

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

**YAPI MUHASEBESİNDE “YILLARA YAYGIN”LIK
KAVRAMININ NEDEN OLDUĞU SORUNLAR
VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hülya TÜRÜNG

**Enstitü Ana Bilim Dalı: İşletme
Enstitü Bilim Dalı :Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

MAYIS - 2006

T.C
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YAPI MUHASEBESİNDE “YILLARA YAYGIN”LIK
KAVRAMININ NEDEN OLDUĞU SORUNLAR
VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hülya TÜRÜNG

Enstitü Ana Bilim Dalı: İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu Tez 28/06/ 2006 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı	Jüri Üyesi	Jüri Üyesi
Prof.Dr. Hilmi Kırhoğlu	Yrd.Doç.Dr. Selahattin Karabınar	Yrd.Doç.Dr. Burhanettin Zengin

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Hülya TÜRÜNG

28.06.2006

ÖNSÖZ

Yapı Muhasebesinde “Yıllara Yaygın”lık Kavramının Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri adlı tez konusu, “yıllara yaygın”lık kavramı uygulanmaya başlandığı ilk günden itibaren çeşitli muhasebe ve vergi sorunlarına neden olduğu, yapılan düzenlemelerinde sorunlara çözüm getiremediği gözlemlendiğinden ötürü, üzerinde durulmaya uygun görülmüştür. Bu tez çalışması sırasında her türlü desteği sağlayıp yol gösteren, hiçbir konuda yardımını esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Selahattin KARABINAR’ a, onlara ayırmam gereken zamandan çaldığım halde, sorun çıkarmayan çocuklarıma, maddi ve manevi desteğini esirgemeyen eşime, gerekli bilgi alt yapısını oluşturmamda katkıları olan tüm hocalarıma şükranlarımı ve teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Hülya TÜRÜNG

28.06.2006

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR LİSTESİvi
TABLolar LİSTESİ	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
ÖZET	ix
SUMMARY	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: “YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ”	
KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI	5
1.1. Türkiye’de İnşaat Sektörü ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Sektördeki Yeri.....	5
1.2.” İnşaat “ Teriminin Kanunlardaki Tanımı.....	5
1.3. İnşaat İşletmelerinin Yaptıkları İşlerin Vergileme Farklılıkları Açısından Sınıflandırılması.....	6
1.3.1. Özel İnşaat İşleri.....	7
1.3.2. Taahhüt Usulüyle Yapılan İnşaat, Onarım İşleri.....	8
1.3.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri.....	8
1.3.2.2. Aylara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri.....	8
1.3.3. İnşaat Malzeme Satışları Ve Diğer Ticari İşler.....	9
1.4. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Tanımı.....	10
1.4.1. Faaliyet Konusu İnşaat Onarma İş Olması.....	10
1.4.2. İnşaat Ve Onarma İşinin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması.....	11
1.4.3. İnşaat Ve Onarma İşinin Yıllara Yaygın Olması.....	11
1.5. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	12
1.5.1. İnşaat İşletmelerinin Tutması Gereken Defterler.....	12
1.5.1.1. Puantaj Defteri.....	12
1.5.1.2. Röleve Defteri.....	12
1.5.1.3. Ataşman Defteri.....	12
1.5.1.4. Yeşil Defter.....	13

1.5.1.5. Sürveyan Defteri.....	13
1.5.1.6. Şantiye Defteri.....	13
1.5.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellik Taşıyan Hesaplar.....	14
1.5.2.1. 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı.....	14
1.5.2.2. 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı.....	17
1.5.2.3. 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı.....	17
1.5.2.4. 170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri Hesabı.....	19
1.5.2.5. 179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı.....	19
1.5.2.6. 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı.....	21
1.5.2.7. 193-295 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar.....	21
1.5.2.8. 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı.....	21
1.5.3. İnşaat Taahhüt İşlerinde Özellik Gösteren Muhasebe Kayıtları.....	25
1.5.3.1. Şantiyeye Alınan Eşyaların Muhasebeleştirilmesi.....	25
1.5.3.2. Önceden Tahsil Edilen Avanslar İçin Fatura Düzenlenmesi.....	25
1.5.4. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım işlerinde Fatura Kesilmesi.....	26
1.5.4.1. Bitirilen Yıllara Yaygın İşlerin Tespit Edilmesi.....	26
1.5.4.2. Müşterek Genel Giderlerin Bitirilen ve Devam Eden İşlere Dağıtılması.....	27
1.5.4.3. Müşterek Şantiye Giderlerinden İnşaatlara Pay Verilmesi.....	28
1.5.4.4. Bitirilen İşlerden Arta Kalan Malzemelerin Değerlendirilmesi.....	29
1.5.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi.....	30
1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Vergilendirme.....	33
1.6.2. YYİÖ İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu.....	34
1.6.3. YYİÖ İşlerinde Katma Değer Vergisi.....	34
1.7. İnşaat Taahhüt İşlerinde Hakediş Kavramı Ve Kapsamı.....	35

1.7.1. Hakediş Kavramının Tanımı.....	35
1.7.2. İhale Türlerine Göre Hakedişlerin Özellikleri.....	35
1.7.2.1. Birim Fiyat Usulü İhalelerde Hakedişler	36
1.7.2.1.1.Sabit Birim Fiyatlı İhalelerde Hakedişler.....	36
1.7.2.1.2. Değişken Birim Fiyatlı İhalelerde Hakedişler.....	36
1.7.2.2. Anahtar Teslim Usulü İhalelerde Hakedişler.....	37
1.7.2.3. Maliyet+Kar Usulü İhalelerde Hakedişler.....	38
1.7.2.4. Kamuya Ait İhalelerde Hakedişler.....	38

BÖLÜM 2: KULLANILMAKTA OLAN YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER.....

39

2.1. YYİÖ İşleri Uygulamasının Neden Olduğu Sorunlar.....	39
2.1.1. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Hizmet İşi Olmasıyla İlgili Tartışmalar	39
2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Kavramsal Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar.....	39
2.1.3. Uygulanan Muhasebe Sisteminin Neden Olduğu Sorunlar.....	42
2.1.4. YYİÖ İşlerinde Stopaj Kesintisinin Açtığı Sorunlar.....	43
2.1.5. Kesilen Stopajların Gelir ve Kurumlar Vergisinden Mahsubundan Sonra Fazla Çıkan Miktarın İdare Tarafından İadesinde Karşılaşılan Sorunlar.....	44
2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumundan Kaynaklan Sorunlar.....	46
2.1.7. Kaldırılan Finansman Gideri Kısıtlamasının, YYİÖ İşleri Açısından Çözümlememesinden Kaynaklanan Sorunlar.....	49
2.1.8. Yıl Sonu İşlemlerine YYİÖ İşlerinin Dahil Edilmemesinin Mali Tablolarda Yol Açtığı Sorunlar.....	50
2.1.9. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımından Kaynaklan Sorunlar.....	50
2.1.10. Hakediş Bedellerinden Elde Edilen Karın Dağıtılamamasından Kaynaklanan Sorunlar.....	51
2.1.11. YYİÖ İşlerinde İş Bitim Tarihini(Geçici Kabul Tarihini) Belirlemede Karşılaşılan Sorunlar.....	52

2.1.12. Taşeronlara Yapıtılan İşlerden Kaynaklanan Sorunlar.....	54
2.1.13. YYİÖ İşlerinde Kur Farkı ve Faizlerin Vergilendirme Döneminden Kaynaklanan Sorunlar.....	54
2.1.14. YYİÖ İşlerinde Katma Değer Vergisi Sorunları.....	57
2.1.15. YYİÖ İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi Sırasında Ortaya Çıkan Sorunlar.....	57

BÖLÜM 3: “YYİÖİ” KAVRAMININ KALDIRILABİLİRLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....

3.1. İnşaat Taahhüt İşleri Hizmet İşleri Sınıflamasında mıdır?.....	59
3.1.1. Hizmet Kavramının Tanımı.....	59
3.1.2. Hizmet İşlerinin Özellikleri.....	61
3.1.2.1. Dokunulmazlık.....	62
3.1.2.2. Sahiplilik.....	63
3.1.2.3. Türdeş Olmama.....	63
3.1.2.4. Ayrılmazlık (Eş Zamanlı Üretim).....	64
3.1.2.5. Dayanıksızlık.....	64
3.1.3. İnşaat Taahhüt İşleri Hizmet İşidir.....	65
3.2. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin İmalat İşleri Açısından Değerlendirilmesi.....	67
3.2.1. İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	68
3.2.1.1. İşin Tam Bitim Yöntemi.....	68
3.2.1.2. İşin Kısmen Bitim Yöntemi.....	70
3.2.2. İnşaat Taahhüt İşlerine Bu Öneriler Çerçevesinde Uygulanacak Muhasebe ve Vergi Sistemi.....	74
3.2.2.1. Aylara Yaygın İşlerdeki Değişiklik Konusundaki Öneriler.....	74
3.2.2.2. Yıllara Yaygın İşlerdeki Değişiklik Konusundaki Öneriler.....	74
3.2.2.2.1. Muhasebe Sistemindeki Değişiklikler.....	74
3.2.2.2.2. Vergi Sistemindeki Değişiklikler.....	76
3.3. Önerilerin YYİÖ İşlerinde Yaşanan Sorunlara Etkisi.....	76
3.4. Diğer Ülkelerde Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Yönelik Uygulamalar.....	80

3.5. YYİO İşleri Kavramının Kaldırılabilirliğine Karşı Olan Görüşlerin Değerlendirilmesi.....	81
3.6. Türkiye Muhasebe Standartları 11. Madde (İnşaat Sözleşmeleri).....	
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	84
KAYNAKLAR.....	88
EKLER.....	93
ÖZGEÇMİŞ.....	131

KISALTMALAR LİSTESİ

TMS	: Türk Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
YTL	: Yeni Türk Lirası
YKR	: Yeni Kuruş
HS	: Hesabı
KDV	: Katma Değer Vergisi
YYİO	: Yıllara Yaygın İnşaat Onarım
YYİOİ	: Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri
YYOİ	: Yıllara Yaygın Onarım İşleri
AMA	: American Marketing Association
IASB	: International Accounting Standart Boards
FASB	: Financial Accounting Standarts Boards

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: HakediŒe Esas İŒ Düzeyleri (Örneğe ait).....	37
Tablo 2: YYİÖ İŒlerinde Geçici Vergi Sorunu.....	49
Tablo 3: Hizmetin Tarihsel Tanımları.....	59
Tablo 4: Fiziksel Mallar ile Hizmet İŒleri Arasındaki Farklar.....	61
Tablo 5: 2004 Yılsonu İnŒaatların Durumu (Örneğe ait).....	72
Tablo 6: 2005 Yılsonu İtibarıyla İnŒaatların Durumu(Örneğe ait).....	72
Tablo 7: Kaldırılabilirliğe KarŒı GörüŒlerin Sınıflandırılması.....	81

ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1:** Vergisel Farklılıklar Açısından İnşaat İşletmelerinin Yaptıkları İşler..... 6
- Şekil 2:** Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde “Hizmet
Üretim Maliyet ve Hakedişlerinin “ Tek Düzen Hesap Planı
7/A seçeneğine Göre Akış Şeması.....24
- Şekil 3:** İnşaat İşletmelerinin Yaptıkları İşlerin Vergilendirme Farklılıkları..... 42

Tezin Başlığı: Yapı Muhasebesinde "Yıllara Yaygınlık" Kavramının Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri	
Tezin Yazarı: Hülya TÜRÜNG	Danışman: Yrd. Doç. Dr. Selahattin KARABINAR
Kabul Tarihi: 28.06.2006	Sayfa Sayısı: x(ön kısım) + 87(tez) + 44(Ekler)
Anabilim Dalı: İşletme	Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman
<p>YYİO İşlerine uygulanan muhasebe ve vergi sistemi kullanıldığı yıldan itibaren sorunlara neden olmuştur. Yapılan literatür taramasında bu sorunların her birinin ayrı ayrı incelendiği ve çözüm önerileri sunulduğu tespit edilmiştir. Fakat kaldırılabilirliği yönünde yeterli çalışmaya rastlanmamış ve bu yönüyle incelenmeye değer görülmüştür.</p> <p>Bu tez çalışmasının araştırma problemi; Yıllara yaygın inşaat onarım işleri uygulaması kaldırılabilir mi? Kullanılmazsa ne gibi değişiklikler oluşur ve bu değişiklikler YYİOİ' nin yol açtığı sorunlara çözüm getirir mi?</p> <p>Bu doğrultuda bu çalışma: İnşaat muhasebesinde YYİOİ kavramı doğru tanımıyla kullanılıyor mu, muhasebe ve vergi sisteminde bu kadar sorun yaratmasının nedenleri nelerdir? Sorunlar araştırmacılar tarafından eleştirildiği halde, yapılan değişikliklerle neden sonuca ulaşılmamıştır, acaba bu kavram hiç kullanılmamalı mıdır? Sorularına cevap aranıp sonuca ulaşılmasını amaçlamaktadır.</p> <p>Bu sorulara cevap aramak için öncelikle geniş literatür taramasıyla YYİOİ kavramının tanımı, yol açtığı sorunlar, bu sorunları çözmek için yapılan değişiklikler, değişikliklerin yol açtığı yeni sorunlar tespit edilmiştir. Çalışma sırasında meslek erbabı kişilerle yapılan yarı biçimsel mülakatlarla sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır. Ayrıca gelişmiş ülkelerin bu tür işlere uyguladığı muhasebe ve vergi sistemi incelenerek sonuçlar desteklenmiştir.</p> <p>Bu çerçevede çalışma sonucunda ulaşılan veriler, YYİOİ kavramının hizmet işleri sınıflamasında değil, imalat işleri sınıflamasında olduğunu, bu işlere uygulanan muhasebe ve vergi şeklinin uygulanması gerektiğini, sorunlara çözüm getirememenin nedeninin hizmet işlerinin muhasebe sisteminin YYİO İşlerinin muhasebeleştirilmesine müsait olmadığını göstermektedir.</p> <p>Çalışmanın sonucuna ulaşıldığında, TMSK' nin muhasebe standartlarını yeni şekliyle yayımlandığı tespit edilmiştir. TMS 11'in YYİOİ tanımını kullanmadığı, inşaat işlerinin bitirilmese de dönem sonunda finansal tablolara yansıtılması gerektiğini belirtmektedir. Bunun uygulanabilmesi için de "tamamlanma yüzdesi" yönteminin kullanılmasının uygun olacağını açıklamaktadır. Bu durum ulaştığımız "YYİOİ kaldırılabilir" sonucunu desteklemektedir. Fakat eski TMS 18. maddede yer alan hükümler de muhasebe ve vergi uygulamasında tam anlamıyla kullanılamamıştır. TMS 11'in tam anlamıyla kullanılması için inşaat sözleşmelerinin hizmet sözleşmesi statüsünden çıkarılıp, sipariş usulü imalat sözleşmesi niteliği taşıması gerekmektedir.</p>	
Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri, Vergi Sorunları,	

Title of the Thesis: Problems Caused by "Multi-Year" Concept in Construction Accounting and Possible Solutions.

Author: Hülya Türüng

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Selahattin Karabınar

Date: 28.06.2006

No. Of pages: x(Pretext)+87(main body)+44(appendices)

Department: Business

Subfield: Accounting and Finance

The accounting and taxation systems used for multi-year construction and repair (MYCR) works have caused many problems throughout the years they have been applied. The literature review reveals that each of these problems has been investigated separately, and many different solutions have been offered to be able to solve them. But, the important question on the cancel ability of this concept has been left unexplored in the literature; thus, this topic has been found worth investigating in this thesis.

The main questions that are investigated in the thesis are as follows: Is the application of the MYCR cancelable? If it is not applied, what type of changes would be observed? Can these changes solve the problems associated with the MYCR?

In light of these basic questions, this study aims at answering such specific questions as well: Is the MYCR concept applied using its correct definition; what are the sources of many problems caused by this concept in accounting and in the taxation system; even though it has been criticized by researchers, why not the changes made related to this issue could produce desired solutions; should this concept be canceled?

In order to answer these questions, first of all, the definition of the concept of MYCR works is studied with a detailed literature review. Then, the problems caused by this concept and the changes made to correct these problems, and the new problems caused by these changes are investigated. The main research methodology used in the thesis is the semi-formal interviews conducted with professional experts. The results are also supported by examining the applications used in accounting and taxation systems of developed countries.

The conclusions reached within this framework show that the concept of the MYCR works takes place in the category of manufacturing business, not in the category of service business; the basic reason for not being able to solve the problems is that the application of the concept of MYCR works is not suitable for the accounting system of service business.

At the end of this study, it has been determined that TMSK has set new accounting standards. TMS 11 does not use the definition of MYCR works any more; it rules that, even if construction works are not complete, they need to be reported in the financial tables at the end of the year. The methodology of "percentage completed" has been recommended to apply the new rule. This issue supports our conclusion of the cancel ability of MYCR works. But the concern is that the decisions taking place in the 18th section of the old TMS could not be used properly in accounting and taxation applications either. To prevent repeating those same mistakes and to be able to apply TMS 11 fully, construction contracts need to be removed from the statutes of service contracts, and should be let carry the characteristics of contracts for production with order method.

GİRİŞ

İnşaat sektörü, ile ilgili pek çok literatür çalışmasında belirtildiği gibi, ekonominin dinamosu niteliğindeki sektörlerinden biridir. Özellikle gelişmekte olan, genç nüfusa sahip ve yakın geçmişte aşılması kolay olmayan ekonomik krizler yaşamış ülkemiz için inşaat sektörünün önemi daha da artmaktadır. Çünkü inşaat sektörü krizleri aşmada ülke ekonomisine yardımcı olan önemli bir sektördür. Geniş istihdam alanı sağlaması ve gerekli olan malzemelerin tamamına yakınının ülkemizde üretilmesi sektörün iktisadi önemini ortaya koymaktadır. Bunun yanında, devlet tarafından inşaat işletmelerinden alınan vergiler de, toplam vergi gelirleri içinde önemli bir dilimi oluşturmaktadır. Bu açıdan inşaat işletmelerine uygulanan vergi ve muhasebe sisteminin önemi artmaktadır.

İnşaat işletmelerinin yaptığı işler muhasebe ve vergi sistemi açısından taahhüt işleri ve özel inşaat işleri olarak gruplandırılmış, taahhüt işleri ise kendi arasında yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri, aylara yaygın inşaat taahhüt işleri olarak ikiye ayrılmıştır. Her üç çeşit inşaat işine de ayrı muhasebe ve vergi sistemi uygulanmaktadır. Bu farklı işlere uygulanan, farklı vergi ve muhasebe sistemleri inşaat işletmelerinin işlerini zorlaştırmakta vergi açısından da bazen işletmeleri, bazen de vergi idaresini mağdur durumda bırakmaktadır.

Çalışmanın Önemi

İnşaat taahhüt onarım işlerinde aynı işletmenin yaptığı aylara yaygın, yıllara yaygın ve özel inşaat işlerine farklı muhasebe ve vergi sistemi uygulanmasından ötürü bazı durumlarda işletmelerin, bazı durumlarda ise vergi dairesinin aleyhine işleyen durumlar oluştuğu eleştirisel kaynak incelemesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Çeşitli araştırmalarla bu sorunlar ortaya konmuştur. Vergi Dairesi ve Danıştay kararları ve araştırmacıların vurgulamaları doğrultusunda çeşitli kanun maddeleri değiştirilmiş, fakat bu değişikliklerin de sorunlara çözüm getiremediği ortaya çıkmıştır. Şimdiye kadar yapılan ve ulaşılabilen tez ve makale çalışmalarında, yıllara yaygın inşaat onarım kavramının yarattığı uygulama sorunlarına değinilmiş, kaldırılması yönünde

makale çalışmalarına rastlansa da akademik tez çalışması yapılmadığı gözlemlenmiş ve konunun bu yönüyle araştırılması uygun görülmüştür.

Çalışmanın Amacı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine uygulanan muhasebe sisteminin tekdüzen hesap planına ters düştüğü, uygulanan vergi sistemiyle işletmelerin bazı durumlarda vergi adaletsizliğiyle karşı karşıya kaldığı, bazı durumlarda ise vergi erteleme nedeni ile önce lehte olan durumun iş bitiminden sonra aleyhe dönüştüğü ortaya çıkmıştır. Bu uygulamanın karşı tarafı olan vergi idaresinin ise bazen vergi erteleme ile eksik vergi aldığı, bazen de çifte vergilemeye benzer uygulamayla vergi adaletsizliğine neden olduğu tespit edilmiştir. Ortaya çıkan tablo işletmeler açısından organizasyon içinde organizasyon görüntüsü oluşturduğu gözlemlenmiştir. Uygulandığı ilk günden bu yana sorunlar yaratan yapı muhasebesinde “Yıllara Yaygınlık” kavramının kaldırılabilirliğinin mümkün olup olmayacağı, mümkünse kaldırıldıktan sonra nasıl bir sistem uygulanması gerektiğini araştırmak ve öneriler sunmak çalışmanın amacıdır.

Çalışmanın Kapsamı

“Yapı Muhasebesinde “Yıllara Yaygınlık” Kavramının Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri” konulu tez çalışmasında, inşaat şirketlerinin uyguladığı üç ayrı iş gurubundan Yıllara yaygın inşaat işlerine yapılan uygulamaya ağırlık vererek, aylara yaygın işler ve özel inşaat işleri ile bağlantısı incelenmiştir. Tez, yıllara yaygın inşaat kavramı kaldırıldığında bu iş guruplarının muhasebe ve vergi açısından tek guruba inebileceği ve işlem karışıklığını önleyebileceği savunusunu taşımaktadır. Tez giriş, üç ana bölüm ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır.

Giriş bölümünde “Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt” işlerine uygulanan muhasebe vergi sistemi ile ortaya çıkan sorunlardan yola çıkarak bu uygulamanın kaldırılabilirliğinin araştırılmasının önemi, çalışmanın amacı, kapsamı, metodolojisi üzerinde durulmuştur.

Birinci bölümde, eleştirel kaynak incelemesi sonucu elde edilen bilgiler değerlendirilerek “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım” kavramının tanımı kapsamı

belirtilmiş, bu çeşit inşaat işlerine uygulanan muhasebe ve vergi uygulamaları ortaya konmuştur.

İkinci bölümde, şimdiye kadar konuya değinen ve ulaşılabilen tez makale ve kitapların yazarlarının iddia ettiği sorunlar araştırmalar sonucu ortaya konulmuş, "Yıllara Yaygınlık" kavramının kaldırılabilirliği yönüyle yorumlanmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde ise İnşaat işlerinde "Yıllara Yaygınlık" kavramının kaldırılabilirliği konusunda olumlu/ olumsuz görüşler birleştirilerek "kaldırılabilir" sonucuna ulaşılmış ve kaldırılması sonucunda uygulanabilecek sistemler önerilmiştir.

Sonuç bölümünde Yapı Muhasebesinde "Yıllara Yaygınlık" kavramının kaldırılmasının, muhasebe ve vergi uygulamalarında meydana gelen karışıklığı gidereceği, özellikle inşaat işletmelerinin muhasebe ve vergi ile ilgili işlerini kolaylaştıracağı ve uğranılan vergi adaletsizliğini gerek inşaat işletmeleri, gerekse vergi idareleri açısından önleyebileceği ortaya konmuştur. Bu çalışmada yurtdışı inşaat taahhüt işlerine değinilmemiştir.

Çalışmanın Metodolojisi

Yıllara yaygın inşaat uygulamasının yol açtığı sorunlar çalışmamızın başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bu noktada üç araştırma sorusuyla karşı karşıya kalınmıştır.

1. "Yıllara yaygın inşaat " kavramı kaldırılabilir mi ?
2. "Yıllara yaygın inşaat kaldırılmaz" olasılığına karşı sorunları çözmek için hangi iyileştirmeler yapılabilir?
3. "Yıllara yaygın inşaat " kavramı kaldırılabilir sonucuna ulaşırsa yerine nasıl bir sistem uygulanabilir?

Bu sorulara cevap bulabilmek için ulaşılabilen kaynaklardan eleştirel kaynak incelemesi yapılarak araştırmaya başlanmıştır. Oldukça geniş kaynak incelemesi sonucunda "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım" uygulaması kaldırılabilir yönünde verilere ulaşılmıştır. Daha sonra gelişmiş ülkelerde gerçekleştirilen benzer uygulamaların gözlemlenmesi amacıyla, gelişmiş ülkelerde nasıl bir uygulama yapıldığı incelenmiştir.

“Yıllara Yaygınlık” kavramı kaldırıldığında uygulanacak sistem ne olmalıdır? Sorusuna cevap aranmış ve öneriler sunulmuştur. İtiraz olunabilecek noktalar göz önüne alınarak yorumlar yapılmıştır. Bu yorumlar meslek erbabı olan kişilerle yapılan yarı biçimsel ve biçimsel olmayan mülakatlarla değerlendirilmiş ve sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu tez çalışmasının eleştirisel kaynak incelemesi ve sonuca yakın verilere ulaşıldığı sırada, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yayınladığı yeni TMS 11. standardının, tez önerileriyle benzer doğrultuda değiştirildiği gözlemlenmiştir.

BÖLÜM 1: “YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ” KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI

1.1 Türkiye’de İnşaat Sektörü ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım

İşlerinin Sektördeki Yeri

Türkiye’de inşaat sektörü tüm dünyada olduğu gibi ekonominin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Dünyada inşaat sektörü önemlidir, fakat gelişmekte olan ülkelerde bunun önemi daha da artmaktadır. Yatırım hacminin ve istihdam potansiyelinin yüksekliği, diğer sektörlerle ve sanayilerle yakın ilişki içinde bulunması nedeniyle ekonominin sürükleyicisi konumundadır (Karahasanoğlu, 1999).

Türkiye’yi ele alacak olursak, inşaat sektörü en geniş istihdam alanı sağlayan sektördür. İşsizlik sorunları yaşayan ülkemiz açısından bu sektör işsizliği önlemede önemli bir faktördür. İnşaat imalatında kullanılan malzemelerin önemli bir kısmı ülkemizde üretilmektedir. Sektörün üretime katkısı tartışılmaz. Ayrıca diğer sektörlerle sıkı bir girdi çıktı ilişkisi içinde olması ve yurt dışında yürütülen faaliyetlerin döviz kazandırıcı özelliği nedeniyle ülkemizde de ekonominin lokomotifi sayılmaktadır (Özdemir, 1998). Kriz dönemlerinde ise inşaat sektörü ekonominin can simidi görevini üstlenmektedir. Yakın geçmişte önemli ekonomik krizler yaşayan Türkiye açısından inşaat sektörünün önemsenmesi, sorunlarına eğilimesi gerekmektedir.

1.2. “İnşaat” Teriminin Kanunlardaki Tanımı

İnşaat teriminin tanımı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve benzeri kanunlarda yer almamaktadır. İnşaat kelimesinin tanımını Kamu İhale Kanunu ve İmar Yasası yapmaktadır. Fakat bu terimi her iki kanunda farklı niteliklerle tanımlamaktadır. Kamu İhale Kanunu’ uda inşaat ya da yapı tanımı yapılmamış, “yapım” kelimesi tanımlanmıştır. Bu kanuna göre yapım:

“Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, hava limanı rıhtım, liman tersane köprü, tünel metro, viyadük spor tesisi, alt yapı boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve

dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri işlerdir.” (Yılmaz, 2005: 19).

İmar Yasasında ise “yapı” terimi tanımlanmıştır. Bu kanuna göre yapı:

“Karada ve suda sürekli veya geçici, resmi ve özel yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesislerdir.”

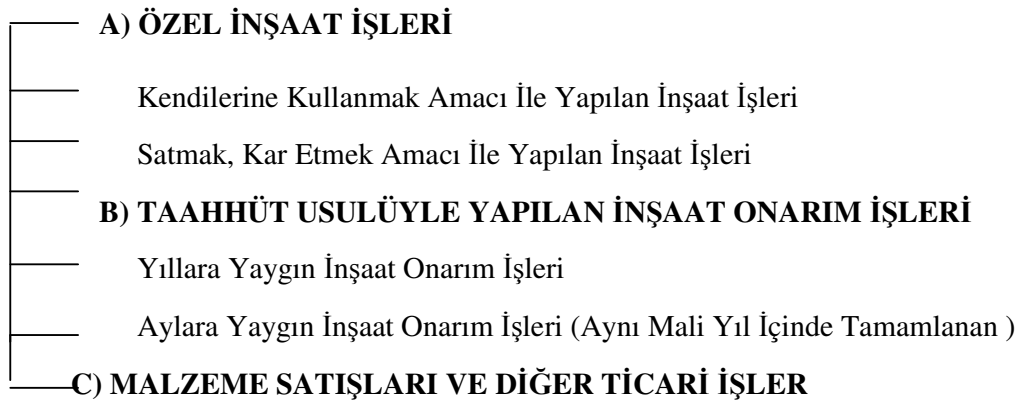
1.3. İnşaat İşletmelerinin Yaptıkları İşlerin Vergileme Farklılıkları Açısından

Sınıflandırılması

İnşaat İşletmeleri kuruluş aşamasında özel inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde kurulurlar. Fakat İnşaat Taahhüt İşletmeleri şeklinde kurulan şirketler, inşaat taahhüt işleri yanında özel inşaat işleri yapabilmekte, hatta inşaat malzemeleri satmaktadırlar. İşte bu çeşit işleri bir arada yapan ya da yıllara yaygın inşaat işleri yapan işletmeler muhasebe ve vergi uygulamaları açısından çeşitli karışıklık ve mağduriyet içeren durumlarla karşılaşmaktadır. İnşaat işlerinin kapsadıkları alanları vergileme farklılıklarına göre genel başlıkla ile sınıflandıracak olursak şöyle bir şekil oluşturabiliriz.

Şekil 1: Vergileme Farklılıkları Açısından İnşaat İşletmelerinin Yaptıkları İşler

İNŞAAT İŞLETMELERİNİN YAPTIKLARI İŞLER



1.3.1. Özel İnşaat İşleri

Özel inşaat işleri inşaat işletmeleri veya şahısların Kendilerine kullanmak ya da satmak amacıyla yaptıkları inşaat işlerini kapsamaktadır.

a) Kendilerine, Kullanmak Amacı İle Yapılan İnşaat İşleri

Kişiler veya işletmeler kendilerine, kullanmak amacıyla yaptıkları bina, işyeri ve benzeri inşaatlar bu kapsamdadırlar. Bu tür inşaat işleri kar amacı güdülerek yapılmadıkları için de herhangi bir vergileme sistemine de tabi değildirler. Çünkü ticari hiçbir amaç sergilemezler.

b) Satmak, Kar Etmek Amacı İle Yapılan İnşaat İşleri

Müteahhitler kendi arsası üzerine veya kat karşılığı aldıkları arsanın üzerine ağırlığı konut ve dükkanlardan oluşan binaları satmak amacıyla inşa ederler. Arsa karşılığı yapılan inşaatlarda konutların belli bir oranı arsa sahibine verilmek üzere sözleşmeler yapılır. Özel inşaat işleri diğer imalat sektöründe olduğu gibi üretim işidir ve muhasebeleştirilmesi diğer imalat işlerinde olduğu gibidir.

Üretim safhasında yapılan giderler malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olarak gruplandırılır. Bu giderler aşağıdaki hesaplarda takip edilir.

Malzeme Giderleri.....710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ

İşçilik Giderleri.....720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

Genel Üretim Giderleri730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

Bu hesaplarda toplanan üretim giderleri yansıtma hesapları (711 DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA HESABI, 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI, 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI)

Aracılığı ile “620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ HESABI” ‘na aktarılmaktadır.Bu inşaatlara yönelik hasılatlar da “ 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI’ nda izlenirler. Diğer inşaat işleriyle beraber yapılması durumunda genel giderlerden satış hasılat tutarı nispetinde pay almaktadırlar. Vergileme sistemi de diğer imalat işletmelerinde olduğu gibidir. Geçici vergi dönemlerinde dönem sonu işlemleri yapılır ve geçici vergi

kesintisi tahakkuk ettirilir. Her yılsonunda da yılsonu işlemleri yapılır, geçici vergi mahsubundan sonra kalan vergiler tahakkuk ettirilir.

Özel inşaat işleri bu tez çalışmasında yıllara yaygın olan işlerle bağlantıları nedeniyle önem arz etmektedir. Tezin ileriki bölümlerinde açıklanacağı gibi özel inşaat işleri ve yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri aynı işletme tarafından yapılmış olsa bile tamamıyla ayrı muhasebe sistemiyle defterlere işlenmekte, yılsonu işlemleri farklı şekilde yapılmaktadır. İşletmeler de karmaşık durumlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Ayrıca özel inşaat işleri imalat sayılmakta, taahhüt yolu ile alınan inşaat işleri ise hizmet sayılmaktadır. Bu durum tezin ileriki bölümlerinde açıklanacak çelişkili durumlara neden olmaktadır.

1.3.2. Taahhüt Usulüyle Yapılan İnşaat Onarım İşleri

İnşaat işletmeleri devletin çeşitli kurumlarına veya diğer özel şirket veya kişilere ait yapılması gereken inşaat onarım işlerini taahhüt usulü ile sözleşme yaparak veya yazılı sözleşme olmaksızın yapmayı kabul ederler. Kanunlarımıza göre hizmet işleri sınıfında sayılan fakat hizmet işi olup olmaması tartışılan inşaat işleridir. İnşaat onarım işleri vergi açısından iki guruba ayrılmaktadır.

