



**T.C.
OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**İNŞAAT MUHASEBESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Atilla YÖNDEN

OSMANİYE / 2023

T.C.
OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

İNŞAAT MUHASEBESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Atilla YÖNDEN

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Servet ÖNAL

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Süleyman ERASLAN

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi İsa KILIÇ

OSMANİYE / 2023

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

“İnşaat Muhasebesinin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi” Başlıklı bu çalışma, jürimiz tarafından İŞLETME Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

.....

Başkan: Dr. Öğr. Üyesi Servet ÖNAL
(Danışman)

.....

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Süleyman ERASLAN

.....

Üye: Dr. Öğr. Üyesi İsa KILIÇ

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

.../.../2023

Doç. Dr. Ebru GÜHER
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’ndaki hükümlere tabidir.



T.C.
OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ETİK BEYANI FORMU

FORM
TEZLİ YL-15

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Osmaniye

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım; **İnşaat Muhasebesinin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından**

Değerlendirilmesi başlıklı Yüksek Lisans Tez çalışmamda;

- Sunulan verilerin; gerekli izinleri alınmış ve denetimli laboratuvar koşullarında tarafımdan veya ilgili görevlilerce elde edildiğini ya da izin belgesine dayalı olarak ve kaynak göstermek suretiyle kullanıldığını,
- Kullanılan veriler üzerinde herhangi bir değişiklik veya eksiltme yapılmaksızın etik kurallara uygun olarak işlenip sunulduğunu,
- Maddi veya manevi destek sağlamış olan Kurum, Kuruluş ve kişilere destek türü de belirtilerek, varsa proje protokol numarası ile yoksa ismen Ön Söz/Teşekkür Bölümlerinde yer verildiğini,
- Yararlanılan kaynaklara Tez metni içinde atıf göstermek suretiyle değinildiğini ve bunların Kaynaklar Bölümüne eklendiğini,
- Teknik/Bilimsel Eser niteliği taşıyan Tezin özgün parçalarının bir başka ortamdan kopyalanarak alınmadığını ve bu parçaların bir başka Kurum/Kuruluş bünyesinde akademik amaç veya unvan almak amacıyla hiçbir suretle kullanılmadığını ve bir başkasının kullanmasına izin verilmediğini,
- Burada belirttiğim hususların aksinin tespit edilmesi halinde tüm yasal sorumluluğun şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

...../..... / 2023

İmza

Atilla YÖNDEN

ÖĞRENCİ NO	20221010018
ANABİLİM/ ANA SANAT DALI	İŞLETME
BİLİM/ SANAT DALI	İŞLETME
ENSTİTÜ KAYIT TARİHİ	21/09/ 2022

ÖZET

İNŞAAT MUHASEBESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Atilla YÖNDEN

Yüksek Lisans, İşletme Ana Bilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Servet ÖNAL

Ağustos 2023, 126 sayfa

İnşaat sektörü, ülke ekonomilerinde önemli bir yere sahiptir. Sektörün büyük olması, diğer sektörleri etkileyebilme ve istihdam yaratma kapasitesi düşünüldüğünde alanın kapsamının büyüklüğü daha kolay anlaşılır hale gelmektedir. Bir yapının tüm aşamaları incelendiğinde bir inşaat işi sektörünün 150'den fazla alt sektörünün üretime alınmasını sağlamaktadır. Ayrıca Türkiye'deki inşaat sektöründe kullanılan bir teknik standart olan "TS 500 Yapı İşlerinde İş Güvenliği Talimatını temsil etmektedir. Bu talimat, iş sağlığı ve güvenliği önlemlerini belirleyen bir rehberdir ve inşaat projelerinde uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler ile inşaat faaliyetlerinde bulunan büyük işletmelerin, mali tablolarındaki bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu, mali tabloların kullanıcıları olan; Yerli ve yabancı yatırımcılar, kamu kurumları ve şirketlere finansman sağlayan finans kuruluşları için önemlidir. Doğru ve güvenilir finansal tablolar, yatırımcıların şirketlere yatırım yapmalarını sağlar. İnşaat sektörünün yapısal özelliğinden dolayı muhasebe ve vergi faaliyetleri finansal kaynak sağlayıcıların şirketlere kaynak sağlamasına ve onlara güvenmesine olanak tanımaktadır. Finansal tabloların güvenilirliği, şirketlerin muhasebe sistemlerinde yürürlükte olan muhasebe ve vergi uygulama ve standartlarının doğru entegrasyonu ile mümkün olmaktadır. Bu çalışmada teori ve pratiğin açıklayıcı örneklerle gösterilmesi, inşaat sektöründe muhasebeciler için doğru bir muhasebe sisteminin oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

Bu sektörde yer alan işletmeler, inşaat faaliyetleri süresince üretilen mal ve hizmetlerin muhasebe işlemlerini dahil olduğu muhasebe mevzuatlarına göre yapmak zorundadır. Ancak, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) inşaat sektörüne özgü özel

durumları dikkate almamaktadır. Bu nedenle, inşaat muhasebesi Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirilmelidir. Bu tez, inşaat muhasebesi ile ilgili Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasını ve inşaat sektörüne özgü muhasebe uygulamalarını inceleyecektir. Bu çalışma, inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe uygulamalarını anlamak ve bu sektörde çalışan muhasebecilerin ihtiyaç duydukları bilgiye erişmelerine yardımcı olmak çalışmanın amaçlarından bir tanesidir. Diğer bir amaç ise Türkiye muhasebe standartları (TMS) açısından inşaat sektöründe muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Çalışma, inşaat projelerinin finansal yönetimi, maliyet muhasebesi ve proje değerlendirmesi gibi konuların TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, TMS18 Hasılat Standardı ile nasıl uyumlu hale getirilebileceği üzerine odaklanmaktadır. Ayrıca, sektörde mevcut olan uygulama sorunları ve bu sorunların çözümü için öneriler sunulmaktadır. Çalışma, derleme yöntemi kullanılarak yürütülmüştür ve inşaat muhasebesi alanında yayınlanmış literatürler incelenmiştir. Sonuç olarak, inşaat sektöründe muhasebe uygulamalarının TMS'ye uyumlu hale getirilmesi için öneriler sunulmaktadır.

Anahtar kelimeler: İnşaat Muhasebesi, TMS, İnşaat Sözleşmeleri

ABSTRACT**EVALUATION OF CONSTRUCTION ACCOUNTING
ACCOUNTING STANDARDS OF TURKEY****Atilla YÖNDEN**

Master Thesis, Department of Business
Supervisor: Assist. Prof. Dr. Servet ÖNAL
Agust 2023 126 pages

The construction sector has an important place in the national economy. Considering the size of the sector, its capacity to influence other sectors and create employment, the size of the scope of the field becomes easier to understand. When all the construction processes of a building are examined, it is ensured that more than 150 sub-sectors of the construction sector are put into production. Various practices and laws have been made compulsory in practice. Small and medium-sized enterprises and large enterprises engaged in construction activities, that the information in their financial statements is accurate and reliable, users of the financial statements; It is important for domestic and foreign investors, public institutions and financial institutions that provide financing to companies. Accurate and reliable financial statements enable investors to invest in companies. Due to the structural nature of the construction sector, accounting and tax activities allow financial resource providers to provide resources to companies and to trust them. The reliability of the financial statements is possible with the correct integration of the accounting and tax practices and standards in force in the accounting systems of the companies. Demonstrating theory and practice with explanatory examples in this study will contribute to the creation of an accurate accounting system for accountants in the construction industry.

. Businesses in this sector have to make an accounting of the goods and services produced during the construction activities. However, Turkish Accounting Standards (TMS) do not take into account the special situations specific to the construction sector. Therefore, construction accounting should be evaluated in terms of Turkish Accounting Standards. This thesis will examine the application of Turkish Accounting Standards related to construction accounting and accounting practices specific to the construction sector. One of the aims of this study is to understand the accounting practices of businesses operating in the construction sector and to help accountants working in this

sector access the information they need. Another aim is to evaluate the accounting practices in the construction sector in terms of Turkish accounting standards (TMS). The study focuses on how issues such as financial management of construction projects, cost accounting and project evaluation can be aligned with TAS 11 Construction Contracts Standard, TAS 18 Revenue Standard. In addition, the application problems in the sector and suggestions for the solution of these problems are presented. The study was carried out using the compilation method and the literature published in the field of construction accounting was examined. As a result, suggestions are presented to harmonize accounting practices in the construction industry with TAS.

Keywords: Construction Accounting. TMS. Construction Contracts.



ÖN SÖZ

Değerli okuyucular,

Bu çalışma, inşaat sektörünün önemli bir parçası olan inşaat muhasebesinin Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirilmesini amaçlamaktadır. İnşaat sektörünün hızlı büyümesi, inşaat muhasebesinin önemini daha da arttırmıştır. Bu nedenle, inşaat muhasebesi konusunda Türkiye Muhasebe Standartları açısından bir değerlendirme yapmak önemlidir.

Bu çalışmada, inşaat muhasebesi konusunda Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili önemli bilgiler ve analizler sunulmaktadır. Bu çalışma, inşaat sektöründe çalışanlar ve muhasebe uzmanları için önemli bir kaynak olacaktır. Ayrıca, çalışma inşaat sektörünün maliyetlerinin daha iyi anlaşılmasına ve yönetilmesine katkıda bulunacaktır.

Atilla YÖNDEN

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
ÖN SÖZ.....	vii
KISALTMALAR.....	xiv
TABLolar LİSTESİ.....	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvi

BÖLÜM I GİRİŞ

1.1. Problemin Tespiti.....	2
1.2. Araştırmanın Amacı.....	3
1.3. Araştırmanın Metodolojisi.....	3
1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	4
1.5. Tezin Bölümleri.....	4

BÖLÜM II İNŞAAT İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. İnşaat ile İlgili Kavramsal Çerçeve.....	5
2.2. İnşaat Türleri.....	6
2.2.1. Özel Yapı (Yap Sat) İnşaat İşleri.....	6
2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri.....	7
2.2.3. Kat Karşılığı Yapılan İnşaat İşleri.....	8
2.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti ve İş Akışı.....	9
2.3.1. Sözleşme İmzalanması.....	10
2.3.2. Yapı Ruhsatı Alım Aşaması.....	11

2.3.2. Yapı Ruhsatı Alım Aşaması	11
2.3.2.1. Dilekçe.....	11
2.3.2.2. Taahhütname.....	12
2.3.2.3. Tapu Kayıt Örneği.....	12
2.3.2.4. Vekâletname veya Muvafakatnameler.....	12
2.3.2.5. Mimari Proje.....	13
2.3.2.6. Statik Projeleri.....	13
2.3.2.7. Proje.....	14
2.3.2.8. Yol ve Alt Yapı Katılım Payları Ödeme Belgeleri.....	14
2.3.2.9. Teknik Kontrol İçin İstenecek Belgeler.....	14
2.3.2.10. Müteahhit Yetki Belgesi Alınması.....	15
2.3.2.11. Müteahhide Arsa Payı Devri ve Kat İrtifakının Kurulması.....	15
2.3.2.12 Yapı Kullanım İzin Belgesinin Alınması.....	16
2.4. Konu İle İlgili Literatür Çalışması.....	17

BÖLÜM III

İNŞAAT MUHASEBESİNE YÖNELİK VERGİ UYGULAMALARI

3.1. Kat Karşılığında Yapılan İnşaat İşlerinin Vergisel Yönleri.....	20
3.1.1. İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç.....	20
3.1.2. Ön projeler (Avan Proje).....	21
3.1.3. Kesin Projeler.....	21
3.1.4. Uygulama Projeleri.....	22
3.1.5. Keşif Bedelinin Belirlenmesi.....	22
3.1.6. Fiyatlandırma Yönteminin Belirlenmesi.....	22
3.2. Yüklenicinin Vergi Sorumluluğu.....	22
3.2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Hukuki Niteliği.....	23
3.2.2. Özel İnşaat İşlerinde Vergi.....	23
3.2.3. Arsa Karşılığında Yapılan İnşaat İşlerinin Katma Değer Vergisi.....	23
3.2.4. Arsa Malikinin Yükleniciye Arsayı Devretmesi ve Vergisel Yükümlülüğü.....	24
3.2.5. Binayı Yapanların Vergisel Durumları.....	24

3.2.6. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya �şyeri Teslimi.....	25
3.2.7. Arsa Sahibi Adına Kesilen Yapı Denetim Faturaları ve Harçları.....	25
3.2.8. Tapuda Arsa Maliki Gerçekte Yükleniciye Ait Olan Daire Satışlarında Vergisel Yükümlülüğün Tespiti.....	26
3.2.8.1. Müteahhidin Bağımsız Bölümleri �şletmenin Aktifinde Tutması Hali....	26
3.2.8.2. Müteahhidin Bağımsız Bölümleri �şletmeden çekip, Şahsi Malı Haline Getirmesi Durumunda Olması Gerekenler.....	27
3.3. Arsa Malikinin Vergi Y�k�ml�l�kl�ri.....	28
3.3.1. Arsa malikinin Müteahhide Arsa Devri ve Katma Değer Vergisi.....	28
3.3.2. Kat Karşılığı Alınan Bağımsız Bölümlerin Sahip Olunma Tarihinin Tespiti.	28
3.3.3. Arsa Devrinde Vergi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı.....	29
3.3.4. Arsa Malikinin Yeni Eline Geçen Dairelerin Satışından Elde Ettiğı Kazancın Vergisi.....	30
3.4. M�teahhittin İnşaatı Devam Eden Daire Satışının Vergisi.....	30
3.5. Kat Karşılığı İnşaat �şleriyle İlgili �zelge �zetleri.....	30
3.6. Kat Karşılığı İnşaat �şleri ile İlgili Yargı Kararları.....	31
3.7. Kat Karşılığında Yapılan İnşaat Faaliyetlerinin Muhasebe Kayıt Sistemi.....	32
3.8. Arsa Sahibine Konut Teslimi ve Maliyet Tespiti.....	32
3.9. Hasılatın Paylaşılması Esasına Göre Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti.....	33
3.10. Kat Karşılığı Yapılan İnşaatlara Yönelik �rnek Muhasebe Uygulamaları.....	34
3.11. �şletmenin Aktiflerine Kayıtlı Arsaya Yatırım Nedeniyle İnşaat Yapılması...	38
3.12. �ş Ortallığı ve Konsorsiyum Şeklinde Yapılacak Olan İnşaat Faaliyetleri.....	38
3.13. �ş Ortaklığı.....	38
3.13.1. �ş Ortaklarından Ele Geçen Kâr Paylarının Beyanı.....	39
3.13.2. Konsorsiyum.....	39
3.14. Kiralık Arsaya Yapılacak Yap �şlet Devret Modeli Şeklindeki Faaliyetler.....	39
3.15. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri.....	40
3.15.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergilendirme.....	41

3.15.2. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi-Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi....	41
3.15.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Geçici Vergi.....	42
3.15.4. Vergi Kesintisi Muhasebe Kaydı.....	44
3.15.5. Katma Değer Vergisi.....	45
3.15.6. Katma Değer Vergisi Tevkifatı ve Muhasebe Kayıtları.....	46
3.15.6. Müşterek Giderlerin Dağıtımı.....	47
3.15.7. Amortismanların Dağıtımı.....	50
3.15.8. Çalışılmayan Dönemlerdeki Ortak Amortismanları Dağıtımı	52
3.15.9. Teslimden Sonra Ortaya Çıkan Gelir ve Giderler.....	54
3.16. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Örnek Uygulama.....	55
3.17. Kat Karşılığı İnşaat ve Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri Arasındaki Farklar.....	56
3.18. Ertesi Yıla Devretmeyen İnşaat ve Taahhüt İşleri.....	56
3.19. İnşaat İşlerinde SGK Asgari İşçilik Tespiti.....	57

BÖLÜM IV

İNŞAAT MUHASEBESİNİN TMS'E GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat.....	61
4.1.1. Kapsam.....	61
4.1.2. Sözleşmenin Tanımlanması.....	62
4.1.3. Sözleşmelerin Birleştirilmesi.....	62
4.1.3. Sözleşmeyi Gerçekleştirme Maliyetleri.....	62
4.1.5. Sözleşme Değişiklikleri.....	62
4.1.6. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü.....	63
4.17. Edimler ve Sorumluluklar.....	63
4.2. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.....	63
4.2.1. Standardın Amacı.....	64

4.2.2.Sözleşme Geliri.....	65
4.2.3.Ek ödeme talepleri.....	65
4.2.4.Teşvik Ödemeleri.....	67
4.2.5. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Sonuçlar Vermemesi.....	67
4.2.6. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.....	68
4.2.7. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Uygulama.....	68
4.2.8. Gayrimenkuller İle İlgili İnşaat Anlaşmalarının TMS-18 Hasılat Standardı veyaTMS-11 İnşaat Sözleşmelerinden Hangisi Kapsamına Girdiğinin Belirlenmesi...	69
4.3. TMS-18 Hasılat Standardı.....	70
4.3.1. Hasılat Oluşabilmesi İçin Gerekli Koşullar.....	70
4.3.2.Gayrimenkul İnşasından Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	71
4.3.3.Müteahhidin İnşaat Bitmeden Yaptığı Satışların Hasılat Kaydı.....	71
4.3.4. Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Devri Arsa Sahibi Açısından Hasılat....	71
4.3.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Hasılat.....	72
4.3.5.1. Vergi Kanunlarına Göre Yıllara Yaygın İnşaat.....	73
4.3.5.2. Vergi Kanunlarına Göre Yıllara Yaygın İnşaat.....	74
4.4. TMS-12 Gelir Vergileri Standardı.....	75
4.5. Ertelenen Verginin Sebepleri.....	76
4.6. Yatırımları Destekleyen Yatırım Teşvikleri.....	77
4.7. TMS ve TDMS Göre İnşaat Muhasebesi Kıyaslaması Uygulama Örneği.....	94

BÖLÜM V

SONUÇ VE ÖNERİLER

KAYNAKÇA.....	104
ÖZGEÇMİŞ.....	108

KISALTMALAR

KDV : Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TDMS: Tekdüzen Muhasebe Sistemi

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

BOBİ FRS: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları

KGK: Kamu Gözetimi Kurumu

KKEG: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

KÜMİ FRS: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları

TABLÖLAR LİSTESİ**Sayfa**

Tablo 1. Konu ile İlgili Literatür.....	16
--	----



ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. İş Akış Şeması	10
Şekil 2. İnşaatın İhaleye Çıkması İçin İstenilen Koşullar.....	20



BÖLÜM I

GİRİŞ

Ülkemizde giderek artan nüfusun getirdiği en büyük sorunlardan biri de artan bina vb. inşaat yapıları ihtiyacı olmuştur. Yapılması gereken ticari ve barınma amaçlı yapılar ekonomiye katkı sunmaktadır. Son yıllarda inşaat sektöründe gelişim gözlenmektedir. İnşaat işleri artık tüm dünyada küreselleşmiş yabancılar bizim ülkemizde yapılar inşa ederken bizde başka ülkelerde inşaat işleri yapmakta olduğumuz görülmektedir. Bu bağlamda inşaat işinde hasılatların doğru tespiti ve beyanlarının doğruluğunun incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenlerden dolayı muhasebe ve fonksiyonlarının doğru şekilde analiz edilmesi önemli görülmektedir.

Ancak genel olarak söylemek gerekirse, finansal raporlama standartları zaman zaman güncellenir ve değişikliklere tabi tutulabilir. Bu güncellemeler, işletmelerin gelirlerini doğru bir şekilde belirlemek, iş taahhütlerini ve iş sözleşmelerini hesaplamak için daha etkili yöntemler sunmayı amaçlayabilir. Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin durumuna göre de TMS/TFRS, BOBİ FRS gibi düzenlemeler, daha küçük işletmeler için de çalışmalar yapılmaktadır. Yayınlanan bu standartların daha önceden yerleşik muhasebe uygulamaları ile benzer veya farklı yönleri bulunmaktadır (Kılıç ve Önal, 2021, 193). Bu standartlar, genellikle uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS) veya Türkiye'de kullanılan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) gibi standartlarla uyumlu hale getirilir.

Dünya çapında ekonomik entegrasyonlar giderek artarken ülkemiz de bu entegrasyona dâhil olabilmek için yoğun gayret sarf etmektedir. *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)*'nin kurulmasıyla birlikte bu entegrasyonu sağlamak amacıyla yapılan uyum çalışmaları hız kazanmıştır (Önal ve Kılıç, 2019, s.71). Ülkemizde yayımlanan standartları da KGK yayınlamaktadır. Yeni yayınlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının, hasılatın doğru tespiti için TMS 18 Hasılat standardı ve hizmet stoklarıyla ilgili maddelerin kaldırıldığı TMS 2 Stoklar Standartları'ndan farklı bir yaklaşım sunduğunu ifade etmektedir. Bu standardın finansal durumun hesaplanmasında kişiye düşen yükümlülükleri ele aldığını belirtmektedir Öte yandan, BOBİ (Bilgisayarlı Muhasebe Bilgi Sistemi), FRS (Finansal Raporlama Standartları) ve KÜMİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Rehberi) gibi diğer finansal

standartlarda inşaat ve diğer sözleşmelerle ilgili olarak tamamlanma yüzdesi yönteminin hala uygulandığını ifade etmektedir. Ancak, bu konulardaki güncellemeleri ve uygulamaları öğrenmek için, Türkiye'de geçerli olan TFRS standartlarının resmi yayınlarını, TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) veya SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) gibi yetkili kurumların internet sitelerini veya güncel finansal literatürü takip etmeniz önemlidir. Bu kaynaklar size güncel ve doğru bilgiler sağlayacaktır (Akdoğan, 2007).

İnşaat Muhasebesinin küreleşen ekonomide yani tüm dünyada aynı anlamda analiz edilebilmesi için UFRS bizi belli standartlar sunmaktadır. Bu standartlar muhasebe anlamında kullanıcılara çok büyük kolaylıklar sağlamıştır. İnşaat sektörü günümüzde büyük değişikliklere uğramış değişim alım satım yöntemleri uygulanmaya başlamıştır. Taahhüt karşılığı yapılan işler, kat karşılığı yapılan işler yapılan değişikliklere örnek gösterilebilmektedir. Finansal raporlama standartlarında yapılan güncellemeler muhasebe ve vergi uygulamalarını etkileyebilir ve yeni uygulama ve mevzuat gerektirebilir. Finansal raporlama standartlarındaki değişiklikler, işletmelerin gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları gibi finansal unsurları doğru ve şeffaf bir şekilde raporlamasını sağlamak için yapılmaktadır.

Bu değişiklikler, işletmelerin finansal durumlarını daha doğru bir şekilde yansıtmalarını ve kullanıcıların finansal bilgileri anlamasını kolaylaştırmayı hedefler. Aynı zamanda, vergi mevzuatına da yansiyabilir ve işletmelerin vergi hesaplamalarını etkileyebilir. İşletmelerin, güncel finansal raporlama standartlarına uyum sağlamaları ve gerekli uygulamaları yapabilmeleri için muhasebe ve vergi alanında uzman kişilerle çalışmaları önemlidir. Muhasebe uzmanları ve mali müşavirler, işletmelerin güncel standartlara uygun olarak finansal raporlama yapmaları ve vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmeleri konusunda rehberlik edebilirler. Ayrıca, resmi makamların yayınladığı mevzuatı takip etmek ve bu doğrultuda işlem yapmak da önemlidir.

Finansal raporlama standartlarındaki değişiklikler, muhasebe ve vergi uygulamalarını etkileyebilir ve işletmelere yeni uygulamalar ve mevzuatları benimsemeleri gerekebilir. İşletmelerin uzmanlardan destek alarak güncel standartlara uyum sağlamaları önemlidir.

1.1. Problemin Tespiti

İnşaat muhasebesi konusunda mevcut sorunları ve eksiklikleri Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından değerlendirecektir.

İnşaat sektörü, Türkiye ekonomisi için önemli bir yere sahiptir. Ancak, inşaat muhasebesi konusunda Türkiye'de halen birçok eksiklik mevcuttur. Hasılat Standardı TMS 18 ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamında inşaat muhasebesi düzenlenmiştir, ancak bu standartların uygulanması sırasında birçok zorlukla karşılaşilmektedir. Örneğin, inşaat işletmelerinin mali raporlamalarının yetersizliği, inşaat projelerinin maliyet yönetiminin eksikliği gibi konular mevcuttur.

Bu bölümde, özellikle Türkiye inşaat sektöründe inşaat muhasebesi konusunda mevcut olan sorunlar ve bu sorunların kaynakları irdelenecektir. Ayrıca Hasılat Standardı TMS 18 ve TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin uygulanması sırasındaki zorlukların neler olduğu ve bu zorlukların nasıl aşılabileceği de incelenecektir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Türkiye inşaat sektöründe inşaat muhasebesinin uygulanmasının TMS 18 ve TMS11 kapsamında mevcut olan sorunları ve eksiklikleri ortaya koymak ve bunların çözümü için öneriler sunmaktır. Bu çalışma, inşaat muhasebesi konusunda mevcut durumu incelemeyi ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından inşaat muhasebesinin değerlendirmesini amaç edinmiştir.

1.3. Araştırmanın Metodolojisi

İnşaat Muhasebesinin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından değerlendirilmesi konulu tez için kullanılacak araştırma yöntemlerini ve tekniklerini tanımlayacaktır. Bu araştırmada derleme yöntemi kullanılacaktır.

Derleme yöntemi, mevcut kaynaklardan bilgi toplama yöntemidir (Sak, 2007, s. 260). Bu araştırmada, inşaat muhasebesi konusunda yazılmış kitaplar, makaleler, raporlar, yasal düzenlemeler ve diğer mevcut kaynaklar kullanılacaktır. Bu kaynaklar arasında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), mevzuat, uygulama kılavuzları, yayınlanmış araştırmalar, makaleler ve diğer kaynaklar yer alacaktır. Bu kaynaklar incelenerek, inşaat muhasebesi konusunda mevcut durumun analiz edilmesi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilmesi için öneriler sunulacaktır.

1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırmada kullanılan derleme yöntemi, mevcut kaynaklardan bilgi toplama yöntemi olduğu için, o dönemde yazılmamış veya yayınlanmamış kaynaklar dahil olmayacaktır. Ayrıca, kaynakların tarafsızlığı ve doğruluğu bazı sınırlamalar oluşturabilir.

Ayrıca, çalışma sadece Türkiye'de uygulanan TMS'ler üzerinde odaklanmış olacaktır ve dolayısıyla, diğer ülkelerde uygulanan standartların etkisi değerlendirilmemiş olacaktır.

1.5. Tezin Bölümleri

Birinci bölümde İnşaat ile ilgili terim ve kavramlardan bahsedilip işlerin faaliyet akış süreçleri hakkında bilgi verilmektedir.

İkinci bölümde inşaat sektörünün de kullanılan muhasebe uygulamaları muhasebe standartları çerçevesinde ilerleyen muhasebe sürecini örneklerle anlaşılır hale getirip anlatılmaktadır.

Üçüncü bölümde konu ile ilgili alan taraması yapılmış, uluslararası muhasebe standartlarına değinilmiş olup konu ile ilgili olan 11-12-18 numaraları standartların önemine değinilmiştir. Ayrıca İnşaat işleri ve taahhütleri hakkında kavramlara yer verilmiştir. Ayrıca yukarıda belirtildiği gibi TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına yer verilmiştir.

Diğer Bölümlerde ise inşaat muhasebesi ile ilgili muhasebe işlemlerin standartlara göre nasıl uygulandığını gösteren örnek olaylar üzerine durulmaktadır.

BÖLÜM II

İNŞAAT İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İnşaat muhasebesi, inşaat sektöründe yapılan faaliyetlerin maliyetlerinin takip edilmesi, denetlenmesi ve yönetilmesini içeren bir süreçtir. İnşaat muhasebesi, inşaat projelerinin maliyet yönetimi, nakit akışı yönetimi, performans ölçümü ve raporlaması gibi konuları içermektedir.

Bu Bölümde kavramsal çerçevede, inşaat muhasebesi, inşaat projelerinin maliyet yönetimi, nakit akışı yönetimi, performans ölçümü ve raporlaması gibi konuları içermektedir. İnşaat muhasebesi, inşaat projelerinin maliyet yönetimi, nakit akışı yönetimi, performans ölçümü ve raporlaması gibi konuları içermektedir. Ayrıca, inşaat muhasebesi, proje maliyetlerinin tahmini, gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılması, maliyetlerin denetlenmesi ve yönetilmesi gibi konuları içermektedir.

İnşaat muhasebesi, inşaat projelerinin maliyet yönetimi, nakit akışı yönetimi, performans ölçümü ve raporlaması gibi konuları içermektedir. İnşaat muhasebesi, proje maliyetlerinin tahmini, gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılması, maliyetlerin denetlenmesi ve yönetilmesi gibi konuları içermektedir. Ayrıca, inşaat muhasebesi, proje maliyetlerinin tahmini, gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılması, maliyetlerin denetlenmesi ve yönetilmesi gibi konuları içermektedir.

2.1. İnşaat ile İlgili Kavramsal Çerçeve

Türk Dil Kurumu İnşaat kelimesini “Yapım, Yapma İşi” şeklinde tanımlamaktadır. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı inşaat kelimesini her türlü bina yol tesis, hastane liman, bina, dükkân alt geçit üst geçit etüt proje vb. gibi her türlü yapım yapıcılık bakım onarım faaliyetleri olarak tanımlamaktadır.

Üretim işi olarak tanımlanan inşaat ilk madde ve malzeme kullanılarak bir arazi veya arsa üzerine oturtulan yapının yeni bir ürüne dönüşmesi olarak nitelendirilmektedir. Başka bir kaynakta ise inşaat kavramı fiziksel bir varlığın üzerinde değişiklik yapıp değerini artırılarak yarı mamulleri tam kullanılabilecek mamullere dönüşmesidir şeklinde ifade edilmektedir (Kobu, 1996, s. 1).

İnşaatlar yapılış amaçlarına göre çeşitlere ayrılırlar. Bu amaçlar aşağıdaki gibi Hasılat tanımları: Her yapı türü için hasılatın nasıl tanımlandığı belirlenebilir. Örneğin, oteller için oda kiralaması, hastaneler için sağlık hizmetleri, ticaret yapıları için satış gelirleri gibi farklı hasılat kalemleri tanımlanabilir.

Maliyet yönetimi: Her yapı türü için özgün maliyet yönetimi yöntemleri belirlenebilir. Örneğin, konaklama amacı güden yapılar için oda temizliği, tüketilen malzemeler gibi maliyet kalemleri özel olarak takip edilebilir.

Vergi düzenlemeleri: İlgili yapı türleri için vergi mevzuatının özel düzenlemeleri dikkate alınabilir. Örneğin, bazı sosyal amacı güden yapılar vergi avantajlarından yararlanabilir ve bu durumlar finansal raporlamaya yansıtılabilir.

