

**“TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE”
İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ MUHASEBESİ**

Yücel ÇAKILLIK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

*Atılım Üniversitesi
Merkez Kütüphane*

T.C
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Konu

“TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE”
İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ MUHASEBESİ

Danışman

Prof. Dr. Yılmaz BENLİGİRAY

Hazırlayan

Yücel ÇAKILLIK

ESKİŞEHİR 1995

Metin Kılıç

ÖZET

İnşaat taahhüt işletmeleri, inşaat üretim faktörlerini biraraya getirerek, gereksinim duyulan biçim, nitelik ve miktarlarda inşaatlar üretirler. Özellikle ürettikleri inşaatlar nedeniyle, genel ekonomiyi sürükleyici ve geliştirici işlevi herkesce kabul görmektedir.

İnşaatlar için harcanan paraların çok olması, bunların bir defada ödenmesinin güçlüğü ve işlerin bir yıldan daha fazla sürmesi nedeniyle, inşaat taahhüt işletmelerinin değişik sektörlerde faaliyette bulunan işletmelerin tümünden daha çok planlamaya, maliyet kontrolüne ve denetime önem vermesini gerektirmektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinin en büyük özelliği yaptıkları inşaatların süre açısından uzun yıllar almasıdır. Bu özellik inşaat taahhüt işletmeleri muhasebesini önemli ölçüde etkilemekte ve muhasebeye gereken önemin verilmesini gerekli kılmaktadır. Özellikle, birden fazla inşaat işinin birlikte yürütülmesi, bunlar ile ilgili oluşan giderlerin biriktirilmesi, dağıtılması ve ertelenmesi gibi ilginç konuları inşaat taahhüt işletmeleri muhasebesi içine sokmuştur. Ve yapılan her işin birbirinden farklılık göstermesi, muhasebede "sipariş maliyeti" yönteminin kullanılmasını gerekli kılmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmeleri muhasebesinde en önemli konu, her bir inşaat taahhüdünün sonucunu doğru olarak tespit edebilmektir. Bu amaçla, esas alınabilecek kâr tespit yöntemlerinin hepsinin temelinde hasılat maliyet karşılaştırması yatar. Kanuni açıdan işin tam bitimi yönteminin kullanılması zorunluluk olmasına rağmen işletme isterse, işin kısmen bitimi yöntemini benimseyebilir. Tekdüzen Hesap Planı her iki yöntemin kullanılmasına imkan vermektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinin kendilerine has özellikler nedeniyle, bu işletmelerin muhasebesi diğer üretim yapan işletmelerin muhasebesinden farklılıklar gösterebilmektedir. Özellikle kayıtlamalarda kullanılan hesaplar bu farklılığı açıkça ortaya koymaktadır.

İnşaat taahhüt işletmelerinin maliyet muhasebesi amaçlarına ve özellik maliyet kontrol amacına hizmet edebilecek bir tahminin yapılabilmesi için, maliyetleri belirlemede iş sınıflarını gider merkezleri olarak ele almamız gerekir. Yani maliyet muhasebesinin özellikle kontrol işlevini yerine getirebilmesi için inşaat maliyetlerinin gerekli ayrıntıda -gider yeri, gider merkezi, gider çeşidi ve türü olarak- izlenmesi ve muhasebe kayıtlarının Tekdüzen Hesap Planı'na uygun bir şekilde yapılmasını gerektirmektedir. Bu sayede, iş sınıfları itibarıyla yapılan maliyet tahminlerini gerçekleştirmelerle karşılaştırabilme imkanına kavuşulacaktır.

İnşaat taahhüt işletmeleri faaliyet sonuçlarını doğru olarak saptayabilmek ve düzenlenen mali tabloların güvenilir olması için her bir inşaat taahhüdü ile ilgili giderlerin yakından izlenmesi ve muhasebe kayıtlarının Tekdüzen Hesap Planı'na uygun bir şekilde yapılması gerekir. Özellikle ana hesaplar altında açılacak alt hesapların ayrıntılı bilgi vermesi bakımından inşaat taahhüt işletmeleri muhasebesinde ayrı bir yeri vardır. Yani Tekdüzen Hesap Planı'na ait hesapların detaylandırılması üst yönetimin almak istediği bilgiyle çok yakından ilgili olmaktadır.

İNŞAAT TAHAHHÜT İŞLETMELERİNİN MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ VE MUHASEBE KAYITLARININ TEKDÜZEN HESAP PLANI'NA UYGUN BİR ŞEKİLDE YAPILMASI GEREKİR.

SUMMARY

Construction Contractors have produced buildings and various structures in the required shape, quality and quantity gathering construction production factors. Particularly due to their productions everybody accepts their functions progressing and developing the general economy.

Because of high level of the construction costs and of the difficulty to affect payment all at once and of that the works have lasted over one year, the construction contractors need to give more importance for planning, cost control and inspections than all other enterprises which have been working in the different sectors.

The distinguished feature of construction contractors is the work lasting for many years. This fact influences the accounting of construction contracting enterprises to a big extent and it makes unavoidable to give a considerable importance on the accounting. Especially the fact of to implement a number of construction works simultaneously puts some interesting procedures such as gathering, distributing and putting back the relative expenditures into construction contractor accounting. And difference of the works carried out requires to use "order cost" method in the accounting department.

The most important point of construction contractors accountancy is to define the result of each construction contractor correctly. Thus all profit determination methods are based on comparison of proceeds costs. Even it is a legal obligation to use Final Completion Method, if the company desires, it can select the method of partly work completion method. Single Order Accounting Plan enables to use both of methods.

Due to specific particularities of Construction Contractors their accountancy may be different comparing to the accounting procedures of the other companies. Especially the accounts used for records indicate this difference clearly.

In order to make an estimation for cost accountancy and specially cost control purposes of the construction contractor firms, we have to consider the work classes as central expense items. Further in order that the cost accounting is able to carry out its control function it is required to follow up the construction costs in required details -expense location, expense center, expense type- and to keep the accounting records according to the single order account plan.

Thus it will be possible to compare the cost estimations made based on work classes with the realisations. In order to correctly determine the results of activities of construction contractor companies and to have reliable financial tables, it is needed to follow up the expenses related to the construction contracting works closely and to keep the accounting records according to the Single Order Account Plan. Especially the sub-accounts to be opened under main account has a specific place in the accounting of construction contractor companies with regard to obtain detailed information. With other words detailing of accounts in the Single Order Account Plan is closely related to the information which the top management wanted to obtain.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE İZLENEN SÜREÇ VE SİSTEMİN İŞLEYİŞİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR	
I. İNŞAAT KAVRAMI VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE YER ALAN TARAFLAR	2
1. İnşaat Kavramı.....	2
2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Yer Alan Taraflar.....	3
A. İnşaat Sahibi.....	3
B. İnşaat Müteahhidi	3
C. Taşeronlar.....	4
II. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİ YAPIM YÖNTEMLERİ	4
1. Emanet Yöntemi.....	4
2. İhale Yöntemi.....	5
A. Kapalı Teklif Yöntemi.....	6
B. Belli İstekliler Arasında Kapalı Teklif Yöntemi.....	8
C. Açık Teklif Yöntemi.....	8
D. Pazarlık Yöntemi.....	9
III. İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE İZLENİLEN SÜREÇ	9
1. Proje Hazırlığı.....	10
2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi.....	10
3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi.....	10
4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi ve Teklif Verme.....	11
5. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat.....	12
IV. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNATLAR	12
1. Geçici Teminat.....	12
2. Kesin Teminat	13
V. İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE FİYAT BELİRLEME YÖNTEMLERİ	13
1. Birim Fiyat Yöntemi.....	14
2. Maliyet İlave Ücret Yöntemi.....	14
3. Götürü Fiyat Yöntemi.....	15
İKİNCİ BÖLÜM	
İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ	
I. GENEL AÇIKLAMA	17
II. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİNİN GENEL YAPISI.....	18
III. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ MUHASEBESİNDE GÖRÜLEN ÖZELLİKLER.....	19
IV. MUHASEBE KÂRININ ÖLÇÜMÜNDE KULLANILAN YÖNTEMLER.....	20
1. İşin Kısmen Bitimi Yöntemi.....	20
A. Maliyetten Maliyete Yöntemi.....	21
B. İş Gücünü Temel Alan Yöntem.....	22
C. Gerçekleşen İş Birimleri Yöntemi.....	23
2. İşin Tam Bitimi Yöntemi.....	24
3. İşin Kısmen Bitimi ile İşin Tam Bitimi Yöntemlerinin Örnekle Karşılaştırılması ve Bu Konuda Bir Görüş.....	24
V. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ	27
1. Genel Açıklama.....	27
2. Sipariş Maliyet Sistemi.....	28
3. Teklif Fiyatını Belirlemede Maliyet Tahmininin Önemi.....	31
4. Maliyet Tahmininde Aşamalar.....	32

A. Ölçme.....	33
a. Tanımlama.....	33
b. Miktarlar.....	34
B. Fiyatlandırma.....	34
C. Hesaplama	36
VI. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE GİDER YERLERİ VE GİDER ÇEŞİTLERİ	37
1. Gider Yerleri.....	37
2. Gider Çeşitleri.....	39
VII. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE HESAP PLANI	40
1. Hesap Planının Amacı.....	40
2. Hesap Planının Taşınması Gereken Özellikler.....	41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET ÖGELERİNİN BELİRLENMESİ VE MUHASEBESİ

I. GENEL AÇIKLAMA.....	43
II. MALİYET ÖGELERİ.....	44
1. Direkt Malzeme Maliyetleri.....	44
A. Malzeme Maliyetlerini Belirleyici Faktörler.....	45
B. Satın Alma Süreci.....	45
C. Malzeme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	47
a. Malzeme Giderlerinin Doğrudan İnşaat Maliyetine Kaydedilmesi.....	47
b. Malzemelerin Şantiye Ambarından Geçirilerek İnşaat Maliyetine Verilmesi.....	48
c. Genel Malzeme Ambarından Geçirilerek İnşaat Maliyetine Yükleme	50
2. Direkt İşçilik Maliyetleri	52
A. İşçilik Maliyetlerini Diğer Maliyetlerden Ayıran Özellikler	52
B. Personelin İşe Alınması	53
C. İşçilik Miktarının Belirlenmesi.....	54
D. İşçilik Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	54
3. Taşeron Maliyetleri.....	56
A. Taşerona İş Yaptırmanın Nedenleri ve Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar	56
B. Taşeron Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	57
4. Genel Üretim Giderleri.....	58
A. Direkt Genel Üretim Giderleri	59
a. Başlıca Direkt Genel Üretim Giderleri	59
b. Direkt Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	59
B. Endirekt Genel Üretim Giderleri.....	60
a. Endirekt Genel Üretim Giderlerinin Özellikleri ve Önemli Noktalar.....	60
b. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Tablosu	63
c. Endirekt Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	65
III. DİĞER GİDERLER.....	65
1. Genel Yönetim Giderleri	65
A. Genel Yönetim Giderlerinin Özelliği	65
B. Genel Yönetim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	66
2. Finansman Giderleri	66
A. Finansman Giderlerinin Özelliği.....	66
B. Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	67

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE KAYITLARI, MALİYET KONTROL RAPORLARI VE MALİ TABLOLAR

I. GENEL AÇIKLAMA	69
-------------------------	----

II. TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE MUHASEBE KAYITLARI	70
1. Tekdüzen Hesap Planında İnşaat Maliyetlerine İlişkin Hesapların İşleyişi	70
2. Fiili Maliyetlere Göre Örneklendirilmiş Muhasebe Kayıtları	74
3. Tahmini Maliyetlere Göre Örneklendirilmiş Muhasebe Kayıtları	90
III. MALİYET KONTROL RAPORLARI	93
1. Maliyet Öğeleri İtibariyle Kontrol Raporu	93
2. Gider Merkezleri İtibariyle Kontrol Raporu.....	95
IV. MALİ TABLOLAR	98
1. Bilanço	98
A. 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	98
B. 179 Taşeronlara Verilen Avanslar	99
C. 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	99
2. Gelir Tablosu	99
A. 600 Yurtiçi Satışlar.....	99
B. 622 Satılan Hizmet Maliyeti	100
C. 632 Genel Yönetim Giderleri	100
D. 66 Finansman Giderleri	100

BEŞİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE ORTAK GENEL GİDERLERİN VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI VE KÂR VEYA ZARARIN SAPTANMASI

I. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE ORTAK GENEL GİDERLERİN VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI	101
1. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı	101
A. Genel Açıklama	101
B. Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat ve Onarım İşinin Birlikte Yapılması.....	102
C. İnşaat ve Onarım İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması	102
D. Hakedişlerin Tahsil Edilmemesi ve Satış Hasılatının Olmaması Durumunda Ortak Giderlerin Dağıtılması.....	103
2. Ortak Amortismanların Dağıtımı	104
II. İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ VE KÂR VEYA ZARARIN SAPTAN- MASI	106

ALTINCI BÖLÜM

BİR TÜRK İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMESİNDE UYGULAMA

I. SOYAK İNŞAAT VE TİCARET A.Ş. HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR.....	108
II. İNŞAAT MALİYETLERİNİN TAHMİNİ.....	108
1. İhaleye Katılabilmek İçin Yapılan İnşaat Ön Maliyet Tahmin Çalışmaları.....	109
A. Malzeme Maliyetleri	109
B. Taşeron Maliyetleri (İşçilik Maliyetleri).....	109
C. Genel Üretim Giderleri.....	109
a. Şantiye Giderleri.....	109
b. İhale Giderleri	109
c. Amortisman Giderleri	109
D. Genel Yönetim Giderleri	110
2. İhaleyi Kazandıktan Sonra Yapılan Detaylı Maliyet Tahmini Çalışmaları	110
III. MUHASEBE SİSTEMİ	110
1. Merkez Muhasebe	110
A. Hesap Planı	111
B. Kârın Ölçümü	112
C. Mali Tablolar	112

D. Maliyet Kontrol Raporları	112
2. Şantiye Muhasebesi	112
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	114
EKLER	(117-137)
KAYNAKLAR	(138-140)

-GİRİŞ-

Diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemiz ekonomisinde de inşaat sektörünün önemli bir yeri vardır. Bu sektörün temeli insanlık tarihi kadar eskidir. Bu nedenle temel bir endüstri dalıdır.

Ülke ekonomilerinin itici gücü olan inşaat endüstrisi, diğer endüstri dallarını besleyen ve varolmasına neden olan çok geniş bir yelpazeyi oluşturur.

İnşaat sektörü ülke ekonomisinin gelişmişlik düzeyini gösteren bir baz niteliğindedir. Yani bu sektör ne kadar inşaat üretebiliyorsa, bir anlamda ülke ekonomisi o kadar kalkınıyor demektir.

Ülke ekonomisinde önemli ağırlığı olan inşaat sektörü bünyesinde iki önemli işletme türünü barındırır. Bunlardan biri taahhüde dayalı inşaat yapan inşaat taahhüt işletmeleri diğeri ise, özel inşaat yapan yani taahhüde dayalı olmayan inşaat yapan yap-sat işletmeleridir. Özellikle inşaat sektöründe faaliyette bulunan inşaat taahhüt işletmelerinin ülke ekonomisinde çok önemli bir yeri vardır.

Biz de bu çalışmamızda ülke ekonomisinde çok önemli yeri olan ve inşaat sektöründe faaliyette bulunan inşaat taahhüt işletmelerinin muhasebesini –"Tekdüzen Hesap Planına Göre"– tez konusu olarak seçtik. Bu seçimimizin önemli nedeni ülkemizde yayınlanan Tekdüzen Hesap Planı'nın inşaat taahhüt işletmeleri muhasebesine sağlayacağı katkıyı –faydayı– ölçmeden ileri gelmektedir. Bu seçimimizin başka bir nedeni ise, sektörün bu kadar geniş olmasına rağmen çok sayıda inşaat taahhüt işletmesinin bu sektörü bırakmak zorunda kalmasıdır. Bu terkedişin nedenleri çok ve farklı olabilir. Biz burada maliyet muhasebesinin özellikle maliyet kontrol işlevinin –Tekdüzen Hesap Planı'nı gözönünde bulundurarak– inşaat taahhüt işletmelerine olabilecek katkısı ve önemi açısından fikir yürütmeye çalışacağız. Bu bakımdan konumuzu altı bölümde inceledik.

Birinci Bölümde: İnşaat taahhütlerinde izlenen süreci ve sistemin işleyişi hakkında çok genel açıklamalar yapılmıştır. Anlatacağımız konular özü bozulmadan özetlenmeye çalışılmıştır.

İkinci Bölümde: İnşaat taahhüt işletmelerinde olan veya olması gereken muhasebe sistemi ayrıntılı bir şekilde anlatılmış ve bu sektörde faaliyette bulunan inşaat taahhüt işletmeleri için Tekdüzen Hesap Planı'na uyumlu bir örnek hesap planı oluşturma yoluna gidilmiştir.

Üçüncü Bölümde: İnşaat taahhüt işletmeleri muhasebesinin maliyet muhasebesi kısmında önemli yeri olan maliyet öğelerinin tesbiti ve bunların Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun şekilde nasıl kayda alınabileceği gösterilmiştir.

Dördüncü Bölümde: İlk üç bölümü bütünleyen ve anlatımda eksik kalan ayrıntılar bu bölümde sistemli bir şekilde giderilmeye çalışılmıştır. Yani bu bölümde muhasebe sisteminde önemli bir yeri olan kayıtlama düzeni, maliyet kontrol raporları ve mali tablolar üzerinde durulmuştur.

Beşinci Bölümde: Bu bölümde ise; inşaat taahhüt işletmeleri için gerçekten çok önemli bir konu olan ortak giderlerin dağıtımı, her iki sektör –kamu ve özel– için de işin bitim tarihi ve kâr ve zararın saptanması üzerinde durulmuştur.

Altıncı Bölümde: Ülkemizde; inşaat alanında önde sayılabilecek işletmelerden biri olan Soyak İnşaat ve Ticaret A.Ş.'i, çalışmamızda özellikle üzerinde durulan konular açısından incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE İZLENEN SÜREÇ VE SİSTEMİN İŞLEYİŞİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

I. İNŞAAT KAVRAMI VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE YER ALAN TARAFLAR

1. İnşaat Kavramı

İnşaat, Medeni Kanun'unuzun 652-1 maddesine göre: Arsa-arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımıyla inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır. Fakat tanımlamaya baktığımızda kavramın çok dar olarak ele alındığını görmekteyiz.

Çalışma Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca kabul edilen "İşkolları Tüzüğü"nde ise inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır ⁽¹⁾.

Medeni Kanun'unuz inşaatı:

- Menkul inşaat,
 - Menkul olmayan inşaat,
- olmak üzere ikiye ayırmıştır ⁽²⁾.

Menkul İnşaat : Geçici bir süre için başkasının arsası üzerine yapılan kulübe, baraka ve şantiye binası gibi yapılarıdır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere menkul inşaat süreklilik arz etmesi için değil, sadece işin geçici görülmesi için inşa edilen yapılar söz konusudur. Özellikle büyük inşaat firmaları yapımını üstlendikleri inşaatların malzemelerini korumak amacı ile inşa ettikleri şantiye binalarını, geçici bir amaç için yaptıklarından gerçek bir inşaat olarak tanımlanmazlar.

Menkul Olmayan İnşaat : Bu inşaatlar menkul inşaatın tam tersine süreklilik arz eden inşaatlardır.

Burada inşaatların sadece kara üzerine inşa edileceğine dair bir izlenim çıkarılmaması gerekir. İnşaat kavramı yukarıda da görüldüğü gibi değişik anlamlara gelebilmektedir. Örneğin; deniz üzerinde inşa edilen petrol sondaj kuleleri de inşaat kavramı içine girebilmektedir. İnşaat kavramının bu kadar çok anlama gelmesinden dolayı inşaatlar, özellikleri ve yapımında gerekli uzmanlık ve teknik nedenler dolayısıyla üç bölümde toplanabilir ⁽³⁾.

- Konutlar : Ev, apartman vb.
- Ticari, sınav, sosyal ve kültürel yapılar : İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastahane, okul, spor tesisleri vb.
- Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: Yol, köprü, baraj, liman, havaalanı vb.

1: KIZILLOT, Şükrü - İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme, Genişletilmiş Yedinci Baskı. (Ankara, Baskı:Daily News- 1994), S. 1

2. Medeni Kanun, Md. 64

3. BENLİGİRAY Yılmaz - İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi. E.İ.T.İ.A. No: 241/161 (Eskişehir İTİ Akademisi Basımevi - 1981), S. 10

Vergi hukuku yönünden de inşaatlar;
- Özel İnşaatlar,
- Taahhüt şeklindeki inşaatlar,
olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Özel İnşaatlar: Özel inşaatlar daire, kat ve dükkan halinde satmak amacıyla ve/veya kendi gereksinimi için ve satma amacı gütmeksizin yapılan inşaatlar olmaktadır.

Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar: Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek veya tüzel kişilere karşı sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir. Taahhüt bir edimin yüklenimini ifade eder. Müteahhit ise bir edimi, bir bedel karşılığı olarak yerine getirmeyi taahhüt eden kişi ya da kurumdur. Hukuki yönüyle taahhüt, sözleşmeden doğan bir borç bağlantısı olup, müteahhit bir bedel karşılığında bir edimde bulunmayı borçlanmaktadır⁽⁴⁾.

Konumuz itibariyle, inşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları işler taahhüde dayalı inşaat işi olduğu için, ele alacağımız inşaatlar da taahhüt şeklindeki inşaatlar olacaktır. Ve dolayısıyla bu inşaatların muhasebesi diğer gruptaki -özel inşaatlar- inşaatlara ait muhasebeden farklılık gösterir.

2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Yer Alan Taraflar

A- İnşaat Sahibi

Bir inşaat yapım işini sözleşmede belirtilen esaslar çerçevesinde bir bedel karşılığında müteahhide yaptıran kişi veya kuruluşlardır. İnşaatı yaptıran özel kişiler, işletmeler (sanai ve ticari) ve kamu kuruluşları olabilmektedir. Burada kişiler, özel ve kamu kuruluşları, kendi gereksinimleri doğrultusunda çeşitli yapılara gereksinim duyabilirler ve bu gereksinimlerini de bu konularda uzmanlaşmış kişi ve kuruluşlara yaptırarak giderebilirler. Örneğin; deniz kıyısına fabrikasını kurmuş müteşebbis, ürettiği malın sevki için deniz kıyısına bir liman yaptırabilir.

B- İnşaat Müteahhidi

Bir işin yapımını bir bedel karşılığında sözleşmede belirtilen hükümler çerçevesinde taahhüt ederek üstlenen gerçek ya da tüzel kişilerdir.

Taraflar işin yapımına hukuki bir anlam kazandırmak isterlerse aralarında sözleşme yaparlar. İnşaat müteahhidi, yaptığı işin karşılığını inşaat sahibinden inşaat taahhüdünün türüne (maliyet ilave ücret, götürü fiyat ya da birim fiyat üzerinden inşaat taahhüdü) ve sözleşme hükümlerine bağlı olarak tahsil eder⁽⁵⁾.

4. ŞENSOY, Necdet - Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinde Dönem Sonucunun Tespiti, Marmara Ün. İk. ve İd. Bil. Fak. Doktora Tezi (İstanbul, 1984), S. 25
5. KARTAL, Ali - Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması Anadolu Ün. Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ya-No:554-7, (Kütahya : Anadolu Üniversitesi Basımevi - 1992) S. 9

C- Taşeronlar

Günümüzde inşaat endüstrisinde teknik düzeyin ve uzmanlaşmanın artmış olduğunu görmekteyiz. Bu nedenle her inşaat firması kendisine en uygun uzmanlık dalını seçmiştir. Bu durumun daha çok, sermaye yapılarından kaynaklandığı ortadadır. Sonuç olarak bu sektörde çalışan firmaların ilişkilerinin değişik boyutlar göstermesine neden olmaktadır. Özellikle gerçekleştirilecek projelerin fiziksel ve parasal olarak büyük yekün tutması ve ileri düzeyde teknik bilgi gerektirmesi karşısında işin yapımını tek başına üstlenemeyen firmalar aralarında iş ortaklıkları kurarak bu projelerin yapımını üstlenmektedirler. Yalnız burada projeden tek müteahhit sorumlu olmaktadır. Diğer müteahhidin böyle bir sorumluluğu yoktur. Sadece yaptığı işten diğer müteahhide sorumlu olmaktadır. Yani projeyi üstlenen işverene; işin belirli bir kısmını yapma taahhüdünde bulunan müteahhit "taşeron" ise, projeden sorumlu müteahhide sorumlu olmaktadır. İşte işin belirli bir kısmını yapmayı bir taahhüt sözleşmesi aracılığıyla üstlenen ikinci sınıf müteahhitlere taşeron denir.

II. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİ YAPIM YÖNTEMLERİ

1. Emanet Yöntemi

İnşaat ve onarım işleri, kamu kuruluş ve müesseselerince ya doğrudan yaptırılmakta ya da ihale suretiyle yaptırılmaktadır. Bir inşaat ve onarım işinin müteahhide ihtiyaç duyulmaksızın, birim ya da birimlerin kendi bünyelerinde oluşturacakları heyetlerle işin kendileri tarafından görülmesi işlemine "emanet yöntemi" adı verilmektedir. Özel sektörde pek karşılaşılmayan bu durum genelde kamu kuruluşlarının küçük işlerinde söz konusu olmaktadır. Devlet İhale Kanunu'nun 81. maddesinde emaneten yaptırılacak işler belirtilmiştir. Aşağıdaki yazılı işler ita amirlerince idare görevlilerinden oluşturulacak emanet komisyonları eliyle emaneten yaptırılabilir (6):

- Tahmin edilen bedeli her yıl Genel Bütçe Kanunu'nda gösterilen miktarı geçmeyen yapım, bakım ve onarım işleri,
- İdarenin yeterli işgücü, makine, araç, gereç, taşıtlara sahip olması halinde ve ihaleye konulması faydalı görülmeyen yapım ve taşıma işleri,
- Köy kalkınması ile ilgili yapım işleri,
- İstihkamların yapımı ve onarımı ile garnizonların altyapı işleri,
- Gizliliği olan işlerle yasak bölgelerde ve orman içindeki yapım ve taşıma işleri
- Toprak, koruma, arazi, iyileştirme ve onarım amenajman işleri,
- Can ve mal kaybı tehlikesi nedeniyle acele olarak gerçekleştirilmesi gereken yapım ve onarım işleri,
- Sözleşmenin bozulması veya tasfiye edilmesi nedeniyle bitirilmemiş olup, süratle bitirilmesinde zorunluluk görülen işlerin tamamlanması,
- Liman yapımı ve genişletilmesi, tarama yapılması, ulaşım güvenliği için batıkların çıkarılması ve dolgu işleri,
- Silahlı Kuvvetler'le, güvenlik kuvvetlerinin araç ve gereçlerinin yapım, onarım ve bakımı,
- Parasal bağış dışındaki halk katkısının önem taşıması nedeniyle ihaleye konulmadan yaptırılmasında idaresince yarar görülen işler,

6. Devlet İhale Kanunu Md. 81

- İhaleye konulmasına imkan bulunmayan veya ihaleye konulduğu halde istekli çıkmayan ve beklemeye de tahammülü olmayan işler,
- Demiryolu yapımında balast ve yol malzemesinin döşenmesi işleri,
- Telgraf, telefon ve enerji hatlarının çekilmesi işleri,
- Tuz çıkarma işleri,
- (02.03.1984 tarihli ve 2990 sayılı kanunla eklenen bent) İlköğretim kurumları ve tesisleri ile ilköğretim öğretmen konutları yapımı, onarım ve bakım işleri.