1.3.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, inşaat işletmelerinin başladıkları yılda tamamlayamadıkları inşaat onarım işleridir. Birkaç ayı kapsayabilecekleri gibi uzun yıllar da sürebilen işlerdir. Bu çalışmanın konusu bu tür inşaat işlerinin sorunları olduğu için tezin ilerleyen bölümlerinde bu işlerin tanımı ve kapsamına geniş olarak değinilecektir.

1.3.2.2. Aylara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri

Aylara yaygın inşaat taahhüt işleri, inşaat işletmelerin aynı yıl içinde başlayıp bitirdikleri inşaat taahhüt işlerini ifade etmektedir. Dolayısıyla bu işlerden edilen kar ya da zarar aynı yıl içinde iş bittiği için kesin olarak tespit edilir ve yıl sonunda dönem sonu işlemlerine dahil edilerek vergilendirilir.

Aylara yaygın inşaat taahhüt işleri firmaların yaptığı bir hizmet işidir. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinde, malın önceden müşterinin isteğine göre ve yine müşterinin istediği malzemeler kullanılarak yapılması nedeniyle, bir hizmet ifası olarak değerlendirmiştir (Yılmaz,2005, s.116). Diğer hizmet sektörlerinde olduğu gibi bu işler için yapılan tüm giderler “740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI” da ve oluşturulan alt hesaplarda izlenirler. Eş zamanlı kayıt sistemi uygulandığı için yapılan her taahhüt işinin bu hesapta karıştırılmadan işlenmesi zor olmamaktadır. İş bitiminde bu hesapta biriken maliyet giderleri, “741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI” yardımıyla 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI’ na aktarılmaktadır. Bu taahhüt işlerinden alınan hakediş bedelleri ise “350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI” na kayıt edilmektedir.

Aynı yıl içinde biteceği taahhüt edildiği halde alınan hakediş bedellerinin, kasa veya banka hesabı yerine 350 kodlu hesaba aktarılması uygundur. Çünkü hakediş bedellerine yönelik başka hesap yoktur ve aynı yıl içinde bitirilemeyen taahhüt işleri yıllara yaygın duruma düştüğünde takibi kolaylaşmaktadır. İş bitim tarihi aynı takvim yılı olduğu için bu hesapta biriken meblağ iş bitim tarihinde “600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI” na devir edilmektedir.

Aylara yaygın İnşaat Taahhüt İşleri üretim işlerinde olduğu gibi vergilendirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde olduğu gibi stopaj uygulaması yapılmamakta, bunun yerine geçici vergiye tabi olmaktadır.

Aylara yaygın inşaat işlerinin, bitim tarihinin gecikmesi nedeniyle yıllara yaygın hale dönüşmesi söz konusudur. Bu durumda, aylara yaygın olan işler yıllara yaygın hale dönüşür. Ve muhasebe ve vergi sistemi de değişir, bu değişiklik sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunlara tezin ikinci bölümünde değinilecektir.

1.3.3. İnşaat Malzeme Satışları ve Diğer Ticari İşler

İnşaat şirketleri özel inşaat işleri ve taahhüt işleri yanında inşaat malzemeleri satış işleriyle veya diğer ticari işlerle de ilgilenmektedirler. Bu tür işler için uygulanan muhasebe sistemi ticari mal satan işletmeler gibidir. Satmak amacı ile alınan mallar “153 TİCARİ MALLAR HESABI” nda stokladır. Satıldıkça “600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI” na, yılsonunda ise “621 SATILAN TİCARİ MALLAR

MALİYETİ HESABI “ na kayıt edilir. Bu tür işler için her mali yılsonunda işlemler yapıp vergilendirilir. Bunun tez konumuzla ilgisi, bu işlerden elde edilen hasılatın genel giderlerin dağıtımında önem taşımasıdır.

Yıllara yaygın taahhüt işleri, bu işlere yapılan giderler oranında genel giderlerden pay almaktayken, özel inşaat işleri ve malzeme satışlarından elde edilen hasılat genel giderlerin dağıtım anahtarı olmaktadır. Bu durum şirketler açısından sorun yaratmaktadır. Tezin ikinci bölümünde konu açıklanacaktır. Ayrıca bu işlere uygulanan muhasebe ve vergi sistemi farklılıkları belirtilerek inşaat işletmelerinin mağduriyetleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1.4. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Tanımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, en basit anlatımıyla aynı mali yıl içinde bitmeyip diğer yıllara sarkan inşaat taahhüt işleridir. Bu tür işler birkaç ayı kapsayabileceği gibi, uzun yıllar da sürmektedirler. YYİÖ İşleri ayrı vergileme ve muhasebe rejimine tabidirler. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin özellikleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre İnşaat ve onarma işinin yıllara yaygın sayılabilmesi için :

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

gerekir (Kızılot,1987: 23).

1.4.1. Faaliyet Konusunun İnşaat ve Onarma İşi Olması

Yukarıdaki bölümlerde belirtildiği gibi vergi kanunlarında inşaat işlerinin neler olduğu belirtilmemiştir. Bu kavramın kapsamı konusunda İmar Yasası ve Kamu İhale Kanunu' nun da yer alan tanımdan yararlanılmıştır. Bu tanıma göre inşaat işleri:

“Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, hava limanı, rıhtım, liman, tersane, köprü tünel, metro viyadük, spor tesisi, altyapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisleri, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve

dekapaj gibi işler inşaat işlerini oluşturmaktadır.” (Yılmaz,2005: 19). Yapılan bu gibi inşaatlar ve bunların onarımları inşaat taahhüt işlerini oluşturmaktadır. Ayrıca Gemilerin inşası ve onarımları da inşaat onarım işleri kapsamına alınmaktadır. Yıllara yaygın inşaat onarım kavramı kapsamına giren işlerin mutlaka yukarıda sayılan işlerden biri olması gerekmektedir.

1.4.2. İnşaat ve Onarma İşinin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamında sayılıp özel vergilendirilmeye tabi olabilmesi için inşaat işinin taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir. Taahhüt yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilmektedir. Fakat sözlü taahhüde dayalı inşaat işlerinde hukuksal bir sorun çıktığı zaman haklı olanı bulmak kolay olmamaktadır.

Şu anda kullandığımız muhasebe ve vergi rejimi 1.1.2002 tarihinde “TMUDESK” tarafından yayınlanan 18 no.lu Muhasebe Standardı’nın özellikleri doğrultusunda düzenlenmiştir. Tez çalışmamızın sonuna doğru TMSK tarafından yayınlanan 11 no.lu muhasebe standardı, inşaat sözleşmelerinin özelliklerini belirtmektedir. Yıllara yaygın inşaatların maliyet hesaplama ve finansal tablolarda gösterilme rejimini değiştirmektedir.

1.4.3. İnşaat ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması

İnşaat işinin yıllara yaygın olması, işin aynı mali yıl içerisinde bitirilmemesi anlamındadır. Bu tür işler birkaç ayı kapsaya bildiği gibi uzun yıllar da sürebilmektedir. Örneğin: Mart 2000 yılında başlayıp, Nisan 2005’de biten inşaat işleri gibi, Aralık 2004’ de başlayıp Şubat 2005’de biten inşaat işleri de yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamına girmektedir. Buradaki aranan özellik yapılan inşaat işinin karı ya da zararının hesaplanmasının iş bitmediği için bir sonraki döneme kaymasıdır. İşin süresinin önemi yoktur.

Yukarıda Gelir Vergisi Kanunu 42. maddeye göre özellikleri tanımlanan işler yıllara yaygın inşaat onarım işi sayılırlar ve özel vergileme sistemine tabidirler. Bu tanım sadece GVK ile KVK açısından önem taşımaktadır. TTK ve diğer kanunlarda böyle bir tanım veya özellikli uygulamaya rastlamamaktadır.

1.5. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde eş zamanlı kayıt yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde göre giderler yapıldıkları anda büyük defterdeki ilgili hesaplara “ fonksiyon esasına göre “ kaydedilirken söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlere de hem çeşit hem de gider yerleri hesabına göre kayıt edilir. ” Gider çeşitlerinin, izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda sistem amacına ulaşmış olur.” (Çankaya, 2003: 72).

1.5.1. İnşaat İşletmelerinin Tutması Gereken Defterler

Bilanço esasına göre defter tutan inşaat işletmeleri, diğer işletmeler gibi yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, amortisman defteri tutmak zorundadırlar. Bu defterlerin yanında inşaat işletmelerinin tutmaları gereken özel defterler de vardır. Bunlar Puantaj defteri, röleve defteri, ataşman defteri, yeşil defter, sürveyan ve şantiye defterleridir. İşlemlerde kolaylık sağlayan stok (ambar) defterinin kullanımı tercihe bırakılmıştır.

1.5.1.1. Puantaj Defteri

“Bir şantiyede çalışan her türlü personelin bir aylık mesai hareketlerini gösteren ve onlara ödenen aylık ya da ücrete dayanak oluşturan defterdir.” (Aydın,2002:157).

1.5.1.2. Röleve Defteri

“Kesin projesi mevcut olmayıp, sözleşme şartnameler gereğince tiplere göre yapılan sanat yapıları ile her türlü inşaatın temel üst yüzünden aşağıdaki kısımlarını kayıt için kullanılan defterdir.” (Aydın,2002:157).

1.5.1.3. Ataşman Defteri

Kontrol amiri tarafından ilgili kontrol mühendisine her sayfası numaralanmış, mühürlenmiş hangi işe ve hangi işverene ait olduğu belirtilmiş ve imzalanarak teslim edilmiş defterlerdir. Ataşman defteri, resmi nitelik taşımaktadır ve davalarda da kanıtlayıcı delil olarak kullanılabilir.

1.5.1.4. Yeşil Defter

Kontrol mühendisi tarafından her hak ediş için bir önceki yeşil defterdeki miktarlarda göz önünde tutularak üç kopya olarak düzenlenir. Yeşil defter şu unsurları içerir:

---Birim fiyat no, --- yapılan işin cinsi ve yeri,--- ölçümler, --- birimi,--- azı,--- çoğu, --
- imza

Yeşil defter özellikle hakediş belgelerinin hazırlanmasına yardımcı olan defterlerdir. Devlet adına iş yapan firmaların Bayındırlık Bakanlığı' nca belirtilen fiyatları baz alarak yeşil defter tutmak zorundadırlar. (Bknz.Ek 2)

“Düzenlenen yeşil defter sayfaları yapılan işlerin metrajları ve birim fiyatlarının gösterir. Hakedişler hazırlanırken imalat miktarlarının sonucu (yeşil defter sayfaları) hakediş belgelerinin ara sayfalarına ilave edilir.” (TÜRMOB,2000).

1.5.1.5. Sürveyan Defteri

Sürveyanlar şantiyede devamlı olarak yapılan işleri gözeten ve kontrol eden görevlilerdir. Her gün yapılan işlerin yapılıp yapılmadığını ve yapılan iş miktarını, kullanılan malzemeleri vb. kontrol mühendisinin direktiflerine göre kontrol eder ve not alırlar. Bu görevlilerin tuttıkları defterler de sürveyan defterleridir.

1.5.1.6. Şantiye Defteri

Çift yapraklı ve zımbalı olarak düzenlenen şantiye defterine; her gün hava durumundan başlayarak işin ilerleyişini, gelişmesini, çıkan engelleri, şantiyeye göre ihzarat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarını fatura tarih ve no.su ile, sözleşmesi gereğince müteahhidin işin başında bulundurması şart koşulan teknik elemanların işin başında bulunup bulunmadığını, müteahhitle yapılan önemli görüşme ve sonuçları işte kullanılan işçi, makine ve teçhizat miktarı, üst kademedeki gelenlerin ziyaretleri ve konuşularak karar verilen hususlar kaydedilir(Şenlik,2005: 37).

1.5.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellik Taşıyan Hesaplar

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan sistem, kullanılmaya başlandığı günden itibaren çeşitli yönleriyle eleştirilmiştir. Bu sorunlara tezin ikinci bölümünde değinilecektir. Şu andaki uygulamaya göre aşağıda ki hesaplar, bu uygulamada önem taşımaktadırlar.

1.5.2.1. 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri 1 no.lu muhasebe genel tebliğinde hizmet işi olarak kabul edilmiş ve bu işlere ilişkin giderlerin “ 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI “ ın borcuna eş zamanlı kayıt yöntemiyle kayıt edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İnşaat işletmeleri her bir yıllara yaygın inşaat onarım işine ait tüm giderlerini, alt başlıklarla ayırarak ayrı ayrı kayıt ederler. Aynı zamanda bu mali bilgiler, o işlere ait açılan yardımcı defterlere de kayıt edilir.

Örnek 1: X İnşaat Taahhüt LTD. ŞTİ. Bursa ve Ankara illerinde iki ayrı sınaî tesis inşaat işini taahhüt usulüyle yapmaktadır. Aynı şirket Bursa şantiyesinde kullanmak için, malzeme depolarından 0.70 YKR. Birim fiyatla 30 ton demir, torbası 6 YTL.’ den 40 torba çimento, adedi 0.20 YKR.’ dan 300 adet tuğla kullanmıştır. Ankara şantiyesinde ise aynı fiyatlarla 20 ton demir, 20 torba çimento, 200 adet tuğla kullanılmıştır. Bu malzemeler şu şekilde kayıt edilir.

----- / -----
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 35.460 YTL.

.20 Bursa Şantiyesi

.10 İlk madde Malzeme Giderleri 21.300 YTL

.01 Demir (0.70 * 30000) 21.000 YTL.

.02 Çimento (6 * 40) 240 YTL.

.03 Tuğla (0.20 * 300) 60 YTL.

.30 Ankara Şantiyesi

.10 İlk Madde Malzeme Giderleri 14.160 YTL

.01 Demir (0.70 * 20000) 14.000 YTL.

.02 Çimento (6 * 20) 120 YTL.

.03 Tuğla (0.20 * 200) 40 YTL.

150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI HS. 35.460 YTL.

.20 Bursa Şantiyesi 21.300 YTL.

.01 Demir (0.70 * 30000) 21.000 YTL.

.02 Çimento (6 * 40) 240 YTL.

.03 Tuğla (0.20 * 300) 60 YTL.

.30 Ankara Şantiyesi 14.160 YTL.

.01 Demir (0.70 * 20000) 14.000 YTL.

.02 Çimento (6 * 20) 120 YTL.

.03 Tuğla (0.20 *200) 40 YTL.

----- / -----
Örnek 2: X İnşaat Taahhüt LTD. ŞTİ. Ocak ayı sonunda Bursa şantiyesindeki işçilere toplam 912. 80 YTL. , Ankara Şantiyesindeki işçilere de 1019. 80 YTL. net ücret tahakkuk etmiştir. Bu ücretlerin kesintiler ise:

	Bursa Şantiyesi	Ankara Şantiyesi
SSK İşveren Payı	300 YTL.	330 YTL.
SSK İşçi Payı	210 YTL.	230 YTL.
İşsizlik Sig. İşv. Payı	45 YTL.	49.5 YTL.
İşsizlik Sig. İşç. Payı	30 YTL.	33 YTL.
Gelir Vergisi	310 YTL.	320 YTL.
Damga Vergisi	7.20 YTL.	7.92 YTL.
Kullanılan Avanslar	30 YTL.	40 YTL.

Toplam 932. 20 YTL. 1.010.42 YTL.

----- /-----
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 3.875.22 YTL.

.20 Bursa Şantiyesi 1845 YTL.

.40 Brüt Ücretler

.30 Ankara Şantiyesi 2030.22 YTL.

.40 Brüt Ücretler

196 PERSONEL AVANSLARI 70 YTL.

.01 Bursa Şantiyesi 30 YTL.

.02 Ankara Şantiyesi 40 YTL.

381 GİDER TAHAKKUKLARI 1862.60 YTL.

.01 Bursa Şantiyesi 882.80 YTL.

.02 Ankara Şantiyesi 979.80 YTL.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 645.12 YTL.

.01 Gelir Vergisi 630 YTL.

.02 Damga Vergisi 15.12 YTL.

.00 Bursa Şantiyesi 7.20 YTL.

.01 Ankara Şantiyesi 7.92 YTL.

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS. 1.227.50 YTL

----- /-----
Örnek 3: X İnşaat Taahhüt LTD. ŞTİ. 1200 YTL. elektrik, 1500 YTL. su parası ödemiştir. Ödenen elektriğin 500 YTL.' si Bursa Şantiyesine, 400 YTL.' si Ankara Şantiyesine, 300 YTL.'si ise yönetim binasına aittir. Su parasının 700 YTL.'si Bursa, 500 YTL.'si Ankara Şantiyelerine aittir. 300 YTL. ise yönetim binasında kullanılan suyun fiyatıdır.

----- / -----	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	2100 YTL.
.20 Bursa Şantiyesi	
.100 Genel Üretim Gid.	1200 YTL.
.10 Elektrik	500 YTL.
.20 Su	700 YTL.
.30 Ankara Şantiyesi	
.100 Genel Üretim Gid.	900 YTL.
.10 Elektrik	400 YTL.
.20 Su	500 YTL.
770 GENEL YÖNETİM GİD. HS.	600 YTL.
.01 Elektrik	300 YTL.
.02 Su	300 YTL.
	100 KASA HESABI 2700 YTL.
----- / -----	

1.5.2.2. 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

Bu hesap, inşaat işi devam ettiği sürece 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında biriken giderlerin, işin tamamlandığı yılsonunda 622 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına aktarılmakta kullanılmaktadır. Aynı zamanda cari yıl sonunda bitirilmeyen işlere ait giderlerin 170 - 178 Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri Hesabına aktarılmasında da bu hesaptan faydalanılır. Dönem sonların da ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

1.5.2.3. 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı

Gelir Vergisi Kanunu' da belirtildiği gibi yıllara yaygın inşaat onarım işleri tamamlandığı yılda kar zararın kesin olarak hesaplanabileceği öne sürülerek bu zamana kadar gelir vergisi hesaplanmaz. Fakat bunun yerine alınan hakediş bedelleri üzerinden %5 oranında stopaj + stopajın %10'u oranında fon + %0,75 oranında da damga vergisi alınmaktadır. Ayrıca işi veren işletmeden alınan hak ediş bedelleri % 18 oranında KDV'ye tabidirler. Bu KDV oranları işin türüne göre değişiklik arz etmektedir.

YYİO İşlerinde iş bitiminde vergileme yapılabilmesi için işin devam ettiği yılsonlarında, bu işlere ilişkin gelir ve giderlerin işletmelerin gelir tablolarına yansımaması gerekmektedir. Bu amaçla alınan hak ediş bedelleri alındığı zaman “350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI”nın alacağına kayıt edilir. 350 ile 358 kodları arasına her bir yıllara yaygın inşaat işi için ayrı hesap açılır.

Örnek : X İnşaat Taahhüt Ltd. Şti. Bursa’da inşaat ettiği yıllara yaygın nitelik taşıyan sınai tesis inşaatı için 15.02.2006 tarihinde 144.000 YTL. hakediş bedeli almıştır. Gerekli kesintiler yapıldıktan sonra kalan miktar bankaya yatırılmıştır.

Alınan Brüt Hakediş----- 144.000 YTL.

%5 Stopaj Kesintisi----- 7.200 YTL.

%10 Fon kesintisi-----720 YTL.

% 07.5 Damga Vergisi-----1.080 YTL.

Net Hakediş-----135.000 YTL.

Hakedişten alınacak KDV %18-----24.300 YTL.

Bankaya aktarılan miktar-----159.300 YTL.

----- / -----

102 BANKALAR 159.300 YTL.

.01 Bursa Şantiyesi Vadesiz HS.

295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FONLAR 7.920 YTL.

.01 Bursa Şantiyesi

.01 Gelir vergisi 7.200 YTL.

.02 Fonlar 720 YTL.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 1.080 YTL.

.01 Bursa Şantiyesi

350 YYİOİ HAKEDİŞ BEDELLERİ 144.000 YTL.

391 HESAPLANAN KDV. HS. 24.300 YTL.

----- / -----

1.5.2.4. 170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri Hesabı

Bu hesapta 350 kodlu hesapta olduğu gibi yalnız yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılır. Mali yılsonunda bitirilemeyen inşaat onarım işlerine ait giderler dönem sonunda işletmenin gelir tablosuna yansıtılmaması amacıyla 170 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri Hesabının borcuna kayıt edilir. Ve giderler sanki gelirmiş gibi aktifleştirilir. 170 ten 178 kodlu hesaba kadar her bir yıllara yaygın inşaat onarım işi için ayrı kod kullanılır.

Örnek: X İnşaat Taahhüt Ltd. Şti.nin 2005' te başlayıp 2007 tarihinde tamamlamayı taahhüt ettiği Bursa ve Ankara'daki sınai tesis inşaatlarının 2005 yılı sonunda 740 kodlu Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı' nda Bursa işi için 7.700.000 YTL, Ankara işi için 9.600.000 YTL. gider bulunmaktadır. Dönem sonunda yapılması gereken işlem şu olmalıdır.

----- / -----	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	
YANSITMA HESABI	17.300.000 YTL.
.20 Bursa Şantiyesi	7.700.000 YTL.
.30 Ankara Şantiyesi	9.600.000 YTL.
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	17.300.000 YTL.
.20 Bursa Şantiyesi	7.700.000 YTL.
.30 Ankara Şantiyesi	9.600.000 YTL.
----- / -----	
170 BURSA YYİÖ MALİYETLERİ HS.	7.700.000 YTL.
171 ANKARA YYİÖ MALİYETLERİ HS.	9.600.000 YTL.
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	
YANSITMA HESABI	17.300.000 YTL.
.20 Bursa Şantiyesi	7.700.000 YTL.
.30 Ankara Şantiyesi	9.600.000 YTL.
----- / -----	

1.5.2.5. 179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı

İşi alan müteahhit firmalar bu işin bir kısmını, yine ayrı sözleşmelerle taşeron firmalara yaptırırlar. Taşeronlara işin başlangıcında verdikleri avans niteliği taşıyan ödemeler,

“179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HESABI “ nda izlenir. Bu hesaba yapılan kayıtlar taşeronun işi bitirmeyi taahhüt ettiği süreye göre değişiklik arz eder. Eğer iş bir sonraki mali yıla sarkıyorsa taşeronlara yapılan ödemelerden gelir vergisi (stopaj), fon ve damga vergisi kesintisi yapılır.

Örnek: X İnşaat Taahhüt Ltd. Şti. Bursa Şantiyesinde yapmakta oldukları sınai tesis inşaatının elektrik işlerini Y Elektrik İşleri Ltd. Şti.’ ne vermiştir. İş yapılan sözleşme gereğince yıllara yaygın niteliktedir. Müteahhit firma taşeron firmaya 12.11.2005’te 700.000 YTL. avans vermiştir. 10.12.2005’te ise 1.200.000 YTL. hakediş bedeli ödemiştir. Gerekli kayıtlar şöyle olmalıdır.

----- / -----	
179 TAŞERONLARA VER. AVANSLAR	700.000 YTL.
.20 Bursa Şantiyesi	
.10 Taşeron Firma Y..	
100 KASA HS	656.250 YTL.
.10 Bursa Şantiyesi	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON	43.750 YTL.
.01 Gelir Vergisi	35.000 YTL.
.02 Fonlar	3.500 YTL.
03 Damga Vergisi	5.250 YTL.
----- / -----	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.200.000 YTL.
.20 Bursa Şantiyesi	
.10 Dışardan sağ.fay.Hiz.	
.001 Y Taşaronu	
191 İNDİRİLECEK KDV.	216.000 YTL.
100 KASA HS.	684.750 YTL.
01 Bursa Şantiyesi	
179 TAŞERONLARA VER. AVANS	700.000 YTL.
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	31.250 YTL.
.10 Gelir Vergisi	25.000 YTL.
.20 Fonlar	2.500 YTL.
.30 Damga Vergisi	3.750 YTL.
----- / -----	

1.5.2.6. 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı

Bu hesap, fiili üretim maliyetleri ile önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri arasındaki olumlu veya olumsuz farkları gösterir. Tahmini veya standart maliyeti uygulayan işletmelerde kullanılır. Olumlu farklar hesabın alacağına, olumsuz farklar ise hesabın borcuna kayıt edilir. Dönem sonlarında bu hesap 622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına veya 170- 178 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri Hesabına aktarılarak kapatılır (Şenlik,2005: 61).

“Dönem sonlarında 740 ve 741 numaralı hesaplar karşılaştırılır ve aradaki fark 742’ ye alınır. Dönem sonlarında hesap ilgili aktif ve satışların maliyeti hesabına devir edilerek kapatılır. Fiili maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde bu hesap kullanılmaz.” (Akdoğan, 1993: s 9).

1.5.2.7. 193 – 295 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar

İşletmeler yaptıkları işler ölçüsünde sözleşmelerde belirtilen periyodik aralıklarla hakediş bedeli adı altında ödemeler alırlar. Vergi daireleri de bu hakediş bedelleri üzerinden vergi ve fon tahsil ederler. Kesilen bu vergi ve fonlar yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde o mali dönem sonunda bitmeyecek ise 295 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar Hesabına kayıt edilirler. Bir sonraki yıl bitecek duruma gelen YYİO İşlerine yönelik vergiler ise dönem sonlarında 193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar Hesabına virman yapılır. Bu hesap da 371. no.lu Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabının borcuna aktarılarak kapatılır.

1.5.2.8. 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

Ticari işletmelerde satış amacıyla gelecekte teslim edilecek mallara yönelik peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır.Yapımı üstelenilen yılara yaygın inşaat işlerinde, işe başlanıldığında veya hakediş bedelleri öncesinde de firmalar avans olarak ödemeler alabilirler. Bu avanslar 340 no.lu Alınan Sipariş Avansları Hesabında izlenir. Ya da 341 No.lu Alınan Sipariş Avansları adı altında farklı bir hesapta da izlenebilir. İşletmenin aldığı kısa vadeli avanslar 349 Alınan Diğer Avanslar Hesabında da takip edilir (Aydın,2002: 178). Uzun süreyi kapsayan avanslar ise 440 Alınan Sipariş

Avansları Hesabında izlenir ve vadesi bir yılın altına düştüğünde ise 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabına virman yapılır.

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri için alınan avansların diğer işler için alınan avanslardan farkı ise % 5 stopaj ve stopaj bedelinin % 10' u oranında fon kesintisi ve damga vergisine tabi olmasıdır. Bu avanslar ve kesilen vergiler, hakediş bedelleri hesaplanırken, bu bedellerden indirilmektedir.

Örneğin: X inşaat taahhüt ltd. şti. Bursa Şantiyesi fabrika inşaatı için 42.000 YTL. avans almıştır. Avans üzerinden gelir vergisi, fon payı ve damga vergisi kesintileri yapılmıştır.

Alınan Avans	42.000 YTL.
% 5 Stopaj	2.100 YTL.
% 10 Fon	210 YTL.
% 07.5 D.V.	315 YTL.
Toplam Kesintiler	2.625 YTL.
Net Avans	39.375 YTL.

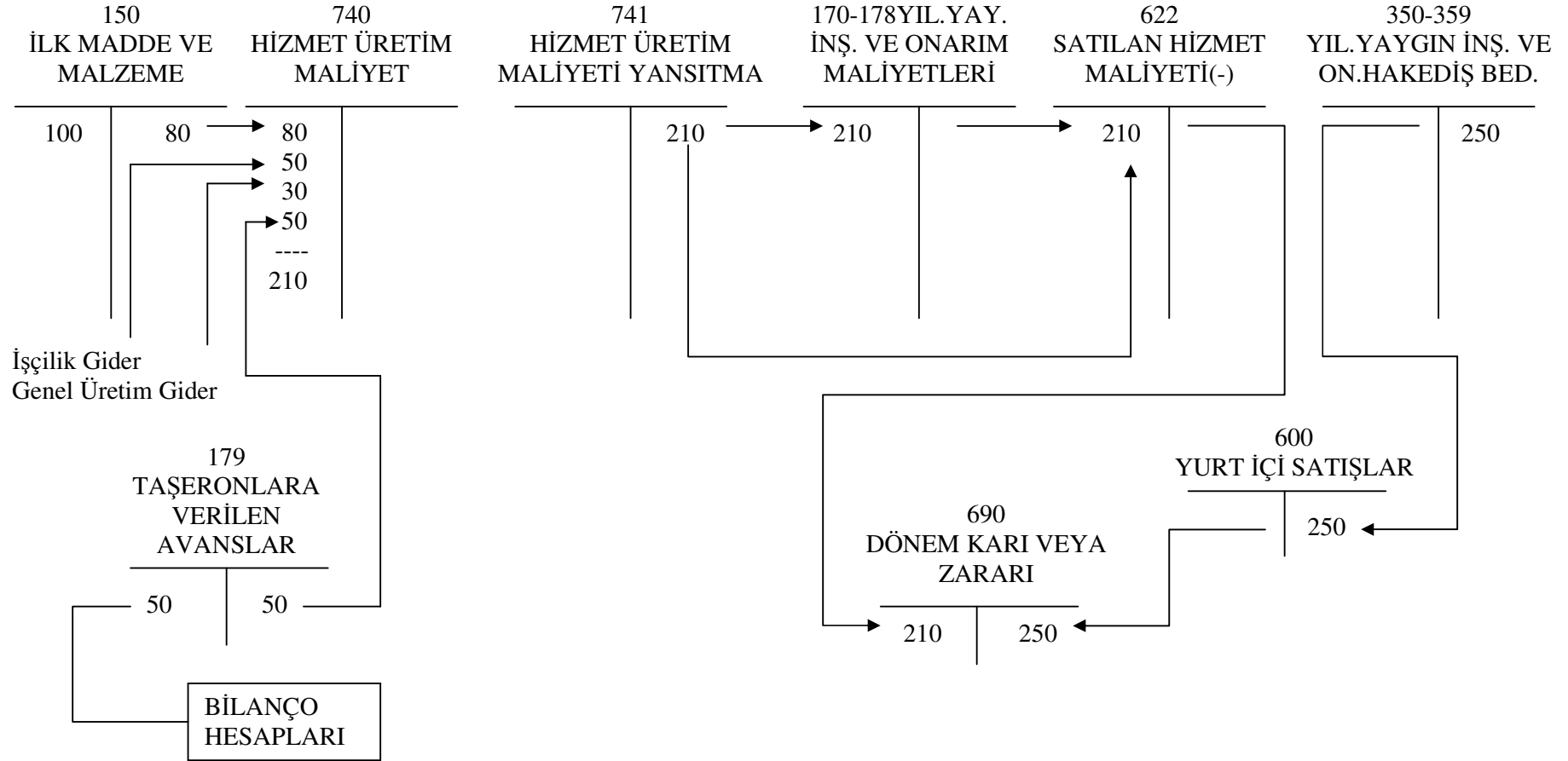
102 BANKALAR	39.375 YTL.
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	2.310 YTL.
VE FONLAR	
01 Gelir Vergisi	2.100 YTL.
02 Fonlar	210 YTL.
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	315 YTL.
01 Vergiler	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	42.000 YTL.

Aynı iş için firma 80. 000 YTL.+ % 18 Hak ediş Bedeli tahsil etmiştir. Bedel bankaya aktarılmıştır.

Hak ediş Bedeli	80.000 YTL.
Alınan Avans	42.000 YTL.
Vergi Hesaplanacak Miktar	38.000 YTL.

% 5 Stopaj	1.900 YTL.
% 10 Fon	190 YTL.
% 07.5 D. V.	285 YTL.
Toplam Kesintiler	2375 YTL.
Net Hak ediş	35.625 YTL.
Hakediş KDV. % 18	14.400 YTL.
Toplam Miktar	50.025 YTL.
----- / -----	
102 BANKALAR	50.025 YTL.
01 Akbank	
01 Vadesiz Hesaplar	
295 PEŞİN ÖDENEN VERĐİ VE FON	2.090 YTL.
01 Stopaj	1.900 YTL.
02 Fon	190 YTL.
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	42.000 YTL.
01 Bursa Şantiyesi	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	285 YTL.
01 Vergiler	285 YTL.
350 BURSA ŞANTİYESİ	
HAKEDİŞ BEDELLERİ	80.000 YTL.
391 HESAPLANAN KDV.	14.400 YTL.
----- / -----	

Şekil 2: Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde “Hizmet Üretim Maliyet ve Hakedişlerin” Tek Düzen Hesap Planı 7/A Seçeneğine Göre Akış Şeması (Aydın, 2002:171)



1.5.3. İnşaat Taahhüt İşlerinde Özellik Gösteren Muhasebe Kayıtları

1.5.3.1. Şantiyeye Alınan Eşyaların Muhasebeleştirilmesi

Yatak battaniye gibi eşyalar şantiye ortamında genellikle 1- 2 yılda deforme olmaktadır. Bu nedenle alınan bu tür eşyalar nerede kullanılıyorsa o inşaat işinin maliyetine intikal ettirilir. Fakat gereğinden fazla sayıda alındıysa, bu tür eşyalar 157-Diğer Stoklar Hesabında takip edilir.(Yılmaz,2005:372)

Örnek: X İnşaat Taahhüt A.Ş 150 adet battaniye ve 200 adet yatak satın almıştır. Battaniyelerin adedi 50 YTL, yatakların adedi ise 200 YTL' dir. Bu battaniyelerin 100 adedi ve yatakların 100 adedi Bursa şantiyesine kullanılmak üzere gönderilmiştir. Geri kalanlar halen stoklardadır.(KDV dikkate alınmamıştır.)

