360.000	
2	900.000	40	900.000-360.000	216.000	576.000	
3	900.000	40	900.000- 576.000	129.600	705.600	
4	900.000	40	900.000- 705.600	77.600	783.360	
5	-	-	900.000- 783.360	116.640	900.000	

Azalan bakiyeler yönteminde yukarıda da görüldüğü gibi işletmenin ayırdığı amortisman miktarları ilk yıllarda fazla sonraki yıllarda ise giderek azalmaktadır.

6.4.2. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı

Genel üretim giderlerinin inşaat maliyetlerine dağıtımında inşaat işletmeleri değişik yöntemler uygulayabilirler. İşletmeler her inşaat projesine yüklenecek genel üretim giderlerini tek tek inceleyerek tespit edebilir ve bu şekilde dağıtım yapabilirler. Ancak bu şekilde dağıtım yoğun bir kayıt ve giderlerin analizi gerektirdiğinden uygulanabilirliği fazla yoktur.

Genel Üretim Giderlerinin inşaat maliyetine dağıtımında bir takım ölçüler belirlenebilir. Dağıtımı bu ölçülere göre yapılabilir. Bir inşaat işletmesinde genel üretim giderlerin dağıtımında şu ölçüler kullanılabilir. ⁽⁷⁰⁾

- Dönem içinde her bir inşaatla oluşan işçilik + direkt malzeme giderlerini tutarı
- Dönem içinde her bir inşaatla gerçekleşen işçilik saatleri
- Dönem içinde gerçekleşen her bir inşaatla işçilik giderlerinin parasal tutarı
- Sabit varlık amortismanları için araçların inşaatlarda çalıştırıldığı gün sayısı,

Örnek; X inşaat işletmesinde üretim döneminde ortaya çıkan genel üretim giderleri şunlardır.

Endirekt malzeme gid	: 100.000.000
Endirekt işçilik	: 400.000.000
Amortismanlar	: 300.000.000
Diğer giderler	: 200.000.000
+	
TOPLAM	1.000.000.000

İnşaat işletmesi yapımında devam ettiği 4 adet inşaatı bulunmaktadır. İşletme Genel üretim giderlerinin dağıtımında şu ölçüleri benimsemiştir.

Endirekt malzeme, endirekt işçilik ve diğer genel üretim giderleri işçilik saatine göre, amortismanlar ise amortisman tabi varlıkların

(70) BENLİGİRAY. A.g.e. s.120-124

COOMBS. A.g.e. s.238-239

MOOT. A.g.e. s. 128-129

inşaatlardaki çalıştığı gün sayısına göre dağıtımı yapılacaktır. İnşaatlarda gerçekleşen işçilik saatleri ve araçların çalışma gün sayıları ise aşağıdaki gibidir.

İnşaatlar	Direkt İşçilik Saati	Çalışılan Gün Sayısı
A inşaatı	10.700	100
B inşaatı	30.300	140
C inşaatı	5.000	80
D inşaatı	4.000	40
TOPLAM	50.000	360

Genel Üretim Giderlerini Dağıtımı

a. Endirekt Malzeme Endirekt İşçilik ve Diğer Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı

End.Mlz. + End.İşçilik + DİG.G.Ü.G. Toplamı

Yükleme oranı = $\frac{\text{End.Mlz. + End.İşçilik + DİG.G.Ü.G. Toplamı}}{\text{Dağıtım ölçüsü toplamı}}$

$$= \frac{100.000.000 + 400.000.000 + 200.000.000}{50.000} = \frac{700.000.000}{50.000}$$

= 14.000 TL/saat

Buna göre,

$$\begin{aligned} \text{A inşaatı} &= 10.700 \times 14.000 = 149.800.000 \\ \text{B inşaatı} &= 30.300 \times 14.000 = 424.200.000 \\ \text{C inşaatı} &= 5.000 \times 14.000 = 70.000.000 \\ \text{D inşaatı} &= 4.000 \times 14.000 = 56.000.000 \end{aligned}$$

b. Amortisman Dağıtımı

$$\begin{aligned} \text{Yükleme Oranı} &= \frac{\text{Amortisman Giderleri toplamı}}{\text{Dağıtım ölçüsü toplamı}} \\ &= \frac{308.000.000}{360} = 833.334 \text{ TL/gün.} \end{aligned}$$

Buna göre;

$$\text{A inşaatı} = 100 \times 833.334 = 83.333.400$$

$$\text{B inşaatı} = 140 \times 833.334 = 116.666.700$$

$$\text{C inşaatı} = 80 \times 833.334 = 66.666.600$$

$$\text{D inşaatı} = 40 \times 833.334 = 33.333.300$$

Amortisman giderlerinden pay alınacaktır.

İnşaatlara yüklenen genel üretim giderleri ise şöyledir

$$\text{A inşaatı} = 149.800.000 + 83.333.400 = 149.800.000$$

$$\text{B inşaatı} = 424.200.000 + 116.666.700 = 424.200.000$$

$$\text{C inşaatı} = 70.000.000 + 66.666.600 = 136.666.600$$

$$\text{D inşaatı} = 56.000.000 + 33.333.300 = 89.333.300$$

$$\text{TOPLAM} \quad 1.000.000.000$$

6.4.3. Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

6.4.3.1. Özel İnşaatlarda

Genel üretim gideri niteliğindeki giderler oluştuğunda, 730-Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna karşılık, ilgili hesapların alacağına kaydedilir.

Örnek: X inşaat işletmesinde 50.000.000 TL endirekt malzeme ambardan çekilip kullanılmış, ayrıca 60.000.000 TL bakım onarım gideri % 15 KDV si ile birlikte ödenmiştir.

730- GEN.ÜRT. GİD. HS. 20- Endirekt madde 150- İLK KAD ve MALZ. HS. Endirekt malzeme kullanımı	50.000.000	50.000.000
730- GENEL ÜRT.GİD HS. 310- Bakım-onarım 191- İND.K.D.V. HS. 100- KASA HS. Bakım onarım gideri	60.000.000 9.000.000	69.000.000

Önceden saptanmış maliyet yöntemi uygulayan özel inşaat işletmelerinde, Genel Üretim Giderlerinin maliyetlere yüklenmesi özel çaba gerektirir. Genel Üretim Giderleri endirekt gider niteliği taşımasından dolayı bütçelenir ve belirlenen ölçülere göre (Direk işçilik vb.) maliyetlere yüklenir. Bu nedenle Genel Üretim Giderleri bütçelerinin hazırlanması dikkat ve özen gerektirir.

Bir üretim döneminde fiili genel üretim giderleri ile bütçelenip maliyetlere yüklenen standart veya tahmini genel üretim giderleri arasındaki fark genel üretim giderleri sapmalarını verir. Sapma, fiili genel üretim giderleri ile, fiili çalışma hacmindeki bütçelenmiş genel üretim giderleri arasındaki farktan kaynaklanıyorsa bütçe farkı, fiili iş hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarı ile standart veya tahmini iş hacmindeki bütçe tutarı arasındaki farktan kaynaklanıyorsa, verim farkı , gerçekleşen (fiili) üretim hacminin, genel üretim giderleri yükleme oranının hesaplanmasında esas alınan, üretim hacminden (kapasitesinden) farklı olma durumunda ortaya çıkıyorsa kapasite farkı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Standart veya tahmini maliyet sistemi uygulan özel inşaat işletmeleri, standart veya tahmini genel üretim giderleri 731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabı aracılığı ile üretim maliyetine yansıtırlar. Gerçekleşen Fiili Genel Üretim Giderleri ise 730- Genel Üretim Giderleri ile Standart veya tahmini genel üretim giderleri arasındaki oluşan farkları 732- Genel Üretim Gider Bütçe Farkları hesabının olumsuz ise borcuna, olumlu ise alacağına, verimlilik farkları 733- Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları hesabının olumsuz ise borcuna, olumlu ise alacağına, kapasite farkları ise 734- Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları hesabının, olumsuz ise borcuna, olumlu ise alacağına kaydedilir. Bu fark hesapları dönem sonunda inşaat devam ediyorsa 151- Yarı Mamuller Üretim , tamamlanmışsa, 152- Mamuller hesabına veya satış gerçekleşmişse, satılan mamuller maliyeti hesabına aktarılır.

Örnek: Standart maliyet yöntemi uygulayan X inşaat işletmesinin işhanı inşaatı ile ilgili bilgileri şöyledir. Genel Üretim Gideri, standart direkt işçilik saati esas alınarak yüklenmektedir. Genel üretim giderleri yükleme oranı 18.000 TL dir. Bunun 12.000 TL si değişken giderler, 6.000 TL si sabit giderdir. Toplam sabit giderler ise 300.000.000 TL. dir. Genel üretim giderlerinin üretim dönemindeki fiili tutarı ise 800.000.000 TL dir.

Üretim döneminde 1000 m² inşaat yapımı planlanmış ancak fiili olarak 900 m² inşaat üretimi gerçekleşmiştir. Standart direkt işçilik saati 40.000 Direkt İşçilik Saatidir. Üretim döneminde fiili olarak 38.000 Direkt İşçilik Saati gerçekleşmiştir. Fiili üretime göre olması gereken standart direkt işçilik saati (40 x 900) 36.000 saattir. İşletmenin standart üretim hacmi ise 40.000 Direkt İşçilik Saati dir.

Üretim maliyetine yüklenecek

Standart tutar = Standart işçilik saati X yükleme oranı
 = 40.000 X 18.000
 = 720.000.000 TL

151- YARI MAMUL ÜRET.HS. 731- G.Ü.G. YANST. HS Standart G.Ü.G. Kaydı	720.000.000	720.000.000
730- G.Ü.G. HS. İLGİLİ ALACAK HS (150-373-381) Fiili giderlerin kaydı	800.000.000	800.000.000

Standart Üretim Miktarı = 1000 m²
Standart Çalışma Hacmi = 40.000 D.İ.S.
Standart Değişken Genel
Üretim Gid. Yükleme Oranı = 12.000 TL
Standart Sabit G.Ü. Gid. = 300.000.000 TL
Standart Sabit G.Ü.G. Yükleme Oranı = 6.000 TL
Toplam Standart G.Ü.G. Yükl.Oranı = (12.000+6.000) 18.000 D.İ.S.

Fiili Çalışma Süresi = 38.000 D.İ.S
Fiili Üretim Miktarı = 900 m²
Fiili Üretim Miktarında Standart Çalışma Süresi = 36.000 D.İ.S.
Fiili G.Ü.G. Toplamı = 800.000.000 TL.

Bütçe Farkı

Bütçe Farkı = Fiili G.Ü.G. - Fiili Çalışma Hacmindeki Olması Gereken G.Ü.G.

Fiili Çalışma Hacminde Olması Gereken G.Ü.G. = (Değişken G.Ü.G. Oranı X Fiili Çalışma Süresi) + Sabit G.Ü.G.
= (12.000 x 38.000) + 300.000.000

$$\begin{aligned}
&= 456.000.000 + 300.000.000 \\
&= 756.000.000
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Bütçe Farkı} &= 800.000.000 - 756.000.000 \\
&= 44.000.000 \text{ (olumsuz)}
\end{aligned}$$

Verimlilik Farkı

$$\begin{aligned}
\text{Verimlilik Farkı} &= (\text{Fiili Çalışma Hacmi} - \text{Olması Gereken Standart} \\
&\quad \text{Çalışma} \\
&\quad \text{Hacmi}) \times \text{Standart G.Ü.G. Değişken Oranı} \\
&= (38.000 - 36.000) \times 12.000 \\
&= 24.000.000 \text{ (olumsuz)}
\end{aligned}$$

veya;

$$\begin{aligned}
\text{Verimlilik Farkı} &= \text{Fiili Çalışma Hacmindeki G.Ü.G. Bütçe Tutarı} - \\
&\quad \text{Yapılan} \\
&\quad \text{Üretim İçin Öngörölmüş Standart Çalışma Hacmindeki G.Ü.G.} \\
&\quad \text{Bütçe Tutarı} \\
&= (12.000 \times 38.000) + 300.000.000 - (12.000 \times 36.000) + 300.000.000 \\
&= 756.000.000 - 732.000.000 \\
&= 24.000.000 \text{ (olumsuz)}
\end{aligned}$$

Kapasite Farkı

$$\begin{aligned}
\text{Kapasite Farkı} &= (\text{Beklenen Kapasite} - \text{Fiili Kapasite}) \times \text{Standart Sabit} \\
&\quad \text{G.Ü.G. Yükleme Oranı} \\
&= (40.000 - 38.000) \times 6.000 \\
&= 2.000 \times 6.000 \\
&= 12.000.000 \text{ (olumsuz)}
\end{aligned}$$

veya ;

$$\begin{aligned}\text{Kapasite Farkı} &= \text{Standart Çalışma Hacmindeki Bütçe Tutarı} - \\ &\quad \text{Maliyetlere Yüklenen G.Ü.G. Gid. Tutarı} \\ &= 732.000.000 - 720.000.000 \\ &= 12.000.000 \text{ (Olumsuz)}\end{aligned}$$

731- G.Ü.G. YANST. HS	720.000.000	
732- G.Ü.G. BÜTÇE FARKI HS	44.000.000	
733- G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKI HS.	24.000.000	
734- G.Ü.G. KAPASİTE FARKI HS.	12.000.000	
730- G.Ü.G. HS		800.000.000
Gider Hesaplarının Kapatılması ve Farkların kaydı		
151- YARI MAMULLER ÜRETİM HS	80.000.000	
732- G.Ü.G. BÜTÇE FARKI HS		44.000.000
733- G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKI HS.		24.000.000
734- G.Ü.G. KAPASİTE FARKI HS.		12.000.000
Farkların Üretim maliyetine yüklenmesi (Üretimin tamamlanmadığı düşünülmüştür)		

6.4.3.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinde oluşan tüm giderler hizmet üretim maliyetini oluşturduğundan, genel üretim gideri niteliğindeki giderlerde 740- Hizmet üretim Maliyeti hesabının borcuna karşılık ilgili hesapların alacağına kaydedilir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X işletmesinin kullandığı makinalar için ayırdığı amortisman miktarı 260.000.000 TL. dir.

740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 601- Makine amortismanı 257- B. AMORT. HS. 03- Makine Amortismanı iş makinaları amortismanı	260.000.000	260.000.000
---	-------------	-------------

Önceden saptanmış maliyet yöntemi uygulayan yıllara yaygın inşaat işletmeleri, Standart veya tahmini olarak saptadıkları genel üretim gideri niteliğindeki giderlerini 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığı ile 170-178 hesaplara yansıtırlar. Fiili olarak gerçekleşen giderler ise 740- Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydederler. Oluşan farklar 742- Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabına kaydedilir. Olumsuz Farklar hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın olacağına kaydedilir. Dönem sonlarında oluşan farklar 170-178 hesaplara veya satılan hizmet maliyetine aktarılır.

Örnek : Yıllara yaygın inşaat işi yapan X inşaat işletmesi genel üretim giderleri için bütçe hazırlamış standart genel üretim giderlerini 450.000.000 TL olarak belirlemiştir. Üretim döneminde gerçekleşen fiili giderler ise 400.000.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Standart G.Ü.G = 450.000.000
Fiili G.Ü.G. = 400.000.000
Fark = 50.000.000 (olumlu)

170- YIL.YAY.İNŞ ve ONARIMI MLY. HS. 741- HİZ.ÜRT.MLY.YANS.HS Standart G.Ü.G: kaydı	450.000.000	450.000.000
740- HİZ.ÜRT.MLY. HS. İLGİLİ ALACAKLI HS.LAR (373-381 vb.) Fiili G.Ü.G. kaydı	400.000.000	400.000.000
741- HİZ.ÜRT.MLY.YANS.HS 740- HİZ.ÜRT.MLY. HS 742- HİZ.ÜRT.MLY. FARK HS. Giderlerin kapatılması ve Farkların kaydı	450.000.000	400.000.000 50.000.000

6.5. Yıllara Yaygın İnşaat taahhüt İşlerinde Maliyet Unsuru Olarak Ortak (müşterek) Genel Giderler

6.5.1. Ortak Genel Giderlerin Niteliği

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin aynı anda birden fazla inşaat işini yapmaları yada yıllara yaygın inşaat işleri ile birlikte başka işleri de bir arada yapmaları durumunda, işletme faaliyetlerini sürdürmek üzere katlandıkları ve ortak (müşterek) gider olarak adlandırabileceğimiz bu giderlerin inşaatlarla ve diğer işlerle ne şekilde ilişkilendirileceği konusu önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işi ile birlikte başka işlerin yapılması durumunda ise ortak gider niteliğindeki bu giderlerin bir kısmı sonuç hesaplarına bir kısmı ise inşaatlar arasında paylaştırılmaktadır.

6.5.2. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı

6.5.2.1. İnşaatlar Arasında Dağıtım

Müşterek gider olarak adlandırılan giderlerin dağıtımının ne şekilde yapılacağına dair düzenleme gelir vergisi kanunumuzun 43. Maddesinde yapılmıştır.

Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nisbeti dahilinde dağıtım yapılması gerekmektedir.

Örnek: X inşaat işletmesi 1997 yılında üçü de yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olan inşaat faaliyeti üzerinde çalışmıştır. A inşaatından 20.000.000.000, B inşaatından 18.000.000.000 ve C inşaatından dolayı 12.000.000.000 TL istihkak (hakediş) almıştır. İşletmenin 1997 yılında müşterek genel gider niteliğindeki 770- Genel yönetim giderleri hesabındaki giderlerin toplamı 1.400.000.000 TL. dir.

Ortak Genel giderlerin dağıtımı;

	Alınan Hak ediş	Hak edişin Top. Hak edişe oranı	İnşaata düşen genel gid.payı
A inşaatı	20.000.000.000	% 40	560.000.000
B inşaatı	18.000.000.000	% 36	504.000.000
C inşaatı	12.000.000.000	% 24	336.000.000
TOPLAM	50.000.000.000	% 100	1.400.000.000

6.5.2.2. İnşaatlarla Birlikte Başka İşlerin Yapılmasında Dağıtım

Gelir vergisi kanunu 43. Maddeye göre; yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işi ile birlikte başka işlerin birlikte

yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, inşaat ve onarma işinde tahsil olunan istihkak tutarları ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarları oranında dağıtılır.