İnşaat sözleşmeleri: Her yapı türü için özgün inşaat sözleşmeleri düzenlenebilir. Sözleşmelerde, yapı türüne özgü hasılat ve maliyet unsurları, tamamlanma yüzdesi yöntemi gibi özel hesaplama yöntemleri belirlenebilir (Karadağ, 2021, s. 17).

2.2. İnşaat Türleri

Özel Yapı (Yap Sat) İnşaatlar, İnşaat Taahhüt işleri, Kat Karşılığı Yapılan inşaat işleri olmak üzere üç bölümde incelenmektedir.

2.2.1. Özel Yapı (Yap Sat) İnşaat İşleri

Kâr amacı güderek oluşturulan firmaların, şirketlerin başkalarının ya da kendilerine ait arazi veya arsa üzerine işyeri konut daire veya ticari yapılar yapması ve yapılan yapıların satışa sunulması olarak tanımlanmaktadır. Satış işleminin toptan ya da perakende yapılması işin türünü vasfını değiştirmez. Bu tür firmalarda gerçek anlamda bir üretim fonksiyonu mevcuttur. Üretim gerçekleşirken çeşitli iş makineleri ve insan gücü kullanılmaktadır. Üretilmiş olan konut daire ya da işyerleri total maliyetlerinin belirlenmesi için VUK'nın 275. maddesindeki düzenleme kullanılmaktadır. Kişilerin satmak veya kullanmak amacıyla yaptığı yapılara özel inşaat denmektedir. Bu yapıların hangi amaçla yapıldığının pek bir önemi olmamaktadır. Özel İnşaatlar Başkalarının taahhüdüne bakılarak yapılabilmektedir. Bu tür inşaatlarda arsanın temini iki şekilde yapılmaktadır (Şenlik, 2011, s. 41). Birinci olarak kişinin kendi finansman gücüyle arsanın satın alınması yöntemidir. Başka bir yöntem ise kat karşılığı arsanın;

- Sözleşme şartlarına göre pay verilmesi,
- Üçüncü kişi veya kişiler ile sözleşme yapılması,
- Arsanın başka bir kişiye ait olmak şartıyla, arsa sahibine düşecek olan bağımsız bölümleri temel alarak işlem yapılmaktadır.

Kat karşılığı yapılan inşaat yapıları, eser sözleşmeleri temelinde gerçekleşen işlemlerdir. Bu sözleşmeler, bir arsa sahibi ile yüklenici arasında yapılır ve yükleniciye, aldığı arsa karşılığında belli bir yapıyı inşa etme yükümlülüğü getirir. Yüklenici, tüm masrafları üstlenerek inşaatı gerçekleştirir ve arsa sahibine yapının bir kısmını teslim eder. Eser sözleşmesi, yapının yapılma aşamalarını ve arsa sahibinin haklarını belirleyen bir hukuki dayanağa sahiptir. Bu sözleşme, yüklenicinin inşaat sürecini yönetmesini, süresini belirlemesini ve yapının niteliklerini belirlemesini sağlar. Arsa sahibi, sözleşmede belirtilen şartlar karşılığında yapıyı tamamlanmış bir şekilde teslim alır.

Bu durumda, kat karşılığı yapılan inşaat yapıları hem eser sözleşmesi hem de taşınmaz satış sözleşmesi özelliklerini taşıyan çift taraflı karma sözleşmelerdir. Eser sözleşmesi, yüklenici ve arsa sahibi arasındaki inşaat sürecini ve yüklenicinin taahhütlerini düzenlerken, taşınmaz satış sözleşmesi ise arsa sahibinin arsa payı karşılığında yapıyı satın almasını ve mülkiyet haklarını belirler.

Bu karma sözleşme yapısı, kat karşılığı yapılan inşaatların hukuki ve mali yönlerini düzenlemekte önemli bir rol oynar ve tarafların haklarını ve yükümlülüklerini korur. Sözleşmenin detayları, inşaat projelerinin karmaşıklığı ve taraflar arasındaki anlaşmazlıkları önlemek için dikkatlice belirlenmelidir (Selimoğlu, 2010, s. 1).

2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri

Taahhüt gerçek ve tüzel kişilere sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak veya kendi adına yapılabilirken bazı durumlarda iş bitimine kadar yüklenici olmak koşuluyla yapılabilir. Örneğin arsanızı bir müteahhitte verdiniz aranızda sözleşme yaptınız bu müteahhit bu işin bitimine kadar yüklenici vasfındadır ve işin bitiminden sorumludur. İşin bitiminin taahhüt edilmiştir. Burada işin yapımını üstlenen kişiye müteahhit işi yaptıran kişiye iş sahibi denilmektedir. Taahhüt işleri Yıllara Yaygın ve Yıllara Yaygın olmayan İnşaat Taahhüt Onarım İşleri olmak üzere iki kısımda incelenmektedir (Kızılot, 2012, s. 25).

Sâri İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri: İşin bitim süresi bir yıldan fazla olan işler yıllara

yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak adlandırılmaktadır. Burada bahsi geçen bir yıl ifadesi 12 ayı kapsamamaktadır. Örneğin firma işe 1 ocakta başlayıp 31 aralıkta işi bitiriyorsa bu yıllara yaygın taahhüt onarım işi olmaz. Çünkü aynı hesap dönemi içinde işe başlayıp bitmiştir. Fakat 1 eylülde işe başlayıp gelecek yılın nisan ayında iş bitimi yapıldıysa bu durumda farklı iki hesap dönemini kapsadığı için yıllara yaygın inşaat taahhüt onarım işi sayılmaktadır. İnşaatın bitim süresi on iki aydan az olabilir fakat iki hesap döneminin kapsadığı için yıllara yaygın inşaat taahhüt onarım işleri olarak ifade edilmektedir (Şenlik, 2011, s. 25). Muhasebenin dönemsellik kavramı gereği bu hesapların işleyişi yukarda anlatıldığı gibi olmaktadır.

Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri: Bu ifadede anlatılmak istenen bir hesap dönemi içinde işin bitmesidir (Sayan, 2004, s. 65).

Yıllara yaygın inşaat işleri süreç olarak ele alındığında, yapılacak olan işlem basamakları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ekergil, 2013, s. 7).

- ✓ İşin başlamasına ilişkin işlemler,
- ✓ İnşaatın yapım onarım maliyetleri,
- ✓ İşçiliğe ait uygulanan asgari uygulamalar,
- ✓ Direkt olan diğer giderler,
- ✓ Verilen Avanslar,
- ✓ Taşeron firmalara ait diğer giderler,
- ✓ Ortaklara ve diğer katılımcılara olan giderlerin dağıtım süreci,
- ✓ Avans mahsupları,
- ✓ Hak edişlerin hazırlanması,
- ✓ Hizmet ve üretim maliyetlerinin de hesaba katılması şeklindedir

2.2.3. Kat Karşılığı Yapılan İnşaat İşleri

İnşaat yapım işleri genelde kat karşılığı ve arsa karşılığı yapılmaktadır. Arsa karşılığı yapılan inşaat işlerinde arsa sahibi ve müteahhit arasında bir hasılat sözleşmesi

imzalanmakta başlangıçta bir bedel ödenmemekte, ödeme inşaat bitiminde arsaya yapılan binanın bağımsız bölümlerinin satışından elde edilen gelirin belli bir yüzdesi arsa sahibine verilerek yapılmaktadır. Bu yüzde genelde hasılat sözleşmesinde belirtilmektedir. Kat karşılığı yapılan inşaat yapım işleri ise arsa sahibi iş bitiminde yapılan konut ya da ticari yapıdan daire veya dükkân alması şeklinde yorumlanmaktadır. Bir çeşit değiş tokuş işlemidir (Şenlik, 2011, s. 797). Danıştay hukuk dairesi tarafından kat karşılığına binaen arsa verilmesin konusuna değinen kararında, “arsa karşılığı inşaat sözleşmesi” kavramını kullanmaktadır. Diğer bir yargı dairesi olan Yargıtay bu konudaki kararında, bu tür sözleşmeler, genellikle taşınmaz satış vaadi sözleşmesi ve istisna akdi sözleşmeleri şeklinde iki çeşit sözleşmeyi içermektedir. Taşınmaz satış vaadi sözleşmesi, arsa sahibinin taşınmazın satışını vaat ettiği bir sözleşme türüdür. Müteahhit ise bu taşınmazı satın almayı vaat etmektedir.

Bu sözleşme kapsamında, müteahhit para ödemesi yerine yapının bir bölümünü arsa sahibine teslim etmekle yükümlüdür. Bu durum, istisna akdinin varlığından bahsetmeye olanak tanır. Yani, arsa sahibi yapılan binanın bir kısmını alarak karşılığında arsanın satışını vaat ettiği için, ödemelerin kısmen veya tamamen yapının tamamlanmasına bağlı olması gibi istisnai bir durum söz konusu olabilir.

Bu sözleşme yapıları, arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkiyi düzenleyerek taşınmazın inşa sürecini ve mülkiyet devrini belirlemektedir. İstisna akdinin varlığı, özellikle mali ve hukuki açıdan dikkatlice ele alınması gereken bir konudur. Taraflar arasındaki hak ve yükümlülüklerin net bir şekilde tanımlanması ve sözleşmenin ayrıntılarına dikkat edilmesi önemlidir. Profesyonel danışmanlık hizmetlerinden faydalanmak, bu tür sözleşmelerin doğru bir şekilde hazırlanması ve uygulanması için önemlidir.

2.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti ve İş Akışı

Konu ile ilgili belirtilmiş iş akış süreci aşağıdaki şekilde anlatılmaktadır. Şekilden sonra süreçlere ayrıntılı olarak değinilmektedir.



Şekil 1. İş akış şeması

Kaynak: (Akdoğan, 2022)

2.3.1. Sözleşme İmzalanması

Sözleşme imzalanması, çoğu zaman zorunluluk arz etmiş olsa da burada amaç hem müteahhittin hem arsa sahibinin, konuşulan şeylerden haberdar olması, konuşulanların yazıya dökülerek hukuk güvencesi altına alınarak sonradan çıkacak sorunların önüne geçmektir. Ayrıca gayrimenkul satışı ve satış vaadi sözleşmesi hukuki maddelere dayandırılarak yapıldığından resmi şekilde yapılmadığında geçerli sayılmamaktadır. Resmi nitelik kazandırma işlemi noterler tarafından yapılmaktadır. Bu sözleşmeler noter tarafından hazırlanmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken şey kişiler sözleşmeyi kendi aralarında düzenlenmeyecek, noterde düzenlettirecek olmasıdır. Noter tarafından onaylanan değil noter tarafından düzenlenen şekilde olduğu zaman sözleşme geçerli olacaktır. Kısacası sözleşmenin noter tarafından hazırlanması hukuken kabul görmektedir (İşbora, 2009, s. 7).

2.3.2. Yapı Ruhsatı Alım Aşaması

Doğru, bir binanın yapımı için öncelikle yapım izni almak gerekmektedir. Yapım izni için arsa sahibi veya onun vekalet verdiği kişi, ilgili Tapu ve Kadastro Müdürlüklerine ve ilgili belediyelere başvurmalıdır. Bu başvuruda aşağıdaki belgeler genellikle istenmektedir:

İmar durumu belgesi: İlgili belediyeden alınan ve parselle ilgili imar durumunu gösteren belgedir. Bu belgenin süresi genellikle 1 yıldan daha kısa olmalıdır.

Güncel tapu takdiri: Son 1 ay içerisinde alınmış, arsanın tapu bilgilerini içeren belgedir.

Ruhsat başvuru dilekçesi: Yapı ruhsatı için yapılan resmi başvurunun dilekçe şeklinde yapılması gerekmektedir. Ayrıca, eğer varsa tüm maliklerin vekâletnameleri de eklenmelidir.

Zemin etüt raporu: Parselin içinde bulunduğu alanı ve zemin koşullarını inceleyen bir rapordur. Bu rapor, genellikle mühendisler tarafından hazırlanmaktadır.

Geoteknik rapor: Yapının zemin etüt raporuyla birlikte, temel ve yapı güvenliğiyle ilgili daha detaylı bilgiler sunan bir rapordur. Genellikle uzmanlar tarafından hazırlanır. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/03/20190309-5-1.docx>, 2023).

Bu belgelerin yanı sıra, belediyeler veya ilgili valilik birimleri tarafından yapı ruhsatı almak için istenen diğer belgeler de olabilir. Bu belgelerin sunulması, yapı ruhsatının alınabilmesi için zorunludur. Yapı ruhsatı, inşaatın başlaması için gereken yasal izni sağlar ve yapı sürecinde belediye tarafından yapılan denetimleri ve kuralları takip etmek gereklidir (İşbora, 2009, s.28).

2.3.2.1. Dilekçe

Dilekçe yazmak, bir inşaata yönelik talepleri belirtmek amacıyla kullanılan bir yazılı başvuru şeklidir. İnşaatın yapılması planlanan bölgenin hudutları içerisindeki ilçe yönetimine sunulmak üzere yazılan bir izin talep metnidir. Dilekçe, belirli bir konuda istek, başvuru veya taleplerin resmi olarak iletilmesini sağlar.

Dilekçe, genellikle aşağıdaki unsurları içermelidir:

Başlık: Dilekçenin ne konuda olduğunu açıkça belirten bir başlık kısmı bulunmalıdır. Örneğin, "İnşaat İzin Talebi" gibi.

Tarih ve hitap: Dilekçenin yazıldığı tarihin ve ilgili merciye hitap eden bir ifadenin belirtilmesi gerekmektedir. Örneğin, "Sayın İlçe Yönetimi" gibi.

Giriş: Dilekçenin amacını, talebin ne olduğunu ve neden yapıldığını açıklayan bir giriş kısmı bulunmalıdır. İnşaatın ne tür bir yapı olacağı, neden ve hangi amaçla yapılmak istendiği gibi bilgiler verilmelidir.

Talep: Dilekçenin ana kısmı, talebin açıkça belirtildiği bölümdür. İnşaatın yapılması için gerekli izin talebi ve bu iznin neden gerektiği açıklanmalıdır. Ayrıca, jeolojik rapor gibi gerekli belgelerin de talep edildiği belirtilmelidir.

Sonuç ve imza: Dilekçenin sonunda, talebin yeniden vurgulandığı bir sonuç bölümü olmalıdır. Dilekçeyi yazan kişinin adı, iletişim bilgileri ve imzası da eklenmelidir. Dilekçenin eklerinde parsel durumunu gösteren jeolojik rapor gibi gerekli belgelerin yer alması, talebin detaylı ve güçlü bir şekilde desteklendiğini göstermektedir. Bu belgeler, inşaatın çevresel etkilerini, zemin durumunu ve güvenlik önlemlerini değerlendiren teknik bilgileri içerir.

Dilekçe yazarken, resmi bir dille ve net bir şekilde ifade etmeye dikkat etmek önemlidir. İlgili belediye veya ilçe yönetiminin belirlediği formata uygun olarak dilekçe hazırlanmalı ve gerekli eklerle birlikte sunulmalıdır. Ayrıca, dilekçenin teslim tarihi ve gerekirse başvuru numarası gibi bilgileri not etmek ve gerekli kopyaları saklamak da önemlidir.

2.3.2.2. Taahhütname

Taahhütname, yapıya ait olarak getirilecek hukuki maddeleri gösteren bir vesikadır. Bu belgede gerçek veya tüzel kişilerin hukuki sorumlulukları, arsa sahibinin müteahhitten istedikleri ve müteahhitten arsa sahibinden istedikleri maddeler yer almaktadır.

2.3.2.3. Tapu Kayıt Örneği

Bu binayı yaptıracak olan kişiye arsanın gerçek sahibi olduğunu gösteren vesika olarak tanımlanmaktadır.

2.3.2.4. Vekâletname veya Muvafakatnameler

Vekâletname veya muvafakatnameler, bir kişinin başka bir kişiye veya kuruma belirli bir yetki veya izin vermek amacıyla yazdığı resmî belgelerdir. İnşaat sürecinde de vekâletname veya muvafakatnameler kullanılabilir. İş sahibi veya arsa sahibi, belirli bir

işlem veya görevi yerine getirmek için başka bir kişiye yetki vermek veya onay vermek istediğinde bu belgeler kullanılır.

Vekâletname: Vekâletname, bir kişinin başka bir kişiye, belirli eylemleri yerine getirme yetkisi verdiğini belirten bir belgedir. İnşaat sürecinde, arsa sahibi veya iş sahibi, inşaatla ilgili işlemleri yerine getirmek üzere bir müteahhite, avukata veya diğer yetkililere vekâletname verebilir. Bu belge, vekilin adını, görevlerini ve süresini belirtir.

Muvafakatname: Muvafakatname, bir kişinin veya tarafların, belirli bir eylem veya işlemi yapmak veya başka bir kişinin bu eylemi yapmasına izin vermek için resmi olarak onay verdiğini belirten bir belgedir. İnşaat sürecinde, arsa sahibi veya iş sahibi, müteahhitin belirli bir eylemi gerçekleştirmesine veya inşaat sürecinde değişiklik yapmasına izin vermek için muvafakatname verebilir. Bu belge, onay verilen eylemi veya değişikliği ayrıntılı olarak açıklar.

Vekâletname veya muvafakatname genellikle belirli bir süre veya işlemle sınırlı olabilir. Bu belgeler, yetkili kişilerin inşaat sürecinde gereken işlemleri yapmalarını veya değişiklikleri gerçekleştirmelerini sağlar. Her iki belge de resmi bir şekilde hazırlanmalı, imzalanmalı ve gerektiğinde noter onayı alınmalıdır.

İnşaat sürecinde vekâletname veya muvafakatname kullanırken, yetki veren tarafın dikkatli olması önemlidir. Belgelerin içeriği ve kapsamı dikkatlice belirlenmeli ve yetkilendirilen kişinin sorumlulukları ve sınırlamaları net bir şekilde ifade edilmelidir. Ayrıca, belgelerin geçerlilik süresi, iptal koşulları ve diğer önemli detaylar da belirtilmelidir.

2.3.2.5. Mimari Proje

Binanın bağımsız ve diğer bölümlerini ve ölçümlerini gösteren vaziyet plânı, bodrum katı ve diğer birimleri gösteren belgeye mimari proje, denilmektedir. Sadece mimarlar tarafından çizilebilir projelerdir.

2.3.2.6. Statik Projeleri

Statik proje, yapı inşaatında önemli bir aşamadır ve yapının dayanıklılığı ve güvenliği için büyük önem taşır. Bu projeler, inşaat mühendisleri tarafından hazırlanır ve yapının taşıyıcı sistemlerini gösterir. Ayrıca yapı elemanlarının hesaplarını içerir.

Statik projeler, yapı büyüklüğüne, ölçümlere ve dayanıklılığa uygun olarak hazırlanır.

İnşaat mühendisleri, mimari projeyi dikkate alarak yapıya uygun taşıyıcı sistemleri belirler ve bu sistemleri detaylandırır. Projelerde kullanılacak yapı elemanları, hesaplamalarla belirlenir ve projeye dahil edilir.

Hazırlanan statik projeler, Bakanlıkça belirlenen "Zemin ve Temel Etüdü" raporlarına uygun olarak yapılmalıdır. Bu raporlar, zeminin özelliklerini ve temel tasarımıyla ilgili bilgileri içerir. Bu nedenle, statik projelerin zemin etüt raporlarına uygun olarak hazırlanması önemlidir.

Yapı ruhsatı başvurusu sırasında, inşa edilecek binanın türüne bağlı olarak "Afet Bölgelerinde Yapılacak Yapılar Hakkında Yönetmelik" maddelerine uygun statik projeler ve zemin etüt raporları, mimari proje ile birleştirilmiş olarak ilgili ilçe belediyesine sunulmalıdır. Genellikle belediyeler, statik projenin ozalit halinde en az 5 örneğini talep eder.

Bu şekilde, statik projelerin belediye tarafından incelenerek onaylanması sağlanır ve inşaat süreci başlatılabilir. Statik projeler, yapının güvenliği ve dayanıklılığı için önemli bir rol oynar ve yapı inşaatının başarılı bir şekilde tamamlanabilmesi için titizlikle hazırlanmalı ve uygulanmalıdır (İşbora, 2009, s. 28).

2.3.2.7. Proje

Binanın fiziki donanımlarını elektrik su doğalgaz tesisat gibi teknik gereksinimlerini karşılamak adına yapılan hesaplamaları ve donanımların bina içindeki yerlerini gösteren proje ve belgelerdir. Tekniğe dayalı olan bu proje olmazsa olmazlardandır.

2.3.2.8. Yol ve Alt Yapı Katılım Payları Ödeme Belgeleri

Bina ya da yapıya başlanabilmesi için ilgili olan belediyenin fen işleri Müdürlüğü'ne yatırılmış olan, katılım payı dekontu, kanalizasyon ve buna benzer, alt yapı birimlerine ait harçlara ait birtakım belgelerden oluşmaktadır.

2.3.2.9. Teknik Kontrol İçin İstenecek Belgeler

İlgili belediyeler, yapı ruhsatı başvurusu sırasında çeşitli teknik belgeleri talep edebilir. Bu belgeler, yapının bulunduğu bölgenin yerleşim planına uygunluğunu ve

teknik detayları göstermek amacıyla istenir.

Bu belgeler arasında, aplikasyonu gösteren belge yer alır. Aplikasyon belgesi, yapının arazi üzerindeki konumunu ve sınırlarını gösteren bir belgedir. Aynı zamanda bağımsız alan ve bölümlerin listesini içerebilir, örneğin dairelerin veya ticari birimlerin metrekaresi cinsinden alanlarını belirtir.

İstendiği durumlarda, bitişik parsellerde bulunan yapıların resmi veya krokisi de talep edilebilir. Bu belge, yapının çevresindeki diğer yapılarla ilişkisini ve komşu binalara olan mesafelerini gösterir.

Çatı planı da teknik belgeler arasında yer alabilir. Bu belge, yapının çatı detaylarını, eğimini, malzeme kullanımını ve diğer ilgili bilgileri gösterir.

İlgili belediyeler, bu teknik belgeleri isteyerek, yapının plana ve yönetmeliklere uygun olduğunu ve teknik gereklilikleri karşıladığını doğrulamayı amaçlar. Bu belgelerin sunulması, yapı ruhsatının verilmesi sürecinde önemlidir ve inşaatın başlamadan önce belediye tarafından incelenerek onaylanması gerekmektedir.

2.3.2.10. Müteahhit Yetki Belgesi Alınması

Müteahhit olarak çalışmak isteyenler müteahhitlik belgesi almalıdır. Ruhsatsız çalışan müteahhitler cezalandırılır, bu nedenle bu belge çok önemlidir. Yapı müteahhitliği yetki belgesi numarası almanın ilk adımı Çevre ve Şehircilik Bakanlığı İl Müdürlüklerine başvuru yapmaktır. Konuya ilişkin formların adaylar tarafından doldurulması gerekmektedir. Formların bir dilekçe ile teslim edilmesi gerekmektedir. İbraz edilen belgeler kurum tarafından incelendikten sonra bu belgenin alınması gerekmektedir (<https://webdosya.csb.gov.tr/db/kayseri/icerikler/muteahhitlik--8230-54448-20210823100459.pdf> 2023).

2.3.2.11. Müteahhide Arsa Payı Devri ve Kat İrtifakının Kurulması

Arsa sahibinin yerine müteahhit tarafından konut veya iş yeri yapılırken, arsa sahibi, ilgili sözleşme ile müteahhide verilecek bağımsız bölümlerin arsa payları üzerinde kat irtifakı (paylaşımı) tesis etmiş olup kat mülkiyetine dönüşmüş olmaktadır. Devir için vekâletname verir ama şahısta kalmasını istediği bağımsız bölümlerin arsa payları kişinin mülkiyetinde kalır. Arsa sahipleri, binanın satışı sırasında müteahhit adına müteahhit alıcılarına tapu devrini yapar. Kat irtifakı müteahhitler tarafından kalan kısımların üçüncü

şahıslara satılması için kullanılabilir (Sayarı, 2004, s.74).

2.3.2.12 Yapı Kullanım İzin Belgesinin Alınması

Bu Belge inşaatın başladığı ilçe içindeki belediyeden alınabilmektedir. Yapı Kullanma izni alınabilmesi için yapının aplikasyonu, temel, su basmanı, ısı yalıtımı ve kaba inşaat izinlerinin alınmış ve olması gerekmektedir. Tamamlanması zorunlu olan durumlar tamam olmadığı durumlarda Yapı Kullanım İzni verilmez. Yapılan başvuru sonucunda teknik personel incelemelere başlamaktadır. Yapıda herhangi sorun olmadığı takdirde Yapı Denetim kuruluşu tarafından uygunluk raporları alınmaktadır (<https://webdosya.csb.gov.tr/db/meslekihizmetler/haberler/yapi-ruhsati-yapi-kullanma--z-n-belges--surecler--20220328101647.pdf>.2023).

2.4. Konu ile İlgili Literatür Çalışması

Tablo 1:

Konu ile İlgili Literatür

Çalışmanın Adı	Yılı	Amacı	Yazarı
Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve Tms-11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” Açısından Değerlendirilmesi	2012	Çalışmanın Amacı, Yapımı Bir Hesap Döneminden Uzun Süren Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Dönem Gelirinin Saptanması ve Maliyetlerin Tespit Edilmesinin Son Derece Önemli Olduğunu Vurgulamaktır. Ayrıca, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Finansal Raporlama Standartlarının Zorunlu Hale Gelmesi Nedeniyle, İnşaat Faaliyetinin Önemli Bir Parçası Olan Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetini, Uygulanmakta Olan Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu İle Tms-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirmektir.	Çatıkkaş,Ö
Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi	2013	Çalışmanın Amacı; Türkiye Örneğindeki İnşaat Taahhüt İşletmelerine Ait Finansal Raporların Bilgi Verme Niteliğinin Artırılmasında, Etkin Bir Finansal Sunumun Nasıl Olması Gerektiğine İlişkin Değerlendirmeler Yapmak ve Bazı Önerilerde Bulunmaktır.	Küçük, E
Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri Ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama	2018	Bu Çalışmada, Türkiye’deki İnşaat Taahhüt İşletmelerinin Vergi Mevzuatı İle Muhasebe Standartları Uygulamalarının Farklılığı Üzerinde Durulmakta ve Bu Farklılığın Dönem Karlılığı ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisinin Açıklanması Amaçlanmıştır.	Gücenme Gençoğlu, Ü. & İşseveroğlu, G.

Tablo 1 (Devamı)			
UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Raporlanması	2018	İnşaat Sektöründe Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Konusunda UMS 11 (Uluslararası Muhasebe Standartları-11) Türkiye'deki Uygulamalardan Farklı Birkaç Uygulama Ön Görmesine Rağmen, Genel Olarak Muhasebe Standartlarının Tanımının Yapıldığı Bir Çalışmanın Tamamlanmasıdır. Çalışmada, UMS 11'in Yıllara Yaygın İnşaat İşlemlerinin Farklı Aşamalarında Raporlanmaya Esas Örnek Muhasebe Uygulamalarına da Yer Verilmiştir.	Çemberlitaş, İ. & Şeker, K
İnşaat Sözleşmelerinden Kaynaklanan Gelir ve Maliyet Farklılıklarının Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Açısından İncelenmesi ve Muhasebeye Yansıması Üzerine Örnek Bir Uygulama	2019	Bu Çalışmanın Amacı Ülkemizde Özel Vergilendirme Düzenine Tabi Tutulan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerine İlişkin Gelir ve Giderlerin Vergilendirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Ortaya Çıkan Farklılıkların Ortaya Konulmasıdır.	Güney, S
İnşaat Muhasebesi Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu, TMS11 Ve TFRS 15 Standartları Açısından İncelenmesi	2021	Bu Çalışmanın Amacı, Ülkemizde Son Yıllarda Önemli Bir Yer Tutan Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerine Ait Finansal İşlemleri Vergi Usul Kanunu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Ve TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kapsamında İncelemektir.	Karadağ, N. & Demir, M.
İnşaat Finansmanı ve Muhasebesi: Bir İnceleme	2021	Çalışmanın Amacı, İnşaat Endüstrisinin Önemli Bir Bileşeni Olan Finansın Vurgulandığı Ve Projenin Başlaması İçin Finansmanın Olmazsa Olmaz Olduğu İfade Edilmiştir. Aynı Zamanda, Finansın Kaynağı ve Mevcut Finansın Nasıl Yönetileceği Ve İzleneceği De Önemlidir. Finans Takibinde Nakit Akışı Kullanılırken, Muhasebe Yönetimi de Önceliklidir.	Bhadeshiya, Rahul Nitinbhai

Tablo 1 (Devamı)

Konut İnşasında Finansal Kaynaklar: Muhasebe ve Raporlama Yönü	2021	Bu Çalışmanın Amacı, Bilimsel Literatürde "Finansal Kaynaklar" Teriminin Farklı Tanımlarına Rağmen Henüz Standartlaşmış Bir Yaklaşım Olmadığını Belirtmektir.	Gumenna-Deriy, Mariia
Muhasebe Bilişiminin İnşasında Modeller Dijital İkiye Dayalı Dönüşüm	2022	Bu Çalışmanın Amacı, İnşaat Muhasebesinin Bilgi Teknolojisi İle İnşaat Firmalarının Finansal Muhasebeden Grup Yönetimine Ve Karar Destek Süreçlerine Odaklanacak Şekilde Dönüşümü İçin Etkili Bir Araç Olduğunu Belirtmektedir.	Liu,J
UFRS 15 İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi Uygulaması	2022	Bu Çalışmanın Amacı, IFRS 15 Uygulamasının İnşaat Sözleşmeleri Altında Gelir Muhasebesi İçin Oluşturduğu Sorunlara Odaklanmaktadır.	Bubnovskaya, Tatyana. V.

BÖLÜM III

İNŞAAT MUHASEBESİNE YÖNELİK VERGİ UYGULAMALARI

3.1. Kat Karşılığında Yapılan İnşaat İşlerinin Vergisel Yönleri

Kat karşılığında yapılan inşaat işleri, vergi yönünden birkaç farklı yönden incelenebilir. Öncelikle, inşaat malzemeleri ve hizmetleri için KDV mükellefleri tarafından ödenmesi gereken bir vergidir. Ayrıca, inşaat işlerinden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisi veya gelir vergisi olarak vergilendirilebilir. İnşaat işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi, yapılan işin niteliği, yapılan işin süresi, yapılan işin miktarı vb. gibi faktörlere bağlı olarak değişebilir. Ayrıca, inşaat işi yapan şirketin, inşaat işi sırasında oluşan atıklar için ödemesi gereken bir vergi olabilir. Bu nedenle, kat karşılığında yapılan inşaat işleri için vergi yönünden danışmanlık almak faydalı olacağı düşünülmektedir (Akbıyıklı, 2008, s. 47).