----- / -----	
157 Diğer Stoklar	47.500 YTL.
157.01 Merkez Stoklar	
157.01.01 Battaniyeler	7.500 YTL.
157.01.02 Yataklar	40.000 YTL.
	100 Kasa 47.500 YTL.
----- / -----	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	25.000 YTL.
740.01.Diğer giderler	
740.01.01 Battaniye v.b. giderler	
	157 Diğer Stoklar 25.000 YTL.
	157.01 Merkez Stoklar
	157.01.01 Battaniyeler 5000 YTL
	157.01.02 Yataklar 20.000 YTL
----- / -----	

1.5.3.2. Önceden Tahsil Edilen Avanslar İçin Fatura Düzenlenmesi

Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil edilen hasılat iki şekilde ortaya çıkabilir. Birincisi henüz hizmet ifa edilmemiş ama hizmet satışı için bağlantı kurularak satışa mahsuben bedelin tamamı veya bir kısmı peşin olarak alınmıştır. Bu şekilde yapılan tahsilat avanstır. Alınan avanslar hesabında izlenir ama avanslar borç

niteliğindedir. Burada borçlardan farklı olarak parasal almaktan çok bir hizmeti yapmak edinimi söz konusudur (Yılmaz, 2005: 373).

Bu gibi durumlarda faturanın önceden düzenlendiği de olmaktadır. Taahhüt işlerinde hizmet ifasının yapılmaması durumunda geçici hesapta izlenen değerler karşı tarafa ya aynen ya da cezai şart söz konusu ise daha yüksek bir tutar olarak iade edilir. Böyle olunca bu hesap sonuç hesaplarına hiç yansıtılmadan kapatılır, fazla ödeme yapılması durumunda, fazladan yapılan ödeme gider sayılır. Önceden fatura düzenlenmesi durumunda fatura satış hesabına hizmetin ifa edildiği dönemde kayıt edilir.

“...Gelecek hesap dönemlerine ait olarak, peşin tahsil edilen hasılatın ortaya çıktığı ikinci durum ise, aslında hizmetin ifa edilmiş olmasına karşın vergi yasaları gereğince gelir veya giderin gelecek dönemlerde beyan edileceği durumdur. (Örneğin, YYİO işleri) Bu tür işlerde hem avans olarak tahsilat yapıldığı hem de hakediş düzenlenip, yapılan işin bedelinin alındığı durumlarda avanslar alınan avanslar hesabında, hakedişler YYİO hakedişleri hesabında izlenir. İki hesap arasındaki fark birinin yapılamamış işe mahsuben alınmış, diğerinin ise yapılmış işin bedeli olarak alınmış olmasıdır. Alınan avanslar borç niteliğindedir. YYİO hak edişleri hasılattır. TTK ‘na göre sonuç hesaplarına yansıtılması gerektiği halde vergi hukukunda özel rejim gereği sonuç hesaplarına yansıtılmayıp sonraki döneme devir olmaktadır.” (Yılmaz, 2005:375).

1.5.4. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri dönem sonlarında yapılması gereken işlemler şu şekilde sınıflanmaktadır:

- a) Bitirilen yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin tespit edilmesi
 - b) Müşterek genel giderler ve amortismanların bitirilen ve devam eden işlere dağıtılması
 - c) Müşterek şantiye giderlerinden inşaatlara pay verilmesi
 - d) Bitirilen işlerden arta kalan malzemelerin değerlendirilmesi
- (Özbakır, 2002: s 117).

1.5.4.1. Bitirilen Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Tespit Edilmesi

İnşaat onarım işlerinde iş bitim tarihi biten işlerin tespit edilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu tür işlerde iş bitimi GVK’ nun 44. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre:

“ İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.”

Bu kanun maddesi dikkate alınarak firmalar bitirilen veya devam eden yıllara yaygın inşaat onarım işlerini tespit ederler. Tamamlanan işler o yılsonundaki dönem sonu işlerine dahil edilir ve bir sonraki yıl mart ya da nisan ayında vergi beyannamesi verilir. Tamamlanamayan taahhüt işleri ise dönem sonlarında ortak giderlerden ve ortak şantiye giderlerinden pay alırlar ve iş bitimine kadar dönem sonu işlemlerine dahil edilmezler.

1.5.4.2. Müşterek Genel Giderlerin Bitirilen ve Devam Eden İşlere Dağıtılması

Müşterek genel giderler, işletmelerin kazanç elde etme ve işletmenin idamesi için karşılamak zorunda oldukları giderlerdir. Müşterek genel giderler Tek Düzen Hesap Planında :

- _ 750 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
- _ 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri
- _ 770 Genel Yönetim Giderleri
- _ 780 Finansman Giderleri

Hesap gruplarında yer almaktadır. Bu çeşit giderlerin, yıllara yaygın inşaat işlerine ne şekilde dağıtılacağı GVK ‘un 43. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre:

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

1. (5024 Sayılı Kanununun 7. maddesiyle değişen bent: Yürürlük; 01.01.2004) Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait

müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde; (enflasyon düzeltmesi dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

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

Örnek: X İnşaat Taahhüt LTD. ŞTİ. Mali dönem içinde yıllara yaygın inşaat işlerinden Bursa Şantiyesinde 400.000 YTL. , Ankara şantiyesinde ise 800.000 YTL. gider yapmıştır. Aynı firma inşaat malzemeleri de satmaktadır ve o mali yılda 600.000 YTL. malzeme satışı yapmıştır. 300.000 YTL olan müşterek genel giderler şu şekilde paylaşılmalıdır.

Bursa Şantiyesi Giderleri	400.000 YTL.	% 22
Ankara Şantiyesi Giderleri.....	800.000 YTL	% 45
Malzeme Satışları.....	600.000 YTL.	% 33
Toplam Miktar.....	1.800.000 YTL.	% 100
$300.000 / 100 = 3000 \text{ YTL.}$		
Bursa Şantiyesi Gider Payı.....	66.000 YTL.	
Ankara Şantiyesi Gider Payı.....	135.000 YTL.	
Malzeme Satışları Gider Payı.....	99.000 YTL.	
Toplam Giderler.....	300.000 YTL.	

Düzeltilme kat sayısı = 31.12.2003 TEFE endeksi / Kasım 2000 TEFE endeksi

1.5.4.3. Müşterek Şantiye Giderlerinden İnşaatlara Pay Verilmesi

İşletmelerin inşaat taahhüt işi yaptığı şantiyelerde direkt olarak yaptığı üretim giderleri inşaata ait gider hesaplarına doğrudan işlenir. Birde aynı şirketin birçok şantiyesinde

ortak yapılan gideler vardır. Bu giderler, inşaatların üretim giderleridir. Fakat ortak nitelik taşıdıkları için dönem sonlarında inşaatlara paylaştırılırlar.

Bu giderlerin paylaştırılmasında paylaştırılan gidere yönelik dağıtım anahtarları kullanılır. Örneğin:

Amortismanların dağıtımı şu şekilde yapılmaktadır;

Amortisman giderlerinin dağıtımı ile ilgili GVK. 43. madde şu hükmü getirmiştir:

“ Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde ve bu işlerle sair işlerde müşterek kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre “ dağıtım yapılır.Çalışılmayan günlere ait olan amortisman payları ise boş günler olarak payını alır ve bu günlere ait giderler ikinci dağıtıma tabi tutulur.

Örnek: Mükellefin bir yol ve bina inşaatı vardır. Ayrıca nakliyecilik işi ile de uğraşmaktadır. Bir önceki yıl 10.500 YTL.’ ye alınan greyder,220 gün yol işinde 120 gün de bina işinde kullanılmış olup amortisman oranı % e 20’ dir. Bu durumda amortisman dağıtımı şöyle olacaktır.

Bina inşaatına isabet eden	120 gün (12/36)	700 YTL.
Yol inşaatına isabet eden	220 gün (22/36)	1.283,34 YTL.
Çalışılmayan kısım	20 gün (2/36)	116,66 YTL.

Çalışılmayan kısma isabet eden 116,66 YTL. tutarındaki amortisman, müşterek genel gidere aktarılacak ve bina yol inşaatı işlerine aktarılacaktır (Kayrak, 1999: s 220).

1.5.4.4. Bitirilen İşlerden Artakalan Malzemelerin Değerlendirilmesi

İnşaat taahhüt işlerinde şantiye yöneticileri, gerekli olan ilk madde malzemeleri depolarından talep ederler. Eğer işi yapan firmanın malzeme depolama imkanı yoksa, malzemeler talepler ölçüsünde satın alınır. İş tamamlandığında, dönem sonu işlemleri yapılırken bu malzemelerden geriye kalanları depoya veya satıcıya iade edilir yada satılabilir. Bu durumda şu şekilde kayıt yapılır.

— İhtiyaç fazlası ilk madde ve malzeme depoya iade edilecekse 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabından, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına aktarılır.

— İhtiyaç fazlası ilk madde malzeme satıcıya iade edilecekse 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabından, 320 Satıcılar Hesabına kayıt edilir.

— Kalan ilk madde malzeme eğer satılacaksa, önce 153 Ticari Mallar Hesabına aktarılır. Daha sonra 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına satış işlemi kayıt edilir. Bu malzemelerin maliyet kaydı 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabına kayıt edilir. Bu satış işleminden elde edilen kar yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri karına dahil edilemez.

1.5.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi

Yıllara yaygın inşaat işlerinde enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için öncelikle başlangıç yılının düzeltilmiş olması gerekmektedir. Yani 2004 yılında yapılması gereken düzeltme işlemi için 2003 yılı verileri de düzeltilmelidir.

YYİO İşlerine yönelik yapılacak düzeltmeler, GVK. 42, 43, 44. maddeleri, VUK. 298, Geçici madde 25, 328 no.lu genel tebliği, 9 ve 17 no.lu sirkülerler ile gerekli kılınmıştır. (Bknz. Ek: 4)

5024 sayılı kanunda yapılan değişiklik doğrultusunda enflasyon düzeltmesi ile ilgili 12 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'yle uygulanmaya yön verilmiş ve yeni hesaplar ihdas edilmiştir. Buna göre YYİO İşlerinde enflasyon düzeltmesi şu şekilde yapılmaktadır:

17 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesap gurubuna 178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı açılmıştır. Bu hesaba 697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın borç kalanı dönem sonlarında (proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde) taşınacak, taşınan tutar geçici kabule kadar bu hesapta bekletilecek, geçici kabul yapıldığında geçici kabul yapılan projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına aktarılacaktır.

35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım hakedişleri hesap gurubuna 358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı açılmıştır. Bu hesaba 697- Yıllara Yaygın İnşaat

Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın alacak kalanı dönem sonlarında (proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde) taşınacak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilecek, geçici kabul yapıldığında geçici kabul yapılan projeye ilişkin tutar bu hesaptan "648 Enflasyon Düzeltmesi Karları" hesabına aktarılacaktır.

64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar hesap gurubuna 648- Enflasyon Düzeltmesi Karları Hesabı açılmıştır. Yıllara yaygın inşaat işinde geçici kabul yapıldığında geçici kabul yapılan projeye ilişkin tutar 358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın borcuna karşılık bu hesaba aktarılacaktır.

65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararları hesap gurubuna 658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları Hesabı açılmıştır. Yıllara yaygın inşaat işinde geçici kabul yapıldığında geçici kabul yapılan projeye ilişkin tutar 178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabından alacağına karşılık bu hesaba borç yazılacaktır.

69 Dönem Net Karı ve Zararı hesap gurubuna 697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı açılmıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlere ilişkin enflasyon düzetmeleri sonucu oluşan artışlar 17. guruptaki ilgili defteri kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık bu hesabın (proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde) alacağına, hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucu oluşan artışlar da 35 inci gurupta ki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) alacağına karşılık bu hesabın(proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde) borcuna aktarılacaktır. Bu hesap proje bazında alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" na devir edilerek kapatılacaktır.

Örnek:

X İnşaat Ltd. Şti. 15.11.2000 tarihinde 200.000.000.000 TL. hakediş almıştır. Aynı ayda yapılan maliyet giderleri ise 180.000.000.000 TL dir. Bu işlemlere ait enflasyon düzeltmeleri şu şekilde yapılacaktır.

Düzeltme Kat Sayısı= 31.12.2003 TEFE endeksi/Kasım 2000 TEFE endeksi

$$= 7.382.10 / 2.577.20 =) 2.86439$$

Düzeltilmiş Bedel = Hakediş X Düzeltme Katsayısı

$$= 200.000.000.000 X 2.86439$$

$$= 572.878.000.000$$

Enflasyon Farkı = Düzeltilmiş Bedel – Düzeltme Öncesi Bedel

$$= 572.878.000.000 – 200.000.000.000$$

$$= 372.878.000.000$$

Ya da:

Düzeltme Kat Sayısı = (31.12.2003 TEFE endeksi – Kasım 2000 TEFE endeksi) /
Kasım 2000 TEFE endeksi

$$= (7.383.10 – 2.577.20) / 2.577.20$$

$$= 1.86439$$

Enflasyon Farkı = Hak ediş X Düzeltme Katsayısı

$$= 200.000.000.000 X 1.86439$$

$$= 372.878.000.000$$

Aynı şirketin maliyetleri de aynı şekilde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Düzeltilmiş Bedel = Maliyet X Düzeltme Katsayısı

$$= 180.000.000.000 X 2.86439$$

$$= 515.590.200.000$$

Enflasyon Farkı = Düzeltilmiş Bedel – Düzeltme Öncesi Bedel

$$= 515.590.200.000 – 180.000.000.000$$

$$= 335.590.200.000$$

Düzeltilme Katsayısı = (31.12.2003 TEFE endeksi – Kasım 2000 TEFE endeksi) /
Kasım 2000 TEFE endeksi

$$= (7.382.10 - 2.577.20) / 2.577.20$$

$$= 1.86439$$

Enflasyon Farkı = Maliyet X Düzeltilme Katsayısı

$$= 180.000.000.000 \times 1.86439$$

$$= 335.590.200.000$$

Muhasebe kayıtları ise öyle yapılmalıdır.

----- / -----

Bursa Şantiyesi Enflasyon Düzeltilme HS. 372.878.000.000

350 Bursa Şantiyesi Enflasyon Fark HS. 372.878.000.000

----- / -----

170 Bursa Şantiyesi Enflasyon Fark HS. 335.590.200.000

Bursa Şantiyesi Enflasyon Düzeltilme HS. 335.590.200.000

----- / -----

(Yılmaz,2005: 657) ‘den elde edilen bilgilerle derlenmiştir.

İnşaat şirketlerine ait YYİO İşlerine yönelik ortak genel giderler, stoklar da aynı sistem uygulanarak enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmalıdır. Bu işlemlerdeki en önemli farklı özellik VUK’ unun Geçici 25. maddesiyle belirlenmiştir. Bu maddeye göre:

“ Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltilme farkları işin bitiminde kar/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz. “(Yılmaz,2004:s.136) .

1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Vergilendirme

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerine ait düzenlemeler yalnız Gelir Vergisi Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda yapılmıştır. Türk Ticaret Kanunu ve diğer kanunlarda

bu tür işlere ait tanımlama yer almamaktadır. Bu tür işleri düzenleyen GVK 42, 43, 44. maddeleridir. Aynı kanunun 94. ve 120. maddelerinde de konuya ilişkin hükümler bulunmaktadır.

1.6.1. Gelir Vergisi Stopajı

Gelir Vergisi Kanunu 42. madde kapsamına giren işler, aynı kanunun 94/3. maddesi gereğince aldıkları hakediş bedellerinin % 5'i oranında stopaj kesintisine tabidir. Stopajın %10' u oranında fon kesilir. Hakediş bedelinin binde 7,5 'u oranında da damga vergisi kesilir. Bu tür işlere yönelik alınan avanslardan da aynı kesintiler yapılır ve hakediş bedeli alınırken avans ve avans için kesilen vergiler hakediş bedeline uygulanan vergilerden indirilir .

1.6.2. YYİO İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu

Bu tür işler stopaj kesintisine tabi olduğu için, 4369 sayılı kanunun 52. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 120. maddeye göre geçici vergi kapsamına dahil edilmemiştir. Bu durum tartışmalara neden olmuştur.

1.6.3. YYİO İşlerinde Katma Değer Vergisi

3565 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu' un 1. maddesinde verginin konusu şöyle ifade edilmektedir:

“ ...Türkiye'de yapılan;

- Ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifası

- Her türlü mal ve hizmet ithalatı

- Diğer faaliyetlere ilişkin teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu teşkil eder.

Yıllara yaygın inşaat faaliyeti yapan işletmeler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'lerini aksine hüküm olmadıkça indirim yapabilirler. Ancak KDV indirimi yapılabilmesi için ;

- KDV kanununda indirimi yasaklayan bir hüküm bulunmaması

- Katma Değer Vergisinin fatura ve belge üzerinde gösterilmiş olmasını

- İndirime dayanak teşkil eden belgenin yasal defterlere işlenmiş olmasını
- İndirim için gecikilmemiş olması gerekmektedir. " (Şenlik,2005: 26).

KDV ile ilgili yayınlanan 1 seri no.lu genel tebliğine göre hakediş belgeleri fatura benzeri belge sayılarak, KDV indirimi yapılmasına izin verilmekteydi. Bu durum 34 no.lu genel tebliğ ile kaldırılmıştır. Bu tarihten sonra KDV indirimi yapılabilmesi için hakediş nispetinde fatura kesilmesi gerekmektedir." Ancak hakedişte yazılı tutarın bazı değişikliklerle idarece onanması söz konusu olduğundan, faturanın hakedişin onandığı tarihte düzenlenmesi gerekir KDV yönünden vergiyi doğuran olay budur." (Aksüt, 2001: 31).

KDVK' nun 10/C maddesinde kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısım teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması" hükmü yer almaktadır. İnşaat taahhüt işleri de kısım kısım hizmet yapılmasının mutad olduğu durumdur. Ancak kısım kısım hizmetin ne zaman yapılacağı konusunda tartışmalar oluşmaktadır (Yılmaz,2005:569).

1.7. İnşaat Taahhüt İşlerinde Hakediş Kavramı ve Kapsamı

1.7.1. Hakediş Kavramının Tanımı

İnşaat taahhüt işlerinde, taahhüdü yapan kişi veya kurum, yapılan bu taahhüde karşılık işin devam ettiği dönem içinde muhtelif zamanlarda veya işin bitiminde düzenlenen hakediş (istihkak) belgesi ile yapılan işe karşılık belli bir bedel tahsil eder. Tahsil edilen bu bedel istihkak (hakediş) olarak adlandırılır (Yılmaz,2003: 30).

Hakediş raporları taahhüt sözleşmesinde belirtildiği sürelerde düzenlenir. Bu süre en erken 1 ay, en geç 3 aydır. Bu süreler arasındaki zamana hakediş aralığı denilmektedir. (Bknz. Ek: 4).

1.7.2. İhale Türlerine Göre Hakedişlerin Özellikleri

Yapı üretiminde en çok kullanılan ihale türleri:

- a. Birim fiyat usulü ihaleler
- b. Anahtar teslim usulü ihaleler

c. Maliyet artı kar usulü ihaleler

d. Kamuya ait İhaleler

1.7.2.1. Birim Fiyat Usulü İhalelerde Hakedişler

Bu şekilde ihale edilen işlerde hakediş raporları hazırlanırken, yapılan işlerin metrajları ile belirtilen birim fiyatlar çarpılarak hazırlanır. Birim fiyatlar malzeme, makine ve işçilik fiyatlarından oluşmaktadır. Bu nedenle bu fiyata üretimin yapıldığı yere göre değişen taşıma ve benzeri giderlerde hakediş raporlarına eklenir. Müteahhitlik kar payları ve genel giderlerde % 25 oranında birim fiyatların içerisinde yer almaktadır. Bu tür ihalelerde kendi arasında ikiye ayrılmaktadır.

1.7.2.1.1. Sabit Birim Fiyatlı İhalelerde Hakedişler

Bu çeşit ihalelerde yapılan işler için uygulanan birim fiyatlar sözleşmelerde sabit olarak belirlenir. Yani işin başından sonuna kadar aynı birim fiyatlar uygulanır. Bu çeşit inşaat işlerinde iş programlarıyla belirlenen hakediş aralıklarında hakedişler düzenlenir. Fakat enflasyon oranının yüksek olduğu ülkelerde fazla uygulanmayan sistemdir. Çünkü fiyatların sürekli yükselişi, inşaat maliyetlerini de yükseltmektedir. İnşaat firmaları da bu nedenle bu çeşit ihalelerde oluşan riskin altına girmek istemezler.

1.7.2.1.2. Değişken Birim Fiyatlı İhalelerde Hakedişler

Bu tür ihalelerde hakediş raporlarına yansıyan birim fiyatlar belli aralıkla değişime uğrarlar. Bu durum enflasyon oranı yüksek olan ülkelerde yükseliş yönündedir. Birim fiyatlardaki yükseliş aralıkları taahhüt sözleşmelerinde belirtilir. Genellikle artış oranı enflasyon rakamlarına paralel bir seyir takip etmektedir. Bayındırlık Bakanlığı' da birim fiyatlardaki değişikliği yayınlamaktadır. Bu değişim oranı inşaat maliyetlerine değiştiği tarihten itibaren yapılan işlerin metrajları ölçüsünde yansımaktadır.

Örneğin: Sözleşmede, birim fiyatların her dört ayda bir değişeceği belirtilmişse, birim fiyatlar değiştikten itibaren dört ay aynı birim fiyatlar geçerli olacak demektir. Dolayısıyla birim fiyatın değişmediği dönemlerde hakedişler sabit birim fiyatlı ihalelerde olduğu gibi hesaplanır. Ancak birim fiyatın değişim dönemlerinde iş miktarının tespitinde daha titiz davranılması gerekir (Pancarcı, Öcal,2005:323).

1.7.2.2. Anahtar Teslimi Usulü İhalelerde Hakedişler

Bu ihalelerde yapının toplam bedeli üzerinden anlaşma yapılmakta ve hakediş aralıkları, işin gerçekleştirme düzeylerine bağlı olarak belirlenmektedir. Her iş aşamasında ödenecek hakediş tutarı, işin keşif bedelinin % kaçının ödeneceği işin sözleşmesinde belirlenmektedir.

Örneğin: Sözleşme bedeli 800.000 olan bir ihalenin sözleşmesinde hakediş ödemelerinin aşağıdaki tabloda belirtilen oranlarda ödenmesi öngörülmüşse hakediş ödemeleri şöyle hesaplanır.

1. Hakediş: $800.000 \times \% 20 = 160.000$ YTL.
 2. Hakediş: $800.000 \times \%20 = 160.000$ YTL.
 3. Hakediş: $800.000 \times \%7 = 56.000$ YTL.
 4. Hakediş: $800.000 \times \%25 = 200.000$ YTL.
 5. Hakediş. $800.000 \times \%23 = 184.000$ YTL.
 6. Hakediş: $800.000 \times \% 5 = 40.000$ YTL.
- Toplam = 800.000 YTL.

Tablo 1. Hakedişe esas iş düzeyleri

S.N.	Hakediş Düzenlemesine Esas Olacak İnşaat Aşamaları	Hakediş Miktarı
1	Temel ve Dolgu İşlerinin Yapılması, Zemin Kat Betonunun Dökülmesi	20
2	Kaba Yapının Tamamlanması	20
3	Çatının Tamamlanması	7
4	Döşeme Kaplamalarının Yapılması	25
5	Sıva, Boya, Badana İşlerinin Yapılması ve Bina İçinin Temizlenmesi	23
6	Bahçe Duvarının Örülmesi ve Peyzaj İşleri	5

Kaynak: (Pancarıcı, Öcal,2005: 324) den edinilen bilgilerle derlenmiştir.

1.7.2.3. Maliyet + Kar Usulü İhalelerde Hakedişler

Bu ihaleler anahtar teslimi ihalelere benzemektedir. hakediş aşamaları ve iş programları benzer şekilde yapılır. Fakat yapılan işlerin maliyetine sözleşmelerde belirtilen kar oranları eklenerek hak ediş bedelleri hesaplanır. Bu oran % 25 civarında hesaplanmaktadır.

1.7.2.4. Kamuya Ait İhalelerde Hakedişler

Kamuya ait ihalelerde 2002 yılının sonuna kadar birim fiyat sistemi kullanılıyordu. Ancak yeni ihale yasası kamu inşaatlarının yapımında sözleşme bedelinin oluşması ve yükleniciye ödenme şekline göre iki sözleşme ile ön görülmüştür. Bunlardan birisi toplam bedel üzerinden götürü bedel, diğeri ise toplam bedel üzerinden teklif birim fiyat usulü sözleşmelerdir. Ancak 2003 yılından önce ihale edilen ve halen devam eden işler eski sisteme göre fiyatlandırılmaktadır (Pancaracı, Öcal, 2005: 325).

BÖLÜM 2: KULLANILMAKTA OLAN YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM İŞLERİ UYGULAMASINA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

2.1. YYİÖ İşleri Uygulamasının Neden Olduğu Sorunlar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için uygulanan vergileme ve bu sistemi uygulamak için kullanılan muhasebe kuralları uygulanmaya başladığı günden itibaren akademisyenler ve meslek mensupları tarafından eleştirilmiş, bu eleştiriler doğrultusunda bu konuyu düzenleyen kanun maddelerinde değişiklikler yapılmış, yapılan bu değişikliklerin de konuları çözemediği görülmüştür.

“Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde karşılaşılan birçok problemin kaynağı kanunların farklı yorumlanması ve bu konuda getirilen yasal düzenlemelerin yetersizliğidir.” (Gedik,1998: s 201). Bu uygulamanın yol açtığı sorunlar şu şekilde sınıflandırılabilir:

2.1.1. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Hizmet İşi Olması İle İlgili Tartışmalar

İnşaat taahhüt işleri kanunlarımızda yapılan tanımlamalar gereğince hizmet işleri kapsamına alınmıştır. Bu işler için yapılan giderlerde muhasebe kurallarına uyularak 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı'nda izlenmiştir. Fakat çeşitli araştırmacılar ve meslek erbabı tarafından YYİÖ İşlerinin hizmet işi olmadığı öne sürülmüştür. Bu konuya yönelik bilgilere, tezin üçüncü bölümünde değinilecektir.

2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Kavramsal Niteliğinden

Kaynaklanan Sorunlar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, işi yaptıran kamu kuruluşları veya özel şirket ile bu işi yapacak olan inşaat firmaları arasında oluşturulan taahhüt sözleşmesiyle başlar. Dolayısıyla bu nedenle ilişkilendirilerek hizmet işleri statüsünde sayılmıştır. Fakat işin niteliği itibarıyla berberlik, avukatlık gibi hizmet işlerinden farklılıklar göstermektedir. Sözleşmeye dayalı olsa da özel inşaat işleri gibi bir imalat söz konusudur. Bu imalat işleri önemli miktarda maliyet ve kar rakamlarını kapsamaktadır. Devlet tarafından toplanan vergilerin de önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Uygulamanın amacının

uzun yıllar süren inşaat işlerinde vergi kaybının önlenmesi olduğu açıkça görülmektedir. Fakat uygulama kısa süren inşaat işlerini de içine almaktadır. Örneğin 2004 Aralık ayında başlayıp 2005 Şubat ayında bitirilen inşaat taahhüt işi de yıllara yaygın sayılmakta bir ay hakediş bedeli alınıp stopaj ödenen veya sözleşme gereği hiç hakediş düzenlenmeyen dolayısıyla stopaj ödenmeyen işlerin vergileri ancak 2006 Mart veya Nisan ayında ödenmektedir. Bu uygulama yalnız yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri için söz konusudur. Oysa diğer hizmet sektörlerinde de bu durum görülebilir. Örneğin:

Otelcilik işletmelerinde 10 günlük bir paket programla 25 Aralık 2004'te otele giriş yapan girişte ücretini ödeyip faturası kesilse de kesilmese de alınan ücret avanstır. Çünkü konaklama hizmeti bitmemiştir, hasılat söz konusu olamaz. Kişi ücretini çıkışta öderse, işin başlangıcı 25 Aralık 2004, bitişi ise 3 Ocak 2005'tir. Dönem sonuysa 31 Aralık 2004'tür. Kısacası burada da yıllara yaygınlık söz konusudur. Ülkemiz açısından düşünersek yılbaşı ve yılsonu tarihlere rastlayan bayramlar da turizm hareketli olur ve sonraki yılın geliri olarak gösterilen oysa cari yılın geliri olan meblağlar için vergi ertelemesi olmaktadır.

Devlet tarafından vergilendirilen mükellefler, şirketler ya da şahsi işletmelerdir. Bu kuruluşlar gelir getiren ticari satış, imalat, hizmet işlerini yaparlar ve bunlara ek olarak faaliyet dışı gelirler elde ederler. Bu gelirlerden, giderler düşülerek kar hesaplanır ve vergilendirilir. Mükellef işletmelerdir. Her bir iş kendi başına vergilendirilemez. İşletmeler de bu gelirleri elde ederken yapacakları faaliyetlerin risk ve faydalarını göz önünde tutarlar. Diğer işlerden kar elde etmek için bazı işleri maliyetine hatta zararına yapabilirler. Oysa YYİÖ işleri işletmelerden ayrı bir vergileme sistemiyle vergilendirilerek organizasyon içinde organizasyon görüntüsü vermektedir. Fakat taahhüt işleri için yapılan taahhüt sözleşmelerinde işi alan işletme yalnız o işten edeceği kar doğrultusunda değil tüm işletme varlığıyla sorumludur. Bir de YYİÖ işlerini alan işletmeleri taşeronlara verdiği yıllara yaygın inşaat işlerini düşünürsek farklı bir vergileme şekli daha ortaya çıkmaktadır. İşletmeler her işten elde ettikleri karı maliyet muhasebesi aracılığıyla hesaplarlar, fakat maliyet muhasebesi verileri aşağıda ki kararlar için kullanılır:

1. Üretilen mal veya hizmetlerin toplam ve birim maliyetini belirlemek,
2. Mal ve hizmetlerin olması gereken seviyelerini önceden tahmin etmek veya bilimsel olarak saptamak,
3. İşletme yöneticilerinin rutin veya rutin olmayan kararlarında, gereksinim duyulan veri ve bilgilerini sağlamak,
4. Uzun kısa vadeli planlar ve geleceğe dönük projeler için gerekli maliyet veri ve istatistiklerini sağlamak (Pazarçeviren, 2003:5).

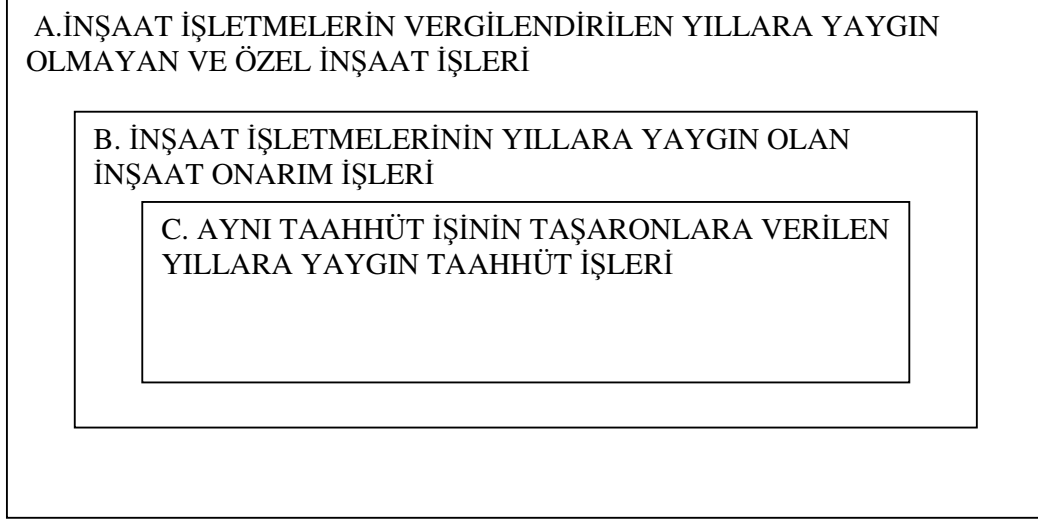
Kısacası iş bitiminde ödenecek vergilerin, geçici vergi dönemi ya da dönem sonunda ödemelerinde oluşabilecek kısmi sapmalar devlet açısından zarar teşkil etmeyecektir. Yukarıda görüldüğü gibi maliyet muhasebesi verileri işletmelerin subjektif kararlarında önem taşımaktadır. İşletmeler yapılan inşaatın toplam maliyetlerini iş bitiminde hesaplarlar bu bilgileri gelecekteki işlerin maliyet planlamasında kullanırlar. Devlet açısından alınan vergi önemlidir. Bu vergi YYİÖ İşlerinde dönemler itibarıyla hesaplanan kar üzerinden alınır. Bir dönemde küçük sapma olsa da o iş için alınan toplam vergide değişiklik olmaz.

Yıllara yaygın inşaat uygulamasında diğer imalat işleri gibi benzer hesaplamalar yapıp, her yıl vergilendirilirse vergi açısından önemli bir sapma görülmeyecektir. Tek bir ürün söz konusu olduğu için maliyet hesaplamalarının da (iş bitiminde) doğru yapılmaması için neden yoktur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin diğer inşaat işlerinden ayrı gösterilmesi kavramsal olarak gereksizdir. Kullanılacaksa diğer hizmet sektörleri de gözden geçirilmelidir. Benzer uygulamayı gerektiren hizmet işletmeleri de söz konusudur.