Örnek;⁽⁷¹⁾

İşletme 1994 yılında 3 ayrı inşaat ve onarma işiyle buzdolabı alım-satımı ve nakliyecilik işi yapmıştır. Yıl içinde A inşaat işinden 9.200.600.000 TL, B inşaat işinden 32.70.000.000 TL, alım-satım işinden yıllık satış hasılatı olarak 11.200.000.000 TL, Nakliyecilik işinden de 6.300.000.000 TL hasılat elde etmiştir. Ortak (müşterek) genel giderlerin toplamı 2.120.000.000 TL dir.

Müşterek Giderlerin dağıtımı;

	İstihkak satış veya nakliye hasılatı	İstihkak satış veya nakliye hasılatı (%)	İşlere düşen müşterek genel giderler
A inşaatı	9.200.600.000	% 13.53	286.836.000
B inşaatı	32.700.000.000	% 48.09	1.019.508.000
C inşaatı	8.600.000.000	% 12.65	268.180.000
Alım-satım	11.200.000.000	% 16.47	349.164.000
Nakliye	6.300.000.000	% 9.26	196.312.000
TOPLAM	68.000.000.000	% 100	2.120.000.000

**6.5.3. Dağıtımı Yapılan Ortak Genel Giderlerin
Muhasebeleştirilmesi**

Ortak genel gider niteliğindeki giderlerin dağıtımı yapıldıktan sonra, inşaatlara düşen paylar 170-178 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına, inşaat işi ile birlikte başka işler yapılıyor ise bu işlere isabet edenler ise sonuç hesaplarına yansıtma hesapları aracılığı ile aktarılacaktır.

(71) KIZILOT. A.g.e. s.80-81

Örnek;

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile birlikte inşaat malzemesi alım-satım işi de yapan X işletmesinin genel yönetim giderleri hesabındaki giderlerin toplamı 1.000.000.000 TL. dir. Dağıtım yapılan ortak genel giderlerden inşaatların ve inşaat malzemesi alım satım işinin aldığı paylar şöyledir.

Ortak Genel Gider Payı	
A inşaatı	400.000.000
B inşaatı	200.000.000
C inşaatı	100.000.000
Inşaat Malzemesi	
Alım satım işi	300.000.000

170- YIL.YAY.A. İNŞ. MLY. HS.	400.000.000	
171- YIL.YAY.B. İNŞ. MLY. HS.	200.000.000	
172- YIL.YAY.C. İNŞ. MLY. HS.	100.000.000	
632- GEN.YÖNT.GİD. HS.	300.000.000	
771- GEN.YÖN.GİD.YANST.HS.		1.000.000.000
Ortak genel giderlerin dağıtımı		
771- GEN.YÖNT.GİD.YANST.HS.	1.000.000.000	
770- GEN.YÖN GİD. HS		1.000.000.000
Genel Yön.Gid.Hs.nın kapatılması		

6.6. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Ortak Amortismanlar ve Dağıtımı

6.6.1. Ortak Amortismanların Niteliği

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarma işi ve bu işlerle birlikte başka işlerin birlikte yapılması durumunda bu işlerde ortak kullanılan

tesisat, makine, ulaşım araçları ve diğer sabit kıymetlerin amortismanlarına ortak amortisman denilmektedir.

Üretim işletmelerinde Genel Üretim Gideri niteliğinde olan bu amortisman giderlerinin dağıtımının doğru yapılması üretim maliyetinin de doğru tespit edilmesine yardımcı olmaktadır.

6.6.2. Ortak Amortismanların Dağıtımı

6.6.2.1. İnşaatlar Arasında Dağıtım

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortak amortismanların dağıtımının ne şekilde yapılması gerektiği gelir vergisi kanununun 43. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmeleri, birden fazla inşaat ve taahhüt işini bir arada yapmaları durumunda, ortak amortisman giderlerini amortisman tabi iktisadi varlıkların inşaatlarda kullanıldığı gün sayısına göre dağıtımına tabi tutmak zorundadırlar.

Örnek;

X inşaat işletmesi 4 adet inşaat işi yapmakta olup, bu işlerde kullandığı kamyonun amortismanı 400.000.000 TL dir. Kamyonun inşaatlarda kullandığı günler ise şöyledir.

A inşaatı	=	50
B inşaatı	=	120
C inşaatı	=	100
D inşaatı	=	<u>95</u>
TOPLAM	=	365 gün.

Ortak amortismanların dağıtımı :

Kullanılan gün		Oran %	Amortisman Payı
	sayısı		
A inşaatı	50	13.70	54.800.000
B inşaatı	120	32.88	131.520.000
C inşaatı	100	27.40	109.600.000
D inşaatı	95	26.02	104.080.000
TOPLAM	365	% 100.00	400.000.000

6.6.2.2. İnşaatlarla Birlikte Başka İşler Arasında Dağıtım

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmelerin birden fazla inşaat onarma işi ile birlikte başka işler yapmaları durumunda yine amortisman giderleri sabit kıymetlerin bu işlerde kullanıldıkları gün sayılarına dağıtımı yapılır.

Amortismanların sağlıklı bir şekilde dağıtımının yapılabilmesi için, sabit varlıkların hangi işlerde kaç gün çalıştırıldığını gösteren çizelgelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Örnek;⁽⁷²⁾

Elektrik malzemesi alım-satım işi yapan işletme ayrıca yıllara yaygın 2 adet inşaat taahhüt işi de yapmaktadır. İşletme sahibi aldığı kamyoneti bu işlerde birlikte kullanmaktadır. Sözü edilen kamyonetin değeri 600.000.000 TL olup, normal usulda % 20 amortisman ayrılmaktadır. Kamyonetin her işte kullanıldığı gün sayıları ise aşağıdaki gibidir.

(72) PERÇİN Necati. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Amortisman Giderleri. Vergi Sorunları. Sayı:103 Nisan 1997. S.48.

Alım - satım işi	= 91 gün
1. inşaat işi	= 150 gün
2. inşaat işi	= 124 gün
	<u>365 gün</u>

Amortisman giderlerinin dağıtımı;

	Kullanıldığı Gün Sayısı	Oran (%)	Amortisman Dağılımı
Alım-satım işi	91	25	$120.000.000 \times \% 25 = 30.000.000$
1. inşaatı işi	150	41	$120.000.000 \times \% 41 = 49.200.000$
2. inşaatı işi	124	34	$120.000.000 \times \% 34 = 40.800.000$
TOPLAM	365	% 100	120.000.000 120.000.000

6.6.3. Çalışılmayan Dönemlerdeki Amortismanların Durumu

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ortak amortismanların dağıtımın da tereddüt edilen konuların başında amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerin boş kaldıkları günlere isabet eden amortismanların nasıl bir işleme tabi tutulacağıdır. Bu konuda ise iki farklı görüş bulunmaktadır.⁽⁷³⁾

Birinci görüşe göre, boş kalan günler dikkate alınmamalı, sadece kullanılan günlerin birbirine oranı dahilinde dağıtım yapılmalıdır.

Örnek, Bir makine A inşaatında 85, B inşaatında 180 gün kullanılmıştır. Bu makinenin amortismanı ise 200.000.000 TL dir.

Buna göre makinenin kullanılan toplam gün sayısı olan 265 gün dağıtım esas alınacaktır. Boş geçen 100 gün ise dikkate alınmayacaktır.

(73) İÇEL, S.M.M. ODASI. İnşaat Sektöründe Tek Düzen Muhasebe ve İşçilik,
Yay. No: 9 Mersin, 1994.
PERÇİN, a.g.e. s. 50

Dağıtım ise şöyle olacaktır;

	Kullanım Gün Sayısı	Oran (%)	Amortisman Payı
A inşaatı	85	32.08	64.160.000
B inşaatı	180	67.92	135.840.000
TOPLAM	265	100.00	200.000.000

İkinci görüşe göre ise, sabit varlıkların boş geçen günlere isabet eden amortismanları, ortak genel gider olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Buna gerekçe olarak şu nedenler gösterilmektedir.

- İktisadi kıymetin kullanılmayıp, boş beklenildiği günlerin amortismanının ortak genel gider olarak dağıtılması, inşaat maliyetlerinin daha gerçekçi olarak tespit edilmesini sağlar.
- Birden fazla işte kullanılabilecek nitelikte bir iktisadi kıymetin yanlış biten işte kullanılması, kalan günlerde boş durması iktisadi ve teknik icaplara uymaz.
- Bütün amortisman giderlerinin biten işe yüklenmesi ve boş günlerin dikkate alınmaması biten işlerin maliyetinin olması gerekenden yüksek çıkmasına neden olmakta ve bu nedenle vergi kaybına neden olmaktadır.

Örnek;⁽⁷⁴⁾

X inşaat işletmesinin yapmakta olduğu 3 adet yıllara yaygın inşaat ve onarma işi bulunmaktadır. İşletmenin 1.000.000.000 TL. değerindeki kamyonunu bu işlerde kullanmakta olup kullanım süreleri aşağıdaki gibidir.

(74) PERÇİN. A.g.e. s.51-53

İşin Türü	Aracın Kullanılan gün
	Sayısı
1. inşaatı	60
2. inşaatı	100
3. inşaatı	30
TOPLAM	190

Kamyon (365-190) = 175 gün boş kalmış olup herhangi bir işte kullanılmamıştır. İşletme normal amortisman usulünü seçerek 200.000.000 TL, amortisman ayırmıştır. Ayrıca işletme bu inşaat işleri için 1. İnşaat için 120.000.000, 2. İnşaat için 90.000.000, 3. İnşaat için 90.000.000 TL. istihkak almıştır.

Amortismanların Dağıtımı

	Kullanıldığı Gün Sayısı	Oran (%)	Amortisman Dağılımı
1. inşaat	60	16.439	$200.000.000 \times 0.16439 = 32.878.000$
2. inşaat	100	27.397	$200.000.000 \times 0.27397 = 54.794.000$
3. inşaat	30	8.219	$200.000.000 \times 0.08219 = 16.438.000$
Boş gün	175	47.945	$200.000.000 \times 0.47945 = 95.890.000$
TOPLAM	365	% 100	200.000.000 200.000.000

Boş günlere isabet eden 95.890.000 TL. lık amortisman gideri ortak genel gider olarak ele alınacak ve dağıtıma tabi tutulacaktır. Bu dağıtımda inşaatların istihkak tutarlarının birbirine oranı dikkate alınacaktır.

Boş gün amortismanının ortak genel gider olarak inşaatlara pay verilerek dağıtımı ise şöyle olacaktır.

1. inşaat işine verilecek pay =

$$95.890.000 \times 120.000.000 / 300.000.000 = 38.356.000$$

2. inşaat işine verilecek pay =

$$95.890.000 \times 90.000.000 / 300.000.000 = 28.767.000$$

3. inşaat işine verilecek pay =

$$95.890.000 \times 900.000.000 / 300.000.000 = \frac{28.767.000}{95.890.000}$$

7. İNŞAAT ÜRETİM MALİYETİNİN HESAPLANMASI

7.1. Özel İnşaat İşlerinde İnşaat Üretim Maliyetinin Hesaplanması

7.1.1. Dönemin Toplam Üretim Maliyetinin Hesaplanması

Özel inşaat işletmelerinde inşaat üretimine ilişkin oluşan maliyetler 710- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, 720- Direkt işçilik giderleri ve 730- Genel üretim giderleri hesabında toplanan giderlerin toplamından meydana gelmektedir. Bu üç hesapta toplam fiili giderler, ilgili üretim döneminde, inşaat üretimi için katlanılan maliyetleri, diğer bir ifade ile dönemin toplam inşaat üretim maliyetini vermektedir.

Örneğin bir özel inşaat işletmesinin 1997 yılında, 710- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabının toplamı 18.000.000.000, 720- Direkt işçilik giderlerini toplamı 8.000.000.000 ve 730- Genel Üretim giderlerinin toplamını da 3.000.000.000 olduğu varsayarsak, bu işletmenin toplam inşaat üretim maliyeti 29.000.000.000 TL olmaktadır.

7.1.2. Tamamlanan ve Tamamlanmayan İnşaat Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işlerinin özelliği gereği inşaat üretim faaliyeti 1 yıldan fazla uzun süreyi kapsamaktadır. Bu nedenledir ki bir üretim döneminde, daha önceden başlamış ve ilgili dönemde tamamlanmış inşaatlar olabileceği gibi, daha önceden başlamış ve ilgili üretim döneminde de devam eden inşaatlarla birlikte ilgili üretim döneminde başlanmış ve bitmiş inşaatlar olabilmektedir.

Dönemin üretim maliyetlerinin tamamlanan veya yapımı devam eden inşaatlara ait olan kısımları dikkatli bir şekilde tespit edilip, mamül ve yarı mamül niteliklerine göre inşaatlara yüklenmesi gerekmektedir. Bunun için özel inşaat işletmeleri inşaat maliyetlerini izledikleri hesaplara kayıt yaparken, gider merkezi ve gider çeşitleri esas alarak eş zamanlı kayıtlamayı seçerse dönem sonunda maliyetlerin inşaatlara yüklenmesinde zorluk çekmezler.

Dönemin yarı mamül maliyetleri (tamamlanmayan inşaat maliyetleri) 151- Yarı mamül - üretim hesabında toplanır, tamamlanan inşaatların (mamül) maliyetleri ise ilgili dönemdeki bu inşaatlara isabet eden maliyetler ile önceki dönemlerde bu inşaatlara ait olan 151- Yarı mamüller üretim hesabındaki yarı mamül maliyetleri toplamından meydana gelir.

Tamamlanan mamüllerin maliyeti belirtildikten sonra kat-daire işyeri başına birim maliyetlerin hesaplanması yapılabilir.

Örnek;

X inşaat işletmesi yapımını sürdürdüğü villa inşaatı, konut inşaatı ve iş hanı inşaatı olmak üzere 3 çeşit inşaat, vardır. Konut inşaatı ve iş hanı inşaatı önceki yıllarda başlamıştır. Bu üretim döneminde bu inşaatlara ait maliyetler aşağıdaki gibidir.

151- YARI MAMÜL - ÜRETİM HS. = 34.000.000.0000

10- Konut inşaatı = 24.000.000.000

20- İş hanı inşaatı = 10.000.000.000

710- DİREKT İ.M.M. GİD. HS. = 35.000.000.000

10- Konut inşaatı = 10.000.000.000

20- İşhanı inşaatı = 17.000.000.000

30- Villa inşaatı = 8.000.000.000

720- DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS. = 6.000.000.000

10- Konut inşaatı = 3.000.000.000

20- İşhanı inşaatı = 2.000.000.000

30- Villa inşaatı = 1.000.000.000

730- GENEL ÜRETİM GİD. HS = 3.500.000.000

10- Konut inşaatı = 1.800.000.000

20- İşhanı inşaatı = 1.200.000.000

30- Villa inşaatı = 500.000.000

Tamamlanan konut inşaatının toplam alanı 2700 m² olup, 150 m² lik, 10, 100 m² lik 10 daire ve 50 m² 4 adet işyerinden meydana gelmektedir.

a. Dönemin toplam Üretim Maliyeti

$$\begin{aligned}\text{Dönemin Üretim Maliyeti} &= \text{Direkt İ.M.M.} + \text{Direkt İşçilik} + \text{G.Ü.G} \\ &= 35.000.000.000 + 6.000.000.000 + 3.500.000.000 \\ &= 44.500.000.000\end{aligned}$$

b. Tamamlanan Konut İnşaatının Maliyeti

$$\begin{aligned}\text{Konut İnşaatı Maliyeti} &= \text{Önceki Dön. Yarı mamül mal.} + \text{Dön. mal.} \\ &\quad (\text{direkt işçilik} + \text{direkt İ.M.M.} + \text{G.Ü.G}) \\ &= 24.000.000.000 + 10.000.000.000 + 3.000.000.000 + 1.800.000.000 \\ &= 38.800.000.000\end{aligned}$$

c. Tamamlanmayan (yarı mamül) İnşaat Maliyetleri

$$\begin{aligned}\text{İşhanı İnşaatı Mal.} &= \text{Önceki Dön. Mal.} + \text{Dönem üretim maliyeti} \\ &= 10.000.000.000 + 17.000.000.000 + 2.000.000.000 + 1.200.000.000 \\ &= 30.200.000.000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Villa İnşaatı Maliyeti} &= \text{Diret işçilik} + \text{Direkt İ.M.M.} + \text{G.Ü.G.} \\ &= 8.000.000.000 + 1.000.000.000 + 500.000.000 \\ &= 9.500.000.000\end{aligned}$$

Tamamlanan Konut İnşaatı Birim Maliyetleri

$$\begin{aligned}\text{Birim inşaat maliyeti} &= \frac{\text{Toplam Üretim Maliyeti}}{\text{Toplam Alan (m}^2\text{)}} \\ &= \frac{38.800.000.000}{2.700} = 14.370.370 \text{ TL/m}^2\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}150 \text{ m}^2 \text{ lik 1 adet daire maliyeti} &= 150 \times 14.370.370 \\ &= 2.155.555.500 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}100 \text{ m}^2 \text{ lik 1 adet daire maliyeti} &= 100 \times 14.370.370 \\ &= 1.437.037.500 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}50 \text{ m}^2 \text{ lik 1 adet işyeri maliyeti} &= 50 \times 14.370.370 \\ &= 718.518.500 \text{ TL}\end{aligned}$$

d. Muhasebe Kayıtları

151- YARI MAMÜL ÜRETİM HS.	44.500.000.000
10- Konut inşaatı = 14.800.000.000	
001- Direkt İ.M.M.	
002- Direkt işçilik	
003- G.Ü.G.	
20- İşhanı İnşaatı = 20.200.000.000	
001- Direkt İ.M.M.	
002- Direkt işçilik	
003- G.Ü.G.	
30- Villa inşaatı = 9.500.000.000	
001- Direkt İ.M.M.	
002- Direkt işçilik	
003- G.Ü.G.	
711- DİREK İ.M.M. YANST.HS	35.000.000.000
01- Konut inşaatı	
02- işhanı İnşaatı	
03- Villa inşaatı	
721- DİREK İŞÇİLİK YANS.HS	6.000.000.000
01- Konut inşaatı	
02- işhanı İnşaatı	
03- Villa inşaatı	
731- GEN.ÜR.GİD.YANS.HS.	3.500.000.000
01- Konut inşaatı	
02- işhanı İnşaatı	
03- Villa inşaatı	
Dönemin üretim maliyetleri	
152- MAMÜLLER HS.	38.800.000.000
10- 150 m² Daire (10 ad.)=21.555.555.000	
20- 100 m² Daire (10 ad.)=14.370.370.000	
30- 50 m² Daire (4 ad.)= 2.874.075.000	
151- YARI MAMÜL-ÜRETİM HS.	38.800.000.000
10- Konut İnşaatı	
001- Direkt İ.M.M.	
002- Direkt İşçilik	
003- G.Ü.G.	
Tamamlanan konut inşaatı nedeniyle	

7.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde İnşaat (Hizmet) Üretim Maliyetinin Hesaplanması

7.2.1. Dönemin Toplam Hizmet Üretim Maliyetinin Hesaplanması

Yıllar yaygın inşaat ve onarma işi yapan işletmeler başkaları adına inşaat ve onarma işi yaptıklarından, hizmet işi yapmaktadırlar. Bu hizmetlerde hizmet üretimiyle ilgili oluşan giderlerin tamamı, 740- Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanmaktadır. Bu nedenle hizmet üretim maliyetinin dönem içerisinde gerçekleşen fiili tutarlarının toplamı dönemin hizmet üretim maliyetini oluşturmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken hususlar, hizmet üretim maliyeti hesabı ile birlikte, ortak genel giderlerin de inşaat maliyetleri ile ilişkilendirilerek, inşaat maliyetlerine pay verilmesi konusudur.