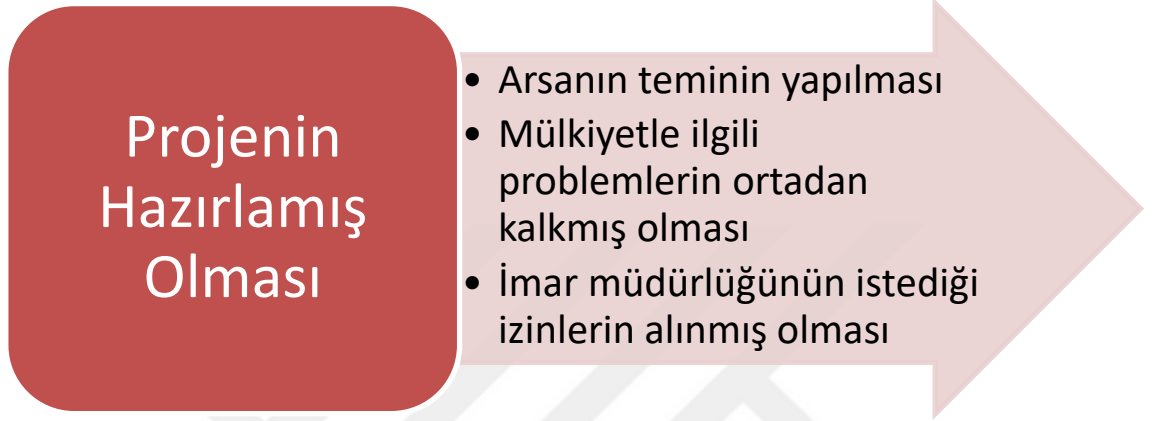
3.1.1. İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç

İnşaat Taahhüt Şirketleri, sahibi başkasına ait olan bir inşaatın inşasını üstlenen şirketlerdir. Bu durum sona erdikten sonra aralarında bir ilişki kurulmaktadır. İnşaatla ilgili olarak işveren ile inşaat taahhüt firmaları arasında yapılacak sözleşmeden önce, İşverenin yapması gereken işlemler aşağıdaki gibi olmaktadır.

- Projenin hazırlanması,
- Keşif maliyeti belirlenir.
- Fiyatlandırmanın belirlenmesi.
- Nasıl teklif alınacağını belirlenmesi.
- Yapım Projesinin İhalesi,

İhaleye çıkarılan projeler bu işletmeler aracılığıyla değerlendirilecek ve işveren aracılığıyla bu işletmelerden biri ile sözleşme imzalanacaktır (Akbıyıklı, 2008, s. 47).

Projenin Hazırlanması: Taahhüt işlemleri için öncelikle yapılması gereken şey inşaat projesinin hazırlanmasıdır. Projeyi kişi kendi biliyorsa kendisi hazırlar proje hazırlamaya bilgi ve becerisi yetmiyorsa alanında uzman ve yetkin kişilere veya firmalara hazırlatmaktadır. Daha sonrasında gerçekleşmesi beklenen ihale için birtakım şartların sağlanması gerekmektedir.



Şekil 2. İnşaatın ihaleye çıkması için istenilen koşullar

İnşaat Projeleri söz konusu olduğunda farklı planlarda olduğu unutulmamalıdır. Bu planlar vaziyet Planı, Kat Planı, Kesitler, Görünüş Planları, Tesisat Planları, Detay Planlar şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Şuekinci, 2020, s. 60). Yukarda anlatılan planlar kullanılarak oluşturulması gereken projeler; Ön projeler, kesin projeler, uygulama projeleri olmaktadır.

3.1.2. Ön projeler (Avan Proje)

Avan projede, kat planları, vaziyet planı, kesitler, çatı planı ve görünürlere de yer verilmektedir. İmar planına göre arsanın imar alanı, arsanın boyutu, mevcut çevre yolu ve yapılacak binaya göre korunacak yeşil alan varsa ortak bölümlerdeki binalar vaziyet planında belirtilmektedir.

3.1.3. Kesin projeler

Binanın ön projesi onaylandıktan sonra gerçekleşen proje türüdür. Tüm birimler ölçülü detaylı bir şekilde gösterilir.

3.1.4. Uygulama projeleri

Bu tür projeler ön proje ve kesin projelerden sonra oluşan teknik personelinde desteği alınarak gerçekleşen projelerdir. Bu proje türü mimari proje, statik proje ve tesisat projeleri gibi alt dallardan oluşur.

3.1.5. Keşif Bedelinin Belirlenmesi

Bu süreçte önce yapılacak Olan yapın tahmini inşaat maliyeti proforma edilmektedir. Daha sonrasında bu işleri yapacak olan taahhüt firmasının kâr payı da eklenir ve total maliyet hesaplaması yapılmaktadır. Doğru belirlenmemiş olan hesaplama birtakım problemlere yol açmaktadır ve doğru yapılması gerekmedir. Bu hesaplamalar ayrıntılı bir biçimde ya da birimler halinde yapılmaktadır. Bu iş için birim fiyatlardan faydalanmaktadır. Bazı firmaların bedel hesaplarırken metrekare metreküp fiyatları şeklinde de fiyat verdiği görülmektedir. Tüm bu maliyetleri kalemler halinde gösteren keşfe birinci keşif denmektedir (Birinci Uzun, 2022, s. 96).

3.1.6. Fiyatlandırma Yönteminin Belirlenmesi

Tahmini bedel belirlendikten sonra müteahhit firmalar tarafından yapılacak işlerde yüklenici firma tarafından ödenecek bedelin ücretlendirme yönteminin belirlenmesi gerekmektedir. Fiyatlandırma yöntemi işveren tarafından belirlenmelidir. Fiyatlandırma yapılmaktadır. Sözleşmede fiyatlandırma yöntemi yer almıyorsa yöntem borçlar hukukuna göre belirlenmektedir. Fiyat tespitinde birim fiyat yöntemi, maliyet + kar yöntemi ve götürü fiyat yöntemleri kullanılmaktadır. (Birinci Uzun, 2022, s. 96).

3.2. Yüklenicinin Vergi Sorumluluğu

Büyük şehirlerde artan nüfus için konut ihtiyacını karşılamak amacıyla çeşitli projeler geliştirilmektedir. Bu gelişim aşaması birçok yenilenme ve gelişmeyi beraberinde getirmektedir. Bu projelerin oluşması için yüklü bir finans desteğine ihtiyaç vardır. İnşaat şirketleri fon problemini arsa malikine yapılmış binalardan arsa malikine pay verme yöntemiyle karşılamaktadır. Kısacası arsa sahibi kat karşılığı arsayı müteahhitte vermektedir. Kat karşılığı yapılan inşaatlarda müteahhidin veya taahhüt

kurumun vergi sorumluluklar arsanın teslimi sırasında inşaatın yapım maliyetine dâhil olan unsurlar olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. (Birinci Uzun, 2022, s. 96).

İnşaat maliyetine dâhil olan unsurlar; İnşaat Yapılırken harcanılan tüm mali fedakarlıklar yapının maliyetine eklenir. Birden çok kat karşılığı iş varsa inşaat maliyet defterinde ayrıntılı olarak incelenmelidir. Ayrıca inşaat işinden elde edilen gelirlerin vergi beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir.

3.2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Hukuki Niteliği

Burada sözleşme gereği iki tarafa da borç yükleyecek olan eser sözleşmeleri bulunmaktadır. Hukuki nitelik bu sözleşmelerden gelmektedir. Yüklenici sözleşmedeki şartlara uymak zorundadır. Sözleşmeye göre arsa sahibinin yükleniciye borucuda devir işlemlerini zamanında yapmak olmalıdır. İnşaatçının yükümlüklerinin yanı sıra arsa malikinin karşıya edimi işe taşınmaz satış sözleşmesinin belirleyicilerini yerine getirmek olmalıdır. Çift taraflı karma sözleşmeden bahsetmek hem yüklenici hem arsa sahibi için mümkündür (Kavacık, 2008, s. 11).

3.2.2. Özel İnşaat İşlerinde Vergi

Bu tür işlerde verginin doğmasına neden olan olay tasarruf hakkının devredilmesidir. Devir yapıldığındı vergisel olarak satış yapılmış sayılmaktadır. Bu durumlar için kanun koyucu satış devri yerine tasarruf hakkını uygun görmüştür. Kısacası ticari kazancın gerçekleşmesi için inşaatın bitmiş olması gerekmektedir. Bu tür inşaat işlerinde işin bitmesi uzun bir dönemi kapsadığı için GVK'nın 42. maddesi kapsamında değerlendirilmemektedir (Türüng, 2006, s. 85).

3.2.3. Arsa Karşılığında Yapılan İnşaat İşlerinin Katma Değer Vergisi

Bahsedilen durumlar KDV (Katma Değer Vergisi) uygulamasıyla ilgilidir ve 30 nolu KDV teslim tebliği bu konuyu açıklamaktadır. Tebliğe göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki tür teslim söz konusudur.

İlk durumda, arsa sahibi müteahhide arsayı teslim eder. Bu durumda müteahhit iktisadi bir işletme olarak kabul edilir ve arsanın teslimi KDV'ye tabi olur.

İkinci durumda ise inşaat tamamlandıktan sonra müteahhit, arsa sahibine bağımsız

alanlardan bir kısmını teslim eder. Bu durumda arsa sahibi arızı bir iş yapmaktadır ve bu teslim arızı kazanç kapsamında değerlendirilir. Arızı kazançlar KDV'ye tabi olmadığından bu durumda KDV uygulanmaz. Müteahhitler açısından ise, 150 m²'ye kadar olan binalar için KDV oranı %1 olarak uygulanırken, işyerlerinin tesliminde ise alanın tamamına KDV %18 olarak uygulanmaktadır.

Ancak güncel mevzuat değişiklikleri olabilir. Dolayısıyla, en doğru ve güncel bilgilere ulaşmak için ilgili vergi mevzuatını ve güncel tebliğleri kontrol etmek önemlidir. (Gerçekçioğlu, 2008, s. 38).

01.01.2013 tarihinden sonra yapı ruhsatı alanlar için uygulanan KDV oranları 2007/13033 sayılı KDV Kararnamesi'nde belirtilen oranlardan farklılık gösterebilir. Güncel KDV oranları ve uygulamaları, vergi mevzuatındaki değişikliklere ve güncel tebliğlere bağlı olarak belirlenmektedir.

Bu nedenle, belirtilen tarihten sonraki yapılacak gayrimenkul alım satımlarında uygulanacak KDV oranlarını öğrenmek için en güncel vergi mevzuatını ve ilgili KDV tebliğlerini incelemek önemlidir. Böylece, güncel KDV oranları ve uygulamaları hakkında doğru bilgilere ulaşılabilir.

3.2.4. Arsa Malikinin Yükleniciye Arsasını Devretmesi ve Vergisel Yükümlülüğü

Kurumlar arsanın sahipliğini iki tam yıl süre zarfında varlıklarında bulundurduklarında KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Fakat bu durum gayrimenkul ticareti yapan firmalara uygulanmamaktadır. Arsa karşılığına binaen yapılan inşaat işlerinde vergiyi meydana getiren olayın müteahhidin arsa malikine bağımsız bölümlerin teslimiyle gerçekleşecektir. Müteahhidin kesecek olduğu bağımsız bölümlerin faturalarının 60 no'lu KDV sirkülerine göre arsanın faturası ile aynı zamanlı olarak düzenlenmesi gerekmektedir (Kızılot, 2004, s. 1360).

3.2.5. Binayı Yapanların Vergisel Durumları

Vergi mevzuatında, arsa payı karşılığı yapılan inşaat işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde çeşitli hususlar dikkate alınır. Bunlar vergiyi doğuran olayın tarihi, vergiyi doğuran kazancın tarihi, gelir ve kazançların niteliği ve vergi matrahı gibi unsurlardır. Gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler Gelir Vergisi Kanunu'na tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca gelir, bir takvim yılında gerçek kişilerin

elde ettikleri kazanç ve iratların net tutarını ifade eder. Kazanç ve iratların tespitinde, genel olarak gerçek ve net tutarlarıyla hesaplanır.

Ticaret Kanunu ise kurumlar vergisinin, ticari işletmelerin elde ettikleri net kurum kazancının tamamı üzerinden hesaplandığını belirtir. Kurumlar vergisi, şirketlerin veya ticari işletmelerin elde ettikleri kar üzerinden hesaplanır. Vergi mevzuatında belirtilen diğer hususlar, vergilendirme sürecinde dikkate alınan detaylar arasında yer alır. Bu hususlar vergi matrahının doğru şekilde belirlenmesi, vergi beyannamelerinin düzenlenmesi ve vergi ödemelerinin yapılması gibi konularda önemli bir rol oynar (Taylan,1995, s.121). Ticaret Kanunu, kurumlar vergisinin mükelleflerin elde ettikleri net kurumlar kazancının tamamı üzerinden hesaplandığını belirtmektedir.

3.2.6. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

Arsa sahibi ile inşaat firması arasında düzenlenecek sözleşme, tarafların haklarını ve borçlarını belirlemek amacıyla noter aracılığıyla gerçekleştirilir. Bu sözleşme, yapılması planlanan arsada yer alacak konut ve işyerlerinin paylaşımını, yapının teknik özelliklerini, inşaaatla ilişkin vergi, resim ve harçların ödeme sorumluluğunu, inşaatın tamamlanacağı zamanı, inşaatın belirlenen sürede bitirilmemesi durumunda uygulanacak cezayı ve uyuşmazlık halinde yetkili mahkemeleri içerir.

Sözleşme aynı zamanda arsa sahibinin arsayı taahhüt firmasına veya müteahhide teslim etmesini ve müteahhidin sözleşmeye uygun olarak belirlenmiş bağımsız bölümleri arsa sahibine verme yükümlülüğünü içerir. Bu sözleşme, taraflar arasındaki ilişkiyi düzenler ve sözleşmeye uygun olarak inşaatın gerçekleştirilmesini sağlar.

Sözleşme, inşaat süreci boyunca ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları çözmek, hak ve sorumlulukları belirlemek ve her iki tarafın da haklarını korumak için önemlidir. Sözleşmenin detayları, tarafların beklentilerini ve taahhütlerini belirleyerek, inşaat sürecinin düzenli ve adil bir şekilde ilerlemesini sağlar (Sayarı, 2004, s.155).

3.2.7. Arsa Sahibi Adına Kesilen Yapı Denetim Faturaları ve Harçları

Müteahhit firma sahibine verilen arsa payının emsal değerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hesaplanması gerekmektedir. Gelir İdaresi emsal değer nasıl hesaplanacağı konusunda ihtilaflıdır. Arsa sahibinin verdiği arsa payı mı? emsal değer için hesaplanması gereken nedir? Olay, inşaat firması sahibinin arsa sahiplerine yaptığı

teslim açısından bakılmaktadır. Teslim, tüm unsurlarıyla konut teslimi olarak görülmektedir. Gerçeklik böyle bir yaklaşıma uymamaktadır. Arsa sahibinin müteahhit firma sahibine teslim ettiği arsa payının değeri emsal değer olarak kabul edilmelidir. Arsa payının değeri bilinmediği zaman Yapsat inşaat şirketinin ne kadar ödeyeceği sorusu bu inşaatın yapılacağı arsayı satın aldığıının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu sorunun cevabı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından şu şekilde verilmektedir: Arsa bedeli bağımsız alanların inşası için yapılan mali harcamaların toplamıdır. Bu durumda arsa sahibine verilmesi planlanan bağımsız bölümler için müteahhit firma tarafından arsa veya peşin bedel üzerinden yapılan finansman giderleri, ödeneceği düşünülen arsa payının müteahhit firma için arsa sahibinden alınan arsa payı bedeli olacaktır. Arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin değeri dikkate alınmalıdır.

3.2.8. Tapuda Arsa Maliki Gerçekte Yükleniciye Ait Olan Daire Satışlarında Vergisel Yükümlülüğün Tespiti

Müteahhit, kar elde etmek amacıyla iş yapan bir girişimcidir ve işi alan firma veya arsa sahibi olabilir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, bir kişinin ticari faaliyetinden kaynaklanan ticari kar hesaplanır. Bu kar, ilgili döneme ait geçici olarak kabul edilen vergi beyannamesinde bildirilir ve daha sonra ilgili hesap dönemine ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yıllık olarak beyan edilir. KDV (Katma Değer Vergisi) ise, ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan işlemleri etkileyen bir vergidir. Bu nedenle taahhüt firması tarafından inşa edilen yapılar da ticari mal olarak kabul edilir ve KDV'ye tabi tutulur. Müteahhit, sattığı daire veya işyerleri için satış bedeli üzerinden KDV hesaplaması yapar. KDV oranları, net olarak 150 m2'den büyük olan konut daireler ve işyerleri için %18 olarak belirlenmiştir. Ancak 150m2 ve daha küçük yerler için KDV oranı %1 olarak uygulanır. Bu nedenle, müteahhitin arsa sahibine veya alıcıya verdiği daire veya işyerlerinin teslimi sırasında KDV hesaplaması yapılması gerekmektedir. KDV, ilgili oranlar dahilinde satış bedeline eklenir ve tahsil edilir.

3.2.8.1. Müteahhidin Bağımsız Bölümleri İşletmenin Aktifinde Tutması Hali

Yüklenici, konut bedelini inşaatı tamamlandığında taahhüt işine başlayacağı zaman bağımsız bölümleri kapatmaz, onları kendi işletmesinde tutar ve kendi işletmesi adına kiralamaktadır. Bu durumda malikin elindeki gayrimenkul unsurunu, gayrimenkul

sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir. Yüklenici, söz konusu mülkün kiracı adına kiralanmasını düzenlemektedir. Faturalara ticari gelir olarak kaydedilmektedir. Bu kazanç GVK ise 37'nci madde hükümlerine göre faaliyet geliri olarak değerlendirilecektir. Yıllık gelir vergisi beyannamenizde ticari gelir olarak listelenmelidir. Böyle durumlarda, Gayrimenkul kiralamaktan elde edilen gelir ticari gelir olarak kaydedilir ve bundan dolayı kiracılar kirayı ödemek zorundadır. 94/5 üzerinden GVK matrahı üzerinde %20 stopaj vergisi yapmazlar. Listelenen gayrimenkuller şirket malı olarak kayıtlı olduğu için kiraya verilmektedir. KDV Kanunu'nun 17/4-d. Makale istisnalarını kullanmak mümkündür. Arsa sahibi şirkete ait olan taşınmazlar için kira, Kazanç karşılığı düzenlenen faturalarda kira bedeline %18 katma değer. Vergilerin de hesaplanması gerekmektedir (KDV Md. 17/4 GVK Md. 94/5).

3.2.8.2. Müteahhidin Bağımsız Bölümleri İşletmeden Çekip, Şahsi Malı Haline Getirmesi Durumunda Olması Gerekenler

Müteahhidin bağımsız bölümleri işletmeden çekip, şahsi malı haline getirmesi durumunda aşağıdaki hususlara dikkat etmesi gerekmektedir:

1. Tapu İşlemleri: Müteahhit, bağımsız bölümleri kendi şahsi mülkü haline getireceği durumda tapu işlemlerini gerçekleştirmelidir. Bu işlem için ilgili tapu sicil müdürlüğüne başvurarak gerekli belgeleri sunmalıdır.
2. Kat Mülkiyeti Kurulu: Müteahhit, bağımsız bölümleri işletmeden çekip, şahsi malı haline getireceği durumda kat mülkiyeti kurulunu toplamalıdır. Kat mülkiyeti kurulu, bağımsız bölümlerin ayrı ayrı tapu kayıtlarının yapılmasını ve maliklere dağıtılmasını sağlar. Bu süreçte, kat mülkiyeti beyannamesi ve gerekli diğer belgeler düzenlenerek ilgili tapu sicil müdürlüğüne sunulmalıdır.
3. Vergi Bildirimi: Müteahhit, bağımsız bölümleri işletmeden çekip, şahsi malı haline getirdiğinde vergi bildirimlerini düzenlemelidir. Bu kapsamda, ilgili vergi daireleriyle iletişime geçerek ilgili vergi beyannamelerini ve gerekli diğer vergi bildirimlerini tamamlamalıdır.
4. İşletme Giderleri ve Aidatlar: Müteahhit, bağımsız bölümleri işletmeden çektiğinde, bağımsız bölümlerin bakımı, onarımı, sigortası gibi işletme giderleri artık kendisine ait olacaktır. Ayrıca, ortak giderlerin ödenmesi için kat malikleri arasında bir anlaşma sağlanmalı ve aidat ödemeleri düzenlenmelidir.

Bu noktalarda, bir mülkiyet hukuku uzmanı veya vergi danışmanından destek almak

önerilir. Çünkü işlemlerin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi ve ilgili mevzuata uygun olması önemlidir (Arıkan, 2015, s.138).

3.3. Arsa Malikinin Vergi Yükümlülükleri

Bağımsız Bölümün satışı GVK Madde 37(4) uyarınca yapılacaktır. Ticari bir faaliyettir. Bu satışlardan elde edilen gelirler de İşletme Gelirleri Yönetmeliği'ne göre hesaplanmaktadır. Satışı yapılan bağımsız bölümün alıcısı adına fatura düzenlenir. Kazanılan gelir, diğer gelir kaynaklarıyla birleştirilerek yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterilir. Satışlar, ticari faaliyetlerimizin önemli bir parçasını oluşturur ve bu gelirlerin beyan edilmesi gereklidir. Konaklama yerine göre %1 veya %18 KDV tahsil edilecektir.

3.3.1. Arsa malikinin Müteahhide Arsa Devri ve Katma Değer Vergisi

Taşınmazın sürekliliği olmaksızın bir kez yapılmış olması ve sahibi olan şirketin malvarlığına dahil edilmemiş olması halinde, taşınmazın devrinden doğan kazanç mükerrer değer artışı olarak kabul edilir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 80. Değer artış kazancının vergilendirilme süreci ise; kazanca konu olan gayrimenkulün sahip olunma tarihi ile satışı veya devredilme tarihi arasında;

- 1 Ocak 2007'den önce edinilmişse dört yıl
- Yukarıdaki satın alma 1 Ocak 2007 tarihinde gerçekleşmişse, beş yıllık bir son kullanma tarihine tabi olacaktır.

3.3.2. Kat Karşılığı Alınan Yeni Bağımsız Bölümlerin Sahip Olunma Tarihinin Tespiti

Prensipte edinilen veya daire karşılığında devredilen taşınmazlar üzerine bina inşa edildikten sonra edinilen taşınmazların tapuda tescil edilmesi ve satın alma tarihi itibarıyla hak sahipliğinin muhafaza edilmesi gerekir. Ancak, taşınmazın malikinin kadastroda tescil tarihinden önce fiilen kullanılmış olması ve söz konusu taşınmazı fiilen kullandığını tapu senedi, makbuz, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle ispat etmesi halinde, belgelerde, tapu kütüğüne kaydedilen tarih yerine fiili kullanım tarihi satın alma tarihi olarak kabul edilir. Ancak, taşınmazın gayrimenkulün maliki tapuyu tescil tarihinden önce fiilen kullanıyorsa, taşınmazın fiilen kullanıldığının

tahsis senedi, teslim tutanağı, su, elektrik, telefon ve doğalgaz faturaları ile tapuya ibraz edilmesi gerekir. Tapu dairesi tarafından tasdik edilmesi gerekmektedir. Satın alma tarihi, fiili kullanım yerinin kayıt defterindeki kayıt tarihi değil, satın alma tarihi olacaktır (Akdoğan,2022, s. 37).

Satış Şekline Göre Vergilendirme: Mülkiyetin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde (kayıt kaydı veya fiili devir) aynı kişiye derhal satılması durumunda, mülkün satışından elde edilen toplam tutar Yıl için vergi muafiyetini uyguladığınızda, kalan gelir değer artışı kazancı olarak vergilendirilir.

Söz konusu birden fazla mülkün varlığı söz konusu olduğunda

- Farklı tarihlerde aynı kişiye;
- Aynı tarihte başka bir kişiye,
- Birbirini takip eden yıllarda

Satışı, sürekli olarak gayrimenkul alım satımıyla uğraştığına dair bir karine teşkil ettiğinden, elde edilen her türlü gelir iş geliri olarak değerlendirilmelidir.

3.3.3. Verginin Doğması

Arsa devrinde vergiyi doğuran olay, arsa sahibinin müteahhide arsayı devretmesi veya müteahhidin arsa sahibine bağımsız birimin (ev veya iş yeri) tahsis edilmesi anlarında gerçekleşmektedir. Vergi, bu teslimler sırasında alınan bağımsız birimlerin toplam değeri üzerinden hesaplanır.

Eğer arsa sahibi arsayı normal ve devam eden bir işletme kapsamında alıp satmaya devam ediyor veya arazi bir iktisadi işletmeye dahil ise, arsanın bedeli karşılığında alınan bağımsız birimlerin toplam değeri, müteahhit tarafından düzenlenen faturada KDV oranı tahsil edilir. Bu durumda KDV, faturada belirtilen emsal bedel üzerinden %1 veya %18 olarak hesaplanır.

Ancak arsa sahibi arazi faaliyet yürütüyorsa ve gerçek sorumluluğu üstlenmiyorsa, müstakil daireler karşılığında yapılan arsa devri sırasında KDV uygulanmayacaktır. Yani, müteahhit tarafından düzenlenen faturada KDV yer almaz.

İşlem bedelinin bariz bir şekilde düşük olması durumunda ise, her iki teslimde de (arsa devri ve bağımsız birimlerin teslimi) KDV alınması gerekmektedir.

3.3.4. Arsa Malikinin Yeni Eline Geçen dairelerin Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergisi

Bağımsız bölümlerin satışı GVK 37/4 madde hükmüne tabidir. Ticari bir faaliyettir. Bu satışlardan elde edilecek gelirin hesaplanmasında ticari kazanç karşılıkları kullanılacaktır. Alıcı bağımsız bölümler için fatura alacaktır. Gelirlerin diğer gelirlerle birleştirilmesi durumunda yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ödenecektir. Satılan gayrimenkulün konumuna göre %1 veya %18 KDV hesaplanmalıdır.

3.4. Müteahhittin İnşaatı Devam Eden Daire Satışının Vergisi

“İnşaatın yapımı sırasında satış bedeli ödemeleri için fatura kesilmesine gerek yoktur ve tutar avans olarak defterlere işlenmektedir. Tapunun tescil tarihinden veya tapu kaydından önce hak sahiplerinin kullanımına tahsis edilmemişse tahsis tarihinden itibaren yedi gün. Faturalar fiili satış fiyatından düzenlenmelidir ve tabii ki ek fiyat sonradan alınırsa ek faturalar düzenlenecektir.”

Gayrimenkul satışlarında katma değer vergisinin hesaplanma olayı tapu kütüğüne tescil ile, taşınmazın tescilden önce kullanıcılara tahsisinde ise kullanım devri ile şarj olayı gerçekleşir." Bu nedenle arsa kullanım haklarının devri sırasında konutun, arsanın teslimi amacıyla inşaat tamamlanmadan bir ücret karşılığı olayın konutun fiilen teslim edilmesi ile gerçekleşeceği varsayılmaktadır. Teslimat katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Ancak vergiyi doğuran olay, konutun tapuya tescil edilmeden önce kullanıcıya teslim edilmesiyle gerçekleşeceğinden, bu süre zarfında katma değer vergisinin hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir (Ekerkil, 2013, s. 7).

3.5. Kat Karşılığı İnşaat İşleriyle İlgili Özelge Özetleri

Arsanın maliki adına müteahhit firma yani kat karşılığı inşaat işini yapan firma tarafından arsanın fiilen maliki adına yapılan ödemelerin maliyet olarak indirilip indirilemeyeceği hususu. İstanbul Vergi Dairesi'nin verdiği kararda; “İşbu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından halihazırda yapılmakta olan iki ayrı iki katlı apartman inşaatı işi ile ilgili olarak, Mükellef dışında bir gerçek kişi ile imzalanan sözleşmeye göre inşaatla ilgili olarak arsa sahibi adına şirketiniz tarafından ödenen tapu, izin ve proje onay bedelleri Harç, yapı denetim ücreti, sözleşme damga vergisi ve benzeri ödemeler nedeniyle yapılan harcamaların işletme sahibi adına belge olarak kullanılması

ve Giderler, işletme gelirinizin belirlenmesinde gider olarak kabul edilemez.

Yukarıdaki düzenlemelerde, yapı ruhsatı vermek için çeşitli kuruluşlara (belediye, elektrik idaresi, yapı denetim şirketi) maliyet kapsamında vergiler ödenmelidir. Yapı sahibi adına ödenen ev İnşaat projesinde bir daire karşılığında arsa, ancak arsa sahibi adına harç, katkı payı vb. için fatura düzenlenmez. Buna göre, bir daire karşılığında inşaat sözleşmesi kapsamında arsanın sahibi, muhtelif kuruluşlara (belediye, elektrik idaresi, yapı denetim şirketi vb.) harç, katkı payı vb. ödemektedir. Ödenen ücretler, alım satım gelirinin tespitinde maliyet veya ücret olarak düşülemez.

Ayrıca, ticari kazancın tespit etmek için dikkate alınması gereken giderlerin indirim konusu yapabilmek için giderlerin tevsike esas belgelerle ispatlanması ve bu belgelerin vergi mükellefi adına düzenlenmesi gerekmektedir (www.alomaliye.com, 2023).

3.6. Kat Karşılığı İnşaat İşleri ile İlgili Yargı Kararları

Bu açıklama ışığında inşaatın tamamlanmasından sonra tapuda; Arsa sahibi, yüklenicinin arsa payı, Taahhüt firması (Müteahhit) ayrıca arazi sahibinden bağımsız kısımlara da sahiptir, aynı anda aktaracak ve gönderecekler. Maliye Bakanlığı bu düzenleme ile eski görüşü terk etmiş ve bu görüşün yol açtığı karışıklığı düzeltmiştir.

İnşaatın tamamlanması, işletme izni başvurusu ile gerçekleşir. Öyleyse inşa et İnşaat tamamlanıp ruhsat alındıktan sonra iş tamamlanacağı için arsa sahibi Taahhüt firması (Müteahhit) karşılıklı devir işlemini gerçekleştirmek için sözleşme imzalar. Ancak, taraflar Arsa sahibi önceki tapuda müteahhide ait arazinin bir kısmını devretmek ve tahsis etmek şartıyla, yani arazinin mülkiyeti söz konusu arazi üzerinde müteahhide verilecektir.

Fizibilite ise arsanın satışı, müteahhidin bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim ettiği tarih olacağından, vergilendirme o tarihte gerçekleşecektir.

Taraflar kendi sahiplerinden ve yüklenicilerinden bağımsızdır. Şahıslara devir ve devirler de meslek ruhsatı alındıktan sonra gerçekleşeceğinden, bu devir ve devirlere ilişkin vergilendirme ve haklar da o tarihte gerçekleşecektir.