Şekil 3: İnşaat İşletmelerinin Yaptıkları İşlerin Vergilendirilme Farklılıkları

VERGİLENDİRİLEN MÜKKELEF İNŞAAT İŞLETMESİ



Şekilde görüldüğü gibi aynı şirketin yaptığı işler, ayrı birer vergileme sistemini gerektirmektedir. Bazı durumlarda işletme bütünlüğü göz ardı edilerek, vergileme sırasında işletme aleyhine durumlara neden olmaktadır.

YYİÖ kavramı yalnız VUK ve KVK' da yer almaktadır. TTK' da böyle bir kavram ve uygulama bulunmamaktadır. TTK' da yer alan bazı maddelerle de çelişki oluşturmaktadır. YYİÖ işlerinin farklı muhasebe vergi sistemine tabi olması öncelikle gelirin yıllık olma ilkesine karşıdır. VUK 174 ve TTK 457- 459 hesap döneminin yıllık olması ve gelirin bir takvim yılına göre hesaplanması gerektiği ilkesine aykırıdır (Şeker, 1999).Oysa YYİÖ işleri iş bitiminde vergilendirildiği için bu kanun maddeleriyle çelişki teşkil eder.

2.1.3. Uygulanan Muhasebe Sisteminin Neden Olduğu Sorunlar

Tezin birinci bölümünde açıklandığı gibi yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri stopaj yoluyla kaynağında vergilenmekte ve iş bitiminde kesin vergilemeye tabi tutulmaktadır. Bu kuralın oluşması içinde dönem sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında bulunan bitmemiş yıllara yaygın taahhüt işlerine ait giderlerin gelir

tablosuna yansımaması gerekmektedir. Bu amaçla dönem sonlarında, bu giderler 170 kodlu Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyeti Hesabına aktarılarak bilançonun aktifinde yer alması sağlanır. Alınan hakediş bedelleri ise “350 Hakediş Bedelleri Hesabı”na kayıt edilerek diğer gelirler gibi gelir tablosunda yer almamakta ve sadece bilançonun pasifine kayıt edilmektedir.

“1994 yılında yürürlüğe giren tek düzen muhasebe sistemi esas olarak muhasebenin genel kavram ve ilkelerini benimseyen ve dolayısıyla uluslar arası genel kabul görmüş uygulamalarla uyumlu bir yapıya sahip olmakla birlikte zamanla Maliye Bakanlığı’nın resen yaptığı düzenlemeler sonucu çıkarılan yeni tebliğlerin bu yapıyı olumsuz yönde etkilediği gözlenmektedir.” (Sayarı, 1997:s 197).

YYİO işlerine ait muhasebe uygulamaları tek düzen muhasebe sistemine ve hesap planına uymadığı gözlemlenmiştir. 170 kodlu hesapla giderler aktifleştirilip, 350 kodlu hesapla gelirler pasifleştirilmiştir. Bu durum tekdüzen hesap planına terstir.

2.1.4. YYİO İşlerinde Stopaj Kesintisinin Yol Açtığı Sorunlar

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde mükellefler aldığı hakediş bedelleri üzerinden % 5 stopaj+stopajın % 10’u oranında fon+% 0.75 damga vergisi kesilerek kaynağında vergilenmektedir. Bu uygulama aynı işlerden alınan avanslar için de uygulanmaktadır. Bu uygulamanın yapıldığı başka bir mükellef gurubu bulunmamaktadır. Bu oran net karla karşılaştırıldığında % 15 net kara tekabül etmektedir(Oktar,1998:s 9).

Stopaj uygulaması başlandığında kesinti oranı önce % 3 olarak saptanmış ancak daha sonra 137 sayılı kanunla 1969’da % 2’ye indirilmiş, 2361 no.lu kanunla 1981’de %5’e yükseltilmiştir. Stopaj oranlarının %3 olarak tespit edilip,%2’ ye indirilmesi ve tekrar %5’e çıkartılması, hazineye kaynak sağlama görüntüsü taşımaktadır (Oktar,1998:s 9).

Stopaj uygulamasının vergi adaletsizliğine yol açtığı birçok meslek mensubunun yazdıkları makalelerde de vurgulanmaktadır. Bu görüşlerin en önemlisi oranın yüksekliği konusundadır.

--- “Kanunlar gereği inşaat onarım işlerinde hakedişlerden kesilen %5’lik stopaj oranının yüksekliği, asgari işçilik bildirimini nedeniyle söz konusu ek giderlerle birleştiğinde işletmeler için sorun oluşturmaktadır.”(Aydın,2002: 245).

---“ Bilindiği gibi 4369 sayılı kanunla vergi oranları indirilmiştir. Buna paralel olarak stopaj oranı da %5’ten % 4’e indirilmelidir.”(Şeker, 1999).

--- Vergi tevkif atında temel ilke geliri elde etmeden önce kaynağında vergilemektir. Gelir vergisi için tevkifat yöntemi 2 şekilde işlev görmektedir. 1. Yöntemin bir tahsilat fonksiyonu yerine getirmesidir. Bu yöntemin doğal uygulama şeklidir. 2. Yöntemin nihai vergileme yöntemi olarak kullanılmasıdır. “Bu uygulama gelir vergisinin bu yöntem aracılığıyla üniterlikten uzaklaştırılması sonucunu doğurmakta ve vergi adaletsizliğine yol açmaktadır.” (Şah,2003: 44).

Yukarıdaki çalışmalarda vurgulanan stopajın yol açtığı sorunlar, bunların dışındaki çok sayıda uzman tarafından da vurgulanmaktadır. 2005 yılı sonlarında düşürülen gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları doğrultusunda stopajın da düşürülmesi gerektiği halde, bu oranda değişiklik olmamıştır.

Oranlarda yapılacak değişiklik bu sorunu azaltmayacaktır. Vergiler dönem karları üzerinden alınır. Hakediş bedellerinin ise en az %75’ i maliyetlerden oluşmaktadır. Maliyet+Kar üzerinden alınan vergi çokta adaletli görünmemektedir. Yapılacak yeni bir değişiklikle stopaj kaldırılıp diğer imalat işlerinde uyguladığımız benzer muhasebe sistemini uyguladığımızda stopaj sorunu tümüyle ortadan kalkabilecektir.

2.1.5. Kesilen Stopajların Gelir ve Kurumlar Vergisinden Mahsubundan Sonra

Fazla Çıkan Miktarın İdare Tarafından İadesinde Yaşanan Sorunlar

Hakedişlerden kaynakta vergileme yoluyla kesilen stopajlar, YYİO işleri bittiğinde dönem sonunda hesaplanan gelir vergisinden mahsup edildikten sonra kalan rakam vergi dairesine ödenmektedir. Bu durum Gelir Vergisi Kanunu’nun 121.maddesi ile düzenlemiştir. Madde şunları emretmektedir:

“ Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilen miktar gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur.”

YYİO işlerine ait verginin nakden veya mahsuben iadesinde aşağıdaki şartların da olması gerekmektedir.

1. Mahsuplar sonunda verginin belli bir tutarı aşmaması durumunda tamamı, teminat aranmaksızın ve inceleme yapılmaksızın iade edilmektedir. Bu tutar 15000 YTL 'dir. Maliye Bakanlığı bu tutarı değişik zamanlarda arttırmaktadır.
2. Bu belirlenmiş tutarı aşan vergilerin ise belirlenmiş olan tutarın tamamı ile fazlasının % 30 'u, teminat aranmaksızın ve inceleme raporu belirlenmeksizin red ve iade edilir.
3. Arta kalan tutar inceleme raporu belirlenmeksizin mükellefin talebi üzerine "süresiz ve şartsız banka teminat mektubu" karşılığında red ve iade edilmektedir.
4. Sermayesinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait olan kuruluşlara yapılacak olan iadelerde, teminat mektubu aranmamaktadır. Ancak bu kuruluşlara ait iadelerde, iadelere ilişkin inceleme yapılmaktadır (Yılmaz,2005:239).

Kurumlar Vergisi oranının % 30 olduğunu düşünürsek, hak edişlerden kesilen % 5 stopaj yaklaşık olarak % 16 net kara karşılık olduğunu hesaplayabiliriz. İnşaat onarım işlerinde bu oran yüksek bir kar oranıdır. Neredeyse alınan vergilerin tümü kesilmiş olmaktadır. Vergilerden bu kesintilerin fazla alınan kısmının mahsubu sorunuyla sıkça karşılaşılmaktadır.

"Özellikle banka teminat mektubu gereken mahsup işlemlerinde işletmeler mağdur duruma düşmektedirler. Teminat sıkıntısı olan firmaların vergi alacakları varken, vergi borçlarına gecikme zammı uygulanması sonucunu, ya da daha ağır sonuçları doğurmaktadır." (Yılmaz,2005:240). Mahsup işleminin yapılabilmesi için yukarıdaki şartların yanında firmalardan geçici kabul tutanağı, tasfiye tutanağı, v.b. belgeler de istenmektedir.

Vergi daireleri ödenmeyen vergiler için çeşitli cezai müeyyideler uygulamaktadır. Örneğin geç ödenen vergiler için vergi cezaları çeşitli oranlar nispetinde alınır. Mahsup işlemine yönelik herhangi bir faiz söz konusu değildir. Vergi daireleri mahsup işlemine, vergi toplamadaki hassasiyeti göstermemektedir.

İşletmeler mahsup işleminin zorluklarından ötürü çoğunlukla bu vergi iadelerini almayı talep etmemektedir.” Denetim işlemi sırasında inceleme elemanının inşaat işinin devam ettiği yıllara ilişkin vergi iade miktarının talep edilenin altında olması hatta bazı durumlarda değil iade yapmak vergi cezası bile uygulayabilmektedir.”(Erol,1993). Bu ve benzeri durumlar mükelleflerin iade taleplerine engel teşkil etmektedir.

Ulaşılan kaynaklarda bu konunun sorun olduğunu vurgulayan birçok görüş bulunmaktadır. Örneğin:

---“İstihkaklardan kesilen vergilerden mahsup işlemi sırasında vergi daireleri belge aramarak mükelleflerin işlerinin kolaylaştırmalıdır.”(Şah,2003: 57).

---“Maliyenin borcunun zamanında ödemeyenlere uyguladığı gecikme faizi, maliyenin haksız yere aldığı vergilerin iadesinde de aynen uygulanmalıdır.”(Aydın,2002:246).

---“ Müteahhitlerden kesilen stopajlar 3- 4 yıl süren inşaat süresi içinde finansal değerini yitirmekte ve kesintiler ile mahsup veya iade zamanı arasında geçen süre müteahhit aleyhine işlemektedir. Zararla neticelenen işten ayrıca kesilen stopajların iadesinin uzun yıllar sürmesi enflasyonist ekonomilerde hakkaniyete aykırı düşeceği şüphesizdir.” (Sekizkardeş, 2000: s 231).

Yıllara yaygın inşaat kavramının kaldırılabilirliği düşünüldüğünde, bu işler, alınan hakediş bedelleri üzerinden uygulanabilecek maliyet bedelleri düşürüldükten sonra dönemler itibarı ile geçici vergi ve dönem sonlarında gelir veya kurumlar vergisi ile vergilendirilirse böyle bir sorun ortaya çıkmayacaktır.

2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki

Durumundan Kaynaklanan Sorunlar

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde hak ediş bedelleri üzerinden stopaj kesintisi yapıldığı tezin ilk bölümünde açıklanmıştı. Bu nedenle bu tür işlerden elde edilen gelirler GVK. ‘un 120. maddesinde açıklandığı gibi geçici vergi alınmamaktadır. Bu durum nedeniyle çeşitli tartışmalar meydana gelmektedir. Bu görüşler şöyle sınıflandırılabilir:

“Yıllara yaygın inşaat işleri geçici vergi uygulamasının dışındadır. %5 stopaj uygulandığı için çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. Aylara yaygın inşaat işlerinde geçici vergi uygulanır. Bu nedenle ilk üç ay içinde genellikle zarar çıkar ve işletme bu zararı diğer işlerdeki kardan düşebilir. Fakat yıllara yaygın inşaat işlerinde iş bitiminde zarar edilse bile bir sonraki yıla kadar diğer işlerdeki kar ya da zararı etkilememektedir. Önce yıllara yaygın olmayan sonra yıllara yaygın hale dönüştüğünde hem önce %5 stopaj düşülmez, hem de sonra geçici vergiye tabi olmaz. Bu arada geçici vergiler diğer işlerin kar zararını etkilemez, indirim konusu yapılamaz.”(Şeker,1999:s 77).

Yukarıda ki görüşler şimdiki uygulama gereğince doğru kabul edilebilir. Konumuz olan kavramın kaldırılabilirliği konusunda geliştirilecek formüllerle bu işler geçici vergiye tabi olabilecektir. Yine yukarıdaki görüşte aylara yaygın işlerde geçici vergi uygulandığı ve ilk aylarda zarar oluştuğu savunulmuştur. Şimdiki uygulamada böyle bir sonuç olabilir. Fakat uygulama değişikliği ile sorun giderilebilir. Zarar çıkması işletmelerin aldığı hakedişlerin yaptıkları giderlerin altında olmasından kaynaklanmaktadır. Bu uygulama kaldırılıp bu tür işler imalat işi kabul edilirse, yapılan giderler stoklanabilecek ve zarar çıkma olasılığı ortadan kalkacaktır. Çünkü bu giderler işletme açısından ileriki tarihte satışla beraber gelirlerden düşülecektir. O halde bu giderler işletmenin o işe yönelik stokudur.

“...Yıllara sari inşaat onarım işleri yanında ticari ve zirai faaliyeti veya diğer arazi kazançları olan mükelleflerin YSİO İşlerinin zararlı sonuçlanması durumunda bu zarar diğer işlerden elde edilen kazançlardan indirilerek geçici vergi matrahının vergilenmesi gerekir. Çünkü 3505 no .lu kanunun GVK’ u 42. madde kapsamına giren YYİO İşleri yapan ticari kazanç mükelleflerinin gelirleri üzerinden aynı kanunun 94. maddesi a fıkrası gereğince gelir vergisi tevkif atı yapıldığından bu mükellefin söz konusu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar geçici verginin hesabında dikkate alınmayacaktır. Bu ifadelerden anlaşıldığı üzere 42. madde kapsamında olan işler zaten stopaj yoluyla vergiye tabi tutulmaktadır. Burada mükerrerlik önlenmeye çalışılırken, işin zararlı sonuçlanması halinde bu zararın diğer işlerden doğan gelirden indirilmemesi aslında olmayan bir matrahın geçici vergiye tabi tutulmasına böylece zararlı sonuçlanan işten tevkif yoluyla alınmış geçici vergi varken mükerrer bir vergilemeye yol açacaktır.” (Maç, 1999).

“ (1/ 132 nolu sirküler) geçici vergiye ilişkin 217 GVK tebliği geçmiş yıldan devren gelen zararın geçici vergi matrahının tespitinde indirilebileceğini belirtilmiş, bu zararın kaynağı hususunda bir ayırım görülmemiştir. Yani idare önceki dönemden gelen zararları YSİO İşlerinden mi yoksa diğer işlerden mi geldiği sorgulanmamaktadır. Öyleyse idare önceki dönemden gelen YYİO İşleri zararlarını geçici vergi matrahından indirmeyi kabul etmiş olduğuna göre geçici vergi hesap dönemlerinde YSİO işleri zararlarını geçici vergi matrahından indirmeyi kabul etmiş olduğuna göre geçici vergi hesap dönemlerinde YSİO İşlerinden doğan zararların geçici vergi matrahından indirilmesi de mümkün olmalıdır. “ (Turut, 1999: s 215).

“ YYİO İşlerinden doğan zararda geçici verginin ait olduğu yıl kazancı belirlenirken diğer işlerden elde edilen kazançtan indirilecektir. Bu nedenle geçmiş yıl zararları ile taahhüt işi zararları uygulama yönünden birbirinden farklı değildir. Kaldı ki gelir veya kurumlar vergisinin taahhüt işi zararlarının diğer işlerden elde edilen kazançtan mahsup edilerek hesaplanacak olması söz konusu zarar tutarı üzerinden gelir ve kurumlar vergisi alınmayacağı anlamına gelir.” (Akyol, 2001).

“Mükellefe ek yük getiriyor gibi bir gerekçeyle vergi kanunlarında yazım değişikliği yapmak mümkün değildir. Geçici vergi uygulamasında ve enflasyonist ortamda bazı türlere ek yük her zaman söz konusu olabilir.” Bu durum kanun değişikliği gerektirmez (Durak,2003:s 249).

Yukarıdaki görüşler de yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinden doğan zarar ya da karların geçici vergi matrahıyla ilişkilendirilmesi gerektiği tezini savunmaktadırlar. Bu görüşe karşı olan yani yıllara yaygın inşaat işlerinin geçici vergiye tabi olmadığı için işletmenin geçici vergi matrahı oluşturulurken bu tür işlerden doğan kar ve zararın bu matrahı etkilemeyeceği görüşündedirler.

Yıllara yaygın inşaat işlerinin diğer işlerden ayrı olarak farklı vergi statüsünde olması bu tartışmanın kaynak noktasıdır. Eğer bu işleri diğer imalat işleriyle aynı sınıflamaya alınıp, yıllara yaygın kavramı yerine inşaat taahhüt işleri tek kavram olarak kabul edildiğinde geçici vergiye tabi olacaktır. Bu konudaki her iki görüşte tartışma konusu olmaktan çıkacaktır. Bu nedenle her iki görüşte yıllara yaygın inşaat uygulamasının sadece bir yönünü değerlendirmektedir. Bu kavram çok fazla sorun içerdiği için kaldırılmasının tartışılması daha doğru olacaktır. Aşağıdaki tabloda görülen sorunla da karşılaşılacaktır.

Mükellefin, 1999 yılının ilk üç ayı içerisinde sona eren 42. madde kapsamındaki bir işten 500 YTL zarar ettiğini, diğer işlerden de aynı dönemde 100 YTL. gelir elde ettiğini düşünelim; 42. madde zararının geçici vergi matrahını etkileyip, etkilememesine göre aşağıdaki sonuç oluşacaktır.

Tablo 2. YYİO İşlerinde Geçici Vergi Sorunu

Zararın geçici vergi matrahından İndirilmemesi durumu (YTL)		Zararın geçici vergi matrahından indirilmesi durumu (YTL)	
1 42. Madde Zararı	(500)	1 42. madde zararı	(500)
2 Sair İşler Karı	100	2 Sair İşler Karı	100
3 Ocak, Şubat, Mart 1999 sonucu (2- 1)	(400)	3 Ocak, Şubat, Mart 1999 sonucu (2-1)	(400)
4 Geçici Vergi Matrahı (2)	100	4 Geçici Vergi Matrahı (3)	(400)
5 Geçici Vergi (4x0.25)	25	5 Geçici Vergi (4x0.25)	

Kaynak: (Şenol Turut, 1999: Yaklaşım Dergisi Sayı 215)

2.1.7. Kaldırılan Finansman Gideri Kısıtlamasının, YYİO İşleri Açısından

Çözümlememesinden Kaynaklanan Sorunlar

İnşaat firmaları finansman ile ilgili sorunlarını banka dışı ve bankalardan kullandıkları krediler ile giderirler. İnşaat işlerindeki maliyetlerin yüksekliği göz önüne alınırsa finansman giderleri şirketler açısından önem taşımaktadır.

Hukuken ve teknik açıdan sanayici niteliği taşımasının yanı sıra, muhasebe vergi tekniği itibarı ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin kar zararın belirlenmesinde giderin proje süresince aktifleştirilmesi yönteminin kullanılması ve dönemsel olarak doğrudan gider kaydedilmemesi ve zaten stopaj yoluyla vergilenmesi gider kısıtlaması sorunudur (Özdemir,1998).

Finansman gideri kısıtlaması sorunuyla ilgili değişiklik öncesi yazılan makaleler incelendiğinde finansman giderinin tamamının gelirden düşülmemesinin yol açtığı sorunlar belirtilmiştir. Şu anda YYİO İşleri için alınan kredilere ödenen faiz giderlerinin tamamı iş bitimine kadar gider gösterilmemektedir. Örneğin 5 yıllık bir yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili işin başında kullanılan krediyle ilgili oluşabilecek kayıp tartışılmaz. Çünkü işletmeler genellikle işin başında kredi kullanırlar. İhaleye giriş ve yatırılan teminatlar bunun yanında hakediş bedelleri alınıncaya kadar geçen süreçte finansman ihtiyacı doğmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat kavramı kullanılmadığında bu tür işler dönem sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde direkt olarak indirim yapılabilecek ve bu soruna yönelik tartışmalar ortadan kalkacaktır.

2.1.8. Yıl Sonu İşlemlerine YYİO İşlerinin Dahil Edilememesinin Mali Tablolarda

Yol Açtığı Sorunlar

Bitmeyen yıllara yaygın inşaat onarım işleri açıkladığımız gibi dönem sonu işlemleri yapılırken giderler aktifleştirilir, gelirler ise pasifte yer almaktadır. Bunun amacı gider tablolarına bu işlere yönelik bilgilerin yansımamasıdır. Bu işlemleri yapabilmek için iş bitimi beklenir. Fakat bu süre işin mahiyetine göre uzun yıllar alır. Bu süre içerisinde inşaat işletmelerinin bilançoları ve gelir tabloları gerçek durumu yansıtmamaktadır.

İnşaat firmaları önceden açıklandığı gibi yüksek finansman giderine ihtiyaç duyarlar. Bankalar ise işletmelere bilanço ve gelir tablosu sonuçlarını değerlendirerek kredi veririler. Geçeceği yansıtmayan mali tablolar işletmelerin kredi temininde zorlanmalarına neden olmaktadır. Ayrıca işletmeler alacakları yeni taahhüt işleri içinde mali tablolarını referans gösterirler. İhalelere katılabilmek işi veren birçok firma bu belgeleri isterler. Gerçeği göstermeyen bu mali tablolar firmaların mağdur olmasının nedeni olurlar.

Yıllara yaygın inşaat işlerinin imalat işleri sınıflamasına girmesi ile bu soruna yönelik tartışmalar da önemini yitirir.

2.1.9. Ortak Giderlerin Dağıtımından Kaynaklanan Sorunlar

Ortak genel giderlerin dağıtımı ile ilgili kurallar gelir vergisinin 43. maddesinde belirtilmiştir. Bu kanun gereğince dönem sonlarında 750- 760- 780 kodlu hesaplarda biriken müşterek giderler özel inşaat işleri için o işlerden dönem bazında elde edilen gelirler, malzeme satışı gibi ticari işlerden satış hasılatları, yıllara yaygın inşaat işlerinde ise o dönemde yapılan giderler dağıtım anahtarı olarak kullanılarak dağıtılır.

Bu birçok araştırmacının vurguladığı sorunlara neden olmuştur. Bu kanun değiştirilmeden önce yıllara yaygın inşaat işlerinde alınan hakediş bedelleri dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktaydı. Hakediş bedellerinin niteliği, onaylanıp onaylanmaması ve nakit olarak işletme kasasına giriş tarihiyle ilgi yaşanan karışıklıklar nedeni ile dağıtım anahtarı olarak bu tür işlere o mali yılda yapılan giderler kullanılmaya başlamıştır. Bu uygulama daha tartışılır sorunlara neden olmuştur.

Bunu örnekle açıklayacak olursak; bir firma 3.000.000 YTL. harcama yaparak bir blok inşa etmiş ve henüz hiçbirini satmamıştır. Yani özel inşaat işlerinden dağıtımına katılan bir hasılat bedeli bulunmamaktadır. Aynı firmanın 1.000.000 YTL. gider yaptığı yıllara yaygın inşaat işi vardır. 100.000 YTL. müşterek genel gideri olduğunu düşünürsek bu giderin tümü yıllara yaygın işlere yüklenecektir.

Bu uygulama iki farklı sakınca doğurmaktadır. Bunlardan ilki yıllara yaygın inşaatların maliyetleri, tamamı bu işlerle ilgili olmayan giderler nedeni ile yükselecektir. İkincisi ise yıllara yaygın işlere yüklenen giderlerin iş bitimine kadar düşülememesi işletmeleri mağdur duruma düşürecektir. Yıllara yaygın işlerin 5 -10 yıl gibi süreleri kapsadığı düşünülürse mağduriyet artacaktır.

Diğer tartışılmalı durumlar gibi uzmanlar tarafından bu durumun düzeltilmesi tartışılmış fakat yıllara yaygın inşaat işlerin imalat sınıflamasına alınması (ulaşılabilir kaynaklarda) tartışılmamıştır. Yıllarla yaygın inşaat uygulamasını kaldırılmasının tartışılması gerekliliğini bu sorun da desteklemektedir.

2.1.10. Hakediş Bedellerinden Elde Edilen Karın Dağıtılmamasından

Kaynaklanan Sorunlar

Hakediş bedelleri bilindiği gibi hakediş konu olan metrajlar ölçüsünde maliyet + kar miktarının para olarak karşılığıdır. Bu miktar içindeki kar rakamı mali yılsonunda ortaklara dağıtılamamaktadır.

Ticari kar ya da zararın işin bittiği yıla bırakılması inşaat şirketlerinde karın dağıtılmasında ciddi sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Zaman zaman vergisi stopaj yoluyla da ödenmiş olan kazancın ortaklar tarafından çekilmesi vergi elemanlarınca örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelenmektedir(Şeker,1999).

İşin bitim tarihinden önce ortaklara yapılan henüz kar zarar belli olmadığı için kar zarar dağıtımı sayılmaz. Geçmiş yıllardan devir eden dağıtılmayan kar yok ise bu durumda ortaklara yapılan ödemelerin miktarına isabet eden faiz hesaplanarak gelir kaydı yapılır, faizsiz kredi sağlandığı düşünülür. Bu uygulama KVK 17/3 no.lu maddesi gereğince yapılmaktadır.

Bu durum işletmelerin gelir bütünlüğüne aykırıdır. Yıllara yaygın işler diğer işlerden tamamıyla ayrı gelir kaynağı olarak düşünülerek işletmelerin zor durumda kalmasına neden olmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işlerinin 5-10 yıl gibi süreleri kapsadığı düşünülürse bu süre içinde işletme kar dağıtamayacaktır. İşletmenin borsaya kayıtlı halka açık anonim şirket olduğu düşünülürse, bu şirketlerin hisse senedi satışlarında kar dağıtımları önem taşımaktadır.

“Örtülü kazançlarla ilgili düzenleme her yıl kar ve zarar beyan eden şirketler için yapılmıştır. YYİO İşlerindeki uygulama örtülü kazançlarla ilgili uygulamanın bir istisnası olmalıdır. Şirket sahiplerinin ve ortaklarının zorunlu ihtiyaçları için şirketten her yıl belli oranda para çekmelerini sağlayacak yasal düzenleme yapılmalıdır. “ (Aydın,2002: 92).

Bugünkü uygulamanın devamı düşünülürse yukarıdaki görüşe katılabiliriz. Fakat dönem sonlarında kar zarar hesaplanırken yıllara yaygın inşaat işleri bu hesaplama katılmamaktadır. Kar ya da zarar hesaplamayınca, kar dağıtımı da mümkün olamaz. Oysa kaldırılabilirliği tartışılan bu uygulama çözüm yolu bulunarak o dönem içinde yapılan işlerin sonucunda kar ya da zarar tespit edilirse, kar dağıtımı da yapılabilecektir.

2.1.11. YYİO İşlerinde İş Bitim Tarihini (Geçici Kabul Tarihini) Belirlemede

Karşılaşılan Sorunlar

Yıllara yaygın inşaat işlerinde işe başlama ve bitim tarihleri işi yapan ve yaptıran tarafından tapılan taahhüt sözleşmede belirtilir. Genel anlamıyla sözleşmede belirtilen tarih işin başlama tarihidir.

Yıllara yaygın işlerde bazı işe başlama kriterleri belirlemek mümkündür. Örneğin inşaat sahasının müteahhit emrine tahsis edilmesi, inşaat sahasının müteahhit tarafından çevrilmesi, inşaat alanına malzeme stoklanması, inşaat projelerinin hazırlanması, yani söz konusu kullanım alanının inşası veya onarım için bu yerin müteahhidin kullanımına terk edilmesi ve bu yerin inşası veya onarımı için müteahhit tarafından uygulamaya geçildiğini gösteren emareler bulunması hallerinde, müteahhidin işe başlamış olduğunun kabulü gerekir (Tuğlu, 2000: s 229).

Aşağıdaki olaylar sonucuna ise iş bitmiş sayılır:

- Sözleşmenin devri
- Sözleşmenin bozulması
- Sözleşmenin tasfiyesi
- Müteahhidin ölümü (Turut, Sağlam, 1997: s 189).

GVK' un 44. maddesi işin bitiş tarihi ile ilgili kuralları düzenlemiştir. Bu kanuna göre:

“ (2361 sayılı kanunun 31.maddesiyle değişen madde) inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne bağlı olan hallerde (5035 sayılı kanunun 48. maddesiyle değişen ibare yürürlük: 2.1.2004; geçerlilik 1.1.2004) geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih iş bitim tarihi olarak kabul edilir. İş bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararın tespitinde dikkate alınır.”

Bu düzenlemeden önce tutanağın hazırlanıp idareye sunulduğu tarih iş bitim tarihidir. Bu konu çeşitli eleştirilere neden oldu. Bu tarihin onay tarihi olarak değiştirilmesi tartışmayı ortadan kaldırmıştı. Fakat tartışmanın ortadan kalkması sorunun ortadan kalkması anlamına gelmez.

“ Örneğin onay tarihi iş bitim tarihi olduğunda 31 Aralık'dan önce kabul yapıp 2 Ocak'da onaylanan geçici kabul ile yükümlü mağdur durumda kalmaktadır.” (Yılmaz, 2005: 158). Aynı olayda Devlette elde edilen kardan alacağı vergiyi bir yıl ertelemiş bulunmaktadır. Buda devletin mağduriyetidir.

İşin başlama ve bitiş tarihi işin yıllara yaygın olup olmamasının tespitinde önemlidir. İnşaat işlerinin diğer türlerinde iş programının yapılıp uygulanması dışında önem arz etmemektedir. Yıllara yaygın inşaat işleri uygulamasının kaldırılması düşünüldüğünde bu tartışma konusu da önemini yitirecektir.

2.1.12. Taşeronlara Yaptırılan İşlerden Kaynaklanan Sorunlar

YYİO İşlerini alan firmalar bu işlerin belirli bir kısmını sözleşmeler yaparak başka inşaat firmalarına verebilirler. Bu firmalar veya şahıslar taşeron olarak adlandırılırlar. Yıllara yaygın inşaat işi alan firma yine yıllara yaygın özellik taşıyan işleri taşeronlara vermiş olabilir. Bu durum çeşitli sorunlara neden olmaktadır.

Taşeronlara yaptırılan işler YYİO İş ise müteahhit firmanın yapacağı her ödmeden GVK 94/ A- 4. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekir. İş yıllara yaygın değil ise vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur. Bu ödemeler avans veya hakediş niteliği taşıyabilir.

Bu konu çeşitli şekillerde suiistimal edilmektedir. İş yapan müteahhit ile taşeronlar arasında süresi doğru belirtilmeyen sözleşmeler imzalanmaktadır. İşin yıllara yaygın olmasını önlemek için aynı iş birden fazla sözleşmeyle verilir.

Buna çözüm olarak sunulan önerilerden birisi:

“ Burada yapılması gereken uygulama taşeronlara yapılan ödemelerde işin yıllara yaygın olup olmadığına bakılmaksızın yaptırılan işin işçilik ya da malzemeli olma durumuna göre % 7- 20 arasında stopaj yapılması, bu stopajın taşeronlar için nihai vergileme olmasıdır. “(Kızılot, 1993: s.9).

Bu sorun tez konusu olan kavramın araştırılma gerekliliğini haklı kılan sorunlardan biridir. Bu konu hakkında da değişiklikler düşünülmüş kavram kaldırıldığında değişikliğe gerek kalmayacağı tartışılmamıştır.

2.1.13. YYİO İşlerinde Kur Farkı ve Faizlerin Vergilendirme Döneminden

Kaynaklanan Sorunlar

İnşaat işletmeleri, bilindiği gibi yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri için periyodik aralıklarla hakediş düzenlerler ve aldıkları hakedişleri değişik şekillerde değerlendirirler. Örneğin bu iş için kullanılmak üzere malzeme satın alırlar ya da bankada bekleterek faiz geliri elde ederler. Elde edilen faiz gelirinin o işin kar zararına dahil edilip edilemeyeceği tartışma konusu olmaktadır. Danıştay ve vergi daireleri arasında da farklı görüşler beyan edilmiştir. Danıştay verdiği kararlarda YYİO

İşlerinden elde edilen faiz gelirlerinin o işlerden bağımsız kabul edilemeyeceğini, bunun sonucu gereğince de iş bitiminde vergilendirilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Fakat işletmeler aldıkları hak edişleri nasıl kullanacaklarına dair kararlar alırken işletme bütünlüğünü dikkate alırlar. Bu değerlendirmeyi yaparken çeşitli riskleri göze alırlar. Bu faaliyet yıllara yaygın işlerden farklı bir faaliyettir. Bu çalışmalar sonucu elde edilen faiz geliri de yıllara yaygın taahhüt işi ile bağdaştırılamaz. İşletmelerin ana faaliyetleri dışında elde ettikleri bir gelirdir. Bu gelir elde edildiği dönemde vergilendirilmelidir. Çünkü bu gelirin elde edildiği banka bu ödemeyi oluşturduğu dönemde gider olarak göstermektedir. Vergileme için yıllara yaygın işlerin bitmesi beklenemez.