7.2.2. Tamamlanan ve Tamamlanmayan İnşaat (Hizmet) Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Daha öncede belirttiğimiz gibi inşaat işlerinin yapımı 1 den fazla üretim dönemini kapsamaktadır. Bir üretim döneminde daha önce yapımına başlanıp tamamlanmış taahhütler olabileceği gibi, yapımı devam eden taahhütlerde olabilmektedir.

İnşaat taahhüt işletmeleri dönemin üretim maliyetlerinden hangi inşaatla ne miktarlarda yükleyebilecekleri doğru olarak tespit edebilmeleri için 740- Hizmet Üretim maliyeti hesabını inşaatlar bazında iyi bölümlendirmeleri gerekmektedir. Bu bölümlendirme doğru yapılabilirse giderler oluştuğu, Gider Merkezlerinde (inşaatlarda) izleneceğinden dönem sonunda oluşan giderlerin ne kadarlık kısmının hangi taahhüt işine ait olduğunda tespit etmek kolay olur.

Devam eden inşaatlarla ilgili önceki dönemde oluşan maliyetler 170-178- yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında toplanmaktadır. Dönemde tamamlanan taahhütlerin maliyeti bir önceki dönemde bu hesaplarda toplanan maliyetler ile dönemde oluşan maliyetlerin toplamından meydana gelmektedir. Bu nedenle dönemde tamamlanan taahhütlerin maliyeti yani hizmet üretim maliyeti hesaplanırken önceki dönemdeki 170-178- hesaplardaki maliyetler toplamı alınarak hizmet üretim maliyeti hesaplanmalıdır.

Tamamlanmayan inşaatlarla ilgili maliyetler ise 170-178- hesaplarda taahhüt işi tamamlanıncaya kadar toplanacak ve tamamlandığı yıl hizmet üretim maliyetine intikal ettirilecektir. Bir diğer hususta taahhütler ister tamamlansın ister tamamlanmasın ortak genel üretim giderlerinden pay alacaklarıdır.

Örnek;

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmenin önceki dönemlerde başladığı köprü inşaatı ve okul inşaatı olmak üzere 2 adet taahhüt işi bulunmaktadır. İşletme bu dönemde birde Havuz inşaatına başlamıştır. Önceki dönemde başlanan inşaatlara ait maliyetler dönemin hizmet üretim maliyeti ve ortak genel giderler ise şöyledir;

170- YIL.YAY. KÖPRÜ İNŞAATI MLY.HS. = 42.000.000.000

171- YIL.YAY. OKUL İNŞAATI MLY.HS. = 14.000.000.000

740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. = 34.000.000.000

10- Köprü inşaatı = 28.000.000.000

001- Malzeme

002- İşçilik

003- Taşeron

20- Okul inşaatı = 16.000.000.000

001- Malzeme

002- İşçilik

003- Taşeron

30- Havuz inşaatı = 10.000.000.000

001- Malzeme

002- İşçilik

003- Taşeron

770- GENEL YÖNETİM GİD.HS. = 800.000.000

Üretim döneminde köprü inşaatı tamamlanmış ve teslim edilmiştir. Diğer inşaatlar ise devam etmektedir. Ortak Genel Giderler dağıtılmış ve köprü inşaatına 260.000.000. Okul inşaatına, 428.000.000 ve havuz inşaatına 112.000.000 TL. pay verilmiştir.

a. Tamamlanan Köprü İnşaatının Maliyeti

$$\begin{aligned}\text{Köprü İnş. Maly.} &= \text{Önceki Dönem Mly.} + \text{Dönem Mly.} + \text{Müşterek} \\ &\quad \text{Gider Payı} \\ &= 42.000.000.000 + 8.000.000.000 + 260.000.000 \\ &= 50.260.000.000\end{aligned}$$

b. Tamamlanmayan İnşaatların Maliyeti

$$\begin{aligned}\text{-Okul İnş. Mly.} &= \text{Önceki Dönem Mly.} + \text{Dönem Mly.} + \text{Müşterek Gider} \\ &\quad \text{Payı} \\ &= 14.000.000.000 + 16.000.000.000 + 428.000.000 \\ &= 20.428.000.000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{- Havuz İnş. Mly.} &= \text{Dönem Maliyeti} + \text{Müşterek Gider Payı} \\ &= 10.000.000.000 + 112.000.000 \\ &= 10.112.000.000\end{aligned}$$

c. Muhasebe Kayıtları

170- YIL.YAY.OKUL.İNŞ.MLY.HS.	16.428.000.000	
171- YIL.YAY.HAVUZ.İNŞ.MLY.HS.	10.112.000.000	
622- SATILAN HİZMET MLY.HS.	8.260.000.000	
10- Köprü İnşaatı Maliyeti		
741- HİZMET ÜRT.MLY.YANST.HS.		34.000.000.000
10- Köprü İnş.= 6.000.000.000		
20- Okul İnş.= 16.000.000.000		
30- Havuz İnş.= 10.000.000.000		
771- GEN.YÖN.GİD.YANS.HS.		800.000.000
10- Köprü İnş.= 260.000.000		
20- Okul İnş.= 428.000.000		
30- Havuz İnş.= 112.000.000		
Dönemin hizmet üretim maliyetinin intikali		
622- SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	42.000.000.000	
10- Köprü İnşaatı Maliyeti		
170- YIL.YAY.KÖPRÜ.İNŞ.MLY.HS		42.000.000.000
Tamamlanan köprü inşaatının maliyetinin akt.		

8. TAMAMLANAN İNŞAATLARIN TESLİMİ VE SATIMI

8.1. Tamamlanan İnşaatların Satışı ve Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat işlerinde üretimi tamamlanan inşaatlar satışı yapılmıncaya kadar maliyet değerleri ile 152- Mamüller hesabında izlenirler.

Satış yapıldığında satış tutarı 600- Yurtiçi satışlar hesabına alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Satılan inşaat maliyetleri ise 620- Satılan mamüller hesabına borç, 152- Mamüller hesabına alacak kaydedilir.

Örnek;

X inşaat işletmesi tamamladığı dairelerden 150 m² lik 1 adedini 3.000.000.000 TL % 15 de K.D.V alarak peşin olarak satmıştır. Satılan bu dairenin maliyeti 2.155.155.500 TL dir.

100- KASA HS	3.450.000.000	
600- Y.İÇİ SATIŞLAR HS.		3.000.000.000
01- Daire Satışı		450.000.000
391- HES. K.D.V. HS.		
01- Satış k.d.v.		
150 m ² lik daire satışı		
620- SATILAN MAMÜLLER MLY. HS.	2.155.155.500	
10- 150 m ² Daire		
152- MAMÜLLER HS.		2.155.155.500
10- 150 m ² daire		
Satılan daire maliyeti		

8.2. Tamamlanan İnşaat Taahhütlerinin Teslimi ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt sözleşmesine göre tamamlanan inşaat taahhütleri işi yaptırana teslim edilir. Teslim hizmet üretiminin tamamlandığı anlamına gelmektedir.

İnşaat taahhütleri teslim edildiğinde, o taahhüt işi için alınan istihkak tutarları da hasılat hesabına intikal ettirilir yani 350- Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri hesabında izlenen hakedişler, 600- Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır. Yurtiçi Satışlar hesabı ile 622- Satılan hizmet maliyeti hesabı 690- Dönem karı veya zararı hesabına devredilerek, hizmet üretiminden sağlanan kar veya zarar tespit edilmiş olur.

Örnek;

Yıllara yaygın inşaat işi yapan işletme tamamladığı taahhütlerini işi yaptıranına teslim etmiştir. İşletmenin taahhüt işinden aldığı hakedişlerin toplamı 20.000.000.000 TL dir. Söz konusu taahhüt işini maliyeti ise 18.000.000.000 TL. dir

350- YIL.YAY. İNŞ ve ONR. HAKEDİŞ HS. 600- Y.İÇİ SATIŞLAR HS. İnşaatın teslimi	20.000.000.000	20.000.000.000
600- Y.İÇİ SATIŞLAR HS. 690- DÖN.KARI VE ZAR. HS. Hasılatın K/Z devri	20.000.000.000	20.000.000.000
690- DÖN.KARI veya ZAR. HS. 622- SAT.HİZM.MLY.HS. Hizmet Üretim maliyetinin K/Z devri	18.000.000.000	18.000.000.000

9. İNŞAAT MALİYETLERİNİN KONTROLÜ

9.1. İnşaat Maliyetlerin Kontrolü

İnşaat işlerinde üretim yapılan her ünitenin her proje ile birlikte değişmesi nedeniyle uygulanacak maliyet muhasebesi sisteminin sipariş maliyeti olmasını gerektirmektedir. Sistemin başlıca niteliği birkaç birimin maliyetinin ayrı ayrı işler olması ve ayrı ayrı saptanmasıdır. Yapımı sürdürülen her bir inşaat başlıca maliyet merkezi olmaktadır. Bu yönüyle sistem her bir faaliyete ilişkin giderlerin izlenmesine olanak sağlamaktadır. ⁽⁷⁵⁾

İnşaat taahhüt işletmeleri, inşaat taahhütlerini büyük ölçüde inşaat maliyetlerinin önceden belirlenmesine bağlı olan teklifler üzerine ait maliyetlerin sağlıklı bir şekilde önceden

(75) SAYARI. Yapı İşlerinde. S.117-118

belirlenemediği durumlarda faaliyetlerini karlı bir şekilde yürütmeleri olanaksız olacaktır. ⁽⁷⁶⁾

İnşaat işletmeleri sipariş maliyet yöntemi ile birlikte ister tahmini ister fiili maliyet yöntemlerini kullansınlar, gelecekteki işlerini planlamak için maliyetlerini kontrol etmek zorundadırlar.

Kontrol, en geniş anlamı ile planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının veya hangi ölçüde ulaşıldığının araştırılmasıdır. ⁽⁷⁷⁾

Maliyet kontrollerinin esas amacının maliyetleri düşürmek olduğu düşünülürse, inşaat işletmelerinin fiili maliyet sistemini tercih etmeleri durumunda bu amaçlarını yeterince gerçekleştiremedikleri görülecektir.

Çünkü fiili maliyet sisteminde kesin ve gerçekleşmiş giderler kaydedilmektedir. Bu dezavantajına rağmen, fiili maliyetler kontrol için iki yönden yararlı olabilirler. ⁽⁷⁸⁾

1. Geçmiş dönemlere ilişkin verilerin incelenmesi, maliyeti oluşturan giderlerin gelişme eğilimi hakkında ön bilgiler verebileceğinden, bu eğilimin üzerinde durularak geleceğe yönelik bir takım rasyonel tedbirler alınabilir.
2. Fiili maliyetler standart veya tahmini maliyetlerle kıyaslanmak suretiyle kontrole olanak sağlar.

İnşaat işletmelerinin ellerinde yeterli olacak şekilde fiili maliyetler yoksa, tahmini maliyetlerle kıyaslama yapılamayacağı için, tahmini maliyetlerin herhangi bir değeri olmayacaktır.

(76) KARTAL. A.g.e. s.38-39

(77) TUAN A. Kadir. Yönetim Muhasebesi. Kemal Matbaası. Adana, 1976. S.235.

(78) TUAN. A.g.e. s.253-254.

İnşaat taahhüt işletmelerinin katıldıkları ihaleler için verdikleri tekliflerde genellikle önceden belirlenmiş maliyetleri kullanmaktadırlar. Tahmini maliyet olarak adlandırılabileceğimiz bu maliyetlerin inşaat yapım aşamalarında gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılması yapılmalıdır.

İnşaat işletmeleri herbir inşaat (sipariş) için hazırladıkları tahmini maliyet tablosu ile, yine bu siparişler için düzenleyecekleri maliyet kartları yardımıyla gerçekleşen ve tahmin edilen maliyetleri karşılaştırıp, tahmin edilen maliyetler arasındaki farkları tespit edip, farkların nedenlerini araştırarak maliyet kontrolünde bulunabilirler.

Ayrıca maliyet kontrolü için inşaatlar üretim aşamasına göre bölümlenerek (örneğin alan temizliği, hafriyat, bodrum kat, duvar örme, kapı pencere takılması, boya, badana işleri vb.) bu bölümlere ilişkin hazırlanan tahmin tabloları ile, yine bu bölümlere ilişkin düzenlenen maliyet kartları karşılaştırılarak maliyet kontrolleri yapılabilir. Elde edilen bilgiler analiz edilerek işletmenin ilerideki alacağı kararlarda kullanılarak, işletmenin karlı ve verimli çalışma olanakları yaratılabilir.

Şekil 8. Maliyet Kartı

İş No:		Kabul Tarihi:			
Başlama Tarihi :					
Tahmini Bitirme Tarihi:					
Hazırlama Tarihi :					
Maliyet Merkezi	Mali yet Unsurları			TOPLAM	
	Taşeron Giderleri	Direkt İşçilik	Direkt Malzeme		
A inşaatı	x	x	x	x	xxxx
Toplam İnşaat Maliyeti					xxxx

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE VERGİ

1. İNŞAAT İŞLETMELERİNİN İNŞAAT FAALİYETİNDEN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLAR NEDENİYLE VERGİ

1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetinde Bulunan İşletmelerde

1.1.1. Özel Vergilendirme Sistemi

Her türlü ticari ve sanayi faaliyetlerden elde edilen kazanç ticari kazançtır.⁽⁷⁹⁾ İnşaat ve onarma işlerinde elde edilen kazançlar gelir vergisi kanunun “Ticari kazançlar hükümlerine göre vergilendirilir.” (G.V.K. Mad. 37/4) söz konusu kazancı kurum elde etmişse kurumlar vergisi kanununda belirlenen usullere göre vergilendirilir. (K.V.K. Mad. 25).

Ancak inşaat faaliyetlerinin yıllara yaygın olması durumunda, vergi yasalarımız özel bir vergilendirme sistemi kabul etmiştir.⁽⁸⁰⁾ G.V.K. 42. Maddesinde yapılan bu düzenleme “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir” şeklindedir.

Vergileme açısından yasada belirlenen bu özel beyan biçiminin uygulanabilmesi için işin birden fazla takvim yılında sürdürülmüş ve bitirilmiş olması gerekir. Burada geçerli olan 12 aylık takvim yılı değil, sözleşmede belirlenen işin başlangıç tarihi ile bitim tarihinin aynı yıl içinde olmasıdır.

(79) ERGİNAY Akif. Vergi Hukuku, İlkeler Vergi tekniği Türk Vergi Sistemi

14.B. Savaş Yayınları. Ankara, 1990. S.151.

(80) KIZILOĞ. İnşaat Muhasebesi. S.21.

Örneğin 01.01.1996 tarihinde başlayıp, 31.12.1996 tarihinde biten işler yıllara yaygın inşaat ve onarım işi değil, bununla birlikte 01.07.1996 tarihinde başlayıp 01.07.1997 tarihinde biten işler yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilir.⁽⁸¹⁾

1.1.2. Vergiyi Doğuran Olay

Bir vergi borcunun meydana gelmesi için bazı şartların meydana gelmesi gerekir. Bir olay bir işlem veya bir durum dolayısıyla vergi borcu doğar.⁽⁸²⁾ Başka bir ifade ile vergi yükümlüsünü vergi borçlusu haline getiren fiil ve olay vergiyi doğuran olay olarak adlandırılır.⁽⁸³⁾ Vergiyi doğuran olay özellikle vergilendirme döneminin saptanması açısından önemlidir.⁽⁸⁴⁾

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay işin bitimidir. Nitekim G.V.K. Madde 44'te "inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir" denilmektedir. Yasa maddesinden de anlaşılacağı üzere işin bitim tarihleri farklı şekilde tanımlanmıştır. Bunlar;

- a) Geçici kabulün yapıldığı tutanağın imzalandığı tarih işin bitim tarihi kabul edilmiştir. Tutanak imzalanmasına rağmen işte birtakım noksanlıklar bulunursa dahi iş bitmiş sayılır. (Kamu kuruluşlarına yapılan, işler bu usule tabidir)
- b) Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde fiilen tamamlandığı tarih, (kamu kuruluşlarına yapılan işler dışındaki genellikle geçici ve kesin kabul usulüne bağlı değildir.)

(81) SEVİĞ Veysi. "İnşaat Taahhüt İşlerinde İki Önemli Sorun" Yaklaşım. Yıl 4. Sayı 43. S.62.

(82) ERGİNAY Akif. Kamu Maliyesi 13.B. Savaş Yayınları. Ankara, 1990. S.42.

(83) TÜRK İsmail. Kamu Maliyesi. Turhan Kitabevi 1992, s.179

(84) KIRBAŞ Sadık. Vergi Hukuku. Ankara, 1984. S.76.

c) İnşaat/taahhüt ve onarma işinin çeşitli nedenlerle müteahhit tarafından bırakıldığı tarih, fiilen bırakma tarihi kabul edilip, iş bitmiş sayılacaktır.