Ancak hem taahhüt firması (Müteahhit) hem de Arsa sahibinin maden ruhsatı almadan önce bağımsız bölümlerini üçüncü bir kişinin kullanımına bırakması halinde, bu satıştan doğan her türlü vergi borcu ve bu işlemde doğan vergiler, arsanın söküldüğü tarihten itibaren bağımsız parçalar üçüncü kişiye aittir (www.alomaliye.com, 2023).

3.7. Kat Karşılığında Yapılan İnşaat Faaliyetlerinin Muhasebe Kayıt Sistemi

İnşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi süreci inşaat işlerinin süresine veya işleri gerçekleştiren kurumların firmaların niteliğine (özel inşaat-taahhütlü inşaat) göre farklılık göstermektedir. Özel inşaat şirketleri, faaliyetleri nedeniyle imalat şirketi olarak kabul edilir. İnşaat firmaları ise faaliyet olarak imalatçı firmalar gibi görünseler de sözleşmeli firmalardır.

Bunlar “hizmet üretim hizmetleri” şirketleridir. Özel inşaat şirketleri ve sözleşmeli inşaat şirketleri yasal limiti aşmıyorsa 7/B maliyet planına, aşmıyorsa 7/A'ya göre muhasebe yapmaları gerekmektedir. Özel inşaat firmaları, proje aşamasında ürettikleri yapı veya binaları satabilecekleri gibi, inşaat bittikten sonra da bir süre depoda tutma ihtiyacı duyabilirler. Ancak inşaat firmalarının inşaat işini proje aşamasına getirdiği andan itibaren imal edilmiş yapı veya bina satın almama ihtimali ortadan kalkmaktadır. İki inşaat şirketi arasındaki bu fark, farklı bir muhasebe sistemi ile sonuçlanmaktadır. Bu çalışmada inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi TGBS çerçevesinde ele alınmaktadır (Coskun, 2008, s. 217).

3.8. Arsa Sahibine Konut Teslimi ve Maliyet Tespiti

KDV Kanunu geçici 8. maddesine göre 150 m²'ye kadar daire teslimleri 31 Aralık 1992 tarihine kadar KDV'den muaftır. Söz konusu olan vergi muafiyeti uygulamasına ilişkin 9 Sayılı Genel Tüketim Vergisi Tebliği'nde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Bu nedenle arazi, müteahhitten arazi sahibine devredilir.

150 m²'ye kadar olan teslimatlar da KDV iadesi uygulanamaz. Müteahhitler tarafından mülk sahipleri için yaptırılan atölyeler veya 150 m²'den büyük atölyelerde KDV ise, gerçek değerini aşan konutların tesliminden alınmaktadır. Müteahhit Ortaya çıkan katma değer, 150 m²'ye kadar olan daireler tarafından üretilmekte ve mülk sahiplerine ulaştırılmaktadır. Satış için KDV vergisi düşülemez. Bu tür vergiler gider veya maliyet unsuru olarak sayılmaz. Ancak geçerli vergilerden, 150 m²'den büyük işyerleri veya dairelerde bazı indirimler mevcuttur. Bu uygulamada 26 nolu için KDV Genel Tebligatın “Kısmi Vergi İndirimi” başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınmaktadır (Civelek, 2006, s. 29).

3.9. Hasılatın Paylaşılması Esasına Göre Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti

1960'lı yıllarda kırdan kente göç nedeniyle nüfus artışı başlamıştır. Şehirlerdeki konut sorunu hızla büyümektedir. Konut sorununu çözmek için yeni konutların yapılması gündeme gelmiş ve bunun sonucunda boş kalan arsalar. Arsa değerindeki hızlı artış nedeniyle yatay ve dikey imar maliyetleri daha ekonomik hale gelmiştir. Konut sorununu çözmek için çeşitli modeller kullanılmaya başlanmıştır. Hasılatın paylaşımı ve kat karşılığı en çok kullanılan inşaat yapı sistemi olarak görülmektedir.

Sistemin Yasal Dayanağı ve İşleyişi: Bu sistemde; mülk sahibi, mülkün bir kısmını müteahhide devrederek, arsası üzerinde, para kullanmadan binalar inşa ederek servetini değerlendirebilir. Bir değerlendirme yapan müteahhit, üstlenmek istediği inşaatın en büyük maliyet bileşenini de belirler. Kendisini oluşturan arazi için para ödmeden iş yapma kabiliyetine sahiptir. Hem arsa sahiplerine hem de üretim müteahhitlerine kolaylık sağlar. Türk hukuk sisteminde konut yapımına ilişkin özel yasal düzenlemeler istisna akdidir. Bu sistemin işleyişi ilgili mevzuatın genel çerçevesinde değerlendirilecektir.

Bu sistemde mülk sahibi ile müteahhit arasındaki sözleşme ile kurulur. Bazı avukatlara göre sözleşme, Borçlar Kanunu'nun 818. maddesinin 232. ve 233. maddeleri anlamında bir takas sözleşmesidir.³⁷¹ Maddesinde belirtilen istisnai bir antlaşmadır. Tarafların hak ve menfaatlerinin korunması Borçlar Kanunu'nun 237. maddesi ve Türk Medeni Kanunu'nun 706. maddesi hükümleri dahilindedir.

Sözleşmenin noter tasdikli bir sözleşme şeklinde yapılması tavsiye edilir. Ayrıca bu sözleşmenin 2644. 26 Sayılı Tapu Kanunu Ayrıca yönetmelik gereği tapu siciline tescil ettirebilmektedir. Bu, karşılıklı hak ve menfaatleri korumaya yönelik bir güvenlik unsurudur. Bu sistemde; arsa mal sahibi inşaatı başlatmak için araziye müteahhide devreder ve müteahhit de sözleşme şartlarını takip eder. Proje kapsamında bir bina inşa ederek bir daire ve dokuz işyerini sahibine teslim edin. Yapmak. Bu aşamada arsa sahibi aynı zamanda müteahhit hissesine ait konut ve işyerine ait arsanın da malikidir. Tapu mülkiyetinin müteahhide devri ile akdedilen konut sözleşmesinin süresi dolmuştur (Şenlik, 2011, s. 87).

3.10. Kat Karşılığı Yapılan İnşaatlara Yönelik Örnek Muhasebe Uygulamaları

Örnek: CA Yedi sene öncesinde yatırım yapmak amacıyla satın aldığı arsayı, 2018 yılında kat karşılığı şeklinde müteahhitle anlaştırmıştır. Müteahhit almış olduğu arsanın üzerine 20 adet apartman dairesi, 4 adet işyeri yapmayı planlamaktadır. Arsanın sahibine 10 daire 2 işyeri vermeyi planlamaktadır.

Ferdin kendi kişisel Malına dâhil edilmiş arsanın müteahhide kat karşılığı olarak verilmesinde vergileme: GVK'nın 80/6. maddesi gereğince 4 seneyi geçmiş faaliyetlerin olması sebebiyle değer artış kazancı olarak vergilendirme yapılmayacaktır.

Müteahhidin vergilendirilmesi: Şahsi varlığa dahil olan arsa müteahhide bir daire karşılığında verildiğinde vergilendirilmektedir. Yukarıdaki örnekte müteahhit araziye 10 daire ve 2 işyeri karşılığında satın almış ve 20 daire ve 4 işyeri yapmıştır. Sözleşmede arsa sahibine 10 daire ve 2 işyerini devrettiği, kalan daireleri ve 1 işyerini sattığı belirtilmektedir. Müteahhidin yaptığı inşaat faaliyetlerinden dolayı yaptığı gider türlerinin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır (Gerçekçioğlu, 2008, s. 90).

2018 yılı yapılan harcama kayıtları:

GİDERİN TÜRÜ	TUTAR	KDV%18
İnşaat malzemesi (2018)	600.000 TL	108.000 TL
İnşaat malzemesi (2020)	200.000 TL	36.000 TL
İşçilik Giderleri	200.000 TL	-
Genel Üretim Giderleri	75.000 TL	13.500 TL
Genel Çeşitli Giderler	20.000 TL	3.600 TL
Pazarlama Giderleri	6.000 TL	1.080 TL
Finansman Giderleri	30.000 TL	-

Bu şekilde, inşaat malzemesi için 2018 yılında yapılan harcamaların 600.000 TL olduğu ve bunun üzerine %18 oranında KDV eklendiği belirtilmiştir. Ayrıca, inşaat malzemesi için 2020 yılında yapılan 200.000 TL'lik harcamaların da ayrı bir kalem olarak gösterildiği ve üzerine yine %18 oranında KDV eklendiği görülmektedir.

150İLK MD VE MAL	800.000	
191 İND KDV	144.000	
320 SATICLAR		944.000
İnşaat malzemelerinin alış kaydı		
710 DRKT İLK MD VE MAL GİD	600.000	
150İLK MD VE MAL		600.000
İlk madde ve malzemedan yıl içinde inşaatta kullanılan kısmı		
720 DRKT İŞÇ GİD	200.000	
730 GEN ÜRTM GİD	75.000	
191 İND KDV	13.500	
770 GNL YNT GİD	20.000	
191 İND KDV	3.600	
760 PAZ VE SAT DAĞ GİD	6.000	
191 İND KDV	1.080	
780 FNSMN GİD	30.000	
100-KASA		349.1800
Yıl içinde yapılan harcamaların kaydı		
151 YARI MAMUL	875.000	
711 DRKT İLK MD MLZM GİD YNSTM		600.000
721 DRKT İŞÇ GİD YANS		200.000
731 GNL ÜRT GİD YANS		75.000
Devam eden inşaatın. Hesabındaki giderlerin. Yıl sonu yarı mamul hesabına devri		

711 DRKT İLK MD MLZM GİD YNSTM	600.000	
721 DRKT İŞÇ GİD YANS	200.000	
731 GNL ÜRT GİD YANS	75.000	
710 DRKT İLK MD MAL GİD		
720 DRKT İŞÇ GİD		600.000
730 GEN ÜRTM GİD		200.000
Yarı mamul hesabına atılan gider hesaplarının kapatılması		75.000
631 PAZ SAT DGTM GİD YNST	6.000	
632 GNL YNT GİD	20.000	
660 KIS VAD BRÇLNM GİD	30.000	
771 GNL YÖN GİD YNS		20.000
761 PAZ SAT VE DAĞ GİD YANST		6.000
781 FNSMN GİD YANST		30.000
Faaliyet giderlerinin gelir tablosu hesaplarına devri		
771 GNL YÖN GİD YNS	20.000	
761 PAZ SAT VE DAĞ GİD YANST	6.000	
781 FNSMN GİD YANST	30.000	
760 PAZ SAT DGTM GİD		6.000
770 GNL YNT GİD		20.000
780 KIS VAD BRÇLNM GİD		30.000
Faaliyet giderleri hesabının kapanış kaydı		

190 DVRDN KDV	162.180	
191 İND KDV		162.180
KDV tahakkuk kaydı		
690 DNM K/Z	56000	
631 PAZ SAT DGTM GİD		6.000
632 GNL YNT GİD		20.000
660 KIS VAD BRÇLNM GİD		30.000
Faaliyet giderlerinin K/Z Hesabına devri kaydı		
692 DNM NET K/Z	56000	
690 DNM K/Z		56.000
DNM K/Z'nın Dönem net Kar Zarar hesabına devri		
591 DNM NET ZRAR	56.000	
692 DNM NET K/Z		56.000
Dönem zararının Bilanço hesabına devri		

Yukarıdaki kayıtlar neticesinde Müteahhidin 31.12.2018 yıl sonu hesap durumu özetle aşağıdaki gibidir:

150 Hesabının borç bakiyesi: 200.000 TL

151 Hesabının borç bakiyesi: 875.000 TL

591 Dönem Net Zararı: 56.000 TL

Ayrıca, 190 hesabında devreden KDV olarak 162.180 TL bulunmaktadır.

3.11. İşletmenin Aktiflerine Kayıtlı Arsaya Yatırım Nedeniyle İnşaat Yapılması

Arsa sahibi, bu durumda inşaat ve yapı faaliyeti sonucunda elde ettiği arsa türü gayrimenkulleri kat karşılığı satın alarak işletmesinde bulundurmaktadır ve bu yapıları işletmesi adına kiraya verebilmektedir. Bu işlemler sonucunda elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye geliri olmaktadır. Fakat elde edilen bu ticari gelir ve kiracılar adına kesilecek faturalar, arsa sahibinin ticari defterlerine ticari kazanç olarak kaydedilmektedir. Bu gelir 37. ve müteakip maddelere göre ticari kazanç olarak belirlenmektedir. Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre hesaplanır ve verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak beyan edilmektedir. Söz konusu taşınmazların işletme malvarlığında kayıtlı olması sebebiyle 94/5. Maddedeki (%20 oranındaki vergi stopajını yapmazlar) istisnasından yararlanılması mümkün olmayacaktır. Arsa sahibi, kesilecek faturalarda kira bedeli üzerinden işletmenin aktifine dahil olan bu taşınmazların kira gelirleri için. %18 oranında katma değer vergisi hesaplamak zorunda kalmaktadırlar.

3.12. İş Ortaklığı ve Konsorsiyum Şeklinde Yapılacak Olan İnşaat Faaliyetleri

Türkiye'de iş ortaklığı kavramı Kurumlar Vergisi Kanunu'na girmeden önce, büyük ihaleler yapan işletme idareleri, işi müteahhit olarak bir şirkete vermek yerine ortak girişimlere verilmesi uygun görülmektedir. Çünkü bu kadar büyük inşaatları yapacak tek müteahhidin makine ve eğitim eksikliği olabilmektedir. Ortak girişimden elde edilen kazançlar, vergiye tabi olmaksızın doğrudan ortaklığı oluşturan şirketlere aktarıldığı için, vergi sınai durumunda veya ortakların tamamının vergi mükellefi olmadığı durumlarda zamanında vergilendirilmemektedir.

İş ortaklığı kavramı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Adi şirket olarak kabul edilen ancak vergilendirme açısından tüzel kişiliğe sahip şirketlere özgü hükümlere tabi olan ayrı bir ortak girişim türü "ortak ortaklık" olarak adlandırılmaktadır.

3.13. İş Ortaklığı

Türkiye'de iş ortaklığı kavramı Kurumlar Vergisi Kanunu'na girmeden önce bile büyük ihalelerde işyerleri, işi bir firmaya taahhüt vermek yerine, tek müteahhittin yetersiz

kaldığı makine parkuru ve yetişmiş insan gücü ihtiyacı olan işler için gerekmektedir. İş ortaklıklarındaki şirketler olağan şirket hükümlerine tabidirler ve bu şirketlerin bazıları büyük projeler yapmışlardır. Ortak girişimden elde edilen kazanç, vergiye tabi olmaksızın doğrudan ortaklığı oluşturan şirketlere aktarıldığı için vergi kaybına neden olmaktadır. Ya da ortakların tamamının vergi mükellefi veya yabancı girişimci olmadığı durumlarda zamanında vergilendirilemeyecektir. Adi şirket sayılan ancak vergi açısından tüzel kişiliğe sahip şirketlere özgü hükümlere tabi olan ortak girişim kazançlarına, iş ortaklığı denir.

3.13.1. İş Ortaklarından Ele Geçen Kâr Paylarının Beyanı

Ortaklıklar kurumlar vergisine tabidir. Kollektif ortaklıkta, uzun yıllara yayılan inşaat işleri de dahil olmak üzere dönem sonundaki kar veya zarar, ortaklar arasında payları oranında dağıtılır ve ortaklığın ayrı defterlerine kaydedilir. Ortakların şahsi ticari kazançları veya şirket kazançları olarak beyan edilir. Müşterek yönetime tabi ortaklık kazançları %20 oranında kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan kısım üzerinden ortaklar arasında paylaştırılan tutar üzerinden %15 oranında kâr payı stopajı uygulanır. Vergi yükü ortadan kalkmak üzere. Eş gerçek kişi ise her şey gelir olarak beyan edilir. Temettülerin %50 'si vergiden muaftır. Beyan edilen kâr payları üzerinden birlikte yönetime tabi ortaklıkların kâr paylarından düşülen gelir vergisi alınır. Vergi ücreti temettü miktarına göre belirlenir. Kolektif ortaklığın zarara uğraması halinde, diğer kuruluşlarda olduğu gibi ortakların şahsi ticari kazançlarından veya sosyal gelirlerinden mahsup edilemez (Coskun, 2008, s. 231).

3.13.2. Konsorsiyum

İnşaat faaliyetlerini yapmak için, çeşitli şirketler ve gruplar birliği şeklinde bulunan firmaların, şirketler birliği sözleşmesini oluşturmalarıdır (Seviğ, 2007, s. 1).

3.14. Kiralık Arsaya Yapılacak olan Yap İşlet Devret Modeli Şeklindeki Faaliyetler

Yap-İşlet-Devret modeli, devletin sahip olduğu kaynakların ekonomiye kazandırılmasına, yatırımların teşvik edilmesine ve istihdamın artırılmasına hizmet eden bir olgu haline gelmiştir. Bu sözleşmelere göre kiracı sayıla bilmek için yatırımcıların başkasına ait arsa üzerinde işle ilgili varlıklarının bulunması gerekmektedir. İktisadi

varlıklar bu durumda amortismanına tabidir. Yatırımcı bu menkul kıymetleri süresi boyunca usul kanununun izin verdiği yöntemlerden biriyle amorti edebilir. Yenilenmesi zorunlu olan ve sözleşme süresi içinde ekonomik ömrünü tamamlamasına rağmen faydalı ömrünü henüz tamamlamamış olan ve fiziki değeri olan varlıkların bedelsiz olarak devri halinde aradaki fark, bedelsiz devir. Kiracı adına bedelsiz teslim edilen iktisadi kıymetlerin emsal değeri üzerinden aynı olarak yapılan kira ödemesidir ve borç "kira gideri", alacaklı ise muhasebe kayıtlarına "diğer gelirler" olarak kaydedilir. ve hesapta denkleştirilir. Gelir vergisi kanunu, gayrimenkul sermaye gelirinin, kiraya veren için ekonomik varlığın değerine eşit olduğunu belirtmektedir.

Kiralayanlar tüzel kişilik ise, KVK'nın 6-2 maddesi gereğince elde ettiği kazançlar ticari kazanç olarak muhasebe kaydı yapılması gerekmektedir. Söz konusu sözleşme çerçevesinde yapılacak yatırımlar ve devredilecek değerlerin yanı sıra, sözleşmenin süresini, kira bedelini ve varlıkların gelir kaydedilip gider yazıldığı tarihteki ekonomik varlıkları belirlerler. Kiralayana ücretsiz olarak, aylık veya belirli dönemlerde ödenecek kira bedelini belirleme imkânı da bulunmaktadır.

Sözleşme süresince yapılması planlanan aynı veya nakdi kira bedellerinin GVK'da belirtilen kişiler ile yapılması ve kira bedelini alanın gerçek kişi olması halinde vergi stopajı uygulanacaktır. Ödeme" ve "gelir elde etme" hususları, kiraya verene bedelsiz olarak devredilen iktisadi kıymetlerin kiracı ve kiraya verenin vergisel sorumlulukları açısından önem arz etmektedir. Kiraya veren, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ekonomik değerlerinin alındığı tarihte gelir, nakit veya irat şeklinde maddi varlık ve servet olarak malikinin malvarlığına dahil olmaktadır. Gayrimenkul değer artış iratları. Tahsilat ilkesi gereği geçerlidir. Kiracının ileride kiraya verene bedelsiz olarak devredeceği ekonomik değerlerin kayda alınması kiraya verene ödeme sayılmaz (GVK Md. 70-72).

3.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri

Bir yılı aşan inşaat ve onarım işlerinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. ve 44. maddeleri arasındaki hükümlere göre, kazanç veya zarar o yılın iradına sayılır. İşin sahibi ya gerçek kişi veya yüklenici firmadır. Yüklenici, taahhüt ettiği işi sözleşme hükümlerine uygun olarak iş sahibine bir ücret karşılığında ifa eder. Hizmet işi, yüklenicinin taahhüt şeklinde yürütülen inşaat faaliyetleri. Yıllara yayılmış inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi esasları kapsamaktadır (GVK Md. 42-44).

3.15.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergilendirme

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde vergilendirme, Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre belirlenir. İnşaat ve onarım faaliyetleri, bir yıldan uzun süren projeleri kapsar ve gelirlerin ve giderlerin yıllara yaygın olarak dağıtılmasını gerektirir. Bu tür faaliyetlerde vergilendirme genellikle aşağıdaki adımlarla gerçekleştirilir:

İnşaat ve onarım sürecinin başlangıcı: Faaliyetin başladığı tarih belirlenir.

Faaliyetin süresi: İnşaat veya onarımın tamamlanması beklenen süre belirlenir. Bu süre genellikle birden fazla yıl olabilir.

Gelir dağılımı: İnşaat veya onarım sürecinde elde edilen gelirler, projenin tamamlanma oranına göre yıllara yaygın olarak dağıtılır. Bu dağılım oransal olarak belirlenir.

Giderlerin dağılımı: İnşaat veya onarım sürecinde yapılan harcamalar da yıllara yaygın olarak dağıtılır. Giderler, projenin tamamlanma oranına göre yıl yıl hesaplanır.

Vergilendirme: Elde edilen gelirler ve yapılan giderler dikkate alınarak her yıl için vergilendirme hesaplanır. Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri doğrultusunda vergi beyannameleri hazırlanır ve vergilendirme işlemleri gerçekleştirilir.

(193 sayılı GVK madde 42-94 5520 sayılı KVK madde 15-30).

3.15.2. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi-Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi), yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde gelirin ve giderin doğru bir şekilde dağıtılması için kullanılan bir vergilendirme yöntemidir. Bu yöntemde, projenin tamamlanma yüzdesi esas alınarak gelir ve giderler yıllara yaygın olarak dağıtılır.

Tamamlanmış Sözleşme Yönteminin temel adımları şunlardır:

Sözleşmenin tamamlanma yüzdesinin belirlenmesi: İnşaat veya onarım projesinin tamamlanma yüzdesi belirlenir. Bu genellikle maliyet tabanlı bir yöntemle hesaplanır. Örneğin, projenin tamamlanan iş miktarı ile toplam iş miktarı arasındaki oran kullanılabilir.

Gelirlerin dağılımı: Tamamlanma yüzdesi kullanılarak projenin tamamlanan kısmına denk gelen gelirler yıl yıl dağıtılır. Örneğin, projenin % 50 tamamlandığı bir yılda, toplam gelirin yarısı o yıla tahsis edilir.

Giderlerin Dağılımı: Aynı şekilde, tamamlanma yüzdesi kullanılarak projenin tamamlanan kısmına denk gelen giderler yıl yıl dağıtılır. Örneğin, projenin %50 tamamlandığı bir yılda, toplam giderlerin yarısı o yıla tahsis edilir.

Vergilendirme: Yıl yıl dağıtılan gelirler ve giderler dikkate alınarak her yıl için vergilendirme hesaplanır. Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri doğrultusunda vergi beyannameleri hazırlanır ve vergilendirme işlemleri gerçekleştirilir.

Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, inşaat ve onarım projelerinde doğru bir şekilde gelir ve giderin dağıtılmasını sağlar ve projenin gerçek durumunu yansıtır. Ancak, bu yöntem karmaşık olabilir ve dikkatli bir hesaplama gerektirebilir. Dolayısıyla, mali danışmanın kişiye özel durumuyla ilgili doğru vergilendirme yöntemini belirlemesinde yardımcı olması önerilmektedir (Erden,1997, s. 41).

3.15.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Geçici Vergi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri yürüten mükellefler, Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümleri gereği geçici vergi ödemek zorundadır. Geçici vergi, yıl içinde elde edilen kazançta göre önceden tahsil edilen bir vergi türüdür ve yıllık vergilendirme dönemi sonunda hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri genellikle uzun süren projeler olduğundan, gelirin tamamı bir yılda elde edilmeyebilir. Bu nedenle, mükellefler yıl içinde elde ettikleri kazançta göre geçici vergi ödemek durumundadır.

Geçici vergi, genel olarak üç dönem üzerinden hesaplanır ve ödenir. Bu dönemler takvim yılı içinde eşit aralıklarla dağıtılır. Örneğin, takvim yılı Mart ayında başladığında, geçici vergi dönemleri Mart, Temmuz ve Kasım olarak belirlenir. Geçici vergi hesaplaması, dönem gelirinin tahmin edilmesi ve bu gelir üzerinden hesaplanan vergi tutarının döneme bölünerek ödenmesi esasına dayanır. Mükellefler, her geçici vergi dönemi sonunda tahakkuk eden vergiyi ilgili vergi dairesine beyan eder ve öder. Geçici vergi ödemeleri, yıllık gelir vergisi hesaplaması yapıldığında ödenen geçici vergi tutarından düşülür.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri yürüten mükellefler, geçici vergi ödemelerini Gelir Vergisi Kanunu'nun belirlediği esaslara göre hesaplamalı ve ödemelere zamanında uyum sağlamalıdır. Geçici vergi ödemeleri, mükelleflerin vergi yükünü daha düzenli bir şekilde taşımasına yardımcı olur ve yıl sonunda ödenecek vergi tutarının belirlenmesinde önemli bir rol oynar.

Mükelleflerin geçici vergi hesaplaması ve ödeme takvimi konusunda vergi danışmanlarından destek almaları önerilir, çünkü her mükellefin durumu farklı olabilir ve doğru bir hesaplama yapılması önemlidir (Gülten, 2010).

Örnek: X inşaat firmasının yapımını üstlendiği aylara yayılmış 3 adet inşaat işi bulunmaktadır. Bu işlere ait birtakım hesap bilgileri aşağıda verilmiştir.

İş A:

Hasılat: 20.000 TL

Gider Maliyeti: 15.000 TL

Kar: Hasılat - Gider Maliyeti = 20.000 TL - 15.000 TL = 5.000 TL

İş B:

Hasılat: 10.000 TL

Gider Maliyeti: 8.000 TL

Kar: Hasılat - Gider Maliyeti = 10.000 TL - 8.000 TL = 2.000 TL

İş C:

Hasılat: 50.000 TL

Gider Maliyeti: 40.000 TL

Kar: Hasılat- Gider Maliyeti = 50.000 TL- 40.000 TL = 10.000 TL

Toplam:

Hasılat: 80.000 TL

Gider Maliyeti: 63.000 TL

Kar: Hasılat- Gider Maliyeti = 80.000 TL- 63.000 TL = 17.000 TL

Tablodaki işlerin toplam hasılatı 80.000 TL, toplam gider maliyeti 63.000 TL ve toplam karı 17.000 TL'dir.

Ayrıca işletmenin

Verilen bilgilere göre:

Genel yönetim giderleri (770 hesabı): 3.000 TL

Finansman giderleri (780 hesabı): 2.000 TL

Geçici vergiye tabi kâr: 17.000- 5.000 = 12.000 TL

Geçici vergi oranı: %20

Geçici vergi hesaplaması:

Geçici vergi = Geçici vergiye tabi kâr * Geçici vergi oranı = 12.000 * 0.20 = 2.400 TL

A inşaat işi bir hesap döneminde tamamlanmadığından, yıllara yaygın inşaat niteliği kazanmıştır.

A işinin hasılat oranı:

A işi hasılatının oranı = A işi hasılatı / Toplam hasılat = 20.000 / 80.000 = 0.25

A işinin geçici vergi payı:

A işi geçici vergi payı = Geçici vergi * A işinin hasılat oranı = 2.400 * 0.25 = 600 TL

Sonuç olarak, A inşaat işinin geçici vergi payı 600 TL'dir.

Örnek: A inşaat işletmesi B inşaat işini 01.04.2017- 07.12.2017 tarihleri arasında yapması gerekirken işi zamanında bitirememiştir. Bu nedenle 31.12.2017 tarihinde ödenecek geçici vergi kayıtları;

295 PŞN ÖDN VRG VE FON	2.000
193 PŞN ÖDN VRG VE FON	2.000
Yıl içinde bitirilemeyen işten dolayı geçici verginin ilgili hesaba devri	

Vergi ile ilgili hesap aşağıdaki gibidir;

193 Nolu hesabın bakiyesi 2000 TL dir.

3.15.4. Vergi Kesintisi Muhasebe Kaydı

Son yıllarda döviz kurları ve faiz oranlarındaki dalgalanmalar emlak piyasasını hareketlendirdiği görülmektedir. Ayrıca bankaların ev alacaklara için hazırladığı düşük faiz oranlı uzun vadeli konut kredileri sunması da bu piyasanın popülaritesini artırmaktadır. Her inşaat faaliyeti ödemeleri farklı şekilde vergilendirilmektedir. Bu sebeple her bir faaliyetin için gerçeğe uygun değerlendirme, vergilendirme ve muhasebesi uygulamalı bir şekilde açıklamaya çalışılmıştır (Han, boyatzis, & Mckee, 2019, s. 9).

İşin Tamamlanması Nedeniyle Beyanname ve Ödenecek Kurumlar Vergisi:

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt işiyle uğraşan C B.Ş, Y Ltd.'nin inşaatını devraldı. Şti inşaatı 30 Mayıs 2016 tarihinde tamamlanmıştır. Bu çalışma sonucunda 31 Aralık 2016 tarihinde hesaplanan mali kâr 30.000 TL olup, 6.000 TL kurumlar vergisi hesaplanarak 15 Nisan 2017 tarihinde beyan edilerek vergi indiriminin indirilebilir kısmı düşülerek (5.000) TL yapılmıştır. Beyanname üzerindeki taksit tutarına göre.

371 DÖNM KARI PŞN ÖD. VRG VE DİĞ. YÜK.	6.000
193 PŞN ÖDN VRG VE FON	6.000
Yıl içinde ödenmiş olan geçici verginin ilgili hesaba devir yapılması	

Not: Peşin ödenen vergilerin ancak mahsup yapılacak kısmı ilgili hesaba devredilir.

370 DNM KÂRI VRGİ VE DİĞ. YAS. YKÜM. KARŞ.	6.000
371 DÖNM KÂRI PŞİN ÖD. VRGİ VE DİĞ. YÜK.	6.000
Kurumlar vergisi tahakkuku	

X A.Ş. 30.04.2017 tarihinde hak edişlerden kesilen 900 TL verginin, diğer vergi borçlarından mahsubu

360 ÖDNCK VRG VE FNLR	900
193 PŞN ÖDN VRG VE FON	900
Hak ediş stopajının mahsuben iadesi	
102 BANKLR HESABI	900
193 PŞN ÖDN VRG VE FON	900
Hak ediş stopajının nakden iadesi	

3.15.5. Katma Değer Vergisi

Bu vergi yapılan mal ve hizmet satışında. Elde edilen kar üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. KDV olarak kısaltılmaktadır.