İşletmeler döviz karşılığı yaptıkları işlerde aldıkları avansların hakedişlerden düşülme tarihinde oluşan kur farklarının o işe ait kar ve zararla bağdaştırılması da tartışma konusudur. Bu konudaki görüşler şöyle sıralanabilir:

Maliye Bakanlığının yayınladığı özelgelerde görüşler şöyledir;

“ ... Taahhüt konusu YYİÖİ ile uğraşan kurumların yabancı para cinsinden elde ettiği istihkak bedellerinin bankalarda tutulması sonucu oluşan kur farkları ve faiz gelirlerinin inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı değerlendirilmesi ve ilgili dönemler itibarı ile vergilendirilmesi gerekir.

- İstihkak ödemesinin döviz cinsinden yapılması halinde stopaj matrahı ödemenin yapıldığı tarihteki YTL karşılığıdır.

- Yatırımlarda kullanılmak üzere alınan dövizlerin bankalarda tutulmasında lehte doğan kur farklarının yatırımın maliyetinden düşülmesi veya gelir olarak beyan edilmesi gerekir.

- Yıllara sari işin ödenmeyen veya sonraya bırakılan kısımları için protokol gereği ödenen alacak faizleri üzerinden stopaj yapılması gerekir. “(Bıyık,1999: s 233).

“ Danıştay 3. ve 4. daireler hakedişlerden elde edilen kur farkı ve mevduat faizi gelirlerinin inşaat işinin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi gerektiğini düşünmektedir.” (İl,1996:s 47) .

“... Yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili kur farklarının hak edişin bir unsuru olarak kabul edilmesi gerekir. Bunun sonucu olarak da hak edişler hangi hesaba kayıt edildi ise kur farkları da o hesaba ilişkilendirilmesi başka bir anlatımla inşaat işinin sonucunda elde edilen vergiye tabi kazancın belirlenmesinde hakedişle birlikte göz önünde tutulması gerekmektedir.” (Beşe, 1999:s 79).

GVK 38. maddesinde “... Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönem sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır.” Şeklinde tanımlanmıştır. Bu doğrultuda “ şirketlerce alınan faiz gelirleri, banka tarafından gider yazılmakta, buna karşılık şirketlerin gelir yazmaları inşaat bitimine ertelenmektedir. Bu durumda faiz geliri öz sermayenin bir unsurudur ve alındığı dönemde vergilendirilmelidir.” (Kızılot, 1997: s 5).

.... Hakedişlerin faiz olarak tespit edilmesinin nedeni firmaların ekonomide meydana gelebilecek dalgalanmalardan kendilerini korumak istemeleridir. Bu nedenle taraflar arasında sözleşme yapılırken meydana gelebilecek değişimler göz önünde bulundurulmakta ve istihkaka bedeli bu değerlendirilmeler yapıldıktan sonra belirlenmektedir. Dolayısıyla oluşacak kur farkları istihkak bedelinin bir parçası olmaktadır. Ayrıca oluşan kur farkları kendiliğinden oluşmakta yani ikinci bir organizasyon sonucu meydana gelmemektedir.” (Gedik, 1998:s 201).

Kur farkları da faiz gelirleri gibi işletmenin subjektif kararları sonucu ortaya çıkan arızı bir gelirdir. Bu gelir yıllara yaygın inşaat işlerinin faaliyetleri sonucu elde edilen kar veya zararla ilişkilendirilemez. Döviz karşılığı taahhüt işi almak ya da vermek işletmeler açısından risk içermektedir. Bu risk sonucu elde edilen gelir de arızı gelirdir. Bu gelir döneminde vergilendirilmelidir.

Kur farklarının KDV'ye tabi olup olamayacağı da ayrı bir tartışma konusudur. Kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde görüşler ağırlıktadır. Kur farkları özünde arızı nitelikte gelirlerdir. Bu özelliğinden dolayı KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir. Ayrıca kur farkları bağımsız bir hizmet bedeli olarak asla kabul edilemez. Kur farklarını KDV'ye tabi tutmak bu gelir unsurunu devamlı bir gelir olarak kabul etmek anlamına gelir. Bu ise Türk parasının diğer paralar karşısında sürekli olarak değer kaybedeceği varsayımına dayanır. Oysa parasal istikrar sağlanabilse kur farkı da olmayacaktır. Zaten bu tez çalışması sırasında ülkemizde kur farkı sorunu yaşanmamaktadır. Döviz kurları üç yıla yakın süredir yükselmediği gibi düşüşe geçtiği görülmektedir.” Kur farkında bir hizmet ifası söz konusu değildir. “(Sezgi,1997:s 194).

2.1.14. YYİO İşlerinde Katma Değer Vergisi Sorunları

Bu çeşit işlerde KDV ile ilgili sorunların en önemlisi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanla ilgilidir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde KDV' yi doğran olay hakediş belgelerinin düzenlenip işverence onaylanmasıdır. Yani tahakkuk esası geçerli olup, ödemenin yapılıp yapılmaması hiçbir şeyi değiştirmeyecektir. Hakediş belgesinin işverence düzenlenip onaylanmasından sonra işi yapan müteahhit tarafından düzenlenip işverene verilmesi gerekmektedir (Yılmaz, 2003: 32).

KDV'nin matrahı ise:

“ Stopaja tabi ödemelerden, gelir elde eden kişi gelir vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısım KDV matrahını oluşturacak gibi yanlış bir kaniya kapılınmaktadır. Oysa GVK un 24. maddesinin b bendinde ambalaj giderleri, sigorta komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi resim harç payı, fon karşılığı gibi unsurların KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır. “(Yılmaz,2003: 32). Buna göre stopaja tabi ödemelerde faturanın kesilmesi sırasında işi yapan istihkak bedelinin burut tutarı üzerinden KDV hesaplayacaktır.

2.1.15. YYİO İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi Sırasında Ortaya Çıkan Sorunlar

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine yönelik enflasyon düzeltmeleri ile ilgili en önemli sorun VUK'nın geçici 25. maddesindeki hükümden kaynaklanmaktadır. Bu madde “Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları için bitiminde kar zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz.” demektedir. Bu durum iki sonucu doğurur:

Birincisi bu tutarlar yukarıdaki hüküm gereğince gelir tablosuna da yansımacaktır. Bunun sonucunda düzeltme miktarı ebedi olarak bilançonun aktif pasifinde yer alacaktır. İkinci sonuç ise gelir tablosuna yansımakla birlikte, mali karın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Oysa enflasyon düzeltmeleri mali kara ilişkin olarak yapılmaktadır. Uluslar arası Muhasebe Standartlarında da yer almamaktadır.

“ Uluslar arası Muhasebe Standartları’nda yıllara yaygın inşaat ve onarım uygulaması olmadığı ve her yıl o yıla ilişkin kar ve zarar tespit edildiği için bu işlerin enflasyon muhasebesinde uygulamasını bulmak zordur. “ (Yılmaz,2005: 656). Tüm bu açıklamalar çerçevesinde ülkemizde yıllara yaygın inşaat işlerine yönelik yapılan enflasyon düzeltmesinin anlamsız olduğunu vurgulamak gerekir.

BÖLÜM 3 : “YYİÖİ” KAVRAMININ KALDIRILABİLİRLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. İnşaat Taahhüt İşleri Hizmet İşleri Sınıflamasında mıdır?

İnşaat taahhüt işleri, ister yıllara, isterse aylara yaygın olsun şu anda ki uygulamaya göre hizmet işleri sınıflamasına alınmıştır. Bu işlere yönelik giderler ise “ 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI ” ‘nın borcuna kayıt edilmektedir. Özellikle Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine yönelik sorunlar ortaya çıktıkça inşaat taahhüt işlerinin hizmet işi olup olmadığı konusunda tartışmalar meydana gelmektedir.

Bu tez için ulaşılabilen kaynaklarda yapılan araştırmalar sorunlara çözüm yollarının, taahhüt işlerini hizmet sınıflamasına alınarak arandığı sonucunu doğurmuştur. Fakat bu işlerin ne kadar hizmet işi olduğu çok fazla irdelenmemiştir. Hizmetin tanımı ve kapsamın incelersek sonuca açıkça ulaştığımız görülecektir.

3.1.1. Hizmet Kavramının Tanımı

Hizmet kavramı tarih boyunca bilinen fakat tanımı kolay yapılamayan bir kavramdır.

Tablo.3. Hizmetin Tarihsel Tanımları

Fizyokratlar (- 1750)	Tarımsal üretim dışındaki tüm faaliyetler
Adam Smith (1723)	Somut (dokunulabilir) bir ürünle sonuçlanmayan tüm faaliyetler
J.B. Say (1767-1832)	Ürünlere fayda ekleyen, tüm imalat dışı faaliyetler
Affred Marshall -1842	Yaratıldığı anda varlık bulan mallar (hizmetler)
Batı ülkeleri 1925-60)	Bir malın biçiminde değişikliğe yol açmayan hizmetler
Çağdaş	Bir malın biçiminde değişikliğe yol açmayan bir faaliyet

Kaynak: (Cowell,1984: 21)

Amerika Pazarlama Birliği (AMA) hizmetleri şöyle tanımlamıştır;

“Bir malın satışına bağlı olmaksızın son tüketicilere ve işletmelere pazarlandığında istek ve ihtiyaç dolgunluğu sağlayan ve bağımsız olarak tanımlanabilen eylemlerdir.” (Öztürk, 2003: 4).

Philip Kotler ve Gary Amstrong’a göre hizmet:

“Hizmet bir tarafın diğerine sunduğu temel olarak dokunulmayan ve herhangi bir şeyin sahipliği ile sonuçlanmayan bir faaliyet ya da faydadır.” (Kotler, 1997: 27).

Christian Grönroos’a göre:

“Hizmet mutlaka olmasa da doğal olarak az ya da çok dokunulmaz bir yapısı olan, müşteri ve hizmet personeli veya hizmeti sağlayan fiziksel kaynakları veya malları veya sistemleri arasındaki etkileşim anında oluşan ve müşteri problemlerine çözüm olarak sağlanan bir faaliyet ya da faaliyetler dizisidir.” (Grönroos,1990: 27).

3065 sayılı KDV kanunu 4. maddesine göre hizmet şöyle tanımlamıştır:

“ Hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şey yapmayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceğini hükme bağlamıştır.”

Bu tanımlar incelendiğinde kanunlarımızdaki tanımla diğer tanımlar arasındaki çelişki açıkça görölmektedir Özellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ele alındığında Grönroos ve Kotler ‘in tanımlarında yer alan dokunulmazlık ve sahiplilikle ilgili özelliklere bu tür inşaat işleri uymamaktadır. Amerikan Pazarlama Birliği (AMA) hizmet kategorilerini on grupta sınıflamıştır. Bu guruplar:

- 1- Sağlık Hizmetleri
- 2- Finansal Hizmetler
- 3- Profesyonel Hizmetler (Avukatlık, Muhasebecilik, Mimarlık)
- 4- Konaklama, Seyahat ve Turizm Hizmetleri

- 5- Spor, Sanat ve Eğlendirme Hizmetleri
- 6- Kamusal, Yarı Kamusal, kar amacı gütmeyen Hizmetler
- 7- Kanal, Fiziksel Dağıtım ve Kiralama Hizmetleri
- 8- Eğitim, Araştırma Hizmetleri
- 9- Telekomünikasyon Hizmetleri
- 10- Kişisel ve Bakım Onarım Hizmetleri (Öztürk,2003:7).

Görüldüğü gibi inşaat taahhüt işleri bu sınıflamada yer almamaktadır. Bu durum bu türlü işlerin hizmet işi olmadığını desteklemektedir.

3.1.2. Hizmet İşlerinin Özellikleri

Hizmet işlerini diğer malların üretiminden, yani imalat sektöründen ayıran özellikleri inceleyecek olursak şu tabloyla karşılaşırız.

Tablo 4. Fiziksel Mallar ile Hizmet İşleri Arasındaki Farklar

Fiziksel Mallar	Hizmetler
Dokunulabilir	Dokunulamaz
Türdeş	Türdeş değil
Üretim ve dağıtım tüketimden ayrılmıştır.	Üretim ve tüketim eş zamanlı süreçlerdir.
Bir şeydir.	Bir faaliyet yada süreçtir.
Temel değer fabrikada üretilir.	Temel değer alıcı ve satıcı etkileşimlerinde üretilir.
Müşteriler genellikle üretim sürecine katılmazlar.	Müşteriler üretime katılırlar.
Stoklanabilir.	Stoklanamaz.
Sahiplik transfer edilebilir.	Sahiplik transfer edilemez.

Kaynak: (Grönroos,1990:28)

Kısaca hizmet işlerinin Dokunulmazlık, sahiplilik, türdeş olmama, eş zamanlı üretim ve tüketim(ayrılmazlık) , dayanıksızlık gibi özellikleri vardır.

3.1.2.1. Dokunulmazlık

Tüm incelenen kaynaklarda hizmetlerin en kabul edilebilir özelliği dokunulmazlıktır. Yani hizmet işlerinin sonucunda elle tutulabilir, gözle görülebilir bir nesne oluşmamaktadır. Hizmeti temsil eden somut bir şey yoktur. Tüketici satın almadan önce hizmeti test etmesi mümkün değildir. Diğer bir deyimle tüketicinin elinde kalan hiçbir şeydir. (İçöz, 2005: 41). Bu özellik sonucunda hizmetler stoklanamaz, patenti yoktur, sergilenemezler, kaliteleri değerlendirilemez, fiyatlama ve birim fiyatları tespit etmek zordur.

İnşaat taahhüt işleri açısından bu bilgileri değerlendirsek, inşaat taahhüt işleri sonucunda somut gözle görülüp incelenebilen bir ürün ortaya çıkmaktadır. Hizmet işlerinin patenti olmadığı ve sergilenemediği halde, inşaat taahhüt işini yapan firmalar alacakları bir sonraki taahhüt işi için, önceki işi referans gösterebilirler. Bu işleri kataloglara basarak reklam aracı olarak kullanabilirler. Hizmet işlerini fiyatlamak ve birim fiyatlarını belirlemek zordur, inşaat taahhüt işlerinin birim fiyatları belirlidir. Bayındırlık Bakanlığı 'da bu birim fiyatları yayınlamaktadır. İhalelere katılan firmalar verecekleri fiyatları net olarak hesaplayabilirler.

Hizmet işleri stoklanamaz, inşaat taahhüt işlerinin ise uygulanacak yöntemlerle yapılan işlerin stoklanması mümkündür. Hizmet işleri yapıldıktan sonra kalitesinin belirlenmesi mümkün değildir. İnşaat taahhüt işleri tamamlandığında gerek işi yaptıran firma, gerekse kontrol firma tarafından kalitesi tespit edilebilir. Zaten bu işlem yapıldıktan sonra geçici kabul ve kesin kabul işlemi yapılmaktadır.

Görüldüğü gibi bu özelliği ile inşaat taahhüt işlerinin hizmet işleri sınıflamasına alınması imkansızdır. Bu tür işlerin bu sınıflamada kabul edilmesinin yanlış olduğu açıkça görülmektedir.

3.1.2.2. Sahiplilik

Bu özellik hizmetleri mallardan ayıran temel özelliklerden biridir. Bir malı satın aldığımızda o malın sahibi oluruz. Hizmet sektöründe ise kolaylıktan faydalanırız. Somut bir ürün olmadığı için bir somut varlık sahiplenmesi de söz konusu değildir.

“Tüketiciler satın aldıkları hizmet ürüne hiçbir zaman sürekli olarak sahip olamazlar, ancak sadece geçici bir süre için sahip olabilirler. Örneğin; bir havayolu şirketinden uçuş için yer satın almak, müzede geçirilecek zaman için ödenen ücret gibi. Her ne kadar bazı hizmet türleri için belirli zaman süreleri için sahiplik söz konusu olsa da (örneğin; evlerde sürekli bakıcı, ya da temizlikçi bulundurulması) hizmetlere somut bir mal sahipliğinde olduğu gibi sürekli sahiplenme söz konusu değildir. Hizmetlerin sahiplenmesi geçmiş dönemde kölelik döneminde söz konusu olmuştur.” (İçöz, 2005: 51)

Tüm bu açıklamalar gösteriyor ki inşaat taahhüt işleri hizmet işlerinin bu özelliğine de uymamaktadır. İnşaat taahhüt işlerinin sonucunda bir ürün oluşmaktadır. Bu ürün önemli bedellerle ifade edilebilmektedir. Bu türlü işlerin sonucunda işi yaptıran taraf oluşan ürünü sahiplenmektedir. İşin inşaat onarım iş olduğunu kabul etsek bile, onarılan üründe değer artışı, şekil değişikliği söz konusu olacaktır. Bu değer artışı da işi yaptıran için maddi gözle görülür bir çıkardır.

3.1.2.3. Türdeş Olmama

Hizmetler genellikle insanlar tarafından yapıldığı için aynı hizmetin iki ayrı sunumunun aynı olması olanaksızdır. Hizmetlerin her biri diğerinden farklıdır. Bir hizmet ürününün standartlaştırılması; tüketici beklentilerindeki hızlı değişimler ya da hizmet sunan kişilerin farklı performans düzeylerine sahip olmaları gibi oldukça zor bir süreçtir.” Örneğin; bazı büyük hizmet işletmeleri hizmet ürünlerinin standartlaştırılması için değişik süreçler ve eğitim programları uygulamaktadırlar. “ (İçöz, 2005: 50).

İnşaat taahhüt işlerinde standartlaştırma zor değildir. Bir kooperatif inşaat işini alan bir müteahhidin iki bloğu farklı yapması söz konusu olamaz. Projeler ve imar kanunundaki çeşitli maddelerle, bariz olarak inşaat taahhüt işleri standartlaştırılmıştır. Zaten bu standartlara uymadan yapılan inşaat işleri sonucunda, insan hayatını tehdit eden unsurlar oluşmuştur. İnşaat taahhüt işlerinde uyulması gereken kurallara uyulmadığı zaman sonucu kontrol etmek zor olmamaktadır. Kullanılan

malzemelerden, işçilik kalitesine kadar her şey kolayca tespit edilebilir. Hizmet işlerinde ise bu çok zordur.

Hizmet işlerinin bu özelliği de inşaat taahhüt işlerinin, hizmet işi sayılamaması gerektiğini ortaya koymaktadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde türdeşlik söz konusudur. Fakat hizmet işlerinde türdeşlik söz konusu değildir.

3.1.2.4. Ayrılmazlık (Eş Zamanlı Üretim Ve Tüketim)

“Birçok ürün önce üretilip sonra satın alınıp tüketilir. Halbuki hizmetlerin çoğu ilk önce satılır ve daha sonra aynı zamanda üretilip tüketilir. Örneğin bir restoranda hizmet satılana kadar sağlanamaz. Bir akşam yemeği hizmeti aynı anda tüketilir.”(Öztürk, 2003: 11).

Hizmetler tüketici ve hizmet sağlayıcı arasındaki kesintisiz etkileşimler sonucu, eş zamanlı olarak üretilir ve tüketilir. Sonuç olarak hizmet sağlayıcının hizmet ürününü gerektiği biçimde sunması için yalnızca tek bir şansı bulunmaktadır. Sunulan hizmet ürünlerinin; somut ürünlerin aksine, çeşitli nedenlerle iade edilmesi ya da değiştirilmesi söz konusu değildir (İçöz,2005: 48).

Bu açıklamalar gösteriyor ki; inşaat taahhüt işleri hizmet işlerinin bu özelliği ile bağdaşmamaktadır. İnşaat taahhüt işlerinin sonucunda bir ürün meydana gelmektedir, bu ürünü satın alan kullanmaya başladıktan sonra tüketime başladığını kabul edersek tüketim üretimle aynı zamanda başlamaz. Aynı zamanda bitmez. Üretim işi yıllarca sürebildiği gibi, tüketimde o binayı kullanım süresince devam eder.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt onarım işleri açısından değerlendirilirse; eş zamanlı üretim ve tüketim yukarıda ki açıklamalarda belirtildiği gibi bu işlerle örtüşmemektedir ve bu özellik gereğince bu işler hizmet işi kabul edilemez.

3.1.2.5. Dayanaksızlık

Bu özellik hizmetlerin saklanmaması, iade edilmesi ve yeniden satılmamasını ifade etmektedir. Bu konuyu örneklerle açıklarsak; Örneğin 100 odalı bir otel odası belli bir günde yalnızca 60 oda satabiliyorsa, ertesi gün için geri kalan üç odayı envanterine

dahil ederek bir sonraki gün 140 oda satamaz. Hizmetlerin kolay bozulabilirliği nedeniyle bazı oteller müşterilerine garantili rezervasyonlar yaptırmaya çalışırlar.

İnşaat taahhüt işleri taahhüt sözleşmeleri çerçevesinde başlarlar. Taahhüt sözleşmeleri kanuni yaptırımlarla güçlendirilmiştir. Taahhüt işlerinin bozulması sonucuna karşı gerek işi alan, gerekse işi veren taraf sözleşme maddeleri ile kendilerini garantiye almaktadırlar. O halde bozulabilirlik inşaat taahhüt işleri açısından anlamlı değildir.

Hizmet işlerinin stoklanamazlık ile ilgili özelliği de inşaat taahhüt işleri yönünden anlamsızdır. Çeşitli yöntemlerle bu işlerin stoklanabilir, dönem sonunda iş bitmesi dahi o zamana kadar olan maliyetlerinin hesaplanabilir. Bu konuya bu bölümün ilerleyen kısımlarında değinilecektir.

3.1.3. İnşaat Taahhüt İşleri Hizmet İşi Değildir

Hizmet işlerinin tanımı ve özellikleri incelendiğinde inşaat taahhüt işlerinin ister aylara, ister yıllara yaygın olsun, hizmet işi olmadığı ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu işlere ait giderlerin 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı'nda izlenmesinin de doğru olmadığı görülmektedir.

İnşaat işinin özelliklerini şu şekilde tanımlayabiliriz. “ İnşaat bir eserin meydana getirilmesi için yapılan faaliyettir. Malzeme ve işçilik kullanılarak bir yapının oluşması gerekir. Yapılan faaliyet sonucunda ortaya somut bir eser (yapı) çıkması gerekmektedir.” (Maç,2000: s226). Görüldüğü gibi bu özellikler hizmet işlerinin özellikleri ile kesin olarak bağdaşmamaktadır. Araştırılan makalelerde inşaat taahhüt işlerinin hizmet işi olduğu açıklamaları şu nedenlere dayanmaktadır.

“ Hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği hükme bağlanmıştır.” Bu tanımlamaya göre malzemesi kısmen veya tamamen müteahhide ait olmak üzere yapılan inşaat ve taahhüt işlerinin hizmet niteliği taşıdığı söylenebilir(Gedikli, 1996).

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde işletmeler hizmet taahhüdünde bulunmaktadır. Bu nedenle yaptıkları iş bir siparişin yerine getirilmesidir. Yapılan işin özelliklerinin

iş i yaptıran işletme tarafından belirlenmesi nedeniyle bir hizmet yapılmakta ve bu işletmeler hizmet üreten işletmeler olarak ifade edilmektedir (Şenlik, 2005: 53).

Her iki görüşte incelendiğinde, kanunlarımızda belirtilen tanımlamalar çerçevesinde oluşturulduğu görülmektedir. Tezimizin ikinci bölümünde “Kanunlar böyle emrediyor.” Görüşünün kabul edilemeyeceğini belirtmiştik. Hizmet işlerinin sonunda bir şey meydana getirilemez. Taahhüt sözleşmeleri yalnızca inşaat işleri için söz konusu değildir. Herhangi bir kişi ya da işletme imalat işleri yapan firmaya istediği renkte biçimde kısacası özelliklerde mallar sipariş edebilirler, bu siparişi yönelik sözleşmeler yapabilirler. Bunlar da taahhüt niteliği taşımaktadır. Fakat yapılan iş bir imalattır. İnşaat taahhüt işlerinin de sipariş niteliği taşıdığı düşünülürse yapılan iş siparişe dayalı üretim olmaktadır.

Süleyman Yükçü makalesinde; hizmet işlerinin stoklanabileceğini, stoklar gurubu altında hesap planında 154- 155 kodlu stok hesaplarının hizmet yarı mamul ve mamul stok hesabı olarak kullanılabilceğini belirtmiştir. Fakat hizmet işlerinin en temel özelliğinden biri stoklanamamalarıdır. Bu konuya Yükçü şöyle açıklık getirmiştir. “Hizmet üretimine ilişkin kaleme alınmış birçok çalışmaya bakıldığında hizmet üretimi stoklanamaz biçiminde özellik sayılmaktadır. Hizmet üretimine ilişkin süre kısa ise hizmet üretiminin stoklanmasına gerek bulunmaz. Bu özellik bu tür işletmeler için doğrudur. Üretim süreci uzun olan işletmelerde yarı üretilmiş veya tam üretilmiş hizmet kalmaması olanaksızdır. “ (Yükçü, 2001). Fakat hizmetin ayrılmazlık, türdeş olmama v.b. özellikleri de vardır. Stoklanamama özelliğinde ise literatürdeki araştırmalarda işin süresi ile ilgili vurgulamaya rastlanmamaktadır. Aslında Yükçü bu makalesi ile inşaat taahhüt işlerinin hizmet olmadığını vurgulamaktadır. Zaten aynı makalede, “ Üretim işletmelerinde özün önceliği ve açıklık ilkesi gereğince bilançoda yarı mamul ve mamul stokları görülmelidir.” Açıklaması da bulunmaktadır (Yükçü, 2001).

Levitt, “biraz daha farklı düşünerek hizmet endüstrisi diye bir şey olmadığını, hizmet birleşenleri diğer endüstrilere göre az ya da çok olan endüstriler olduğunu söylemektedir.” (Öztürk,2003:5) . Fakat turizm, bankacılık v.b. işlerin yukarıda ki

özellikleri taşıdığı düşünülürse, muhasebe ve vergi açısından hizmet işleri sınıflaması gereklidir.

Bu görüşlere yapılabilecek itirazlardan biri şu olabilir. “ İnşaat onarım işleri hizmet değil midir? “ Hizmetin özellikleri incelendiği zaman özellikle yıllara yayılan, uzun dönemi kapsayan inşaat onarım işleri bu işlerle bağdaşmamaktadır. Hizmetin sonucu sadece fayda ve yarar ise ve hizmet işlerinin sonucu hiç bir şeye inşaat onarım işleri bu sınıflamadan çıkartılmalıdır. Bir sitenin dış cepheleri çevre düzenlemelerini yenilenmek üzere inşaat şirketine verilse, bu iş inşaat onarım işidir. Fakat sonucu hiçbir şey değildir. Bu iş için yatırım yapan her daire sakini, dairelerinin yaptığı yatırımın üzerinde değer kazandığını görür. Sonucunda hemen tüketilmeyen bir değer atışı meydana gelmiştir. Bu da hizmet sektörünün özellikleri ile bağdaşmaz.

İncelenen kaynaklarda inşaat sektörüyle ilgili belirsizliklerin bulunduğu vurgulanmıştır. Bu sektörün bazı istatistiklerde ana sektörlerin dışında bağımsız sınıflama olarak yer alması gerektiği belirtilmiştir. Fakat şu anda var olan sektörlerden imalat sektörünün bu işlere uygun olduğu görülmektedir.

Bu görüşler doğrultusunda bu tez çalışmasında incelediğimiz yıllara yaygın inşaat onarım işleri hizmet işleri sınıflamasına girmemektedir. Bu görüşün kabulüyle de giderlerin “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı” nda izlenmesi doğru değildir. Bu tür işler imalat işleri sınıflamasına girmektedir.

3. 2. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin İmalat İşleri Açısından

Değerlendirilmesi

Yukarıdaki bölümlerde belirtildiği gibi, yıllara yaygın inşaat onarım işleri hizmet işi değil imalat işidir. İmalat olarak kabul edildiğinde vergilendirme ve muhasebe sisteminde değişiklikler yapılması gerekecektir.

Tez çalışmasının amacını ve gerekliliğini açıkladığımızda inşaat işletmelerinin yaptığı işlerin her bir türü için farklı muhasebe ve vergileme sisteminin karışıklıklara neden olduğunu belirtmiştik. Taahhüt işleri hizmet işi değil, imalat işi ise özel inşaatlar da olduğu gibi 710- 720- 730 kodlu hesaplar kullanılarak giderler kayıt edilebilir. Diğer imalat işlerinde olduğu gibi yarı mamul veya mamul olarak stoklanması mümkün

olabilecektir. Özel inşaat işleri, aylara yaygın inşaat, yıllara yaygın inşaat işleri aynı muhasebe ve vergi sistemine tabi olacaktır. Sadece eş zamanlı kayıt sistemi kullanarak, her bir inşaat işi için alt hesaplar açılması ve asıl defterler yanında yardımcı defterlere kayıt yapılması yeterli olacaktır.

YYİO İşlerinin bir kısmının dışarıya yaptırılması işlerin sürekliliğini bozduğu ve imalat işi sayılamayacağı yönünde görüşler vardır. Bun görüşlere şöyle cevap verilebilir:

“ İşin dışarıya yaptırma yetkisi veya uygulaması inşaat işletmelerinin sürekliliğini ortadan kaldırmamaktadır. Nitekim imalat işletmelerinde de işin bazı bölümlerini dışarıya yaptırma (out sourcing) uygulamaları tüm dünyada yaygınlaşmaktadır.” (Eyüpgiller, 1998: s 194) .

“ İnşaat sektörü sanayi dallarının ürünlerini girdi olarak kullanıp proje bazında ürünler imal etmektedir. Geçmişte Maliyet Ve yönetim muhasebesi imalatçılara özgü iken, günümüzde inşaat işletmeleri de komplike maliyet sistemleri kurarak girdi ve çıktılarını maliyetlerini kontrol altına alırlar. ” (Eyüpgiller, 1998:s 194).

Bu görüşe bir itirazda, yıllara yaygın inşaat işlerinin mali yılsonunda bitmemesi nedeniyle o zamana kadar yapılan işlerinin maliyetlerinin hesaplanamayacağı doğrultusunda olacaktır. Bu soruna çözüm getirmek için inşaat taahhüt işlerinde kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerini incelemek gerekecektir.

3.2.1. İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesaplama Yöntemleri

İnşaat işlerini maliyetlerini hesaplamak için birçok maliyet yöntemleri kullanılmaktadır. Bu maliyet yöntemlerinden en çok kullanılanları işin tam bitim yöntemi ve işin kısmen bitim yöntemidir.

3.2.1.1. İşin Tam Bitim Yöntemi

Bu maliyet yönteminde yapılan giderler, giderler karşılığı alınan avanslar ve hak edişler biriktirilir. Karşılaştırılması iş bitiminde yapılmaktadır. Ülkemizde yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri için uygulanan GVK 42. maddedeki düzenlemede bu

yöntem esas alınmıştır. Bu yöntemde yıllara yaygın inşaat işleri için kullanılan muhasebe ve vergi sistemi tezin ilk bölümünde geniş olarak açıklanmıştır.

Bu sistemin yarar ve sakıncalarını incelersek:

“Yararları

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

Sakıncaları

- 1- Eğer hasılat, maliyet ve giderler belli dönemlere istikrarlı biçimde dağıtılmazlarsa, karar alma tekniklerinden birisi olan karşılaştırmanın bir anlamı olmaz.
- 2- Dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.
- 3- Kar için bitiminde belirlendiği için, İnşaat işletmelerinin kararlarında yıllar itibarı ile dalgalanmalara yol açmaktadır. Mali tabloların özellikle gelir tablolarının yıllar itibarı ile karşılaştırılmasını ve yorumlamasını zorlaştırmaktadır.” (Şenlik, 2005: 46).

Tam bitim yönteminde iş bitiminde maliyetler hesaplandığı için sonuçlar objektif olabilir. Fakat önceki bölümde belirttiğimiz sorunları düşünürsek, küçük sapmalarla dönemde hesaplanacak kısmi maliyetlerin daha sorunsuz olduğu açıktır. İnşaat taahhüt işleri ihale ile alınır. İhale fiyatları hazırlanırken firmalar her çeşit maliyet unsurlarını değerlendirirler. Kontrol edilemeyen tek unsur enflasyondur. Fakat özellikle son yıllarda hükümetin aldığı kararlar enflasyonu düşürmek doğrultusundadır. Bu olayda hedeflenen başarıya yaklaşıldığı düşünülürse, yıllara yaygın işlere uygulanan bu yöntemin bu politikaya ters düştüğünü söyleyebiliriz. Vergi erteleme sağlandığı görüşüne ise katılmak doğru değildir. Çünkü Net kar % 15 karşılığı alınan stopajlar her zaman vergi ertelemesine neden olmaz. İşletmenin zarar ettiği noktalarda önceden alınan vergi niteliği taşımaktadır.

Bu yöntemin sakıncalarını değerlendirecek olursak; ilk şıkta belirtilen dönemler itibarı ile karşılaştırma yapılamaması fikrine katılıyoruz. Bilançolar incelendiğinde gerek

firma gerekse bilançolardan yararlanan merciler kesin sonuçları göremezler. Dönemsellik ilkesi ile bağdaşmadığı tartışma gerektirmeyen bir görüştür. İşletme kararlarını da etkilediği söylenebilir.