Yukarıda belirtilen işler için işi yürütmekle görevli emanet komisyonları geçici süre ile işçi çalıştırabileceği gibi işin bünyesine giren gerekli madde, araç ve gereçleri öncelikle bunları kendileri üreten veya yapan ve sermayenin yarından fazlası tek başına veya birlikte Devlete, Kamu İktisadi Teşebbüslerine veya belediyelere ait olan kuruluşlardan doğrudan doğruya tarife, yoksa piyasa satış bedelleri üzerinden alabilirler. Bu suretle sağlanması mümkün olmayan madde, araç ve gereçleri teklif alınmak ve piyasa satış değerlerine uygunluğu belgelenmek şartıyla piyasadan sağlanır (7).

Bu yöntemle yaptırılmasında gerek ve yarar görülen işler, türü itibariyle bölümlere ayrılmak suretiyle, araya bir müteahhit girmeksizin taşeronlara da yaptırılabilir. Türü itibariyle kısımlara ayrılarak taşeronlara verilen işlerde, inşaatın bünyesine giren ve sarfında denetimi mümkün olabilen ana malzeme dışında kalan malzeme de taşeron tarafından temin edilmek koşuluyla iş yaptırılabilir (8).

Emanet komisyonları eliyle yapılabilecek işlere ait uygulama esasları, Milli Savunma, Maliye, Bayındırlık, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı'nca, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak bir yönetmelikte gösterilir.

Yukarıda ifade edildiği üzere inşaatın yapımı ile ilgili malzeme, araç ve gereçler genellikle idare tarafından karşılanmakta ve burada taşeron-müteahhidin fonksiyonu, sadece inşaatın yapımını ve işçilik teminini üstlenmektir. Ayrıca idarece karşılanabilecek gider kalemleri işin özelliklerine göre değişebilecektir. Bu yöntemin uygulanmasında asıl neden inşaatın yapımında inşaat sahibinin gerekli teknik ve uzmanlık isteyen bilgiye sahip olmaması, fakat inşaatın bazı kalemlerini kendisi tarafından karşılanabildiği için bu yöntemin seçimine gidilmektedir.

Emanet usulü ile inşaat ve onarım işini üstlenen müteahhidin yaptığı işin bitiminde, birim fiyatlı ve yapılan işin miktarına göre komisyonca ikinci keşif ve sarfiyat özeti cetveli düzenlenir. Düzenlenen bu cetvel, incelenmesi amacıyla gönderildiği kontrol amirliğince, incelendikten ve onaylandıktan sonra Bayındırlık Bakanlığı'na gönderilir (9).

2. İhale Yöntemi

Daire, kurum veya kuruluşların işi üstlenecek müteahhidi seçmek amacıyla; kanunda yazılı usul ve şartlarla, işin isteklileri arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve yetkili mercilerin onayı ile tamamlanan sözleşmeden önceki işlemlere "ihale" denir. İhale hangi yöntemle yapılırsa yapılsın samimiyet, açıklık, yeterlilik, dürüstlük, uygun bedel ve rekabetin sağlanması prensiplerinin ön planda olması gerekir. Bu prensipler her iki sektör işi içinde geçerli ol-

7. AKÇALI, Ünal - Yapı Mevzuatı El Kitabı, Yapı Yasaları ve Şartnameleri Dökümü (Ankara : Şafak Matbaacılık Ltd. Şti. - Ocak 1995) S. 18
8. AKÇALI, S. 20
9. KIZILOĞLU, S. 4

maktadır.

Arttırmalarda uygun bedel: Tahmin edilen bedelden aşağı olmamak üzere teklif edilen bedellerin en yükseğidir.

Eksiltmelerde uygun bedel: Tahmin edilen bedeli geçmemek şartı ile teklif edilen bedellerin en düşüğüdür.

Devlet İhale Kanunu'nun 35'nci maddesi ihalelerde aşağıdaki yöntemlerden birinin uygulanabileceği belirtilmiştir ⁽¹⁰⁾:

- Kapalı teklif yöntemi,
- Belli istekliler arasında kapalı teklif yöntemi,
- Açık teklif yöntemi,
- Pazarlık yöntemi.

İşin gereğine göre bu yöntemlerden hangisinin uygulanacağı, Devlet İhale Kanunu'nun hükümlerine uyularak idarelerince tespit edilir.

A. Kapalı Teklif Yöntemi

Tekliflerin Hazırlanması ⁽¹¹⁾ :Kapalı teklif usulünde teklifler, yazılı olarak yapılır. Teklif mektubu, bir zarfa konulup kapatıldıktan sonra zarfın üzerine isteklinin adı, soyadı ve tebligata esas olarak göstereceği açık adresi yazılır. Zarfın yapııştırılan yeri istekli tarafından imzalanır veya mühürlenir. Bu zarf, geçici teminat veya banka teminat mektubu ve istenilen diğer belgelerle birlikte ikinci bir zarfa konularak kapatılır. Dış zarfın üzerine isteklinin adı ve soyadı ile açık adresi ve teklifin hangi işe ait olduğu yazılır.

Teklif mektuplarının istekliler tarafından imzalanması ve bu mektuplarda şartname ve eklerinin tamamen okunup kabul edildiğinin belirtilmesi gerekir. Teklif edilen fiyatın rakam ve yazı ile açık bir şekilde yazılması zorunludur. Yukarıda anlatılanların dışında teklif mektuplarının üzerinde tespit edilen kazıntı, silinti veya düzeltmeler tekliflerin reddolunmasına sebep olmaktadır. Bu durumlarda teklif hiç yapılmamış sayılır.

Tekliflerin Verilmesi ⁽¹²⁾ : Teklifler, ilanda belirtilen saate kadar, sıra numaralı alındılar karşılığında komisyon başkanlığına verilir. Alındı numarası zarfın üzerine yazılır. Teklifler iadeli taahhütlü olarak da gönderilebilir. Bu takdirde dış zarfın üzerine komisyon başkanlığının adresi ile hangi işe ait olduğu, isteklinin adı ve soyadı ile açık adresi yazılır. Posta ile gönderilecek tekliflerin ilanda belirtilen saate kadar komisyon başkanlığına ulaşması şarttır. Postadaki gecikme nedeniyle işleme konulmayacak tekliflerin alınış zamanı bir tutanakla tesbit edilir.

Dış Zarfın Açılması ⁽¹³⁾ : Tekliflerin açılması saati gelince, kaç teklif verilmiş olduğu bir tutanakla belirtildikten sonra dış zarflar hazır bulunan istekliler önünde alınış sırasına göre açılarak,

10. D.İ.K. Md. 35

11. D.İ.K. Md. 37

12. D.İ.K. Md. 38

13. D.İ.K. Md. 39

istenilen belgelerin ve geçici teminatın tam olarak verilmiş olup olmadığı aranır. Dış zarfın üzerindeki alındı sıra numarası iç zarfın üzerine de yazılır.

Belgeleri ile teminatı, usulüne uygun ve tam olmayan isteklilerin teklif mektubunu taşıyan iç zarfları açılmayarak başkaca işleme konulmadan, diğer belgelerle birlikte kendilerine veya vekillerine iade olunur. Ve müteahhit ihaleye katılamamış olur.

İç Zarfın Açılması ⁽¹⁴⁾ : Teklif mektuplarını taşıyan iç zarflar açılmadan önce, ihaleye katılacaklar hariç başkaları ihale odasından çıkarılır. Bundan sonra zarflar numara sırası ile açılarak, teklifler komisyon başkanı tarafından okunur veya okutulur ve bir listesi yapılır. Bu liste komisyon başkanı ve üyeler tarafından imzalanır.

Şartnameye uymayan veya başka şartlar taşıyan veya Devlet İhale Kanunu'nun 37'nci maddesi hükmüne uygun olmayan teklif mektupları kabul edilmez.

İhale Sonucunun Karara Bağlanması ⁽¹⁵⁾ : Devlet İhale Kanunu'nun 40'inci maddesi gereğince kabul edilen teklifler incelenerek;

- İhalenin yapıldığı, ancak ita amirinin onayına bağlı kaldığı,
- Tekliflerin daha ayrıntılı bir şekilde incelenmesi için süreye ihtiyaç duyulduğu ve şartname-lerde daha uzun bir süre öngörülmemiş ise ihalenin 15 günü geçmemek üzere başka bir güne bırakıldığı,

- İhalenin yapılmadığı,
hususlarından birine karar verilir ve bu husus gerekçeli bir karar veya karar özeti halinde yazılarak, komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanır ve durum hazır bulunanlara bildirilir.

Tekliflerin Aynı Olması ⁽¹⁶⁾ : Birkaç istekli tarafından aynı fiyat teklif edildiği ve bunların da uygun bedel olduğu anlaşıldığı takdirde, bu oturumda aynı teklifte bulunan isteklilerin hazır olması halinde, bu isteklilerden ikinci bir yazılı teklif alınır ve bunlardan en uygun bedeli teklif eden ihale yapılır. Şayet aynı fiyat teklif eden isteklilerden birisi bu oturumda hazır bulunuyorsa, ihale ona yapılır. Aynı fiyat teklif eden birkaç isteklinin oturumunda hazır bulunmaması veya hazır bulunan isteklilerden alınacak ikinci tekliflerin de aynı olması halinde, ad çekme suretiyle ihale sonuçlandırılır.

İhalenin Yapılamaması ⁽¹⁷⁾ : Kapalı teklif yöntemiyle yapılan ihalelerde, istekli çıkmadığı veya teklif olunan bedel komisyonca uygun görülmediği takdirde, ya yeniden aynı yöntemle ihale açılır veya idare yararı görüldüğü takdirde, ihalenin bitiş tarihinden 15 gün içinde iş pazarlıkla yaptırılır.

İşin pazarlığa bırakılması halinde şartnamede belirtilen nitelik ve şartların aynen muhafazası zorunludur. ⁽¹⁸⁾.

14. D.İ.K. Md. 40

15. D.İ.K. Md. 41

16. D.İ.K. Md. 42

17. D.İ.K. Md. 43

18. AKÇALI, S. 10

B. Belli İstekliler Arasında Kapalı Teklif Yöntemi

Uçak, harp gemisi, harp mühimmatı, elektronik cihaz, askeri tesisat ve levazımat, silah ve malzeme sistemleri, savunma sanayii ile ilgili faaliyetler ve bunlara ait her türlü yedek parça alımı, barajlar, enerji santralleri, sulama tesisleri, limanlar, rıhtımlar, hava meydanları, demiryolları, lokomotifler, karayolları, tüneller, limanlar, rıhtımlar, hava meydanları, demiryolları, lokomotifler, karayolları, tüneller, köprüler, akaryakıt tesisleri, özelliği bulunan yapım işleri, bedii ve teknik hususiyetler taşıyan sanat işleri, kentlerin ulaşım sistemlerine ilişkin planlar, kentlerin harita, nazım ve imar planları, su, kanalizasyon ve enerji tesisleri ile bunların etüt ve proje işlerinin ihalesi diğer ihale yöntemleri yerine teknik yeterlilikleri ve güçleri idarece kabul edilmiş en az üç istekli arasında kapalı teklif usulüyle yaptırılabilir (19).

Zorunlu nedenlerle üçten az istekliden teklif alınmasının gerektiği durumlarda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın uygun görüşüne dayanılarak Bakanlar Kurulu'ndan bu hususta ayrı bir kararın alınması gerekir. Ayrıca bu belli teklifler arasında yapılan ihalelerde ilanın yapılma zorunluluğu bulunmamaktadır (20).

C. Açık Teklif Yöntemi

Açık Teklif Yöntemiyle Yapılabilecek İhaleler (21) : Devlet İhale Kanunu'nun 1'nci maddesinde yazılı işlerden, tahmin edilen bedeli her yıl Genel Bütçe Kanunu ile tespit edilecek tutarı geçmeyen ihaleler açık teklif yöntemiyle yapılabilir.

Açık Teklif Yönteminin Uygulanması (22) : Açık teklif yöntemine göre ihaleler, isteklilerin ihale komisyonları önünde tekliflerini sözlü olarak belirtmeleri suretiyle yapılmaktadır.

İstekliler ilanda belirtilen ihale saatine kadar komisyon başkanlığına ulaşmış olmaları gerekir. Diğer taraftan 37'nci madde hükümlerine uygun olarak düzenleyecekleri tekliflerini iadeli taahhütlü bir mektupla da gönderebilirler. Diğer bir nokta ise, teklif sahibi komisyonda hazır bulunmadığı takdirde posta ile gönderilen teklif, son ve kesin teklif olarak kabul edilmektedir.

Açık Teklif Yönteminde İhale (23) : İlanda belirtilen ihale saati gelince, komisyon başkanı, isteklilerin belgelerini ve geçici teminat verip vermediklerini inceleyerek kimlerin ihaleye katılabileceğini bildirir. Katılamayacakların belge ve teminatlarının geri verilmesi kararlaştırılır. Bu işlem, istekliler önünde, bir tutanakla tespit edilir.

Tutanaktan sonra, ihaleye giremeyecekler ihale yerinden çıkartılır. Diğer istekliler, önce şartnameye imzaya ve daha sonra sıra ile tekliflerini belirtmeye çağrılırlar. Yapılacak teklifler ihaleye ait arttırma ve eksiltme kağıdına yazılır ve teklif sahipleri tarafından imzalanır (24).

İlk teklifler bu suretle tesbit edildikten sonra komisyon başkanına yapılmış teklifler varsa, okutarak bu tekliflerin de ihaleye ait arttırma ve eksiltme kağıdına yazılmasını sağlar. Bundan sonra istekliler sıra ile tekliflerde bulunmaya devam ederken ihaleden çekilen isteklilerin bu durumları

19. D.İ.K. Md. 44

20. AKÇALI, S. 11

21. D.İ.K. Md. 45

22. D.İ.K. Md. 46

23. D.İ.K. Md. 47

24. AKÇALI, S. 11

ihaleye ait arttırma ve eksiltme kağıdına imzaları alınmak suretiyle yazılır. İsteklinin bu imzadan çekilmesi durumu ayrıca belirtmesi gerekir. İhaleden çekilmiş isteklilerin tekrar teklifte bulunma hakları yoktur. Tekliflerin yapıldığı sırada, yapılan indirim veya arttırmaların işi uzatacağı anlaşıldığı takdirde; isteklilerden komisyon huzurunda son tekliflerini yazılı olarak bildirmeleri istenebilir. Daha önce ihaleden çekilmiş olanlar bu durumda yazılı bir teklif veremezler (25).

İhale Sonucunun Karara Bağlanması (26) : Sözlü veya yazılı son teklif alındıktan sonra, ihale 41'nci maddeye göre karara bağlanır.

İhalenin Yapılmaması (27) : Açık teklif yöntemiyle yapılan ihalelerde istekli çıkmadığı, isteklilerin belgeleri veya son teklifleri uygun görülmediği takdirde, yeniden aynı yöntemle ihale açılır veya idare yararı görüldüğü takdirde, ihalenin bitiş tarihinden itibaren 15 gün içinde iş, 43'üncü maddenin ikinci fıkrasında belirtilen esaslar dahilinde pazarlıkla yaptırılabilir.

D. Pazarlık Yöntemi

Pazarlık Yönteminde İhale (28) : Pazarlık yöntemiyle yapılan ihalelerde teklif alınması belli bir şekilde bağlı değildir. İhaleler, komisyon tarafından işin nitelik ve gereğine göre, bir veya daha fazla istekliden yazılı veya sözlü teklif almak ve bedel üzerinde anlaşmak suretiyle yapılır. Pazarlığın ne suretle yapıldığı ve ne gibi tekliflerde bulunduğu ve üzerine ihale yapılanların neden dolayı tercih edildiği pazarlık kararında gösterilmesi gerekir.

Devlet İhale Kanunu'nun 51'nci maddesinde pazarlık usulüyle yapılacak işler 16 bent halinde sıralanmıştır (29).

III. İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE İZLENİLEN SÜREÇ

Her iki sektörde de -kamu ve özel- uygulama alanı bulabilen, aşağıda anlatacağımız süreçlemenin bazı aşamalarında farklılıklar görülebilmektedir. Bu farklılığın nedeni süreçte uyulacak kurallar olmaktır. Bu uyulacak kurallar özel sektöre ait işlerde daha esnek olmakta; kamu sektörüne ait işlerde ise, uyulacak prosedürün kesin kuralları mevcuttur. Örneğin; genel bütçeye dahil dairelerle, kamu bütçeleri idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işleri 10 Eylül 1983 gün ve 18161 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış 2886 nolu Devlet İhale Kanunu'nun yazılı hükümlerine göre yürütülür. Ayrıca, yukarıda belirtilen daire ve idarelere bağlı döner sermayeli kuruluşlar ile özel kanunlarla veya özel kanunların vermiş olduğu yetkiyle kurulmuş bulunan fonların yukarıda belirtilen işlerin nasıl yapılacağı Maliye Bakanlığı'nca hazırlanarak Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirtilir. Bu kuruluşların yaptıkları inşaat taahhüt işlerinde, önce bu özel hükümler uygulanacaktır. Eğer bir boşluk bulunursa, Borçlar Kanunu'na başvurulacaktır. Aşağıda inşaat taahhütlerinde izlenen süreci, kamu kesiminde uyulan prosedür ve kurallara ağırlık verilerek açıklanacak-

25. AKÇALI, S. 11

26. D.İ.K. Md. 48

27. D.İ.K. Md. 49

27. D.İ.K. Md. 49

28. D.İ.K. Md. 50

29. D.İ.K. Md. 51 Faza bilgi için bkz. AKÇALI. S. (12-13)

tır. Fakat açıklamayı genel hatlarıyla yapacağımız için pratikte farklı durumlar ile karşılaşma olanağı bulunabilmektedir. Yalnız burada yurtiçi taahhüt işlerine ait uygulamalar gözetilerek açıklamalar yapılmıştır. Dış ülkelerde yapılan taahhüt işlerine ait uygulamalarda farklılıklar görülebilmektedir.

1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhütlerinde ilk adım, iş sahibinin kararı sonucunda yaptırmayı düşündüğü inşaatla ilgili bir proje hazırlama işlemidir. İş sahibi, öncelikle üzerinde daha sonra değişiklik yapabileceği "avan projeleri"ni çizdirir (30). Bu projeler ya bünyesindeki elemanlara veya bu işlerde uzman olan kişi veya kuruluşlara yaptırabilir. Daha sonra bu projeler üzerinde son değişiklikler yapıldıktan sonra uygulama projeleri elde edilir (31).

Yapılacak inşaatın türüne ve özelliklerine göre, bir inşaat projesinin bütünü, çeşitli alt projenin bir araya gelmesiyle oluşmaktadır. Örneğin; bir konut projesinde:

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

gibi projeler yer almaktadır. Bir de, her projenin içinde teknik ve estetik özellikleri olan "detay projeleri" bulunabilmektedir. Hazırlanan bu tüm projeler ilgili birimce imzalanır ve ihale dosyasına konur.

2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi

"Keşif bedeli", ihaleye çıkarılacak inşaatın proje ve keşif özetlerine dayanılarak, birim fiyatlar üzerinden saptanan bedelidir. Başka bir anlatımla, inşaatın müteahhit tarafından yapılacağı tahmin edilen maliyeti ile müteahhit kârını kapsayan bedel olan keşif bedelinin, gerçeğe uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir (32). Keşif bedelinin belirlenmesinde farklı yöntemler izlenebilmektedir. Bu farklı yöntemlerin izlenmesine; inşaatın teknik özellikleri ve iktisadi koşullar neden olabilmektedir. Bayındırlık Bakanlığı'nın denetimi altında bulunan inşaatlarda keşif bedeli, genel projeyi oluşturan her alt projede yer alan işlerin "birim fiyat listesi"ne göre bulunan fiyatlarla hesaplanması sonucu ortaya çıkar.

Akılcı bir sözleşmenin yapılabilmesi için her kesimdeki iş sahiplerinin, ihale öncesi bu bedeli gerçekçi olarak belirlemeleri çok önemlidir (33).

3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi

Yaptırılacak inşaat işinin potansiyel müteahhitlere duyurulmasında özel kesime ait herhangi

30. Avan Proje: Üzerinde değişiklikler yapılabilecek ilk deneme projesidir.

31. Uygulama Proje : İnşaatla ilgili bütün teknik ve planlarının son noktasına geldiği proje.

32. KIZILOL, S. 10

33. BENLİGİRAY, S. 23

bir kural olmamasına rağmen, kamu kesimine ait inşaat ve onarım işlerinin ilanı ise, Devlet İhale, Kanunu'nun 17-22.'nci maddelerinde -pazarlık yöntemiyle yapılan ihaleler hariç- kurallara bağlanmıştır.

İlanlarda bulunması zorunlu olan hususlar şunlardır:

- İhale konusu olan işin niteliği, yeri ve miktarı,
- Şartname ve eklerinin nereden ve hangi usulle alınacağı,
- İhalenin nerede, hangi tarih ve saatte ve hangi usulle yapılacağı,
- Varsa tahmin edilen bedel ve geçici teminat miktarı,
- İsteklilerden aranılan belgelerin neler olduğu,
- Kapalı teklif usulüyle yapılacak ihalelerde, tekliflerin hangi tarih ve saate kadar nereye verileceği.

Kanunda belirtilen çeşitli iletişim araçlarıyla ya da başka yollarla inşaat ve onarım işinden haberdar olan müteahhitler, ihale belgelerini ve çeşitli önemli belgeleri içeren ihale dosyasını incelemek suretiyle iş hakkında detaylı bilgi sahibi olurlar. Yalnız bu dosyanın içeriği özel sektöre ya da kamu sektörüne ait olup olmadığına göre değişebilmektedir. Bu dosyada inşaatla ilgili teknik, finansal ve yasal bilgilerin bulunması, her iki tarafın işe verdiği önemi belirtmektedir. Ayrıca, bu bilgiler ileride çıkabilecek anlaşmazlıkları azaltma ve müteahhidin doğru bedel tahmini yapma imkanını artıracaktır.

İhalelerin birim fiyat esasına göre yapıldığı Bayındırlık Bakanlığı'nın denetimindeki inşaatların, ihale dosyalarında; inşaatla ilgili projeler, birim fiyat tarifleri, genel teknik şartname, birim fiyatları tarifleri eki fiyat listesi, sözleşme tasarısı, ilgili yıla ait rayiç cetveli ve kapalı teklif yöntemi ile eksiltme şartnamesi bulunur.

İhale belgelerini inceleyen veya teknik elemanlarına inceleyen müteahhit, ayrıntılı çalışmalardan sonra ihaleye girip girmeyeceğine ve teklif edeceği bedele karar verir.

4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi ve Teklif Verme

İşveren kuruluş, inşaat işinin yapımını üstlenecek müteahhidin, işi yapabilecek kapasitede olup olmadığını araştırarak, işin sonuçlandırılmasını hiç değilse belirli bir ölçüde güvence altına almak amacıyla, ihaleye girecek müteahhidlere birer yeterlilik belgesi vermektedir.

İhaleye girmeden önce müteahhidin, iş sahibinden yeterlilik belgesi alabilmesi için aşağıda belirtilen belgeleri bir müracaat dilekçesi ile birlikte işveren kuruluşa vermesi gerekir. Bu belgeler kamu kesimi için şunlar olmaktadır⁽³⁴⁾.

-Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'ndan Alınmış (.....) Grubundan En Az İşin Keşif Bedeli Kadar Müteahhitlik Karnesinin Aslını İbraz Etmek şartıyla örneği; (ortak girişimlerde Pilot Firmanın Karnesi esas alınacaktır),

- Makine ve Teçhizat Kapasitelerine Ait Yapı Araçları Taahhünamesi ve/veya Belgeleri,
- Mali Durum Bildirimi ve Belgeleri,
- Teknik Personel Taahhünamesi,
- Taahhüt Durumu Bildirisi ve Belgeleri,
- Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyanı ve Belgeleri.

Ve ayrıca müteahhidin ihaleye girebilmesi için teklif mektubu ile birlikte;

34. KIZILOT, S. 12

- İhaleye katılma belgesi,
- Noter tasdikli imza sirküleri,
- İhalenin yapıldığı yıl içinde alınmış Ticaret ve/veya Sanayi Odası belgesi,
- İstekliler adına vekaleten istirak ediliyorsa, istekli adına teklifte bulunacak kimselerin vekaletnameleri ile, vekaleten iştirak edenin noter tasdikli imza sirküleri,
- Valilik adına alınmış inşaatın keşif bedelinin % 3'ü oranında geçici teminat,
- İhale Şartnamesi'nde ve İhale Şartnamesi'ne Ek Özel Şartnamede öngörülen diğer belgeler, verilecektir.

5. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat

İnşaat taahhüt sözleşmesinin yazılı olması için yasal bir zorunluluk yoktur ⁽³⁵⁾. Devlet İhale Kanunu'nun 53'ncü maddesi uyarınca bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşme, idare adına ita amiri tarafından imzalanır. Sözleşmede, yapılacak işin tanımı ve özellikleri açıklandıktan sonra, işin toplam bedeli ve bu bedeli ödeme esasları ve tarafların her türlü hak ve yükümlülükleri yer alır.

Sözleşme yapılmadan önce müteahhitten ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle; taahhüdün, sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla %6 oranında kesin teminat alınır. Verilen kesin teminat, teminat olarak kabul edilen diğer değerlerle değiştirilebilir. Sözleşmenin yapılmasından sonra geçici teminat iade edilir.

IV. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNATLAR

Devlet İhale Kanunu'nun 26'ncı maddesi uyarınca, geçici ve kesin teminat olarak kabul edilecek değerlerin aşağıdaki gibi olabileceği belirtilmiştir:

- Tedavüldeki Türk Parası,
- Maliye Bakanlığı'nca belirtilecek bankaların verecekleri süresiz teminat mektupları ⁽³⁶⁾,
- Devlet tahvilleri ve Hazine kefaletine haiz tahviller.

Bankalarca verilen teminat mektupları dışındaki teminatların istekliler tarafından mal sandıklarına yatırılması zorunlu olup, bunlar komisyonlarca teslim alınamaz. Üzerlerine ihale yapılanların teminat mektupları ihaleden sonra mal sandıklarına teslim edilir. Ve üzerlerine ihale yapılmayan isteklilerin geçici teminatları hemen geri verilir. Ayrıca, idarece alınan teminatlar haczedilemez ve üzerine ihtiyati tedbir konulamaz.