3.15.6. Katma Değer Vergisi Tevkifatı ve Muhasebe Kayıtları

Maliye Bakanlığının alacağı vergiyi güvence etmek için çeşitli tedbirler alabilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu 9. Madde bu amaçla hazırlanmıştır. Maddeye göre, mükellefin yurt içinde ikametgahı, işyeri, hukuk merkezi veya iş merkezi bulunmamakta ve diğer durumlarda Maliye Bakanlığı, verginin ödenmesinden, işlemlere taraf olan başka kişi veya kişileri vergiden sorumlu tutabilmektedir. Mükellefin idareyi takip etmesi zor olduğu durumlarda ise vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında zarara uğraması mümkündür. Maliye Bakanlığının ödemedi mükellef dışında bir kişiyi sorumlu tutma yetkisi vardır. Vergi alacağının güvence altına alınması için gerekli görülmesi halinde verginin mahsup edilmesi gerekmektedir. Mükellef adına hareket etmeye yetkili olan veya kendisine mal teslim edilen veya hizmet verilen kişi sorumlu olarak aranmaktadır. Maliye bakanlığı KDV tevkifatına yönelik en son veriyi geniş kapsamlı şekilde 117 nolu KDV genel tebliğini yayınlamıştır (3065 sayılı KDV kanunu madde: 9).

MLK A.Ş.'nin yaptığı teslimin a) şeklinde düşünüldüğü durumda, arsa faturası aşağıdaki şekilde düzenlenmelidir:

$$\text{Arsa Bedeli} = 75 \text{ TL/m}^2 * 6.000 \text{ m}^2 = 450.000 \text{ TL}$$

Bu durumda, MLK A.Ş., KML A.Ş.'ye 6.000 m² alanı teslim etmiştir ve bu teslim karşılığında KML A.Ş.'ye 450.000 TL tutarında bir arsa faturası düzenlemelidir.

Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

KML A.Ş. hesapları:

770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı 450.000 TL Alacak

191-KDV Hesabı (18%) 81.000 TL Alacak

600-Kıymetli Evraklar Hesabı 531.000 TL Borç

MLK A.Ş. hesapları:

191-KDV Hesabı (18%) 81.000 TL Borç

750-Arsa Hesabı 450.000 TL Borç

191-KDV Hesabı (18%) 9.000 TL Borç

601-Yurt İçi Diğer Alacaklar Hesabı 540.000 TL Alacak

Yukarıdaki kayıtlar, MLK A.Ş.'nin KML A.Ş.'ye teslim ettiği arsa karşılığında düzenlediği arsa faturasını ve KDV'yi göstermektedir. Bu kayıtlar, vergi mevzuatına ve muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmelidir.

Fatura

Arsa Bedeli: 600.000 TL

KDV (%18): $600.000 \text{ TL} * 18\% = 108.000 \text{ TL}$

Toplam Fatura Tutarı: $600.000 \text{ TL} + 108.000 \text{ TL} = 708.000 \text{ TL}$

Bu durumda, MLK A.Ş., KML A.Ş.'ye 8.000 m2 alanı tamamen teslim etmiştir ve bu teslim karşılığında KML A.Ş.'ye 708.000 TL tutarında bir arsa faturası düzenlemelidir.

3.15.6. Müşterek Giderlerin Dağıtımı

Yıllardır kapsamlı inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, üç tür giderle karşılaşabilirler: doğrudan giderler, ortak giderler ve inşaatla ilgisi olmayan giderler.

Doğrudan giderler: İnşaat işiyle doğrudan ilişkili olan giderlerdir. Bu giderler, inşaat malzemeleri, işçilik maliyetleri, ekipman kiralama masrafları gibi harcamaları içerir. Doğrudan giderler, inşaat faaliyetinin maliyet hesaplarında takip edilir ve iş sonunda o işten elde edilecek kazancın tespitinde dikkate alınır.

Ortak (müşterek) giderler: Birden fazla inşaat işinin veya inşaat işinin diğer işlerle birlikte ortak olarak karşıladığı genel giderlerdir. Bu giderler, işletmenin ticari faaliyetlerini sürdürmek için katlandığı genel masrafları içerir. Ortak giderler, inşaat faaliyetlerine ve diğer işlere ilişkin olabilir. Ancak, müşterek giderin işe ait olduğu açıkça belirlenebilmesi ve inşaat faaliyetleriyle ilgili olması gerekmektedir.

İnşaatla ilgisi olmayan giderler: İnşaat işi dışında kalan ve işletmenin genel işleyişiyle ilgili giderlerdir. Örneğin, genel idari giderler, pazarlama giderleri, finansman giderleri gibi masraflar buna örnek olarak verilebilir. Bu giderler genellikle inşaat faaliyetlerinden ayrı olarak takip edilir ve işin maliyetine dahil edilmez.

Maliyet hesaplarında doğrudan giderler iş bazında ayrıntılı olarak takip edilirken, ortak giderler genellikle işletme düzeyinde toplu olarak hesaplanır ve iş sonunda işletmenin genel karlılığını etkiler. İşletmeler, bu farklı gider türlerini doğru bir şekilde sınıflandırarak maliyet analizlerini ve karlılık hesaplarını doğru bir şekilde yapmalıdır. (193 Sayılı GVK, 163-169 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

Genel Yönetim Giderinin Dağıtımı:

İş Adı	Harcama Tutarı	Yükleme Oranı	İşlere Düşen Müşterek Gen. Yön. Gideri
Fabrika İnşaatı	103.400 TL	0,12	12.408 TL
Park İnşaatı	178.100 TL	0,12	21.372 TL
Belediye Binası İnşaatı	95.500 TL	0,12	11.460 TL
Kira Geliri ve MDV Satışı	23.000 TL	0,12	2.760 TL
TOPLAM	400.000 TL	0,12	48.000 TL

Genel Yönetim Giderleri Y.O = $900.000/400.00 = 0,0225$ TL

Finansman giderlerinin dağıtımı aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Fabrika İnşaatı: $103.400 \text{ TL} \times 0,0225 = 2.326,50 \text{ TL}$
 Park İnşaatı: $178.100 \text{ TL} \times 0,0225 = 4.007,25 \text{ TL}$
 Belediye Binası İnşaatı: $95.500 \text{ TL} \times 0,0225 = 2.148,75 \text{ TL}$
 Kira Geliri ve MDV Satış Geliri: $23.000 \text{ TL} \times 0,0225 = 517,50 \text{ TL}$
 Toplam Finansman Giderleri Yükleme: 9.000 TL

Şirket bir yıl içinde bir veya birden fazla inşaat ve onarım işi (ticaret, nakliye, turizm vb. gibi sürekli inşaat işi niteliği taşımayan işler) yaparsa, bu işin ortak genel giderleri ve diğer işler, ortak giderler ve müşterek amortisman, ciro ve gelir oranına göre binaya yıllık olarak dağıtılır.

Okul İnşaatı Harcaması	: 30.000,00 TL
Yol İnşaatı Harcaması	: 68.000,00 TL
Köprü İnşaatı Harcaması	: 52.000,00 TL
İnşaat Malzemesi Alım-Satım	: 44.000,00 TL
Nakliye İşi	: 6.000,00 TL
TOPLAM	: 200.000,00 TL

Örnek: Yıldırım İşletme 2016 yılı içerisinde üç farklı inşaat ve onarım faaliyeti ile inşaat malzemeleri alım satımı ve nakliyesi faaliyetlerinde bulunmaktadır. Şirketin 2016 yılı enflasyondan arındırılmış inşaat giderleri ve diğer inşaat gelirleri aşağıdaki gibidir: Bu işlerle ilgili olarak ortaya çıkan ve müşterek gider olarak dikkate alınacak giderler ise şu şekildedir.

Genel yönetim giderinin dağıtımı aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

- Okul İnşaatı: 30.000 TL x 15% = 4.500 TL
- Yol İnşaatı: 68.000 TL x 34% = 23.120 TL
- Köprü İnşaatı: 52.000 TL x 26% = 13.520 TL
- İnşaat Malzemesi Alım-Satımı: 44.000 TL x 22% = 9.680 TL

Toplam Genel Yönetim Gideri Yükleme: 40.800 TL

Finansman giderinin dağıtımı aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

- Okul İnşaatı: 30.000 TL x 15% = 4.500 TL
- Yol İnşaatı: 68.000 TL x 34% = 23.120 TL
- Köprü İnşaatı: 52.000 TL x 26% = 13.520 TL
- İnşaat Malzemesi Alım-Satımı: 44.000 TL x 22% = 9.680 TL
- Nakliye Hasılatı: 6.000 TL x 3% = 180 TL

Toplam Finansman Gideri Yükleme: 51.920 TL

170 YLLRA YYGN İNŞ ONRM MLYT . (OKUL)	9.000
171 YLLRA YYGN İNŞ ONRM MLYT . (YOL)	20.400
172 YLLRA YYGN İNŞ ONRM MLYT . (KÖPRÜ)	15.600
632 GNL YNT GİD	10.000
660 KIS VAD BRÇLNM GİD	5.000
771 GNL YÖN GİD YNS	40.000
781 FNSMN GİD YANST	20.000
2016 yılı ortak giderlerin dağıtılması	

3.15.7. Amortismanların Dağıtımı

İnşaat taahhüt ve onarım işleri ile diğer işlerde birlikte kullanılan makine, tesisat, ulaşım araçları ve diğer sabit kıymetler ile maddi olmayan duran varlıkların amortismanına müşterek (ortak) amortisman denir. İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde aşağıdaki maddi ve maddi olmayan duran varlık amortismanları kullanılır.

Örnek: Amortismanın günlük tutarını hesaplamak için 2016 yılı amortisman tutarını, toplam gün sayısına bölmemiz gerekiyor:

$$\text{Amortismanın günlük tutarı} = 7,200 \text{ TL} / 365 \text{ gün} = 19.73 \text{ TL/gün}$$

Bu durumda, kamyonların her bir inşaatta kullanıldığı günler için aşağıdaki amortisman giderleri hesaplanabilir:

$$\text{A İnşaatı: } 50 \text{ gün} \times 19.73 \text{ TL/gün} = 986.50 \text{ TL}$$

$$\text{B İnşaatı: } 120 \text{ gün} \times 19.73 \text{ TL/gün} = 2,367.60 \text{ TL}$$

$$\text{C İnşaatı: } 100 \text{ gün} \times 19.73 \text{ TL/gün} = 1,973.00 \text{ TL}$$

$$\text{D İnşaatı: } 95 \text{ gün} \times 19.73 \text{ TL/gün} = 1,874.35 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam amortisman gideri} = 986.50 \text{ TL} + 2,367.60 \text{ TL} + 1,973.00 \text{ TL} + 1,874.35 \text{ TL} = 7,201.45 \text{ TL (yaklaşık)}$$

Ortak amortismanların dağıtımı

İnşaat işlerinde kullanılan kamyonların 2016 yılına ait amortisman giderleri şu şekilde dağıtılabılır:

A İnşaatı: $50 \text{ gün} \times 14\% = 7 \text{ gün}$

Amortisman payı: $7.200 \text{ TL} \times 0.14 = 1.008 \text{ TL}$ (yaklaşık 1.009 TL)

B İnşaatı: $120 \text{ gün} \times 33\% = 39.6 \text{ gün}$ (yaklaşık 40 gün)

Amortisman payı: $7.200 \text{ TL} \times 0.33 = 2.376 \text{ TL}$ (yaklaşık 2.375 TL)

C İnşaatı: $100 \text{ gün} \times 27\% = 27 \text{ gün}$

Amortisman payı: $7.200 \text{ TL} \times 0.27 = 1.944 \text{ TL}$

D İnşaatı: $95 \text{ gün} \times 26\% = 24.7 \text{ gün}$ (yaklaşık 25 gün)

Amortisman payı: $7.200 \text{ TL} \times 0.26 = 1.872 \text{ TL}$

Toplam amortisman gideri: $1.009 \text{ TL} + 2.375 \text{ TL} + 1.944 \text{ TL} + 1.872 \text{ TL} = 7.200 \text{ TL}$

Ayrıca, nakliye hasılatı için ayrılan 6.000 TL'nin %3'ü olan 180 TL, nakliye hasılatının amortisman gideri olarak ayrılmış gibi görünmektedir. Ancak, toplamda 40.000 TL olan genel yönetim gideri içindeki finansman giderlerinin dağıtımıyla ilgili hesaplamaların tamamını sağlamak gerekmektedir.

İnşaatlarla Birlikte Başka İşler Arasında Dağıtım:

Bir yıl içinde inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan bir işletmenin birden fazla inşaat, onarım ve diğer işi yapması durumunda amortisman gideri, sabit kıymetin bu işte kullanıldığı gün sayısına göre amortismana tabi tutulur.

Örnek: Turizm faaliyetlerinin yanı sıra şirket, yıllar içinde kanal ve yüzme havuzu inşaatı da dahil olmak üzere yılda 2 inşaat işi de yürütmektedir. İş yeri sahibi birlikte aldığı kamyonu bu iş için kullanır. Kamyonun kayıtlı değeri 1.200.000 TL olup, %25'i olağan şekilde amortismana tabi tutulmuştur. 2016 yılında itfa edilen amortisman tutarı 300.000 TL olup, bu işlerde kamyonların kullanıldığı gün sayıları aşağıdaki gibidir.

Otel işletmeciliği işi : 95 gün

Kanal inşaatı : 165gün

Havuz inşaatı : 105gün

TOPLAM : 365 gün

Amortisman giderlerinin dağıtımı:

	Kullanıldığı Gün Sayısı	Oran % (Kullanılan gün/365)	Amortisman Dağılımı (Gider tutarı x Oran)
Turizm İşletmeciliği	95	26	78.000 TL
Kanal İnşaatı	165	45	136.500 TL
Havuz İnşaatı	105	29	87.000 TL
TOPLAM	365	100	300.000 TL

3.15.8.1. Çalışılmayan Dönemlerdeki Ortak Amortismanları Dağıtımı

Uzun yıllar devam eden inşaat ve onarım işlerinde ortak amortisman dağıtımında dikkat edilmesi gereken konulardan biri de amortisman tabi tutulması gereken iktisadi kıymetlerin boşa gittiği gün sayısı ile orantılı olarak nasıl ele alınacağıdır. Bu konuda iki farklı görüş vardır (Perçin, 1997, s.50).

İlk bakışta boş günler dikkate alınmamalı ve sadece birbiriyle ilişkili olarak kullanılan tarihler arasında orantılı olarak dağıtılmalıdır.

Örnek: İnşaat taahhüt işinde kullanılan bir makinenin 2016 yılı amortisman tutarı 1.000.000 TL olup, makinenin inşaatlarda çalıştığı günler ise aşağıdaki gibidir:

A İnşaatı: 85

B İnşaatı: 180

TOPLAM: 265 gün

İnşaat taahhüt işinde kullanılan makinenin 2016 yılında ayrılan amortisman gideri A İnşaatı için 320.000 TL ve B İnşaatı için 680.000 TL olarak dağıtılmıştır. Toplamda 1.000.000 TL amortisman gideri ayrılmıştır.

İkinci görüşte, sabit kıymetlerin amortismanı çalışılmayan gün sayısına karşılık gelir, Genel bir ek maliyet olarak kabul edilmelidir.

Örnek: Menekşe İnşaat 3 yılını kanal ve köprü gibi yapıların inşası ve tamiri için harcamıştır. Firma bu işler için 10.000.000 TL değerinde bir kamyon kullanıyor ve kullanım süresi şu şekilde: (1 yıl = 365 gün)

İşin Türü	Aracın Kullanılan Gün Sayısı
1.Yol İnşaatı	65
2.Kanal İnşaatı	105
3.Köprü İnşaatı	45
TOPLAM	215

Kamyonun 150 gün boyunca boşa kaldığı ve herhangi bir iş için kullanılmadığı belirtilmiştir. Bu durumda kamyonun kullanım oranı hesaplamasında bu günler dikkate alınmayacaktır. Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçilmiş ve 2.000.000 TL amortisman gideri ayrılmıştır.

Şirketin 2016 yılında bu işlere harcadığı para miktarı ise şu şekildedir:

Yol İnşaatı: 1.200.000 TL Kanal İnşaatı: 900.000 TL Köprü İnşaatı: 500.000 TL

Toplam harcama miktarı: $1.200.000 + 900.000 + 500.000 = 2.600.000$ TL

Amortismanların dağıtımı

	Kullanıldığı Sayısı	Gün	Oran (Kullanılan gün/365)	(%) Amortisman Dağılımı (Gider Tutarı x Oran)
Yol İnşaatı	65		18	360.000 TL
Kanal İnşaatı	105		29	580.000 TL
Köprü İnşaatı	45		12	240.000 TL
Boş gün	150		41	820.000 TL
TOPLAM	365		100	2.000.000 TL

Resmî tatillere denk gelen 820.000 TL genel gider olarak değerlendirilecek ve amortisman olarak ayrılacaktır. Bu dağılımda inşaat harcama tutarının aralarındaki oranı dikkate alınacaktır.

İnşaat işleri için genel maliyet paylaşımı için açık günlerde amortismanın dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır:

Yol inşaatına verilecek pay = $820.000 \times (1.200/2.600) = 377.200$ TL

Kanal inşaatına verilecek pay = $820.000 \times (900/2.600) = 287.000$ TL

Köprü inşaatına verilecek pay = $820.000 \times (500/2.600) = 155.800$ TL

Ortak gider kabul gören boş gün amortisman bedelinin inşaat faaliyetlerine dağıtımının kaydı

170 YLLRA YYGN İNŞ ONRM MLYT . (YOL)	377.200	
171 YLLRA YYGN İNŞ ONRM MLYT . (KANAL)	287.000	
172 YLLRA YYGN İNŞ ONRM MLYT . (KÖPRÜ)	155.800	
680 ÇLSMYN KSM GDR VE ZARAR		820.000

Ortak gider kabul gören çalışılmayan günlere ait amortisman bedelinin inşaat faaliyetlerine dağıtımı.

Amortisman Ayırma ve Dağıtımı Muhasebe Kaydı

740 HZMT ÜRTM MAL	1.180.000	
01 YOL İNŞAATI : 360		
02 KANAL İNŞAATI : 580		
03 KÖPRÜ İNŞAATI : 240		
680 ÇLSMYN KSM GDR VE ZRRLR	820.000	
257 BRKMŞ AMRTSMNLR		2.000.000
2016 yılı amortismanı		

3.15.9. Teslimden Sonra Ortaya Çıkan Gelir ve Giderler

Yıllara yayılan inşaat faaliyetleri sırasında, gelir ve giderlerin hangi dönemlere dahil edileceği Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kanunda, inşaat faaliyetleri için gelir ve giderlerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili kurallar belirtilmiştir. İnşaat faaliyetlerinde yapılan harcamalar, genellikle harcama yapıldığı yılın giderleri olarak kabul edilir. Ancak, inşaatın tamamlanma tarihi ve elde edilen gelirler de dikkate alınarak, gelir ve giderlerin tespitinde özel kurallar uygulanır. İnşaat faaliyetleri genellikle uzun süreli projeler olduğundan, gelir ve giderlerin doğru şekilde tespit edilmesi önemlidir. Özetle, Gelir Vergisi Kanunu'nda inşaat faaliyetleriyle ilgili gelir ve giderlerin hesaplanması, inşaatın tamamlanma tarihi, elde edilen gelirler ve yapılan harcamalar dikkate alınarak belirlenir. Bu kurallar, inşaat işletmelerinin gelir ve giderlerini doğru şekilde hesaplamasını sağlar ve vergiye tabi tutarları belirler(GVK Madde 44).

3.16.Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Örnek Uygulama

Örnekte verdiğiniz gibi, bir sözleşmenin birden fazla yıl içerisinde tamamlanacağı durumlarda, tamamlanma oranının belirlenmesi için genellikle tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Bu yöntem, sözleşmenin toplam maliyeti ve ilgili dönemdeki gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırılmasıyla uygulanır.

İlk yıl için tamamlanma oranı, ilk yılda gerçekleşen maliyetin toplam sözleşme maliyetine oranı şeklinde hesaplanır. Bu durumda, 14.000 TL'lik maliyetin 42.000 TL'lik toplam maliyete oranı %33,33 olarak bulunur.

İkinci yıl için ise, beklenmedik bir durum olan fiyat artışı söz konusu olduğundan tahakkuk esası uygulanır. Yani, ikinci yılda gerçekleşen maliyet ile ilk yılda gerçekleşen maliyet toplamı, toplam sözleşme maliyetine oranlanarak tamamlanma oranı hesaplanır. Bu durumda, 14.000 TL (ilk yıl maliyeti) ve 11.000 TL (ikinci yıl maliyeti) toplamının 50.000 TL (toplam sözleşme maliyeti) oranı %50 olarak bulunur.

Bu şekilde her bir muhasebe dönemi için tamamlanma yüzdesi hesaplanır ve cari tahminlere kümülatif olarak uygulanır. Bu yöntem, inşaat projelerinin gelir ve giderlerinin doğru şekilde tespit edilmesini sağlar ve mali tablolarda uygun bir şekilde yansıtılmasını sağlar (Yereli vd. 2011, s. 121).

Örnek: X inşaat taahhüt işletmesinin 2016 yılında tamamlanmış olan inşaat işiyle ilgili hesaplamalar şu şekildedir:

- 2016 Yılı Tamamlanma Yüzdesi (Oranı): Sözleşmenin 2011 yılı fiili maliyeti olan 70.000.000 TL'nin, toplam sözleşme maliyeti olan 100.000.000 TL'ye oranı %70 olarak hesaplanır.
- 2016 Yılı Hasılat Tutarı: Toplam sözleşme bedeli olan 125.000.000 TL ile tamamlanma yüzdesi olan %70'in çarpılmasıyla hesaplanır. Bu durumda, $125.000.000 \text{ TL} * \%70 = 87.500.000 \text{ TL}$ olarak bulunur.
- 2016 Yılı Brüt Satış Karı: 2016 yılı hasılat tutarı olan 87.500.000 TL ile 2011 yılı fiili maliyet olan 70.000.000 TL arasındaki fark, yani $87.500.000 \text{ TL} - 70.000.000 \text{ TL} = 17.500.000 \text{ TL}$ brüt satış karını temsil eder.

Bu hesaplamalar, inşaat işinin 2016 yılına kadar tamamlanmış olan kısmının gelir, gider ve kar/zararının doğru bir şekilde belirlenmesine yardımcı olur. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat işletmelerinin gelir ve giderlerini dönem dönem doğru bir şekilde tahmin etmelerine ve finansal tablolarını uygun bir şekilde oluşturmalarına yardımcı olan önemli bir yöntemdir.

3.17. Kat Karşılığı İnşaat ve Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri Arasındaki Farklar

Kat karşılığı inşaat işlerinde taraflar, aralarında yaptıkları sözleşmelerle birbirlerine karşı yükümlülüklerini beyan etmektedirler. İnşaata ilişkin masraflar bu yükümlülüklerden biri kapsamında karşılanmaktadır. Standart sözleşme haline gelen ve genel kabul gören, inşaatlarla ilgili mevzuata göre müteahhitlerin arazi sahibine belirli giderler ödemesi için hükümler konulabilir. İnşaat devam ettiği sürece, inşaat ve onarım işlerini üstlenenler kar veya zarar bildirmek zorunda değildir. Kâr zarar beyannamesi verilmemiş olması, beyanname verilmeyeceği anlamına gelmemektedir. Sadece inşaat ve onarım işleri ile uğraşan müteahhitler, her yıl devam eden işleri hakkında beyanname vermek zorundadır. Buna ilişkin hazırlanan bilanço devam eden inşaat ve onarım çalışmaları, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte beyanname ekinde sunulacaktır. Beyan "İnşaatımız yıllara dayalı olduğu için kâr zarar beyanı yapılmamıştır" (Çatıkkaş, 2017, s. 67).

3.18. Ertesi Yıla Devretmeyen İnşaat ve Taahhüt İşleri

29/7/1998 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış yapılarla ilgili olarak toplu konut yapı kooperatifine yapılan yapı taahhüt işleri KDV'den istisnadır.

2009 yılı temmuz ayı itibari ile yapı ruhsatı alan konut kooperatifleri KDV mükellefiyeti tesis etmekle yükümlüdür. Bir malın gerçek ve tüzel kişilere karşı kendi vasıf ve hesabına teslimi taahhüt niteliğinde bir inşaatıdır. Bir malın bir bedel karşılığında üretilmesi, bir eser taahhüdünden karşılanmaktadır. Bir bedel karşılığında müteahhide iş yaptıran işletme 4 unsurdan biri görülmektedir (Hamamcıoğlu, 2016, s. 9).

3.19. İnşaat İşlerinde SGK Asgari İşçilik Tespiti

İnşaat işlerinde SGK asgari işçilik tespiti, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun (SGK) belirlediği asgari işçilik miktarını ifade eder. SGK, inşaat sektöründe çalışan işçilerin brüt ücretlerinin belirli bir oranını asgari işçilik olarak belirler ve bu oranı her yıl günceller.

SGK asgari işçilik tespiti, inşaat işlerinde çalışan işçilerin sosyal güvenlik primlerinin hesaplanmasında önemli bir rol oynar. İşverenler, inşaat işlerinde çalışan her bir işçinin brüt ücretinin belirli bir oranını asgari işçilik olarak kabul eder ve bu miktar üzerinden sosyal güvenlik primlerini öder.

SGK asgari işçilik tespiti her yıl yeniden belirlenir ve SGK tarafından ilan edilir. Bu tespit, inşaat sektöründe çalışan işçilerin maaşlarının ve sosyal güvenlik primlerinin hesaplanmasında önemli bir referans noktasıdır. İşverenler, inşaat işlerinde çalışan işçilerin brüt ücretlerini asgari işçilik miktarının üzerinde belirleyebilirler, ancak sosyal güvenlik primlerini asgari işçilik tutarına göre ödemek zorundadırlar.

SGK asgari işçilik tespiti hem işverenlerin hem de çalışanların sosyal güvenlik haklarını korumak ve adil bir çalışma ortamı sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Bu nedenle, inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, SGK tarafından belirlenen asgari işçilik miktarını dikkate alarak işçi maaşlarını ve sosyal güvenlik primlerini doğru bir şekilde hesaplamalıdır (Eker, 2020, s.165). Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı, asgari işçilik oranı ile elde edilen toplam maliyet tutarına göre belirlenir. Kurum tarafından araştırma yapılırken faturalı ödemeler dikkate alınmaz, bunun yerine asgari işçilik oranından %25 indirim yapılmaktadır. İşçilik oranı en az %9 olan bir inşaat için, oranın %25'i üzerinden hesaplama yapılmaktadır.

SGK Asgari İşçilik Tespit Komisyonu, işverenin Sosyal Güvenlik Merkezi tarafından yapılan tespite itiraz etmesi halinde binanın hangi sınıfa ait olduğuna karar verecektir. Sigorta tutarının düşük olması kurum tarafından şüphe sebebidir. Özel yapı inşaatları için işverenlere verilen borcu yoktur belgesi bulunmaktadır (Kızılot, 2000: 33).
Örnek: En az %16 işçilik oranı ile ihale edilen bir iş için son hakediş raporunda 300.000 TL hakediş tutarı belirlenmiştir. Aynı işte 20.000 TL malzeme fiyat farkı ve 60.000 TL akreditif farkı bulunmaktadır.

İşçilik oranı: %16 Kurumun uyguladığı indirim oranı: %25 Hesaplama dikkate alınacak oran: $(16 - (16 \times 0,25)) = \%12$

İşçilik oranı üzerindeki kurumun uyguladığı indirim oranı dikkate alınarak hesaplamada kullanılacak oran %12 olarak belirlenir.

Hak ediş tutarının işçilik oranıyla çarpılmasıyla işçilik bedeli hesaplanır: İşçilik bedeli = $300.000 \text{ TL} \times 0,12 = 36.000 \text{ TL}$

Malzeme fiyat farkı ve akreditif farkı, hak ediş tutarına eklenmelidir: Net hak ediş tutarı = Hak ediş tutarı + Malzeme fiyat farkı + Akreditif farkı Net hak ediş tutarı = $300.000 \text{ TL} + 20.000 \text{ TL} + 60.000 \text{ TL} = 380.000 \text{ TL}$

Sonuç olarak, işçilik bedeli ve diğer farklar dikkate alındığında, net ödeme miktarı 380.000 TL olacaktır.

Örnek Uygulama:

Miksan İnşaat, kanalizasyon iyileştirme ve atık su arıtma tesisi yapım işlerini ihale ile

belediyeye verdi. Yapılan işlerin etüt raporuna göre, işlerin %60'ı atık su kanalının iyileştirilmesi, %40'ı ise arıtma tesisi yapılmasıdır. Bu iş için alınan toplam hakediş 500.000 TL'dir. Bu işle ilgili 16 ve 192 sayılı genelgelerde asgari işçilik düzeyi şu şekilde tanımlanmıştır;

Atık su kanalı ıslahı asgari işçilik oranı : %10

Atık su arıtma tesisi inşaatı : %7

Birden fazla işten oluşan bir talep çalışması olması halinde, her iş için asgari çalışma oranı belirlenmişse, işçilik oranı en yüksek işlerin oranı dikkate alınarak hesaplama yapılır ve işveren kuruluşa bildirir. Daha yüksek bir istihdam oranı için bir dilekçe ile kabul edilecek.

İşçilik oranı = %10 (Atık su kanalı ıslahı)

Kurumun uyguladığı indirim = %25

Hesaplamada dikkate alınacak oran = $(10 - (10 \times 0,25)) = \%7,50$

Alınan hak ediş tutarı = 500.000 TL

Bildirimi gereken asgari işçilik = $500.000 \times \%7,50 = 37.500$ TL

Asgari emeğin yüksek bir istihdam oranından hesaplanması uygulaması, işverenlerin şikayetlerine neden olmuştur. Bu problem basitçe aşağıdaki gibi çözülebilir.

Yapılan tüm işler için alınan hak edişler her iş için denkleştirilir, her işe karşılık gelen hak edişler hesaplanır ve hak edişler her işin asgari iş oranı ile çarpılır ve her iş için iş sayısı hesaplanır. Hesaplanan bu işçilik sayıları toplanarak kuruluşa bildirilecek asgari işçilik oranı bulunabilir (Can, 2004: 130-131).

Kurumun uyguladığı indirim oranı %25'tir. Hesaplamada dikkate alınacak oran ise $(10 - (10 \times 0,25)) = \%7,50$ 'dir.

Alınan toplam hak ediş tutarı 500.000 TL olarak belirlenmiştir.

Atık su kanalı ıslahı için belirlenen oran %60, atık su arıtma tesisi inşası için ise %40'dır.

Atık su kanalı ıslahı hakediş tutarı, toplam hakedişin %60'ı olarak hesaplanır:

Atık su kanalı ıslahı hakediş tutarı = $500.000 \text{ TL} \times 0,60 = 300.000 \text{ TL}$

Atık su arıtma tesisi hakediş tutarı, toplam hakedişin %40'ı olarak hesaplanır:

Atık su arıtma tesisi hakediş tutarı = $500.000 \text{ TL} \times 0,40 = 200.000 \text{ TL}$

Atık su kanalı ıslahı için bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı, hakediş tutarının asgari işçilik oranıyla çarpılmasıyla bulunur:

Atık su kanalı ıslahı asgari işçilik miktarı = 300.000 TL x 0,10 = 30.000 TL

Atık su arıtma tesisi için bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı, hakediş tutarının asgari işçilik oranıyla çarpılmasıyla bulunur:

Atık su arıtma tesisi asgari işçilik miktarı = 200.000 TL x 0,07 = 14.000 TL

Toplam bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı, atık su kanalı ıslahı ve atık su arıtma tesisi için bulunan miktarların toplamıdır:

Bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı = 30.000 TL + 14.000 TL = 44.000 TL

Bu durumda, atık su kanalı ıslahı ve atık su arıtma tesisi için bildirilmesi gereken toplam asgari işçilik miktarı 44.000 TL olarak hesaplanır.