Bu görüşler doğrultusunda, şu anda ülkemizde uygulanan bu sistemin sakıncalarının yararlarından fazla olduğu görülmektedir.

3.2.1.2. İşi Kısmen Bitirme Yöntemi

Kısmen tamamlama yönteminde yıllara yaygın taahhüt işlerinde alınan hak edişlerle, yapılan giderlerin işin tamamlanma derecesiyle bağlantı kurularak değerlendirilmesidir. Gelirin gerçekleşmesi yöntemine istisna oluşturan yöntemin gerekçesi gelir ve gider arasında daha tutarlı bir eşleşme sağlamasıdır.

“Yöntemin esası yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, iş ilerledikçe gelir ve kazancın da oluştuğu esasına dayanmaktadır. Tümüyle tamamlanmadan öncede yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde kar ve zararın hesaplanmasına olanak verir.” (Akgüç, 1987: 48).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) işe ilişkin maliyet ve gelir tahminlerinde önemli belirsizlikler bulunması durumunda “tamamlanma yönteminin kullanılmasını sağlık verirken, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) da bu yöntemin ancak gelir ve maliyet öngörülerinin makul bir biçimde yapılamaması ya da bu öngörülerinin sözleşme koşullar veya doğal tehlikeler gibi dış etkenler karşısında kuşkulu hale gelmesi gibi sınırlayıcı koşulların varlığında kullanılmasını önermektedir. Bunun dışında kısmen tamamlama yönteminin tercih edilmesi gerektiğini belirttikleri görülmektedir (Keskin,1998:9). Bu açıklama enflasyon ve benzeri nedenlerle işin tam bitirme yönteminin kullanılmasını uygun gören muhasebe standartlarının değiştirilmesi gerekliliğini desteklemektedir. Çünkü gelişmekte olan bir ülkeyiz ve son yıllarda enflasyonu önemli ölçüde düşüren bir ekonomik tablo çizmekteyiz. Şu anda kullanılan yöntem bu tabloya ters düşmektedir.

Bu hesaplama biçiminde tamamlanma yüzdesi göstergesi o zamana kadar yapılan maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere oranıdır.

İşin ilk aşamasında tamamlanma Hesaplanan Tarihteki Toplam Maliyetler

Yüzdesi = -----

Toplam Tahmini Maliyetler

İşin ileriki aşamasında tamamlanma O günkü Toplam Maliyetler

Yüzdesi = -----

O güne kadar oluşan Maliyetler +

Gerekli ek tahmini Maliyetler

Daha kısa şekliyle:

$$[A] / [B] \times [C] - [D] = [E]$$

A: Bu güne kadar ki Toplam Maliyetler

B: Öngörölmüş Toplam Maliyetler

C: Toplam Öngörölmüş Brüt Kar Veya Zararlar

D: Bugüne Kadar ki Belirlenmiş Brüt Kar

E: Gerçekleşmiş Brüt Kar

“Zarar olasılığı belirlediği anda kayıtlara alınmalı ancak önceki dönemlere ait raporlanmış brüt kar veya zarar da hesaplama katılmalıdır” (Keskin, 1998: 11).

Bu yöntemde dönem sonunda yapılacak işlemleri örnekle açıklayacak olursak:

X İnşaat Taahhüt A.Ş. 01.01. 2004 yılı başında Bursa, Ankara, İstanbul’da inşaatlarına aynı zamanda başlamıştır. Bu inşaatların taahhüt tutarları şöyledir.

Bursa.... 1.000 YTL.

Ankara.. 2.000 YTL.

İstanbul.. 2.500 YTL. dir. Tahmini maliyetler de şöyledir.

Bursa..... 700 YTL.

Ankara... 160 YTL.

İstanbul... 200 YTL. dir 2004 yılında Bursa Şantiyesinin % 60'ı, Ankara Şantiyesinin % 40'ı İstanbul Şantiyesinin % 70'i tamamlanmıştır. 2005 yılında Bursa ve İstanbul inşaatlarının tamamı tamamlanmış, Ankara inşaatının ise % 80'i tamamlanmıştır.

Tablo 5: 2004 Yılı Sonu İtibarıyla İnşaatların Durumu

İnşaatın Adı	Taahhüt Tutarı	Tamamlanma Yüzdesi	Cari Hasılat	Cari Maliyetler	Kar Zarar
Bursa	1.000	% 60	600	420	180
Ankara	2.000	% 40	800	640	160
İstanbul	2.500	% 70	1.750	1.400	350
Toplam			3.150	2.460	690

Kaynak: (Usul,2003: 49) dan elde edilen bilgilerle derlenmiştir.

Tablo 6: 2005 Yılı Sonu İtibarıyla İnşaatların Durumu

İnşaatın Adı	Taahhüt Tutarı	İnşaat Tamamlanma Yüzdesi	Tamamlanma Yüzdesi	Cari Hasılat	Cari Maliyet	Kar Zarar
Bursa	1.000	100	% 40	400	280	120
Ankara	2.000	80	% 40	800	640	160
İstanbul	2500	100	% 30	750	600	150
Toplam				1.950	1.520	430

Kaynak: (Usul,2003: 49) dan elde edilen bilgilerle derlenmiştir.

Bu şekilde hesaplanan maliyetler ve hasılatlar imalat işleri statüsünde olduğu gibi ilgili hesaplara kayıt edilebilir.

Bu yönteminden yararlı ve sakıncalı yönleri bulunmaktadır.

“Yararları:

1 - Diğer bütün işletmeler gibi, inşaat taahhüt işletmelerinde de 12 aylık muhasebe devresi itibarıyla sonuç hesaplanabilir.

2 - İş birkaç döneme yayılsa bile, her bir muhasebe döneminin gelir ve giderleri bağımsız bir şekilde eşleştirilerek yalnızca o yılın kar ve zararları saptanabilir. (Sayarı, 1988: 4).

3 - Gelir ve giderlerin ilgili döneme mal edilmesi nedeniyle muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına da uygun hareket edilmiş olur.

Sakıncaları:

1 - Tahmin edilen maliyetlerin esas alınması,

2- Uzun dönem itibarıyla maliyet tahmininin çeşitli etkenlerden etkilenmesi ve sağlıklı olmaması durumunda, yıllara dağıtılan kar gerçek durumu yansıtmaya bilir.” (Şenlik, 2005: 44).

Bu yöntemin yararlarını değerlendirecek olursak; mali dönem sonunda bitmemiş yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin kar veya zarar hesaplanmasına katılmasıyla dönemsellik ilkesi ihlal edilmemiş olacaktır. İşletmeler bilanço ve gelir tablolarında işletmenin gerçek durumunu görecektir.

“... Yöntemin mükellef açısından en büyük yararı stopaj yoluyla vergilendirilmek yerine bir dönemin sonucuna göre yani diğer bütün mükellefler gibi her dönem beyan edeceği kazançta göre vergilendirilecek olmasıdır. Böylece işletmeler önlerini daha iyi görecek ve diğer sektörlerle eşit biçimde vergilendirilme olanağına kavuşacaklardır. Ayrıca her dönem vergilendirilecek olmaları, iş bitimine bağlı kaynak ihtiyacı yerine dönem sonuçlarına dayalı istikrarlı bir vergi planlaması yapabileme olanağı sağlayacaktır.” (Sayarı, 1997: s 197).

Kısmen tamamlama yöntemi yalnızca uluslar arası kabul görmüş muhasebe standartları arasında yer almakla kalmayıp, işletmelerin mali yapı analizleri açısından da önemli işleve sahip bir uygulamadır.

Bu yöntemin sakıncalarını incelediğimizde; Tahmini maliyetlerin esas alınması sakıncalı görülmektedir. Fakat firmalar alacakları taahhüt işleri için fiyat veririler. Bu fiyat ihale sistemiyle iş alınıyorsa ihale bedelidir. Bu bedel hesaplanırken her türlü risk değerlendirilir. Özellikle Bayındırlık Bakanlığının yayınladığı birim fiyatlar baz alınıyorsa her türlü kontrol edilebilir risk faktörünün meydana getireceği giderler toplam rakamın % 25 'ini oluşturan kar + genel giderlerden düşeceği için işletmeler konuya büyük hassasiyet göstermektedirler. Tahmini rakamları oluşturmada önemli olan kontrol edilemeyen risklerdir. Bunun da en önemlisi enflasyondur. Fakat enflasyon rakamlarının birim fiyatlar üzerinde oluşturduğu artışlar tamamlanma yüzdesi hesaplanırken o tarihten sonraki maliyetlere eklenmektedir. Son yıllardaki enflasyon düşürme programları gereğince de bu yöntemin kullanılması desteklenmesi gerekmektedir.

3.2.2. İnşaat Taahhüt İşlerine Bu Öneriler Çerçevesinde Uygulanacak Muhasebe ve Vergi Sistemi

İnşaat taahhüt işleri öneriler çerçevesinde hizmet işi olmadığı, imalat işi olduğu ortaya konulmuştur. Bu işlere uygulanacak muhasebe ve vergi sisteminde değişiklikler yapılması gerekmektedir. Bu değişiklikler şu şekilde yapılabilir.

3.2.2.1. Aylara Yaygın İşlerdeki Değişiklik Konusundaki Öneriler

Aylara yaygın inşaat onarım işlerinin imalat işi olduğunu kabul ettiğimizde, bu işlere ait giderler 710- 720- 730 kodlu hesaplarda izlenmelidir. Hakediş bedelleri ise direkt olarak 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına kayıt edilmelidir. Dönem sonu işlemleri de aynı imalat sektöründe olduğu gibi yapılmalıdır. Burada meydana gelen değişiklik, bu işlerin hizmet sınıflamasından çıkarıldığı için stoklanmasının mümkün olmasıdır.

Bu tür işler yıllara yaygın olmadığı için stopaja tabi değildi ve geçici vergi uygulaması yapılmaktaydı. Bu değişiklikle bu uygulama değişmeyecek, fakat stoklama yapılabilmesi ile geçici vergi dönemlerinde daha doğru sonuçlara ulaşılabilecektir.

Bu işlere yönelik en büyük sorun aylara yaygın olarak başlayıp, işin bitirilememesi nedeni ile daha sonra yıllara yaygın şekilde dönüşmesinde yaşanmaktaydı. Tüm taahhüt işleri öneriler gereğince aynı muhasebe ve vergi sistemine tabi olacak ve bu işlere yönelik bu sorun ortadan kalkacaktır.

3.2.2.2. Yıllara Yaygın İşlerdeki Değişiklik Konusundaki Öneriler

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri bugünkü uygulamada, ilk bölümde açıklandığı gibi hizmet işi olarak kabul edilmiştir. Fakat öneriler çerçevesinde bu tür işlerin hizmet işi olmadığını ortaya koyulmuştur. İmalat işleri sınıflamasına sokulduğunda ise şu değişiklikler olacaktır.

3.2.2.2.1. Muhasebe Sisteminde Değişiklikler

İlk bölümde açıkladığımız gibi yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine, diğer inşaat işlerinden farklı muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Bu tür inşaat işleri imalat işleri

sınıflamasına aldığı zaman diğer imalat işlerinde uygulanan muhasebe sistemi uygulanabilecektir. Buna göre:

Yapılan giderler 740 kodlu hesap yerine 710, 720, 730 kodlu hesaplara kayıt edilebilecektir.(Bknz.Ek1) Buradaki hesaplarda her iş için açılacak alt hesaplar ve yardımcı defterlerde her bir işin maliyetlerinin ayrı tutulması karışıklıkları önleyecektir. Yani eş zamanlı kayıt sistemi bu kolaylığı sağlayacaktır.

Alınan hakedişler ise direkt olarak 600 kodlu hesaba alınabilecektir. Bu hesaplara yönelik maliyetler 621 kodlu hesaba kayıt edilerek düşülebilecektir. 350 kodlu hesaba da gerek kalmayacaktır. 170 kodlu hesabın da bu tür işler dönem sonu işlemlerine dahil edileceği ve bedeli alınmayan giderler stoklanacağı için kullanılması gerekmeyecektir.

Dönem sonu işlemleri aynı imalat sektöründe olduğu gibi yapılabilecektir. Bu işlemlerde yaşanılacak sorunların en önemlisinin satışlardan düşülecek maliyetlerin iş bitirilmeden doğru hesaplanamayacağıdır. Fakat yukarıdaki bölümlerde açıklanan kısmen tamamlama yöntemiyle hesaplanan maliyetler bu işlemin yapılmasını kolaylaştıracaktır. İnşaat Mühendisleriyle yapılan mülakatlar da bunu desteklemiştir. İnşaat şirketleri uyguladıkları iş programları (CPM, PERT) yardımıyla işin tamamlanma derecesini ve maliyetleri istedikleri anda tespit edebilmektedirler. Hakedişlerde metrajlar dahilinde birim fiyatlar üzerinden alındığına göre maliyetler de hakediş raporlarında gösterilebilecektir.

Bu noktada oluşabilecek bir sorunda, firmaların hakediş tarihine kadar yapıp hakedişe dahil edemediği giderlerin iş bitmediği için zarar görünmesine neden olacaktır. Bu durumda, yıllara yaygın işler hizmet işleri sınıflamasından çıkarıldığı ve stoklanması mümkün olduğu için bu giderleri işletmeler gelecekte alacakları bedeller olduğu için henüz gider değildir. Bilindiği gibi satışla beraber giderleşecektirler. O halde şimdi stok sayılabilirler. Dolayısıyla gider tablolarına yansımayacaklardır.

İşletmenin tüm işlerine ait ortak genel giderler dağıtılırken ise tüm işlerden alınan hasılatlar üzerinden hesaplama yapılarak bu konudaki karışıklıklarda giderilebilecektir. Yani yıllara yaygın inşaat işlerinde giderler, diğer işlerde hasılatlar dağıtım anahtarı olmayacak bu durumun yol açtığı sorunlar da bu sistemle giderilebilecektir.

3.2.2.2. Vergi Sisteminde Değişiklikler

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri, imalat işi sayıldığı zaman hakediş bedelleri üzerinden stopaj + fon + damga vergisi kesintisi yapılmasına gerek kalmayacaktır. Bunun yerine geçici vergi kesintisi uygulanabilecektir. İş dönem sonunda bitmese dahi, dönem sonu işlemleri yapılabilecek ve diğer işlerle birlikte vergilenebilecektir. İnşaat işletmelerinin yaptığı işler, özel inşaat işi veya inşaat taahhüt işi olsun aynı vergileme sistemine tabi olabilecektir. Bu durum inşaat firmalarının vergi sisteminde yaşadıkları karışıklıkları önleyecektir.

3.3. Önerilerin YYİÖ İşlerinde Yaşanan Sorunlara Etkisi

Tezin ikinci bölümünde yıllara yaygın inşaat uygulamasının yol açtığı sorunlara değinilmişti. Bu bölümde ise öne sürülen görüşlerin sorunlara getirebileceği çözümlere değinilecektir.

- İlk sorun yıllara yaygın işlerin hizmet olup olmadığı konusuydu. Önerilerle ispatlanmaya çalışılan bu tür işlerin hizmet işi olmadığı idi. Bu görüş kabul edildiğinde bu konuya yönelik tartışmalar son bulacaktır. Tez çalışmasının en açık şekilde ispatladığı konu budur.
- Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri şu anki uygulama gereğince farklı statüde kabul edilmiştir. Bilindiği gibi bu çeşit inşaat işlerine mahsuben, hakediş bedelleri üzerinden Stopaj + fon + damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Bu uygulama her dönemde tartışmalara neden olmuştur. Bu uygulamanın kaldırılması düşünülmemiş, oranın yüksekliği, tartışmaların odak noktası olmuştur.

Yapılan öneriler, inşaat taahhüt işlerinin imalat işi olduğu yönündeydi. O halde. Bu tür işlerden stopaj kesintisi yapmaya gerek kalmayacaktır. Geçici vergi dönemlerinde dönem sonu işlemleri yapılabilecek ve bu işler geçici vergiye tabi olacaklardır. Burada tamamlama yüzdesi yöntemi maliyet hesaplamalarına yardımcı olacaktır. Stopajın yol açtığı vergi adaletsizliği ortadan kalkacaktır.

Stopaj hakediş bedelleri üzerinden alınmaktadır. hakediş bedelleri ise maliyet + kar rakamlarından oluşmaktadır. Vergiler ise dönem sonu karı üzerinden alınmaktadır. Bu

da gösteriyor ki; Geçici vergi uygulaması stopaj kesintisine göre daha adaletli bir uygulamadır. İnşaat işlerinden elde edilen karın % 20'lere bile ulaşmadığını kabul edersek stopaj %80 maliyet giderlerini de kapsamaktadır. Geçici vergi ise dönem karı üzerinden alınmaktadır.

- Stopaj kesintisi iş bitiminde ödenecek vergiden mahsup edilmektedir. Fakat bu mahsup sırasında vergi dairesi tarafından çeşitli belgeler istenmektedir. Kısacası mahsup işlemi de zorluklara neden olan bir sorundur. Stopajın kaldırılmasıyla mahsupla ilgili tartışmalar ortadan kalkacaktır.
- Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde tartışmalara yol açan diğer bir sorun yıllara yaygın inşaat işlerinden oluşan zararın, işletmenin diğer işlerinden oluşan kar ya zarından mahsup edilememesidir. Bu işler imalat sayılıp geçici vergiye tabi tutularak bu soruna çözümlenecektir.

Tüm inşaat taahhüt işleri tek sistem altında birleştirildiğinde bu tür işler geçici vergiye tabi olacaktır. Bunun sonucunda yıllara yaygın inşaat işleri de geçici vergiye tabi olacak ve vergi dönemlerinde diğer işlerle birlikte değerlendirilebilecektir.

- Finansman gideri kısıtlaması inşaat işletmeleri için bir sorundu ve bu uygulama kaldırıldı. Yıllara yaygın inşaat işleri düşünüldüğünde iş bitimine kadar, bu giderlerin düşülememesinin aynı sorunu doğurduğu vurgulanmıştı. Geçici vergi dönemleri ve dönem sonlarında yıllara yaygın işlerin dönem sonu işlemlerine dahil edilmesiyle finansman giderleri de işleme girdiği dönemde düşülebilecektir. Bu sorun da yaşanmayacaktır.
- Yıllara yaygın inşaat işleri uygulamasının gelirin yıllık olma ilkesine aykırı olması tartışma konusuydu. Yıllara yaygın inşaat işlerinin diğer işler gibi yılsonunda vergi ile ilgili işlemlere dahil edilmesiyle bu işlerde gelirin yıllık olma ilkesiyle örtüşecektir.
- Bugünkü uygulamaya göre, inşaat işletmelerinin yaptığı özel inşaat işleri, aylara ve yıllara yaygın inşaat işleri, diğer ticari işler farklı sistemlerle vergilendirilirler. Aynı işlerin muhasebe kayıtları da farklı şekilde yapılmaktadır. Bu durum aynı işletmenin yaptığı işlerin birbirini

etkileyememesi sonucunu doğurmaktadır. Bu da organizasyon içinde organizasyon görüntüsü vermektedir. Önerilen uygulama ile özel inşaatlar, inşaat taahhüt işleri imalat olarak değerlendirildiğinde bu izlenim de ortadan kalkacaktır.

- Yıllara Yaygın inşaat işlerine uygulanan muhasebe sistemi tekdüzen hesap planına terstir ve bu önemli bir sorundur. Önerilen uygulama gereğince inşaat işleri diğer imalat işleri gibi değerlendirildiğinde, inşaat muhasebesi uygulamalarına gerek kalmayacaktır. Maliyet Muhasebesi hesapları, inşaat işlerinin muhasebesini tutmak için yeterli olacaktır. Yapılması gereken sadece alt hesaplar tutulması ve yardımcı defterlerle her işin maliyetinin ayrı ayrı tespit edilmesi olacaktır. Muhasebe açısından sorunlar da böylece giderilecektir. Muhasebenin dönemsellik ilkesi de ihlal edilmemiş olacaktır.
- İnşaat işletmelerinin özellikle birden fazla yıllara yaygın işi bir arada yapan inşaat işletmelerinin, bilanço ve gelir tabloları gerçek bilgileri yansıtmamaktadır. Bu işletmeler bankalardan kredi kullanırken, yada çeşitli nedenlerle bilançolarını üçüncü kişilere beyan ederken zorluklar yaşamaktadırlar. Önerilerimize göre; yıllara yaygın inşaat işleri dönem sonu işlere dahil edildikten sonra işletmelerin mali tabloları gerçek mali durumu yansıtacak ve bu sorun yaşanmayacaktır.
- Ortak genel giderlerin dağıtımı da inşaat işletmeleri açısından sorundu. Ortak genel giderlerin aynı şirketin yaptığı farklı nitelikteki inşaatlara, farklı dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtımı, yıllara yaygın inşaat işlerine yüklenen ortak giderlerin iş bitimine kadar düşülebilmesi bu sorunların nedeniydi.

Yıllara yaygın inşaat işlerinin statü farklılığı kaldırıldığında ve tüm inşaat işlerine aynı dağıtım anahtarı kullanılarak giderler dağıtıldığında sorunlar giderilmiş olacaktır. Bunun sonucunda yıllara yaygın inşaat işlerine yüklenen ortak giderler her yıl gelirlerden düşülebilecektir.

- Yıllara yaygın inşaat onarım işleriyle ilgili alınan hakedişlerden elde edilen karlar, iş bitimine kadar ortaklara dağıtılamaması tartışma konusu olan bir

sorundu. Bu tür işlerin bitmese dahi, işletmenin dönem kar ve zararına dahil edilmesiyle, karın dağıtılmaması için neden kalmayacaktır. Özellikle sermaye piyasasında hisseleri bulunan inşaat işletmelerinin önemli bir sorunu da giderilmiş olacaktır. Çünkü ortaklara dağıtılan kar miktarı hisse senedi satışlarını etkilemektedir.

- İnşaat taahhüt işlerinin işe başlama ve iş bitim tarihi özellikle YYİÖ İşleri açısından önem arz etmekteydi daha önce açıklandığı gibi işe başlama ve iş bitim tarihi işin yıllara yaygın olup olmadığını belirlemektedir. YYİÖ İşleri uygulaması kaldırıldığında işe başlama ve bitiş tarihi önemini yitirecektir. Sadece inşaat taahhüt sözleşmelerinde bir güvenlik önlemi olarak yer alacaktır.
- Taşeronlara yaptırılan işlerin yıllara yaygın olması ve bunların vergilemesi bir sorundu. Bu sorun YYİÖ İşleri uygulaması kaldırıldığında olmayacaktır. Her ikisinin yaptığı işte imalat niteliği taşıdığı için iki işletmede imalat muhasebesiyle işlem yapacak ve normal vergileme sistemine tabi olacaklardır.
- Kur farkları ve faiz gelirleriyle ilgili sorunlar sistem değişse de değişmese de aynı şekilde çözümlenebilir. Kredi kullanmak, dövizle iş yapmak, alınan hakedişleri istediği şekilde değerlendirmek işletmenin subjektif kararlarıdır. Bu kararlar sonucu elde edilen kar ya da zarar işletmenin genel politikasıyla ilgilidir ve konuyla ilgili genel gelir ya da gider hesaplarına kayıt edilir. Aynı işle ilgili maliyet hesaplarına kayıt edilemezler.
- YYİÖİ ile ilgili enflasyon düzeltmeleri bilindiği gibi kar zarar hesaplamalarında dikkate alınmamakta ve gelir tablosuna yansıtılmamaktadır. Bu durum uygulamanın kaldırılmasıyla çözümlenecektir. Çünkü bitmeyen işlerde dönem sonunda işlem yapıp vergileneceği için, enflasyon düzeltmeleri de kar zarar hesaplamasında dikkate alınabilecektir.

3. 4. Diğer Ülkelerde Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Yönelik Uygulamalar

Uluslararası Muhasebe Standartları muhasebede dönemsellik ilkesini destekleyen uygulamaları desteklemekle beraber, dönemsellikten sapmaya yol açan uygulamaları da önermiştir.

Fransa’da birden fazla yıla sirayet eden inşaatlarda yılsonu değerlemesi maliyet bedeli üzerinden yapılır. Devam eden işlerin maliyet bedeli ile değerlemesinde; yalnızca kullanılan malzeme bedeli, iş gücü ve şantiye giderleri değil, şantiyede sağlamış madde ve malzemelerin bedeli, henüz kullanılmamış ve genel idare giderlerinin ve amortismanların da belli bir payı göz önünde tutulur (Kızılot,1987: 770).

Devam eden işler için herhangi bir yıllık beyanname verme zorunluluğu yoktur. Devam eden işlerin maliyet bedeli ile değerlemesi ile, işletme hesabına fiilen yapılan giderler bu hesabın alacağına maliyet bedeli ile yazılarak bir denge sağlanmaktadır.

İngiltere’ de inşaat işlerinin vergilemesiyle ilgili özel hükümler yoktur. İnşaat kazançları, ticari kazançlara uygulanan normal hükümlere göre vergilenir.

“Birden fazla yıllara yaygın inşaat işiyle uğraşanlar, her yıl beyanname vermek ve o yılın sonuna değin elde etmiş buldukları geliri beyan edip vergisini ödemek zorundadırlar. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle kurumlar uğraşır. Bu işlerin kurumlar tarafından yapılması ortaya Türkiye’de ki gibi artan oranlılıktan ileri gelen vergi sorununu da ortaya çıkmasına engel teşkil eder. Kurumlar sabit oranlı tarife üzerinden vergilendirilirler, dolayısıyla kurumun inşaat kazancı üzerinden ödeyeceği vergi miktarı değişmeyeceğinden, karın işin devam ettiği yıllara dağıtılması ve vergilendirilmesi yönünden özel hükümlere bugüne değin gereksinim duyulmamıştır.” (Kızılot, 1987:771).

İngiltere ‘de, inşaat onarım işleri kazancı, ticari kazançlara uygulanan normal hükümlere göre vergilendirilir. Bu nedenle, ayrı bir yapı muhasebesi hesap planı geliştirilmemiştir.

Görüldüğü gibi gelişmiş olduğu kabul edilen birçok ülkede inşaat işleri diğer imalat işleri gibi aynı statüde tutulmaktadır. Farklı hesap planları kullanılmamaktadır. Bu durum bu tez çalışmasının sonunda sunulan önerileri desteklemektedir. İnşaat işleri bir bütündür, imalat işleridir. Bu işlere yönelik ayrı hesap kodları, muhasebe vergi sistemi uygulaması gerekmemektedir.

3.5. YYİO İşleri Kavramının Kaldırılabilirliğine Karşı Olan Görüşlerin Değerlendirilmesi

Bu tez çalışması için yapılan kaynak incelemesinde gerek yazılan kitaplarda, gerekse makalelerde yukarıda sıralanan sorunlara ayrı ayrı değinilmiş ve bugünkü uygulama çerçevesinde çözümler aranmıştır. Bu sorunların her sistem de oluşa bileceği ve bu sorularla yıllara yaygın inşaat uygulamasının kaldırılamayacağı yönündeki görüşleri şöyle sınıflandırabiliriz.

Tablo 7: Kaldırılabilirliğe karşı görüşlerin sınıflandırılması

1. Grup Görüşlerin Birleştiği Noktalar	2. Gurup Görüşlerin Birleştiği Noktalar
Bu guruptaki görüşler, YYİO İşlerini düzenleyen kanun maddelerinin hükümlerine dayanarak üretiliyor. Değişiklik yapılabileceği göz ardı ediliyor.	Bu guruptaki görüşler, iş bitirilmeden doğru maliyetlerin hesaplanamayacağı tezini savunuyor. Ülkemizde enflasyon rakamlarının düşürüldüğü ve inşaat sektörünün kullandığı yeni maliyet hesaplama yöntemleri ve modern iş planlama programları dikkate alınmıyor.

Karşı olan görüşlerin sahibi olan uzman ve araştırmacılar, kanun maddelerinin yazdığı doğrultuda görüş üretmektedirler. Bu görüşlerin arka planında her şeyin kanunlarla yönlendirilmesi gerektiğine dair inanç vardır. Oysa kanunlar toplumsal yaşamı düzenlemek ve kolaylaştırmak için konulmuştur. Şartların değişmesiyle, sosyal, ekonomik ve kültürel gelişimlerle kanunlar da değiştirilmiştir. Kaldırılabilirliğe “kanunlar böyle emrediyor.” (Yılmaz,2005) görüşüyle karşı çıkmak doğru bir anlayış değildir.

“İnşaat işleri maliyetlerinin her dönemin geliri ile karşılaştırılması uygulama da hatalı sonuçlar vermektedir. Maliyetler her dönem sonucunu yansıtmaz. Dönem kar zararının devir edilmesi ilk yıllarda büyük olasılıkla zarar sonucunu verecektir. Bu durumda inşaat tamamlanana kadar inşaat işletmesi zarar edecektir. Gelir teslimde tahakkuk edecektir ve işletme karlı duruma geçecektir.” (Unutkan, 19??) .

Bu görüş, yıllara yaygın inşaat işlerinin normal sistemle vergilendirilmeyeceğini savunmaktadır. Fakat gelirler hakedişlerle birlikte sağlanmaktadır. Firmaların günümüzde aldığı hakedişler çoğunlukla bir ay veya en geç iki ay içinde

alınmaktadır. Hakediş raporlarında firmalar çoğunlukla yaptıkları giderlerin tümüne yakın beyan etmeye çalışmaktadırlar. Belki ilk aylarda zarar görülebilir fakat bu da önerilen sistemle yapılan maliyetler stoklanırsa zarar görülmeyecektir.

İş bitirilmeden maliyetlerin doğru hesaplanmasında inşaat mühendisleri ile yapılan mülakatlarda sorun yaşanmayacağı verilerine ulaşılmıştır. Burada önemli olan hakediş raporlarının kapsamının değiştirilip yapılan maliyetlerin ayrıntıyla yer alması ve bu raporların kesilen faturalar ile mali müşavire beyan edilmesi muhasebe işlemini kolaylaştıracaktır.

3. 6. Türkiye Muhasebe Standartları 11.Madde (İnşaat Sözleşmeleri)

1.1.2002 Tarihinde TMUDESK yayınladığı muhasebe standartlarının 18. maddesi “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri” standardı idi. Bu Standart YYİÖİ yönelik sözleşmelerinde gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasını açıklamaktadır.

Bu standartta maliyet hesaplama yöntemi olarak kısmen tamamlama yöntemi ve tamamen tamamlanma yöntemi ile hesaplanabileceğini belirtmekte ve bu tercihin işletmelere bırakılmasını öngörmektedir. Mali tablolarda maliyetlerin ve gelirlerin yer alması da kullanılan yöntemle göre değişmekteydi. Fakat Vergi kanunları gereğince işletmelerin kısmen tamamlanma yöntemini kullanmaları imkansızdı. Daha önceleri tercih hakkı yöntemi vergi yasalarında yer almış, karışıklığa yol açtığı gerekçesiyle kaldırılmıştı.

Bu çalışmaya yönelik araştırmalara 2005 yılı başlarında başlanmış ve bu tarihe kadar ulaşılan verilerin değerlendirilmesiyle YYİÖİ kavramının kaldırılabilirliği sonucuna ulaşılmıştı. TMSK 31.12.2005 tarihinden geçerli olmak üzere yeni TMS'ları yayınlamıştır. Bu standartların 11 maddesi inşaat sözleşmelerine yöneliktir. Bu çalışma için incelediğimiz uluslar arası standartla aynı madde numarasını taşımakta ve aynı içeriğe sahip bulunmaktadır.

Bu standartta “yıllara yaygınlık” kavramı yer almamaktadır. Tüm inşaat onarım işleri aynı statüde değerlendirilmekte bitmeyen işlere ait gelir ve giderinde tamamlanma yüzdesi yöntemiyle finansal tablolarda yer almasını öngörmektedir. Toplam sözleşme

maliyetlerinin geliri aşması durumunda ise beklenen zarar doğrudan gider olarak yazılacaktır. Sözleşmenin başlangıç aşamasında sözleşmenin sonucu kesin olarak belli değilse, sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kayıt edilir. Sözleşme sonucu kesin olarak bilinmediğinden kar tahakkuk ettirilmez. Kısacası bir işletme bilanço gününde Devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdaki bilgileri açıklamak zorundadır:

1. Bilanço tarihine kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan karların (kayıt edilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı
2. Alınan avansların tutarı
3. Hakedişler üzerinden teminat olarak tutulan tutar
4. Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı
5. Dönem içinde kayıt edilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler ve
6. Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler (TMS,2006).

Yayınlanan standart YYİÖİ kavramının kaldırılmasının mümkün olduğunu göstermektedir. Burada yapılması gereken vergi kanunlarının da bu standartla uyumlu hale gelmesidir. GVK 42, 43,44 v.b. maddelere ihtiyaç kalmamaktadır. Bu maddeler ve YYİÖİ uygulamasını içeren diğer maddelerde değiştirilmelidir.