Ancak vergi uygulaması yönünden işin seyrine göre farklı geçici kabul tarihleri ortaya çıkabilmektedir. Nitekim 85 nolu gelir vergisi genel tebliğinde;

- Kabulün yapıldığı tarih-tutanak tarihi,
- Kabul tarihi - itibar tarihi,
- Tastik tarihi, olmak üzere 3 çeşit geçici kabulden

bahsedilmektedir.

Örneğin bir inşaat onarım işinin tamamlanması nedeniyle 10 Ekim 1996 tarihinde geçici kabul tutanağının düzenlenmesi ancak yetkililerce yapılan kontroller neticesinde eksiklikler tespit edilip eksikliklerin giderilerek 20 Ocak 1997 tarihinde geçici kabulün onaylanması durumunda, kar ve zarar tespitinde hangi tarih esas alınacaktır. ⁽⁸⁵⁾ Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih mi yoksa onaylandığı tarih mi dikkate alınacaktır. Bu konuda yargının farklı kararlar verdiği bilinmektedir. ⁽⁸⁶⁾

Maliye bakanlığının görüşü ise 01.11.1996 gün ve B.070, Gel. 050/5026-3/51475 sayılı özelge (mukteza) ile açıklanmıştır. Bu özelgeye göre geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmiştir.

1.1.3. Vergilendirme Dönemi ve Beyan

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar işin bitim yılının kazancı sayılır ve vergilendirilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetini yapan işletmelerin şahıs işletmesi ve sermaye şirketi olmasına göre beyan dönemi farklıdır.

(85) PERÇİN Necati. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitimi"

Vergi Sorunları, Sayı 113. Şubat 1998.

(86) KIZILOT Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler. Yaklaşım Yayınları.

Ankara, 1993. S.553-557

1.1.3.1. Şahıs İşletmelerinde Vergilendirme Dönemi ve Beyan

Şahıs işletmelerinin gelir vergisi kanununun 42. maddesi hükümlerine göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin sonucu (kar-zarar) işin bitim tarihinde tespit olunmakta ve işin bitimini izleyen yıl mart ayında tamamı o yılın geliri olarak beyan edilmektedir. ⁽⁸⁷⁾

Şahıslar, kollektif şirket ortakları, komandit şirketlerin, komandite ortaklarının kazançları ticari kazanç olarak adlandırılır. İnşaat faaliyetinden elde edilen bu kazanç, elde edildiği yılı takip eden yılın mart ayı sonuna kadar diğer gelirleriyle birleştirilerek, bağlı bulunan vergi dairesine yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirilir ve üç eşit taksitte ödenir.

1.1.3.2. Sermaye Şirketlerinde Vergilendirme Dönemi ve Beyan

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan, anonim, limited, hisseli komandit ve aynı mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketleridir. (K.V.K. Mad. 2) Yine aynı kanunun 1. maddesinde sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi, kurum sayılan kuruluşların veya bu vergiye tabi mükelleflerin hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kazanç üzerinden alınır. ⁽⁸⁸⁾

Kurumlar elde ettikleri safi kazançları kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan ederler. Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme zamanı ise hesap döneminin kapandığı dördüncü aydır.

(87) DOĞRUSÖZ Ahmet B. Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergilendirme
"Stopaj" I.S.M.M.O. Yay. No:3 İstanbul, 1994. S.102

(88) İNCE Mehmet K. Sermaye Şirketlerinde Kurumlar vergisi ve Stopaj
Matrahı. Ankara, 1976. S.59

Sermaye şirketleri yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinden elde ettikleri kazançlar, işin bitim yılının kazancı sayılır ve kurum kazancı olarak vergilendirilir.

3946 sayılı kanunun 32. maddesi ile değişen şekli K.V.K. Mad. 25'e göre kurumlar safi kazançları üzerinden % 25 kurumlar vergisi ve bu verginin % 10 olarak ta fon payı ödemesi yapmaları gerekir.

Gelir vergisi kanunu Madde 75/4'e göre kurumlar vergisi kanunu uyarınca beyanname veren kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılır denilmektedir. Yine G.V.K. Mad. 94/6-b maddesine göre dağıtılsın veya dağıtılmasın G.V.K. Mad 75/4'te yazılı menkul sermaye iratlarından (yatırım fonları ve ortakları hariç);

- I. Halka açık anonim şirketlerde % 10
- II. Diğerlerinde % 20 olarak tevkifat oranı belirlenmiştir.

Bu yasal düzenlemelere göre kurumlar vergisi mükellefleri hem %25 kurumlar vergisi ödeyecekler hem de kurum kazancının ortaklara dağıtılabilecek kısmı üzerinden vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Yapılan bu tevkifatlar mayıs ayının 20. günü akşamına kadar vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirilecek, ilk taksiti mayısın 20. günü akşamına kadar, 2. ve 3. taksitleri kurumlar vergisinin 2. ve 3. taksitleri ile birlikte ilgili vergi dairelerine ödenecektir.⁽⁸⁹⁾

4369 Sayılı kanunun 57. Maddesi ile K.V.K. 25. Maddesi değiştirilmiş ve 01.01.1999 tarihinde geçerli olmak üzere kurumlar

(89) ATAMAN Ümit. Şirketler Muhasebesi 2. Baskı. Türkmen Kitabevi İstanbul, 1996. S.82-83.

vergisi oranı % 30 olarak belirlenmiştir. Yine aynı kanunun 39. Maddesi ile G.V.K. 75/4 maddesinde ve 4369 Sayılı yasanın 48. Maddesi ile G.V.K. nun 6. Maddesinde 01.01. 1999 tarihinden geçerli olmak üzere değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişikliklere göre kurumlar vergisi mükellefleri 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere elde ettikleri kurum kazancı üzerinden % 30 kurumlar vergisi ödeyeceklerdir. G.V.K. madde 75/4 ve G.V.K. 94/6.b maddesinde göre de indirim ve istisnalar düştükten sonra kalan kısım üzerinden kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden 94 madde hükmü gereği stopaj yapacaklardır. Stopaj oranı ise bakanlar kurulu kararı ile belirleneceğinden henüz belli değildir.

4369 sayılı yasa ile yapılan önemli bir değişiklik ise kurum kazançlarının dağıtılmaması veya karın sermayeye ilavesi durumunda ise stopaj uygulanmayacaktır. Bu durumda kar dağıtımının yapılmaması ile vergi ertelenmesi imkanı sağlanmış bulunmaktadır.

4369 Sayılı yasa ile yapılan yeni bir düzenleme ise stopaj matrahının tespitinde kurumlar vergisi ile birlikte fon payının da indirim olarak dikkate alınmalıdır.

1.1.4. İnşaat Faaliyetinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Muhasebe Kayıtları

1.1.4.1. Şahıs İşletmelerinde

Bireysel işletmelerde, şahıs şirketlerinde (kollektif ve adi komandit şirketler) vergi yükümlüsü işletme sahibi ve ortaklar olduğundan, bu işletmelerde elde edilen kazançlar üzerinden (dönem

karı) vergi karşılığı ayrılması söz konusu değildir.⁽⁹⁰⁾ Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinden elde edilen kazançlar doğrudan ortaklara devredilir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyeti yapan X kolektif şirketinin bu faaliyetinden elde ettiği kazanç 1.000.000.000 TL. dir. Şirketin iki ortağı olup kar payları eşittir.

Muhasebe kaydı

570- GEÇMİŞ YILLAR KARI HS.	1.000.000.000	
01.....yılı karı		
331- ORT. BORÇLAR HS.		1.000.000.000
01.ort.A = 500.000.000		
02.ort.B = 500.000.000		
karın ortaklara dağıtımı nedeniyle		

1.1.4.2. Sermaye Şirketlerinde

Kurumlar vergisi mükellefleri kar elde ettiklerinde bunun bir kısmını kamu maliyesine vergi ve fonlar olarak ödeme yükümlülüğü ile karşı karşıyadır. Ancak söz konusu vergiler, vergi idaresi tarafından izleyen yılda gelirin beyanından sonra istenebilecektir.⁽⁹¹⁾

Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefleri bilanço gününde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının kesin olarak bilinmediği bu kısa vadeli (vergi) borçlarını T.M.S ye göre 37. borç ve gider karşılıkları gurubunda yer alan, 370- Dönem karı vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları hesabında göstermeleri gerekmektedir.⁽⁹²⁾ Diğer bir ifade ile kurumlar izleyen yıl nisan ayında doğacak olan kısa

(90) SEVİLENGÜL Orhan. Genel Muhasebe. 5. Baskı. Ankara, 1996. S. 462

(91) SEVİLENGÜL. A.g.e. s.460

(92) AKDOĞAN Nalan; SEVİLENGÜL Orhan. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması II.B. I.S.M.M.O. Yay No: 7. İstanbul, 1994. S.326

vadeli vergi borçları için bilanço gününde karşılık ayırmaları gerekmektedir.

T.M.S. genel tebliğinde hesabın niteliği ve çalışması şu şekilde açıklanmıştır.

370- Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı

a- Niteliği: Dönem karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler, fonlar ve benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

b- İşleyişi: Dönem karı üzerinden hesaplanan yasal yükümlülükler, dönem karı hesabının (691-Dönem karı vergi ve yasal yükümlülük ve karşılıkları) borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Vergi tahakkukunun kesinleşmesi durumunda hesap borçlandırılarak kapatılır ve ilgili tutar 371- Dönem karının peşin ödenen vergi ve diğer yükümlülükleri hesabı ile mahsup edilerek kalan tutar 360- ödenecek vergi ve fonlar hesabına aktarılır.

Örnek: ⁽⁹³⁾ Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan X inşaat Ltd. şirketinin 1996 yılında inşaat faaliyetinden elde ettiği kazanç 4.000.000.000 TL. dir.

Şirket bu dönem karı üzerinden 31.12.1996 tarihinde 1.000.000.000 TL. Kurumlar vergisi 100.000.000 TL. kurumlar vergisi fon payı, 600.000.000 TL. gelir vergisi ve 60.000.000 TL gelir vergisi fon payı karşılığı ayırmıştır. Şirketin aldığı istihkaklar nedeniyle ödediği peşin gelir vergisi (G.V.K. Mad..94/3) 200.000.000 fon payı ise 20.000.000 TL. dir.

(93) AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, a.g.e. s.327.

a- Bilanço gününde (31.12.1996 tarihinde) Dönem karı üzerinden karşılık ayrılması.

31.12.1997		
691- DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞILIKLARI HS.	1.760.000.000	
691-01 K.V. karşılığı 1.000.000.000		
691-02 G.V. karşılığı 600.000.000		
691-03 Fon payı karşılığı 160.000.000		
370- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.HS.		1.760.000.000
370-01-K.V. karş.1.000.000.000		
370-02-G.V. karş. 600.000.000		
370-03- fon pay.karş. 160.000.000		
Dönem karı üzerinden vergi ve yasal yükümlülükler karşılıklarının ayrılması		

b- Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve kurumlar vergisi ile fon payının tahakkuk ettirilmesi

20.04 1997		
370- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.HS.	1.100.000.000	
370-01-K.V. karş.1.000.000.000		
370-03- fon pay.karş. 100.000.000		
371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜML. HS.		220.000.000
371-01 G.V. : 200.000.000		
371.02 fon payı : 20.000.000		
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		880.000.000
360-01. öd. K.V. 800.000.000		
360-03. ö.fon. 80.000.000		
Kurumlar vergisi ve fon payı tahakkukunun ve peşin ödenen vergilerin mahsubu		

c- Kurumlar vergisi ve fon payının I. taksidinin ödenmesi

30.04.1997		
360- ÖDENECEK VERG� VE FONLAR HS.	293.333.333	
360-01 �d. K.V 266.666.667		
360-03 �d.fon.pay. 26.666.666		
100- KASA HS.		293.333.333
Kurumlar vergisine fon payı I. Tak. �de.		

d- G.V.K. md. 94/6 maddesine göre gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirilmesi ve tahakkuku

20.05.1997		
370- DÖNEM KARI VERG� VE	660.000.000	
D��ER YASAL YÜK. KAR�. HS.		
370-02 G.Vu.kar�.: 600.000.000		
370-03 fon.pay.kar�.: 60.000.000		
360- ÖDENECEK VERG� VE FONLAR HS.		660.000.000
360-02 �d.G.V. 600.000.000		
360-03 �d.fon.pay. 60.000.000		
Gelir vergisi kesintisinin tahakkuku nedeniyle kesinleşmesi		

e- Gelir vergisi I. taksitinin ödenmesi

20.05.1997		
360- ÖDENECEK VERG� VE FONLAR HS.	220.000.000	
360-02 �d.K.V 200.000.000		
360-03 �d.fon.pay. 20.000.000		
100- KASA HS.		220.000.000
Gelir vergisi ve fon payının I. taksit ödemesi nedeniyle		

Gelir vergisinin diğer II. Ve III. taksiti kurumlar vergisi ile birlikte temmuz ve ekim aylarında ödenecektir.

f- Kurumlar vergisi ve gelir vergisinin II. taksitlerinin temmuz ayında birlikte ödenmesi

31.07.1997	
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	513.333.333
360-01 öd.K.V. 266.666.667	
360-02 öd.G.V. 200.000.000	
360-03 öd.fon.payı 46.666.666	
100- KASA HS.	513.333.333
K.V. gelir vergisi ve fon paylarının II. taksitlerinin ödenmesi	

Aynı muhasebe kaydı ekim ayında bir daha 3. taksit için yapılacaktır.

1.1.5. Kur Farklarından ve Faizlerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan işletmeler son yıllarda gelişen ekonomik koşullar gereği paranın getirisinin artması nedeniyle hakedişlerden elde ettikleri paraların bir kısmını banka mevduatlarında, hazine bonoları ve devlet tahvillerinde değerlendirmektedirler. Özellikle son yıllarda devletin ve bazı kamu kurum ve kuruluşların bazı alt yapı işlerine ilişkin ihalelerde ihaleleri kısmen veya tamamen yabancı para cinsinden yapmaktadır. Bunun sonucu olarak da hakedişler kısmen veya tamamen yabancı para cinsinden tahakkuk ettirilip ödenmektedir.

Hakedişlerin döviz cinsinden ödenmesi nedeniyle müteahhitler lehine genellikle lehte kur farkları doğmaktadır. Bu kur farkları yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bir parçası olması ve yine hakedişlerden sağlanan paraların değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesi önemli bir sorun oluşturmuştur.

Bu konuda iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.

Birinci görüşe göre, vergi idaresinin de görüşü olan, bu görüşe göre elde edilen gelirler, inşaat işinin hasılatı olmayıp, elde edilen hasılatтан elde edilen artık bir hasılattır, dolayısıyla gelir vergisi 42. Maddesi kapsamında değerlendirilemez. Dolayısıyla faiz gelirleri ve kur farkları elde edildiği dönemde beyan edilip ödenmesi gerekir. ⁽⁹⁴⁾

İkinci görüş göre ise, Yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili kur farkları ve faiz gelirlerinin, her yıl itibariyle değil, işin bitim tarihi itibariyle beyan edilip vergilendirilmesi gerekir. Kur farkları ve faizler hakedişin bir unsurudur. Ayrıca birkaç yıl sürecek olan inşaat ve onarım işinin, başlangıçta yapılacak kısmının mali yönden avantajlı olması nedeniyle, işin zararlı olan son kısımlarını bu gelirlerle telafi edebilirler. ⁽⁹⁵⁾

Faiz gelirleri ve kur farkları yıllara yaygın inşaat işinden elde edilen gelirden başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir niteliği sayılmaz. Bu nedenle de inşaat işinden ayrı yıllık dönemler itibariyle vergilendirilmesi gereken gelir olarak nitelendirilemez. ⁽⁹⁶⁾

Nitekim danıştay 4. Dairesi 08.06.1994 günlü ve E.1994/581. K.1994/3495 Sayılı kararı ile kur farkı ve faiz gelirlerinin hakedişin bir unsuru olduğunu ve faiz ve lehte kur farklarının hakedişler hangi hesapta izleniyorsa o hesaba ilişkilendirilmesi gerektiği, hakedişin bir

(94) KORKMAZ H.Fehmi. "Yıllara yaygın İnşaat ve onarma İşlerinde Elde Edilen Faizler ve Kur Farklarının Vergilendirme Önemi" Vergi Dünyası. Sayı. 166, Haziran 1995. S.44-45

(95) KIZILOT Şükrü. "Yıllara Yaygın İnşaatlarda Mevduat Faizi ve Kur Farkı Gelirleri" Yaklaşım Yıl. 2 Sayı.17, s.5-13.

(96) BULUT Mehmet. "Yıllara Yaygın İnşaat İşinden Döviz Olarak Elde Edilen Kur Farkı ve Faizi Yıllık Beyana Tabi Olacak mıdır?" Maliye ve Sigorta Yorumları. Yıl 10, Sayı 230, 15 Ağustos 1996. S.28-30.

türevi olduğu kararını vermiştir. Daha sonrada vergi idaresini bu karara itirazını ret etmiş ve faiz ve kur farklarından elde edilen gelirlerinde işin bitiminde vergilendirileceğini ve beyan edileceğine kesinlik kazandırmıştır.

Faiz ve Kur Farkı Gelirinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek; X inşaat A.Ş. 1996 yılında, üstlendiği okul inşaatı işinden aldığı hakedişleri banka mevduatı olarak değerlendirmiş ve 100.000.000 TL lık faiz geliri elde etmiştir. Banka % 12 G.V. stopajı ve % 10 fon payı kesintileri yapıldıktan sonra net tutarı şirketin hesabına kaydetmiştir.