1. Geçici Teminat

İsteklilerden, ihale konusu olan işin tahmin edilen bedelinin %3'ü oranında geçici olarak alınan

35. AKTURMAÇ, Sadık - İnşaat Hukuku, (Ankara: Ayyıldız Matbaası - 1975) S. 11

36. Bankaların bu kanun kapsamındaki işler için verecekleri geçici, kesin ve avans teminat mektuplarının sermaye ve yedek akçelerinin durumlarına göre miktar ve kapsamlarını ve şeklini tesbite Maliye Bakanlığı yetkilidir. Kanun, kararname, tüzük ve yönetmeliklere aykırı olarak düzenlenmiş başka teminat mektupları kabul edilemez. Üzerinde suç unsuru tesbit edilen teminat mektupları gerekli kovuşturma yapılması için Maliye Bakanlığı'na intikal ettirilir. Her teminat mektubunda daha önce ilgili banka şubesince verilen, teminat mektupları toplamı ile aynı şubenin limitlerinin de gösterilmesi zorunludur. Yabancı bankaların ve benzeri kredi kuruluşlarının kontrgarantilerine dayanarak bankaların verecekleri teminat mektupları, yukarıdaki miktarlara dahil değildir (D.İ.K. Md. 27)

teminat türüdür. İdarenin pazarlık yöntemi ile yapılacak ihalelerde, geçici teminat alıp almamakta serbesti mevcuttur.

2. Kesin Teminat

Müteahhit tarafından yapılan taahhütün, sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmasından önce müteahhit veya müşteriden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınır. Müteahhit veya müşterinin zorunluluğa uymaması halinde, protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın ihale bozulur ve varsa geçici teminat gelir kaydedilir. Verilen kesin teminatın teminat olarak kabul edilen diğer değerlerle değiştirilebilme imkanı mevcuttur. Sözleşmenin yapılmasından sonra geçici teminat iade edilir.

Tahmin edilen bedeli her yıl Genel Bütçe Kanunu ile tesbit edilecek tutarı aşan etüt, proje, kontrollük ve müşavirlik hizmetleri ile yapım işlerinde alınmış bulunan geçici teminat, kesin teminata çevrilir; kesin teminatın geri kalanı müteahhidin hakedişlerine karşı verilecek paralardan % 10 alıkonularak kesin teminat tutarına çıkarılır (37). Müteahhit parasının alıkonulmamasını isterse, teminat olarak kabul edilecek kıymetler üzerinden kesin teminat da verebilir.

Devlet İhale Kanunu'nun 56'ncı maddesine göre kesin teminat;

- Taahhüdün sözleşme ve şartname hükümlerine uygun biçimde yerine getirildiği yönetime göre anlaşıldıktan sonra ve müteahhidin bu işten dolayı idareye herhangi bir borcunun olmadığı tesbit edildikten sonra, Sosyal Sigortalar Kurumu'ndan ilişiksiz belgesinin getirilmesi halinde, tümü;
- Yapım İşlerinde (a) fıkrasındaki şartlardan ayrı olarak, geçici kabul tutanağının onaylanması ve geçici kabulde görülen kusurların giderilme bedelinin kesin teminatın yarısından fazla olmaması şartıyla, yarısı, kesin kabul işlemleri tamamlandıktan sonra ise, kalanı; müteahhide geri verilir.

Müteahhidin bu iş nedeniyle idareye ve Sosyal Sigortalar Kurumu'na olan borçları ile ücret sayılan ödemelerden yapılan kanuni vergi kesintilerinin kesin kabul tarihine kadar ödenmemesi halinde, teminat Devlet İhale Kanunu'nun 54'üncü madde hükmüne göre paraya çevrilerek borçlarına karşılık tutulur. Varsa kalanı müteahhide geri verilir.

V. İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE FİYAT BELİRLEME YÖNTEMLERİ

Müteahhitlerce yapılmış olan işlerin değerlendirilmesinde, sözleşme ve şartnamelerde gösterilen ve her iki tarafça kabul edilen fiyatlar esas alınır (38).

Günümüz uygulamasında üç çeşit fiyat belirleme yönteminden söz edilmektedir. Bunlar,

- Birim fiyat yöntemi,
- Maliyet ilave ve ücret -kâr- yöntemi,
- Götürü fiyat yöntemi

olmaktadır.

37. D.İ.K. Md. 55

38. KIZILOT, S. 13

1. Birim Fiyat Yöntemi

Ülkemiz uygulamasında en çok karşılaştığımız yöntemlerden biri olmaktadır. Bu yöntemde, inşaat ve onarım işleri için Bayındırlık Bakanlığı'nca zaman zaman birim fiyatları listesi yayınlanmakta ve resmi inşaatlar, çoğu kez bu birim fiyatlarına göre yapılmaktadır. Birim fiyat listesinde her iş ünitesinin birim fiyatı ayrı ayrı gösterilerek, bu ünitelerin meydana getirdiği işin tümünün keşif bedeli hesaplanmaktadır (39).

İnşaat sahiplerinin işini üstlenmek isteyen müteahhitler, ihale dosyasında yer alan bu tüm ünite fiyatlarını, her iş ünitesinin birim fiyatını ayrı ayrı inceleyerek ve kendince çeşitli hesaplamalarda bulunmaktadır. Daha sonra tüm ünite fiyatlarını içeren keşif bedeli üzerinden uygun gördüğü oranda indirim yapar veya hiç indirim yapmaksızın keşif bedeli üzerinden işi üstlenebilir.

Üstlenilen işin müteahhitçe bitirilmesinden sonra sıra hakedişi talep etmeye geldiğinde, yapılan iş süresince tutulan istihkak raporlarında, başlanıldığı tarihten itibaren yapılan iş, her ünite birim fiyatları ile ölçümlenerek değerlendirilir. Bu ölçümlemeyi Bayındırlık Bakanlığı'nun kontrol mühendisleri yapmaktadır. Daha sonra toplam istihkak tutarı hesaplanır. O devrenin brüt istihkak bedeli; her istihkaktan bir önceki istihkak tutarı düşülür ve kalan değer üzerinden müteahhidin ek-siltme indirimi de düşülmek suretiyle bulunur ve hakediş raporu hazırlanarak müteahhide ödeme yapılır.

Birim fiyat yöntemi özellikle yapımında ayrı bir uzmanlık gerektiren yol, köprü ve baraj gibi işlerde ön planda kullanılmaktadır (40). Çünkü bu işlerin bütünü çeşitli alt ünitelere ayrılabilmekte ve bunların birim fiyatları ayrı ayrı gösterilme imkânı olduğu için bu yöntemde başvurulmaktadır. Ayrıca bu yöntem inşaat sahibine işin başında sıkı bir maliyet kontrolü olanağını vermektedir (41).

Kısaca özetlersek iş sahibi, ihaleye konu olacak inşaatı, teknik niteliklerine göre iş sınıflarına -alt projelere- bölmekte ve her iş sınıfında kaç birimlik iş yapılması gerektiğini önceden hesaplayarak, müteahhit işletmelerin bilgilerine hazır bulundurmaktadır. Örneğin, bir otoyol inşaatı: Hafriyat, kanalizasyon yapımı, taş döşeme, beton dökme, asfaltlama şeklinde iş sınıflarına bölünmekte ve her iş sınıfında yapılması gereken iş miktarı m, ...m², ...m³ şeklinde belirtilmektedir. Müteahhit işletmeler, bu iş birimleri ve iş sınıflarını serbestçe fiyatlandırarak, teklif yapmaktadırlar (42).

2. Maliyet İlave Ücret

Oluşan maliyet üzerinden müteahhitlik ücretinin belirlenmesi esasına dayanan bu yöntem Anglo-Sakson ülkelerinde çokça rastlanır. Bu yöntemde değişik yaklaşımlar söz konusudur (43):

- Maliyet + Maliyetin sabit bir yüzdesi,
- Maliyet + Sabit ücret gibi

Ülkemiz uygulamasında da buna benzer yöntem uygulanmakta, müteahhitin yaptığı tüm giderler idarece aynen üstlenilmekte ve kendisine ayrıca önceden belirlenen bir oran veya miktar üzerinden kâr payı verilmektedir. Sisteme bu nedenle "maliyet+kâr yöntemi" dendiği de olur. Kar paylarının değişmesine göre "maliyet+belirli bir yüzde kâr" olarak da adlandırmak mümkün-

39. KIZILOT, S. 14

40. KARTAL, S. 15

41. KARTAL, S. 16

42. BENLİGİRAY, S. 37

43. BENLİGİRAY, S. 29

44. KIZILOT, S. 14

dür (44).

Bu yöntemle göre yapılmış sözleşmelerde; maliyet ve maliyeti oluşturan unsurların açıkça taraflarca belirtilmesi özellikle müteahhit açısından; muhasebe sistemini oluşturma ve iç kontrol, işveren açısından; maliyet kontrolü ve kalite konusunda bilgi sahibi olma yönünden büyük öneme sahiptir. Genelde herkesce kabul görmüş maliyet kavramını oluşturan kalemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür. Bunlar;

- İnşaat malzeme bedelleri,
- İnşaatta çalışan işçilerin ücretleri,
- İnşaatta kullanılan makine ve teçhizata ait amortismanlar ya da kiralama bedelleri ve işletme giderleri bedelleri,
- İnşaat alanında yapılan şantiye ve/veya geçici hizmetlerin bedelleri olmaktadır.

Maliyet+kâr yöntemine göre yapılan sözleşmelerde, inşaatla ilgili giderler ve maliyet unsurları ayrıntılı bir şekilde tesbit edilmekte ve belirli sürelerde yapılan giderleri idareye dekont edilmektedir. Ödemeler, Maliyet+Sabit Kâr usulünde aylık taksit halinde, Maliyet+Belirli Bir Yüzde Kâr yönteminde ise, aylık maliyetlere göre hesaplanan kâr payları esas alınmak suretiyle yapılmaktadır (45).

Bu yöntemde işin başlangıcı için işletmeye belirli bir çalışma sermayesi verilmektedir. Bu miktar daima aynı seviyede tutulmaktadır. İdare, Maliyet ilave kâr yöntemine göre iş yaptığı müteahhitin hesaplarını irdeleme ve denetleme hususunda kesin yetkiye sahiptir. Sonradan meydana gelebilecek değişikliklerden dolayı müteahhide ödenecek kesin kâr, ancak işin bitiminde gerçek maliyetin ortaya çıkmasıyla hesaplanabilir (46).

Özel kesime ait uygulamada da görülen bu yöntem, kaliteye önem veren ve finansal destekten sakınmayan gerçek veya tüzel işletmeler tarafından bu yöntemle başvurulmaktadır.

Bu yöntemin olumlu sonuçlanabilmesi için tarafların birbirlerine güvenmeleri gerekir.

3. Götürü Fiyat Yöntemi

Bu yöntemde, inşaat müteahhidi belirli bir sabit fiyat karşılığında sözleşmede belirtilen işi istenilen kalite ve nitelikte yerine getirmeyi taahhüt eder. Eğer gerçekleşen toplam inşaat maliyeti sözleşmede önceden belirlenen fiyatı aşarsa bu aşan tutar müteahhit tarafından karşılanır. Gerçekleşen toplam inşaat maliyeti ile sözleşmede önceden belirlenen fiyat arasındaki olumlu fark inşaat müteahhidinin gelirini (kârını) oluşturur (47).

Götürü fiyat, yapılacak işin tümünü içerecek şekilde saptanabileceği gibi, belirli iş üniteleri ve pozisyonlar içinde ayrı ayrı veya birkaç grupta saptanabilir (48).

Taahhüt sözleşmesi ile iş sahibi, ekonomik ve teknik koşullar dolayısıyla ortaya çıkabilecek maliyet riskinden korunmuş olmaktadır. Bu nedenle teklifte bulunacak müteahhidin maliyet tahminleri ve beklediği kâr konusunda çok dikkatli olması gerekmektedir (49).

Götürü bedel üzerinden taahhütte müteahhidin temel görevi, inşaatı belirlenen süre içinde istenilen kalitedeki malzeme ve işçilikle yaparak, teslim etmek olurken; iş sahibinin görevi ise, sözü edilen süre sonunda inşaatı teslim alarak, bedeli müteahhide ödemek olmaktadır. Bu nedenle de bu taahhüt türü, "anahtar teslimi" olarak adlandırılmaktadır (50).

45. KIZILOT, S. 14

46. KIZILOT, S. 14

47. KARTAL, S. 14

48. KIZILOT, S. 15

49. BENLİGİRAY, S.32

50. BENLİGİRAY, S. 33

Bazen müteahhit firmalar hakedişi beklemeden finansal güçlükleri aşabilmek için idareden avans niteliğinde para talep edebilmektedirler. Ülkemizdeki müteahhit firmaların sermayeleri kısıtlı olduğu için sıkça bu yönetime başvurduklarını görmekteyiz. Bu avanslar hakediş zamanı geldiğinde mahsup edilerek hakedişten düşülmektedir. Bu yöntem diğer yöntemlerde de sözkonusu olabilmektedir.

Götürü fiyat yönteminin yararlarını şöyle sıralayabiliriz ⁽⁵¹⁾:

- Yapılacak işin dikkatli bir etüdü gerekir. Bu da yüksek maliyetli yanlışlıkları bertaraf eder.
- İş sahibine, önceden belirlenmiş olan kesin bir karşılığı (tamamlanmış bir işi) garanti eder.
- Ek masraflar en aza indirilmiştir.
- Verimlilik sağlanır.
- İşin kalitesini garanti eder.
- Tamamlanma zamanı garanti edilmiştir. Müteahhit ne kadar erken bitirirse kârı o oranda artacağından, proje mümkün olan en erken tarihte biter.

51. ŞENSOY, S. 29

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

I. GENEL AÇIKLAMA

İşletmeler çeşitli amaçlar doğrultusunda faaliyette bulunan ekonomik birimlerdir. Her işletme için temel sayılabilecek bu amaçları şu şekilde sıralayabiliriz (52).

- Kâr (uzun dönemli) elde etmek,
- Topluma hizmet etmek,
- İşletmenin yaşamını sürekli kılmak.

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunların ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir "Bilgi Sistemi"dir.

Muhasebe Bilgi Sistemi kâr amacı güden veya gütmeyen tüm işletmeler için söz konusu olabilmektedir. Özellikle günümüzde; işletme yönetimindeki yeni anlayışlar, yaklaşımlar, iktisadi hayatta yaşanan olaylar, bilgi işlem teknolojisindeki değişiklikler, işletmelerin daima büyüme ve gelişme çabası içinde olmaları, karar sürecinde planlamada ve kontrol işlevlerinin yerine getirilmesi için gerekli olan bilgilerin toplanması, biriktirilmesi, sınıflandırılması ve süreçlenmesi işlemlerine yeni boyutlar getirmiştir. Bugün için işletme yönetiminin bilgi gereksinimi artık geleneksel muhasebeden elde edilen bilgilerle sınırlı kalmamaktadır. Çünkü hem işletme faaliyetleri itibarıyla hem de iktisadi hayatın gerektirdiği koşulların zorlaması sonucu, artık işletme yönetimi daha çok ve çeşitli bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Muhasebe Bilgi Sistemi bunların tamamını verebilecek kapsamdadır (53).

Muhasebe sistemi bir işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna ilişkin kayıtlarını sürdürme aracı olarak, işlemleri belirleme, belgelere ve muhasebe defterlerine kaydetme ve raporlama ile ilgili usul ve yöntemlerden oluşur. Etkin bir muhasebe sistemi aşağıdaki konulara ilişkin yöntemlerin ve kayıtların oluşturulmasını gerektirir (54):

- Tüm işlemlerin doğruluğunun belirlenmesi ve kaydedilmesi,
 - Finansal raporlama için işlemlerin uygun şekilde sınıflandırılmasını sağlayabilecek ayrıntıda ve zaman esasına göre tanımlanması,
 - Finansal raporlarda uygun para değeriyle gösterilmesini sağlayacak şekilde işlemlerin değerinin ölçülmesi,
 - İşlemlerin kaydının, kapsadığı muhasebe döneminde yapılabilmesi için, işlemlerin meydana geldiği dönemin belirlenmesi,
 - İşlemlerin ve ilgili açıklamaların finansal raporlarda gerektirdiği şekilde gösterilmesi.
- İşletmenin niteliğine uygun olarak organize edilmiş bir muhasebe, yönetime etkin bir biçimde

52. HALİL, Can - DOĞAN, Tuncer - DOĞAN, Yaşar Aydan - Genel İşletmecilik Bilgisi (Ankara : Akım Yayıncılık - Nisan 1991) S. 22

53. SÜRME Lİ, Fevzi - Muhasebe Bilgi Sistemi (Eskişehir - 1992) S. 36

54. ÇÖMLEKÇİ, Ferruh - KEPEKÇİ, Celal - ERDOĞAN, Melih - Muhasebe Denetimi (Eskişehir - 1993) S. (?)

yararlı olabilir. Çünkü muhasebe; geçmiş işlemleri kaydederek, yazılı bir bellek görevini yerine getirdiği için bilgi; bütçe veya standartlarla gerçekleştirmeleri karşılaştırıp sapmaları ortaya çıkardığı için kontrol; ürettiği bilgilerle geleceği ait tahminlerde bulunmaya ve planlamaya yardımcı olduğu için öngörme aracıdır (55).

Küreselleşmeye doğru giden dünyada işletmeler, teknolojik yapılarını dünya pazarlarına entegre edebilmeleri için çağın gerektirdiği düzeye getirmek durumundadırlar. Teknolojik gelişme ile paralel yürüyen ve en çok geliştirilebilen bilim olan muhasebe, günümüz Türkiye'sinde özellikle belirli sektörlerde geri kalmıştır.

Özellikle konumu itibarıyla; inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin amaçları için gerekli bilgilerin kanuni yaptırımlardan daha fazlasını kendi bünyelerine katmaları çabası içinde olmaları gerekmektedir. Fakat bu sektörde çalışan işletmelerin muhasebe biliminin işlevlerinden yeteri kadar faydalanmadıkları görülmektedir.

Dünyada en iyi örgütlenmiş birimler olarak ortaya çıkan işletmeler, muhasebe düzenini de örgüt yapısına uyumlaştırdıkları zaman büyük bir güç olarak ortaya çıkabileceklerdir.

Her ülkenin değişik sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin ekonomik yapıya çeşitli oranlarda katkısı bulunmaktadır. Bunların bir kısmı sanayi, bir kısmı ticari ve diğer kısmı ise, hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden gelmektedir. Gelişme düzeyleri birbirinden ne kadar farklı olursa olsun, ülkelerin ulusal gelirlerinden büyük bölümü inşaat işleri yatırımlarına aktardıkları bir gerçektir. Bu nedenle de inşaat sektörü işletmelerin yoğun ilgisini çeken bir alan olmaktadır (56). Bu sektörde faaliyet gösteren inşaat taahhüt işletmeleri de bir hizmet işletmesi olduğuna göre, ülke ekonomisine en büyük katkıyı bu hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmeler sağlayacaktır.

II. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİNİN GENEL YAPISI

Buraya kadar yapılan açıklamalar sonucu; muhasebenin bir bilgi sistemi olduğu, muhasebenin teknolojik gelişme ile gelişen bir bilim olduğu, muhasebenin ancak işletmenin niteliğine uygun olarak organize edildiği zaman yönetim açısından etkinliğinin ortaya çıkacağı vurgulanmaya çalışılmıştır. Yalnız burada şunu da ifade etmek gerekir. Her zaman için muhasebenin işlevlerini en iyi şekilde uygulamak yönetimin anlayışıyla sınırlı kalacaktır.

Şimdi bu kısa özetten sonra inşaat taahhüt işletmelerinin muhasebe sisteminin genel yapısı hakkında bilgi vermeye çalışalım. Çalışmamızın hareket noktası ise, muhasebenin tanımında da var olan muhasebenin temel görevleri olacaktır. İnşaat taahhüt işletmelerinin muhasebeden beklenen ve üzerinde genellikle uzlaşmaya varılan bu görevleri;

- Projelerin maliyetlerinin ve bunlardan sağlanan karların ayrı ayrı belirlenmesi,
- Projeler için teklif sırasında yapılan maliyet tahminleri ile fiili maliyetlerin karşılaştırılması,
- Finansal tabloların düzenlenmesi,

şeklinde sıralayabiliriz (57).

Yukarıda görüleceği üzere olay, muhasebe sisteminin bir alt sistemi olan maliyet muhasebesinde yoğunlaşmaktadır. Biz de çalışmamızı maliyet muhasebesi sisteminde ve bu sistemin en önemli unsurları olan maliyet öğelerinde yoğunlaştıracacağız. Ayrıca belirlenen bu görevler ve daha

55. SEVİLENGÜL, Orhan - Genel Muhasebe (Ankara : Lazer Ofset- 1994) S. (15-16)

56. SAYARI, Mehmet - "Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi (Kasım, 1985), S. 40

57. BENLİGİRAY, S. 46

önce açıkladığımız etkin muhasebe sisteminin oluşturulması için gerekli usul ve yöntemler de çalışmamıza yön verecektir.

III. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ MUHASEBESİNDE GÖRÜLEN ÖZELLİKLER

Yukarıda bahsettiğimiz hizmet sektöründe faaliyette bulunan inşaat taahhüt işletmelerinin doğaldır ki, diğer sektörlerde faaliyette bulunan işletmelerle aralarında farklılıklar bulunacaktır. Yalnız daha önce bahsettiğimiz amaçların farklılaşması neticesinde aynı sektörde faaliyette bulunan işletmelerin örgüt yapılarındaki farklılaşmanın muhasebe yapısına da yansıtacağı açıktır. Bu farklılaşma muhasebenin işlevlerini ve önemini bozacak nitelikte olmayıp sadece sektörün beklentilerinden kaynaklanmaktadır.

Şimdi bu farklılaşmanın ele alacağımız inşaat sektöründe faaliyette bulunan inşaat taahhüt işletmelerinin muhasebe sistemlerine nasıl yansıdığına bakalım. Muhasebe uygulamaları açısından ortaya çıkan bu özellikleri belli başlı olarak aşağıda görüleceği üzere üç ana grup altında toplayabiliriz (58):

- İnşaat işlerinde genellikle işletmenin merkez bürosu ile inşaat faaliyetinin fiilen sürdürüldüğü çalışma alanı arasında bir mesafe bulunur. Dolayısıyla olaylara ait verilerin elde edilmesi, kayıtlanması ve kullanılmasında, bu uzaklıktan kaynaklanan sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu durum, işletmenin muhasebe işlevinin merkezde mi ya da çalışma alanında mı tutulacağı kararını da gündeme getirmektedir.

- İnşaat endüstrisinde yapılan işlerin birbirinden farklılıklar göstermesi nedeniyle, işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, sanayi işletmelerinde kullanılan sipariş maliyeti sisteminin benzeri bir yöntemin kullanılmasını gerektirmektedir.

- İnşaat işlerinin süre açısından diğer endüstrilerdeki işlere göre çok daha uzun olması (birden çok yıllara sarkması), muhasebe yaklaşımı açısından karın saptanmasında farklı yöntemlerin geliştirilmesine neden olmuştur. Başka bir deyişle, aşağıda ele alınacağı gibi, işin kısmen bitimi gibi yeni yöntemlerin geliştirilmesi söz konusu olmuştur.

Daha önce de vurgulandığı üzere sektörlerin farklılaşması otomatikman muhasebe sistemine de yansımakta ve hatta aynı sektörde olup da yapılan işlerin uzmanlık dallarına ayrılması sonucu da yeni muhasebe sistemlerinin kurulmasına neden olabilmektedir. Kısaca ifade edersek, işin uzmanlık gerektirmesi sonucu oluşan muhasebe sistemi inşaat taahhüt işlemlerinin muhasebe sistemlerine de yeni yaklaşımlar getirmiştir. İşin özelliğinin, inşaat taahhüt işletmeleri muhasebe sistemine yansıtılması, bunlar ile ilgili doğal problemlerin temelini işin özüne dayandırılmasını gerektirmektedir. Çünkü iştigal edilen işin özü iyi incelendikten sonra muhasebeden beklentiler geleneksel muhasebeden öteye gidebilecektir. Muhasebe sistemini oluşturmak veya geliştirmek için yapılan tüm çalışmaların bu sektörün yapısından kaynaklanan özelliklerinin gözardı edilmemesini gerektirir.

58. KARTAL, S.(28-29)

IV. MUHASEBE KÂRININ ÖLÇÜMÜNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Bilindiği üzere işletmelerin varoluş nedenlerinden en önemlilerinden biri kâr elde etmektir. Yine aynı şekilde inşaat taahhüt işletmelerinin de en önemli amacı yaptığı işten kâr elde etmek olacaktır. Genel olarak kâr, hasılatın gideri aşan kısmı olarak ifade edilmektedir. Bunu,

$$\text{Kâr} = \text{Hasılat} - \text{Gider}$$

şeklinde formüle edebiliriz. Kârın bu kadar kolay formüle edilebilmesine rağmen bunun tesbiti ve ifade edilen kâra ulaşabilmek o kadar kolay bir işlem olmamaktadır.

Konusunun hassas olması özelliği itibariyle inşaat taahhüt işletmeleri, taahhüt ettikleri işlerin gerçekleşen kısım veya safhalarının sonunda elde ettikleri hakedişler sonucunda kâra ulaşmış olup olmadığını görmek isterler. Her işletmede olduğu gibi inşaat taahhüt işletmeleri de yaptıkları işlerin teslim veya tamamlandıkları kısım –bölüm– itibariyle kârlı çalışıp çalışmadıklarının aşamalarını ayrıntılı bir şekilde tespit etmek zorundadırlar. Aşağıda anlatacağımız bu kâr tespit yöntemleri sadece ülkemizde uygulama alanı bulan yöntemler olmayıp, birçok ülkede de bazı değişik şekillerde uygulanmaktadır. Bu yöntemler şunlardır:

- İşin kısmen bitimi yöntemi
- İşin tam bitimi yöntemi

Şimdi bunları ayrıntılı bir şekilde inceleyelim.

1. İşin Kısmen Bitimi Yöntemi

Bu yöntem, özellikle götürü fiyat yöntemine göre inşaat yapımını üstlenen müteahhidlerin yaptıkları işler karşılığında her hesap döneminde alınan hakedişlerin veya kesilen faturaların çoğu kez inşaatın tamamlanma derecesiyle bağlantılı olmayıp sözleşmede belirtilen hükümler çerçevesinde yürütüldüğünden bu yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntem sayesinde seçilen belirli bir tamamlanma ölçüsüne bağlı olarak, yapımı sürdürülen inşaat işine ait hasılat ve giderlerin dönemler itibariyle karşılaştırılması olanağı elde edilir⁽⁵⁹⁾. İnşaatın yapımı ilerledikçe gerçekleşecek kâr veya zararın yavaş yavaş ortaya çıkmasına imkan veren bir tesbit yöntemidir. İnşaatın yapım sürecinde gerçekleşen gider ve hasılatın her hesap döneminde mali tablolarda gösterilmesi, işletmeye karşılaştırma imkanı sağlar. Bu yöntemin muhasebenin dönemsellik kavramı çerçevesinde ilgili dönemlerde yapılan giderlerin ve alınan hakedişlerin daha anlamlı bilgi haline getirmesi yanı sıra; işletme yönetiminin karar verme sürecinin kısılmasına imkân sağlayacaktır.