Örnek: ABC İnşaat Şirketi, Bina III-A'nın inşaatına 1 Ekim 2015 tarihinde başlamış ve 20 Kasım 2016 tarihinde tamamlamıştır. Toplam inşaat alanı 1.000 m²'dir. 2015 yılı m² inşaat birim fiyatı 590 TL'dir. Asgari istihdam oranı %9'dur. Şirket bugüne kadar 26.000 TL'lik çalışanı organizasyona kazandırdı.

SGK prim oranı %35,5 olarak belirlenmiştir.

Bina maliyeti, 1.000 metrekare için 590 TL/m² olarak belirlenmiştir, bu da toplamda 590.000 TL'ye denk gelir.

Uygulanacak asgari işçilik oranı ise %9'dan ($\%9 - \%9 \times \%25 = \%6,75$) hesaplanmıştır.

SGK'ya bildirilmesi gereken işçilik miktarı, bina maliyetinin asgari işçilik oranıyla çarpılmasıyla bulunur:

SGK'ya bildirilmesi gereken işçilik miktarı = 590.000 TL x %6,75 = 39.825 TL

Bildirilen işçilik miktarı ise 26.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bildirilen ek işçilik miktarı, bildirilmesi gereken işçilik miktarından bildirilen işçilik miktarının çıkarılmasıyla bulunur:

Bildirilen ek işçilik miktarı = Bildirilmesi gereken işçilik miktarı - Bildirilen işçilik miktarı

= 39.825 TL - 26.000 TL = 13.825 TL

Ödenecek ek prim miktarı, bildirilen ek işçilik miktarının SGK prim oranıyla çarpılmasıyla bulunur:

Ödenecek ek prim miktarı = 13.825 TL x %35,5 = 4.907,88 TL

Bu durumda, bildirilen işçilik miktarı 26.000 TL, bildirilen ek işçilik miktarı 13.825 TL ve ödenecek ek prim miktarı 4.907,88 TL olarak hesaplanır.

Yukarda Yapılan İşlemlerin Yevmiye Kayıtları

720 DRKT İŞÇ GİD	4.907,88
361ÖDNCK SOSYL GVNLIK KSNT	4.907,88
<i>Eksik hesaplanan işçiliğin tahakkuk kaydı</i>	
730 GEN ÜRTM GİD	4.907,88
361ÖDNCK SOSYL GVNLIK KSNT	4.907,88
<i>Eksik hesaplanan işçiliğin tahakkuk kaydı</i>	
361ÖDNCK SOSYL GVNLIK KSNT	4.907,88
100 KASA HESABI	4.907,88
<i>Eksik ödenen işçilik tutarının kaydı</i>	

BÖLÜM IV

İNŞAAT MUHASEBESİNİN TMS'E GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Bu kavramın amacı, bir işletmenin bir müşteriyle yaptığı sözleşmeden kaynaklanan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgileri raporlamak için uygulaması gereken ilkeleri belirlemektir (Saban, 2019, s. 1). Şirketlerin müşterilerine sağlamayı taahhüt ettikleri mal ve hizmetlerin devri karşılığında almayı bekledikleri bir tutar üzerinden finansal tablolara hasılatın alınması standardın temel amacıdır. Sözleşme ile ilgili tüm koşullar dikkate alınmalıdır. Literatürde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat veya BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat olarak adlandırılan standart, hizmet ve inşa (taahhüt) sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatları, söz konusu sözleşmelerle ilgili edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği ölçüde kaydeden işletmeler tarafından kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntem, henüz hak edişe bağlanmamış (alacak niteliği kazanmamış) varlıkların hasılatla ilişkili sözleşme varlıklarının izlenmesi amacıyla özgünleştirilmiştir (Kılıç & Önal, 2019, s. 76).

4.1.1. Kapsam

İşletme müşteriyle yaptığı tüm sözleşmelere bu standardı aşağıdaki yazılanlar hariç uygulamaktadır.

- a-) TMS 17 Kiralama işleri için düzenlenmiş sözleşmeler,
- b-) TFRS 4 Sigorta işleri için düzenlenmiş sözleşmeler,
- c-) TFRS 9 Finans Araçları, TFRS 10 Konsolideye uğramış finans Tabloları, TFRS 11 Müşterek sözleşmeler, TMS 27 Kişisel Finans Tabloları ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş ortaklıklarındaki Yatırım alanındaki finansal araç ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya sorumluluklar,
- d-) Aynı işlerde eylem gösteren firmalar arasında müşterilere veya potansiyel satışları kolaylaştırmak için yapılacak parasal anlamda olmayan değişimlerdir.

4.1.2. Sözleşmenin Tanımlanması

Müşteri bu sözleşmeyi muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekmektedir.

- a-) Sözleşmenin taraflarca kabul edilmiş olması
- b-) Sözleşmeden doğan hakların tanımlanmış olması
- c-) Sözleşmeden dolayı yapılacak olan ödemelerin tanımlanmış olması
- d-) Sözleşmenin ticari olduğu anlaşıldığında muhasebeleştirilebilmektedir.

4.1.3. Sözleşmelerin Birleştirilmesi

İşletmeler aşağıdaki şartları tamamladığı zaman iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme halinde muhasebeleştirebilmektedir.

- a-) Sözleşmenin paket halinde ticari amaçlı bir şekilde sunulması,
- b-) Sözleşme karşılığında ödenecek bedel, diğer sözleşmenin veya sözleşme karşılığında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin ifasına veya bedeline bağlıdır.

4.1.4. Sözleşmeyi Gerçekleştirme Maliyetleri

Müşteri ile yapılan bir sözleşmenin yerine getirilmesine ilişkin maliyetler başka bir standart tarafından karşılanmamaktadır. Stoklar, TMS 16. Maddi Duran Varlıklar vardır. Aşağıdaki koşulların tümü sağlanıyorsa işletme maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirebilir.

Maliyetler, işletmenin, örneğin mevcut bir sözleşmenin yenilenmesinin bir parçası olarak verilen hizmetlerle ilgili maliyetler veya henüz yenilenmemiş belirli bir sözleşme kapsamında devredilecek bir varlığı tasarlama maliyetleri gibi, işletmenin belirleyebileceği bir sözleşme veya olası bir sözleşmeyle ilgilidir. Maliyetler, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmek için kullanacağı kaynakları oluşturur veya geliştirir. Maliyetlerin geri kazanılması beklenen bir durumdur (Saban, 2019, s. 3).

4.1.5. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşmenin kapsamı veya bedeli işletme tarafından değiştirilebilir. Sözleşme değişikliği her iki tarafça onaylanır onaylanmaz yeni haklar ve yükümlülükler ortaya çıkar. Taraflar onaylamazsa standart eski sözleşme üzerinden uygulanır.

4.1.6. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

Varlığın mal veya hizmetleri müşteriye devretmeyi beklediği dönemdeki önemli bir değişiklik, işletmenin itfa payına yansıtılır. Muhasebesel bir değişikliktir. Muhasebeleştirilen bir varlığın defter değeri aşarsa, değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir. İşletmenin varlığın ilgili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği kalan bedel daha azdır. Maliyetle doğrudan ilişkili olan maliyetler bu mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanması bir gider değildir. Sözleşmeye bağlı varlıklara ilişkin tüm değer düşüklüğü zararları, bunlar bir varlık olarak muhasebeleştirilmeden önce bir işletme tarafından muhasebeleştirilir. Varlığın defter değeri, değer düşüklüğü testi uygulandıktan sonra hesaplanır. Nakit üreten birimin defter değeri, Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına dahil edilmelidir. Değer düşüklüğü ortadan kaldırıldığında veya azaltıldığında, işletme bazı veya önceden muhasebeleştirilen tüm değer düşüklüğü zararları daha önce herhangi bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı, varlığın defter değerindeki artış belirlenecek tutarı aşamaz.

4.17. Edimler ve Sorumluluklar

Müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki edim yükümlülükleri bir işletme tarafından açıklanır. İşletme bir faturala ve tut düzenlemesi kapsamında edim yükümlülüklerini yerine getirebildiğinde, örneğin sevkiyatta, teslimatta, hizmetler verilirken veya hizmetin tamamlanmasında hizmet. Ödemenin genellikle vadesi geldiğinde, fiyatın değişken olup olmadığı ve değişken fiyat tahmininin genel olarak sınırlı olup olmadığı, sözleşmenin önemli bir finansman bileşeni vardır. İşletmenin devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin niteliği, eğer vekil sıfatıyla hareket eden işletme, mal veya hizmetin devrine başkası adına aracılık etme edim yükümlülüğünü gösterir. İade ve iade yükümlülükleri diğer yükümlülüklerle benzerdir. Garanti türleri ve yükümlülükleri vardır.

4.2. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

İnşaatla ilgili sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda rapor edilmesi TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında ele alınmıştır. İş sözleşmesinin konularından olan işin kapsamı gereği, sözleşme kapsamında işlerin başlaması ve tamamlanması farklı hesap dönemlerinde sınıflandırılır. Bu nedenle, inşaat

sözleşmelerinin muhasebe uygulaması, öncelikle, sözleşme kapsamında katlanılan gelir ve giderlerin, inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemine dağıtılması ile ilgilidir. Bu standart, Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Kapsamlı Gelir Tablosunda Gelir ve Gider Olarak Sunulmasına İlişkin Kavramsal Çerçeve 'de belirtilen muhasebe ilkelerini esas almaktadır. Ayrıca bu standart, belirtilen ilkelerin uygulanması için bir rehber niteliğinde olup kurumsal finansal tablolarda inşaat sözleşmelerini muhasebeleştirmek için kullanılır. Bu standartta kullanılan terimler aşağıdaki anlamlara sahiptir.

İnşaat Sözleşmesi: Tasarım, teknoloji, işlev açısından varlıkların veya varlık gruplarının inşasına yönelik sözleşmeler.

Sabit Fiyatlı Sözleşme: Müteahhit tarafından sözleşme fiyatının (teklif fiyatı) veya üretimde birim başına sabit bir miktarın (birim fiyat) kabul edildiği ancak belirli koşullar altında maliyetin yenilenmesine tabi olduğu bir inşaat sözleşmesidir.

Maliyet Artı Kar Sözleşmeleri: Bu maliyetlerin belirli bir yüzdesinin veya sabit bir miktarının, aksi belirtilen maliyetleri kabul ederek veya bunlara ekleyerek yüklenici tarafından ödendiği bir inşaat sözleşmesidir. Bir inşaat sözleşmesi, köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir yapının inşa edilmesini amaçlayabilmektedir. Bir inşaat sözleşmesi, teknolojik ve işlevsel, tasarım veya nihai amaç veya kullanımı açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birden çok tesisin inşasını da içerebilir. Bu standart amaçlarına uygun şekilde yapılan inşaat sözleşmeleri aşağıdaki maddeleri kapsamaktadır:

(a) Proje yöneticisi ve mimarlar gibi doğrudan mülkün inşasıyla ilgili hizmetler sağlamak için yapılan hizmet sözleşmeleri;

(b) Mülkün imhası veya restorasyonu ve imha sonrası çevre düzenlemesi sözleşmeleri gibi yapılan İnşaat sözleşmeleri bu standartta Sabit Fiyatlı Sözleşmeler ve Maliyet Artı Sözleşmeler olarak sınıflandırılmaktadır. Bazı inşaat sözleşmeleri hem sabit fiyatlı hem de maliyet artı sözleşme özelliklerine sahip olabilmektedir (Cengiz, 2018, s. 2).

4.2.1. Standardın Amacı

İnşaat müteahhitlik standartlarının amacı, inşaat sözleşmesinin inşaatı sırasında katlanılan gelir ve giderlerin gelecek yıllar ve sonrası için tespit edilerek hangi durumlarda gelir ve gider olarak gelir tablosunda yer aldığını belirtmektir. TMS-11, periyodiklik ilkelerine göre kayıt ve raporlama sağlar. Bu nedenle, inşaatın her hesap döneminin sonunda tamamlanma yüzdesi şeklinde alınarak dönem maliyet ve gelirlerinin

ilgili dönemin maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda, inşaat sözleşmelerinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebilse de, standart bitirilme yüzdesi yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir. Standart kapsamında uygulanabilen tek bitirilme yüzdesi yöntemi, hasılat ve maliyetlerin inşaat taahhüt işinin tamamlanmasına göre hesaplanmasına ve hasılat ve maliyetlerin hesaplanmasına izin vermektedir. Tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Gördüğünüz gibi, bitirilme yüzdesi yönteminin amacı periyodiklik ilkesini uygulamaktır. Dolayısıyla bu noktada inşaat müteahhidinin bir sonraki yıla ait gelir ve giderlerinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda bu çalışmanın amacı, TMS-11 Standardı hükümleri çerçevesinde inşaat firması gelir ve maliyetlerinin belirlenmesi için yapılması gerekenleri örneklerle göstermektir. Bu çalışma aynı zamanda standart kurallara göre oluşturulmuş hesapları da içermektedir (Cengiz, 2018, s. 3).

4.2.2. Sözleşme Geliri

Sözleşmenin geliri, iş için alınması planlanan avansların gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesidir. Sözleşmenin geliri değerlememiz, gelecekteki olayların etkisine ilişkin çeşitli belirsizliklere tabidir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizliklerin çözümünde tahminler periyodik olarak göz atılmaktadır. Bu nedenle sözleşmenin geliri döneme göre artabilir veya azalabilir. Değişiklik örnekleri, varlıkların özellikleri ve tasarımındaki değişiklikleri ve sözleşme şartlarındaki değişiklikleri içermektedir.

- (a) Yüklenici firma ve Müşteri, sözleşme tarihlerinden sonra sözleşmenin yetkilerini artıran veya azaltan değişiklikleri kabul edebilir.
- (b) Sabit fiyat anlaşmalarında kararlaştırılan satış seviyeleri, maliyet yenileme (yükseltme) hükümleri nedeniyle sonradan yükseltilebilir.
- (c) Yüklenicinin sözleşme işini zamanında bitmemesinden kaynaklanan cezalar sonucunda sözleşme geliri azaltılabilmektedir.

4.2.3. Ek ödeme talepleri

Bunlar, yüklenicinin müşterilerden veya diğer taraftan tahsil etmesini istediği maliyetlerdir ve sözleşme fiyatına dahil değildir. Ek ödeme talepleri, örneğin müşteri gecikmelerinden, şartname veya tasarım kusurlarından ve yasal ihtilaflar nedeniyle sözleşmeli hizmetlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir. Ek ödeme talebinden elde

edilen kazanç miktarının değerlendirilmesi, önemli ölçüde belirsizliğe tabidir ve genellikle müzakerelerin sonucuna bağlıdır. Bu nedenle, ek ödeme talepleri yalnızca aşağıdaki durumlarda sözleşme gelirine dahil edilecektir:

- (a) müzakereler olumlu bir aşamaya ulaştı ve müşterinin ek ödeme taleplerini kabul etme olasılığı daha yüksekse;
- (b) müşterilerin muhtemelen kabul edeceği miktarları kesin olarak belirleyebilmek;
- (a) müzakereler olumlu bir aşamaya ulaştı ve müşterinin ek ödeme taleplerini kabul etme olasılığı daha yüksekse;
- (b) müşterilerin muhtemelen kabul edeceği miktarları kesin olarak belirleyebilmek;

Teşvik ödemeleri, belirlenen başarı kriterleri karşılandığında veya aşıldığında yüklenicilere ödenen ek tutarlardır. Örneğin, bir sözleşme, sözleşmenin konusunun son teslim tarihinden önce tamamlanması durumunda yükleniciye teşvik ödemesine izin verebilir. Teşvik ödemeleri, aşağıdaki koşulların karşılanması durumunda sözleşme gelirine yansıtılır:

- (a) işin, belirtilen performans standartlarını karşılaması veya aşması muhtemel bir düzeye ilerlemiş olması;
- (b) ikramiyenin büyüklüğünün güvenli bir şekilde ölçülebilmesi;

Sözleşme Değişikliklerinden, Ek Taleplerden ve Teşvik Ödemelerinden:

- (i) gelir yaratması beklenmektedir;
- (ii) Güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Sözleşme kazançlarında adaletin önemi ve tahminlerdeki değişiklikleri yansıtmaya ihtiyacı vurgulanmaktadır. Temel olarak standartlar, her dönemde inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesine rehberlik etmektedir. Sözleşmenin kurulmasından ve müşteri tarafından açıkça onaylanmasından sonra meydana gelebilecek değişiklikler, yenilemeler, hasılat indirimleri ve tadilatların sözleşme hasılatının hesaplanmasına dahil edilmesi amaçlanmaktadır. Sözleşme yapılırken, sözleşme metninde yer almayan yapım işini yapan firma tarafından teslim edilmesi halinde, işverenin bu işe ilişkin masrafları ödemeyi istemesi ön plana çıkmaktadır. Ayrıca, işvereninizden kaynaklanan gecikmeleri veya anlaşmazlıkları telafi etmek için işvereninizden ek ödeme yapmasını isteyebilirsiniz. Bu talepler genellikle işveren ile imalatçı firma arasındaki müzakereler yoluyla sonuçlandırılır. Bu tür bir geri

ödeme, ancak bu müzakerelerin ve geri ödeme taleplerinin Standartta açıklandığı şekilde işveren tarafından onaylanması ve TMS 11 İnşaat Sözleşmesi Standardı kapsamında ilgili tutarların hesaplanmasında güvenilir bir ölçüt kullanılması durumunda yapılacaktır. Sözleşme geliri Sözleşme gelirini oluşturan son husus ise teşvik ödemeleridir. Performans ikramiyeleri, inşaat işlerinin sözleşmenin başarı kriterlerine göre yürütülmesinin geçici ve niteliksel olarak değerlendirilmesinden kaynaklanan gelirlerdir. Bu noktada sorulması gereken soru, sözleşme gelirine destek taleplerini ekleyebilmek için sözleşme konusunda ilerlemenin performans priminin öngörülebilirliğini ne kadar etkilediğidir. İlgili inşaata ilişkin yapım sözleşmesi erken kapatılır ve yapımcı firmaya sözleşme teşviki ödenirse, sözleşme bedeli makul düzeye gelmeden ihale bedeli ödenmemektedir.

4.2.4. Teşvik Ödemeleri

Sözleşmenin kazançlarını oluşturan son unsur ise teşvik ödemeleridir. Teşvikler, inşaat işinin performansının sözleşmenin başarı kriterlerine göre kalite ve zaman açısından gözden geçirilmesinden elde edilen faydadır. Bu noktada kilit soru, sözleşme konusunda kaydedilen ilerlemenin, tercih edilen ödemeye bir alacağın sözleşme kazancına eklenmesinin öngörülebilirliğini ne ölçüde etkilediğidir. Söz konusu işle ilgili bir inşaatın erken bitirilmesi durumunda, imalatçı firmanın sözleşmeye bağlı taviz ödemesi alması bekleniyorsa, primini sözleşmenin tamamlanma oranından önce ödenmesi mümkün değildir (Saban, 2019, s. 3).

4.2.5. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Sonuçlar Vermemesi

Bir sözleşmenin başlangıcında, sözleşmenin sonucunu kesin olarak tahmin etmek genellikle mümkün değildir. Ancak yüklenici tarafından yapılan masraflar yükleniciye geri ödenebilir. Bu nedenle, sözleşme geliri yalnızca katlanılan maliyetlerin geri kazanılabilir kısmı esas alınarak muhasebeleştirilir. Sözleşmenin sonucu kesin olarak tahmin edilemediği için kâr muhasebeleştirilmez. Ancak Sözleşmenin sonucu kesin olarak tahmin edilemese de toplam sözleşme maliyetinin toplam sözleşme gelirini aşması mümkündür. Müşteri tarafından karşılanması muhtemel olmayan sipariş maliyetleri derhal giderleştirilir. Müşteriden tahsil edilmesi muhtemel olmayan ve derhal giderleştirilmesi gereken sözleşme maliyetlerini içeren sözleşme örnekleri aşağıdakileri içerir:

- (a) geçerliliğine ilişkin ciddi şüpheler nedeniyle tamamen uygulanamaz;
 - (b) tamamlanması bekleyen dava veya yasal işlemin sonucuna bağlı olan;
 - (c) kamulaştırılan veya kamulaştırılmakla tehdit edilen bir mülkle ilişkisi vardır;
 - (d) yükümlülüklerini yerine getiremeyen bir müşteri; veya
 - (e) sözleşmeden doğan hizmetleri yerine getiremeyen veya bu nedenle sözleşmeden doğan yükümlülüklerini yerine getirmek zorunda olan yükleniciler;
- (https://webdosya.csb.gov.tr/db/destek/icerikler/karar_ve_gorusler-2005-2015--3-20191127104744.pdf).

4.2.6. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yöntemini uygulamak için, mali tablolar her hesap döneminde proje gelirlerini ve oluşan toplam maliyetleri rapor etmelidir. İlerleme yüzdesi yöntemi, finansal tablolarda dikkate alınan maliyetlerin belirlenmesinde bir siparişin tamamlanma aşamasını esas alır. Bu yöntem, uzun yıllardır yaygın olan inşaat işinin, iş devam ettiği sürece gelir ve kar getireceğini varsayar. Bu yöntem, sözleşme gelirlerini, inşaatın tamamlanmasına kadar katılan maliyetlerle karşılaştırır ve verilen hizmetlere göre gelirleri, maliyetleri ve karları raporlar. Bu yöntem, taahhüt edilen işin durumu ve işin dönem içindeki ilerleyişi hakkında faydalı bilgiler sağlar. İlerleme yüzdesi yöntemi uygulanırken, sözleşme geliri, hizmetin verildiği hesap döneminin kar veya zararıdır. Kayıplar gelir olarak bildirilir. Sözleşme maliyetleri genellikle Hesap döneminin gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirilir (Bozdemir, 2017, s. 10).

4.2.7. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Uygulama

Bir müteahhitlik şirketi, dört yılda tamamlanacak 100.000.000TL'lik bir okul yapmak için sözleşme imzalandı. Ayrıca yıllık 25.000.000 olarak ücretlendirilecektir. Projenin maliyetinin 90.000.000 TL olması bekleniyor. Projede düzenlenen faturalar, nakit giriş ve çıkışları aşağıdaki gibidir. (Bu örnekte sözleşme gelirinin değişmediği varsayılmıştır.

Nakit Giriş ve Çıkışları (1.000.000)TL				
	1. YIL	2. YIL	3. YIL	4. YIL
FATURALAR	25	25	25	25
NAKİT GİRİŞLERİ	20	27	25	28
NAKİT ÇIKIŞLARI	18	36	27	9

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Nakit Akışları (1.000.000) TL

	1. YIL	2. YIL	3. YIL	4. YIL
NAKİT GİRİŞLERİ	20	27	25	28
NAKİT ÇIKIŞLARI	18	36	27	9
NET NAKİT AKIŞI	2	9	2	19
KÜMÜLATİF NAKİT AKIŞI	2	7	9	10

3.2.8. Gayrimenkuller İle İlgili İnşaat Anlaşmalarının TMS-18 Hasılat Standardı veya TMS-11 İnşaat Sözleşmelerinden Hangisinin Kapsamına Girdiğinin Belirlenmesi

TMS 11: İnşaat Sözleşmesi Standardının amacı, inşaat sözleşmesi işlerinin yıllar itibariyle ifa edilmesi sırasında oluşan gelir veya giderleri belirlemek ve bunların gelir veya gider mi olarak gösterildikleri zamanı gelir tablosunda açıklamaktır. TMS 11, periyodiklik ilkesine dayalı olarak kayıt ve raporlamayı öngörmektedir. Bu nedenle, dönem gider ve gelirlerinin her hesap dönemi sonunda inşaatın tamamlanma oranına göre dönem gelir ve gider hesabına intikal etmesi beklenmektedir. Bu uygulama alanında, standart, inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir olduğunda, tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasını gerektirir. İnşaat taahhüt işlerinin tamamlanma derecesine göre gelir ve giderleri hesaplıyor, standartlar kapsamında uygulanabilen tek yöntem olan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre gelir ve giderleri kayıt altına alıyoruz. İlgili hesap dönemi. Gördüğünüz gibi, tamamlanma yüzdesi yönteminin amacı periyodiklik ilkesini uygulamaktır. Bu da demek oluyor ki bu bağlamda uzun yıllar süren inşaat taahhüt faaliyetlerinin gelir ve maliyetlerinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda bu çalışmanın amacı, TMS-11: İnşaat Taahhüt Standardındaki şartnameye göre inşaat firması gelir ve maliyetlerinin belirlenmesi için yapılması gerekenleri örneklerle göstermektir. Ayrıca inceleme standart kurallara göre hazırlanmış muhasebe belgelerini de içermektedir (Cengiz, 2018, s. 9).

4.3. TMS-18 Hasılat Standardı

Ciro, bir şirketin tüm dönemi boyunca normal ticari faaliyetlerinden elde edilen toplam ekonomik kârdır, hissedarların sermaye artırımına neden olan sermaye katkıları hariçtir. Hasılat, yalnızca işletme tarafından ve işletme adına elde edilen brüt ekonomik faydaları içerir. Üçüncü bir şahıs adına tahsil edilen satış vergisi, mal ve hizmet vergisi, KDV vb. şirketin mali çıkarına değildir. Sermayeyi artırmadığı için bu tutarlar gelirden hariç tutulmaktadır. “Gelir” kriterleri”, Bir muhasebe dönemi boyunca normal faaliyetlerinin bir sonucu olarak bir şirketin elde ettiği gelir ve kârın nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar. Bu standart, malların satışı ile ilgilidir. Hizmetlerin sağlanmasından ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından kaynaklanan temettü, faiz ve telif ücretlerinden elde edilen geliri muhasebeleştirmek için kullanılmaktadır. Bu çalışma, gelir standartları tarafından uygulanan yenilikleri açıklamaktadır. Gelir tanıma, her gelir oluşturma olayıyla ilişkili örnekler kullanılarak işlenmektedir. Örnek bir uygulama, gelir standartlarını ve tek tip muhasebe sistemini karşılaştırmaktadır (Dinç, 2020, s.370). Bu Standardın amacı; belirli türdeki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılatla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Özgünleştirme, işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatın belirlenmesi, tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi için kullanılan bir yöntemdir. Bu süreçte, işletmenin sözleşmeleri, gelir kaynakları ve varlık ve borçlar arasındaki ilişkiler dikkate alınır. Özgünleştirme, işletmenin faaliyetlerinden elde edilen ekonomik faydaların doğru şekilde tanımlanması ve kaydedilmesi için önemli bir araçtır (Önal & Kılıç, 2019, s.373).

4.3.1. Hasılat Oluşabilmesi İçin Gerekli Koşullar

Mal veya hizmetlerin aynı içerik ve değerdeki mal veya hizmetlerle takas edilmesi durumunda takas karlı bir işlem olarak kabul edilmez. Bu durum genellikle satıcılar, belirli bir yerdeki talebi zamanında karşılamak için petrol veya süt ürünleri gibi varlıklarını başka bir yere kaydırduğunda veya takas ettiğinde ortaya çıkar. Mal veya hizmetler, farklı mal veya hizmetler karşılığında satıldığında veya teklif edildiğinde, takas gelir getirici bir işlem olarak kabul edilir ve transfer edilen nakit ve nakit benzerlerinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek ölçülmektedir. Hasılatı elden çıkarılmış bir mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin üzerine nakit olan değerlerinin tutarı eklenerek ölçülmelidir (Dinç, 2020, s. 371).

4.3.2. Gayrimenkul İnşasından Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Malların satışından, verilen hizmetlerden ve faiz, telif ve temettülerden elde edilen geliri muhasebeleştirmek için kullanılmaktadır. Ürünler, bizim tarafımızdan satış için üretilenler ve yeniden satış için satın alınanları içermektedir. Hizmetlerin sağlanması genellikle bir şirketin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini belirli bir süre içinde yerine getirmesini içermektedir. Hizmetler yalnızca bir dönem için veya birden fazla dönem için sağlanabilir. İnşaat yükümlülükleriyle ilgili hizmetlerin sağlanmasına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi, UMS 11: İnşaat Sözleşmeleri kapsamındadır. Faiz, nakit veya nakit benzerlerinin kullanımı yoluyla veya bir işletmeye borçlu olunan tutarlar temelinde muhasebeleştirilen geliri içermektedir. Telif hakları, patentler, ticari markalar, bilgisayar yazılımı ve telif hakları gibi şirkete ait uzun vadeli varlıkların kullanımından elde edilen kazançları içermektedir. Temettüler, bağlı sermaye ile ilgili olarak hissedarlara dağıtılan kârları içermektedir.

4.3.3. Müteahhidin İnşaat Bitmeden Yaptığı Satışların Hasılat Kaydı

Tamamlanmayan inşaat projelerine ilişkin maliyet ve avansların dönem sonu kümülatif tutarlarını aştığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, bu yaklaşım vergi kanunlarına uygundur ve vergi uyumu için ek süreçler gerektirmemektedir. Tamamlama yöntemi nedeniyle, inşaat sözleşmesi inşaat süresi boyunca inşaatın gelir ve giderlerinin hesaplanması mümkün değildir. Bir yandan bu yaklaşım, muhasebenin dönemsellik ilkesiyle bağdaşmadığı için eleştirilmektedir. Ayrıca bu yaklaşımda inşaat sözleşmesi süresince kazanç ve kayıp hesaplaması yapılmadığından ertelenmiş vergi etkisi hesaplaması da yapılmamaktadır.

4.3.4. Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Devri Arsa Sahibi Açısından Hasılat

Maliye Bakanlığı'nın geçmişte verdiği çeşitli kararlarda, kat malikleri Müteahhide arazi. Tapunun devir tarihinde veya tapu işlem belgesi yoksa inşaatla başlamak üzere müteahhide teslim edildiği tarihte mülkü müteahhide devrettiğini kabul etmiştir. Ayrıca, mülk sahibinin vergi yükümlülüğü bu noktadan sonra ortaya çıkarsa, KDV ve gelir vergisi veya kurumlar vergisinin hesaplanması ihtiyacını ortaya koydu. Ancak Maliye Bakanlığı, 60 Sayılı KDV Genelgesi'nin "Arsa arzına yönelik inşaat hizmetleri" başlıklı maddesi

hükümleri ile bu konuya açıklık getirmiştir. Bu bölümdeki konular hakkında. Bir şantiyede inşaat hizmetlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin apartman veya işyeri gibi bağımsız bir birimi şantiye karşılığında mal sahibine devretmesidir. Bu tarihten itibaren sabit kıymetler Vergi olayı meydana gelmektedir. Arazinin bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arazi sahibinin normal ve devam eden faaliyetler kapsamında arazi alıp satmaya devam etmesi halinde, olay tarihinde, birimlerin toplam değeri araziye bağımsız tüzel kişiye teslim alır (Bu arsanın müteahhide devri sonucunda düzenlenen faturada arsa payı dahil) KDV oranı hesaplanmalıdır.