102- BANKALAR HS.	86.800.000	
193- PEŞİN ÖD.VERGİ ve FON.HS	13.200.000	
- G.V.: 12.000.000		
- Fon : 1.200.000		
642- FAİZ GELİRLERİ HS		100.000.000

Dönem sonunda,

642- FAİZ GELİRLERİ HS.	100.000.000	
350- YIL.YAY.İNŞ.ve ONR.		
HAKEDİŞLERİ HS.		100.000.000
Hakedişlerden sağlanan faiz gelirlerinin devri		

1.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Faaliyetinde Bulunan İşletmelerde Geçici Vergi

Gelir vergisi kanununun 42. maddesi kapsamındaki yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler geçici vergi ödemeyecektir. Bu işletmelere yapılan istihkaklardan (hakediş) G.V.K. 94/3.maddesi uyarınca %5 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu nedenle bu işletmelerde geçici vergi hesaplanmayacaktır. ⁽⁹⁷⁾

4369 sayılı kanunun 52. Maddesi ile gelir vergisi kanuna eklenen mükerrer 120. Maddeye göre yıllara yaygın inşaat işletmeleri geçici vergi kapsamına dahil edilmemiştir.

1.1.7. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Faaliyetinde Bulunan İşletmelerde Hayat Standardı

Hayat standardı esaslı gelir vergisi kanununun mükerrer 116.maddesi ile getirilmiş bir düzenlemedir. Bu madde Ticari, sınai, mesleki kazanç sahibi olan gelir vergisi yükümlülerini kapsamaktadır.

Gerçek kişi işletmeler ile adi ortaklıklar, kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları hayat standardı esasına tabidirler. Kurumlar vergisi yükümlüsü olan Anonim şirketler, limited ve hisseli komandit şirketler (Komandite ortak hariç) hayat standardı esasına tabi değildir.

G.V.K Mad. 116 da yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle ilgili yapılan düzenleme şöyledir. “Bu madde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde işin devam ettiği yıllar ve bu yıllar için geçerli olan gösterge tutarları göz önüne alınarak topluca uygulanır.” Bu düzenlemeye göre hayat standardının topluca

(97) KANAT Zülküf. Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma 11 B Yaklaşım Yaya. Ankara, 1994. S.415.

uygulanabilmesi için, sadece yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin yapılması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi ile birlikte başka işlerinde yapılması durumunda ise yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin bitimi beklenmeden hayat standardı uygulanır.

Örneğin Adana'da gelir vergisi mükellefi ve I. sınıf tacir olan bir kişi sadece yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapmaktadır. Bu kişi 1992 yılında üstlenmiş olduğu taahhüt işini 1995 yılında tamamlayarak teslim etmiş ve işin sonundaki toplam kazancı 600.000.000 TL. dir. Söz konusu kişinin başka işi olmadığından 1992-1995 yıllarında uygulanan hayat standardı göstergeleri topluca uygulanacak ve vergilendirmede bu toplam tutar dikkate alınacaktır. Eğer kişinin elde ettiği kazanç toplam gösterge tutarlarında az ise hayat standardı esasına göre hesaplanan toplam tutar üzerinden vergilendirme yapılacaktır.

1992-1995 yılları arasındaki hayat standardı temel gösterge tutarları aşağıdaki gibidir.

<u>Yıllar</u>	<u>Hayat standardı temel gösterge tutarı</u>
1992	67.300.000
1993	116.100.000
1994	192.800.000
1995	+ 384.600.000
Göstergeler toplamı	760.800.000

Bu kişinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden elde ettiği kazanç olan 600.000.000 TL. hayat standardı esasına göre hesaplanan tutardan az olduğu için, vergilendirme 760.800.000 TL. üzerinden olacaktır.

Aynı kişi yıllara yaygın inşaat işi ile birlikte başka işi yapıyor olsa idi, taahhüt işinin bitimi beklenmeksizin 1992 yılından itibaren bu yıllara isabet eden hayat standardı temel gösterge tutarları uygulanacak ve kazanç bu rakamların altında olursa, temel gösterge tutarlarına göre vergilendirilecektir.

G.V.K 116. Madde de düzenlenen Hayat Standardı esası 4369 sayılı kanunu 82/3 maddesi ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

31.12.1998 tarihine kadar teslimi yapılan inşaat işlerinden elde edilen kazançlar için ise hayat standardı hesaplaması yapılacaktır. 01.01.1999 tarihinden itibaren hayat standardı esası uygulanmayacaktır.

1.2. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmelerinde

1.2.1. Vergilendirme Sistemi:

Gerçek ve tüzel kişilerin kendi nam ve adlarına satmak üzere yaptıkları daire, dükkan, işyeri, kat şeklindeki inşaatlara özel inşaatlar denilmektedir.

Gelir vergisi kanununun 42. maddesinde kar ve zarar, işin bittiği tarihte tespit edilir ve o yılın geliri olarak vergilendirilir denilmektedir. 42. madde kapsamına giren işlerde vergilendirmenin yapılabilmesi için işin bitim tarihinin esas alınmasına rağmen, özel inşaatlarda işin bitim tarihi önemli değildir. Vergilendirme için satışın vuku bulması gereklidir.⁽⁹⁸⁾ Nitekim Danıştay 3. Dairesinin 1988/2924 sayılı kararında, kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanların

(98) KURT. A.g.e. s.75

193 sayılı kanunun 42. maddesi kapsamında mütâala edilemez ve bu şekilde vergilendirilemez denilmektedir.

Gelir vergisi kanununa göre, gayri menkullerin alım satımı ve inşaat işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançları ticari kazanç sayılmıştır. Bu nedenle özel (yap-sat) inşaat faaliyetinde bulunanlar özel vergilendirme sistemine tabi olmayıp, genel vergilendirme sistemine göre vergilendirileceklerdir. ⁽⁹⁹⁾

1.2.2. Vergiyi Doğuran Olay

İnşaat faaliyetinin niteliği gereği inşaat üretimi birden fazla yılı kapsamaktadır. Bu nedenle inşaat işletmeleri yapmakta oldukları daire ve işyerlerini inşaat devam ederken özel sözleşme veya satış vaadi sözleşmesi ile sattıkları görülmektedir. İnşaat devam ederken yapılan bu satışlar karşılığında alınan paralar avans niteliğinde bulunmaktadır. ⁽¹⁰⁰⁾ Burada vergiyi doğuran olay söz konusu değildir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için bağımsız bölümlere ait tasarruf hakkının devredilmesi ile, tapu siciline işlenmiş olmasa bile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılır. ⁽¹⁰¹⁾ Bu durumda inşaat devam ederken veya arsa payı üzerinden yapılan daire, işyerlerine ait satış bedelinin tamamı, inşaat tamamlanıp, anahtar tesliminin yapıldığı yılın satış hasılatı olarak gösterilmesi gerekir ve o yılın ticari kazancı sayılır. ⁽¹⁰²⁾

Vergiyi doğuran olayın belirlenmesi aynı zamanda işin bitimini de belirtilmektedir. Özel inşaat işlerinde geçici kabul esası olmadığından iskan ruhsatının alınması, fiilen kullanım işin bitimi sayılmaktadır.

(99) ASLAN Erdoğan. İnşaat Sektöründe Vergisel Sorunlar ve Çözüm Önerileri.

Yaklaşım. Yıl 4. Sayı 43. Temmuz 1996. S.88

(100) KIZILOT. İnşaat Muhasebesi. s.343

(101) ÇANKAYA. İnşaat Muhasebesi. s.421

(102) KIZILOT. İnşaat Muhasebesi. s.343

1.2.3. Vergilendirme Dönemi Ve Beyan

1.2.3.1. Şahıs İşletmelerinde Vergilendirme Dönemi Ve Beyan

Şahıs işletmelerinin özel inşaat faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, ticari kazancın vergilendirilesi ve beyanı esasına tabidir. Gelir vergisi mükellefi olan şahıs işletmesi sahip ve ortakları elde ettikleri bu kazancı izleyen yıl mart ayı sonuna kadar bağlı oldukları vergi dairesine yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirirler ve 3 eşit taksitte öderler.

1.2.3.2. Sermaye Şirketlerinde Vergilendirme Dönemi Ve Beyan

Sermaye şirketlerinin özel inşaat faaliyetinden elde ettikleri kazanç kurum kazancı sayılır. Kurum kazançları izleyen hesap döneminin 4. ayı olan nisan ayı sonuna kadar kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili vergi dairesine bildirir ve 3 eşit taksitte ödenir.

1.2.4. Geçici Vergi, Mahsubu Ve Muhasebeleştirilmesi

1.2.4.1. Geçici Vergi Ve Mahsubu

Gelir vergisi kanununa 3055 sayılı kanunun 15. maddesiyle eklenen mükerrer 120. maddesinde gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi öderler denilmektedir. Geçici vergi yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilerek tarh ve tahakkuku yapılır.

93/5143 sayılı bakanlar kurulu kararı ile geçici vergi oranı 1.3.1994 tarihinden itibaren uygulanmak üzere ticari kazancın %50 si

olarak belirlenmiştir. Geçici vergiler ilk taksidi mart ayında olmak üzere 12 taksitte ödenir.

Kurumlar vergisi kanununun 40. maddesi ile de kurumlar vergisi mükelleflerinin de geçici vergi ödeyecekleri belirlenmiştir. 93/5141 sayılı bakanlar kurulu kararı ile 1.1.1994 tarihinden itibaren kurum kazancının %70'i olarak belirlenmiştir.

Özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler ödedikleri geçici vergileri bir dönem sonraki ödenecek gelir ve kurumlar vergisinden mahsup ederler.

4369 Sayılı Kanunun 52 maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 120 madde ve 4369 Sayılı Kanunun 57. Maddesi ile K.V.K. 25 madde de yapılan düzenleme ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere geçici vergi yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre özel inşaat faaliyetlerinde bulunan gelir vergisi mükellefleri ilgili hesap döneminde 3 er aylık bilançolar düzenleyeceklerdir. 3 aylık dönemler için düzenlenen bilançolardaki kazançları üzerinden % 15 oranında geçici vergi hesaplayacaklardır. Üçer aylık dönemlerde kazanç sözkonusu olmaz ise (zarar olursa) geçici vergi hesaplanmayacaktır. Üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15 inci günü akşamına kadar bağlı bulunan vergi dairesine bildirilecek ve ödenecektir. Vergi incelemelerinde geçmiş dönemlere ait beyan edilen geçici verginin % 10 aşan tutarda eksik beyan edildiği tespit edilirse, eksik beyan edilen kısım için resen ve ikmalen vergi tarh edilecektir.

Üçer aylık dönemler itibariyle ödenen geçici vergiler izleyen yıl, gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup sonrası kalan varsa mükellefin diğer vergi borçlarından mahsup edilir. Yine de kalan söz konusu ise vergi idaresi

mükellefin yazılı olarak ve o yılın sonuna kadar başvurması koşulu ile kalan kısmı mükellefe iade eder.

Kurumlar vergisi mükellefleri de üçer aylık kazançları üzerinden % 25 oranında geçici vergi hesaplayacaklardır. Üçer aylık dönemler itibariyle ödenen geçici vergiler, izleyen yıl kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir, yine de kalan söz konusu ise kuruma iade edilir.

1.2.4.2. Geçici Vergilerin Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, dönem içerisinde ödedikleri ve dönem sonlarında mahsup edecekleri geçici vergileri T.M.S.'ye göre 193. peşin ödenen vergi ve fonlar hesabında izlerler. Bu vergiler dönem sonunda 371. dönem karının peşin ödenen vergi ve diğer yükümlülükleri hesabına aktarılır. Ancak aktarılan bu tutar 370. dönem karı vergi ve yasal yükümlülükler karşılığı hesabının tutarından büyük olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda 193. peşin ödenen vergi ve fonlar hesabının bakiyesi olarak kalır. (31.12. 1998 tarihine kadar.)

Örnek: Özel (yap-sat) inşaat faaliyetinde bulunan X A.Ş. nin 1996 yılında tahakkuk eden kurumlar vergisi 600.000.000 TL. dir. Buna göre;

$$\begin{aligned}\text{Geçici vergi} &= \text{Kurumlar vergisi} \times \% 70 \\ &= 600.000.000 \% 70 \\ &= 420.000.000 \text{ TL. dir.}\end{aligned}$$

a- Geçici vergi tahakkuk kaydı

20.04.1997			
193- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	420.000.000		
193-01 geçici vergi			
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		420.000.000	
360-09 8d. geçici vergi			
1997 yılı geçici vergisinin tahakkuku			

b- Geçici vergi I. taksit ödemesi kaydı

30.04.1997			
360- ÖD. VERGİ VE FON HS.	35.000.000		
09- 8d geçici vergi			
100. KASA HS.		35.000.000	
Geçici vergi I. taksit ödemesi			

c- Dönem sonunda geçici verginin 371. hs devri

31.12.1997			
371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜK. HS.	420.000.000		
371-01-97 geçici vergi			
193- PEŞİN ÖDENEN VER. VE FON HS.		420.000.000	
01-97 geçici vergi			
97 geçici vergisinin ilgili hesaba devri			

d- Geçici vergilerin kurumlar vergisinden mahsubu

30.04.1997			
370- DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS.	420.000.000		
371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE DİĞER YÜK. HS.		420.000.000	
Geçici verginin ödenecek kurumlar vergisinden mahsubu			

Sermaye şirketleri dışındaki işletmelerde de geçici vergiler 193. peşin ödenen vergi ve fonlar hesabında izlenebilir. Dönem sonlarında bu hesap ortaklar cari hesabına devrolunur. Bu işletmeler bazende 193. hesabı kullanmayarak doğrudan ortaklar cari hesabını kullanabilirler.⁽¹⁰³⁾

Örnek: X şahıs işletmesinin 1997 yılında ödemesi gereken geçici vergi 240.000.000 TL dir.

a- Geçici vergiler için 193. hesap kullanılması.

1= Geçici vergi tahakkuku

30.03.1997	
193- PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON HS.	240.000.000
360-ÖD. VERGİ VE FON HS.	240.000.000
1997 yılı geçici vergi tahakkuku	

2= Geçici vergilerin dönem sonunda ortaklar cari hesabına devri

31.12.1997	
131- ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.	240.000.000
193- PEŞİN ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	240.000.000
Geçici ver. Ort. cari hes. devri	

b- Geçici vergiler için ortaklar cari hesabının kullanılması

Geçici vergiler tahakkuk ettirilmeyip ödendikçe (12 defa) ortaklar cari hesabına yazılır.

131- ORTAK ALACAKLAR HS.	20.000.000	
100- KASA HS.		20.000.000
Geçici vergi I. taksit ödemesi		

(103) DEMİR. A.g.e. s.302

1.2.5. Hayat Standardı Uygulaması

G.V. kanunun 116. maddesinde düzenlenen hayat standardı esası 4369 Sayılı Kanunun 82/3 maddesi ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 1998 yılında özel inşaat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için ise hayat standardı uygulaması yapılacaktır.

1.3. Yurtdışı İnşaat Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Vergi İstisnası

25.05.1995 tarihli 4108 sayılı kanunun 32. Maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 24. Maddesine göre “yurtdışında yapılan, inşaat, onarma montaj işleri ve teknik hizmetlerinden sağlanan ve 01.01.1994-31.12.1998 tarihleri arasında Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançları, bu işlerle ilgili hasılatın en az % 15 nin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye’ye döviz olarak getirildiğinin teşvik edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesnadır.” denilmektedir.

Yasa maddesinde de anlaşılabacağı üzere bu istisna, şartlı bir istisnadır. İnşaat işletmelerinin bu istisnadan yararlanabilmeleri için;

- Yurtdışından inşaat-taahhüt, onarım ve montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağladıkları kazançları Türkiye’ye getirmiş olmaları
- Bu kazançlarını 01.01.1994-31.12.1998 tarihleri arasında elde etmiş olmalarıdır.
- Yabancı ülkelerde vergilendirilen kazançlara uygulanan vergi oranının yetkili kurumlardan sağlanan belge ile kanıtlamaları gerekmektedir.

K.V.K. geçici 24. Madde, yurtdışı inşaat faaliyetlerinden elde edilen kazancın yeterli olmaması veya faaliyetin zararlı sonuçlanması durumunda da uygulanabilecektir. Bu durumda ilgili yılda indirim

konusu yapılmayan yurtdışı kazançlar izleyen yıl kazançlarından indirilmek üzere cari yıl zararı olarak devredilecektir. Diğer yandan kurumun ilgili yıl faaliyetlerinin (yurtiçi) zararlarla sonuçlanması halinde istisna kazancın, kurum zararına eklenmesi gerekir.⁽¹⁰⁴⁾

Yurtdışı İnşaat Kazançlarının Muhasebeleştirilmesi

Örnek; X inşaat A.Ş. 1996 yılında Rusya’da tamamladığı inşaat işine ilişkin gelirlerinin toplamı 30.000.000.000, giderlerinin toplamı ise 20.000.000.000 TL dir.

a) G.V.K. 194 nolu genel tebliğe göre (gelirler giderlerden düşüldükten sonra kalan kısım aktarılır)

393- MERKEZ Ve ŞUBELER CARİ HS.	10.000.000.000	
- Rusya şantiyesi		
690- DÖN.KARI veya ZARARI HS.		10.000.000.000
01- Yurtdışı inşaat Net Gel.		

- Yurtdışı inşaat işinden sağlanan gelir : 30.000.000.000

- Yurtdışı inşaat işi giderleri : 20.000.000.000

Yurtdışı inşaat faaliyetlerinden

sağlanan net kazanç 10.000.000.000

c) Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Gelirlerin giderlerden mahsup edilemeyeceği belirtilmiştir. T.M.S. ye göre şu şekilde bir kayıt yapılması daha uygun olacaktır.

(104) ERMİN İrfan. “Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnası” Maliye ve Sigorta Yorumları. Yıl.9 Sayı.210, 15 Ekim 1995. S.18-22.

393- MERKEZ ve ŞUBELER CARİ HS.	30.000.000.000	
01- Rusya şantiyesi		
601- YURTDIŞI SATIŞLAR HS.		30.000.000.000
01- Rusya inşaatı geliri		
Rusya şantiyesi gelirinin merkeze aktarılması		
622- SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	20.000.000.000	
- Rusya şantiyesi giderleri		
393- MERKEZ ve ŞUBELER CARİ HS.		20.000.000.000
01- Rusya şantiyesi		

1.4. Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Faaliyette Bulunan İnşaat İşletmelerinde Vergi İstisnası ve Vergi İndirim

1.4.1. Vergi İstisnası

23.01.1998 tarih ve 23239 sayılı resmi gazetede yayınlanan 4325 sayılı kanuna göre olağan üstü hal bölgesi illeri Diyarbakır, Hakkari, Siirt, Şırnak, Tunceli, Van ve Mücavir iller Batman, Bingöl, Bitlis, Mardin, Muş illeri ile birlikte 26.01.1998 tarih ve 98/10551 sayılı kararname ile Adıyaman, Ağrı, Ardahan, Erzurum, Gümüşhane, Iğdır, Kars, Ordu, Şanlıurfa, Yozgat illerinde hangi işkolunda olursa olsun faaliyetle bulunan işletmelere vergi istisnası getirilmiştir. İnşaat faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin de bu istisnadan faydalanabilmeleri birtakım koşullara bağlanmıştır.