Finansal bilgilerin anlamlı olarak iletilmesine olanak sağlaması için yani ilgili dönemlerde yapılan tüm giderlerin ve alınan hakedişlerin tümünü o dönemin mali tablolarında sağlıklı bir şekilde gösterilmesine olanak sağlamak için aşağıda gösterilen koşulların sağlanması halinde bu yöntemin yararı görülecektir⁽⁶⁰⁾:

- Güvenilir düzeyde sağlıklı tahminlerin varlığı,

59. KARTAL, S. 30

60. KARTAL, S. 30

- İnşaat sözleşmesinin, inşaat müteahhidi ile inşaat sahibinin her ikisinin de haklarını açık bir şekilde belirtme ve yapılabilecek değişiklikleri göstermesi,

- İnşaat sahibi ve inşaat müteahhidinin sözleşmeye konulacak yaptırımlarla sözleşmeden doğan yükümlülüklerinin zamanında ve istenilen kalitede yerine getirme olasılığının artırılması.

Bu yöntemin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için ancak yukarıda belirtilen koşulların sağlanmasıyla faydasının görüleceği açıktır. Ayrıca yukarıda ağırlıklı olarak her iki tarafın sözleşmede belirtilen esaslara aynen uyulmasının gerekliliği yanı sıra, müteahhidin bu işten gerçekten kazançlı çıkabilmesi için çok iyi maliyet tahmini yapmasını sağlayacak maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulmasının gerekliliği de ortaya çıkmaktadır.

Uzun süren inşaat işlerinde gerçekleşen hasılatın tutarını belirlemede; inşaatın tamamlanmasına göre, yapılan kısmın veya bölümün tahmini yüzdesi esas olmaktadır. Bu tahmini tamamlanma yüzde veya derecesi için en gerçekçi gösterge, aşağıda ele alacağımız yöntemlere göre olacaktır. Ayrıca aşağıda bahsedeceğimiz yöntemlere göre de gerçekleşen hasılat tutarını bulmak hiç de zor olmayacaktır. Bu yöntemler şunlardır ⁽⁶¹⁾:

- Maliyetten maliyete yöntemi
- İş gücünü temel alan yöntem
- Gerçekleşen iş birimleri yöntemi

A. Maliyetten Maliyete Yöntemi

Aşağıda verilen formüle göre inşaatın tamamlanma yüzdesi bulunur. Daha sonra, bulunan yüzdeye göre gerçekleşen hasılat bulunur. Bu yöntemde kullanacağımız formül aşağıda görüldüğü gibidir :

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{\text{Şimdiye kadarki maliyetler (Gerçekleşen)}}{\text{Tahmin edilen toplam proje maliyeti}}$$

Ya da (inşaat ilerledikçe):

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{\text{Şimdiye kadarki maliyetler (Gerçekleşen)}}{\text{Şimdiye kadarki maliyetler (Gerçekleşen) + Geriye kalan işin projedeki tahmini maliyeti}}$$

Şimdi bu yöntemde kullanılan formüle göre örnek bir çalışma yapalım.

Örneğin; müteahhit yapımı iki yılda bitecek bir konut kooperatifi binalarının yapım işini üstlenmiştir. Müteahhit, binaların yapım işinin kendisine 36 milyar TL'sine mal olacağını tahmin etmiştir. Müteahhit, bu 1'nci yılın sonunda bu işle ilgili 12 milyar lira gider yaptığını tespit etmiştir. Toplam hakediş 48 milyon olacaktır. Acaba müteahhidin 1'nci yılın sonunda hasılatı ve kârı ne olur?

61. KARTAL, S.(30-31)

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{12 \text{ milyar}}{36 \text{ milyar}} = 1/3 = \%33,33 = \%34$$

Daha sonra bulduğumuz yüzde ile;

Gerçekleşen hasılat ise; $48 \text{ Milyar} \times 0.34 = 16 \text{ milyar TL}$.

1'nci yıl itibariyle müteahhitin kârı ise; $16 \text{ milyar} - 12 \text{ milyar} = 4 \text{ milyar TL}$.

Bu yöntemde her yıl için tespit edilen hasılat tutarları birbirinden farklı ve ona bağlı olarak da değişik kâr tutarları ile karşılaşılabilmektedir. Yani her yıl için gerçekleşen iş sınıfı veya sınıflarının birbirinden çok farklılıklar göstermesi nedeniyle bu durum otomatikman maliyetlere yansıtacaktır. Diğer bir ifade ile her yıl için gerçekleşen maliyetlerin farklılığı hasılatı ve ona bağlı olarak da kârın tutarına değişmesine neden olur.

Bu yöntem bize işin safhaları hakkında genel bilgi vermekle beraber maliyet kontrolünü de beraberinde getireceği açıktır.

B. İş Gücünü Temel Alan Yöntem

İş gücünü temel alan yöntemde, direkt işçilik saatleri (D.İ.S.), direkt işçilik maliyetleri (D.İ.M.) gibi ölçüler hesaplamalarda temel olarak alınır.

D.İ.S.'nin ölçü olarak alındığı durumlarda hesaplama formülümüz:

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{\text{Şimdiye kadarki gerçekleşen (Sarfedilen) D.İ.S.}}{\text{Projenin toplam tahmini D.İ.S.}}$$

ya da ölçü olarak D.İ.M.'i alınacak olursa;

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{\text{Şimdiye kadar ki D.İ.M.}}{\text{Şimdiye kadarki D.İ.M.} + \text{Geriye kalan iş için gereksinim duyulacak D.İ.M.}}$$

Bulunan bu yüzdelerle ilgili olarak gerçekleşen hasılat bulunur. Bu yöntem, maliyetten maliyete yönteminde ortaya çıkabilecek bazı aksaklıkları ortadan kaldırabilme imkânı vermektedir. Örneğin; İdarenin müteahhide sağladığı malzeme, maliyetten maliyet yönteminde kullanılmadığı halde kullanılmış gibi gösterilip hesaplamalara dahil edilmesi sonucunda müteahhit firma yanlış hesaplamaların içine girebilir. Yine aynı şekilde işletmenin yaptığı maliyetlerin işverence ödemesi yönteminde de aynı durumla karşılaşılabılır. Özellikle müteahhidin gereğinden fazla ihtiyatlılık göstermesi amacıyla fazla kereste veya tuğla alması ve bunu da işverene ödettirmesi yine iş-

letmeyi yanlış hesaplamaya götürebilir. Fakat buradan işgücünü temel alan yöntemin daha iyi olduğu anlamının çıkarılmaması gerekir. Bu yöntemin de kendince bazı sakıncaları vardır. Örneğin; inşaatı başlamadan önce yapılan, işçi bulma ve o işçileri işe alıştırma ve bunlar arasında yapılacak koordinasyon çalışmalarının bir maliyeti olacaktır. Bu olaylar müteahhit işletmenin işçilik maliyetlerinin otomatikten sıçramasına neden olacak ve hesaplamada kullanılan D.İ.M.'nin payını daha yüksek gösterecektir. Dolayısıyla gerçekleşen hasılat yanıltıcı olacak ve olması gerekenden daha çok görülecektir. Yine aynı şekilde direkt işçilik saatlerini kullandığımızda da yanıltıcı sonuçlarla karşılaşabilmekteyiz. Örneğin; her inşaat taahhüt türünde direkt işçilik saatlerinin payı ve kullanılan teknolojinin farklılığı nedeniyle direkt işçilik saatleri değişebilmektedir. Yine bu durum işletmeyi yanlış hesaplamalara sokabilir.

C. Gerçekleşen İş Birimleri Yöntemi

Bu yöntemin hesaplanmasında inşaatın fiziksel birimleri (m, m², m³ vb.) temel alınmaktadır. Bu yöntemde kullanılacak formül ise aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{\text{Şimdiye kadar ki gerçekleşen işbirimleri}}{\text{Projede yer alan toplam iş birimleri}}$$

Bu yöntem sayesinde müteahhit firma, işin planlanan zaman içinde gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceğini ve projenin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini görebilme imkanına kavuşabilecektir. Fakat bu yöntemden en iyi şekilde faydalanabilmek için üniteyi temsil edebilecek bir iş biriminin ölçüsünün ortaya konması gerekir. Yöntemin diğer zayıf yönü de, hasılatın -ona bağlı olarak kârın- seçilen iş biriminin fiziksel olarak tamamlanmasına bağlı olarak doğduğu varsayımına dayanmasıdır.

Bu hesaplama, işteki verimlilik düşüklüklerinden doğacak olumsuz etkileri önleyebilecektir⁽⁶²⁾.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu yöntemlerin temelinde tahmin işlemi yatmaktadır. Tahminlerde yapılabilecek herhangi bir hata işletmeyi yanlış hesaplamaların içine sokabilir. Bundan dolayıdır ki tahmin işlemlerinin uzman kişilerce yapılması en sağlıklı yol olacaktır.

Bu yöntemin üstünlükleri öz olarak şu noktalarda toplanmaktadır⁽⁶³⁾:

- Taahhütlerin tamamlanmasını bekleyerek, hasılatın ve kârın yalnız bir hesap döneminde toplanması yerine, ilgili hesap dönemlerinde kalmasını sağlar,

- İşin tamamlanması için gerekli ek maliyetleri sürekli tahmin etme zorunluluğu bulunduğundan, yönetimin dikkatini sürekli iş üzerinde tutar.

Bu üstünlüklere karşılık, yöntemin inşaatın nihai toplam maliyetlerinin tahmini üzerine kurulmuş olması en büyük sakıncasıdır. Uzun dönemli inşaat taahhütlerinde maliyet tahmininin çeşitli etkenlerle sağlıklı olmaması halinde, yıllara dağıtılan kâr gerçekçi olmayacaktır⁽⁶⁴⁾.

62. KARTAL, S. (30-32)

63. BENLİGİRAY, S.52

64. BENLİGİRAY, S. 53

2. İşin Tam Bitimi Yöntemi

İşin tam bitimi yönteminde, sözleşmede belirtilen konular müteahhit tarafından aynen yerine getirildiği yani inşaat taahhüdünün bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması halinde, hasılatın ve ona bağlı olarak kârın doğduğu kabul edilmektedir.

Bu yöntemde müteahhidin yapmış olduğu giderler ve sağladığı hakedişler, inşaatın tamamlanmasına kadar kümülatif olarak biriktirilip, inşaatın teslim edildiği dönemde bilanço ve gelir tablosuna yansıtılması muhasebenin temel kavramlarından dönemsel kavramına ters hareket edilmiş olur. Yani işin bitimine kadar ya da işin büyük ölçüde tamamlanmasına kadar yapılan giderler ve sağlanan gelirler –hakedişler– her yıl sonunda bilançoda –beşinci bölümde anlatılacağı üzere– gösterilmekte ve bu yöntemde inşaat taahhüdü tamamlanmadığı için hasılat doğmamış kabul edilmekte ve bu nedenle herhangi bir kâr ve zarar hesaplaması içine girilmez.

Yöntemin Üstünlükleri:

- Hesaplamalar iş bitimi sonunda yapıldığından, elde edilen kâr rakamındaki "kesinlik" özelliğinin bulunması (65).
- İşin kısmen bitimi yönteminde karşılaşılan tahmini maliyet değişimleri ve diğer muhtemel zararların yarattıkları sorunlar yoktur (66).

Yöntemin sakıncaları (67) :

- Bir taahhüt işinin birden çok hesap dönemine yayılması halinde, inşaatın bitimine kadar arada kalan hesap dönemlerine ait başarıyı (performansı) göstermemesidir.
- Bu bakımdan bu yöntem, kârın dönemler itibariyle düzensiz bir şekilde ölçümüne neden olmaktadır.

Her iki yöntem hiçbir zaman için birbirlerinin alternatifleri olamayacaklardır (68). Şayet inşaat maliyetinin doğru olarak tespit edilebilmesinin imkânı varsa işin kısmen bitim yöntemi, yoksa işin tam bitimi yöntemi kabul edilmelidir.

3. İşin Kısmen Bitimi İle İşin Tam Bitimi Yöntemlerinin Örnekli Karşılaştırılması ve Bu Konuda Bir Görüş

Aşağıda verilecek rakamlı örnek, bahsettiğimiz kâr tespit yöntemlerinin karşılaştırılmasına ve yöntem seçimi için inşaat taahhüt işletmesine yararlı bilgileri verecektir.

Örnek : Yıllara yaygın köprü inşaatına 1992'de başlanılmış ve 1994 sonunda bitirilmiştir.

Bu inşaatın tahmini maliyeti 8.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Tahmini maliyet hesabı yapılırken 1992, 1993 ve 1994 yıllarına ait enflasyon oranı ve diğer maliyet artırıcı unsurlar da dikkate alınmıştır.

Ve işletmenin verdiği teklif tutarı ise 16.500.000 TL'dir.

Söz konusu inşaata ait fiili maliyet ve hakedişlerin yıllar itibariyle dökümü şöyle olmuştur (Tahmini Maliyetler aynen -genelde olmaz- gerçekleşmiştir.)

65. KARTAL, S. 33

66. BENLİGİRAY, S. 54

67. BENLİGİRAY, S. 54

68. KARTAL,, S. 39

	<u>Yıllar</u>	<u>Hakedişler</u>	<u>Maliyetler</u>
1-	1992	5.700.000	2.800.000
2-	1993	6.550.000	3.200.000
3-	1994	4.250.000	2.000.000
		<u>16.500.000</u>	<u>8.000.000</u>

Şimdi dönemlere ilişkin geçici kâra ait tutarları şöyle hesaplayabiliriz.

1) İşin Tam Bitimi Yöntemi

a) 1992 Kâr veya zararı	—
b) 1993 Kâr veya zararı	—
c) 1994	—
d) Üç yıllık toplam kâr (16.500.000 - 8.000.000 = 8.500.000)	<u>8.500.000 TL</u>

2) İşin Kısmen Bitimi Yöntemi

a) 1992 kârı veya zararı (geçici) (5.775.000 - 2.800.000 = 2.975.000)	2.975.000.-
b) 1993 kârı veya zararı (geçici) (6.600.000-3.200.000=3.400.000)	3.400.000.-
c) 1994 kârı veya zararı (geçici) 4.125.000-2.000.000 = 2.125.000)	2.125.000.-
d) Üç yıllık toplam kâr	<u>8.500.000.-</u>

a) 1992 Dönemi Kârının Hesaplanması :

$$\frac{\text{TFM}}{\text{TTM}} = \frac{\text{Toplam Fiili Maliyet}}{\text{Toplam Tahmini Maliyet}} = \frac{2,8}{8} = 0,35 \text{ Fiili Mal. Göre Hasılat Bel. Katsayısı}$$

1992 Hasılat = Katsayı x Toplam Tahmini Hasılat
= 0,35 x 16.500.000 = 5.775.000 TL

1992 Kârı = 1992 hasılatı - 1992 maliyeti
= 5.775.000 - 2.800.000 = 2.975.000 TL

b) 1993 Dönemi Kârının Hesaplanması :

$$\frac{\text{TFM}}{\text{TTM}} = \frac{3,2}{8} = 0,40 = \text{Fiili Maliyete Göre Hasılat Belirleme Katsayısı}$$

zleşmeleri (ek fiyat talepleri) ile giderilebilmektedir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin amacının, sadece vergi uygulamaları ve onun istekleri doğrultusunda değil; zamanlı, ilgili, gerçek ve doğru bilgi için muhasebe olduğu nazara aldığımızda; mali tablolara bilgi üretmesi açısından işin kısmen bitimi yönteminin üstünlükleri tartışma götürmez.

Fakat, bu yöntemin; enflasyon oranı düşük, ekonomisi istikrarlı, yetişmiş insan gücü yeterli olan ülkelerde başarı ile uygulanabileceğini de gözardı etmemek gerekir ⁽⁶⁹⁾.

Burada açıklamaya çalıştığımız esas nokta işin kısmen bitimi yönteminin inşaat taahhüt işletmeleri açısından ifade ettiği anlamdır.

Bu konu ile ilgili çok önemli bir kavram geliştirilmiş olduğunu görmekteyiz. Bu kavram özün önceliğidir.

Bu kavram gereğince, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında onların biçimlerinden önce finansal özellikleri ve işletme için ifade ettiği gerçek gözönünde tutulur. Genel olarak işlemlerin biçimleri ve özleri birbirine paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Böyle durumlarda, özün biçime önceliği esastır. Örneğin; kanuni açıdan işin bitim tarihi, kâr ya da zararın gerçekleştiği an olarak kabul edilmektedir. Halbuki taahhüt işletmesi bu hususu gözönünde bulundurmadan eğer gerçek anlamda kâr ya da zararın tespit edebiliyorsa mali tablolarını düzenleyebilir. Kâr elde etmişse, vergileme dönemini beklemeden taahhüt işletmesi yeni yatırımlara, ihalelere ve hatta mümkünse ortaklarına temettü dağıtımını bile yapabilir. Eğer taahhüt işletmesi zarar etmişse, neden zarar ettiğinin nedenlerini araştırmaya başlayacaktır. Zarar taahhüt işletmesinin finansal gücünü bozacak mahiyette ise, o zaman ya işi bırakma ya da işveren ile yeniden anlaşma yoluna gidebilecektir. Bu durum işletmenin iyi teklif fiyatı vermediğinin bir göstergesidir. Taahhüt işletmesi işin bitim tarihini beklemeden düzenlediği mali tablolar sayesinde zamanında gerekli önlemleri alma yoluna kavuşabilmektedir. Ve bu sayede daha fazla finansal gücü bozulmamış olacaktır.

Kısaca özetlersek; inşaat taahhüt işletmeleri inşaat veya inşaatlarına yönelik maliyet ve hasılat analizlerini iyi yapabiliyorsa, her yıl için dönem sonucunu mali tablolarında gösterebilirler. Ve kesin hesap dönemini beklemeden yeni taahhüt işlerine girebilirler. Bu imkânı sağlayan da ayrıntılı maliyet kontrolüne önem veren, işin kısmen bitimi yöntemidir.

V. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

1. Genel Açıklama

Maliyet muhasebesi her imalat işletmesi için ne kadar hayati öneme sahipse inşaat taahhüt işletmeleri içinde o kadar öneme haizdir. İşletmedeki imalat fonksiyonu ile ilgili kararların gerektirdiği veriler maliyet muhasebesi tarafından sağlanmaktadır. İşletmecilik bir bilim dalı olarak geliştikçe, idarecilerin kullandıkları karar modelleri geliştikçe maliyet muhasebesinin önemi de artmaktadır.

Maliyet muhasebesinin ana amacı işletmenin imalat faaliyetleri ile ilgili kararların gerektirdiği verileri sağlamaktır. Bu ana amaç şu şekilde ayrıntılı olarak belirtilebilir.

- Mamullerin maliyetini bulmak,

69. ÖRTEN, Remzi - Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Rehberi, Cilt 1, (Ankara: Gazi Büro Basımevi- 1993) S. 233

- Maliyet kontrolünü sağlamak,
- Planlamaya yardımcı olmak,
- Özel kararlarda yardımcı olmak.

Bu amaçlar inşaat taahhüt işletmelerinin maliyet muhasebesi için de geçerli olmaktadır.

Ülkemizde isim yapmış birkaç büyük inşaat işletmesinin üst düzey yöneticileriyle yapılmış olan görüşmelerde genellikle hazırlanan teklifin yalnızca işin alınabilmesi açısından değerlendirildiğini, eğer iş alınmazsa artık görevini tamamladığı gerekçesiyle bir daha muhasebeden faydalanılmadığı, tespit edilmiştir.

Bu durumda, teklifin işin gidişatıyla ilişkisi ortadan kalktığı gibi geleceğe yönelik revizyonu ve değerlendirilmesi de ihmal edilmiş olmaktadır. Bu tutumun gerekçesi olarak ileri sürülen ise, değişen iş ve çevre koşulları karşısında herhangi bir yarar sağlayacağına inanılmaması olmuştur. Gelişmiş ülkelerdeki inşaat işletmelerinin bir çoğunda standart maliyet uygulamasına geçildiği düşünülecek olursa, ülkemizde henüz muhasebeden nasıl yararlanılabileceğinin dahi tam açıklığa kavuşmadığı önemli bir sorundur (70).

Yapılan araştırmadan anlaşılacağı üzere inşaat taahhüt işletmeleri maliyet muhasebesine gereken önemi vermemektedirler. Bunun en önemli nedeni maliyet muhasebesinin işlevlerini tam olarak iyi kavrayamamaktan ileri gelmektedir. Biz bu çalışmamızda maliyet muhasebesinden en geniş şekilde yararlanmaya çalışacağız.

İnşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları işler bir anlamda sipariş üzerine duran varlık üretimidir. Üretimle uğraşan her tür işletmede olduğu gibi inşaat taahhüt işletmelerinde de ihtiyaç duyulan maliyete ilişkin verileri sağlayan bir maliyet sistemi bulunmalıdır. Bu sistem, kendinden beklenen işlemlere bağlı olarak değişik yapı ve çalışma şekline sahip olabilir (71). Ayrıca maliyet muhasebesi sisteminin bir bilgi sağlama sistemi olarak; anlaşılması, değerlendirilmesi ve bu temel amaç gözönünde bulundurularak kurulması gerekir. Bu nedenle maliyet sistemi, maliyet bilgilerinin bu amaçla sınıflandırılması, gruplandırılması, kontrol edilmesi ve belirli eylem birimleri ile ilişkili kılınması işlemlerini içerir. Maliyet sistemi, özellikle çeşitli maliyetleri ve işletme eylemlerinin etkinliği ile ilgili bilgileri sağlamak amacıyla kurulur (72).

Maliyet muhasebesi, bir hesap ve kayıt sistemi olarak farklı biçimlerde düzenlenebilir. Bu nedenle de sayısız türde maliyet sistemi olabileceği gibi, her maliyet sisteminin de kendine özgü yararları ve sakıncaları bulunabilir. Belli başlı maliyet sistemleri, birkaç ölçüte ya da kendilerine özgü niteliklere göre sınıflandırılabilir (73). Bilindiği gibi, ürünlerin maliyetlerini belirlemede kullanılan muhasebe sistemleri, üretim faaliyetlerinin niteliklerine göre sınıflandırıldığında, safha maliyet sistemi ve sipariş maliyeti sistemi olmak üzere ikiye ayrılır. Bunlardan, sipariş maliyeti sistemi, gemi, uçak, mobilya, makina gibi yapımı belirli özelliğe sahip olan ve herbir sipariş için maliyet öğelerinin ayrı ayrı izlenmesini gerektiren bir maliyet sistemi olmaktadır. Şimdi bu yöntemi ayrıntılı bir şekilde inceleyelim.

2. Sipariş Maliyet Sistemi

İnşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları inşaatların belirli özelliklere sahip olması ve herbir pro-

70. SAYARI, Mehmet –"Yapı İşlerinde" S. 41

71. BENLİGİRAY, S. 60

72. ÜSTÜN, Rıfat –Maliyet Muhasebesi, (Eskişehir: Renk Matbaası –Eylül 1994) S. 103

73. ÜSTÜN, S. 104

je maliyetinin ayrı ayrı izlenmesi gerektiğinden, inşaat endüstrisinde maliyetlerin bulunmasında sipariş maliyet sistemi kullanılır (74).

Bir maliyet muhasebesi yöntemi olan sipariş maliyet sisteminde, imalat işlemi boyunca sürekli ayırt edilebilen birim olarak gelişen belli nicelikteki ürünler (yapılar), donatım (tesis), onarımlar veya diğer hizmetler için uygulanabilecek direkt malzeme, direkt işçilik giderleri ve genellikle endirekt giderlerin hesaplanan bir bölümünden oluşan maliyetler, siparişe yüklenmek üzere biriktirilir. Tanımdan anlaşılacağı gibi sistemde önemli olan, giderlerden olabildiğince büyük bir bölümün siparişlerle doğrudan ilişkilerinin kurulabilmesidir. Sistemin başlıca niteliği, imal edilecek bir veya birkaç birimin maliyetinin ayrı olarak izlenmesi ve saptanmasıdır. Bu nedenle sipariş maliyeti belli bir iş veya çalışma biriminin gerçek maliyetlerini önemli oranda tanımlayabilmek için, ayrıntılı muhasebe kayıtlarına gereksinim duymaktadır. Konuya bu açıdan bakıldığında, sistemin yapı işletmelerindeki muhasebe çalışmalarını artıracığı söylenebilir. Ancak, tutarlı bir maliyet hasılat karşılaştırması da böyle bir çalışmayı gerektirmektedir (75).

Bir işletme tarafından yapımı sürdürülen çeşitli taahhütlerin her biri veya bunların bölümleri, başlıca denetim ve gider merkezleridir. Sipariş maliyeti uygulayan yapı işletmelerinde, taahhüt maliyetleri öncelikle üçüncü bölümde açıklanacağı gibi maliyet öğelerine ayrılır. Maliyet öğeleri saptandıktan sonra, birçok işletme giderler üzerinde daha etkin bir denetim kurabilmek ve teklif vermede daha yeterli bilgi sağlayabilmek amacıyla, maliyet öğelerinin her birini çeşitli maliyet türlerine ayırmayı gerekli görürler (76).

Sipariş maliyeti sistemi uygulamasında her taahhüt ayrı ve farklı bir gider yerini oluşturduğundan her bir işle ilgili faaliyetlerin -iş sınıfları- ve bu faaliyetlere ilişkin giderlerin izlenmesinde yarar vardır. Bu nedenle hem faaliyetler hem de kapsadıkları giderler önceden belirlenecek olursa, işle ilgili maliyetlerin saptanması kadar dağıtımı da kolaylaşacaktır. Eğer gerekli görülürse faaliyet sınıfları içerdikleri işlemlere -iş birimleri- göre de bölümlenebilir. Örneğin; kazım faaliyeti

- delme ve patlama,
- toprağın kaldırılması,
- yükleme,

vb. işlemlerden oluşacaktır (77).

Diyebiliriz ki, bu yöntem, maliyet unsurlarının işlere veya mamul partilerine göre toplanmasına ve dağıtılmasına ağırlık verir. Bu nedenle sipariş maliyeti sisteminde her işe ait maliyet unsurları ayrı ayrı tayin edilir. Maliyetlerin iş ya da imalat partileri itibarıyla sınıflandırılması gereğinin bir sonucu olarak bu usulde, hammadde ve malzemeler ambardan, her imalat partisi veya iş için ayrı ayrı talep edilir. İşçilik, belirli imalat partisinin imalatında çalışan işçilere ve imalat partisi numaralarına göre sınıflandırılır. Ve bu partiler için ayrı ayrı tesbit edilecek toplam hammadde ve işçilik maliyetleri sipariş maliyetine yazılır (78).