Arsa sahibinin gerçek sorumluluğunu üstlenmeyen yan faaliyet olarak müstakil daireler karşılığında arsa sahibinden müteahhide arsa tahsisinde KDV uygulanmaz. - Bağımsız dairelerin olay tarihinde müteahhitten arsa sahibine KDV'ye tabi olarak teslimi için niteliğine göre bir önceki fiyatın (arsa bedeli dahil) % 1'i veya % 18'i oranında KDV alınması gerekmektedir. Bağımsız birimin yüklenici tarafından düzenlenen faturasında yer alır. Öte yandan, KDV Kanunu'nun 27/3. Böyle olması doğaldır.» açıklama içerir. Bu açıklamaya göre inşaat sözleşmesi tamamlandıktan sonra. - İşadamı tarafı, iş adamı tarafı; Aynı zamanda müteşebbis daire malikinin bağımsız bölümünü malike devredecektir.

4.3.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Hasılat

Yıllara göre inşaat ve onarım işlerine ilişkin ücret ve giderler ayrı hesaplara kaydedilmekte ve bilançoda gösterilmektedir. Bu işten elde edilen gelir, işin sona erdiği yılda kesinleşir ve o yıl için gelir olarak vergilendirilmektedir. Kâr ve zarar, alınan ücret ile alacaklıların ücretleri toplamının işin tamamlandığı yıldan tahakkuk etmiş ve ödenmemiş giderlerle karşılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Bilhassa uzun yıllardır revaçta olan yapım ve onarım işleri kapsamına girmeyen inşaat işlerinin “madde kapsamı dışında kalan işler” olarak değerlendirilmesi, maddenin sağlanma amacına aykırıdır ve hatalara yol açabilir. Kontrol sistemi ile ilgili olarak. Bu nedenle, gerçekleri yorumlarken, genel giderlerin tahsisine ilişkin düzenlemelerin amacının ne olduğunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. İnşaat ve onarım işlerinin yıllar itibariyle uygulanma şekli ve kapsamına ilişkin hükümler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. ve 44. maddelerinde yer almaktadır. Aslında yıllar içinde ne kadar inşaat ve onarım işi yapıldığı önemli değil. Çünkü bu konudaki yasal hükümler yorum farklılıkları yaratmayacak şekilde açık bir şekilde düzenlenmiş olup, bu konu idare tarafından çıkarılan tebliğ ile düzenlenmektedir. Ancak, gelirin nasıl belirleneceği konusunda devlet ile mükellefler arasında bir sorun

vardır. Bunu dengeleyen birçok sorun var, bunlardan biri "ortak ek yükün" tahsisi. Bu makale, inşaat ve onarım işlerine ek olarak çeşitli gelir getirici faaliyetlerde bulunan firmaların katlandığı genel genel giderlerin dağılımını tartışmaktadır. Müşterek Genel Giderlerin Nedenleri ve Kapsamı: Bir takvim yılı içinde yapılan inşaat ve onarım işleri, birden fazla inşaat ve onarım işleri veya bir inşaatın başka bir faaliyetle bir arada olduğu inşaat ve onarım işleri için ortak genel giderlere atıfta bulunulabilmesi ve onarım işi olması gerekir. Devam eden tek bir inşaat ve onarım işi olduğunda ve bu iş diğer işlerle paralel olarak yapılmadığında, müşterek genel giderler ihmal edilir. Bunun nedeni, bu devam eden genel giderlerin, devam eden inşaat ve onarım işleriyle ilişkili maliyetler olmasıdır (Bozdemir, 2017, s. 11).

4.3.5.1. Vergi Kanunlarına Göre Yıllara Yaygın İnşaat

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre, tüm gelirler o yıl için gelir olarak muhasebeleştirilir. Çünkü kar yıl sonunda belirlenir ve inşaat ve onarım işlerinin yapıldığı yılı kapsar ve o senenin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmelidir. Buna göre, gelir vergisi mükelleflerinin mart ayının başından takip eden yılın 25'i akşamına, kurumlar vergisi mükelleflerinin ise 1 Mart'tan 25'i akşamına kadar bu bölüm kapsamında beyanname vermeleri gerekmektedir. Hesap döneminin bitimini takip eden 4. ayın 1. gününden vergi dairesine işin bittiği takvim yılının 25. günü akşamına kadar. Uzun yıllar büyük çaplı inşaat veya onarım işi yapan mükellefler, işin devamında kar ve zarar beyan etmeseler dahi yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Çünkü GVK'nın 85. kuruluş yıldönümü. Tüccarlar faaliyetlerinden gelir elde etmeseler bile, yine de yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir. Vergilendirme sürecinin bina tadilatı tamamlanana kadar yıllarca ertelenmesi nedeniyle vergi tahsilatında yaşanan gecikmenin telafisi için yapılan tazminat ödemelerinden vergi indirimi yapılması planlanmaktadır. Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 15. ve 30. maddelerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında iş yapan kişiye ödenen ücretler için gelir vergisi ve kurumlar vergisi kesintisi tutarı %3'tür. Bu stopaj gelir vergisi kanuna göre mahsup edilmektedir. (GVK No. 193; KVK No. 5520). Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi uyarınca, iş tamamlandıktan sonra bu işle ilgili olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, bu giderlerin yapıldığı yıldaki kar veya zararın tespitinde dikkate alınan şartlar dahilinde dikkate alınmaktadır. Uzun yıllardır yapılan inşaat ve onarım işleri ile uğraşan

bazı firmalarda esas olan Faaliyetlerimizin dışında ve faaliyete devam ettiğimiz yıl içinde arızı kazanç veya kayıplar doğabilir. Bu, öncelikle inşaat işlerinden, inşaat ekipmanlarının satışından veya kiralanmasından kaynaklanan satıcılar ve finansal kuruluşlarla olan borç ve kredi ilişkilerinden ve hurda satışından elde edilen ücret depozitolarından elde edilen gelirlerdir. Yıllara yayılan inşaat ve onarım işlerinden elde edilen paranın bir kısmı finansal sistemdeki çeşitli yatırım araçlarına yönlendirilebilir. Örneğin bu fonları yatırım fonu, hisse senedi, repo, devlet tahvili, hazine bonosu, vadeli mevduat, euro ve diğer hesaplara yatırabilirsiniz. Bu sayede, birkaç yıl içinde, bir yatırım aracı tarafından usulüne uygun olarak takdir edilmiş büyük ölçekli inşaat ve onarım işi yapan bir mükellef, söz konusu işten bağımsız olarak o yılda gelir elde edebilecektir. Bunu yapabilirim. Örneğin, tasarruf hesabına yatırılan bir TL bakiye yıl sonunda faiz geliri sağlayacaktır. Bu şekilde kazanılan mevduat faizlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi uyarınca iş bitiminde mi yoksa işletmeden bağımsız olarak kazanılan gelir olarak mı rapor edilmesi gerektiği konusunda vergi makamları ile Danıştay arasında görüş birliği yoktur. Vergi makamları, vergi mükelleflerinin, çalışma tamamlanmadan önceki cari yıl için kar/zararı belirlerken, beyan edilen gelir bileşenlerini gerçek olmayan gelir olarak dikkate alması ve raporlaması gerektiğine inanmaktadır.

4.3.5.2. TMS-18 Hasılat Standardına Göre Yıllara Yaygın İnşaat

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi uyarınca, iş tamamlandıktan sonra bu işle ilgili olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, bu giderlerin yapıldığı yıldaki kar veya zararın tespitinde kazanılan gelir dikkate alınan şartlar dahilinde olmaktadır. Uzun yıllardır yapılan inşaat ve onarım işleri ile uğraşan bazı firmalar için esas olan Kazanç: Finansal tabloların hazırlanması ve sunumu kavramsal çerçevesinde, bir hesap dönemi boyunca nakit girişi olarak öz kaynaklarda artış veya varlıklarda artış veya yükümlülüklerde azalma ile sonuçlanacak şekilde ekonomik kârda meydana gelen artış olarak tanımlanmaktadır. Gelir tanımı kazançları içermektedir. Gelir, bir şirketin normal faaliyetlerinden elde edilen gelirdir ve satış, ücret, faiz, temettü ve telif gibi çeşitli isimlerle bilinmektedir. Bu standardın amacı belirli türdeki işlem ve olaylardan elde edilen gelirle ilgili muhasebe işlemlerini göstermek amaçlanmaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecindeki ilk sorun, hasılatın muhasebeleştirilmesinin zamanlamasının belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik kazançların şirkete akabileceği ve bu kârın güvenilir bir şekilde belirlenebildiği durumlarda

muhasabeleştirilir. Bu standart, bu kriterlerin ne zaman karşılandığını ve hasılatın kar olarak muhasabeleştirildiğini açıklamaktadır. Ek olarak, bu standart, bu standartların uygulanmasına ilişkin pratik rehberlik sağlamaktadır (Saban, 2019, s. 2).

Kapsam:

1. Bu standart, aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasabeleştirilmesine uygulanır:

2. (a) Malların Satışı.

(b) hizmetlerin sağlanması;

(c) ticari varlıkların başkaları tarafından kullanımından kaynaklanan faiz, telif ve temettüler;

3. Mallar, bir işletme tarafından satış için üretilen ürünleri ve bir işletme tarafından yeniden satış için satın alınan malları içerir. Bir perakendeciden satın alınan mallar veya satışa sunulan arazi ve diğer mülkler.

4. Hizmetlerin sunulması için anlaşılmış sözleşme Bu, taraflarca kararlaştırılan süre içinde tamamlanan şirketleri içerir. Hizmetler bir veya daha fazla dönem için sağlanabilir. Hizmet sunumuna ilişkin bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleriyle ilgilidir, örneğin: B. Proje Yöneticisi ve Mimar Hizmetleri. Bu sözleşmelerden elde edilen gelirler bu standardın kapsamı dışındadır ve “TMS” olarak anılır. 11 Yapı Sözleşmeleri” Yapı Sözleşmeleri Yönetmeliği’nde ele alınmaktadır (Philip, 2016, s. 11).

5. Şirket Varlıklarının Başkaları Tarafından Kullanımı aşağıdaki türleri üretir:

(a) Faiz- nakit veya nakit eşdeğerlerinin kullanımına veya bize borçlu olunan meblağlara göre hesaplanır;

(b) telif ücretleri – patentler, ticari markalar, telif hakları, yazılım programları gibi sürekli ticari varlıkların kullanımı karşılığında alınanlar;

(c) Temettüler- Bağlı kuruluşlara öz kaynakları oranında dağıtılan karlar.

6. Aşağıdaki kaynaklardan elde edilen kazançlar bu standardın dışındadır:

(a) finansal kiralamarlar;

4.4 TMS-12 Gelir Vergileri Standardı

Bu standardın amacı; gelecek dönemlerde ödenecek gelir ve kurumlar vergisi ile tahakkuk etmiş gelir ve kurumlar vergisi hesaplanmasıdır.

Muhasebe Kârı ve Zararı: Vergi öncesi kâr hesaplamasıdır. Bu ticari çıkar olarak tanımlanabilir.

Mali Kazanç/Zarar: Vergi makamları tarafından belirlenen kurallara göre tahakkuk ettirilen kâr veya zarardır.

Dönem Vergileri: Vergi dairelerince belirlenen esaslara göre dönem kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergileridir.

Ertelenmiş Vergi Geliri: Dönem içinde oluşan indirilebilir geçici farkların vergi etkisini ifade eder.

Ertelenmiş Vergi Kredisi: Gelecek dönemlerde iade edilecek gelir vergisi tutarını gösterir.

Ertelenmiş vergi yükümlülükleri: Gelecek dönemlerde ödenecek gelir ve kurumlar vergisi ile ilgilidir.

4.5. Ertelenen Verginin Sebepleri

***Geçici Farklar:** Bir varlığın veya yükümlülüğün vergilendirilebilir dönemden önce muhasebeleştirildiği dönemden kaynaklanan farklardır. Önce muhasebeleştirme gerçekleştiği için geçici bir fark doğar ve bu geçici fark vergi dönemi boyunca ortadan kalkmaktadır. Süresiz olarak ortadan kalkmayan geçici farklar ertelenmiş vergiye tabi değildir.

İşte geçici farklılıklara bazı örnekler: Gerçekleşmemiş payların değer artış ve amortismanları, emeklilik karşılıkları, ödenmemiş SSK primleri, sabit varlıkların değerinde bir artış, Örnek olarak, UMS ve UFRS'ye göre gerçeğe uygun değer ile vergi arasında bir fark vardır.

Sürekli farka bir örnek şu şekilde verilebilir. Bağlı kuruluş geliri Serbest bölge geliri Temettü geliri Risk sermayesi kazançları Para cezaları ve vergi cezaları Otomobil vergisi

*** Mali Kayıp ve Zarar:** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/a maddesi uyarınca, beş yılı aşmayan kayıplar ve zarar kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında indirim olarak gösterilebilir. Birikmiş mali kayıp ve zararlar, ancak müteakip dönemlerde yeterli karın oluşmasından sonra vergilendirilebilir oluşmadığı durumlar olması halinde ertelenmiş vergiye tabi tutulmaktadır.

*** Vergi Teşvikleri:** Ülkemizde bazı faaliyetleri desteklemek amacıyla bu faaliyetlere teşvik ve sübvansiyonlar verilmektedir. Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek için Ar-Ge teşvikleri, bölgeler arasındaki ekonomik farklılıkları azaltmak için bölgesel teşvikler veya belirli sektörleri geliştirmek için bölgesel teşvikler.

4.6. Yatırımları Destekleyen Yatırım Teşvikleri

Bu tür teşviklerin, kurum kazançları üzerinden ödenen vergilerden indirim ve muafiyet olarak kullanıldığında işletmelere vergi avantajı sağlamaktadır. Ertelenmiş vergi aktifi hesaplanırken bu tür kazançlar dikkate alınmalıdır. Aşağıdaki sorunlar burada önemlidir: Zaman sınırı yok. Ayrıca takip eden dönemde indirim de yapılmaktadır. Bu tür kazançlar, ancak izleyen dönemde yeterli vergilendirilebilir gelir elde edilmesinin muhtemel olması durumunda ertelenmiş vergiye tabi tutulabilir. Aksi halde ertelenmiş vergilendirmeye tabi tutulmayacaktır.

Ertelenmiş Vergi Varlıkları: indirgenebilir geçici farklar, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajı nedeniyle izleyen dönemlerde tahakkuk edecek gelir ve vergi tutarlarıdır. Ertelenmiş vergi varlıkları Şirket'in sonraki dönemlerinde tahakkuk etmektedir. Vergilendirilebilir gelirin muhtemel olduğu durumlarda ertelenmiş vergi olarak dikkate alınır (Şeker, 2020, s. 11).

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: Gelir vergisi tutarları, vergilendirilebilir geçici fark sebebiyle sonraki dönemlere ertelenip ödenebilmektedir. Ertelenmiş vergi varlıklarından farklı olarak ertelenmiş vergi yükümlülükleri hesaplanmalıdır (Sağlam, 2017: 937).

ÖRNEK: Ticaret şirketi K'nin kapanış tarihinde 500.000 TL tutarında şüpheli alacakları bulunmaktadır. Döneme ait bu şüpheli alacakların 350.000 TL'lik kısmı için dava, 150.000 TL'lik kısmı için ise ileriki yıllarda dava açılması planlanmaktadır.

ÇÖZÜM: Alacak veya borçlar için ayrılan karşılıklar, oluştukları dönemlerde TMS 37'ye göre muhasebeleştirilir. Ticaret şirketi M, 350.000 TL şüpheli alacak karşılığı ayırmıştır. Bu tür emeklilik maliyetleri, oluştukları dönemde vergi olarak kabul edilen giderlerdir. Bu nedenle geçici farklar oluşmaz ve ertelenmiş vergi hesaplanmaz. Ticaret Şirketi K gelecek yıl 150.000 TL'lik bir talep için dava açmayı planladığından, bu tür harcamalara vergi kanunu uyarınca izin verilmemektedir. Dolayısıyla geçici bir fark yaratırlar. Ertelenmiş vergi hesaplanır. Daha sonra yasal gider olarak muhasebeleştirildiğinde muhasebe karından düşülür.

Hesaplama: $150.000 \text{ TL} \times 0,20 = 30.000 \text{ TL}$ Ertelenen Vergi Varlığı hesaplanacaktır.

Örnek: Ticaret şirketi M'nin bilanço tarihi itibarıyla henüz ödenmemiş 300.000 TL SSK prim borcu bulunmaktadır. Sonuç olarak; SSK prim yükümlülüğü ödendiğinde vergi gideri olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle M ticaret şirketinin kusuru olan SSK

priminden geçici bir fark doğmakta ve ertelenmiş verginin hesaplanması gerekmektedir. Bu geçici farklar, SSK prim yükümlülüğünün ödendiği tarihte kapatılır. SSK primi bir giderdir, ancak vergi açısından yalnızca gider olarak sayılır. Bu itibarla, ödenmeyen SSK primleri oluştukları dönemlerde vergiye tabi gelirin hesaplanmasında esas faaliyet karına eklenir (geçici farklar oluşturmaktadır). SSK prim ödemeleri ile bunlar yasal olarak tanınan maliyetler haline gelir ve vergi hesaplamaları için esas alınan kârdan düşülür (zaman boşlukları kapatılır).

Hesaplama: $300.000\text{TL} \times 0,20 = 60.000\text{ TL}$ ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmaktadır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmelerine Yönelik Uygulama Örnekleri

ÖRNEK 1: KSTM İnşaat A.Ş. imzalamış olduğu inşaat sözleşmesinin bilgileri aşağıdaki gibidir.

Proje Başlangıç Tarihi : Ocak 2023

Proje Bitiş Tarihi : Haziran 2026

Tahmin Edilen Sözleşme Geliri : 250.000.000 TL ve İş Bitiminde

Tahmini Sözleşme Maliyeti: 180.000.000 TL

Söz konusu yapım işi Haziran 2026'da teslim edilecektir. KSTM İnşaat A.Ş.'nin tahmini inşaat maliyeti; yıllara göre aşağıdaki gibi;

1.Yıl:

Tahmini Hasılat: 90.000.000 TL

Tahmini Maliyet: 60.000.000 TL

2.Yıl:

Tahmini Hasılat: 45.000.000 TL

Tahmini Maliyet: 60.000.000 TL

3.Yıl:

Tahmini Hasılat: 45.000.000 TL

Tahmini Maliyet: 60.000.000 TL

Toplam Tahmini Gelir: 180.000.000 TL (1. Yıl + 2. Yıl + 3. Yıl)

Toplam Tahmini Maliyet: 180.000.000 TL (1. Yıl + 2. Yıl + 3. Yıl)

Yukarıdaki inşaat işlerinin yıllara göre (TMS'ye göre) muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir: (Tamamlanma oranının belirlenmesinde gerçekleşen maliyetler esas alınacaktır).

Çözüm 1. İnşaat işinin yıllar itibariyle tamamlanma oranları ve tahmin gelirleri aşağıdaki gibidir;

1.Yıl:

Tahmini Gelir: 125.000.000 TL

Harcama Tutarı: 90.000.000 TL

Tamamlanma Oranı: %50

2.Yıl:

Tahmini Gelir: 62.500.000 TL

Harcama Tutarı: 45.000.000 TL

Tamamlanma Oranı: %25

3.Yıl:

Tahmini Gelir: 62.500.000 TL

Harcama Tutarı: 45.000.000 TL

Tamamlanma Oranı: %25

Bu verilere göre, projenin ilk yılında tahmini gelir 125.000.000 TL, harcama tutarı 90.000.000 TL ve tamamlanma oranı %50 olarak belirlenmiştir. İkinci ve üçüncü yıllarda ise tahmini gelirler 62.500.000 TL, harcama tutarları 45.000.000 TL ve tamamlanma oranları %25 olarak hesaplanmıştır.

1.Yıl Kayıtları

1. yıl inşaata ait tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirler aşağıda mevcuttur.

1. yıl : $90.000.000/180.000.000 = \%50 * 250.000.000 \text{ TL} = 125.000.000 \text{ TL}$

740 HZMT ÜRTM MLYT	90.000.000
320 STCLR	90.000.000
İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	90.000.000
741 HZMT ÜRTM MLYT YANS	
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	90.000.000

186 HAKEDİŞE BAĞL İŞLERDEN GELİR TAH.	
	125.000.000
600 YURTÇI SATIŞLAR	125.000.000
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı	

1. Yıl Kayıtları

2. yıl inşaata ait tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirler aşağıda mevcuttur.

2.yıl : $45.000.000 / 180.000.000 = \%25 * 250.000.000 \text{ TL} = 62.500.000 \text{ TL}$

740 HZMT ÜRTM MLYT	45.000.000
320 STCLR	45.000.000
İnşaata ait harcamalarının kayıt edilmesi	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	45.000.000
741 HZMT ÜRTM MLYT YANS	45.000.000
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	

186 HAKDİŞE BAĞL İŞLERDN GELİR TAH.	
	62.500.000
600 YRTÇ SATIŞLAR	62.500.000
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı	

2. Yıl Kayıtları

3. yıl inşaata ait tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirler aşağıda mevcuttur.

3.yıl : $45.000.000 / 180.000.000 = \%25$ *250.000.000 TL = 62.500.000 TL

740 HZMT ÜRTM MLYT	45.000.000	
320 STCLR		45.000.000
İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	45.000.000	
741 HZMT ÜRTM MLYT YANS		45.000.000
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		
186 HAKEDİŞE BAĞL İŞLERDN GELR TAH.		
	62.500.000	
600 YRTÇ SATŞLR		62.500.000
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı		

Yıllar itibariyle bilanço ve gelir tablosu hesapları aşağıdaki gibi olacaktır;

Hesap Kodu: 186 HAKEDİŞ BAĞ. İŞLERDN GELR TAH

Yıl: 125.000.000 TL

Yıl: 187.500.000 TL

Yıl: 250.000.000 TL

Toplam: 250.000.000 TL

Hesap Kodu: 600 YURTIÇİ SATIŞ

Yıl: 125.000.000 TL

Yıl: 62.500.000 TL

Yıl: 62.500.000 TL

Toplam: 250.000.000 TL

Hesap Kodu: 622 HİZMET ÜRET.

Yıl: 90.000.000 TL

Yıl: 45.000.000 TL

Yıl: 45.000.000 TL

Toplam: 180.000.000 TL

KAR/ZARAR

Yıl: 35.000.000 TL

Yıl: 17.500.000 TL

Yıl: 17.500.000 TL

Toplam: 70.000.000 TL

Bu verilere göre, farklı hesap kodlarına ait gelir, harcama ve kâr/zarar değerleri hesaplanmıştır. Toplamda 250.000.000 TL sözleşme geliri olduğu ve projenin tamamlanmasından sonra 70.000.000 TL kâr elde edileceği görülmektedir.

ÖRNEK 2. Örnek 1'deki inşaata ait maliyetleri, 2. Yıl sonunda tekrar revize edilmiş ve tahmin edilen gelirden değişiklik olmamış olup gelir 30.000.000 TL fazlalaşmıştır. 2. ve 3. yıl için maliyetler aşağıda mevcuttur.

YILLAR	DEĞİŞİM ÖNCESİ	DEĞİŞİM	DEĞİŞİM SONRASI	TOPLAM
2.YIL	45.000.000	(20.000.000)	25.000.000	25.000.000
MALİYETLER				
3.YIL	45.000.000	50.000.000	95.000.000	95.000.000
MALİYETLER				
TOPLAM	90.000.000	30.000.000	120.000.000	120.000.000

Yukarıdaki inşaat işlerinin yıllara göre (TMS'ye göre) muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir: (Tamamlanma oranının belirlenmesinde gerçekleşen maliyetler esas alınmıştır).

740 HZMT ÜRTM MLYT	90.000.000
320 STCLR	90.000.000
İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi	

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	90.000.000
-----------------------------	------------

741 HZMT ÜRTM MLYT YANS	90.000.000
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	

186 HAKDİŞE BAĞL İŞLERDN GELR TAH.	125.000.000
------------------------------------	-------------

600 YRTÇ SATŞLR	
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı	125.000.000

1. Yıl Kayıtları

2. yıla ait inşaat faaliyetlerinin tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirleri aşağıdaki gibidir;

$$2.\text{yıl} : 25.000.000 / 210.000.000 = \%12 * 250.000.000 \text{ TL} = 30.000.000 \text{ TL}$$

740 HZMT ÜRTM MLYT	25.000.000
--------------------	------------

320 STCLR	25.000.000
İnşaata ait harcamalarının kayıt edilmesi	

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	25.000.000
-----------------------------	------------

741 HZMT ÜRTM MLYT YANS	25.000.000
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	

186 HAKDİŞE BAĞL İŞLERDN GELR TAH.	30.000.000
600 YRTÇ SATŞLR	30.000.000
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı	

Sözleşme maliyet tahminindeki bir değişikliğin etkisi veya sonuçta ortaya çıkan sözleşme tahminindeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 8, Muhasebe Politikası, Muhasebe Tahmininde Değişiklik ve hatalar) "

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler geriye dönük olarak finansal tablolara yansıtılır. Mevcut aşamanın geliri, mevcut aşamanın başarı oranıyla orantılı olacaktır (yeni aşamanın başarı oranı %12'dir). Cari dönem hasılatının mahsup edilmemesi durumunda, mahsup tarihine kadar hasılatı tahakkuk etmiş olan inşaat alacakları için bir önceki dönemde ayrılan hasılat bugün karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacaktır.

Biriken tamamlanma oranı %54,76 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, biriken gelirin 136.900.000 TL olduğu görülmektedir.

Yıl Gider (a): 90.000.000 TL

Yıl Gider (b): 25.000.000 TL

Tahmini Sözleşme Maliyeti (c): 180.000.000 TL

Sözleşme Maliyet Artışı (d): 30.000.000 TL

Biriken Tamamlanma Oranı (a+b/c+d): $(90.000.000 + 25.000.000) / (180.000.000 + 30.000.000) = 115.000.000 / 210.000.000 \approx 0,5476 \approx \%54,76$

Biriken Gelir: 136.900.000 TL

Bu bilgilere göre, proje tamamlanma oranı ve biriken gelir değeri hesaplanmıştır.

TAHMİNİ SÖZLEŞME GELİRİ	BİRİKEN TAMAMLANMA	BİRİKEN GELİR (a*b)
(a)	ORANI % (b)	
250.000.000 TL	54,76	136.900.000 TL

BUGÜNE KADAR KAYDEDİLEN GELİR: 155.000.000 TL

Yıl Gelir (a): 125.000.000 TL

Yıl Gelir (b): 30.000.000 TL

Toplam Gelir (a+b): 155.000.000 TL

Kaydedilen Gelir (a): 155.000.000 TL

Biriken Gelir (b): 136.900.000 TL

Fazla Yazılan Tahakkuk: 13.100.000 TL

Bu bilgilere göre, bugüne kadar kaydedilen gelir miktarı 155.000.000 TL olup, biriken gelir 136.900.000 TL'dir. Fazla yazılan tahakkuk ise 13.100.000 TL'dir.

Bugüne Kadar Kaydedilen Gelir (A)	Biriken Gelir (B)	Fazla Yazılan Tahakkuk (A-B)
155.000.000 TL	136.900.000 TL	13.100.000 TL

657 GRÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARAR	13.100.000
-------------------------------------	------------

186 HAKEDİŞE BAĞLI İŞLER GELİR TAH.	13.100.000
-------------------------------------	------------

Fazla hesaplanmış gelir tahakkuklarının düzeltilmesi

3. Yıl Kayıtları:

3. yıla ait inşaat faaliyetlerinin tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirleri aşağıdaki gibidir;

$$3.\text{yıl: } 95.000.000 / 210.000.000 = \%45,24 \times 250.000.000 \text{ TL} = 113.100.000 \text{ TL}$$

740 HZMT ÜRTM MLYT	95.000.000
320 STCLR	95.000.000
İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi	

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	95.000.000
741 HZMT ÜRTM MLYT YANS	95.000.000
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	

186 HAKDİŞE BAĞL İŞLERDN GELR TAH.	113.100.000
600 YRTÇ SATŞLR	113.100.000
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı	

Yıllar

HESAP KODU	1.YIL	2. YIL	3. YIL	TOPLAM
186 HAKEDİŞ BAĞ.	125.000.000	155.000.000	250.000.000	250.000.000
600 YURTIÇİ SATIŞ	125.000.000	30.000.000	113.100.000	268.100.000
622 HİZMET ÜRET.	90.000.000	25.000.000	95.000.000	210.000.000
657 GERÇEĞE UYG.				(13.100.000)
TOPLAM	340.000.000	85.000.000	303.100.000	728.100.000
KAR/ZARAR				45.000.000

ÖRNEK 3. İnşaat hasılatı ve inşaat maliyeti Örnek 1'de verilen bilgilere göre revize edilmiştir. Buna göre sözleşme hasılatı 300.000.000 TL, inşaat maliyeti ise 200.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. İnşaat maliyetlerinin detayları aşağıdaki gibidir;

YILLAR	DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ	DEĞİŞİM	DEĞİŞİKLİK SONRASI	TOPLAM
2. YIL MALİYETLERİ	45.000.000 TL	(20.000.000 TL)	25.000.000 TL	25.000.000 TL
3. YIL MALİYETLERİ	45.000.000 TL	20.000.000 TL	65.000.000 TL	65.000.000 TL
TOPLAM	90.000.000 TL	0 TL	90.000.000 TL	90.000.000 TL

Yukarıdaki inşaat işlerinin yıllara göre (TMS'ye göre) muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir: (Tamamlanma oranının belirlenmesinde gerçekleşen maliyetler esas alınacaktır).