İnşaat işletmelerinin istisnadan da faydalanabilme koşulları,

- İnşaat işletmeleri bu illerde 01.01.1998-31.12.2000 yıllarında ise başlamış olmalıdır.
- Fiilen ve sürekli en az 10 işçi çalıştırmalı
- İnşaat işletmelerinin bu illerde yeni ise başlamış olmaları, (ilk defa mükellefiyet tesis ettirmeleri) gerekmektedir.

Bu koşulları taşıyan gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi mükellefi olan inşaat işletmeleri 5 vergilendirme dđnemi gelir ve kurumlar vergisinden mđstesna tutulacaktır.

1.4.2. Vergi İndirimi

4325 sayılı yasanın 3. Maddesinde vergi indiriminden faydalanan işletmelere istisna sđresinin bitiminden başlamak űzere 31.12.2007 tarihine kadar 10 ve daha fazla iřçi çalıştırmaları koşulu ile vergi indirimi getirilmiştir.

İnşaat işletmelerinin 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları durumunda elde ettikleri kazançlardan đdeyecekleri gelir ve kurumlar vergisinden ;

10 işçi alıştıranlar % 40

50 ve daha fazla işçi alıştıranlar % 60 indirim yapılacaktır.

11-50 arası işçi alıştıranlarda bu oran % 40 oranına her işçi için 0.5 oranı eklenmek suretiyle bulunacaktır.

Bu kanunun yđrđrlđēēē girdiēēē 01.01.1988 tarihinden đnce kapsama dahil illerde faaliyette bulunan inşaat işletmeleri de 30.10.1997 tarihinden đnce vermiş oldukları en son 4 aylık sigorta primleri bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak işçi sayısının 10 ve daha fazla olması halinde 01.01.1998-3.12.2007 arasında elde ettikleri kazançlarından hesaplanan gelir ve kurumlar vergisine indirim uygulanacaktır.

2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

2.1. Katma Değer Vergisi İndirimi Ve Muhasebeleştirilmesi

2.1.1. KDV Ve İndirimi

Katma değer vergisi mal ve hizmetin üretimi ve ithalinden tüketiciye kadar el değiştirme safhalarında ve sadece o safhanın katmadeğeri üzerinden alınan genel bir harcama vergisidir.⁽¹⁰⁵⁾ 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 3565 sayılı katmadeğer vergisi kanununun 1. maddesinde verginin konusu şu şekilde belirtilmiştir.

Türkiye’de yapılan;

- a- Ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifası
- b- Her türlü mal ve hizmet ithalatı
- c- Diğer faaliyetlere ilişkin teslim ve hizmetler katmadeğer vergisinin konusunu teşkil eder şeklindedir.

Yıllara yaygın ve özel (yap-sat) inşaat faaliyeti yapan işletmeler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV lerini aksine hüküm olmadıkça indirim yapabilirler ancak KDV indirimi yapılabilmesi için;

- a- KDV kanununda indirimi yasaklayan bir hükmün bulunmaması,
- b- Yüklenilen KDV nin faaliyete ilişkin olması,
- c- Katma Değer vergisinin fatura ve benzeri belge üzerinde gösterilmiş olması,
- d- İndirime dayanak teşkil eden belgenin yasal defterlere işlenmiş olması,

(105) KÜÇÜKSAVAŞ Nihat. Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulama. 6.Baskı. beta A.Ş. İstanbul, 1997. S.121.

- e- İndirim için gecikilmemiş olması (hesap döneminin aşılmamış olması) gerekmektedir. ⁽¹⁰⁶⁾

2.1.2. K.D.V İndiriminin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işletmeleri TMS göre indirim yapabilecekleri KDV leri 191- İndirilecek katmadeger vergisi hesabında izleyeceklerdir. Dönem sonlarında indirebilecekleri KDV leri 391- hesaplanan KDV hesabı ile karşılaştırıp kapatacaklardır. Eğer dönem içinde ödenen ve indirime konu olan KDV ler indirilemezse sonraki dönemlerde indirilmek üzere 190- Devreden KDV hesabına alınır ve sonraki dönemlerde indirimi yapılır.

Örnek; X inşaat şirketi 10.01.1997 tarihinde 4.000.000.000 TL inşaat malzemesini 600.000.000 TL da KDV ödeyerek peşin olarak satın almıştır.

10.01.1997		
150- İ.M.M HS.	4.000.000.000	
150- 01- inşaat mlz		
191- İNDİRİLECEK KDV HS.	600.000.000	
100- KASA HS.		4.600.000.000

Ay sonunda ise KDV hesapları şöyledir.

191- İnd. KDV	391- Hes. KDV
600.000.000	400.000.000

(106) MAÇ Mehmet. KDV Uygulaması. 2. B İstanbul, 1994. Md.29.

31.01.1997		
391 HESAPLANAN KDV HS.	400.000.000	
190 DEVREDEN KDV HS	200.000.000	
191- İNDİRİLECEK KDV. HS.		600.000.000
KDV mahsubu		

Burada ödenen KDV nin 400.000.000 TL kısmı bu dönemde indirimi yapılmış, 200.000.000 TL ise sonraki dönemlerde indirimi yapılacaktır.

2.2. Kısmi K.D.V. İndirimi Ve Muhasebeleştirilmesi

2.2.1- Kısmi K.D.V. İndiriminin Niteliği

K.D.V. kanununun 33. maddesinde “ Bu kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen K.D.V’nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmi indirim konusu yapılır” denilmektedir.

Bilindiği üzere K.D.V. kanununun geçici 8.9. maddesinde net alanı 150 m² ’ye kadar olan konutların teslimi K.D.V. den istisna edilmiş ve yine 150 m² ’ye kadar olan konutlarla ilgili olarak konut kooperatiflerine, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşlarına ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri K.D.V. den müstesnadır.

Bu istisna kapsamındaki inşaatlarda ilgili olarak yüklenilen K.D.V. lerin indirimi mümkün değildir.

2.2.2. Kısmi K.D.V. İndiriminin 31.12.1997 Tarihine Kadar Olan Uygulaması Ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işletmeleri net alanı 150 m² 'ye kadar olan konutlarla birlikte istisna kapsamına girmeyen bağımsız bölümleri de içeren inşaat yapıyorsa, yüklendikleri K.D.V. leri projeye göre net alan içindeki istisnaya konu olan bölümlerin payı oranındaki kısmını indiremeyecek kalan K.D.V. yükünü indirecektir.

Örnek; ⁽¹⁰⁷⁾

Bir inşaat işletmesi satmak üzere bir arsa üzerinde 16 daire ve 10 işyerinden oluşan bir apartman inşa etmektedir. Her dairenin net alanı 100 m² her işyerinin net alanı 40 m² dir. Binanın net toplam alanı ise 2000 m² dir. İşletme aralık 1996 döneminde 100.000.000 TL genel yönetim gideri 4.900.000.000 TL inşaat demiri ve çimento olmak üzere, toplam 5.000.000.000 TL lik alış ve gider karşılığı 600.000.000 TL KDV yüklenmiştir.

a- Kısmi vergi indiriminin hesaplanması

- Binaın toplam net alanı = 2000 m²
- İstisna kapsamındaki dairelerin net alanı = 1600 m²
- İşyerlerinin toplam net alanı = 400 m²
- İstisna kapsamındaki dairelerin toplam net alan içindeki oranı
$$= \frac{1600m^2}{2000m^2} = 0.80$$
- İşyerlerinin toplam net alan içindeki oranı
$$= \frac{400m^2}{2000m^2} = 0.20$$

(107) ÇANKAYA. İnşaat Muhasebesi. s.425

- İndirimi gereken KDV = 600.000.000 x 0.20 = 120.000.000
- İndirilemeyen KDV = 600.000.000 x 0.80 = 480.000.000

b- Kısmi vergi indiriminin muhasebeleştirilmesi

Aralık 96		
770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100.000.000	
150- İ.M.M. HS.	5.380.000.000	
01 demir çimento:4.900.000.000		
02 maliyete ek.KDV:480.000.000		
191- İND. KDV HS.	120.000.000	
100- KASA HS.		5.600.000.000

2.2.3. Kısmi KDV İndiriminin 01.01.1998 den Sonraki

Durumu

2.1.1998 tarih ve 23218 sayılı resmi gazetede yayınlanan 27.12.1997 tarih ve 97/10465 sayılı bakanlar kurulu kararının 1. maddesine eklenen 1 sayılı listenin 9.10.11. sırasına göre ;

- Net alanı 150 m² kadar olan konut teslimleri
- Konut kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan ve sadece 150 m² kadar olan konut teslimleri 01.01.1998 tarihinden itibaren % 1 KDV'ye tabi tutulmuştur.

Söz konusu işler istisna kapsamından çıkarıldığı için yüklenilen KDV maliyet ve gider unsuru olarak ele alınmayacak doğrudan indirimi yapılacaktır.

Bakanlar kurulunun bu kararına göre, nihai verginin düşük olması nedeniyle (%1) belki de indirimi mümkün olmayacak, KDV kanunu 29/2 ye göre iade edilmeyecektir.

Sosyal amaçla düşük tutulan bu teslimler nedeniyle tahsil edilecek KDV %1, mal ve hizmet satın alımlarında ödenecek KDV %15 olması nedeniyle inşaat işletmeleri, %14 oranındaki KDV yi indirememiş olacaktırlar.⁽¹⁰⁸⁾

4369 Sayılı Kanunun 62. Maddesi ile 3565 sayılı katma değer vergisi kanuna eklenen geçici 15 madde ile 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere;

- Konut kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri
- Sadece 150 m² yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Konu ile ilgili 69. Nolu K.D.V. genel tebliği yayınlanmıştır. Buna göre diğer konut teslimlerinde net alanı 150 m²küçük olan konutlar için % 1, büyük olanlar için % 15 oranında vergi uygulanmasına devam edilecektir.

2.3. Arsa Karşılığı İşlerde KDV

2.3.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Kat Karşılığı Arsa Teslimi

KDV kanununun 30 seri nolu genel tebliğinde arsa karşılığı işlerde KDV uygulamasının nasıl olacağı belirtilmiştir.

Arsanın iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda konut ve

(108) ERMİN İrfan. "Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yapılacak Yatırımlarda Süresi Sonaeren İstisna ve Muafiyetler" Maliye Sigorta Yorumları. Yıl.11. Sayı 266. 15 Şubat 1998, s.19-21.

işyeri teslimi karşılığında müteahhide teslim edilen arsalar katma değer vergisine tabidir.

Arsanın iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin faaliyetlerinin mutad olması durumunda, kat karşılığı verilen arsanın katma değer vergisine esas olacak matrahı ise emsal bedelidir. Emsal bedel V.U.K. 267 maddesinde “gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.” Şeklinde tanımlanmıştır.

Arsa sahibi mutad olarak arsa alım satımı ile uğraşmıyor ise, bu tür arsa teslimleri katma değer vergisine tabi değildir.

Müteahhitlere arsa teslimlerinde, katma değer vergisini doğuran olay, iskan ruhsatının alınması veya ruhsattan önce fiili kullanım varsa fiili kullanım tarihi olacaktır.⁽¹⁰⁹⁾

2.3.2. Müteahhitler Tarafından Arsa Karşılığı Konut Teslimi

Müteahhitler tarafından arsa karşılığı yapılan ve 150 m² altında olan konut teslimleri, 31.12-1997 tarihine kadar teslim edilmiş ise katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. 01.01.1998 tarihinden itibaren yapılan teslimlerde ise % 1 katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Arsa karşılığında yapılan ve 150 m² üstündeki konutlar ve işyeri teslimleri ise %15 katma değer vergisine tabidir.

Müteahhitler tarafından arsa karşılığı yapılacak konut teslimlerinde katma değer vergisi matrahı teslim edilen konut ve

(109) İçel S.M.M. Od. A.g.e. s.5

işyerlerinin emsal bedeli olacaktır. Vergi idaresinin bu konudaki uygulamaları ise arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin maliyetine % 5 ilavesi ile bulunacak rakam katma değer vergisi matrahını oluşturmaktadır şeklindedir. ⁽¹¹⁰⁾

2.4. Zayi Olan, Çalınan Mallarda Katma Değer Vergisi Ve Muhasebeleştirilmesi

2.4.1. Zayi Olan Mallarda KDV Ve Muhasebeleştirilmesi

KDV kanunun 30.c maddesinde “zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV ler indirilemez.” denilmektedir. Bu madde hükmüne göre inşaat işletmeleri zayi olan mal ve mal zemelerine ilişkin ödedikleri KDV lerini indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Örnek: X inşaat limited şirketi 100.000.000 TL lik çimento satın almış ve buna ilişkin 15.000.000 TL KDV ödemiştir. Satın almış olduğu bu çimentoları naklettirirken kamyon kaza yapmış ve çimentolar zayi olmuştur.

a- Zayi olan çimentonun alış kaydı

157- DİĞER STOKLAR HS.	100.000.000	
01 zayi olan çimento		
191- İND. KDV HS.	15.000.000	
100 KASA HS.		115.000.000
zayi olan çimen.alış kaydı		

(110) KORKMAZ Özcal. “Kat. Daire , Dükkan Karşılığı, Başkasının Arsasına İnşaat Yapanların KDV Karşısındaki Durum.” Maliye ve Sigorta Yorumları Yıl.11, Sayı.242. 15 Şubat 1997

b- Zayi olan çimentoya ait KDV nin gider kaydı

770- GEN. YÖN. GİD. HS.	15.000.000	
09- kanunun kabul edil. gid.		
191- İND. KDV. HS.		15.000.000
Zayi olan çimento KDV gider kaydı		

Ancak bu gider vergi yasalarınca kabul edilmediğinden, kanunen kabul edilmeyen bir giderdir.

2.4.2. Çalınan Mallarda K.D.V. ve Muhasebeleştirilmesi

KDV kanununun 30. maddesine göre, çalınan mal ve malzemelerin katma değer vergilerinin indirimi mümkün değildir. Çalınan mal ve malzemelerin KDV leri indirim konusu yapılmışsa bu defa hasılat yazılmak suretiyle düzeltilir.

Örnek: A inşaat işletmesi 10.01.1997 tarihinde 200.000.000 TL lik inşaat demirini 30.000.000 TL de KDV ödeyerek peşin olarak satın almıştır. Söz konusu demirler işletmenin deposundan 20.02.1997 tarihinde çalınmıştır.

a- Demirin alış kaydı

10.01.1997		
150- İ.M.M. HS.	200.000.000	
02 demir		
191- İND KDV HS.	30.000.000	
100 KASA HS.		230.000.000
Demir alış		

b- Demirlerin depodan çalınması

20.02.1997		
131- ORTAKLARDAN ALACAK HS.	30.000.000	
391- HES. KDV. HS.		30.000.000
çalınan mal. KDV.		
Daha önce indirimi yapılan çalınan mal KDV sinin hasılat yazılması		

2.5. Özel Binek Otomobillerinde K.D.V ve Muhasebeleştirilmesi

K.D.V kanununun 30. b maddesinde "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması ve işletmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirilemez." şeklindedir.

Bu kanun maddesi gereği inşaat işletmeleri özel binek otomobili almaları durumunda, alış vesikalarında gösterilen KDV'lerini indiremezler. 1 nolu katma değer vergisi tebliğinde indirilemeyen bu tür katma değer vergilerinin maliyet hesaplarına dahil edilebileceğini belirtmiştir.

Örnek: X inşaat A.Ş. 20.03.1996 tarihinde 1.000.000.000 TL ve 230.000.000 TL KDV ödeyerek peşin bedelle otomobil satın almıştır.

Otomobil alış ve KDV sinin maliyete eklemesi kaydı

20.03.1996		
254- TAŞITLAR HS.	1.230.000.000	
01- Oto alış maliyeti		
02- Oto alış KDV		
100- KASA HS.		1.230.000.000
Otomobil alış		

2.6. Hakedişlerde, Satışlarda KDV Ve Muhasebeleştirilmesi

2.6.1. Hakedişlerde KDV Ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin başlamasından sonra gerçekleştirilen inşaat, ihrazat, taşıma işlerinin ölçülmesi ve değerlendirilmesine hakediş denir.⁽¹¹¹⁾

Hakedişler alındığında hak ediş belgeleri düzenlenmektedir. Ancak hakediş belgeleri Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgelerden sayılmamaktadır. KDV kanununun 29. ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmeler düzenledikleri hakediş belgesinin yanısıra fatura düzenlemeleri gerekmektedir. Faturalar hakediş belgelerinin hazırlandığı tarihte düzenlenmesi gerektiğinden KDV açısından da vergiyi doğuran olay bu tarihte cereyan etmiş sayılır.⁽¹¹²⁾

Bedeli döviz cinsinden yada dövize endeksli olarak yapılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle, düzenlenen hakediş belgesinin ihale makamınca onaylandığı tarihte vergiyi doğuran olay meydana geldiği için, hizmet bedeli dövizin, onay tarihindeki cari alış kuru üzerinden TL. ye çevrilerek bulunan bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekir.⁽¹¹³⁾

(111) ÇANKAYA. İnşaat Muhasebesi. s.174.

(112) AYANOĞLU Ejder. "İnşaat ve Onarma İşlerinde Malzeme Sarfının Ve İnşaat Giderlerinin Saptanması Hakediş Belgelerinin Düzenlenmesi, Onayı, Fatura ile İlişkisi ve Yeşil Defter Uygulaması." Vergi Dünyası Sayı 181. Eylül 1996. S.36.

(113) TOLU Abdullah. "İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV" Maliye Postası Yıl. 15. Sayı 333. 15 Temmuz 1994. S.78-81.