Sipariş maliyet sisteminde temel amaç her siparişin maliyetini ayrı hesaplayabilmek ve denetleyebilmektir. Bu nedenle maliyet unsurları elden geldiği kadar kesinlikle her sipariş için ayrı ayrı

74. SAYARI, Mehmet -Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni, Gazi Ün. Yay. No: 32, İ.İ.B.F. Ya. No: 22, (Ankara: Gazi Ün. Bas. Yay. Yüksekokulu Basımevi- 1983)S. (117-118)

75. SAYARI, S. 118

76. SAYARI, S. 118

77. SAYARI, S. 118

78. TULUM, Cemil - İnşaat İşletmelerinde Şantiye Muhasebesi, İstanbul Ün., Sosyal Bil. Ens., Yüksek Lisans Tezi (İstanbul - 1991) S. 38

izlenir. Ve kayıtlara geçirilir. Bu amaçla "sipariş kartları" ya da her sipariş için ayrı bir "üretim" hesabı açılması yoluna gidilir. Üretim boyunca dolaysız -direkt- hammadde ve işçilik doğrudan doğruya bu kartlara işlenir. Genel üretim giderlerinden de belirli anahtarlarla her siparişe yükleme yapılarak siparişin maliyeti bulunur (79).

Günümüzde inşaat taahhüt işlerinde, inşaat maliyetinin hesaplanmasında sipariş maliyeti yöntemi çok yaygın ve elverişli bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun gerekçeleri ise (80);

- İnşaat işletmeleri genellikle, birbirine göre farklı ve ayrıcalıklı nitelikleri olan projelerin yapımını gerçekleştirmeleri,

- İnşaat üretimi ya belirli bir kesimin beğeni ve talep yapısı ya da bir taahhüt sözleşmesi nedeni ile üstlenilen proje ve sözleşmeye konmuş olan şartnameler dikkate alınarak gerçekleştirilir. Diğer bir deyişle yapı üretimi müşteri isteklerine uygun olarak yapılması,

- Yine burada genellikle taahhüt sözleşmesinin yapılmasıyla veya belirli bir kesime satışı yapılmak üzere beğeni ve talep yapıları dikkate alınarak üretime geçilmesidir.

Bu nedenle inşaat taahhüt işletmeleri imalat faaliyetini sipariş maliyeti sistemi ile muhasebeleştirir. Bazan inşaat işletmelerinde de kitle halinde üretimin yapıldığı gözlenmektedir. Örneğin, Emlak Kredi Bankası'nın Ataköy konutları gibi. Bu durumda her grup inşaat için ayrı sipariş kartları veya üretim hesabı açılır. Birim maliyet hesaplamak için; üretim sonunda grup toplam sipariş maliyeti birim sayısına bölünür (81).

Sipariş Maliyet Sisteminin Yararları (82):

- Maliyet verilerini işletme yönetimine, kullanılabilir bir biçimde sağlar,
- Kârlı işlerin, karsız işlerden kolayca ayırıldığını sağlar,
- Çeşitli işlerin maliyetini karşılaştırarak, etkinlik kontrolünün kolayca yapılmasına olanak sağlar. Burada, fiili ve tahmini maliyetler karşılaştırılır.

- Gelecekteki benzer siparişlerin maliyetlerinin tahmin edilmesine olanak sağlar,

- İmalatta kullanılan çeşitli emek, hammadde ve malzemenin, miktar olarak da belirlenmesi sonucu, işçilik zaman kontrolü, hammadde ve malzeme miktar kontrollerinin yapılmasına da olanak sağlar,

- Satış fiyatının maliyete dayandığı hükümet sözleşmelerinde ve o öteki sözleşmelerde, özel siparişin maliyetinin hesaplanmasına olanak sağlar. Bu gibi sözleşmelerde imalatçı işletme, maliyetlerinin üzerine belirli bir kâr payı ilave ederek, satış fiyatını belirleyebilir. Bu durumda, maliyetin özel olarak saptanmasına, bu sistem olanak sağlamış olur.

- Siparişlerin ve gider merkezlerinin giderlerinin dökümü gider kontrolünün yapılmasını kolaylaştırır.

Sipariş Maliyet Sisteminin Sakıncaları (83) :

- En büyük sakıncasını, sistemin masraflı oluşu oluşturur. Giderlerin özel olarak ve ayrıntılı bir

79. PEKER, Alparslan - Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 53, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No: 5, (İst - 1988) S. (?)

80. TULUM, S. 39

81. TULUM, S. 40

82. ÜSTÜN, S. (313-314)

83. ÜSTÜN, S. (41-42)

biçimde incelenmesi, genellikle personel giderlerinin artmasına neden olur.

- Bu sistem aynı zamanda, zaman alıcıdır.

- Gelecekteki işlemin maliyetinin tahmininde, geçmişte yapılmış işlerin maliyetinden yararlanılması, maliyet giderlerinin ve siparişlerin bir dönemden ötekine farklı olması nedeniyle, hatalı sonuçlar elde edilmesine neden olabilir.

- Bu sistem, gerçek (tarihi) maliyet yönteminin sakıncalarına sahiptir. Fakat bu maliyet sistemi, standart maliyet yöntemi ile uygulandığında, bu sakıncalar giderilebilir.

3. Teklif Fiyatını Belirlemede Maliyet Tahmininin Önemi

Bilindiği gibi, inşaat taahhüt işletmeleri faaliyetlerinde, maliyetlerin planlama ve kontrol amaçlarına bağlı olarak geleceğe yönelik belirlenmesi ve kullanılması hayati rol oynamaktadır. Çünkü, inşaat taahhüt işleri büyük ölçüde inşaat maliyetlerinin önceden öngörülmesine bağlı olan teklifler üzerine dayalı olarak yürütülmektedir⁽⁸⁴⁾.

Tekliflerde yapılacak hatalı maliyet tahminleri inşaat taahhüt işletmelerini istenilmeyen durumlara sokabilir. Çünkü inşaat endüstrisinde çok yoğun rekabet yaşanmaktadır. Bu aşırı rekabet ortamında inşaat taahhüt işletmeleri faaliyetlerini sürekli kılabilmeleri, çok iyi maliyet tahmini yapılmasına bağlıdır diyebiliriz.

Örneğin; bir inşaat müteahhidi, taahhüt işini alabilmek için teklifini gereğinden düşük verirse aldığı işi zararla bitirecek, tersine teklifini gereğinden yüksek verirse işin yapımını üstlenme olasılığını kaybedecektir. Bu nedenle, teklif tutarı belirlenirken teklif sonucunda inşaat müteahhidinin işi alabilmesi ve sonuçta yeterli kâr sağlayabilmesi gözönünde bulundurulmalıdır⁽⁸⁵⁾.

Ayrıca inşaat sektöründe belirsizliğin yüksek olması inşaat taahhüt işletmelerinin inşaat maliyetlerini önceden tesbitini güçleştirmektedir.

İşletme yöneticileri, bugüne dek gerçekleşen olayları değiştiremezler. Onlar, ancak gelecekte yapılacak eylemleri etkileyebilir. Maliyet tahmini beklenen, bütçelenen ya da önceden belirlenen maliyetleri ölçme eylemidir. Tahmini maliyetler gelecekte yapılması düşünülen eylemlerin beklenen maliyetleridir⁽⁸⁶⁾.

Gelecekte yapılması düşünülen inşaatların maliyetleri, tahmini ya da standart olabilir. Hem tahmini hem de standart maliyetler, önceden belirlenen maliyetlerdir. Önceden belirlenen bu iki tür maliyet arasında, kesin bir ayırım yoktur. Genellikle standart maliyetler, bilimsel olarak belirlenen maliyet olup, çoğu kez olması gereken maliyetleri gösterir. Mühendisler ve maliyet muhasebecileri, standartları belirlemek için oldukça fazla zamana gereksinim duyarlar. Standart maliyetler, geçmişteki tecrübelerden elde edilen bilgilerin ve araştırma çalışmalarından sağlanan verilerin kullanılmasıyla belirlenir. Öte yandan tahmini maliyetler, mevcut en uygun yöntemlerle doğrudan doğruya belirlenirler. Tahmini maliyetler, yeterli bir eylem başarısını gösterir ya da göstermeyebilir. Standart maliyetler ise, bir eyleme ilişkin yeterli başarıyı gösterirler. Standart maliyetler aynı zamanda, imalat faaliyetlerinde meydana gelecek dalgalanmaları dikkatli bir biçimde gözlemek ve ölçmek amacıyla, sabit tutulan belirli koşullar altında gerçekleşmesi gereken maliyet ya da gideri ifade ederler⁽⁸⁷⁾.

84. KARTAL, S. 38

85. KARTAL, S. 39

86. ÜSTÜN, S. 41

87. ÜSTÜN, S. 42

Tahmini ve standart maliyetler; bütçeleme işlemlerinde, eylemlerin sonuçlarının kontrolünde ya da mamul fiyatlarının hesaplanmasında kullanılır. Sapmalar belirlenir ve yöneticiler buna göre karar alırlar (88).

Özellikle günümüzde; standartların başarı ölçümünde kullanılabilir olması için onların ne gereğinden fazla yüksek ne de gereğinden fazla düşük belirlenmemesi gerekir. Standartlar sıkı belirlenirse, çalışanlar onlara ulaşamayacaklarını düşünürler ve sistem motive özelliğini yitirir. Öte yandan, eğer standartlar gevşek belirlenirse, çalışanlar az bir gayret ile bu standartlara ulaşabileceklerinden yine sistemden istenilen yarar elde edilemez. Bu nedenle, standartlar çok dikkatli olarak belirlenmeli ve uygulanabilir özelliğe sahip olmalıdır (89).

4. Maliyet Tahmininde Aşamalar

Tahmin, yapılması düşünülen bir projeye ilgili olarak maliyet ve kaynak gereksinmelerinin önceden belirlenme faaliyeti olarak tanımlanabilir. İnşaat işletmelerinde tahmin işlemi işletme yönetiminde hayati bir role sahiptir. Çünkü, işletmenin anlamlı bir teklif fiyatı belirleyebilmesi ve bir maliyet kontrol sistemi kurabilmesi için sağlıklı olarak yapılan bir tahmin işlemine gereksinim vardır. Başka bir deyişle, işletmeler tahmin işleminin başarı derecesine bağlı olarak uygun teklif fiyatlarını belirleyebilirler ve böylece maliyet kontrollerinde kullanabilecekleri ölçüleri oluşturabilirler (90).

İnşaat maliyetlerinin önceden hesaplanması, geleneksel olarak sabit fiyat esaslı ihalelerde inşaatçının seçilmesinde kullanılan bir araç durumundadır. Bunun yanında, önemli bir proje dökümanı olan maliyet tahmini, yönetime yardımcı bilgilerin temin edilmesi gibi önemli bir fonksiyona da sahiptir. Tahmin departmanı (ülkemizde çoğunlukla kalkülasyon departmanı olarak da isimlendirilmektedir) aynı amaca yönelik fakat maliyetleri farklı çeşitli alternatifler sunarak inşaatçıya dolayısıyla müşterisine çeşitli tasarruflar sağlamaktadır (91).

Tahminin başarılı bir şekilde yapılabilmesi için eldeki bilgilerin doğru ve yeterli olması gerekmektedir. Bu bilgilerin elde edilmesi için etkin bir maliyet sistemine ihtiyaç vardır. Etkin bir maliyet sistemi (92);

İnşaat öncesinde:

- Tahmin için gerekli bilgilerin temini

İnşaat esnasında:

- İşçilikte verimliliğin artması ve verimsiz zamanın minimum kılınması,
- Malzeme kullanılmasında tasarruf sağlanması,
- Ekipman kullanımında etkinlik sağlanması,
- Genel imalat maliyetlerinde tasarruf sağlanması,

88. ÜSTÜN, S. 420.

89. KARTAL, S. 40

90. KARTAL, S. 41

91. ARIKBOĞA, Dursun - İnşaat Projelerinde Maliyet Tahmini ve Tahmin Yöntemleri, İstanbul Ün., Sos.Bil. Ens., Doktora Tezi, (İstanbul - 1987) S.80

91. ARIKBOĞA, S. 80

92. ARIKBOĞA, S. 80

Gelecekte:

- Yapılan tahminlerle, gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırma olanağı,
- Gelecekteki tahminlerde başarı şansının artması,

konularında yöneticilere yardımcı olmaktadır.

Maliyet tahmini, inşaat firmalarında önemli birer yönetim fonksiyonu olan planlama ve kontrol arasındaki geçişi sağlamaktadır. Planlama, tahmin sonuçlarına göre yapılacağından maliyet tahminindeki başarı, planlama fonksiyonunda başarıyı da beraberinde getirecektir. Plan ile fiziki sonuçların karşılaştırılarak değerlendirilmesi olan kontrol, maliyet tahmini için gerekli bilgileri temin etmektedir ⁽⁹³⁾.

Kontrol etmek, ölçmek demektir. Ölçmek de karşılaştırma yapmaktan başka birşey değildir. Kontrol görevinin önem kazanması ile maliyetlendirme çalışmalarında karşılaştırmalar yapmak gereksinimi doğmuştur. Karşılaştırma işlemi genelde iki şekilde yapılmaktadır. İşletmenin gerçek ve öngörülen bilgilerinin karşılaştırması, işletmeler arası karşılaştırma. İşletme içi kontrollerde ve vergi denetimlerinde her iki karşılaştırma şekline de yararlanılmaktadır. Ancak, önceden işletme ve çeşitli kuruluşlar tarafından saptanmış bilgilerin, işletmenin gerçek bilgileriyle karşılaştırılmasına daha fazla yer verilmektedir ⁽⁹⁴⁾.

Ülkemizde ihale ile ilgili bilgilerin ilan ediliş tarihi ile ihale tarihi arasında zamanın çok az olması inşaat taahhüt işletmelerini zora sokmaktadır. Bu nedenle, toplam maliyet içinde pek fazla öneme haiz olmayan unsurların gözardı edilmesi gerekmektedir. İnşaat taahhüt işletmeleri maliyet tahmini yaparken asıl ilgilienmeleri gereken konu herşeyden evvel inşaatın ne sürede tamamlanması gerektiği, nasıl yapılması gerektiği ve kaçta yapılacağıdır.

İnşaatlarda maliyet tahmini üç önemli aşamadan oluşmaktadır. Bunlar

- Ölçme,
- Fiyatlandırma,
- Hesaplama

dır. Şimdi bunlara kısaca değinelim.

A. Ölçme

Ölçme işlemi diğer iki aşamadan önce gelmekte ve dolayısıyla diğer iki aşama, tamamen ölçme sonuçlarına bağlı kalmaktadır. Sonuçlarıyla birlikte maliyetler üzerinde direkt bir etkisi olan bu çalışma, tahmin olayının en zor ve karmaşık bölümlerinden biridir ⁽⁹⁶⁾.

Bu aşamada tanımlama -her bir işin tanımlanması- ve miktarlar -her bir işin miktarının tesbit edilmesi- olarak, ayrıca iki önemli aşamadan oluşmaktadır.

a- Tanımlama

Tanımlama, inşaatın tamamlanabilmesi için yapılacak veya başka firmalara yaptırılacak işlerin

93. ARIKBOĞA, S. 81

94. HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem "Randıman İncelemesi" - İmalat Defteri Uygulaması (İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları - 1994) S. 9

95. ARIKBOĞA, S. 84

96. ARIKBOĞA, S. 84

neler olduğunun belirlenmesidir. Yapılan tanımlamaların miktar tesbiti ve fiyatlama için yeterli bilgileri taşıması gerekmektedir (97).

Tahminci işe başlamadan önce, inşaat süresince yapılacak işlerin bir listesine ihtiyaç duyacaktır. Bu işlerin tanımlanması yalnızca kullanılacak malzemelerin tanımlanması şeklinde olmamalıdır. Kullanılacak işçilik ve ekipman da tanımlamalara dahil edilmelidir. Hatta bazı işler yalnızca işçilikten ibaret olabilmektedir. Örneğin; el ile temel kazılması, yalnızca işçilikten ibarettir. Fiyatlamanın doğru yapılabilmesi, tanımlamaların doğru, kesin ve yeterli bilgileri içermesine bağlıdır. Tanımlama, ihale sisteminde yaygın bir kullanım alanı bulmaktadır (98). Bilindiği üzere ihale sisteminde, işveren kişi veya kurumlar tarafından yaptırılacak işle ilgili keşif yaptırılmakta ve keşif sonucunda yapılacak işler ve miktarları listeler halinde ihale dosyasında bulunmakta veya yayın organlarında yayınlanmaktadır.

Kullanılan inşaat tekniği ve organizasyon şeklinin maliyetler üzerindeki etkileri nedeniyle, tahmincinin bu konular hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. Hatta gerektiğinde bir mühendis ya da yönetici ile birlikte çalışmalıdır. Böylelikle özellikle işçilik ve ekipman yönünden yapılacak tanımlamalar daha gerçekçi olabilecektir (99).

b- Miktarlar

Takdir edileceği gibi, işlerin miktarlarının belirlenme işi, işletmede istihdam edilen ya da dışarıdan hizmeti sağlanan teknik görevlilerin görevi olacaktır⁽¹⁰⁰⁾.

Ölçme işleminin ikinci aşamasını yapılacak işlerin miktarlarının belirlenmesi oluşturmaktadır. Miktar hesaplaması, tanımlanmış işlerin belirli birimlerle ifadesidir. Örneğin; yapılacak kazı m³ olarak, eğer boya yapılacaksa m² olarak hesaplanmaktadır. Miktarların doğru olarak tesbit edilmesi, tanımlamaların doğru ve kesin olmasına bağlı bulunmaktadır. Hesaplamalar inşaat planı (mimari, statik, elektrik, tesisat) ve ayrıntılarına göre yapılmaktadır. Dolayısıyla tahmin yapacak olan kişinin inşaat planından anlaması gerekmektedir. Miktar hesaplamalarının ve sonuçlarının daha sonraki aşamalarda bu bilgileri kullanacak kişilere sunulurken belirli bir düzen içinde sunulması gerekmektedir (101).

B. Fiyatlandırma

Ölçümü yapılan işlerin fiyatlandırılması aşamasında, tahmini yapanların geleceğe yönelik maliyet beklentileri yanısıra, maliyet muhasebesi tarafından hazırlanmış olan ve maliyet kayıtlarından oluşan veriler temel olacaktır (102).

Fiyatlama ölçülmüş miktarlar ile bunların birim fiyatlarının çarpılmasıdır. Fiyatlamanın yapılabilmesi için, yapılacak her işin gerektirdiği malzeme, işçilik, ekipman ve genel imalat maliyetinin tesbit edilmesi gerekmektedir. Fiyatlama aşaması geniş ölçüde önceki aşama olan ölçme sonuçlarına bağlıdır. Ayrıca, geniş ölçüde geçmiş verilerden yararlandığı için, bilgilerin düzenli ve sistemli bir biçimde depolanmış olması gerekmektedir (103).

97. ARIKBOĞA, S. 84

98. ARIKBOĞA, S. 85

99. ARIKBOĞA, S. 86

100. KARTAL, S. 55

101. ARIKBOĞA, S. 87

102. KARTAL, S. 55

103. ARIKBOĞA, S. 88

İnşaatlarda yapılan işlerle ilgili ortaya çıkan maliyet unsurlarının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Ancak çeşitli kamu kuruluşları ya da devlet tarafından yayınlanan bazı fiyatlar, yapılacak işin içindeki malzeme, işçilik, ekipman ve genel üretim giderlerini içerecek şekilde hesaplanmıştır. Bu veriler eğer güvenilir ya da gerçekçi değilse, bu durumda firmanın kendisi fiyat tespit çalışmalarını yürütmelidir (104).

Malzemenin Fiyatlandırılması :

Fiyatlamamanın en kolay ve basit aşamalarından birisidir. Kullanılacak malzemenin miktar ve kalitesinin tam ve doğru olarak tespit edilmiş olması gerekir. Bu aşamada üzerinde önemle durulması gereken konu, inşaatın başlatılabilmesi için gerekli ilk malzemelerin doğru olarak tesbit edilmiş olmasıdır. Çünkü buna göre inşaatçı firmanın finansman politikası değişebilmektedir.

İşçiliğin Fiyatlandırılması :

Fiyatlama çalışmalarının en zor ve karmaşık bölümlerinden biridir. Çünkü işçiliğin maliyeti çeşitli faktörlere bağlı olarak değişmektedir (105). Örneğin;

- İşçilik oranı (Bir iş içindeki işçiliğin miktarı)
- Ücret düzeyi (Belirli bir yöre ve zamandaki ücret düzeyi)
- Verimlilik (çalışanların verimliliği)

Bütün bu hususlar geçmişteki tecrübe ve verilerden elde edilebilecektir. Dolayısıyla inşaat firmasının etkin bir maliyet muhasebesine ihtiyaç olacaktır. Özellikle verimliliğin tespitinde, maliyet muhasebesi verileri gereklidir (106).

Makine Parkı ve Ekipmanın Fiyatlandırılması:

İnşaat işlerinde kullanılan makine parkı ve ekipman maliyetinin tahmin edilmesinde çeşitli yöntemler kullanılabilir. Makine parkı ve ekipman maliyetleri ayrı olarak belirtildiği gibi malzeme maliyetleri içinde de gösterilebilmektedir. Ancak, eğer toplam maliyetler içinde önemli bir yer tutuyorsa, ayrıca gösterilmesinde yarar vardır. İnşaat sırasında kullanılan makine parkının tamamı veya belirli bir kısmı kiralanmış olabilmektedir. Kiralama durumunda müteahhit için fiyat verilir. Bu durumda ayrıntılı bir hesaplama gerekmektedir. Kira bedelinin hesaplanması, kiralaan firma tarafından yapılacaktır. Eğer makine parkı müteahhide ait ise, makine parkının mal oluş değerini, amortismanını, tamir-bakım ve kullanım giderlerini içerecek günlük/haftalık/aylık olarak maliyet hesaplanması gerekmektedir, önemli olan belirlenen birim maliyetin yatırım, kullanım ve tamir-bakım giderlerini içerecek kadar yüksek ve ihaleyi kazanacak kadar düşük olmasıdır. İnşaatçının belirli bir makineye sahip olmasının maliyeti (107):

- yatırım,
- tamir ve bakım ve
- amortisman,

maliyetlerini içermektedir. Bu maliyetlerin hesaplanabilmesi için aşağıdaki bilgilere ihtiyaç olacaktır (108):

- toplam yatırım tutarı,

104. ARIKBOĞA, S. 89

105. ARIKBOĞA, S. 90

106. ARIKBOĞA, S. 90

107. ARIKBOĞA, S. 93

108. ARIKBOĞA, S. 93

- makinenin ekonomik ömrü,
- ortalama yıllık yatırım (makineye bağlanan paranın, ekonomik ömrüne göre yıllık ortalama-sı).

Taşeron Maliyeti :

İnşaatçı firma, inşaatın belirli bir bölümünü başka bir firmaya yaptırmayı daha kârlı bulabilir. Bundan dolayıdır ki inşaat firması taşeron firmalardan teklif alma yoluna gider. Yalnız burada inşaat müteahhidinin dikkat etmesi gereken en önemli nokta taşeron firmalarının iş koordinasyonuna uyum sağlayabilecek firmalar olmalarıdır (109).

İnşaatın genel maliyeti hesaplanmadan, önceki bilgilerden, taşeron maliyetinin tahmin edilmesi mümkündür. Dolayısıyla maliyet tahmininden önce inşaatın hangi bölüm ya da bölümlerinin taşerona yaptırılacağına bilinmesi gerekmektedir. Taşerondan alınan teklifler yazılı ya da sözlü olabilmektedir. Büyük inşaatçı firmalar yazılı teklif almayı tercih etmektedirler. Böylelikle sonraki aşamalarda ortaya çıkabilecek çeşitli anlaşmazlıklar önlenmiş olacaktır. Taşeron seçiminde çeşitli faktörler etkili olabilmektedir. Maliyet bu faktörlerden yalnızca bir tanesidir. Ödeme koşulları, güvenilir olma ya da aynı firma ile daha önce iş yapmış olma gibi konularının, tercih yapılırken göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Önceki tecrübeleri ve piyasadaki durumu da inceleyerek taşeronların puanlaması yapılmakta ve ilerideki dönemlerde bunların değerlendirilmesi yoluna gidilebilmektedir (110).

C- Hesaplama

Hesaplama, maliyet tahmininin en son aşamasını oluşturmaktadır. Önceki aşamalardan elde edilen, belirlenmiş miktarlar ile fiyatların çarpımından başka birşey olmayan hesaplama, yöneticilerin karar almaları için gerekli bilgileri içermektedir.

İnşaat veya inşaatlarla ilgili genel imalat giderleri bu aşamada yüklenerek toplam maliyete ulaşılmaktadır. Toplam maliyet hesaplanırken, önceki tecrübelerin ışığında belirlenmiş bir marj, toplama eklenmelidir. Toplam maliyetin bir yüzdesi olarak belirlenen bu marj, çeşitli koşullara bağlı olarak değişik dönemlerde değişik miktarlarda belirlenmektedir. İnşaatın yapıldığı dönem ve yerdeki belirsizlikler arttıkça belirlenen marj da yüksek olacaktır.

Maliyet tahmininin gerçekçi bir şekilde yapılabilmesi kadar, elde edilen sonuçların, yöneticilerin karar almalarını kolaylaştırıcı bir şekilde hazırlanması da önemli bir hususu oluşturmaktadır. Bu nedenle, sonuçların tablolar halinde hazırlanması, inşaat taahhüt işletmesine çeşitli yararlar sağlayacaktır. Bunlar (111):

- Yöneticilere anlaşılabilir, özet bilgiler sunarak onları gereksiz, aşırı bilgilerden kurtarır ve böylelikle karar almalarını kolaylaştırır.
- Bilgilerin saklanması ve daha sonra gerektiğinde tekrar kullanılmasında çeşitli kolaylıklar sağlar.
- Maliyet tahmini üzerinde çalışan kişiler arasındaki iletişimi kolaylaştırıp, koordinasyonu sağlar.

109. KARTAL, S. 36

110. ARIKBOĞA, S. 96

111. ARIKBOĞA, S. (96-97)

Bu amaçla İngiltere'de "The Building Cost Information Service Of The Royal Institution Of Chartered Surveyors" tarafından hazırlanmış olup batılı bir çok inşaat firması tarafından yaygın bir şekilde kullanılan standart formlar – Tablolar– (Ek: 1,2, 3 ve 4)'de görüldüğü gibidir (112).

Ayrıca işletmeler, planlama, uygulama ve kontrol işlemlerini yürütürken fiyatlarda meydana gelecek değişimleri gözönünde bulundurmak durumundadır. Özellikle ülkemizde önemli sorun haline gelen yüksek enflasyon yıllara yaygın inşaatlarda maliyet tahminini güçleştirmektedir. Sektörde çekilen malzeme sıkıntısı da fiyatların artmasına neden olan diğer bir noktadır.