Bu standart YYİÖİ uygulamasının hizmet işleri statüsünde olduğu teziyle düzenlenmiştir. Oysa hizmet işleri sınıflamasından çıkarılarak imalat işleri sınıflamasına alınırsa, uygulanan kısmen tamamlama yöntemi kolayca uygulanabilecektir. Alınan sonuçlarda daha kesin olacaktır. Finansal tablolarda özellikle bedeli alınmamış maliyetler stok olarak gösterilebilecektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye açısından inşaat sektörü önemli bir sektördür. Bu sektör muhasebe ve vergi açısından incelendiğinde önemli sorunlar içerdiği görülmektedir. Bu sorunların önemli bir kısmı da YYİÖİ uygulamasından kaynaklandığı araştırmalar sonucu belirlenmiştir. Bu tez çalışmasında bu uygulamanın yarattığı sorunlar incelenmiş ve gerek muhteviyatının gerekse uygulama biçiminin hatalı olduğu sonucuna varılmıştır. Sorunlar içeren bu uygulama kaldırılabilir. Kaldırıldığında ise şu sonuçlara ulaşılır:

1. YYİÖ İşleri uygulama kapsamında hizmet işleri statüsünde görülmekte ve bu işler gibi muhasebe sistemine tabi tutulmaktadır. Fakat hizmet işlerinin kapsamı ve özellikleri incelendiğinde, bu tür inşaat işlerinin hizmet işi olmadığı görülmektedir. Bu doğrultuda da YYİÖ İşlerinin maliyetlerinin “740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı”nda izlenmesi doğru değildir. Hizmet işlerinin sonucunda yarar ve fayda vardır. Bu yarar ve fayda üretildiği anda olmakta ve süregelen bir faydayı içermemektedir. Oysa YYİÖİ sonucuna gözle görülen, incelenebilen, uzun yıllar faydalanıla bilinen ürünler ortaya çıkmaktadır. YYİÖİ hizmet işleri statüsünde değildir. YYİÖİ kavramının uygulama kapsamında olan onarım işlerinin hizmet işi kapsamından çıkarılıp, imalat işi olması tartışma nedeni olabilir. Buna da şöyle cevap verilebilir. Evimizde su tesisatımız bozulduğunda tesisatçı çağırır ve tamir ettiririz. Bu iş hizmet işidir. Çünkü bize kullanım kolaylığı sağlamıştır ve bu bir faydadır. Fakat bir sitenin dış cepheleri yeniletildiğinde bu iş inşaat taahhüt işidir, yıllara yaygın özellikte taşıyabilir. Fakat hizmet işi değildir. Bu yenileme sonucunda her daire sahibi bu iş için 1.000 YTL yatırım yapmış, fakat sonucunda dairelerinin satış fiyatı 5.000 YTL artmış olabilir. Bu işlerin sonucunda maddi bir değer söz konusudur. Oysa hizmet işleri sonucu hiçbir şeydir. İnşaatlara yönelik onarım işlerine başlanmadan, belli bir tasarım ve proje yapılır. Yıllara yaygın onarım işleri de hizmet işi değildir.

2. İmalat işlerinin özelliklerini incelediğimizde bu tür işlerin her zaman hammadde kullanılarak bir ürün meydana getirmek anlamı taşımadığı bilinmektedir. Metal türü elementleri kullanarak vida üreten işletme imalat yapmaktadır. Bunun

yanında bu vidaları ve çeşitli elektronik parçaları monte ederek televizyon üreten işletme de imalat yapmaktadır. Bu tür ürünler satılabilecek düşüncesiyle üretilebileceği gibi, sipariş üzerine de üretilebilir. YYİÖİ de sipariş üzerine yapılan üretim özellikleri taşımaktadır. Sipariş sözleşmeleri ile inşaat taahhüt işleri alınır, tamamlanır ve işi sipariş verene teslim edilir. Sipariş işlerinde her türlü imalatta müşterinin isteği söz konusudur. Çarşaf nevresim üreten bir firmaya, bir otel 1000 adet nevresim sipariş ettiğinde bu nevresimlerin boyutlarını, renklerini, üzerine yazılacak amblemleri kendisi belirler. Bunlar işin büyüklüğüne göre sözleşmelerle de belirlenir. İnşaat taahhüt işlerinde müşteri taleplerini belirleyen taahhüt sözleşmeleri yapılır. Bu sözleşmeler inşaat taahhüt işinin imalat işi olmadığını göstermez. YYİÖ İşleri imalat işleri statüsündedir.

3.YYİÖ İşleri imalat işleri sayıldığında öncelikle muhasebenin dönemsellik ilkesinin ihlali önlenmiş olacaktır. Çünkü bu tür işler imalat işi sayıldığında, imalat işlerine uygulanan muhasebe sistemi uygulanacak ve yıllara yaygın nitelik taşısa da, her dönem sonunda maliyet hesaplaması yapılabilecek ve dönem sonu işlemlerine dahil edilecektir. Yapılıp bedeli alınamayan maliyet unsurları stoklanabilecektir. 170, 740, 350 gibi ayrıcalıklı hesapların kullanılmasına gerek kalmayacaktır. Bitmeyen işlere yönelik maliyetlerin hesaplanmasında kısmen tamamlama yöntemi yetkililere kolaylık sağlayacaktır. İnşaat işletmeleri özel inşaat işleri, yıllara yaygın inşaat onarım işleri, aylara yaygın onarım işlerine aynı muhasebe sistemini kullanacakları için işleri kolaylaşacaktır.

4.YYİÖİ vergi açısından da sorunlar içermektedir. Bu işlere yönelik karlar iş bitimine kadar yıl sonu vergilendirilmesine dahil edilmemektedir. Bunun yanında bu işlere yönelik alınan hakedişlerden stopaj kesintisi yapılmaktadır. Bu durum tartışmalara neden olmuştur. İnşaat taahhüt işlerinin imalat işi sayılıp her yılsonunda iş bitmese de maliyet hesaplanıp vergilendirilmesi ile vergi ile ilgili sorunlar giderilecektir. Bu konudaki itirazlar kanun maddelerinin emrettikleri üzerine olmaktadır. Fakat kanun maddeleri toplumsal yaşamın kolaylaştırılması ve düzenlemesi için konularlar. Aksaklıklar olduğunda ise değiştirilmesi kaçınılmazdır. Zaten YYİÖİ uygulaması sorunlar içerdiği için konulduğu tarihten itibaren çok kez değişikliğe uğramıştır. Özellikle yapılan itirazlar GVK'

un 42, 43, 44. maddeleri ile aynı kanunun 120. maddesini değiştirmeyi gerektirmektedir. YYİÖİ uygulaması kaldırıldığında vergileme sorunları giderilecektir.

5. Tezin ikinci bölümünde YYİÖ İşlerinin yol açtığı sorunlara değinilmiştir. Uygulamanın kalkması ile sorunların önemli kısmı giderilmiş olacaktır. YYİÖ uygulaması değiştirildiğinde bu tezde tartışma nedeni olan ve 2.bölümde açıklanan birçok sorun ortadan kalkacaktır

6. Bu uygulamanın kaldırılıp önerilen sistemin başarılı olabilmesi için belirsizlik ortamının oluşmaması gerekmektedir. Enflasyon rakamlarının düşürüldüğü, ekonominin düzene sokulmaya çalışıldığı günümüzde, ekonomik belirsizlik ortamında kullanılan yöntem olan YYİÖİ uygulamasının da kaldırılması gerekmektedir. Avrupa Birliğine girmek adına önemli girişimlerde bulunan ülkemiz, bu uygulamadan da kurtulmak zorundadır. Dünyanın gelişmiş birçok ülkesinde değil YYİÖİ uygulaması, ayrı bir inşaat muhasebesi bile kullanılmamaktadır. YYİÖİ sistemi kaldırıldığında gelişmiş birçok ülkede uygulanan sistemle bütünlük sağlanacaktır.

7. Tez çalışmasıyla ilgili veriler toplanıp, sonuçlara yaklaşıldığında TMSK' u yeni muhasebe standartlarını yayınlamıştır. Bu standartların 11. maddesi inşaat sözleşmelerini içermektedir. Uluslararası standartlarla aynı özellikleri taşımaktadır. Bu standartta YYİÖİ kavramından söz edilmemektedir. Ayrıca aynı standart bu işlerin muhasebeleştirilmesini açıklarken, bitmeyen işlerinde dönem sonu işlemlerine dahil edilip finansal tablolarda yer almasını uygun görmektedir. Bunun başarılması içinde kısmen tamamlama yüzdesi yönteminin inşaat maliyetleri hesaplanırken kullanılacak tek yöntem olduğu belirtilmektedir. Bu da araştırmalar boyunca iddia ettiğimiz görüşleri desteklemektedir. Fakat muhasebe standartlarında belirtilen kuralların muhasebe vergi sisteminde uygulanması ülkemizde kolay olmamaktadır. Önceden kullanılan muhasebe standartlarının 18. maddesi YYİÖ İşlerine ait sözleşmelere ayrılmıştı. Burada maliyet hesaplarırken tamamlama yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yönteminden birini kullanmak işletmelerin tercihine bırakılmıştı. Fakat vergi kanunlarımızda

bu durum uzun süre kullanılmadı ve tamamlanma yöntemi tek yöntem olarak kullanılmaya devam etti. Muhasebe Standartlarında belirtilenler uygulamaya yansıtılmamıştır.

8. Araştırma sonuçlarına göre, şimdi yapılması gerekenler 11 no.lu standartta belirtilenlerin muhasebe ve vergi uygulamalarına yansıtılması gerekmektedir. Son standartta da inşaat sözleşmeleri hizmet sözleşmesi niteliğinde sayılmaktadır. Böyle düşünüldüğünde yöntemin standarda göre kullanılması kolay olmayacaktır. Bu sözleşmelerin bir imalat sipariş sözleşmesi olduğu kabul edilirse uygulama kolaylaşacak ve birçok sorun çözümlenecektir.

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri uygulaması, Türk muhasebe ve vergi sistemi açısından özellikli ve sorunlar içiren konuydu.

---Yıllara yaygın inşaat kaldırılabilir mi?

---YYİÖİ uygulaması kaldırılırsa nasıl bir uygulama yapılabilir?

---YYİÖİ uygulaması kaldırılamazsa sorunlara nasıl çözümler getirilebilir?

Araştırma sorularımızdı. Araştırma sonunda YYİÖİ uygulamasının kaldırılabilceğine yönelik veriler elde edilmiş ve yukarıda ki sonuçlara ulaşılmıştır. Yayınlanan TMS'ın 11.maddesi de bu sonuçları desteklemektedir. Bu tez çalışması yurt dışı inşaat onarım işlerini içermemektedir. Bundan sonra yapılacak araştırmalar yapılacak değişikliklerin yurt dışı yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine etkisi üzerine olabilir. Çünkü şimdiki YYİÖİ uygulaması gerek uluslararası muhasebe standartları, gerekse gelişmiş ülkelerin inşaat işlerine uyguladığı sistemle çelişmektedir. TMS uygun hale getirilmiş fakat uygulama da gerekli değişiklikler yapılmamıştır. Standartlar uygulamalara gerektiği gibi yansıtılmamaktadır.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Nalan (1993). *Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri Yapan Firmalarda Yeni Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Kullanılmasında Özellik Gösteren Hesaplar* Yaklaşım Dergisi,(www.yaklasim.com kullanım hakkı)

AKGÜÇ, Öztin (1987). *Müteahhit Firmaların Analizi Ve Kredilendirilmesi*, No 139, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Ankara.

AKSÜT, Ömer (2001). *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Muhasebe Ve Vergilendirilme İle Karşılaşılan Sorunlar*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

AYDIN, Ahmet (2002). *Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Sorunların İncelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

AKYOL, M. Emin (2001). *İnşaat Ve Onarma İşlerinden Doğan Zararın Geçici Vergi Karşısındaki Durumu*, Yaklaşım Dergisi Mayıs Sayısı, www.yaklasim.com.tr.

BEŞE, Tayfun (1999). *Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farkı Ve Faizlerin Vergilendirme Dönemi*, Yaklaşım Dergisi Sayı 79.

BIYIK, Recep (1999). *İnşaat Ve Onarım İşlerinde Elde Edilen Kazançlarda Vergileme*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 233.

COWELL, Donald (1984). *The Marketing of Services*, (London, Wiliam Heinamann Ltd.)

ÇANKAYA, İslam (2003). *İnşaat Muhasebesi*, 1. Baskı, Yazarın Kendi Yayınları, Ankara.

DURAK, Adem (2003). *Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarma İşlerinde Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönemde Geçici Vergi Matrahından Düşülemez*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 249.

EROL, Can (1993). *Yıllara Yaygın İnşaatlarda, Kesilen Vergilerin İadesi*, Yaklaşım Dergisi Sayı 9.

EYÜPGİLLER, Saygın (1998). *Yabancı Kaynak Gider Kısıtlaması Uygulamasında Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri İle Uğraşan Mükelleflerin Durumları*, Yaklaşım Dergisi Sayı 194.

GEDİK, Birgül (1998). *Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergileme Ve Özellik Arz Eden Durumlar*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 197.

GEDİKLİ, Bülent (1996). *Kısım Kısım Yapılan İnşaat Ve Onarım İşlerinin Vergiyi Doğuran Olay Açısından KDV Karşısındaki Durumu*, Vergi Dünyası CD.(Dergi Sayı 174)

GRÖNROOS, Christion (1990). *Strategic Management and Marketing In The Service Sector*, Chartwell- Bratt Publising, 1984.

İÇÖZ, Orhan (2005). *Hizmet Pazarlaması*, 1. baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.

İL, İlhan (1996). *Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farklarının Ve Faizlerinin Vergileme Dönemi*, Yaklaşım Dergisi Sayı 47.

KARAHASANOĞLU, Şükrü (1998). *İNşaat Sektörünün Finansal Sorunları*, Yaklaşım Dergisi Temmuz Sayısı,(Yaklaşım com.tr).

KAYRAK, Metin (1999). *YYİO İşleri ile Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri* Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 220, Vergi Dünyası CD.

- KESKİN, Mustafa (1998). *İnşaat Muhasebesi Ve İnşaat Muhasebesinin Tekdüzen Hesap Planına Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- KIZILOT, Şükrü (1987). *İnşaat Muhasebesi*, 4. Basım, Savaş Yayınları, Ankara
- KIZILOT, Şükrü (1993). *Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi*, Yaklaşım Dergisi, Sayı 9.
- KIZILOT, Şükrü (1997). *Yıllara Yaygın İnşaatlarda Kur Farkı Gelirleri*, Yaklaşım Dergisi, Sayı 5.
- KOTLER, Philip (1997). *Marketing Management: Analysis, Planing, İmplementation and Control*, 9.B (NewJarsey: Prentice Hall İnternational, inc,1997)
- MAÇ, Mehmet (1999). *Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi Etkisi*, Dünya Gazetesi, 19.05.1999.
- MAÇ, Mehmet, (2000). *GVK'un 42. Maddesi Açısından İnşaat İbaresinin Kapsamı*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 226. Vergi Dünyası CD.
- OKTAR, Suat Cumhuri (1998). *Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde %5 Stopaj Olayı Ve Değerlendirilmesi*. Yaklaşım Dergisi, Sayı 5.
- ÖZBAKIR, Ahmet (2002). *Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 256. Vergi Dünyası CD.
- ÖZDEMİR, Nihat (1998). *İnşaat Sektörünün Türkiye Ekonomisindeki Yeri*, Yaklaşım Dergisi Temmuz Sayısı, Yaklasim. Com.tr
- ÖZTÜRK, Sevgi Ayşe (2003). *Hizmet Pazarlaması*, 4.Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa.

- PANCARCI A. Ve Öcal, M:Emin (2005). *Yapı İşletmesi Ve Mal Oluş Hesapları*, 8. Baskı, Birsan Yayınevi, İstanbul.
- PAZARÇEVİREN, Selim Y. (2003). *Maliyet Muhasebesi Ders Notları*, 1.Baskı, Sakarya Kitapevi, Sakarya.
- SAYARI, Mehmet (1998). *İnşaat Taahhüt Kazançlarına İlişkin Farklı Bir Yaklaşım*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 197. Vergi Dünyası CD.
- SEZGİ, Önder (1997). *İstihkakı Döviz Cinsinden Düzenlenen İnşaat Onarım İşlerinde Kur Farklarının KDV. Karşısındaki Durumu*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 194.
- SEKİZKARDEŞLER, Hüsamettin (2000). *Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Yapılan tevkif atın İadesi Ve Yeminli Mali Müşavir Raporu İle Alnabilmesi*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 231, Vergi Dünyası CD.
- ŞAH, Mehmet (2003). *Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkif atı*, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ŞENLİK, Mehmet (20005). *İnşaat Muhasebesi*, 1. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- ŞEKER, Sakıp (1999). *İnşaat Ve Onarma İşlerinde Özellik Arz eden Geçici Vergi Uygulamaları*, Yaklaşım Dergisi Mayıs Sayısı, Yaklasim.com .tr.
- TMS (2006). *Türk Muhasebe Standartları*, 1.Baskı, TMSK Yayınları, Ankara.
- TUĞLU, Ali (2000). *Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama Ve İşin Bitim Tarihi*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 229.
- TURUT, Şenol (1999). *Yıllara Sari İnşaat Ve onarma İşlerinde Geçici Vergi*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 215, Vergi Dünyası CD.

- TURUT, Şenol, Sağlam Erdoğan (1997). *Yıllara Sari İnşaat Onarım İşleri Ve Muhasebeleştirilmesi*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 189, Vergi Dünyası CD.
- TÜRMOB, (2000). *İnşaat Ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları*, Eğitim Semineri Notları, TÜRMOB Yayınları.
- UNUTKAN Özcan (19??). *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyetlerin Dönem Sonu İşlemleri*, [http:// www. ismmo. Org.tr/docs/maliçözüm/29/](http://www.ismmo.Org.tr/docs/maliçözüm/29/) 1.12.2005.
- USUL, Hayrettin (2003). *İnşaat Muhasebesi*, 1. Baskı, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, Isparta.
- YILMAZ, Ayhan (2003). *Vergi Denetimi*, 1. Baskı, VDD Eğitim Yayınları, Ankara.
- YILMAZ, Kazım (2005). *İnşaat Muhasebesi*, 1. Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara.
- YÜKÇÜ, Süleyman (2001). *Hizmet Üretiminde Yarı Ve Tam Üretilmiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi*, Yaklaşım Dergisi Temmuz Sayısı)

EKLER

EK- 1: HESAP PLANI

1-DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100 KASA

- 100.01 MERKEZ KASA
- 100.02 A ŞANTİYESİ
- 100.03 B ŞANTİYESİ
- 100.05 DÖVİZ KASASI

101 ALINAN ÇEKLER

- 101 01 TÜRK LİRASI ÇEKLER
 - 101 01 01 OCAK 200...
 - 101 01 02 ŞUBAT 200...
- 101 02 YABANCI PARALI ÇEKLER
 - 101 02 01 OCAK 200...
 - 101 02 02 ŞUBAT 200...

102 BANKALAR

- 102 01 TİCARİ MEVDUAT HESAPLARI
 - 102 01 01 ZİRAAT BANKASI NOLU HESAP
 - 102 01 02 FİNANSBANK NOLU HESAP
 - 102 01 03 ŞEKERBANK NOLU HESAP
- 102 02 DÖVİZ TEVDİAT HESAPLARI
 - 102 02 01 ZİRAAT BANKASI
 - 102 02 01 01 ZİRAAT BANKASI EURO HESABI
 - 102 02 01 02 ZİRAAT BANKASI DOLAR HESABI
 - 102 02 02 FİNANSBANK
 - 102 02 02 01 FİNANSBANK EURO HESABI
 - 102 02 02 02 FİNANSBANK DOLAR HESABI
- 102 03 VADELİ MEVDUAT HESABI
 - 102 03 01 ZİRAAT BANKASI NOLU HESAP
 - 102 03 02 FİNANSBANK NOLU HESAP

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ

- 103 01 ZİRAAT BANKASI ÇEKLERİ
 - 103 01 01 OCAK 200... VADELİ ÇEKLER
 - 103 01 02 ŞUBAT 200... VADELİ ÇEKLER
- 103 02 FİNANSBANK ÇEKLERİ
 - 103 02 01 OCAK 200... VADELİ ÇEKLER

103 02 02 ŞUBAT 200... VADELİ ÇEKLER

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

- 108 01 DAMGA PULLARI
- 108 02 VADESİ GELMİŞ KUPONLAR
- 108 03 DİĞER HAZIR DEĞERLER

11 MENKUL KIYMETLER

110 HİSSE SENETLERİ

- 110 01 BORSADA İŞLEM GÖREN HİSSE SENETLERİ
- 110 02 BORSADA İŞLEM GÖRMEYEN HİSSE SENETLERİ

111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLAR

- 111 01 TAHVİLLER
- 111 02 BONOLAR

112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLAR

- 112 10 PORTFÖYDEKİ KAMU KESİMİ TAH. VE SENETLERİ
- 112 10 01 DEVLET TAHVİLLERİ
- 112 10 02 HAZİNE BONOLARI

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

119 MENKUL KIYMETLER DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI

- 119 01 HİSSE SENETLERİ
- 119 02 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI
- 119 03 KAMU KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI

12 TİCARİ ALACAKLAR

120 ALICILAR

121 ALACAK SENETLER

- 121 01 PORTFÖYDEKİ SENETLER
 - 121 01 01 OCAK ...200
 - 121 01 02 ŞUBAT ...200
- 121 02 TAHSİLDEKİ SENETLER
 - 121 02 01 OCAK ...200
 - 121 02 02 ŞUBAT ...200
- 121 03 TEMİNATTAKİ SENETLER
 - 121 03 01 OCAK ...200
 - 121 03 02 ŞUBAT ...200

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

126 01 VERİLEN DEPOZİTOLAR
126 01 01 ASKİ
126 01 02 TEDAŞ
126 02 VERİLEN TEMİNATLAR
126 02 01 GEÇİCİ TEMİNATLAR
126 02 02 KEŞİN TEMİNATLAR

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
127 01 SİGORTA TAZMİNATI

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI

**13 DİĞER
ALACAKLAR**

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
135 PERSONELDEN ALACAKLAR
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
136 01 SSK'DAN ALACAKLAR
136 02 VERGİ DAİRESİNDEN ALACAKLAR
137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU
138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI

15 STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME
150 01 MERKEZ DEPO
150 01 01 ÇİMENTO
150 01 02 KERESTE
150 01 03 DEMİR
150 02 A İNŞAATI İL MAD. MALZ.
150 02 01 ÇİMENTO
150 02 02 KERESTE
150 02 03 DEMİR
150 03 B İNŞAATI İL MAD. MALZ.
150 03 01 ÇİMENTO
150 03 02 KERESTE
150 03 03 DEMİR

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM
151 01 KONUTLAR
151 01 01 1 NOLU DAİRE

151 01 02 2 NOLU DAİRE
151 02 İŞYERLERİ
YADA
151 01 A İNŞAATI
151 01 01 1 NOLU KONUT
151 01 80 A2 NOLU İŞYERİ

152 MAMULLER

152 01 KONUTLAR
152 01 01 1 NOLU DAİRE
152 01 02 2 NOLU DAİRE
152 02 İŞYERLERİ
152 02 01 1 NOLU İŞYERİ
152 02 02 2 NOLU İŞYERİ
YA DA
152 01 A İNŞAATI
152 01 01 1 NOLU DAİRE
152 01 80 A2 İŞYERİ

153 TİCARİ MALLAR

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ

170 01 A İNŞAATI MALİYETİ
170 01 01 İLK MADDE MALZEME GİDERİ
170 01 01 01 ÇİMENTO
170 01 01 02 DEMİR
170 01 01 03 KUM
170 01 02 YARDIMCI MALZEMELER
170 01 02 01 SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ
170 01 02 02 ELEKTRİK MALZEMESİ
170 01 02 03 BOYA MALZEMESİ
170 01 03 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
170 01 03 01 BRÜT ÜCRET
170 01 03 02 SSK İŞVEREN PAYI
170 01 03 03 İŞSİZLİK SİGORTA PRİMİ
İŞVEREN PAYI
170 01 03 04 KIDEM TAZMİNATI
170 01 03 05 İHBAR TAZMİNATI
170 01 03 06 PERSONEL İAŞE GİDERİ

- 170 01 04 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
 - 170 01 04 01 ELEKTRİK GİDERİ
 - 170 01 04 02 SU GİDERİ
 - 170 01 04 03 TELEFON GİDERİ
 - 170 01 04 04 ARAÇ SİGORTA GİDERİ
 - 170 01 04 05 MÜŐAVİRLİK GİDERİ
 - 170 01 04 06 TAMİR BAKIM YEDEK PARÇA
 - 170 01 04 07 MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ
- 170 01 05 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
 - 170 01 05 01 KİRA GİDERİ
 - 170 01 05 02 BAĞIŞ VE YARDIMLAR
 - 170 01 05 03 TEMSİL AĞIRLAMA GİDERİ
 - 170 01 05 04 ODA AİDATLARI
 - 170 01 05 05 ŐEHİR İÇİ SEYEHAT GİDERİ
 - 170 01 05 06 ŐEHİR DİŐİ SEYAHAT GİDERİ
 - 170 01 05 07 MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ
- 170 01 06 VERĐİ, RESİM VE HARÇ GİDERİ
 - 170 01 06 01 BİNA VE ARAZİ VERĐİLERİ
 - 170 01 06 02 MOTORLU TAŞITLAR VERĐİŐİ
 - 170 01 06 03 DAMGA VERĐİŐİ
 - 170 01 06 04 EĞİTİME KATKI PAYI
 - 170 01 06 05 ÖZEL İŞLEM VERĐİŐİ
 - 170 01 06 06 ÖZEL İLETİŐİŐİM VERĐİŐİ
 - 170 01 06 07 HARÇLAR
- 170 01 07 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
 - 170 01 07 01 BİNALAR AMORTİSMANI
 - 170 01 07 02 MAKİNE, TESİSAT, CİHAZ AMORTİSMANI
 - 170 01 07 03 TAŞITLAR AMORTİSMANI
 - 170 01 07 04 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
 - 170 01 07 05 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR AMORTİSMAN
- 170 01 08 FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 170 01 08 01 KREDİ FAİZLERİ
 - 170 01 08 02 FİNANSAL KİRALAMA GİDERİ
 - 170 01 08 03 BANKA HAVALA PROVİZYON GİDERLERİ
 - 170 01 08 04 TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYON GİDERLERİ
 - 170 01 08 05 KUR FARKI GİDERİ
- 170 01 09 ORTAK GENEL GİDERLERE KATILMA PAYI
 - 170 01 09 01 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ
 - 170 01 09 03 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
 - 170 01 09 04 FİNANSMAN GİDERLERİ
- 170 02 B İNŞAATI MALİYETİ

171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.

172 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.

173 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.

174 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.

175 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.

176 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.

177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.

178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

179 01 A İNŞAATI TEŞERONLARI

179 02 B İNŞAATI TEŞERONLARI

**18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR
TAHAKKUKLARI**

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLERİ

180 01 TAŞIT SİGORTA GİDERİ

180 01 01 1.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 01 02 2.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 01 03 3.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 01 04 4.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 02 KİRA GİDERİ

180 02 01 1.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 02 02 2.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 02 03 3.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 02 04 4.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 03 ABONELİK GİDERİ

180 03 01 1.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 03 02 2.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 03 03 3.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

180 03 04 4.GEÇİCİ VERGİ GİDERİ

181 GELİR TAHAKKUKLARI

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

191 İNDİRİLECEK KDV
191 01 ÖDENEN KDV

192 DİĞER KDV

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

193 01 HAKEDİŞ GELİR VERGİSİ
193 01 01 A İNŞAATI
193 01 02 B İNŞAATI
193 02 HAKEDİŞ FON PAYI
193 02 01 A İNŞAATI
193 02 02 B İNŞAATI
193 03 FAİZ VE REPO GELİR VERGİSİ VE FON PAYI
193 03 01 FAİZ VE REPO GELİR VERGİSİ
193 03 01 01 ZİRAAT BANKASI
193 03 01 02 FİNANSBANK
193 04 FAİZ REPO FON PAYI
193 04 01 ZİRAAT BANKASI
193 04 02 FİNANSBANK
193 05 YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLER

195 İŞ AVANSLARI

196 PERSONEL AVANSLARI

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI

2-DURAN VARLIKLAR

22 TİCARİ ALACAKLAR

220 ALICILAR

221 ALACAK SENETLERİ

221 01 PORTFÖYDEKİ SENETLER
221 01 01 OCAK 200...
221 01 02 ŞUBAT 200...
221 02 TAHSİLDEKİ SENETLER
221 02 01 OCAK 200...
221 02 02 ŞUBAT 200...
221 03 TEMİNATTAKİ SENETLER
221 03 01 OCAK 200...

221 03 02 ŞUBAT 200...

222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU

226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

226 01 VERİLEN DEPOZİTOLAR

226 02 VERİLEN TEMİNATLAR

229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI

23 DİĞER ALACAKLAR

231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

235 PERSONELDEN ALACAKLAR

236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU

239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER

241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞ. DÜŞ. KARŞ.

242 İŞTİRAKLER

243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHÜTLERİ

244 İŞTİRAKLERE SERMAYE PAY. DEĞ. DÜŞ. KARŞ.

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR

246 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜT.

247 BAĞLI ORTAKLIKLARA SER. PAY. DEĞ. DÜŞ. KR.

248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 ARAZİ VE ARSALAR

251 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ

252 BİNALAR

252 01 İDARE BİNASI

252 01 01 MALİYET DEĞERİ

252 01 02 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI

253 TESİSAT, MAKİNE VE CİHAZLAR

253 01 TESİSLER

253 01 01 MALİYET DEĞERİ

253 01 02 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI

253 02 MAKİNELER

253 02 01 MALİYET DEĞERİ

253 02 02 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI

254 TAŞITLAR

254 01 BİNEK OTOLAR

254 01 01 MALİYET DEĞERİ

254 01 02 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI

254 02 KAMYONETLER

254 02 01 MALİYET DEĞERİ

254 02 02 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI

254 03 KAMYONLAR

254 03 01 MALİYET DEĞERİ

254 03 02 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI

255 DEMİRBAŞLAR

255 01 BÜRO MALZEMELERİ

255 01 01 MALİYET DEĞERİ

255 01 02 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI

255 02 BİLGİSAYARLAR

255 02 01 MALİYET DEĞERİ

255 02 02 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

257 01 ARAZİ VE ARSALAR AMORTİSMANI

257 02 BİNALAR AMORTİSMANI

257 03 MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR AMORTİSMANI

257 04 TAŞITLAR AMORTİSMANI

257 05 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI

- 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR**
258 01 TEŞVİKLİ YATIRIMLAR
258 02 TEŞVİKSİZ YATIRIMLAR
- 259 VERİLEN AVANSLAR**
- 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**
- 260 HAKLAR**
- 261 ŞEREFİYE**
- 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLEME GİDERİ**
- 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERİ**
- 264 ÖZEL MALİYETLER**
264 01 200.. YILI
- 267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**
267 01 BİLGİSAYAR PROGRAMLARI
- 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR**
268 01 BİLGİSAYAR PROGRAMLARI
268 02 ÖZEL MALİYETLER
- 269 VERİLEN AVANSLAR**
- 27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR**
- 271 ARAMA GİDERİ**
- 272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ**
- 277 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR**
- 278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI**
- 279 VERİLEN AVANSLAR**
- 28 GELECEK VARLIKLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**
- 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER**
280 01 TAŞIT SİGORTA GİDERLERİ
280 01 01 2004 YILI GİDERLERİ
280 01 02 2005 YILI GİDERLERİ

280 02 KİRA GİDERLERİ
280 03 ABONELİK GİDERİ

281 GELİR TAHAKKUKLARI

281 01 200.. YILI GELİR TAHAKKUKLARI
281 01 01 REPO GELİR TAHAKKUKLARI
281 01 02 TAHVİL GELİR TAHAKKUKLARI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

291 GELECEK YILLARA İNDİRİLİCEK KDV

292 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

294 ELDEN ÇIK. STOKLAR VE MADDİ DURAN VARL.

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

295 01 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER
295 01 01 A İNŞAATI
295 01 02 B İNŞAATI
295 02 PEŞİN ÖDENEN FONLAR
295 02 01 A İNŞAATI
295 02 02 B İNŞAATI
295 03 YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLER

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

3-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

300 BANKA KREDİLERİ

303 UZUN VD. KREDİ ANAPARA TAK. VE FAİZLER

304 TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLER

305 ÇIKARILMIŞ BONO VE SENETLER

306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI

309 DİĞER MALİ BORÇLAR

32 TİCARİ BORÇLAR

320 BORÇ SENETLERİ

321 BORÇ SENETLERİ

321 01 OCAK 2002

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU

326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

326 01 ALINAN DEPOZİTOLAR

326 02 ALINAN TEMİNATLAR

329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR

33 DİĞER BORÇLAR

331 ORTAKLAR BORÇLAR

332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR

333 BAĞLI ORTAKLARA BORÇLAR

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU

34 ALINAN AVANSLAR

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

340 01 A İNŞAATI AVANSI

340 02 B İNŞAATI AVANSI

349 ALINAN DİĞER AVANSLAR

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BD.

350 01 A İNŞAATI HAKEDİŞİ

350 01 01 2002 YILI HAKEDİŞİ

350 01 02 2003 YILI HAKEDİŞİ

350 02 B İNŞAATI HAKEDİŞİ

350 02 01 2002 YILI HAKEDİŞİ

350 02 02 2003 YILI HAKEDİŞİ

351 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BD.

352 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BD.

353 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BD.

354 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BD.

355 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BD.

356 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BD.

357 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BD.

358 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BD.