İnşaat taahhüt sözleşmeleri ile ödenecek hakedişlerden (istihkaklardan) mahsup edilmek üzere müteahhitlere avans ödemeleri yapılmaktadır. Avans ödemeleri gerçekleştirilen bir işin veya hizmetin karşılığı olmadığından döviz ve TL olarak verilen avanslarda, vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden KDV ye tabi değildir. ⁽¹¹⁴⁾

İnşaat işletmeleri hakediş belgelerine göre fatura düzenlediklerinde faturada yer alan tutarı ve katma değer vergisini tahsil etmemiş olsalar dahi KDV beyannamesi ile ilgili vergi dairesine (Faturanın düzenlendiği tarihi takip eden ayın 25. günü akşamına kadar) beyan etmeye ve tahakkuk eden vergiyi de ödemeye mecburdurlar. ⁽¹¹⁵⁾

Hakediş KDV lerinin muhasebeleştirilmesi

Örnek ; X inşaat limitet şirketi düzenlemiş olduğu hakediş belgesi ile birlikte fatura düzenleyerek 500.000.000 TL hakediş ve 75.000.000 TL KDV yi tahsil etmiştir.

100- KASA HS.	575.000.000	
350- YILLARA YAYGIN İNŞ. VE		500.000.000
ONR. HAK. HS.		
391- HES. KDV. HS.		75.000.000
01 hakediş KDV		
hakediş alımı		

2.6.2. Satışlarda KDV

Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri tamamlayıp sattıkları daire ve dükkanlar için teslim tarihinden itibaren en geç 10 gün içinde satış bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV yi gösteren faturayı düzenlemek zorundadırlar.

(114) ÖNER, Adil. "Döviz ve Dövizle Endeksli Olarak Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV" Yaklaşım Yıl 4 Sayı 43, Temmuz 1996. Sayfa 150-153.

(115) KIZILOĞ. İnşaat Muhasebesi. s.228.

-Satış ve KDV sinin muhasebeleştirilmesi

Örnek : X inşaat A.Ş. tamamladığı dükkanı 2.000.000.000 TL ye 300.000.000 TL KDV hesaplayarak toplam 2.300.000.000 TL satmıştır.

100- KASA HS.	2.300.000.000	
600- Y. İÇİ SATIŞLAR HS.		2.000.000.000
03- dükkan satışları		
391- HES KDV HS.		300.000.000
01- Satış KDV.		
Dükkan satış kaydı		

3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJI, DAMGA VERGİSİ

3.1. Gelir Vergisi Stopajı Ve Muhasebeleştirilmesi

3.1.1. Müteahhitlere Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi Stopajı

Gelir vergisi kanununun 42. Maddesi hükmüne göre, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, kar zarar işin bittiği yıl tespit olunmakta ve bitimi izleyen yılın mart ayında (tamamı o yılın geliri olarak) beyan edilmektedir. Uzun süre belli bir yükümlü grubundan vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme, yükümlü yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilendirmedeki gecikmeyi telafi etmek amacıyla yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir. ⁽¹¹⁶⁾

(116) DOĞRUSÖZ. A.g.e. s.102

Gelir vergisi kanunu madde 94/3 de, 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak (hakediş) bedellerinden %5 gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Yasa maddesinde belirtildiği üzere vergi tevkifatının matrahı istihkak bedelleridir. ⁽¹¹⁷⁾ 3824 sayılı kanuna göre yapılan bu vergi tevkifatı üzerinden %10 fon payı kesintisi de yapılacaktır.

İnşaat işinin yapılan sözleşmeye göre başladığı takvim yılı bitmesi gerekirken, herhangi bir sebeple bitmeyerek ertesi takvim yılına sirayet etmesi durumunda, söz konusu inşaat ve onarma işinin izleyen takvim yılında da devam etmesi konusunda bir sözleşme varsa bu sözleşme tarihinden itibaren, böyle bir sözleşme yoksa ertesi takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden, önceden ödenmiş istihkaklarla ilgilendirilmeksizin % 5 tefkifat yapılır. ⁽¹¹⁸⁾

İnşaat taahhüt ve onarım işi tamamlandığında peşin ödenen vergi ve fonlar ödenecek olan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir. Ancak taahhüt şeklinde yapılan işlerde peşin ödenen vergiler hangi taahhüt işine ait ise ancak o taahhüt işi için ödenecek gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Diğer bir ifade ile bitmemiş işler için kesilmiş olan vergiler bitmiş işlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla ödenecek gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemez.

-Vergi stopajının muhasebeleştirilmesi

Hakediş bedelleri üzerinden yapılan vergi stopajı 1 yıldan daha uzun süreyi kapsayan işler karşılığında kesildiği için T.M.S. göre 295.

(117) ALPTÜRK Ercan. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Kesintilerinin İade/Mahsubuna İlişkin Uygulamadaki Bazı Sorunları." Vergi Sorunları Sayı 101. Şubat 1997 s.100-104

(118) UĞUR Oktay. "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun." Vergi Dünyası. Sayı 159. Kasım 1994. S.104-106

peşin ödenen vergi ve fonlar hesabında izlenir. Sözleşmeye göre inşaat taahhüt işinin tamamlanma süresi 1 yılın altına düştüğünde, 193. peşin ödenen vergi ve fonlar hesabına aktarılması gerekmektedir.

Örnek X inşaat şirketi 1996 yılında başlayıp 1998 yılında tamamlanmak üzere üstlendiği okul inşaatı için 600.000.000 TL hakediş almış ve ihale makamı yasa hükmü gereği %10 G.V % 10 fon payı %06 damga vergisi kesintisi yaptıktan sonra KDV ile birlikte net tutarı şirketin banka hesabına yatırmıştır.

102- BANKALAR HS.	653.400.000	
295- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON HS	33.000.000	
01- G.V 30.000.000		
02- Fon 3.000.000		
740- HİZMET ÜRETİM MLY HS.	3.600.000	
01- D. vergisi		
350- YIL YAYGIN İNŞ.		600.000.000
VE ON. HAK HS.		
391- HES KDV HS.		90.000.000
01- Hakediş KDV		
Hakediş alımı		

- Taahhüt işinin teslim süresi 1 yılın altına düştüğünde 295. hesap 193 nolu hesaba aktarılır.

193- PEŞİN ÖD. VER. VE FON HS.	33.000.000	
295- PEŞ.ÖD. VER. VE FON HS.		33.000.000
Peşin vergilerin dönem ayrımı		

3.1.2. Taşeronlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi

Stopajı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini üstlenmiş müteahhit işletmeler, üstlendikleri işin bir kısmını başka kişilere (taşeronlara) yaptırabilirler. Yaptırılan bu işlerin süresi 1 yılı aşıyor ise taşeronlara

yapılan ödemelerden (avanslar dahil) % 5 gelir vergisi, % 10 fon payı ve % 06 damga vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. İşin kendisi yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olmasına rağmen, taşeronlara yaptırılan işler aynı yıl başlanılıp, aynı yıl tamamlanacak ise vergi kesintisi yapılmayacaktır. ⁽¹¹⁹⁾

Vergi Stopajının Muhasebeleştirilmesi

Örnek X inşaat şirketi 3 yılda tamamlamak üzere üstlendiği bir inşaat taahhüt işinin bir kısmını 13 ayda tamamlamak üzere taşeron A ya devretmiştir. Şirket bu işin karşılığı taşeron A ya 400.000.000 TL avans vermiş ve % 10 G.V % 10 fon payı ve % 06 damga vergisi kesintisini yaparak net tutarı taşeronu nakit olarak ödemiştir.

a- Avansı veren şirketin muhasebe kaydı

179- TAŞERONLARA VER. AVANSLAR HS	400.000.000	
01- inşaatı avansı		
360- ÖD.VERGİ VE FON HS.		24.400.000
01- G.V. 20.000.000		
02- Fon 2.000.000		
03- D.V. 2.400.000		
100- KASA HS.		375.600.000
Taşeronlara avans ödemesi		

b- Taşeron A' nın muhasebe kaydı

100- KASA HS	375.600.000	
295- PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON HS.	22.000.000	
01- g.u. 20.000.000		
02- fon 2.000.000		
740- HİZ. ÜRETİM. MLY. HS.	2.400.000	
01- du.2.400.000		
440- ALINAN SİP.AVANS HS.		400.000.000
01-..... inşaat avansı		
Avans alımı		

(119) ÇANKAYA. İnşaat Muhasebesi. s.155.

3.2. Damga Vergisi ve Muhasebeleştirilmesi

Damga vergisi esas itibariyle medeni ve ticari kağıtların düzenlenmesi ve kullanılması sırasında alınan bir “hukuki işlem” vergisidir. Ancak damga vergisinde işlem değil düzenlenen kağıtları vergiye tabi tutulmaktadır.

Damga vergisinin 10. Maddesinde damga vergisinin nispi ve maktu olarak alınacağı, bu vergilemede belirleyici olan ve belli para olarak geçen terimin kağıtların ihtiva ettiği veya bunlardan yazılı olan parayı ifade edeceği belirtilmiştir.

Damga vergisi kanunun 10. Maddesi gereği yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin düzenlemiş oldukları istihkak (Hakediş) bedelleri üzerinden (avanslar dahil) %06 damga vergisi ödeyecekleri belirtilmiştir. İşin taşeronlara devredilmesi ve devreliden işin süresinin 1 yılı aşması durumunda taşeronlara yapılan ödeme ve avanslarda %06 damga vergisine tabidir.

Hakedişlerin ödenmesi aşamasında, hakedişlerde belirlenen brüt tutarın üzerinden KDV hesaplanmaktadır ve hakedişle birlikte ödenmektedir. Burada damga vergisi matrahı ne olacaktır. Hakediş bedeli ve katma değer vergisi toplamından oluşan tutar mı ? Sorusunu gündeme getirmektedir.

Hakedişlerden yapılan damga vergisi kesintilerinde matrah ile ilgili herhangi bir istisna veya özel düzenleme ne damga vergisi kanununda ne de diğer kanunlarda yer almıştır. Yani “hakediş ödemelerinde katma değer vergisi matraha dahil değildir” şeklinde bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle katma değer vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁽¹²⁰⁾

(120) ARSLANHAN Nuray. “Hakedişlerden Yapılacak Damga Vergisi

Kesintisinde Katma Değer Vergisinin Durumu” Vergi Sorunları Sayı: 100

Ocak 1997. S.57-63.

Ancak yargının görüşü bu doğrultuda değildir. Danıştay verdiği değişik kararlarda, katma değer vergisi zaten bir vergidir, dolayısıyla, bu verginin üzerinden başka bir verginin alınmayacağı görüşündedir. Vergi idaresi ise bu doğrultudaki uygulamalarına devam etmektedir. (121)

Satmak amacı ile inşaat işi yapan özel inşaat işletmeleri diğer işletmelerle, gayri menkul alıcıları veya arsa sahibi arasında yapılan konut, işyeri teslim şartlarına ilişkin mukaveleler ister salt taraflar arasında düzenlensin, isterse noter huzurunda resmi şekilde hazırlansın, nispi ve maktu damga vergisine tabidir. Resmi nitelikte olmayan sözleşmelerin herhangi bir inceleme veya itilaf nedeniyle ibraz edilmedikçe genellikle vergi dışı bırakılmaktadır. Oysa damga vergisi kanunu mukavelenin altında imzası bulunanları yükümlülük altında tutmakla beraber, incelemelerde inşaat firmaları ve mükellefler hakkında raporlar yazılarak vergi cezaları salınmaktadır. Dolayısıyla inşaat işlemelerinin sözleşmeleri düzenledikleri tarihte damga vergisi ödemeleri gerekmektedir. (122)

Damga Vergisinin Muhasebeleştirilmesi

a. İnşaat-taahhüt onarımı işlerinde

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde buluna X A.Ş. 10.000.000.000 TL. hakediş almış ve % 15 KDV hesaplayarak 11.500.000.000 TL fatura düzenlemiştir. İdare hakedişten % 5 G.V. % 10 Fon ve % 6 damga vergisi kesintisi yaparak net tutar karşılığı şirkete çek vermiştir.

(121) KIZILOĞLU Şükrü. "Yurtiçi İnşaat Taahhüt İşlerinde Sorunlar" Yaklaşım.

Yıl 4. Sayı 43. Temmuz, 1996. S.71

(122) TOKAT Yakup. "Özel İnşaat İşlerinin Çeşitli Vergi Kanunları Yönünden Analizi" Maliye Postası Yıl. 15. Sayı. 334. 1 Ağustos 1994, s.44-45

101- ALINAN ÇEKLER HS.	10.881.000.000	
295- PEŞİN ÖD.VERGİ ve FON HS.	550.000.000	
740- HİZMET ÜRETİM MLY. HS.	69.000.000	
01- Hakediş D.V. 69.000.000		
350- YIL.YAY.İNŞ ve		
ONR.HAKED.HS.		10.000.000.000
351- HES KDV. HS		1.500.000.000

b) Özel İnşaat İşlerinde

Örnek; X inşaat işletmesi kat karşılığı arsa üzerinde inşaat yapmak için inşaat sözleşmesi yapmış ve sözleşmeye 3.000.000 TL. damga pulu yapıştırmıştır.

730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	3.000.000	
01- İnşaat Söz. D.V.		
108- DİĞER HAZIR DEĞ.HS		3.000.000
01- Damga Pulu		

4. İNŞAAT İŞLETMELERİNİN DİĞER VERGİ VE HARÇ İLİŞKİLERİ

4.1. Veraset ve İntikal Vergisi

Ferdi işletme şeklinde faaliyette buluna inşaat işletmelerinde ferdi işletme sahibinin ölmesi, adi ortaklık ve Kollektif Şirket ortaklarından birisinin ölmesi nedeniyle, ölen kişinin mirasçılarına mal intikali söz konusu olduğundan veraset ve intikal vergisi gündeme gelmektedir.

Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde bulunan ferdi inşaat işletmelerinde işletme sahibinin ölmesi durumunda, ticari işletmenin öz serveti veraset ve intikal vergisinin matrahını teşkil edecektir. Ancak veraset ve intikal vergisi kanunun 10. Maddesi ticari sermayenin tespitinde mükelleflere seçim hakkı tanımıştır. Bu durumda mükellefler ticari sermayeyi;

- Ya ölüm tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançoyu, ya da;
- Ölüm tarihine isabet eden bir önceki hesap dönemi sonu bilançosunu esas alabileceklerdir. ⁽¹²³⁾

Bu şekilde belirlenen öz sermaye veraset ve intikal vergisinin matrahını oluşturacaktır. Mirasçılar ilgili vergi dairesine yasal süresi içinde veraset ve intikal vergisi beyannamesini verip vergiyi ödeyeceklerdir.

4.2. Tapu Harcı

Tapu siciline kayıtlı arsa ve arazi üzerinde inşa edilen bina vb. Tesislerin tescilinde tapu harcı alınır. Özel inşaat işletmeleri tamamlayıp bitirdikleri inşaatları tapuya tescil ettirmek zorunda olduğundan bu harçları tapu dairesine ödemeleri gerekmektedir.

4.3. Bina İnşaat Harcı

Belediye sınırları ve mücavir alanlarda yapılan her türlü bina inşaatı ilave tesisat veya tadilat ruhsatının alınması bina inşaat harcına tabidir.

İnşaat işletmeleri, bina inşaat harcının inşaat ruhsatını almadan önce makbuz karşılığında ilgili belediyeye öderler.

4.4. Hafriyat Harcı

İnşaat işletmeleri inşa ettikleri konut veya işyeri için, binanın oturduğu alan ile yapılacak hafriyatın ortalama yüksekliğine göre bulunan hafriyat harcı ödemeleri gerekmektedir.

(123) ARICA M.Nadir. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu" Yaklaşım. Yıl. 4 Sayı 37. Ocak 1996. S.111-117.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bütün işletmelerde önemli bilgi kaynağı olan muhasebe sistemi kendinden beklenen işlemlere göre her işletme için ayrı ve farklı işlemlere sahip olabilmektedir. Diğer sektörlerden ayrı bir üretim sürecinin yaşandığı inşaat sektöründe; inşaat işletmeleri işlerinin herbirinde proje maliyetlerini ayrı ayrı izleme ihtiyacı duymaktadırlar. Bu nedenle inşaat endüstrisinde maliyetlerin hesaplanmasında sipariş maliyet sistemi kullanılması gerekmektedir.

Sipariş maliyet sisteminin kullanılması ile hem işletme yöneticilerinin ihtiyacı olan bilgiler sağlanacak, hem de gelecekteki işlerin planlanması için gerekli olan verilerin toplanmasına yardımcı olacaktır. Bu şekilde fiili maliyetlerle tahmini maliyetlerin karşılaştırılması ile maliyetlerin kontrolü, proje bazında fiili maliyetlerin sağlıklı bir tespiti ve gelecekteki projelerde kullanılmak üzere gerekli verilerin toplanması sağlanmış olacaktır.

Bu konuda yapılan çeşitli araştırmalar göstermiştir ki; ülkemizdeki inşaat işletmelerinin bırakınız tahmini ve standart maliyetleri kullanmayı, mevcut fiili maliyetlerden dahi yeterince faydalanamamaktadırlar.

Günümüzde işletmelerin rakipleri ile rekabet edebilmesi için fiili maliyetlerden yararlanma ötesinde, tahmini ve hatta zorluklarına rağmen standart maliyetlerden de sürekli tekrarlanan işlerde kullanılmak üzere faydalanmalarının zamanı gelmiş ve geçmektedir. Belirlenen bu standartlar veya tahminler ile işletmenin başarı performansı değerlendirilerek, çalışanların motivasyonu sağlanabilir.

İnşaat işletmelerinin, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olan işin kısmen bitim yöntemi yerine, vergi yasalarındaki düzenlemelerinde etkisiyle işin tam bitim yöntemini tercih edebilirler. Bu nedenle yaptıkları işlerle

ilgili sonuçların alınması, gelir ve giderlerin karşılaştırılması işin bittiği yıl yapıldığından, işin devam ettiği dönemlere ilişkin yeterli ve gerekli bilgiler elde edilemeyecektir. Bunun neticesi olarak özellikle inşaat taahhüt işi yapan işletmelerin mali tabloları incelendiğinde, karlarda yıllar itibariyle büyük dalgalanmalar olabilecek, mali tablolar işletmelerin cari döneme ilişkin performanslarını yansıtmayacağından, mali tabloların incelenmesi ve yorumlanması zorlaşabilecektir.