İnşaatçı, ihale şekline bağlı kalmakla birlikte çoğunlukla sabit fiyatla iş yapmaktadır. Teklif edeceği fiyatın, enflasyon nedeniyle kendi maliyetlerinde meydana gelebilecek artışları kapsayacak bir düzeyde olması gerekmektedir. Bu amaçla hazırlanmış çeşitli indekslerden (inşaat malzemeleri fiyat indeksleri, ücret indeksleri, genel masraflar indeksi) yararlanmak mümkündür. Farklı dönemlerde yapılan farklı inşaatlar için değişik indekslerden yararlanmak doğru olacağından indekslerin inşaatçı firmalar tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Ancak bu konuda çeşitli kamu kuruluşu ve onların yayınlarından yararlanmak mümkündür.

Ayrıca inşaat taahhüt işletmesi ihaleyi alamasa bile yaptıkları tüm çalışmalarını ilgili dosyalarda saklaması gerekir. Çünkü o ihale konusuna benzer iş veya işler çıktığında, o zaman ihalenin neden kaybedildiğinin ortaya çıkmasına imkân verecek ve ona göre yeni tedbirlerin veya önlemlerin alınması daha kolay olacaktır. Ve mümkünse sahip olunabiliyorsa, diğer firmaların teklif fiyatlarının da inceleme konusu yapılması işletme açısından olumlu bir davranış olacaktır.

VI. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE GİDER YERLERİ VE GİDER ÇEŞİTLERİ

1. Gider Yerleri

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

Gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon şeması esas alınır (113).

İnşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları taahhüt işleri için geçerli olabilecek gider yerleri –Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde açıklananlardan (belirtilenlerden) –esas üretim gider yerleri ve yardımcı hizmet gider yerleri olacaktır.

Esas üretim gider yerleri; Mamûller-inşaatlar- üzerinde fiilen çalışılan teknik ünitelerdir (114).

Yardımcı hizmet gider yerleri; Esas üretim gider yerlerinde fiilen çalışmamakla birlikte, işletme için gerekli bazı hizmetlerin yapıldığı veya değerlerin yaratıldığı birimlerdir (115).

İnşaat taahhüt işletmesi için her inşaat, bir esas üretim gider yerini teşkil eder. Taahhüt işletmesinin inşaatları arttıkça esas üretim gider yeride ona paralel artmaktadır. Ayrıca işletmenin her inşaat veya inşaatların yapımını destekleyici birimler ise, yardımcı hizmet gider yeri veya yerlerini oluşturur.

Yukarıda taahhüt işleri için belirttiğimiz gider yerleri ayrıca çeşitli gider merkezlerini –iş sınıflarını– bünyesinde barındırır. Her gider yerinin altında inşaatın özelliğine göre gider merkezle-

112. ARIKBOĞA, S. 97

113. YAĞMURLU, Duran-Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları, (İstanbul: Melissa Matbaacılık– Ocak 1994) S. 184

114. BURSAL, Nasuhi -ERCAN, Yücel - Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama, (İstanbul: Der Yayınları- 1993) S. 188

115. BURSAL-ERCAN, S. 190

ri çeşitlenebilir. Tüm gider merkezleri özellikle esas üretim gider yerini oluşturması bakımından herbir gider merkezi uzmanlık isteyen birimler olmaktadır. Ve bu gider merkezleri genellikle birbirine bağımlıdırlar. Yani bir iş sınıfı bitmeden diğerine geçmek özellikle konut inşaatlarında mümkün değildir.

Yardımcı hizmet gider yeri veya yerlerini oluşturan gider merkezleri bir inşaat taahhüt işletmesi için en sorunlu bölümü teşkil eder. Çünkü bu bölümü oluşturan gider merkezlerinde oluşan giderlerin özellikle ortaklık sözkonusu –sosyal hizmetler gibi– olduğu zaman dağıtımını işletme açısından büyük bir problem olmaktadır. Eğer inşaatlar için ortak kullanım sonucu doğan yardımcı gider yeri veya yerleri varsa veya işletme diğer faaliyetlerde de bulunuyorsa o zaman –beşinci bölümde bahsedeceğimiz gibi –giderlerin dağıtımında kanuni prosedür uygulanabilir. (1. dağıtım)Şayet taahhüt işletmesinde her inşaaata ait bir yardımcı hizmet gider yeri varsa o zaman bu gider yerini oluşturan iş sınıfı veya sınıflarındaki giderler sanayi işletmelerinde uygulanan dağıtım tekniklerine benzer yöntemler uygulanabilir.(2. dağıtım) Yalnız dağıtılacak bu giderler –üçüncü bölümde anlatacağı üzere– endirekt genel üretim giderleridir. Çünkü bu giderler esas üretim gider yerini oluşturan gider merkezleri –iş sınıfları– ile ilişkilendirilemeyen gider grubunu kapsamaktadır (Burada kısaca anlatmaya çalıştığımız konular ilerideki bölümlerde daha ayrıntılı bir şekilde değinilecektir).

Dönem sonlarında, yardımcı hizmet gider yerini oluşturan gider merkezlerinde biriken giderler dağıtımlar sonunda esas üretim gider yerini oluşturan gider merkezlerinde gider çeşitleri ve türü olarak yer alırlar. Ve yardımcı hizmet gider yeri ortadan kalkarak, esas üretim gider yerinin bünyesine girmiştir. Yani esas üretim gider yerinde toplanan tüm gider unsurları inşaatın toplam maliyetini verir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde maliyet muhasebesinin amaçlarına yönelik olarak maliyetleri belirlemede gider merkezlerini -iş sınıflarını- temel yaklaşım olarak ele aldığımızda; teklif hazırlanırken yapılan maliyet tahminlerin, gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılmasına olanak verir.

Teklif verilirken benimsenen iş sınıfları, inşaatın türüne ve taahhüt işletmesine göre farklılık gösterebilir (116).

Eğer müteahhit işletme belirli bir inşaat türünde uzmanlaşmış ise bütün inşaat taahhüt teklifleri için esas alacağı standart bir iş sınıfları listesi hazırlayabilir. Bununla birlikte aynı türden olsa bile her inşaatın kendine özgü özellikleri olabileceği bu nedenle de her yeni inşaatın taahhütü için ayrı bir iş sınıfları listesinin yapılmasının doğru olacağı ileri sürülmektedir (117).

Teklif verilirken benimsenen iş sınıfları, gider çeşitlerinin toplandığı maliyet merkezlerini –gider merkezlerini– ifade etmektedir (118).

Sınıflamanın, bir anlamda gider merkezleri olarak hesap planında yer alması halinde, fiili maliyetlerle tahmini maliyetlerin karşılaştırılmasına olanak sağlar (119).

İnşaatın toplam maliyetinin doğru olarak belirlenebilmesi için, öncelikle herbir iş sınıfının maliyetinin doğru olarak belirlenmesi gerekir. Bu amaçla herbir iş sınıfına ilişkin maliyetlerin doğru bir şekilde ayırt edilmesi ve kaydedilmesine özen gösterilmelidir (120). Gider çeşitlerinin

116. ERDOĞAN, Nurten –İnşaat İşletmelerinde İş Sınıflarını Esas Alan Maliyetleme Yaklaşımı ve T.D.H.P. İşleyişi, (Yayınlanmamış Makale) S. 2

117. BENLİGİRAY, S.70

118. ERDOĞAN, S. 3

119. BENLİGİRAY, S. 71

120. ERDOĞAN, S. 3

ve türlerinin iş sınıflarıyla ilişkilendirilmesi, işletmenin kullanacağı belge sistemi –kartlar ve raporlar– ile doğrudan bağlantılı olmaktadır.

Yukarıda önemini vurgulamaya çalıştığımız gider merkezlerine –iş sınıflarına– örnek teşkil etmesi amacıyla maliyet sisteminde, gider merkezleri –aynı zamanda kontrol birimi– olarak yer alacak iş sınıflarını, bir konut inşaatı için aşağıdaki şekilde örneklendirmek mümkündür. Burada ilk on sınıflandırma –gider merkezleri– esas üretim gider yerini, diğer üç sınıflandırma ise inşaatın hizmetlerini görmek amacıyla üretilmiş birimleri –gider merkezleri– ifade eder. Bu birimler de yardımcı hizmet gider yerini oluşturur.

1. İnşaat alanı hazırlığı (Kazım işi dahil)
2. Temel İşleri
3. Duvar örme
4. İnşaatın doğrama işleri (Metal ve Ağaç)
5. Uzmanlık isteyen özel işler
6. İç ve dış sıva işleri
7. Boya ve badana işleri
8. Sıhhi tesisat (Isıtma, Pis ve Temiz Su Tesisatı)
9. Diğer tesisat işleri (Elektrik ve Aydınlatma)
10. Alet ve Demirbaşlar
11. Atölye işleri
12. Sosyal hizmetler
13. Diğer hizmet ve prosedür işlemleri

Sıraladığımız bu iş sınıflarını, anlatmaya çalıştığımız gider merkezlerine uyumlaştırmamız gerekir. Bu iş sınıfları her işin özelliğine göre veya yönetimin istediği bilgiye ve anlayışına göre azaltılabilir veya çoğaltılabilir. Bu işte amaçlanan denetlenebilir kontrol merkezleri yaratmaktır. Ayrıca bu iş sınıflarını da çeşitli iş birimlerine bölmek mümkündür. Fakat uygulamada bu yöntemin özellikle ülkemizde hem işlem yükünü hem de masraf yükünü artıracacağı için işletmeler tarafından tercih edilmemektedir. Burada işletmenin fayda ve maliyet analizini çok iyi yapması gerekir. Eğer işletme iş kontrolünü sağlayabiliyorsa ve sistemini de ona yönelik oluşturmuşsa iş sınıflarının detaylandırılmasına gidebilir ⁽¹²¹⁾.

2. Gider Çeşitleri

Gider çeşitleri, mal ve hizmet üretiminde kullanılması gereken maliyetlerin bünyesine giren harcama türlerini kapsar ve işletmelerin ihtiyacına göre sabit, değişken ve yarı değişken gibi serbestçe detaylandırılabilir. Gider çeşitleri inşaat taahhüt işletmelerinde, üretim işletmelerinde olduğu gibi 0-9 kodlarında ve aşağıdaki gibi 8 çeşitte toplanmıştır ⁽¹²²⁾.

- 0 Grubu: İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 1 Grubu: İşçi Ücret ve Giderler
- 2 Grubu: Memur Ücret ve Giderleri
- 3 Grubu: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4 Grubu: Çeşitli Giderler

121. Fazla bilgi için bkz. BENLİGİRAY, S. (60-69)

122. YAĞMURLU, S. 184

5 Grubu: Vergi, Resim ve Harçlar

6 Grubu: Amortisman ve Tükenme Payları

7 Grubu: Finansman Giderleri

Şimdi bu gider çeşitlerini kısaca açıklayalım. (Bu gider çeşitlerinin muhteviyatı ayrıca ilerideki bölümlerde inceleme konusu olacaktır).

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt ilk madde ve malzeme ve üretimle ilgili olarak dışarıya yaptırılan işlere ait giderleri (üretimle ilgili ilk madde ve malzemeye ilişkin olarak dışarıya yaptırılan işlere ait giderleri) kapsar.

- İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücret ve giderleri, SSK işveren primi, konut fonu, tasarruf teşvik fonu işveren payı ve diğer giderleri kapsar.

- Memur Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacı ile aylıklı, yönetici, büro personeli ve güvenlik görevlileri gibi kişiler adına tahakkuk ettirilen her türlü giderleri kapsar.

- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim, pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan temin edilen elektrik, su, gaz, haberleşme, bakım onarım, personel taşıma ücreti ve benzer fayda ve hizmetleri kapsar.

- Çeşitli Giderler; İşletme faaliyetini sürdürmek için yapılması gerekli olan ve yukarıda belirtilen gider çeşitleri dışında kalan, sigorta giderleri, kira giderleri, büro giderleri, temsil ağırlama giderleri, dava ve icra giderleri gibi giderleri kapsar.

- Vergi, Resim ve Harçlar: Bu giderler mevzuat gereği olarak tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki, vergi resim ve harçları kapsar.

- Amortisman ve Tükenme Payları: Amortisman ve Tükenme Payları maddi ve maddi olmayan duran varlıkları ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarını kapsar.

- Finansman Giderleri: Finansman giderleri işletmelerin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa ve uzun vadeli borçlanmaların faizi ile komisyonlarını, vade ve kur farklarını kapsar.

Yukarıda sıraladığımız gider çeşitlerinden ilk üçü inşaat taahhüt işleri için direkt ve endirekt ayırımına tabi tutulmakta, diğer gider çeşitleri ise endirekt giderler olarak işlem görmektedir (Bu konuya ileride ayrıntılı bir şekilde değinilecektir).

VII. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE HESAP PLANI

1. Hesap Planının Amacı

Hesap Planı, işletmelerde mali nitelikteki işlem ve olayların kaydedilmesi için tutulan hesapları, muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri çerçevesinde sistemli bir şekilde bölümleyen ve aynı olayların sürekli olarak aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan bir yönergedir. Bu tanıma uygun olarak hazırlanan bir hesap planı, kayıt işlemlerinin düzenli olmasını sağlar (123).

Hesap planı dış görünüş itibarıyla kayıtlarda kullanılan hesapların isimlerinin ve numaralarının bir listesi gibidir. Ancak temelde işletmenin genel hesap düzeninin bir organizasyonu olup, muhasebe sisteminin bir çatısını oluşturur. Hesap planları aynı tür hesapları bir hesap grubu içinde bir araya getirir. Hesap grupları içinde toplanan hesaplar da yapılarına ve özelliklerine göre kısımlara ayrılırlar. Bu sınıflandırma ile aynı veya benzeyen olayların her zaman aynı hesaba kayıtları sağlanmış olur⁽¹²⁴⁾.

İşletmelerin büyümesi muhasebe işlemlerinin farklı yerlerde ve farklı kişiler tarafından yürütülmesi gerçeğini ortaya çıkarmıştır. Aynı olaylar karşısında, farklı kişilerin aynı kayıtları yapılabilmesi, ancak bir hesap planı (organizasyonu) ile olanaklıdır⁽¹²⁵⁾.

2. Hesap Planının Taşınması Gereken Özellikler

Muhasebe bilgi sisteminin önemli bir unsuru olan hesap planının, kendinden beklenen sonucun elde edilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekir⁽¹²⁶⁾:

- Hesap Planı işletmenin bünyesine ve büyüklüğüne uygun olmalıdır.
- İşletmenin faaliyet konusu, hukuki yapısı ve organizasyon şekli, kullanılan hesapların farklı olmasını gerektirir.

- Hesap Planı aynı olayların sürekli aynı hesaplara kaydedilmelerini sağlamalıdır. İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerde ve görevlerde uzmanlaşma muhasebe işlemlerinin işletmenin değişik birimlerde ve farklı kişiler tarafından yapılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle hesap planı, aynı olayların sürekli aynı hesaplara kaydedilmelerini sağlayacak şekilde açık ve anlaşılabilir olmalıdır.

- Hesap Planı, içerdiği hesaplarla işletmenin varlıkları ile bu varlıkların kaynakları, muhasebe dönemine ait gelir ve giderleri hakkında açık, anlaşılabilir ve doğru bilgi elde edilecek yapıda olmalıdır. Hesap Planı, belirtilen konulara ilişkin genellemelere gitmeden, örneğin: "Diğer alacaklar, Diğer borçlar" gibi genel hesaplarda önemli birikmelere yer vermeden gerekli açıklıkta hesap ayrıntılarını içermelidir.

- Hesap Planı'ndaki sınıflandırma ve kodlama, muhasebe kayıtlarının ilgili hesaplara hatasız ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılmasını sağlamalıdır. Bu özellik, muhasebe bilgilerinin sistematik bir şekilde düzenlenmesini ve bilgilerin muhasebe sistemindeki çıkışlarının belirli bir sınıflandırma çerçevesinde yapılmasını sağlayacaktır.

- Hesap Planı, sadece muhasebe işlemlerinin kaydını yapacaklara değil muhasebe bilgilerini kullanacak kişiler de dikkate alınarak sınıflandırılmalıdır.

- Hesap Planı'nın içeriğini oluşturan hesaplar belirlenirken muhasebe bilgilerini kullanacak işletme içi ve işletme dışı kişilerin durumu da dikkate alınmalı ve buna göre hesaplar seçilmelidir.

- Hesap Planı, özellikle faaliyet konuları farklı işletmelerden oluşan bir holding topluluğunda konsolide tabloların hazırlanmasına olanak sağlayacak şekilde olmalıdır.

Yukarıda saydığımız bu özellikleri taşıyan hesap planı; Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 07 Eylül 1991 tarihinde yürürlüğe giren 3762 Sayılı Yasanın kendisine verdiği yetkiye dayanarak 28.12.1992 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer sayısında "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel

124. SÜRMEİ, S. 86

125. SÜRMEİ, S. 87

126. SÜRMEİ, S. (87-88)

Tebliğî ile Muhasebenin Temel kavramaları, Muhasebe politikaları, Mali Tabloların ilkeleri, Düzenlenmesi ve sunulması, Tekdüzen Hesap çerçevesi, Hesap Planı ve işleyişi konularında 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yasal zorunluluk getirmiştir.

Yalnız Hesap Plan'ında bir takım noksanlıklar ve uygulamada sorunlara yol açabilecek noktalar tesbit edilmiş olup; buna ilişkin düzeltme ve ilaveler 16.12.1993 gün ve 21790 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğî'nde yapılmıştır. Bu Tebliğ'lere yönelik olarak inşaat taahhüt işletmeleri için hazırladığımız hesap planı (Ek:5)'de görüldüğü gibi olabilecektir.

İşletmenin hesap planındaki hesapların detaylandırılma derecesi ile sözkonusu işletmenin muhasebe sisteminden elde edilecek bilgilerin derecesi arasında büyük bir ilişki vardır (127). Muhasebede elde edilen bilgilerin raporlara kolaylıkla aktarılmasına ve istatistiki bilgilerin kolay ve çabuk olarak elde edilmesine olanak sağlayacak bir hesap planı oluşturulması hedeflenir (128).

İnşaat taahhüt işletmelerinin ana faaliyet konusu başkası adına hizmet üretimi (inşaat) yapmaktır. Bundan dolayı bu işletmelerde, genelde, maliyet muhasebesi ilkeleri uygulanmaktadır (129).

Bu çalışmada görüleceği gibi, inşaat taahhüt işletmelerinde tahmini maliyetlerin muhasebe sisteminde özellikle maliyet muhasebesi açısından önemi vurgulanmaya çalışılmış olduğundan bu hesap planlarının önemi büyüktür. Bundan dolayıdır ki hesap planının, önceden saptanmış maliyetlerle fiili maliyetleri karşılaştırabilme imkanını vermesi gerekir. Onun içindir ki gider merkezlerinin ve ona bağlı olarak maliyet unsurlarının açık şekilde hesap planına uygunlaştırılması gerekir. Kısaca ifade edersek maliyet hesaplarının altında açılacak yardımcı hesaplar eş zamanlı kayıt yöntemine uygun olması gerekir. Yardımcı hesaplar açılırken, işletmenin üretim aşamaları ve üretim organizasyonu dikkate alınmalıdır (130). Bu yardımcı hesapların açılış sistematığı değişik şekilde olabilmektedir (131).

127. KARTAL, S. 59

128. SEVİLENGÜL, S. 57

129. ÖRTEN, Remzi - 2 ve 3 Nolu Muhasebe Sistemi Genel Tebliğleri ve Yeni Hesaplara Ait Uygulama Örnekleri (Ankara: Özyurt Matbaacılık - Ekim 1994) S.23

130. H. Atilla ÖZBANK, Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar (İstanbul: Özbek Yayıncılık, Tekstil San. ve Tic. Ltd. Şti. 1995) S. 576

131. Fazla bilgi için bkz. ÖZBANK, S. 48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET ÖĞELERİNİN BELİRLENMESİ VE MUHASEBESİ

I. GENEL AÇIKLAMA

Genel anlamda maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan ya da katlanılma olasılığı yüksek fedakârlıkların parasal sözcüklerle ölçülmesidir. Maliyet kavramı başka bir şekilde, bir yarar ya da çıkar sağlamak için katlanılan fedakârlık, ya da bir mal karşılığı elden çıkarılan belirli miktardaki bir para olarak tanımlanır⁽¹³²⁾.

Maliyet konusunun değinilmediği bir ekonomik birim düşünmek oldukça zordur. Kişide maliyet kavramı, gereksinim duyulan aracın, gercin veya malın edinilmesinde elindeki paranın yeterli olup olmadığını ya da ne kadar tutarda para hazırlaması gerektiğini bilmesi için gereklidir. Ve bunların kaç mal olacağını hesaplamasını içermektedir⁽¹³³⁾.

İşletmeler, edinmeden dağıtıma kadar temel işlevlerinin yerine getirilmesinde daima bir maliyet sorunu ile karşı karşıyadır. Bu sorunlar ticaret işletmelerinde daha kolay çözülebilmeye karşılık, endüstri işletmelerinde çözüm daha karmaşık yapıdadır. Ekonomik birimlerden ticaret işletmeleri belirli malların alınıp satılması ve bu işlemler için yapılan giderlerin dağıtılması ile maliyet sorunlarını çözümlerler. Üretim faaliyetinde bulunan endüstri işletmeleri ise, satın aldıkları hammadde ve malzemeyi üretim araçları kullanarak ve enerji kaynaklarından yararlanarak fiziksel veya kimyasal değişikliğe uğratarlar. Bu işletmelerde maliyet sorunlarının çözümü oldukça zor ve karmaşık yapı göstermektedir⁽¹³⁴⁾. Endüstri işletmeleri için söylenen bu tesbitler hizmet üreten inşaat taahhüt işletmeleri için de geçerli olabilecek niteliktedir. Hatta üretimin uzun yıllar alması maliyet hesaplamalarını güçleştiren bir durum yaratmaktadır.

İşletmelerin çeşitli amaçlara ulaşmak üzere kurulan iktisadi birimler olduğunu daha önce ifade etmiştik. Bu işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler farklı olmasına rağmen hepsinin en azından iktisadi hayatlarını devamlı kılacak bir kâr marjına sahip olmaları gerekmektedir. İşletmeler bu kâr marjına sahip olup olmadıklarını çeşitli işlemler sonucu bunu görebilirler. Kısaca söyleyecek olursak, bu işlemler maliyet hesaplamasından başka bir şey değildir. İşletmeler yaptıkları maliyet hesaplamalarından sonra yaptıkları işten kâr elde edip etmediklerini görebilirler.

Kısaca özetlersek: İnşaatın bir toplam maliyeti sözkonusudur. İnşaatın toplam maliyeti denilince, sözkonusu inşaatın yapımının gerçekleştirilmesi için yapılan harcamalar ve katlanılan fedakârlıklar aklımıza gelir. Bu yapılan harcamalar ve katlanılan fedakârlıklar ise, az sonra açık-

(132) ÜSTÜN, S. 31

(133) HACİRÜSTEMOĞLU, S. 11

(134) HACİRÜSTEMOĞLU, S.11

lanacak olan inşaat maliyet öğelerinin belirli bir inşaat projesine isabet eden toplamlarından oluşur. Konuya inşaat sahibi açısından bakılacak olursa, inşaatın toplam maliyeti içine müteahhidin kârı da eklenecektir⁽¹³⁵⁾.

II. MALİYET ÖGELERİ

Maliyetlerin çeşitli bakımlardan, değişik şekilde sınıflandırılması mümkündür. Değişik amaçlarla yapılan maliyet sınıflandırmaları yönetime; plânlama, karar verme ve kontrol konularında çeşitli yararlar sağlamaktadırlar. Belirli bir maliyet kavramı, bir amaç için uygun olduğu halde, diğer bir maliyet kavramı aynı konuda anlamsız olabilmektedir. Ancak ortaya çıkan çok çeşitli maliyet kavramlarının neyi ifade ettiğinin ve nasıl kullanılması gerektiğinin iyi bilinmesi gerekmektedir⁽¹³⁶⁾. İnşaat endüstrisindeki işlere ait maliyet öğelerinin sınıflandırılması, ilgili kaynaklarda çeşitli şekilde yapılmış olmasına karşılık, bu sınıflandırmalar, temelde aynı yaklaşım içinde olmaktadır⁽¹³⁷⁾.

İktisadi hayatın koşulları, inşaatın yapıldığı yer ve zaman, inşaat taahhüt işletmelerine ve kullandıkları teknolojiye göre farklılık arzeden inşaat öğelerini, aşağıdaki gibi dört ana grup altında toplamak mümkündür.

- Direkt malzeme maliyetleri
 - Direkt işçilik maliyetleri
 - Taşeronlara yaptırılan işler maliyeti (Taşeron Maliyetleri)
 - Genel üretim giderleri
- Şimdi bunları detaylı şekilde inceleyelim.

1. Direkt Malzeme Maliyetleri

Belli bir yapı işiyle doğrudan ilişkisi kurulabilen ve belirli bir dönem içinde tüketilen tüm malzemeleri kapsamaktadır⁽¹³⁸⁾. Doğrudan inşaatın bünyesine giren maddeler: İnşaatın türüne göre değişmekle birlikte taş, kum, çakıl, kireç, kiremit, çimento, demir, tuğla, kereste, cam, mermer ve tesisat malzemeleri vbg. malzemelerden oluşmaktadır. Bu malzemeler dolaysız malzemelerdir⁽¹³⁹⁾. Eğer aşağıda sıralayacağımız malzemelerin kullanılmasını gerektiren işler, dışarıya (taşeronlara) yaptırılmıyorsa yine malzeme grubuna dahil edilirler. Bunlara örnek olarak da kapı-pencere için doğramalıklar, badana malzemeleri, boya, cam, sıhhi tesisat malzemeleri, elektrik tesisat malzemeleri, kalorifer tesisat malzemeleri, asansör, mermer, mozaik vb. gösterilebilir⁽¹⁴⁰⁾. Yol inşaatlarında kullanılan direkt malzeme maliyetlerine örnek olarak da, kaldırım taşları, asfalt, çakıl vb. verilebilir⁽¹⁴¹⁾. Bir işletmenin kullandığı direkt malzeme başka bir işletmenin mamülü

(135) KARTAL. S. 34

(136) ARIKBOĞA. S. 40

(137) KARTAL. S. 34

(138) SAYARI. "Yapı İşlerinde...", S. 42

(139) TULUM. S.43

(140) BENLİGİRAY. S. 91

(141) KARTAL. S. 35

olabilmektedir⁽¹⁴²⁾.

A. Malzeme Maliyetlerini Belirleyici Faktörler

İnşaat malzeme maliyetleri, geniş ölçüde ülkedeki fiyatlar genel seviyesine bağlı bulunmaktadır. Malzemenin fiyatı yanında, kalite, miktar, zaman, yer ve satıcılar da malzeme maliyetlerini belirleyici unsur olmaktadır. Kısaca bunlara değinelim⁽¹⁴³⁾:

Fiyat: İnşaat malzemelerinin piyasa fiyatlarında meydana gelebilecek değişmeler malzeme maliyetlerini dolayısıyla da toplam maliyetleri doğrudan etkilemektedir.