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

360 01 ÖDENECEK GEÇİCİ VERGİ

360 02 ÖDENECEK MUHTASAR VERGİLERİ

360 02 01 HAZİRAN 2003

360 02 02 TEMMUZ 2003

360 03 ÖDENECEK FON PAYI

360 03 01 OCAK 2002

360 04 ÖDENECEK DAMGA VERGİSİ

360 05 ÖDENECEK KDV

360 06 ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİ

360 06 01 1.TAKSİT

360 06 02 2.TAKSİT

360 06 03 3.TAKSİT

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

361 01 MERKEZ SSK PRİMLERİ

361 02 A İNŞAATI SSK PRİMLERİ

361 03 B İNŞAATI SSK PRİMLERİ

368 VD. GEÇMİŞ, ERT. VEYA TAK. VERGİ VE DİĞ. YK.

368 01 KURUMLAR VERGİSİ

368 02 SSK PRİMLERİ

368 03 GELİR VERGİSİ

368 04 GEÇİCİ VERGİLER

368 05 MUHTASAR VERGİLERİ

369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KAR.

371 DÖNEM KARI PŞ. ÖDENEN VER. VE DİĞ. YÜK.

372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI

38 AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381 GİDER TAHAKKUKLARI

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391 HESAPLANAN KDV

391 01 SATIŞ KDV

392 DİĞER KDV

393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI

397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

399 DİĞ-ER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

400 BANKA KREDİLERİ

405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

407 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI

409 DİĞER MALİ BORÇLAR

42 TİCARİ BORÇLAR

- 420 SATICILAR**
- 421 BORÇ SENETLERİ**
 - 421 01 OCAK 2004**
 - 421 02 ŞUBAT 2004**
- 422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU**
- 426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR**
- 429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR**
- 43 DİĞER BORÇLAR**
 - 431 ORTAKLARA BORÇLAR**
 - 432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR**
 - 433 BAĞLI ORTAKLARA BORÇLAR**
 - 436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR**
 - 437 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU**
 - 438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAH. BORÇLAR**
- 44 ALINAN AVANSLAR**
 - 449 ALINAN DİĞER AVANSLAR**
- 47 BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI**
 - 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI**
 - 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**
- 48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**
 - 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER**
 - 481 GİDER TAHAKKUKLARI**
- 49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**
 - 492 GEL. YIL. ERTELENEN VEYA TERK. EDİLECEK KDV**

493 TESİSE KATILMA PAYLARI

499 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5-ÖZKAYNAKLAR

50 ÖDENMEMİŞ SERMAYE

500 SERMAYE

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520 HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ

521 HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI

522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

522 01 ARAZİ VE ARSALARY. DEĞER ARTIŞI

522 01 01 2002 YILI

522 02 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ Y.DEĞ.ART.

522 02 01 2002 YILI

522 03 BİNALAR Y. DEĞER ARTIŞI

522 03 01 2002 YILI

522 04 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Y.DEĞ. ARTIŞI

522 04 01 2002 YILI

522 05 TAŞITLAR Y.DEĞER ARTIŞI

522 05 01 2002 YILI

522 06 DEMİRBAŞLAR Y.DEĞER ARTIŞI

522 06 01 2002 YILI

522 07 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR Y.DEĞ. ART.

522 07 01 2002 YILI

523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

524 MALİYET ARTIŞ FONU

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

54 KAR YEDEKLERİ

540 YASAL YEDEKLER

540 01 1.TERTİP YEDEK AKÇE

540 02 2.TERTİP YEDEK AKÇE

- 541 STATÜ YEDEKLERİ**
 - 541 01 200... YILI
 - 541 02 200... YILI
- 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER**
- 548 DİĞER KAR YEDEKLERİ**
- 549 ÖZEL FONLAR**
 - 549 01 YENİLEME FONU
 - 549 01 01 200... YILI
- 57 GEÇMİŞ YIL KARLARI**
 - 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI**
- 58 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI**
 - 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI**
- 59 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI**
 - 590 DÖNEM NET KARI**
 - 591 DÖNEM NET ZARARI**
- 6-GELİR TABLOSU HESAPLARI**
- 60 BRÜT SATIŞLAR**
 - 600 YURT İÇİ SATIŞLAR**
 - 600 01 HAKEDİŞ GELİRİ
 - 600 01 01 A İNŞAATI
 - 600 01 02 B İNŞAATI
 - 601 YURT DIŞI SATIŞLAR**
 - 602 DİĞER GELİRLER**
- 61 SATIŞ İNDİRİMLERİ**
 - 610 SATIŞTAN İADELER**
 - 611 SATIŞ İSKONTOLARI**
 - 612 DİĞER İNDİRİMLER**
- 62 SATIŞLARIN MALİYETİ**

- 620 SATILAN MAMULLER MAALİYETİ**
- 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MAALİYETİ**
- 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ**
622 01 İNŞAAT TAAH. İŞLERİ MALİYETLERİ
622 01 01 A İNŞAATI
622 01 02 B İNŞAATI
- 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ**
- 63 FAALİYET GİDERLERİ**
- 630 ARAŞTIRMAVE GELİŞTİRME GİDERLERİ**
- 631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**
- 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**
- 64 DİĞER FAALİYETLER OLAĞAN GELİR VE KARLAR**
- 640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ**
- 641 BAĞLI, ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ**
- 642 FAİZ GELİRLERİ**
642 01 MEVDUAT FAİZİ
642 02 DEVLET TAHVİLİ FAİZİ
642 03 HAZİNE BONOSU FAİZİ
- 643 KOMİSYON GELİRLERİ**
- 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR**
- 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI**
645 01 REPO GELİRLERİ
645 02 HİSSE SENEDİ SATIŞ KARLARI
- 646 KAMBIYO KARLARI**
646 01 DÖVİZ KASASI
646 02 DÖVİZ HESAPLARI
- 647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ**
- 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR**
649 01 KİRA GELİRLERİ
649 02 YUVARLAMA FARKLARI GELİRİ

65 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZAR.

653 KOMİSYON GİDERLERİ

654 KARŞILIK GİDERLERİ

655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI

656 KAMBIYO ZARARLARI

656 01 DÖVİZ KASASI

656 02 DÖVİZ HESAPLARI

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ

659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR

659 01 YUVARLAMA FARKLARI GİDERİ

66 FİNANSMAN GİDERLERİ

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ

660 01 KUR FARKLARI

660 02 FAİZ GİDERLERİ

661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERİ

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

679 01 DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI

679 02 TAZMİNAT GELİRLERİ

679 03 SİGORTA HASAR BEDELLERİ KARI

679 04 DİĞER OLAĞANDIŞI GEL. VE KARLAR

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI

680 01 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI

681 01 DAVA GİDERLERİ

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

689 01 DURAN VARLIK SATIŞ ZARARLARI

689 02 TAZMİNAT GİDERLERİ

689 03 SİGORTA HASAR BEDELLERİ
689 04 BAĞIŞ VE YARDIMLAR
689 05 ÖDENEN GECİKME ZAMLARI

69 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

7-MALİYET HESAPLARI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710 01 A İNŞAATI

710 01 01 İLK MADDE MALZEME

710 01 01 01 DEMİR

710 01 01 02 ÇİMENTO

710 01 01 03 KUM

710 01 02 YARDIMCI MALZEME

710 01 02 01 SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ

710 01 02 02 ELEKTRİK MALZEMESİ

710 01 02 03 BOYA MALZEMESİ

710 01 03 DİĞER MALZEMELER

710 01 03 01 KIRTASIYE MALZEMESİ

710 01 03 02 AMBALAJ MALZEMESİ

710 01 03 03 TAMİR-BAKIM-YEDEK PARÇA

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS

711 01 A İNŞAATI

711 01 01 İLK MADDE MALZEME

711 01 01 01 DEMİR

711 01 01 02 ÇİMENTO

711 01 01 03 KUM

711 01 02 YARDIMCI MALZEMELER

711 01 02 01 SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ

711 01 02 02 ELEKTRİK MALZEMESİ

711 01 02 03 BOYA MALZEMESİ

711 01 03 DİĞER MALZEMELER

711 01 03 01 KIRTASIYE MALZEMESİ

711 01 03 02 AMBALAJ MALZEMESİ

711 01 03 03 TAMİR-BAKIM-YEDEK PARÇA

712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI

713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 01 A İNŞAATI

720 01 01 İŞÇİ ÜCRET GİDERİ

720 01 01 01 BRÜT ÜCRET

720 01 01 02 SSK İŞVEREN PAYI

720 01 01 03 İŞSİZLİK SİGORTASI İŞVEREN PAYI

721 DİREKT İŞÇİLİK YANSITMA HESABI

721 01 A İNŞAATI

721 01 01 İŞÇİ ÜCRET GİDERİ

721 01 01 01 BRÜT ÜCRET

721 01 01 02 SSK İŞVEREN PAYI

721 01 01 03 İŞSİZLİK SİGORTASI İŞVEREN PAYI

722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI

723 DİREKT İŞÇİLİK ZAMAN FARKLARI

73 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 01 A İNŞAATI

730 01 01 ENDİREKT YARDIMCI MALZEMELER

730 01 01 01 SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ

730 01 01 02 ELEKTRİK MALZEMESİ

730 01 01 03 BOYA MALZEMESİ

730 01 01 04 MARANGOZ MALZEMESİ

730 01 02 DİĞER MALZEMELER

730 01 02 01 KAYNAK MALZEMESİ

730 01 02 02 YALITIM İZALASYON

MALZEMESİ

730 01 02 03 KIRTASIYE MALZEMESİ

730 01 02 04 TAMİR-BAKIM-YEDEK PARÇA

730 01 03 İŞÇİ ÜCRET GİDERİ

730 01 03 01 BRÜT ÜCRETLER

730 01 03 02 SSK İŞVEREN PAYI

730 01 03 03 İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI

730 01 04 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDAVE HİZMETLER

730 01 04 01 ELEKTRİK GİDERİ

- 730 01 04 02 SU GİDERİ
- 730 01 04 03 POSTA GİDERİ
- 730 01 04 04 TELEFON GİDERİ
- 730 01 04 05 TAMİR BAKIM GİDERİ
- 730 01 04 06 MUŞAVİRLİK ÜCRETİ
- 730 01 04 07 SİGORTA GİDERİ
- 730 01 04 08 KİRA GİDERİ
- 730 01 04 09 PERSONEL İAŞE GİDERİ
- 730 01 04 10 HAVALE GİDERİ
- 730 01 05 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
 - 730 01 05 01 DAMGA VERGİSİ
 - 730 01 05 02 MOTORLU TAŞIT VERGİSİ
 - 730 01 05 03 BİNA ARAZİ VERGİLERİ
 - 730 01 05 04 TAPU HARÇLARI
- 730 01 06 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
 - 730 01 06 01 BİNALAR AMORTİSMANI
 - 730 01 06 02 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR AMORTİSMANI
 - 730 01 06 03 TAŞITLAR AMORTİSMANI
 - 730 01 06 04 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
 - 730 01 06 05 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR AMORTİSMANI
- 730 01 07 FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 730 01 07 01 KREDİ FAİZLERİ
 - 730 01 07 02 TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYONLARI

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

731 01 A İNŞAATI

- 731 01 01 ENDİREKT YARDIMCI MALZEMELER
 - 731 01 01 01 SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ
 - 731 01 01 02 ELEKTRİK MALZEMESİ
 - 731 01 01 03 BOYA MALZEMESİ
 - 731 01 01 04 MARANGOZ MALZEMESİ
- 731 01 02 DİĞER MALZEMELER
 - 731 01 02 01 KAYNAK MALZEMESİ
 - 731 01 02 02 YALITIM İZİLASYON MALZEMESİ
 - 731 01 02 03 KIRTASIYE MALZEMESİ
 - 731 01 02 04 TAMİR-BAKIM-YEDEK PARÇA
- 731 01 03 İŞÇİ ÜCRET GİDERİ
 - 731 01 03 01 BRÜT ÜCRETLER
 - 731 01 03 02 SSK İŞVEREN PRİMİ
 - 731 01 03 03 İŞSİZLİK SİGORTASI İŞVEREN PRİMİ
- 731 01 04 DIŞARDAN FAYDA VE HİZMETLER
 - 731 01 04 01 ELEKTRİK GİDERİ
 - 731 01 04 02 SU GİDERİ

731 01 04 03 POSTA GİDERİ
731 01 04 04 TELEFON GİDERİ
731 01 04 05 TAMİR BAKIM GİDERİ
731 01 04 06 MUŞAVİRLİK ÜCRETİ
731 01 04 07 SİGORTA GİDERİ
731 01 04 08 KİRA GİDERİ
731 01 04 09 PERSONEL İAŞE GİDERİ
731 01 04 10 HAVALE GİDERİ
731 01 05 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
731 01 05 01 DAMGAVERGİSİ
731 01 05 02 MOTORLU TAŞIT VERGİSİ
731 01 05 03 BİNA ARAZİ VERGİLERİ
731 01 05 04 TAPU HARÇLARI
731 01 06 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
731 01 06 01 BİNALAR AMORTİSMANI
731 01 06 02 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
AMORTİSMANI
731 01 06 03 TAŞITLAR AMORTİSMANI
731 01 06 04 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
731 01 06 05 MADDİ OLMAYAN DURAN
VARLIKLAR AMORTİSMAN
731 01 07 FİNANSMAN GİDERİ
731 01 07 01 KREDİ FAİZLERİ
731 01 07 02 TEMİNAT MEKTUBU
KOMİSYONLARI

732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI

733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI

734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740 01 A İNŞAATI

740 01 01 İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ

740 01 01 01 ÇİMENTO

740 01 01 02 DEMİR

740 01 01 03 KUM

740 01 02 YARDIMCI MALZEMELER

740 01 02 01 SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ

740 01 02 02 ELEKTRİK MALZEMESİ

740 01 02 03 BOYA MALZEMESİ

740 01 03 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

740 01 03 01 BRÜT ÜCRET

740 01 03 02 SSK İŞ VEREN PAYI

740 01 03 03 İŞSİZLİK SİGORTA PRİMİ
İŞVEREN PAYI
740 01 03 04 KIDEM TAZMİNATI
740 01 03 05 İHBAR TAZMİNATI
740 01 03 06 PERSONEL İAŞE GİDERİ
740 01 04 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE
HİZMETLER
740 01 04 01 ELEKTRİK GİDERİ
740 01 04 02 SU GİDERİ
740 01 04 03 TELEFON GİDERİ
740 01 04 04 ARAÇ SİGORTA GİDERİ
740 01 04 05 DANIŞMANLIK, MUŞAVİRLİK
GİDERİ
740 01 04 06 TAMİR-BAKIM-YEDEK PARÇA
GİDERİ
740 01 04 07 TEMİZLİK HİZMETİ GİDERİ
740 01 05 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
740 01 05 01 KİRA GİDERİ
740 01 05 02 BAĞIŞ VE YARDIMLAR
740 01 05 03 TEMSİL AĞIRLAMA GİDERİ
740 01 05 04 ODA AİDATLAR
740 01 05 05 ŞEHİRİÇİ SEYAHAT GİDERLERİ
740 01 05 06 ŞEHİRDİŞİ SEYAHAT GİDERLERİ
740 01 05 07 MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ
740 01 06 VERGİ, RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
740 01 06 01 BİNA VE ARAZİ VERGİLERİ
740 01 06 02 MOTORLU TAŞIT VERGİSİ
740 01 06 03 DAMGA VERGİSİ
740 01 06 04 EĞİTİME KATKI PAYI
740 01 06 05 ÖZEL İŞLEM VERGİSİ
740 01 06 06 ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ
740 01 06 07 HARÇLAR
740 01 07 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
740 01 07 01 BİNALAR AMORTİSMANI
740 01 07 02 MAKİNE, TESİS CİHAZ
AMORTİSMANI
740 01 07 03 TAŞITLAR AMORTİSMANI
740 01 07 04 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
740 01 07 05 MADDİ OLMAYAN DURAN
VARLIKLAR AMORTİSMANI
740 01 08 FİNANSMAN GİDERLERİ
740 01 08 01 KREDİ FAİZLERİ
740 01 08 02 FİNANSAL KİRALAMA GİDERİ
740 01 08 03 BANKA HAVALE PROVİZYON
GİDERLERİ
740 01 08 04 TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYON
GİDERLERİ

740 01 08 05 KUR FARKI GİDERLERİ
740 01 09 ORTAK GENEL GİDERLERE KATILMA
PAYI
740 01 09 01 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME
GİDERLERİ
740 01 09 02 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
740 01 09 03 FİNANSMAN GİDERLERİ
740 02 B İNŞAATI

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

741 01 A İNŞAATI

741 01 01 İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ
741 01 01 01 ÇİMENTO
741 01 01 02 DEMİR
741 01 01 03 KUM
741 01 02 YARDIMCI MALZEMELER
741 01 02 01 SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ
741 01 02 02 ELEKTRİK MALZEMESİ
741 01 02 03 BOYA MALZEMESİ
741 01 03 İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİ
741 01 03 01 BRÜT ÜCRET
741 01 03 02 SSK İŞVEREN PAYI
741 01 03 03 İŞSİZLİK SİGORTA PRİMİ
İŞVEREN PAYI
741 01 03 04 KIDEM TAZMİNATI
741 01 03 05 İHBAR TAZMİNATI
741 01 05 03 PERSONEL İAŞE GİDERİ
741 01 04 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE
HİZMET
741 01 04 01 ELEKTRİK GİDERİ
741 01 04 02 SU GİDERİ
741 01 04 03 TELEFON GİDERİ
741 01 04 04 ARAÇ SİGORTA GİDERİ
741 01 04 05 MUŞAVİRLİK GİDERİ
741 01 04 06 TAMİR-BAKIM-YEDEK PARÇA
GİDERİ
741 01 04 07 TEMİZLİK HİZMETİ GİDERİ
741 01 05 DİĞER ÇESİTLİ GİDERLER
741 01 05 01 KİRA GİDERİ
741 01 05 02 BAĞIŞ VE YARDIMLAR
741 01 05 03 TEMSİL AĞIRLAMA GİDERİ
741 01 05 04 ODA AİDATLARI
741 01 05 05 SEYAHAT GİDERLERİ
741 01 05 07 MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ
741 01 06 VERGİ, RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
741 01 06 01 BİNAVE ARAZİ VERGİLERİ
741 01 06 02 MOTORLU TAŞIT VERGİSİ

741 01 06 03 DAMGA VERGİSİ
741 01 06 04 EĞİTİME KATKI PAYI
741 01 06 05 ÖZEL İŞLEM VERGİSİ
741 01 06 06 ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ
741 01 06 07 HARÇLAR
741 01 07 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
741 01 07 01 BİNALAR AMORTİSMANI
741 01 07 02 MAKİNE, TESİS, CİHAZ
AMORTİSMANI
741 01 07 03 TAŞITLAR AMORTİSMANI
741 01 07 04 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
741 01 07 05 MADDİ OLAMAYAN DURAN
VARLIKLAR AMORTİSMAN
741 01 08 FİNANSMAN GİDERLERİ
741 01 08 01 KREDİ FAİZLERİ
741 01 08 02 FİNANSAL KİRALAMA GİDERİ
741 01 08 03 BANKA HAVALE PROVİZYON
GİDERLERİ
741 01 08 04 TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYON
GİDERİ
741 01 08 05 KUR FARKI GİDERLERİ
741 01 09 ORTAK GENEL GİDERLERE KATILMA
PAYI
741 01 09 01 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME
GİDERLERİ
741 01 09 02 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM
GİDERİ
741 01 09 03 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
741 01 09 04 FİNANSMAN GİDERLERİ
741 02 B İNŞAATI YANSITMA HESABI

742 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME HESAPLARI

751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME YANSITMA HESABI

752 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FARK HESAPLARI

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. YANS. HS.

762 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. FARK HS.

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

- 770 00 İLK MADDE MALZEME
 - 770 00 01 BİLGİSAYAR SARF MALZEME GİDERLERİ
 - 770 00 02 KIRTASIYE GİDERLERİ
- 770 01 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
 - 770 01 01 BRÜT ÜCRET
 - 770 01 02 SSK İŞ VEREN PAYI
 - 770 01 03 İŞÇİLİK PRİMİ İŞVEREN PAYI
 - 770 01 04 KIDEM TAZMİNATI
 - 770 01 05 İHBAR TAZMİNATI
- 770 02 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
 - 770 02 01 TELEFON GİDERLERİ
 - 770 02 02 ELEKTRİK GİDERLERİ
 - 770 02 03 SU GİDERLERİ
 - 770 02 04 MUŞAVİRLİK GİDERLERİ
 - 770 02 05 TAMİR BAKIM GİDERLERİ
- 770 03 ÇEŞİTLİ GİDERLER
 - 770 03 01 KİRA GİDERLERİ
 - 770 03 02 MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ
 - 770 03 03 SEYAHAT GİDERLERİ
 - 770 03 04 ARAÇ SİGORTA GİDERLERİ
- 770 04 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
 - 770 04 01 DAMGA VERGİSİ
 - 770 04 02 MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
 - 770 04 03 EĞİTİME KATKI PAYI
 - 770 04 04 ÖZEL İŞLEM VERGİSİ
 - 770 04 05 ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ
 - 770 04 06 EMLAK VERGİLERİ
 - 770 04 07 HARÇLAR
- 770 05 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
 - 770 05 01 BİNA AMORTİSMANI
 - 770 05 02 MAKİNE TESİS CİHAZ AMORTİSMANI
 - 770 05 03 TAŞITLAR AMORTİSMANI
 - 770 05 04 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
 - 770 05 05 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARLA AMORTİSMAN

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.

- 771 00 İLK MADDE MALZEME
 - 771 00 01 BİLGİSAYAR SARF MALZEME GİDERLERİ
 - 771 00 02 KIRTASIYE GİDERİ
- 771 01 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
 - 771 01 01 BRÜT ÜCRET
 - 771 01 02 SSK PRİMİ İŞVEREN PAYI
 - 771 01 03 İŞSİZLİK PRİMİ İŞVEREN PAYI
 - 771 01 04 KIDEM TAZMİNATI
 - 771 01 05 İHBAR TAZMİNATI

771 02 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
771 02 01 TELEFON GİDERLERİ
771 02 02 ELEKTRİK GİDERLERİ
771 02 03 SU GİDERLERİ
771 02 04 DANIŞMANLIK VE MUŞAVİRLİK
GİDERLERİ
771 02 05 TAMİR BAKIM GİDERLERİ
771 03 ÇEŞİTLİ GİDERLER
771 03 01 KİRA GİDERLERİ
771 03 02 MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ
771 03 03 SEYAHAT GİDERLERİ
771 03 04 ARAÇ VE SİGORTA GİDERLERİ
771 04 VERĐİ, RESİM VE HARÇLAR
771 04 01 DAMGAVERĐİSİ
771 04 02 MOTORLU TAŞITLAR VERĐİSİ
771 04 03 ÖZEL İŞLEM VERĐİSİ
771 04 04 ÖZEL İLETİŞİM VERĐİSİ
771 04 05 EMLAK VERĐİSİ
771 05 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
771 05 01 BİNA AMORTİSMANI
771 05 02 MAKİNE TESİS CİHAZ AMORTİSMANI
771 05 03 TAŞITLAR AMORTİSMANI
771 05 04 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
771 05 05 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
AMORTİSMAN

772 GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 01 KREDİ FAİZLERİ
780 02 KUR FARKLARI
780 03 VADE FARKLARI

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

782 FİNANSMAN GİDERLERİ PARK HESABI

790 İLK MADDE VE MALZEME HESAPLARI

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER

795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI

797 FİNANSMAN GİDERLERİ

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI

799 ÜRETİM MALİYETİ HESABI

8-SERBEST (YÖNETİM MUHASEBESİ AMAÇLI)

9-NAZIM HESAPLARI

90 TEMİNAT MEKTUPLARI

900 GEÇİCİ TEMİNAT MEKTUPLARINDAN BORÇLULAR

901 GEÇİCİ TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALACAKLILAR

902 KESİN TEMİNAT MEKTUPLARINDAN BORÇLULAR

903 KESİN TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALACAKLILAR

91 CİROLAR, KEFALETLER, GARANTİLER

910 ALINAN YATIRIM İNDİRİMLERİ

911 ALINAN YATIRIM İNDİRİMLERİ KARŞILIĞI

92 TEMİNAT, EMANET VE İPOTEK VERİLEN KIYMETLER

920 YATIRIM İND. KULLANILANLAR

921 YATIRIM İNDİRİMİNDEN KULLANILANLAR

93 TEMİNAT, EMANET VE İPOTEK ALINAN KIYMETLER

94 MATRAH DÜZELTMELERİ

950 KANUNEN KABUL EDİLEMİYEN GİDERLER

950 01 A İŞİ KANUNEN KABULEDİLMİYEN GİDERLER

950 01 01 ÖDENMEYEN SSK PRİMLERİ

950 01 02 KIDEM TAZMİNAT KARŞILIKLARI

950 02 03 DİĞER KKE GİDER KARŞILIKLARI

951 KANUNEN KABUL EDİLEMİYEN GİDERLER KARŞ.

951 01 A İŞİ KANUNEN KABULEDİLMİYEN GİDER KARŞ.
951 01 01 ÖDENMEYEN SSK PRİM KARŞ.
951 01 02 KIDEM TAZMİNAT KARŞILIK
KARŞILIKLARI
951 02 03 DİĞER KKE GİDER KARŞILIKLARI

960 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER

961 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER KARŞILIĞI

EK 3: YILLARA YAYGIN İNŞAATLARA ENFLASYON DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN MEVZUAT

Madde 42 – (2361 sayılı Kanun’un 30. maddesiyle değişen madde) Birden fazla takvim yılına sirayet eden (5035 sayılı Kanun’un 48/4-a maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 02.01.2004; Geçerlilik: 01.01.2004) inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderleri ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği yılın (5228 sayılı Kanun’un 59/3-c maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 31.07.2004) Mart ayının on beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

Madde 43 – Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki gibi dağıtılır:

1. (5024 sayılı Kanun’un 7. maddesinde değişen bent, Yürürlük: 31.07.2004)
Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzelmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
2. (5024 sayılı Kanun’un 7. maddesinde değişen bent, Yürürlük: 01.01.2004)
Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde);
3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

Madde 44 – (2361 sayılı Kanun’un 31. maddesiyle değişen madde) İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabii olan hallerde (5035 sayılı Kanun’un 48. maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 02.01.2004; Geçerlilik: 01.01.2004) geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih olarak kabul edilir.

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

Yıllara yaygın inşaatlara ilişkin enflasyon düzeltmesi Vergi Usul Kanunu maddeleri ve Sirküleri;

“VUK Mükerrer Madde 298 - ...

3- Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

...b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabii varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım hak edişleri, haklar ve şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödemeye veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.).

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap işin bitiminde kar/zarar hesabına intikal ettirilir.

“VUK Mükerrer Madde 25-...

1) Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları işin bitiminde kar/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

“328 sayılı VUK Genel Tebliği;

X. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri

Mükellefler, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerine ilişkin düzeltmeleri, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedeceklerdir.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet istihkak tutarları ile ilgili olarak 31/12/2003 tarihinde oluşa düzeltme farkları için bitiminde mali kar/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

VUK 9 No.lu Sirküler;

2.12. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde de yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hak edişlere ilişkin düzeltmelerin Enflasyon Düzeltme Hesabı yerine Yıllara Sari İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabına kaydedileceği ve bu hesabın için bitiminde kar/zarar hesabına intikal ettirileceği belirtilmiştir. Mezkur Kanun'un geçici 25. maddesi uyarınca mükellefler, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ilgili olarak 31.12.2003 tarihli bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Bu düzeltme, 31.12.2003 tarihi itibari ile hakediş raporlarından istihkak bedellerinin alındığı tarihlerin tespit edilmesi ve bunlara ilişkin düzeltmenin bu tarihler esas alınarak yapılmasını gerektirmektedir. Düzeltme sonucu oluşan düzeltme farkları, için bitiminde (31.12.2003 tarihinden önce başlayan işlerde) kar/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bir başka ifade ile 31.12.2003 tarihine kadar geçen süreye isabet eden kazanç düzeltme öncesi hükümlere, sonraki dönemlere isabet eden kazanç ise düzeltilmiş değerlere göre tespit edilecek ve bunların toplanması suretiyle oluşan kazanç tutarı beyan edilecektir.

VUK 17 No.lu sirküler;

13. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (51 numaralı

bendinin üçüncü fıkrasında ve geçici 25. maddesinin (1) bendinde yer almakta olup, konuya ilişkin açıklamalar 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (9) sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ve 12 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin olarak 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ekindeki (2) numaralı "Parasal Olmayan Kıymetler" listesinde yer verilen yıllara yaygın inşaat ve onarma maliyetleri ile hakedişler, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesi uyarınca deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

Tek Düzen Muhasebe sistemine göre söz konusu işlerle ilgili maliyetler, yansıtma hesapları yoluyla 170-177 numaralı hesaplara intikal ettirilecek, düzeltmeye esas tarih olarak da ilgili maliyet hesaplarına kayıt tarihi esas alınacaktır.

Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avansları gibi yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili değerler de Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinde belirtilen düzeltmeye tarihler baz alınmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulacak; söz konusu hesapların, yıllara yaygın inşaat ve onarma işi ile ilgili olan kısımlarının 31.12.2003 tarihi itibarıyla hesaplanan enflasyon düzeltme farkları da Yıllara Sari İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı ile ilişkilendirilecektir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma maliyetleri ile ilgili olmayan ilk madde malzeme/yarı mamul/mamul/diğer stokların düzeltilmesi sonucu oluşan farkların, Yıllara Sari İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı ile ilişkilendirilmemesi; ancak söz konusu kıymetlerin inşaat maliyetlerine aktarılması halinde, bu tarih itibarıyla düzeltme sonucu oluşan farkların, Yıllara Sari İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. ve geçici 25. maddelerine göre düzeltme işleminde; mali tabloda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutarın düzeltmeye esas tutar olarak alınması gerekmekte

olup, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler anılan maddelerde sayılmış durumdadır. Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarma maliyetlerinin düzeltilmesi sırasında söz konusu kıymetler, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler arasında yer almadıkları için, bünyelerinde reel olmayan finansman maliyeti ihtiva etseler bile ayırıştırma yapılmaksızın düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır.

328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen kıymetlerin parasal kıymet olarak kabul edileceği belirtilmiş olup; yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini Vergi Usul Kanununun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır.

EK 4: HAKEDİŞ RAPORU ÖRNEĞİ

KAYNAK TEKNİĞİ SANAYİ ve TİCARET A.Ş.

01

HAKEDİŞ RAPORU

Hakediş No :
Hakediş Tarihi :

İşin Adı :
Sözleşme Konusu :

Yüklenicinin İsmi : AYTAÇ İNŞAAT SAN. ve TİC. A.Ş.
Yüklenici Vergi No :
Yüklenici Sigorta İşyeri :
No :

Sözleşme Bedeli :
Sözleşme Tarihi :
İşyeri Teslim Tarihi :
İşin Süresi :
İşin Biteceği Tarih :
1. Süre Uzatımı :
2. Süre Uzatımı :

Avans Miktarı :

Kesin Teminat Tutarı :
Kesin Teminatın Süresi :

Günlük Gecikme Ceza :

İşveren	:	
İşin Adı	:	
Yüklenici	:	
Hakediş No	:	
Hakediş Tarihi	:	

HAKEDİŞ	1	<u>Sözleşme Gereği yapılan işler</u>		
	2	İmalat, Montaj Tutarı		
	3	İhzarat Tutarı		
	4			
	5	<u>İlave Yapılan İşler</u>		
	6	İmalat, Montaj Tutarı		
	7	İhzarat Tutarı		
	8			
	9	Hakediş Toplamı		
	10 No lu Hakediş Tutarı		
	11	Hakediş Tutarı		
	12	KDV (%1) Tutarı		
	13	Hakediş Tutarı " <u>Fatura Edilecek Tutar</u> "		

KESİNTİLER	14	Kesilecek Avans Tutarı		
	15	Stopaj		
	16	İş Güvenliği İhmal Cezası		
	17	Gecikme Cezası		
	18	Nefaset Kesintileri		
	19	Kesin Hesap Kesintisi		
	20	Diğer Kesintiler		
	21			
	22	Kesintiler Toplamı		
YÜKLENİCİYE ÖDENECEK TUTAR				
Yalnız, tur.				

1. Bu hakediş ödemesi avans ödemesi niteliğindedir.
2. Bu hakedişin hakedilip edilmediği, yapılan imlatın ve ihzaratın fen sanat kurallarına uyup uymadığı kesin hakediş hesabı sonrası anlaşılır.

AYTAÇ İNŞAAT SAN. Ve TİC. A.Ş.			
---	--	--	--

ÖZGEÇMİŞ

1962 yılında Adapazarı'nda doğan Hülya TÜRÜNG, ilk ve orta eğitimini Adapazarı'nın çeşitli okullarında, lise eğitimini Ankara Aydınlık Evler Ticaret Lisesi'nde tamamlamıştır. Liseden sonra 19 yıl ara verdiği öğrenimine 1999 yılında Sapanca M.Y.O. Bilgisayarlı Muhasebe Vergi Uygulama bölümüne girerek geri döndü. 2001 yılında Anadolu Üniversitesi işletme bölümüne dikey geçiş yaptı. 2003 yılında mezun oldu. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Muhasebe Finansman Bilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başladı. Hülya TÜRÜNG evli ve iki çocuk sahibidir.