İnşaat işletmelerinin kendi ihtiyaçları için kullanacakları hesap planları düzenlemesi sorunu ise tek düzen muhasebe sistemini yürürlüğe girmesi ile büyük bir oranda çözümlenmiştir. Ancak, öneriler bölümünde de değineceğimiz bazı hesapların kullanılmaları konusunda aksaklıkların olduğu görülmektedir.

Genel vergilendirme sisteminden kaynaklanan vergisel sorunların büyük bir oranda bu işletmelerde yaşanmakta hatta özellikle bazı durumların bulunması ve vergi ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan sorunlarda, idari yargının ve maliyenin farklı bakış açılarına sahip olması nedeniyle sorunların devam ettiği de bir gerçektir.

Bu çalışma sonucunda yürürlükteki mevzuatlardan kaynaklanan tespit edebildiğimiz sorunlar ve bunlara ilişkin çözüm önerileri ise şu şekilde sıralamak mümkün olabilir kanaatindeyiz.

- Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinde biriktirilen giderler (maliyet) 170-178- hesaplarda yer almaktadır. Bu hesapların içinde bitime bir yıldan daha uzun süre bulunan inşaatlarda ilgili maliyetlerde bulunmaktadır. Bu durumu bilançonun varlıklara ilişkin ilkelerine aykırı olduğu kanaatindeyiz. Bunun yerine tamamlanma süresi 1 yıldan fazla süreyi kapsayan inşaat maliyetlerinin duran varlıklar sınıfında açılacak hesaplarda izlenmesi ve tamamlama süresi 1 yılın altına düşen inşaat maliyetlerinin dönen varlıklar sınıfındaki 170-178- yıllara yaygın

inşaat ve onarım maliyetleri hesabına aktarılmasının bilanço ilkelerine daha uygun olacağı kanatindeyiz.

Aynı şekilde devam eden işlerle ilgili alınan hakedişler (gelirler) kısa vadeli borçlar sınıfında 350-358- hesaplarda izlenmektedir. Bu gelirlerin bir kısmında 1 yıldan daha uzun süre sonra teslim edilecek bir hizmetin karşılığında elde edilen gelirler olması, uzun vadeli yabancı kaynaklar sınıfında açılacak hesaplarda izlenmesi ve hizmetin teslim süresinin 1 yılın altına düşmesi durumunda 350-358- hesaplara aktarma yapılmasının bilançonun kaynaklara ilişkin ilkelerine daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

- Her ne kadar vergilendirme sisteminden dolayı inşaat taahhüt işletmeleri işin tam bitim yöntemini kullanmak zorunda kalsalar bile, ayrıca kendi ihtiyaçları doğrultusunda ve dönemler itibariyle işletme faaliyetlerini izlemek ve maliyetlerini karşılaştırmak ve kontrol etmek için, işin kısmen bitim yöntemini de kullanmalıdırlar.
- İnşaat taahhüt işletmeleri, daha önceki yıllarda inşaat maliyetleri içine dahil ettikleri ve müşterek genel gider olarak yer alan giderleri ve ortaya çıkan olağan ve olağan-üstü gelir ve karları ile olağan ve olağanüstü gider ve zararlardan, biten inşaatlar için düzenleyecekleri gelir tablolarına, bu inşaaata isabet eden kısımlarını yansıtarak, faaliyet sonuçları hakkında daha detaylı bilgi alma imkanı bulabileceği gibi, işletme dışındaki kurum ve kuruluşlarında işletme faaliyeti hakkında doğru ve ayrıntılı bilgi almalarını sağlayabilir.
- İnşaat taahhüt işletmelerinin çoğunluğu kamu kurum ve kuruluşlarına iş yapmaları ve tahsil edemedikleri KDV leri ödemeleri, inşaat işletmelerini zor duruma sokmaktadır, bu nedenle bu konuda bir düzenleme yapılarak tahsil edilen KDV lerin ödenmesi sağlanmalıdır. Bununla birlikte konut kooperatiflerine belediyelere ve diğer sosyal güvenlik kurumlarına yapılan işler nedeniyle, bu işleri yaparken yapılan harcamalarda % 15 KDV ödenmesi ve tesliminde % 1 KDV hesaplanması inşaat işletmeleri

olumsuz etkilenmektedir. İnşaat işletmelerini indiremedikleri bu % 14 lik KDV nin mali idare tarafında iade edilmesi durumunda sorun çözülecektir.

- Vergi mevzuatının dağınık olması, ortaya çıkan sorunlarda yargının ve mali idarenin farklı yaklaşımları vergisel sorunları artırmaktadır. Bu sorunun çözümü için maliye bakanlığı inşaat sektörünü kapsayan bir genel tebliğ ile sorunun çözümünü sağlayabilir.
- İnşaat taahhüt işletmesinde karın işin bitiminde belli olması nedeniyle ortaklara uzun yıllar kar dağıtımı yapılamamaktadır. Bu işletmelerin ortakları bu nedenle işletmelerden para çekmekte bu da vergi idaresi tarafından örtülü kazanç olarak nitelendirilmektedir. Bu amaçla iş hasılatına göre ortakların işletmeden kar paylarına mahsuben para çekmelerine imkan sağlayacak düzenleme, kurumlar vergisi kanununun 17. maddesinde yapılabilir.
- İstihkaklar üzerinden alına % 5 gelir vergisi, net karın % 25 den fazla bir orana isabet etmektedir. Oysaki inşaat işletmelerinin çoğunluğu bu kar marjına ulaşamamaktadırlar. Bu nedenle peşin olarak ödedikleri vergileri vergi idaresinden geri almak durumunda kalmaktadırlar. Ancak uygulamada vergi idareleri bu konuda işletmelere büyük zorluklar çıkarmaktadır. Bu nedenle vergi stopaj oranının düşürülmesi ve nasıl ki vergi idaresi kendine zamanında ödenmeyen alacakları gecikme zammı uyguluyorsa, inşaat işletmelerine de geri ödenmeyen vergiler için gecikme zammı ödenmesi sorunu çözecektir.
- Müşterek gider niteliğindeki giderlerin, alınan istihkak bedellerine oranlanarak dağıtılması, ilgili dönemde istihkak alınamayan işlerin pay almasını önlemekte, diğer işlere daha fazla maliyet yüklenmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla bu işlerin maliyeti gerçek maliyetlerden fazla olmaktadır. Müşterek giderlerin dağıtımında istihkak ölçüsü yerine, bu işlerde kullanılan malzeme veya işçilik saatlerinin esas alınması maliyetlerin daha gerçekçi ve doğru tespit edilmesine yardımcı olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- ADRIAN, James. J : Construction Accounting; Financial, managerial. Auditing and Tax. Second Edition. Prentice-Hall .Inc. Peoria, Illinois. 1986.
- AKDOĞAN, Nalan Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet : Muhasebesi Uygulamaları. I.S.M.M.O. Yay. No:11. İstanbul, 1994.
- AKDOĞAN, Nalan; Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulanması. : 2.B. I.S.M.M.O. Yay No: 7.İstanbul, 1994.
- SEVİLENGÜL, Orhan
- AKGÜÇ, Öztin : Müteahhit Firmaların Analize ve Kredilendirilmesi Türkiye Bankalar Birliği Yay. No:139. Ankara, 1987.
- AKINCI, Nejat : Maliyet Muhasebesi. I. Basım Barış ERDOĞAN, Necmettin Yayınları. İzmir, 1995.
- AKTURMAÇ, Sadık : İnşaat Hukuku- Ankara, 1975.
- ATAMAN, Ümit : Şirketler Muhasebesi 2.B. Türkmen Kitabevi İstanbul, 1996.
- BENLİGİRAY, Yılmaz : İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi. E.İ.T.İ.A. Yay No: 241/161 Eskişehir, 1981.

- BURSAL, Nasuhi; Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama)
: 3. Baskı, İ.Ü. İşl.Fak.Muh.Ens. Yay. No:
ERCAN, Yücel 58/10, İstanbul, 1990.
- BURSAL, Nasuhi; : Maliyet Muhasebesi Anadolu Ün. Yay. No:
ERCAN, Yücel 888 A.Ö.F. Yay. No: 476. Eskişehir, 1997
- COOMBS, William E : Construction Accounting and Financial,
Management. F.W. Dodge Coporatino. New
York, 1958.
- ÇANKAYA, İslam : İnşaat Muhasebesi (Yıllara Yaygın, Özel
(yap-sat) inşaatlarda) Ankara, 1998
- ÇANKAYA, İslam : Yapı Kooperatiflerinde Tekdüzen Muhasebe
Sistemi, Vergilendirme. 2.Baskı Ankara,
1995.
- ÇETİNER, Ertuğrul : Maliyet Muhasebesi- Teori ve Uygulama.
Tutibay. Yay. Ankara, 1995.
- DEMİR, Ahmet : Tekdüzen Muhasebe Sistemi. 3.B. Çağdaş
Ltd. İstanbul, 1997.
- DOĞRUSÖZ, A.Bumin : Türk Vergi Sisteminde Kaynakta
Vergilendirme "Stopaj" I.S.M.M.O. Yay
No.3 İstanbul, 1994.
- ERGİNAY, Akif : Vergi Hukuku, İlkeler Vergi Tekniği. Türk
Vergi Sistemi 14. Baskı. Savaş Yayınları
Ankara, 1990.
- ERGİNAY, Akif : Kamu Maliyesi, 3.B. Savaş Yayınları,
Ankara, 1990

- HAFTACI, Vasfi : Maloluş Muhasebesi K.T.Ü. Yay.No.136/9
Trabzon, 1988.
- HORNGERN, Charles T. Cost Accounting. A managerial Emphasis
FOSTER George : Seventh Edition. Prentice Hall. Inc. New
Jersey, 1991.
- İÇEL. S.M.M.M. ODASI İnşaat Sektöründe Tekdüzen Muhasebe Ve
İşçilik. Yay No. 9. Mersin, 1994.
- KANAT, Zülküf : Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriye Defter
Tutma, 11 B. Yaklaşım. Yay. Ankara, 1994.
- KARAHASAN, M.Reşit İnşaat İmar İhale Hukuku, Ankara,1979.
:
- KARTAL, Ali : Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin
İnşaat Maliyet Muhasebesi İle
Uyumlaştırılması. Anadolu Ün. Yay.
No.554/7 Kütahya.1991.
- KIRBAŞ, Sadık : Vergi Hukuku. Ankara, 1984.
- KIZILOT, Şükrü : İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi,
Mevzuatı ve Ölçümleme. Yaklaşım
Yayınları
Ankara, 1994.
- KIZILOT, Şükrü : Danıştay Kararları ve Özelgeler. Yaklaşım
Yayınları. Ankara, 1993.
- KÜÇÜK İNCE, Mehmet Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve
:
Stopaj Matrahı. Ankara, 1976.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat : Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulama. 6. B. İstanbul, 1997.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat : Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Özellik Arzeden İşlemler ve Çözümleri. Adana S.M.M.O. Seminer Notları. Adana

LUCAS, Paul. D : Accounting Guide For Construction Contracts, Prentice Hall. Inc, Englewood Cliffs. M.J. 1973.

MAÇ, Mehmet : Katma Değer Vergisi Uygulaması. 2.Baskı, İstanbul, 1994.

MOOT, Charles H : Accounting and Financial Management For Construction. A Wiley - Interscience Publicaiton. New York, 1981.

PANCARCI, Ali : Yapı İşletmesi ve Maloluş Hesapları. 4. Baskı. Birsan Yayın evi. İstanbul, 1995.

PEKDEMİR, Recep : M.S.U.G.T. Göre Örneklerle Tek Düzen Hesap Sistemi El Kitabı. I.M.M.O. Yay. No. 12, İstanbul, 1994.

PEKER, Alpaslan : Yönetim Muhasebesi I.II.III. Kitaplar 4.B. İst.Ün.İşlt.Fak.Muh.Enst.Yay No:53. Eğt. Arşt. Vakfı Yayınları No:5, İstanbul, 1988

POLEMENI, Ralp S : Cost Accounting: Concepts and Aplication For Managerial Decasion Making Mc.Graw Hill. Co. 1991.

SAYARI, Mehmet : Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni. Gazi Üniversitesi Yayınları. No:32/22 Basın Yayın. Yük.Okulu. Basımevi. Ankara, 1983.

SEVİLENGÜL, Orhan : Genel Muhasebe 5. Baskı. Ankara, 1996.

TUAN, A. Kadir : Yönetim Muhasebesi. Kemal Matbaası, Adana,1976.

TÜRK, İsmail : Kamu Maliyesi. Turhan Kitapevi. 1992.

USLU, Selçuk : Maliyet Muhasebesi. Çözüm Yayıncılık A.Ş. Ankara, 1985.

ÜSTÜNEL, Bülent : Tek düzen Hesap Planı uygulama Kılavuzu 2. B. Denet Yayınları. İstanbul, 1993.

ETÜDLER

KURT, Ufuk : Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri Yeterlilik Etüd Raporu. Ankara, 1996.

YAZI VE MAKALELER

ARICA, M. Nadir : “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu” Yaklaşım. Yıl.4 Sayı:37. Ocak 1996.

ARSLANHAN, Nuray : “Hakedilişlerden Yapılacak Damga Vergisi Kesintisinde Katma Değer Vergisinin Durumu” Vergi Sorunları. Sayı:100 Ocak 1997.

- ARSLAN, Erdoğan : “İnşaat Sektöründe Vergisel Sorunlar ve Çözüm Önerileri” Yaklaşım. Yıl.4 Sayı:43. Temmuz 1996.
- AYANOĞLU, Ejder : “İnşaat ve Onarma İşlerinde Malzeme Sarfının ve İnşaat Giderlerinin Saptanması Hakediş Belgelerinin Düzenlenmesi, Onayı Fatura ile İlişkisi ve Yeşil Defter Uygulaması” Vergi Dünyası. Sayı: 181 Eylül 1996.
- BULUT, Mehmet : “Yıllara Yaygın İnşaat İşinden Döviz Olarak Elde Edilen Bedelin Kur Farkı Ve Faizi Yıllık Beyana Tabi Olacak Mıdır?” Maliye Ve Sigorta Yorumları. Yıl.10, Sayı:230 15 Ağustos 1996.
- ERMİN, İrfan : “Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri Ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnası” Maliye Ve Sigorta Yorumları Yıl. 9 Sayı:210 15 Ekim 1995
- ERMİN, İrfan : “Konut İnşaatında Ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yapılacak Yatırımlarda Süresi Sona Eren İstisna Ve Muafiyetler.” Maliye Ve Sigorta Yorumları. Yıl.11. Sayı:266, 15 Şubat 1998.
- KIZILOT, Şükrü : “Yıllara Yaygın İnşaatlarda Mevduat Faizi Ve Kur Farkı Gelirleri” Yaklaşım. Yıl. 2 Sayı:17
- KIZILOT, Şükrü : “Yurtiçi İnşaat Taahhüt İşlerinde Sorunlar, Yaklaşım. Yıl.4 Sayı: 43 Temmuz 1996.

KORKMAZ, Öcal : “Kat, Daire,Dükkan, Karşılığı, Başkasının Arsasına İnşaat Yapanların KDV Karşısındaki Durum” Maliye Ve Sigorta Yorumları. Yıl. 11 Sayı:242 15 Şubat 1997.

KORKMAZ, Hasan F. : “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Elde Edilen Faizler Ve Kur Farklarının Vergilendirilme Dönemi” Vergi Dünyası. Sayı: 166 Haziran 1995.

ÖNER, Adil : “Döviz Ve Dövizle Endeksli Olarak Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV” Yaklaşım. Yıl.4, Sayı:43. Temmuz 1996.

PERÇİN, Necati : “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde İşini Bitimi” Vergi Sorunları. S.113 Şubat 1998.

SAYARI, Mehmet : “Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi” Mali Sorunlara Çözüm. Kasım 1985.

SAYARI, Mehmet : “İnşaat Taahhüt Kazançlarına İlişkin Farklı Bir Yaklaşım.” Vergi Sorunları Sayı:103 Nisan 1997.

SEVİG, Veysi : “İnşaat Taahhüt İşlerinde İki Önemli Sorun” Yaklaşım. Yıl.4, Sayı: 43

TOKAT, Yakup : “Özel İnşaat İşlerinin Çeşitli Vergi Kanunları Yönünden Analizi”Maliye Postası yıl. 15, Sayı:334, 1 Ağustos 1994.

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

- TOLU, Abdullah** : “İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV” Maliye Postası. Yıl.15, Sayı:333. 15 Temmuz 1994
- UĞUR, Oktay** : “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma işlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun” Vergi Dünyası Sayı:159, Kasım 1994.

KANUN VE TEBLİĞLER

Borçlar Kanunu

Medeni Kanun

Vergi Usul Kanunu ve Tebliğleri

Kurumlar Vergisi Kanunu ve Tebliğleri

Gelir Vergisi Kanunu ve Tebliğleri

Katma Değer Vergisi Kanunu ve Tebliğleri

Sosyal Sigortalar Kanunu ve Tebliğleri

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri

Danıştay Kararları ve Muktezalar

4325 Sayılı Kalkınmada Öncelikli Yöreler Hk. Kanun

4369 Sayılı Kanun

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

İsim : Mehmet ŞENLİK
Doğum Tarihi : 20.04.1964
Doğum Yeri : Ulubey – UŞAK
Medeni Hali : Evli
Ev Adresi : G.M.K. Bulvarı Yeni mahalle 156. sokak Tece apt.
A blok Kat:3 Daire:5
İş Adresi : Mersin Üniversitesi Mersin Meslek Yüksek Okulu
Çiftlikköy MERSİN
Telefon (ev) : 0 324 359 87 40
Telefon (iş) : 0 324 361 00 00 (10 hat) – 247

EĞİTİM

1991 – 1998 : Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
1981 – 1985 : Gazi Üniversitesi Mesleki Eğitim Fakültesi (Turizm
İşletme)

İŞ DENEYİMİ

1986 – 1997 : Türkiye'nin çeşitli Ticaret Meslek Liselerinde
Muhasebe Öğretmenliği.
1997 – : Mersin Üniversitesi Mersin Meslek Yüksek Okulu
Muhasebe Bölümü Öğretim Görevlisi. Halen bu
göreve devam etmektedir.

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