Kalite: Genellikle yüksek kalitenin, yüksek maliyet anlamına geldiği kuralı inşaat malzemeleri için de geçerlidir. Kalite konusundaki en önemli belirleyici unsur müşteri istekleridir. İnşaatlarda kullanılan belirli bazı malzemelerde aranan kalite koşulları ihalelerde belirtilmektedir. Örneğin; müşteri temel inşaatında 200 doz beton yerine 300 doz beton kullanılması şeklinde, bir istekte bulunabilmektedir. Bu durumda 300 doz beton elde edebilmek için daha fazla çimento kullanmak gerekeceğinden ve çimento maliyeti diğer beton malzemelerine oranla daha pahalı olduğundan maliyetler yükselecektir.

Miktar: Büyük miktarlarda malzeme satın alınması, müteahhide miktar iskontosundan yararlanma ve taşıma giderlerinden tasarruf sağlama imkanı yaratacaktır. Bununla birlikte büyük miktarlarda malzeme satın alınması, stoklama ve finansman sorunlarını da beraberinde getireceği için satın alınan miktar, maliyetleri çift yönlü olarak etkileyecektir.

Zaman: Malzeme maliyetleri açısından zaman faktörü iki şekilde etkili olmaktadır.

— Dönemler itibarıyla piyasa koşulları, arz-talep, enflasyon ve mevsimlik dalgalanmalar nedeniyle fiyatların farklılık göstermesi,

— Malzemelerin gece şantiyeye ulaştırılması nedeniyle, satıcının fazla fiyat talebi. (Örneğin; dışarıdan satın alınacak hazır betonun gece teslimi isteniyorsa, satıcının talep edeceği fiyat daha yüksek olacaktır).

Yer: İnşaatla kullanılacak malzemelerin taşıma giderleri, inşaatın üretim bölgelerine olan uzaklığına göre farklılık göstermektedir. Mesafe uzadıkça malzeme maliyetleri artmaktadır.

Satıcı: Malzeme maliyetleri üzerinde etkili olabilecek bir diğer faktör de satıcı ve satıcıyla olan ilişkilidir. Satıcının üretim teknolojisi, satış ve fiyat politikaları malzeme maliyetlerini etkilemektedir.

B. Satın Alma Süreci

İnşaat taahhüt işletmelerinin büyüklüğü, izlenecek satın alma sürecini yönlendirecek en önemli etmendir⁽¹⁴⁴⁾.

(142) KARTAL, S. 42

(143) ARIKDOĞA, S. (44-45)

(144) BENLİGİRAY, S. 93

Malzeme satın alınmasında en önemli aşama hangi malzemelerin ve kimden satın alınacağıın belirlenmesidir. Hangi malzemelerin satın alınması gerektiği, projeden ve ihale koşullarından çıkartılabilmektedir. Satıcı firmanın seçiminde çok yönlü bir değerlendirme yapılarak fiyat, kalite, yeterli arz, zamanında dağıtım, ödeme koşulları ve ilişkiler gibi faktörlerin gözönünde bulundurulmaları gerekmektedir⁽¹⁴⁵⁾.

Malzemelerin kimden veya kimlerden alınacağı kararı işletme tarafından verildikten sonra gerekli sipariş emirleri gönderilmelidir. Verilen sipariş emirlerinde:

- Malzemenin tanımı,
 - Malzemenin kalitesi,
 - Malzemenin fiyatı,
 - Ne zaman ve nereye teslim edileceği,
 - İnşaat ve maliyet kodu,
- açıklıkla belirtilmelidir⁽¹⁴⁶⁾,

Satın alınacak malzemeler kabulü yapılmadan önce çeşitli kalite kontrol yöntemleri ile kontrol edilmelidir. Malzemenin türü ve özelliklerine göre:

- Laboratuvar testi,
- Gözle kontrol,
- Üreticinin kalite kontrol belgesi,
- Örnekleme,

vb. yöntemler uygulanabilmektedir⁽¹⁴⁷⁾.

Malzeme satın alınması sırasında satıcı ile etkin bir iletişim ve koordinasyonun sağlanması gerekmektedir. Oldukça karmaşık bir yapı arz eden ilişkiler (Şekil: 1)'de (Bölüm sonuna bkz.) görülmektedir.

İnşaat malzemeleri satın alındıktan sonra ortaya çıkabilecek en önemli sorunlar, stoklama ve malzeme kayıplarıdır. Her malzeme için uygulanabilecek stoklama yöntemi farklılık göstermektedir. Bazı malzemeler için uygulanabilecek stoklama yöntemleri (Tablo5)'de görülmektedir.

STOKLAMA YÖNTEMLERİ

MALZEME TÜRLERİ	Açık Alanda	Bölmeli Ambarlarda	İnşaatın biten bir bölümünde	Açık alanda yağmurdan korumak	AÇIKLAMA
TUĞLA	X				
CAM			X		
KERESTE				X	
KUM/ÇAKIL		X			Dağılması önlenmeli
BETON BLOKLARI				X	Kullanma yerine yakın olmalı

kaynak: ARIKBOĞA S. 49

TABLO: 5

(145) ARIKBOĞA. S. 46

(146) ARIKBOĞA. S. 48

(147) ARIKBOĞA. S. 48

rülmektedir.

C. Malzeme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kullanıldıkları anda maliyet gideri haline dönüőecek olan inşaat malzemelerinin muhasebeleştirilmesinde değişik uygulamalarla karşılaşılabilir. (Maliyet ğeleri ile ilgili tüm kayıtlar Tekdüzen Hesap Planı'na göre yapılacaktır.)

a. Malzeme Giderlerinin Doğrudan İnşaat Maliyetine Kaydedilmesi:

Satın alınan ve kullanılacakları inşaat alanında teslim alınan malzemeler, doğrudan ilgili inşaat maliyetine yüklenebilir.

rnek: (A) İnşaatı için 15 milyon liraya 12 ton demir, 18 milyon liraya 15 ton imento satın alınmıştır. Demir ve imento alımı nedeniyle hesaplanan KDV'de 4.950.000 Liradır. Bunların tutarının (KDV ile birlikte) 20 milyon lirası nakit denmiş, kalanı için borçlanılmıştır.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	
740. 10 Yıllara yaygın A inşaatı	
740.10.0.İlk Madde ve Malzeme	
740.10.0.01Demir	
740.10.0.03 imento	
191- İNDİRİLECEK KD	
191.01 İndirilecek Normal KDV	
191.01 01 Yıllara Yaygın A İnşaatı	
100- KASA	20.000.000,-
100.01 Merkez Kasa	
320- SATICILAR	17.950.000,-
320.02 Satıcı şahışlar	
....→ İlgili Açıklama	

Bu şekilde kayıtlamanın uygun olabilmesi için ⁽¹⁴⁸⁾:

— Gelen malzemelerin kısa zamanda kullanılacağının planlanmış olması, ara veya dönem sonu finansal tabloların düzenlenme tarihinde kullanılmamış malzemenin bulunmayacağının tahmin edilmesi,

— şantiye alanında koltuk ambarı veya şantiye ambarı bulunmaması, bu ambarlar bulunsa bile, bunlar için muhasebede ana veya yardımcı hesaplar tutulmuyor olması, diğer bir deyişle, bu ambarların muhasebe sistemi içinde yeri olmaması gerekir.

Ara veya dönem sonu finansal tabloların düzenlenmesi sırasında malzemelerin tamamının inşaatta kullanılmadığı ilgili kişi tarafından fark edilmesi halinde yapılacak işlem bu malzemelerin inşaat ma-

liyetlerinden çıkarılarak aktifleştirilmesi şeklinde olacaktır. Aksi halde inşaatın maliyeti gerçeğin üzerinde görülür.

Örnek: (A) İnşaatı ile ilgili 2.500.000TL'lık 2 ton demirin kullanılmadığı ilgili kişi tarafından tespit edilmiştir.

Örneğimize göre muhasebe kaydımızı aşağıdaki gibi olacaktır.

150- İLK MADDE VE MALZEMELER 150.01 (A) Şantiyesi 150.01.01 Demir	2.500.000,-	
740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.10 Yıllara Yaygın A İnşaatı 740.10.0 İlk Madde Ve Malzeme 740.10.0 .01 Demir		2.500.000,-
....→ İlgili Açıklama		

b. Malzemelerin Şantiye Ambarından Geçirilerek İnşaat Maliyetine Verilmesi:

Genellikle her inşaat alanında bir şantiye bulunur ve her türlü malzeme ilk önce buradan teslim alınır. Ve bundan dolayıdır ki hesap planında ve muhasebe defterlerinde her şantiye için yardımcı şantiye hesabı açılır. Şantiyede teslim alınan malzemelere ait onaylanmış teslim alma ve gönderme listesi (sevk pusulası) muhasebeye gönderilerek ödeme yapıldığında;

Örnek: YÜCEL İnşaat Taahhüt İşletmesi tarafından (A) inşaatında kullanılmak üzere, GÜVEN firmasından 15.000.000 Liraya 10 ton demir, 50.000.000 liraya 20 m3 kereste, 25.000.000 liraya 20 ton çimento satın alınmış, KDV dahil (13.500.000) 30 milyon lirası nakit olarak ödenmiş ve gerisi içinde borçlanılmıştır.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

150- İLK MADDE VE MALZEMELER	90.000.000,-	
150.01 (A) Şantiyesi		
150.01.01 Demir		
150.01.02 Kereste		
150.01.03 Çimento		
191- İNDİRİLECEK KDV	13.500.000,-	
191.01 İndirilecek Normal KDV		
191.01 01 (A) İnşaatı		
100- KASA		30.000.000,-
100.01 Şantiye Kasası		
100.01.01 (A) Şantiye K.		73.500.000,-
320- SATICILAR		
320.01 Satıcı Şirketler		
320.01.01 Satıcı GÜVEN Fir.		
....→ İlgili Açıklama		

Şantiye ambarında stoklanan malzemelerin giriş ve çıkarları için malzeme stok kartları tutulur. Bu kartlarda ambara, giren, çıkan malzemelerin maliyetlerini göstermek genellikle pratik bulunmadığından, yalnız miktarlar üzerinden kayıtlar yapılır⁽¹⁴⁹⁾.

Şantiye ambarından malzeme alımı için "talep fişi" düzenlenir. İki nüsha olarak düzenlenen talep fişinin bir kopyası talepte bulunana imzalatılarak ambar memurunca saklanır. Diğer kopya ise, fiyatlandırılmak ve kayıtlara geçmek üzere muhasebe departmanına gönderilir⁽¹⁵⁰⁾.

Örnek: Şirketin kamyonu ile (A) Şantiyesinden (A) inşaatına 3 ton demir, 8 ton çimento ve 10 m³ kereste gönderilmiştir.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	39.500.000,-	
740.10 Yıl. Yay. A. İnşaatı		
740.10.0 İlk Madde ve Malzeme		
740.10.01 Demir		
740.10.02 Kereste		
740.10.03 Çimento		
150- İLK MADDE VE MALZ.		39.500.000,-
150.01 (A) Şantiyesi		
150.01.01 Demir		
150.01.02 Kereste		
150.01.03 Çimento		
....→ İlgili Açıklama		

(149) BENLİGİRAY, S. 100

(150) BENLİGİRAY, S. 101

c. Genel Malzeme Ambarından Geçirilerek İnşaat Maliyetine Yükleme:

Değişik inşaat taahhütlerinde kullanılacak malzemelerin işletmenin genel malzeme ambarında teslim alınarak, kullanım öncesi orada korunmasının nedenleri; inşaat alanlarında şantiye ambarlarının bulunmaması; her türlü malzemelerin genel malzeme ambarında stoklama politikasının benimsenmesi veya belirli malzemelerin (özellikle korunması güç olan veya merkezde bulundurulmasında yarar görülen) genel malzeme ambarında bulundurulmasında yarar görülmesidir. Bu şekilde bir uygulama, sanayi işlemlerinde karşılaşılan "ambar muhasebesi"nin benzerinin inşaat taahhüt işletmelerinde de sistem olarak kurulmasını gerektirir⁽¹⁵¹⁾.

Merkez depoda daima bir ambar memuru bulundurulmaktadır. Bu ambar memurunun bulundurulmasının nedeni ise, giren, çıkan ve kalan malzemeleri hem miktar hem de maliyet olarak izleyebilmektir.

Örnek: Merkez Depoya 10 ton demir 15.000.000.TL, 20m3 kereste 75.000.000TL alınmış ve KDV dahil 103. 500.000 TL nakit olarak ödeme yapılmıştır.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

150- İLK MADDE VE MALZEMELER	90.000.000,-	
150. 00 Merkez Depo İlk Madde ve Mlz.		
150.00.01 Demir		
150.00.02 Kereste		
191- İNDİRİLECEK KDV	13.500.000,-	
191.01 İndirilecek Normal KDV		
191.01 00 Merkez Depo		
100- KASA		103.500.000,-
100.00 Merkez Kasa		
....→ İlgili Açıklama		

Merkez Depodan talepler, her inşaat için özel olarak düzenlenmiş talep fişleri ile yapılır. Şantiyeye gelen taleplerde olduğu gibi iki kopya olarak düzenlenen talep fişlerinin bir kopyası merkez depoya, diğeri de muhasebeye gönderilir. Şantiye alanına genellikle derhal kullanılacak kadar malzeme gönderildiğinden merkez depodan çıkışlar doğrudan inşaatın maliyetine kaydedilir⁽¹⁵²⁾.

Örnek: Merkez Depodan talep fişi doğrultusunda, (A) inşaatı için 5 ton demir 7.500.000TL, 1,5 ton çimento 2. 000.000TL, (B) inşaatı için 6 ton demir 9.000.000 TL, gönderilmiştir. Yalnız bu malzemeler kamyonlarla sevk edilmiştir. Kamyonlara yapılan nakit ödeme 2.000.000 'ar TL olup buna ilişkin KDV'de toplam 600.000TL'dir.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

(151) BENLİGİRAY, S. (101-102)

(152) BENLİGİRAY, S. 102

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		22.500.000,-	
740.10 Yıl. Yay. A. İnşaatı	11.500.000		
740.10.0 İlk Madde ve Malzeme			
740.10.0.1 Demir	7.500.000		
740.10.0.3 Çimento	2.000.000		
740.10.3 Dış. Sağ. Fayd. ve Hizm.			
740.10.3.06 Nakliye Giderleri	2.000.000		
740.11 Yıl. Yay. B İnşaatı	11.000.000		
740.11.0 İlk Madde ve Malzeme			
740.11.0.01 Demir	9.000.000.-		
740.11.3 Dış. Sağ. Fayd. ve Hizm.			
740.11.3.06 Nakliye Giderleri	2.000.000		
191- İNDİRİLECEK KDV		600.000,-	
191.01 İndirilecek Normal KDV			
191.01.01 (A) İnşaatı			
191.01.02 (B) İnşaatı			
100-KASA		4.600.000,-	
100.00 Merkez Kasa			
150-İLK MADDE VE MALZEME		18.500.000,-	
150.00 Merkez Depo			
150.00.01 Demir	16.500.000		
150.00.02 Çimento	2.000.000		
....→ İlgili Açıklama			

Talep fişleri kullanımının bir amacı da gereksinimden fazla malzeme talebini kısıtlamak ise de, yine de inşaatlarda kullanılmayarak iade edilen malzemeler olabilmektedir. Böyle durumda, maddenin iade edilen tutar üzerinden ters kaydı yapılır⁽¹⁵³⁾.

Bazan inşaat taahhütleri arasında malzeme transferleri yapılmaktadır. Genel malzeme ambarına teslim edilmeden yapılan transferler için muhasebe departmanını haberdar kılacak bir raporlama sistemi kurulmalıdır⁽¹⁵⁴⁾.

Örnek: (A) İnşaatında kullanılmayan 1,5 ton demir 5.000.000 TL, (B) inşaatına gönderilmiştir. Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

(153) BENLİGİRAY, S. 103

(154) BENLİGİRAY, S. 103

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.11 Yıl. Yay. B İnşaatı 740.11.0 İlk Madde ve Malzeme 740.11.0.01 Demir 5.000.000	5.000.000	
740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.10 Yıl. Yay. A İnşaatı 740.10.0 İlk Madde ve Malzeme 740.10.0.01 Demir		5.000.000
....→ İlgili Açıklama		

2. Direkt İşçilik Maliyetleri

Üretim maliyetleri içinde ikinci önemli unsuru oluşturan işçilik ⁽¹⁵⁵⁾, imal edilen yapıda tüketilecek gereçlerin amaca uygun biçimde kullanılarak inşaatın geliştirilmesini sağlayan emeğin maliyetidir ⁽¹⁵⁶⁾. Burada emeğin maliyeti içine diğer ek maliyetleri de (örneğin, SSK işveren prim payları) kapsadığını belirtmek gerekir.

Direkt işçilik maliyetlerinin tüm inşaat maliyetleri içinde önemli tutarlara ulaşması ve bu maliyetler inşaatta kullanılan malzemelerin amaca uygun ve verimli bir şekilde kullanılmasıyla yakından ilgili olduğu için direkt işçilik maliyetleri dikkatle izlenmesi gereken bir maliyet ögesi olmaktadır ⁽¹⁵⁷⁾.

A. İşçilik Maliyetlerini Diğer Maliyetlerden Ayıran Özellikler ⁽¹⁵⁸⁾

Her inşaat işi için geçerli olacak bu özellikleri kısaca açıklayalım.

1. İşçiliğin stoklanması mümkün değildir: Malzemeler önce stoklanmakta sonra gerektiğinde kullanılmaktadır. Stokta bulunduğu süre içinde işletmeye olan maliyet (Stoklama maliyetleri söz konusu olmakla birlikte burada malzemenin kendi maliyeti kastedilmektedir) değişmemektedir. Oysa, işçileri belirli bir süre için ücret ödemedi tutmak ve gerektiğinde çalıştırarak ücret ödemek mümkün değildir.

2. İşçilik maliyetleri değişik koşullarda ekleri olan maliyetlerdir: İşçiye verilen ücret, çalışma saati karşılığının yanında çeşitli ekleride içermektedir. Örneğin, çocuk zammı, ücretli izin ve çeşitli sosyal yardımlar. Ayrıca işçilerin çalışma koşulları da işçilik maliyetlerini farklılaştırmaktadır.

3. İşçilik maliyetleri, işletmeye çeşitli sorumluluklar yüklemektedir: Ücretin hesaplanması, zamanında ödenmesi ve ücret ödenmesine ilişkin mali yükümlülüklerin (sosyal sigorta kesintileri

(155)ARIKBOĞA, S. 51

(156) SAYARI, "Yapı İşlerinde..." S. 42

(157) KARTAL,S. 36

(158) ARIKBOĞA., S. (51-52)

ve vergi kesintilerini hesaplayarak ilgili kurumlara yatırmak gibi) işletme tarafından yapılması gerekmektedir.

İşçilik maliyetleri yukarıda bahsedilen özelliklerden dolayı çok yönlü bir maliyet ögesidir. İşçilik maliyetinin belirlenebilmesi için harcanan zamanın yani işçilik miktarının tespit edilmesi gerekir.

B. Personelin İşe Alınması

İnşaat taahhüt işletmelerinin faaliyet biçimi sürekli üretim yapan sanayi işletmelerinden farklıdır. Üstlenilen projelerin sayısı ve niteliği değişebildiğinden tüm personeli sürekli istihdam etmek mümkün olmamaktadır⁽¹⁵⁹⁾.

Ancak inşaat taahhüt işletmesi büyüdükçe genellikle birbirini izleyen taahhütlere girilmesi ve üstlenilen inşaatların teknik özellik taşıması, belirli uzmanlıklara sahip elemanların sürekli istihdamını zorunlu kılmaktadır. Bu gruba giren personel, genellikle merkez büroda çalışan elemanlar (muhasabe elemanları dahil), tahmin departmanında çalışan teknik elemanlar, şantiye amiri, çeşitli araçları kullanan şoför ve operatörler olmaktadır⁽¹⁶⁰⁾.

İnşaat işletmeleri gereksinim duyulan personeli şu yollarla sağlayabilmektedir⁽¹⁶¹⁾.

- İşe alınan usta veya ustabaşılar kendi yardımcılarını (işçi, amele) beraberinde getirebilirler.
- İşletmenin daha önceki inşaatlarında çalışan işçileri çağrılabilir.
- Doğrudan müracaat edenler veya İş ve İşçi Bulma Kurumu aracılığıyla gönderilenler arasında seçim yapılabilir.
- Yayın organlarına verilen ilanlarla istenilen personelin sağlanması yoluna gidilebilir.

HAFTALIK ZAMAN CETVELİ

Hafta:.....

İşçinin adı, soyadı:....

Saat Ücreti:.....

Gün	Çalışma Saatleri	Çalıştığı İşler	Normal Ücret	Fazla Mesai		toplam
P.tesi	Oğleden Önce					
	Oğleden Sonra					
Salı						
Çarşam.						
Perşemb.						
Cuma						
C.tesi						
ŞEKİL II			Kaynak: ARIKBOĞA, S. 53		TOPLAM	

(159) BENLİGİRAY, S. 105

(160) BENLİGİRAY, S. 106

(161) BENLİGİRAY, S. 106

C. İşçilik Miktarının Belirlenmesi

İşçilik miktarının belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken iki önemli nokta vardır⁽¹⁶²⁾.

İşçilerin işletmede fiilen buldukları sürenin belirlenmesi: Bir işçinin işletmede belirli bir dönemde ne kadar süre bulunduğu, ödenecek ücretin tesbiti açısından önemlidir. Bu süre, işçinin işletmeye geldiği ve çıktığı saat arasında geçen zamandır. Yaygın bir uygulama olarak "işçi kontrol kartları" yardımıyla, kart basma yöntemi işçinin işletmede ne kadar süre bulunduğu tesbitinde kullanılmaktadır.

İşçilerin işletmede buldukları süre içinde hangi işlerde ne kadar süre çalıştıklarının belirlenmesi: İşçilerin kontrolü ve mamûl maliyetinin bulunması açısından bu sürenin tesbiti önemlidir. Nasıl bir yöntem izleneceği ise işletmenin büyüklüğüne, olanaklarına göre değişmektedir. Bu konuda ustabaşı, ekibinde bulunanları izleyerek bir form doldurabilmektedir. Böyle bir form örneği (Şekil: 2)'de –yukarıda– görülmektedir. Uygulanabilecek bir diğer yöntem ise, işlerin takip edilmesi ve belirli bir işte kimlerin ne kadar süre çalıştığının belirlenmesidir.

D. İşçilik Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Haftalık zaman cetveli formuna dayandırılarak hazırlanacak ücret bordroları; çalışanların hak kazandıkları tutar yanında inşaat maliyetine yüklenecek işçilik giderlerinin de gösterilmesi bakımından önemli bir belgedir.

Müteahhitler, her ay ödedikleri ücretler için "ücret bordrosu" düzenlemeye mecburdurlar. Ücret bordrolarının en az aşağıdaki bilgileri içermesi gerekir.

1. İşçinin soyadı, adı, ücretin alındığına ilişkin imzası veya mührü;
2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;
3. Birim ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başına ücreti);
4. Ücret üzerinden hesaplanan vergi ve sigorta primlerinin tutarı.

Bordronun hangi aya ilişkin olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe değin hazırlanıp tarihlenerek, müteahhit veya yetkili elemanlar tarafından imzalanır.

Müteahhitler, ücret bordrolarını, yukarıda belirtilen esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde düzenleyebilirler⁽¹⁶³⁾. Bundan dolayıdır ki, piyasadaki bordro örnekleri daha ayrıntılı olabilmektedir. Çünkü bu belgelerde bir kontrol aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Her inşaat taahhüt işinde direkt olarak çalışan işçiler için ayrı bordrolar düzenlenmelidir. Böylece değişik inşaatların maliyetlerine yüklenecek işçilik giderleri arasında bir karışıklığa yol açılmamış olur⁽¹⁶⁴⁾.

Belirli bir inşaat, maliyet birimi olarak kabul edildiğinde işçilik giderlerinin tahakkuku ve inşaat maliyetlerine yüklenilmesi orjinallik taşımaz⁽¹⁶⁵⁾

(162) ARIKBOĞA, S. 52

(163) KIZILOĞLU, S. 671

(164) BENLİGİRAY, S. 109

(165) BENLİGİRAY, S. 109

Örnek: (B) İnşaatında çalışan işçilerin Haziran 1994 ücretleri brüt tutarı 90.000.000 TL. olup, kesintilerin 21.600.000 lirası gelir vergisi 432.000 lirası damga vergisi, 18.000.000 lirası tasarruf teşvik fonu, 12.000.000 lirası işçiden kesilen sigorta pirimidir. İşveren sigorta primi hissesi ise, 19.350.000 TL'dir. Konut edindirme yardımı tutarı 700.000 TL. T.T.F. işverenler payı da 5.400.000 TL.'dir. İşçilerin ücretleri ödenmiştir.

Muhasebe kaydımız ise aşağıdaki gibi olacaktır.

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		112.750.000,-
740.11 Yıl. Yay. B. İnşaatı		
740.11.1 İşçi Ücret ve Giderleri		
740.11.1.01 Esas Ücret	90.000.000	
740.11.1.08 SSK İşv. Payı	19.350.000	
740.11.1.09 T.T.F. İşv. Payı	2.700.000	
740.11.1.10 Kon. Ed. Yard.	700.000	
100-KASA		52.668.000,-
100.00 Merkez Kasa		
360- ÖDENECEK VERGİ VE FON.		27.432.000,-
360.01 Gelir Vergisi	21.600.000	
360.02 Damga Vergisi	432.000	
360.03 T.T.F. Vergi.	5.400.000	
361- ÖDEN. SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		32.650.000,-
360.01 Sigorta Primi	31.950.000	
360.02. Konut Ed. Yard.	700.000	
....→ İlgili Açıklama		

Kesilen gelir vergisi ve damga vergisini, ödemenin yapıldığı tarihi izleyen ayın 20. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile (B) inşaatının bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi ve vergilerin de bu süre içinde ödenmesi zorunludur⁽¹⁶⁶⁾.

Vergiler ödendiğinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır.

360- ÖDENECEK VERGİ VE FON.		22.032.000,-
360.01 Gelir Vergisi	21.600.000	
360.02 Damga Vergisi	432.000	
100-KASA		22.032.000,-
100.00 Merkez Kasa		
....→ İlgili Açıklama		

3. Taşeron Maliyetleri

A. Taşeronlara İş Yaptırmanın Nedenleri ve Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar

Belli inşaatların yapım işini üstlenen işletmelerin, o inşaatlarla ilgili bazı işleri ikincil müteahhit olan taşeronlara vermeleri durumunda sağladıkları hizmetler karşılığında gerçekleşen giderlerden oluşur ⁽¹⁶⁷⁾ Hacimleri, işin özelliği ve işletmenin büyüklüğüne göre değişmekle birlikte, yapım maliyetleri arasında önemli tutarlara ulaştıkları gözönünde tutularak, özen gösterilmesi gerekmektedir ⁽¹⁶⁸⁾. Özellikle inşaat endüstrisinde çeşitli ileri tekniklerin kullanıldığı batı ülkelerinde ana müteahhit işletmelerin, ikinci derece müteahhit işletmelere (taşeronlara) yapımını devrettiği iş alanları sürekli artmaktadır ⁽¹⁶⁹⁾.