Çözüm 3:

1. Yıl Kayıtları

1.yıl sonunda herhangi bir değişikli olmamıştır. İnşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

$$1. \text{ yıl} : 90.000.000 / 180.000.000 = \%50 \times 250.000.000 \text{ TL} = 125.000.000 \text{ TL}$$

740 HZMT ÜRTM MLYT

90.000.000

320 STCLR

90.000.000

İnşaata ait harcamalarının kayıt edilmesi

622 SATILN HZMET MALYETİ

90.000.000

741 HZMT ÜRTM MLYT YANS

90.000.000

İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması

186 HAKDİŞE BAĞL İŞLERDN GELR TAH.	125.000.000
------------------------------------	-------------

600 YRTÇ SATŞLR

125.000.000

Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı

2.Yıl Kayıtları

2. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

2.yıl : $25.000.000 / 200.000.000 = \%12,50 * 300.000.000 \text{ TL} = 37.500.000 \text{ TL}$

740 HZMT ÜRTM MLYT	25.000.000
--------------------	------------

320 STCLR

25.000.000

İnşaata ait harcamalarının kayıt edilmesi

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	25.000.000
-----------------------------	------------

741 HZMT ÜRTM MLYT YANS

25.000.000

İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması

186 HAKDİŞE BAĞL İŞLERDN GELİR TAH.	37.500.000
-------------------------------------	------------

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

37.500.000

Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı

BİRİKEN TAMAMLANMA ORANI: %57,50

1. YIL GİDER (a)	2. YIL GİDER (b)	TAHMİNİ SÖZLEŞME MALİYETİ (c)	SÖZLEŞME MALİYET ARTIŞI (d)	BİRİKEN TAMAMLAN MA ORANI(%) a+b/c+d
90.000.000 TL	25.000.000	180.000.000	20.000.000 TL	57,50

BİRİKEN GELİR : 172.500.000 TL

TAHMİNİ SÖZLEŞME GELİRİ (a)	BİRİKEN TAMAMLANMA ORANI% (b)	BİRİKEN GELİR (a*b)
300.000.000 TL	57,50	172.500.000 TL

BUGÜNE KADAR KAYDEDİLMİŞ OLAN GELİR TUTARI: 162.500.000 TL

1. YIL GELİR (a)	2. YIL GELİR (b)	TOPLAM GELİR (a+b)
125.000.000 TL	37.500.000 TL	162.500.000 TL

EKSİK HESAPLANAN TAHAKKUK TUTARI : 10.000.000 TL

BUGÜNE KADAR KAYDEDİLEN GELİR (a)	BİRİKEN GELİR (b)	FAZLA YAZILAN TAHAKKUK (a-b)
162.500.000 TL	172.500.000 TL	10.000.000 TL

186 HAKEDİŞ BAĞL İŞLERDN GELR TAH.	10.000.000
------------------------------------	------------

647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ KÂRLARI	10.000.000
---------------------------------------	------------

Eksik yazılan gelir tahakkuklarının düzeltilmesi

3. Yıl Kayıtları:

3. yıla ait inşaat faaliyetlerinin tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirleri:

$$3. \text{ yıl} : 85.000.000 / 200.000.000 = \%42,50 \times 300.000.000 \text{ TL} = 127.500.000 \text{ TL}$$

740 HZMT ÜRTM MLYT	85.000.000	
320 SATICILAR		85.000.000
İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	85.000.000	
741 HZMT ÜRETİM MLYT YANS		85.000.000
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		
186 HAKEDİŞE BAĞL İŞLERDN GELR TAH.	27.500.000	
600 YRTÇ SATŞLR		27.500.000
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı		

Yıllar itibarıyla bilanço ve gelir hesabı aşağıdaki gibi olacaktır;

HESAP KODU	1.YIL	2. YIL	3. YIL	TOPLAM
186 HAKEDİŞ BAĞ.	125.000.000 TL	172.500.000 TL	300.000.000 TL	300.000.000 TL
600 YURTIÇİ SATIŞ	125.000.000 TL	37.500.000 TL	127.500.000 TL	290.000.000 TL
622 HİZMET ÜRET.	90.000.000 TL	25.000.000 TL	85.000.000 TL	200.000.000 TL
647 GERÇEĞE UYG.				10.000.000 TL
TOPLAM	340.000.000 TL	110.000.000 TL	340.000.000 TL	790.000.000 TL
KAR/ZARAR				100.000.000 TL

ÖRNEK 4: Yayla Ticaret Turizm Enerji Yatırım. A.Ş. 2014-2015-2016 yılı bağımsız denetim raporuna göre North Biasing Project' in Türkiye Muhasebe Standartlarına göre muhasebe kayıtları aşağıda sunulmuştur. Aşağıdaki rakamlara ilişkin bilgiler bağımsız denetim raporlarının ilgili sayfalarından esinlenerek çalışmanın ekinde sunulmuştur.

2014-2015-2016 Bağımsız Denetim Raporundaki Bilgiler;

HESAP KODU	2014 YILI	2015 YILI	2016	TOPLAM
622 HİZMET ÜRET.	(18.565.361) TL	(13.862.806) TL	(2.581.327) TL	(35.009.494) TL
170 YILLARA YAY.	18.565.361 TL	13.862.806 TL	2.581.327 TL	35.009.494 TL
600 YURTİ Çİ SATŞ.	24.142.235 TL	10.880.185 TL	2.680.460 TL	37.702.880 TL
350 YILLRA HAK.	21.409.503 TL	12.409.802 TL	1.492.776 TL	35.312.081 TL
185 İNŞAT ALAC.	2.732.732 TL	(1.529.617) TL	1.187.684 TL	2.390.799 TL
622 SATLAN HİZMT MALİYETİ			18.565.361	
170 YILLRA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYET				18.565.361
İnşaat ait faaliyet maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması				
185 İNŞAAT ALACKLARI			2.732.732	
350 YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ			21.409.503	
600 YURT İÇİ SATŞLAR				24.142.235
Hak edişlerin gelir hesabına devri				

691 ERTLENEN VRGİ GELR/GİDR	1.115.375
-----------------------------	-----------

484 ERTLENEN VRGİ YÜKMLÜĞÜ	1.115.375
İnşaat ait kârın ertelenen vergiye etkisi	

2015 YILI KAYITLARI;

622 SATLN HİZMT MALYETİ	13.862.806
-------------------------	------------

170 YILLRA YAY. İNŞAT VE ONARM MALİYTİ.	13.862.806
İnşaat ait maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	

350 YILLRA YAY. İNŞAT VE ONARM HAKEDŞLERİ.	12.409.802
--	------------

600 YURT İÇİ SATŞLAR	10.880.185
185 İNŞAAT ALACKLARI	1.529.617
Hak edişlerin gelir tablosu hesabına devri	

284 ERTLENEN VRGİ VARLĞI	596.524
--------------------------	---------

691 ERTLENEN VRGİ GELR/GİDRİ	596.524
İnşaat zararının ertelenen vergi etkisi	

2016 YILI KAYITLARI;

622 SATLAN HİZMT MALYETİ	2.581.327
--------------------------	-----------

170 YILLRA YAY. İNŞAT VE ONARM MALİYTİ	2.581.327
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	

185 İNŞAT ALACKLARI	1.187.684			
350 YILRA YAY. İNŞAAT VE ONARM HAKEDŞLERİ	1.492.776			
600 YURT İÇİ SATŞLAR				
Hakkedişlerin gelir tablosu hesaplarına devri	2.680.460			
689 DİĞER OLAĞANDİŞİ GİDER VE ZARARLAR	727.425			
185 İNŞAT ALACKLARI				
Tahmini maliyeti aşan kısmın giderleştirilmesi	727.425			
284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	125.658			
691 ERTELENEN VERGİ GELİR/GİDERİ				125.658
İnşaat zararının ertelenen vergi etkisi				
KUZEY KUŞAKLAMA PROJESİ	2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	TAHMİNİ MALİYET- DÖNEM MALİYETİ (689 HESABI)
TAHMİN EDİLEN	24.000.000	34.275.115	34.282.069	34.282.069
TAMAM.MAL.				
TAHMİN EDİLEN	31.209.392	37.017.124 TL	37.702.879	
HASILAT				
DÖNEME AİT	24.142.235	10.880.185 TL	2.680.460	
GELİR				
DÖNEME AİT	18.565.361	13.862.806 TL	2.581.327	35.009.494
MALİYET				
KAR/ZARAR	5.576.874	(2.982.621)	99.133	
FARK (DİREKT				727.425 TL
GİDER				
YAZILAN)				

4.7. TMS ve TDMS Göre İnşaat Muhasebesi Kıyaslaması Uygulama Örneği

TMS'ye göre Muhasebe Kayıtları

ÖRNEK 1: HUÇİ İnşaat A.Ş. inşaat sözleşmesinin bilgileri aşağıdaki gibidir.

Projenin başlama tarihi Ocak 2013 olarak belirlenmiştir.

Projenin bitiş tarihi Haziran 2016 olarak belirlenmiştir.

Tahmin edilen sözleşme geliri 250.000.000 TL olarak belirlenmiştir ve işin bitiminde elde edilecektir.

Tahmin edilen sözleşme maliyeti ise 180.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bu bilgilere göre, projenin süresi 3,5 yıl (Ocak 2013 - Haziran 2016) ve tahmin edilen sözleşme geliri 250.000.000 TL'dir. Tahmin edilen sözleşme maliyeti ise 180.000.000 TL'dir.

Söz konusu inşaat faaliyetleri Haziran 2016'da teslimi yapılacaktır. HUÇİ İnşaat AŞ'nin yıllık tahmin edilen inşaata ait maliyetleri aşağıda belirtilmiştir.

1. YIL MALİYET	2. YIL MALİYET	3. YIL MALİYET
90.000.000 TL	45.000.000 TL	45.000.000 TL

Yukarıdaki inşaat işlerinin yıllara göre (TMS'ye göre) muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir: (Tamamlanma oranının belirlenmesinde gerçekleşen maliyetler esas alınacaktır).

Çözüm 1. İnşaat işinin yıllar itibarıyla tamamlanma oranları ve tahmin gelirleri aşağıdaki gibidir;

1.Yıl:

Tahmini Gelir: 125.000.000 TL

Harcama Tutarı: 90.000.000 TL

Tamamlanma Oranı: %50

2.Yıl:

Tahmini Gelir: 62.500.000 TL

Harcama Tutarı: 45.000.000 TL

Tamamlanma Oranı: %25

3.Yıl:

Tahmini Gelir: 62.500.000 TL

Harcama Tutarı: 45.000.000 TL

Tamamlanma Oranı: % 25

Bu bilgilere göre, projenin her yıl için tahmini gelir ve harcama tutarları belirlenmiş ve tamamlanma oranları da verilmiştir. Projenin toplam süresi 3 yıldır ve her yıl için tahmini gelir ve harcama tutarları belirli bir oranda gerçekleşmektedir.

1.Yıl Kayıtları

1. yıl inşaatı ait olan tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirleri aşağıda belirtilmiştir.

1. yıl : $90.000.000/180.000.000 = \%50 * 250.000.000 \text{ TL} = 125.000.000 \text{ TL}$

740 HZMT ÜRTM MLYT	90.000.000
320 STCLR	90.000.000
İnşaatı ait harcamalarının kaydedilmesi	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	90.000.000
741 HZMT ÜRTM MLYT YANS	90.000.000
İnşaatı ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	
186 HKDŞE BĞLNCAK İŞLERDEN GLR TH.	125.000.000
600 YRTÇ SATŞLR	125.000.000
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı	

2. Yıl Kayıtları

2. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

$$2.\text{yıl: } 45.000.000 / 180.000.000 = \%25 * 250.000.000 \text{ TL} = 62.500.000 \text{ TL}$$

740 HZMT ÜRTM MLYT	45.000.000
320 STCLR	45.000.000
İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi	
622SATILAN HİZM MALİYTİ	45.000.000
741 HZMT ÜRTM MLYT YANS	45.000.000
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	
186 HAKDİŞE BAĞL İŞLERDN GELR TAH.	62.500.000
600 YRTÇ SATŞLR	62.500.000
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı	

3. Yıl Kayıtları

3. yıla ait inşaatın tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirleri aşağıda belirtilmiştir.

$$3.\text{yıl : } 45.000.000 / 180.000.000 = \%25 * 250.000.000 \text{ TL} = 62.500.000 \text{ TL}$$

740 HZMT ÜRTM MLYT	45.000.000
320 STCLR	45.000.000
İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi	

622SATILAN HİZM MALİYTİ	45.000.000
741 HZMT ÜRTM MLYT YANS	45.000.000
İnşaat ait faaliyetlerin maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması	

186 HKDŞE BĞLNCAK İŞLRDN GLR TAH.	62.500.000
600 YRTÇ SATŞLR	62.500.000
Tamamlanma oranı yöntemi ile hasılatın kaydı	

Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre muhasebe kayıtları:

1.Yıl Kayıtları

1. yıl yıl inşaat işlerinin tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirleri aşağıda belirtilmiştir;

1. yıl : $90.000.000/180.000.000 = \%50 * 250.000.000 \text{ TL} = 125.000.000 \text{ TL}$

İşletmenin 125.000.000 TL tutarında hakkediş faturası kesmesine göre;(kdv dahil edilmemiştir.)

740 HZMT ÜRTM MLYT	90.000.000
320 STCLR	90.000.000
İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi	

170 YILLARA SARİ İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	90.000.000
---	------------

741 HZMT ÜRTM MLYT YANS İnşaat işlerine ait olan maliyetlerinin yıl sonu devri	90.000.000
--	------------

102 BANKLR	21.250.000
295 PŞN ÖDNEN VRĞİ VE FNLARI	3.750.000

350 YILRA SARİ İNŞAT ONRIM İŞERİ HKEİŞ BDELERİ Hak edişe ait fatura tutarının bankaya yatırılması ve %3 vergi tevkifatı yapılması	25.000.000
--	------------

1. Yıl Kayıtları

2. yıl yıl inşaat işlerinin tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirleri aşağıda belirtilmiştir;

2.yıl : $45.000.000 / 180.000.000 = \%25 * 250.000.000 \text{ TL} = 62.500.000 \text{ TL}$

İşletmenin 62.500.000 TL tutarında hak ediş faturası kesmesine göre;(kdv dahil edilmemiştir.)

740 HZMT ÜRTM MLYT	45.000.000
--------------------	------------

320 STCLR İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi	45.000.000
--	------------

170 YILRA SARI İNŞAT ONARIM MALİYET	45.000.000
-------------------------------------	------------

741 HZMT ÜRTM MLYT YANS 45.000.000
İnşaat işlerine ait olan maliyetlerinin yıl sonu devri

102 BANKLR	60.625.000
295 PŞN ÖDNEN VRĞİ VE FNLR	1.875.000

350 YILRA SARI İNŞAT ONRIM İŞERİ HKEİŞ 62.500.000
BDELERİ
Hakkedişe ait fatura tutarının bankaya aktarılması %3 vergi tevkifatı

3. Yıl Kayıtları

3. yıl inşaat işlerinin tamamlanma oranı ve tahmin edilen gelirleri aşağıda belirtilmiştir;

$$3.\text{yıl} : 45.000.000 / 180.000.000 = \%25 * 250.000.000 \text{ TL} = 62.500.000 \text{ TL}$$

İşletmenin 62.500.000 TL tutarında hakkediş faturası kesmesine göre;(KDV dahil edilmemiştir.)

740 HZMT ÜRTM MLYT	45.000.000
--------------------	------------

320 STCLR 45.000.000
İnşaata ait harcamalarının kaydedilmesi

170 YILRA SARI İNŞAT ONRIM İŞLRİ HKEİŞ	45.000.000
741 HZMT ÜRTM MLYT YANS	45.000.000
İnşaat maliyetlerinin yıl sonunda ilgili hesaba devri	
102 BANKLR	60.625.000
295 PŞN ÖDNEN VRĞİ VE FNLARI	1.875.000
350 YILRA SARI İNŞAT ONRIM İŞERİ HKEİŞ	62.500.000
BDELERİ	
Hak edişe ait fatura tutarının bankaya yatırılması ve %3 vergi tevkifatı yapılması	
622 HİZMT ÜRTİM MALYETİ	180.000.000
170 YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM	180.000.000
MALİYETLERİ	
Geçici kabulün yapılması ve inşaat maliyetlerinin gelir tablosuna devri	
350 YLLRA SÂRİ İNŞAT ONRM İŞLRİ HAK.	250.000.000
BEDLLRİ	
600 YRTÇ SATŞLR	250.000.000
Geçici kabul ve inşaat gelirlerinin gelir hesaplarına devri	

193 PŞN ÖDENEN VERGİ VE FONLARI

7.500.000

295 PŞN ÖDENEN VERGİ VE FONLARI

7.500.000

Vergi tevkifatının hesaba devir edilmesi



BÖLÜM V

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yıllara yaygın inşaat işleri ve onarım işleri bir hesap döneminden daha uzun bir süreyi kapsaması sebebiyle diğerlerinden farklı vergi uygulamalarına tabi tutulmuşlardır. Öte taraftan dünyada yaşanan değişimler gelişimler sonucunda yatırımcılar bu ihtiyaç sonucunda sorunlarına çözüm arayışı başlamış bulunmaktadır. Ülkemiz de inşaat ile ilgili sözleşmelere konu olan inşaat müteahhitlik faaliyetleri, arsa sahiplerinin talepleri doğrultusunda yüklenici firma tarafından üstlenilen ve inşaat aşaması birden fazla dönemi kapsayan inşaat işleri olarak görülmektedir. Bu alanda çok farklı uzmanlık alanlarına ve teknik bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Dolaylı olarak yapılan işin süresi bundan etkilenmektedir. İnşaat kazanç ve maliyetinin işletme sonuçlarına ne zaman dahil edileceği sorusu karşımıza çıkmaktadır. Bu tür işlerin uygulanmasında esas olarak iki yöntem kullanıldığı görülmektedir. Tamamlanmış sözleşme yöntemi Gelir Vergisi Kanunu'na göre 10değerlendirilmesi gereken ilk yöntem olarak görülürken, yüzdelik tamamlama yöntemi ise ikinci yöntemdir. İnşaat sözleşmeleri için yeni bir hasılat standardı bulunmaktadır. 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanması ile “TMS 18 Hasılat” ve “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standartları yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı ve yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden doğan hâsılatın raporlanması konusu önemli hale gelmiştir. Yeni hasılat standardı iki standardın birleşiminden oluşmaktadır. TMS 18. Mal ve hizmetin risk ve getirilerinin müşteriye devri, kontrolün devri yeni gelir standardının temelini oluştururken, hasılatın muhasebeleştirilmesinin temelini oluşturduğu görülmektedir. Tamamlanan sözleşme yöntemi, inşaat ile ilgili taahhüt işi için yapılan masraflar ve alınmış hak edişler, faaliyet sürecinde dönemin ilgili sonuç hesaplarına aktarılmadan önce bilanço hesaplarında izlenmektedir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise, inşaat işi ile ilgili taahhüt sürecindeki dönemlerde alınan masraflar ve hak edişler, işin tamamlanma oranı kadar dönemin kesin hesaplarına yansıtılması sonucu oluşmaktadır. İnşaat sözleşmesi onarım işlerinin gelir ve giderleri, muhasebenin dönemsellik ilkesine göre ilgili dönemin kesin hesaplarına dahil edilmektedir.

Türkiye'deki vergi kanunlarının muhasebe sistemine etkisi nedeniyle, Tamamlanmış Sözleşme yöntemi yıllar içinde yapılan inşaat ve onarım işlerinin

muhasebeleştirilmesinde kullanılmaktadır. Muhasebe uygulamalarını şirketler standartlara göre kayıtlarında uygulamak zorundadırlar. Standartlar Türkiye'de halen belirli şirketlere uygulanabildiği için bu şirketlerin mali tabloları bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Uluslararası standartlara göre hazırlanmış bağımsız denetim raporları bağımsız denetim sonucunda şirketlere verilmektedir. Ulusal ve uluslararası yatırımcılar ve işletmeye yatırım yapmak veya borç vermek isteyen finans kuruluşları bu kararları alırken işletmenin mali tablolarının gerçeği yansıttığını görmek istemektedirler. Küreselleşen dünyada diğer şirketleri anlamak ve rekabet edebilmek için bağımsız denetim kriterleri düşürülmelidir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın ulusal düzeyde diğer şirketlere de uygulanabilmesi için ilgili kamu kurumlarına danışılarak standartların uygulanması gerektiği sonucu hâkim olan düşünceler arasında yer almaktadır.

Elde edilen veriler incelendiğinde, TMS 18 Hasılat standardının inşaat sektöründe muhasebe uygulamaları için temel ilkeleri belirlemesine rağmen, sektörde hala uygulama sorunlarının mevcut olduğu görülmüştür. Bu sorunlar arasında, inşaat işletmelerinin muhasebe kayıtlarının yetersizliği, muhasebe politikalarının belirsizliği ve inşaat işletmelerinin finansal tablolarda dürüst ve doğru bilgi sunmada zorluklar yaşadıkları saptanmıştır. Sonuç olarak, inşaat muhasebesi konusunda Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasının önemi vurgulanmıştır ve sektörde uygulama sorunlarının çözümü için öneriler sunulmuştur.

KAYNAKÇA

- Akbıyıklı, R. (2008). İnşaat Yönetimi Metraj Ve Maliyet Hesapları, Birsen Yayınevi, İstanbul.
- Akdoğan, N. S. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu:Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, S. (2022). Kat Karşılığı İnşaat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Ve Uygulamaları, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. 37.
- Arıkan, M. &. (2015). *Müteahhidin Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Alacak Hakkının Üçüncü Kişiye Devri . Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi , (34) , 145-172 . Retrieved From <https://dergipark.org.tr/tr/pub/susb>*.
- Birinci Uzun, T. (2022). Eser Sözleşmelerinde Keşif Bedeli Ve İş Sahibinin Keşif Bedelinin Aşırı Derecede Aşılmasına Karşı Korunması, Terazî Hukuk Dergisi, 9(100), 85-98.
- Bozdemir, E. (2017). Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Kar Payı Avansı Dağıtımı Ve Bazı Özellikli Durumlar. Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 10(1). <https://doi.org/10.29067/Muvu.298640>. 10.
- Cengiz, S. &. (2018). Tfrs 15, Tms 11 Ve Vuk Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları. Çkü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(2). 2.
- Civelek, M. Ö. (2006). Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, 4. Baskı, Detay Yayıncılık Ankara. 29.
- Coskun, A. (2008). "Özel İnşaat (Yap Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması"Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Yıl:10, Sayı:2, 213 232.
- Çankaya, İ. (2003). İnşaat Muhasebesi, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Meslek Yapıtları. .
- Çatıkkaş, Ö. &. (2017). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Boyut Ve Muhasebeleştirilmesi. M U İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi. <https://doi.org/10.14780/Muiibd.329901>. 67.

- Çevre Şehircilik Bakanlığı. (2023, 06 14). *Çevre Şehircilik Bakanlığı*. csb.gov.tr: <https://webdosya.csb.gov.tr/db/meslekihizmetler/haberler/yapi-ruhsati-yapi-kullanma--z-n-belges--surecler--20220328101647.pdf> adresinden alındı
- Dinç, E. &. (2020). Devlet Teşviklerinin Tms/Tfrs, Bobi Frs Ve Msugt Çerçevesinde İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (2), 355-383 . Doi: 10.31460/Mbdd.629402.
- Eker, D. (2020). Türk Sosyal Güvenlik Hukukunda Asgari İşçilik Uygulaması. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. <https://doi.org/10.18771/Mdergi.848337>. 163-201.
- Eker, V. (2013). İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi A.Ö.F. Yayınları, Eskişehir. 7.
- Erden, S. A. (1997). İnşaat Taahhüt İşleri Ve Muhasebesi, 2. Basım, Isparta, 1-4.
- Gerçekçioğlu, H. (2008). İnşaat Muhasebesi Ve İnşaat Muhasebesinin Türkiye. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, 90.
- Gülten, S. K. (2010). Yurt İçi Ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları, Ankara Ofset, Ankara, 282. 282.
- Hamamcıoğlu, E. &. (2016). Adi Ortaklık Sözleşmesinde Şekil. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı: Prof. Dr. Cevdet Yavuz'a Armağan*, 22(3). 9.
- Han, E. S., Boyatzis, R., & Mckee, A. (2019). İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi. *Journal Of Chemical Information And Modeling*, 53(9).
- İşbora, T. (2009). Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi. 7.
- Kavacık, M. (2008). *Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme Ve Muhasebe İşlemleri, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa*, 8-19.
- Karadağ, N. & Demir, M. (2021). İnşaat Muhasebesi Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu, Tms 11 Ve Tfrs 15 Standartları Açısından İncelenmesi . *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 6 (11) , 15-33 . RetrievedFrom <https://Dergipark.Org.Tr/Tr/Pub/Vanyyuiibfd/Issue/62384/907052>

- Kılıç, İ., & Önal, S. (2019). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı İle Mevcut Tek Düzen Hesap Planının Karşılaştırılması*. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 7, Sayı: 91, Nisan 2019, S. 71-97.
- Kılıç, İ. & Önal, S. (2021). Uluslararası Ticaret İşlemlerinin BOBİ-FRS, TMS/TFRS ile VUK Kapsamında Karşılaştırmalı Olarak İnceleme ve Uygulaması. *Asya Studies*, 5(16), 183-194.
- Kızılot, S. (2012). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı Ve Asgari İşçilik 17. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara. 25.
- Kızılot, Ş. (2004). "Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Uygulaması", Yaklaşım Yayınları, C.4, Ankara, 1360-1362.
- Kobu, B. (1996). Üretim Yönetimi, İstanbul, İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma Ve Yardım Vakfı Yayını, No:01, 1996, S.1. 1.
- Maliye Bakanlığı. (2014). Maliye Bakanlığı Gib. Ankara Vdb'nin 11/04/2014 Tarih Ve 38418978120[42-13/15]-368 Sayılı Özelgesi Maliye Bakanlığı, 1seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği "4.13.1.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler" Gündemi.
- Master Vergi Danışmanlığı. (2022). Master Vergi Danışmanlığı Ve Yeminli Mali Müşavirlik Ltd.Şti. Ankara 28.11.2012. Adi Ortaklı, İş Ortaklığı, Konsorsiyum. Ankara.2012 (Erişim Tarihi:14.06.2023). <https://azkurs.org/master-vergi-danismanligi-ve-yeminli-mali-musavirlik-ltdsti.html>
- Öğüt, A. (1993). "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Kdv Uygulaması", *Maliye Postası*, Yıl 14, Sayı 314, 56.
- Öğüt, A. (2003). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Kdv Uygulaması, *Maliye Postası*, Yıl 14, Sayı 314, 56.
- Önal, S., & Kılıç, İ. (2019). *Tms 18 Hasılat Standardı Ve Bobi Frs Bölüm 5 Hasılat Standardı Karşılaştırılması*. Gaziantep: 11. Uluslararası Avrasya Multidisipliner Çalışmalar Kongresi Sosyal Ve Beşeri Bilimler Kitabı.
- Philip, N. S. (2016). Can Medication Free, Treatment-Resistant, Depressed Patients Who Initially Respond To Tms Be M.
- Saban, M. G. (2019). Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama *. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1). 1.
- Sağlam-Yolcu-Eflatun. (2017). "Ufrs Kayıtları Ve Uygulama Örnekleri" Yıl:2017 Sayfa 937- 938.

- Sak, R. (2007). Bir Araştırma Yöntemi Olarak Doküman Analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi E-Issn: 2636-8846 | 2021 | Cilt 4 | Sayı 1 | Sayfa 227-250.*
- Sayan, M. (2004). "İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,6 (3).
- Sayarı, M. (2004). "İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,6 (3). 155.
- Selimoğlu, R. (2010). İnşaat İşlerinde Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları, 1. Basım. İstanbul: Marmara Bilgisayar, 11.
- Sivrikaya, A. H. (2018). Eğitimde Çoklu Zeka Kuramı / Multiple Intelligence Theory At Education Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (2018). 1.
- Şeker, A. (2020). Türkiye’de İhracat Ve Yatırım Teşvikleri Arasındaki İlişki: Ardl Sınır Testi. Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi. <https://doi.org/10.33206/Mjss.710639>. 15.
- Şen, S. (2011). "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Ve Bağımsız Bölümlerin Arsa Sahibi Açısından Maliyet, Kdv Ve Muhasebe Uygulaması", Yaklaşım, Sayı 220, Nisan 2011.
- Şenlik, M. (2011). "İnşaat Muhasebesi", Maliye Ve Hukuk Yayınevi, Ankara. 87.
- Şuekinçi, C. (2020). *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi . Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi , 2 (2) , 59-63 . Doi: 10.47542/Sauied.716694.*
- Taylan, E. ((1995). "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde ", Yaklaşım, Yıl: 3, Sayı 31 121.
- Tortop, N. İ. (2010). Yönetim Bilimi. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık. .
- Türüng, H. (2006). *Yapı Muhasebesinde Yıllara Yaygınlık Kavramının Neden Olduğu Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 78-95.*
- [Www.Alomaliye.Com](https://www.alomaliye.com). (2023). <https://www.alomaliye.com/2012/02/20/Kat-Karsiligi-Insaat-Sozlesmesi-Gvk-42-Maddesi/>.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLERİ

Adı ve Soyadı: Atilla YÖNDEN

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lisans: Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme İngilizce Bölümü

Yüksek Lisans: Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tezli İşletme

İŞ DENEYİMİ

2011- 2016	Gelir Uzmanı	Maliye Bakanlığı
2017-2018	Restoran Yöneticisi	Kendi İş
2020-2022	Büyük Baş Hayvan Yetiştiriciliği	Kendi İş
2022-Devam	Yönden İnşaat Şirketi	İş Ortağı



T.C.
OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI BENZERLİK RAPORU FORMU

FORM
TEZLİ YL-16

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı ve Soyadı	Atilla YÖNDEN
Öğrenci Numarası	20221010018
Ana Bilim/ Ana Sanat Dalı	İşletme
Bilim/ Sanat Dalı	İşletme
Danışman Unvanı, Adı-Soyadı	Dr. Öğr. Üyesi Servet ÖNAL
Tez Başlığı (Türkçe)	İNŞAAT MUHASEBESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 126 sayfalık kısmına ilişkin, 12/07/2023. tarihinde Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezin benzerlik oranı % 27.. 'dir.

Filtreleme Tip 1 (maksimum %30) ☒

1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
2- Kaynakça dâhil,
3- Alıntılar dâhil.

Filtreleme Tip 2 (maksimum %10) ☐

1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
2- Kaynakça hariç,
3- Alıntılar dâhil,
4- 5 Kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç.

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Tarih ve İmza
Atilla YÖNDEN

Danışman Onayı
UYGUNDUR

Dr. Öğr. Üyesi Servet ÖNAL
(İmzası)

Enstitü Onayı
UYGUNDUR

(İmzası)

AÇIKLAMALAR

- Lisansüstü tezler, savunma öncesinde intihal program raporu ile birlikte Enstitüye teslim edilir.
- İntihal raporu ile ilgili olarak etik kurallar dâhilindeki benzerlik oranları ilgili Enstitü Yönetim Kurulu tarafından belirlenir. (Enstitü Yönetim Kurulu tarafından tezin, intihal kapsamı dışında değerlendirilmesi için TURNITIN'den alınan raporda "benzerlik oranı"nın, "alıntılar dâhil" en fazla %10, "alıntılar dâhil" % 30'u geçmemesi şeklinde kabul edilmiştir).