Bir işletmenin dönemler arasında değişen taşeron hizmet giderleri, dışarıya yaptırılan işlerin farklı hacimlerini göstereceğinden, iyi bir maliyet muhasebesi sistemi, bu değişmelerin nedenleriyle ilgili bilgilerde sağlayabilmelidir. Bu değişmeler işletmenin dışardan sağladığı hizmetlerle ilgili politikasındaki yaklaşımlara veya iş hacmi düzeyine bağlı olabileceği gibi, kapasitesindeki kısıtlılık ile işin yapılmasına ilişkin olumlu veya olumsuz gelişmelerden de kaynaklanabilir. Böylesine çeşitli nedenlerden etkilenen taşeron maliyetlerinin her ne kadar yapılarla ilişkilerinin kurulmasında büyük güçlüklerle karşılaşılmasa da, özellikle işletme tarafından tümüyle denetlenebilmelerinin olanaksızlığı nedeniyle, iyi izlenmeleri gerekmektedir ⁽¹⁷⁰⁾. Taşeron hizmetleri ile ilgili gerekli bilgileri gösteren bir tablo örneği aşağıda sunulmuştur (Tablo-6).

Taşeron anlaşmalarına bağlı olarak gerçekleşen inşaat maliyetleri de, direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleri gibi inşaat taahhüdüne direkt yüklenilen maliyetleri oluşturmaktadır. Bir inşaat taahhüdünde, taşeronlara yaptırılan işlerin maliyetlerinin izlenilmesi yanında, her bir taşeronun varılan anlaşmada belirtilen süreler içinde taahhüdü yerine getirip getirmemesi de çok büyük önem taşımaktadır. Çünkü, taşerondan herhangi birinin işini zamanında bitirememesi durumunda, tüm inşaat faaliyetinin olumsuz olarak etkilenmesi bazı işlerin zamanından sonra başlanması ve çalışanların da geç başlanılan işin bitmesine kadar kendi işlerinin başında çalışmaksızın, geciken işin bitirilmesini beklemeleri zorunluluğunda kalmaları gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir ⁽¹⁷¹⁾.

TAŞERON HİZMET GİDER TABLOSU

Yapıya Ait Bilgi ve No				Kapsadığı Sürenin Tarihi	
Taşeron İşl.	İş Sınıfı	Taahhüt Tutarı	AlınanGüvencel.	Tahakkuklar	Ödemeler
TOPLAMLAR					

Kaynak: SAYARI, S. 110

TABLO-6

(167) SAYARI, "Yapı İşlerinde..." S. 42

(168) SAYARI, S. 110

(169) BENLİGİRAY, S. 110

(170) SAYARI, S. 110

(171) KARTAL, S. (36-37)

Bu nedenlerle inşaat müteahhidinin kendi elemanlarınca yaptığı işler ile taşeronların yaptığı işler arasında bir koordinasyonu da sağlaması gerekmektedir. Bu da, taşeron seçiminde ve taşeronlara yaptırılan işlerin maliyetlerinin oluşmasında önemli bir etken olacaktır. Başka bir deyişle, çok düşük teklif veren bir taşeron ile anlaşmaya varmaktansa, normal düzeyde teklif veren ve fakat işi zamanında yapabilecek bir taşeron ile iş yapmak daha iyi sonuçlar verebilecektir⁽¹⁷²⁾.

B. Taşeron Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Taşeronlara yaptırılan işlerin ödeme koşulları konusunda değişik uygulamalarla karşılaşılabılır. İnşaat sahibi ile müteahhit işletme arasında yapılan çeşitli sözleşmelerin, müteahhit işletme ile taşeronlar arasında da yapılması mümkündür⁽¹⁷³⁾.

Taşeronlara yaptırılan işler nedeniyle, müteahhitler iki tür ödemede bulunurlar. Bunlardan birisi "avans" şeklinde yapılan ödemeler, ikincisi de, yaptırılan işin bitiminde düzenlenen faturanın karşılığında yapılan ödemelerdir. Kuşkusuz, işin bitiminde yapılacak ödemeden, işin devamı süresince ödenen avanslar mahsus edilecektir⁽¹⁷⁴⁾.

Taşerona yaptırılan işin yıllara yaygın olması halinde, bu iş nedeniyle ödenen avanslardan da, G.V.K'nın 94/A-4 . maddesi uyarınca, işveren durumunda ki müteahhit tarafında vergi kesintisi yapılması gerekir⁽¹⁷⁵⁾.

Taşeronlara yaptırılan işlerin karşılığında, müteahhitlerin ödedikleri tutar, müteahhitler yönünden, yapılan inşaatın bir maliyet unsurudur⁽¹⁷⁶⁾.

Örnek: Taşeron firmasına (A) inşaatının malzeme gereksinimi için 10.000.000TL ödemede bulunulmuştur (Taşeronun işi diğer yıla sarkmadığı için vergi kesintisine tabi değildir)

179- TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	10.000.000,-	
179.10 Yıllara Yaygın A İnşaatı		
179.10.02 Taşeron (B)		
		10.000.000,-
100-KASA		
100.00 Merkez Kasa		
....→ İlgili Açıklama		

Örnek: Taşeron'dan 10.000.000 TL'lik fatura alındığı zaman muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

(172) KARTAL, S. 37
(173) BENLİGİRAY, S. 112
(174) KIZILOT, S. 965
(175) KIZILOT, S. 965
(176) KIZILOT, S. 965

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.10 Yıl. Yay. A. İnşaatı 740.10.3 Dış. Sağ. Fayd. ve Hizm. 740.10.3.07 Taşeron Hid.	10.000.000,-	
191- İNDİRİLECEK KDV 191.01 İndirilecek Normal KDV 191.01.01 (A) İnşaatı	1.500.000,-	
179- TAŞERONLARA VERİLEN AV. 179.10 Yıl. Yay. A İnşaatı 179.10.02 Taşeron (B)		10.000.000-
....→ İlgili Açıklama 100. KASA 100.00 Merkez Kasa		1.500.000

4. Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri diğer maliyet unsurları olan, direkt madde ve malzeme, direkt işçilik ve taşeron maliyetleri dışında kalan ve yine üretimle ilgili olan maliyetlerdir⁽¹⁷⁷⁾. Tanımdan da anlaşıldığı gibi üretimle ilişkisi olmayan faaliyet giderleri ve finansman giderleri, genel üretim gideri sayılmamaktadır. Başka deyişle, genel üretim giderleri, imal edilen mamullerle doğrudan doğruya ilişkilendirilmeyen her türlü imalat giderlerini içerir ve bu nedenle de, bazen endirekt giderler adı da verilir. Genel üretim giderleri, üretimle doğrudan doğruya ilgili olmayan, fakat imalatın sürdürülmesi için zorunlu olan giderleri oluştururlar⁽¹⁷⁸⁾. Bir giderin genel üretim gideri olabilmesi için imalat maliyetiyle ilgili bir gider niteliği taşıması, aynı zamanda maliyetlere doğrudan doğruya değil, ancak bir takım dağıtım kriterleri yardımıyla yüklenebilmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu'nuzun 275. maddesinde imal edilen mamullerin maliyet bedelini oluşturan giderler arasında "Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse"den söz edilmiş ve bir maliyet unsuru biçiminde kalıplaştırılmıştır⁽¹⁷⁹⁾.

İnşaat taahhüt işletmelerinde tek bir inşaata yüklenecek genel üretim giderlerinin dağıtımı söz konusu değildir. Fakat birden fazla inşaata ilişkin genel üretim giderlerinin dağıtımı o kadar kolay olmayacaktır.

Bir inşaat taahhüt işletmesinde görülebilecek genel üretim giderlerini şu gruplar altında toplamak mümkündür⁽¹⁸⁰⁾.

- Endirekt Madde Giderleri,
- İşletme Malzeme Giderleri,
- Makina ve Bina Sigorta Giderleri,
- Enerji Giderleri,

(177) ARIKBOĞA., S. 63

(178) ÜSTÜN., S. 220

(179) ÜSTÜN., S. 221

(180) ÖZBANK., S. 213

- Bakım ve Onarım Giderleri,
- Dışarıya Yaptırılan İşlere Ödenen Ücretler,
- Vergi, Resim ve Harçlar,
- Nezaretçi Ücretleri,
- Sosyal Giderler.

Yukarıdaki sıralamada görüldüğü gibi, genel üretim giderleri farklı nitelikte ve çok çeşitli kalemleri içerebilmektedir. Gider kalemlerinin türlerine göre sınıflandırılması işletmenin tipine ve yöneticilerin bu konuda öğrenmek istediği ayrıntıya bağlıdır. Bu nedenle, bu giderleri inşaat maliyetine yüklemeye kullanılacak dağıtım kriterlerini belirlemede, bu giderlerin inşaat veya inşaatlarla, inşaat hacmi ve türüyle olan ilişkilerine bağlı nitelikleri gözönünde bulundurulmaktadır. Kısaca ifade edecek olursak, genel üretim giderlerinin inşaat maliyetlerine aktarmada kullanılacak dağıtım kriterlerinin, giderle inşaat arasındaki ilişkiyi gerçeğe en yakın biçimde ortaya koyan mantıklı bir ölçü olması gerekir.

İnşaat taahhut işletmelerinde genel üretim giderleri; direkt genel üretim giderleri ve endirekt genel üretim giderleri olmak üzere iki değişik niteliğe sahip giderleri içerir.

A. Direkt Genel Üretim Giderleri

Direkt genel üretim giderleri belirli bir inşaata ait olmakla birlikte, direkt olarak inşaatın bünyesine girmeyen maliyetlerdir.

a. Başlıca Direkt Genel Üretim Giderleri

Bu tür maliyetler genellikle ihale koşulları sonucu ortaya çıkan ön maliyetler ve inşaatın yapılmasında gerekli servis maliyetlerinden oluşmaktadır. Hangi inşaata ait olduğu bilindiğinden, toplam maliyetlere ilave edilmek suretiyle maliyetlere yüklemek mümkündür. Başlıca direkt genel üretim giderleri şunlardır⁽¹⁸¹⁾:

İhale giderleri: Teklif verilmesi ve ihale koşulları gereği yapılması gerekli her türlü kırtasiye ve fotokopi giderleri,

Proje giderleri: İnşaat mimari ve mühendislik projelerinin hazırlanması sırasında yapılan harcamalar, mimar ve mühendisler ödenen ücretler,

Resim ve Harçlar: İlgili belediye ya da yerel idarelere ödenen paralar,

Teminat Mektubu: İhale ile ilgili olarak alınan banka teminat mektubunun faiz ve komisyon giderleri,

Sigorta giderleri: İnşaatın herhangi bir risk olasılığına karşın sigorta ettirilmesi sonucu ödenmesi gerekli sigorta primleri,

Personel ile ilgili giderler: Çalışanların yemek ve şantiyeye taşınması giderleri,

Teknik danışma ücretleri: İnşaatın çeşitli safhalarında ortaya çıkabilecek danışma ücretleri,

Geçici hizmetler: İnşaatın yürütülmesi için yapılan geçici yol, ofis binaları, sökölme maliyetleri de dahil, ısıtma ve aydınlatma, haberleşme giderleri,

b. Direkt Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: (A) inşaatı için 50.000. TL ihale gideri, 75.000.-TL Proje gideri ve 25000.-TL'da Damga Vergisi gideri yapılmıştır. Giderler nakten ödenmiştir.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

(181) ARIKBOĞA., S. (65-66)

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		150.000,-
740.10 Yıl. Yay. A. İnşaatı		
740.10.3 Dış. Sağ. Fayd. ve Hizm.	75.000,-	
740.10.3.10 Proje Hizm. Gid.		
740.10.4 Çeşitli Giderler	50.000,-	
740.10.4.06 İhale Giderleri		
740.10.5. Vergi, Res. ve Harç	25.000,-	
740.10.5.01. Damga Vergisi		
100- KASA		150.000,-
100.00 Merkez Kasa		
....→ İlgili Açıklama		

B. Endirekt Genel Üretim Giderleri

a. Endirekt Genel Üretim Giderlerinin Özellikleri ve Önemli Noktalar

Belirli bir işe ait olmayan genel üretim giderleridir⁽¹⁸²⁾. Bir maliyet birimine bazı ölçülere göre dolaylı yüklenebilen maliyet giderlerini içeren kavramdır⁽¹⁸³⁾. Bu gider grubundan söz edebilmemiz için birden fazla inşaat yapım işinin bulunması gerekir. Tek bir inşaatın olması durumunda endirekt genel üretim giderlerini otomatikman direkt genel üretim gideri olarak nitelendirmek gerekir. Ve toplam maliyetlere direkt genel üretim gideri olarak yüklenir.

Bir inşaat taahhüt işletmesinde endirekt giderler kavramı içine genellikle inşaat alanlarında meydana gelen, ancak belirli bir inşaatla yüklenemeyen, hizmetinden birden çok inşaat taahhüdünün yararlandığı giderler girer⁽¹⁸⁴⁾. Bu gider grubunun içine de araç çalıştırıcılarının ücretleri; araçların bakım ve onarım giderleri; mazot, yağ vb. giderler; taşıt amortisman giderleri; makine ve teçhizat amortisman giderleri; gözetmenlerin maaşları; kalite kontrol giderleri girilmektedir.

Endirekt giderleri, inşaat taahhütleri maliyetlerine dağıtmada değişik yöntemler uygulanabilir. Muhasebeci, bu giderleri tek tek gözden geçirerek her bir inşaat projesine yüklenecek yaklaşık miktarı bulabilmek için incelemeler yapabilir. Bu yöntem, endirekt gider niteliğindeki her maliyet gideri türü ile ilgili olarak yoğun kayıt ve analizi gerektirir. Dikkatli ve ayrıntılı analiz ile bile belirli bir inşaat taahhüdüne yüklenemeyen giderler bulunabilir. Sonuçta bu giderler inşaat maliyetlerine başka dolaylı yöntemler kullanılarak dağıtılmak zorunda kalacaktır. Ancak endirekt giderlerin inşaatlara dağıtımında uygulanacak genel bir kuralı da belirtmek mümkün değildir⁽¹⁸⁵⁾.

İnşaat maliyetlerine endirekt olan genel üretim giderleri, birden fazla inşaatla ilgilidirler ve bu giderlerin ne kadarının, hangi inşaatla ilişkin olduğunu doğrudan doğruya saptama olanağı da yoktur. İşte bu nitelikteki genel üretim giderlerinin, inşaat maliyetlerine dağıtımını önemli bir sorunu

(182) ARIKBOĞA., S. 67

(183) BENLİGİRAY., S. 119

(184) BENLİGİRAY., S. 119

(185) BENLİGİRAY., S. 120

oluşturur. Bu tür giderler, inşaat maliyetleriyle doğrudan doğruya ilişkilendirilmedikleri için, ancak dağıtım ölçülerinden yararlanmak suretiyle inşaat maliyetlerine dağıtılır. Dağıtım ölçüleri, inşaat maliyetlerine direkt olmayan genel üretim giderlerini inşaat maliyetlerine dağıtmada kullanılan ölçülerdir. Bu gider dağıtım ölçüleri iyi seçilmezse, bazı inşaat maliyetlerine gereğinden fazla, bazılarına da gereğinden az genel üretim gideri yükleme gibi bir sorunla karşılaşılabilir. Bu nedenle "gider ölçülerinin"; ölçülebilir olma, mantıklı olma ve pratik olma gibi niteliklere sahip olmaları gerekir ⁽¹⁸⁶⁾.

Çeşitli genel üretim giderlerinin dağıtımında kullanılacak dağıtım ölçüleri şunlar olabilir ⁽¹⁸⁷⁾.

Genel Üretim Giderlerinin Türü

1. Makinelerin Amortismanı,
2. Makinelerin Sigortası,
3. End. H.madde ve Malz.
4. Endirek İşçilik,
5. Isıtma Giderleri,
6. Aydınlatma Giderleri,
7. Enerji Giderleri,
8. Su Giderleri,
9. Telefon ve Telgraf Giderleri,
10. Ustabaşı Ücretleri,
11. Bakım-Onarım Giderleri,
12. Sosyal Giderler,
13. Denetim Giderleri,
14. Sosyal Sigorta Primler
“
“

Kullanılacak Ölçü (Anahtar)

1. Direkt yükleme. Amortisman cetveline dayanarak,
2. Direkt yükleme. Tahmini değerine dayanarak.
3. Direkt yükleme. Hammadde ve malzeme İsteklerine dayanarak,
4. İşçi sayısına dayanarak,
5. Radyatör dilim sayısına ya da kapladığı alana dayanarak,
6. Kapladığı alan ya da ampul sayısına dayanarak,
7. Kapladığı alan, motorların beygir gücüne dayanarak,
8. Musluk sayısına, m3 ya da işçi sayısına dayanarak,
9. Edilen telefon ve gönderilen telgraf sayısına dayanarak,
10. Ödenen gerçek ücretlere dayanarak. Direkt yükleme,
11. Makine sayısı, direkt işçilik saati ve direkt onarım saatine dayanarak,
12. İşçi sayısına dayanarak,
13. İşçi sayısına ya da işçilik saatine dayanarak.
14. Ödenen İşçilik Ücretine dayanarak,
“
“

(186) ÜSTÜN., S. 231

(187) ÜSTÜN., S. 232

Yukarıda belirtilen ölçüler sadece birer öneri olup, düşünülebilecek çeşitli ölçülerin sadece bir kısmını oluşturmaktadır. Bazı genel üretim giderleri inşaat maliyetlerine doğrudan doğruya dağıtılmalarına karşılık, diğerleri dolaylı olarak dağıtılır. Kullanılabilecek dağıtım ölçüleri, kabul edilen muhasebe kayıt usullerine ve işletme yönetiminin politikalarına büyük ölçüde bağlıdır. Örneğin; endirekt işçiler için de işçilik zaman kartlarının hazırlandığı durumlarda, endirekt işçilik giderleri herbir gider merkezinde harcanan işçilik saatlerine dayanarak dağıtılırken, işçilik zaman kartlarının hazırlanmadığı durumlarda ise; işçilerin sayısına, gider merkezlerinin kapladığı alana ya da kullanılan araç ve gereçlerin değerine dayanarak dağıtılır. Bu nedenle, her durumda belirli bir genel üretim giderine uygulanacak tekbir ölçü bulunduğunu savunmak çok zordur. Çünkü gider türü ile maliyet taşıyıcısı ⁽¹⁸⁸⁾ arasında, apaçık direkt bir ilişki bulunmaz. Bu nedenle bir gider dağıtım ölçüsünün belirlenmesi, çoğu kez zorunlu olmaktadır. Dağıtım ölçüsünün seçimi, dağıtılacak giderin toplam tutarına, maliyet taşıyıcısına ve gider dağıtımının amacına bağlıdır. Ayrıca, seçilecek dağıtım ölçüsünün sık sık değiştirilmesinde de bir takım sakıncaların bulunduğu, özellikle gözönünde tutulmalıdır. Kullanılacak gider dağıtım ölçüsünün kararlaştırılması bir muhasebe problemi olmayıp, bir yönetim problemidir. Çünkü, işletme yöneticisi, maliyetlerin oluşum koşullarını maliyet muhasebecisine göre daha iyi bilmektedir ve bu nedenle de, maliyetlerin nasıl dağıtılması gerektiği sorunu konusunda çoğu kez maliyet muhasebecisine oranla daha bilgilidir ⁽¹⁸⁹⁾.

Endirekt G.Ü.G'nin dağıtımına ait örnek:

Aşağıda çeşitli işlerde çalıştırılmış araçlara ilişkin amortisman giderleri şöyledir.

Kamyonlar	205.000,-
Yükleyiciler	150.000,-
Greyder	40.000,-
Betoniyerler:	+ 20.000,-
TOPLAM:	415.000,-

Söz konusu duran varlıkların, kullanma gün sayıları aşağıdaki gibidir.

	<u>Köprü</u>	<u>Bina</u>	<u>Kanal</u>	<u>Toplam</u>
Kamyonlar	50	20	130	200
Yükleyiciler	42	21	147	210
Greyder	18	9	153	180
Betoniyerler	120	–	80	200

Bu verilere göre amortisman giderlerinin işlere dağıtımını aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

(188) Fazla bilgi için Bkz. ÜSTÜN., S. 233

(189) ÜSTÜN., S. 233

	<u>Köprü(A)</u>	<u>Bina(B)</u>	<u>Kanal(C)</u>	<u>Toplam</u>
KAMYONLAR	51.250.-	20.500.-	133.250	205.000.-
YÜKLEYİCİLER	30.000.-	15.000.-	105.000.-	150.000.-
GREYDER	4.000.-	2.000.-	34.000.-	40.000.-
BETONİYERLER	12.000.-	–	8.000.-	20.000.-
	97.250.-	37.500.-	280.250.-	415.000.-

b. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Tablosu

Maliyet muhasebesini bir anlamda gider dağıtımını olarak kabul edersek ve yönetiminde anlayışını yansıtan bir tablo olması nedeniyle genel üretim giderlerinin dağıtım tablosunu aşağıdaki gibi düzenleyebiliriz. Yalnız burada yönetimin alacağı tavır bu tablonun düzenlenmesinde belirleyici nokta olacaktır. Birde bu tablodan bahsedebilmek için işletmenin elinde birden fazla inşaat işinin ve dağıtımına tabi tutulacak kadar endirekt genel üretim giderinin olması gerekir. Tablonun tanzimine geçmeden ilgili bazı açıklamaların yapılması gerekmektedir. Tekdüzen Hesap Planı'na göre her inşaat ayrı bir esas üretim gider yerini ⁽¹⁹⁰⁾ ve bu inşaatları destekleyen her birim de yardımcı hizmet gider yerini oluşturmaktadır.

Yardımcı hizmet gider yerinde meydana gelen giderler otomatikman endirekt maliyetler olarak nitelendirilmelidir. Ve aynı zamanda esas üretim gider yerinde oluşan ve fakat direkt inşaat maliyetlerine katılmayan giderler de direkt genel üretim giderleri olarak nitelendirilmektedir. Esas üretim gider yerinde oluşan direkt maliyetleri tespit edip dağıtmak –gider merkezlerine– kolay olabilir. Daha önce bu konu üzerinde çeşitli örnekler verilmiş olduğu için burada durulmayacaktır. Fakat yardımcı hizmet gider yeri veya yerlerinde oluşan giderleri dağıtmak o kadar kolay olamamaktadır. Yardımcı hizmet gider yerinde toplanan giderler; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen gider çeşitleri şeklinde sıralanabilir. Bu belirtilen gider çeşitlerinin tümü Yardımcı hizmet gider yeri için endirekt gider çeşiti olarak kabul edilir. Esas üretim gider yerinde oluşan giderler de, yardımcı hizmet gider yerinde oluşan gider çeşitleri şeklinde sıralanır. Fakat burada ilk madde ve malzeme, işçi ücret ve giderleri ve dışardan sağlanan fayda ve hizmetlerini, direkt ve endirekt ayrımına tabi tutmak gerekir. Bu üç gider çeşitinden sonraki giderleri endirekt gider çeşitli olarak kabul edilmesi gerekir. Söylediklerimizi aşağıda daha ayrıntılı bir şekilde görmek mümkündür.

<u>Gider Yerleri</u>	<u>Gider Çeşiti(Taahhüt İşi)</u>	<u>Hesap Grubu Numaraları</u>
Esas Ür. Gid. Yerleri (İnşaatlar)	İlk Mad. ve Mlz.(Direkt)	74
	İşçi Ü. ve Gid.(Direkt)	74
	Dış. Sağ. F. ve Hiz.(Direkt)	74
Yardımcı H. Gid. Yerl. (Yardımcı Birimler)	İlk Mad. ve Mlz.(Endirekt)	74
	İşçi Ü. ve Gid.(Endirekt)	74
	Dış. Sağ. F. ve Hiz.(Endirekt)	74
	Diğer Gider Çeşitleri(Endirekt)	74

(190) ÖRTEN, 2 ve 3 No'lu S. 23

Şimdi bu kısa açıklamalardan sonra genel üretim giderlerinin Dağıtım Tablosunun tanzimine geçebiliriz.

GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN DAĞITIM TABLOSU

Gider Yerleri Gider Çeşitleri	ESAS ÜR. GİD. YERLERİ			YAR. HİZ. GİD. YERL. (191)		Gid. Çeşitlerinin Toplam Tutarları
	A İnşaatı	B İnşaatı	C İnşaatı	Araçların Bak. Serv.	Sos. Hizmetler	
İlk Mad. ve Mlz.	x	x	x	x	x	x
İşçi Ü. ve Gid.	x	x	x	x	x	x
Memur Ü. ve Gid	x	x	x	—	x	x
Dış. Sağ. F. ve Hiz.	x	x	x	x	—	x
Çeşitli Gid	x	x	x	x	x	x
Amort. ve Tük. P.	x	x	x	x	x	x
Finansman Gid.	x	x	x	—	x	x
1. TOPLAM	x	x	x	x	x	x
Araç. Bak.S.	x	x	x	← ←	←	
Sos. Hizmetler	x	x	x			
2. TOPLAM	x	x	x			x

TABLO:7

Tabloda görüleceği üzere inşaatlara gider çeşitlerinden denk düşenler ilk etapta tespit edilebildikleri için rahatça dağıtılabilmektedir. Fakat ilk dağıtımdan yardımcı hizmet gider yerinin gider merkezlerine denk düşen giderlerin nasıl dağıtılacağı problemi ile karşılaşılabilir. Bu ikinci dağıtım için Gelir Vergisi Kanun'unda belirtilen ortak gider kapsamına giren giderlerin dağıtımında kullanılan kriterden faydalanılabilir. Yalnız burada dağıtım direkt inşaat maliyetine yüklenmiştir, eğer her inşaat için açılmış yardımcı hizmet gider yeri olsaydı dağıtım o zaman inşaatın yardımcı hizmet gider yerine yapılacaktır.

(191) Burada inşaatlar tarafından faydalanılan ortak birimler söz konusudur.

c. Endirekt Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Endirekt genel üretim giderleri kapsamındaki amortisman giderlerinin –çeşitli hesaplamalar sonucu– yıllara yaygın inşaat maliyetlerine yüklenmesinin kaydı (Endirekt üretim giderlerinin dağıtımına ait örneğin verileri esas alınmıştır).

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		415.000,-	
740.10 Yıl. Yay. A. İnşaatı			
740.10.6 Amor. ve Tük. Pay.	97.250,-		
740.11. Yıl. Yay. B İnşaatı			
740.11.6 Amor. ve Tük. Payı	37.500,-		
740.12 Yıl. Yay. C İnşaatı			
740.12.6. Amor. ve Tük. Pay.	280.250,-		
	257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		415.000,-
....→ İlgili Açıklama			

Yukarıdaki yevmiye kaydında amortisman giderleri direkt inşaatın maliyetine yüklenmiştir. Oysa bu ve buna benzer ortak giderler yani ortak yardımcı gider yeri veya yerlerinde oluşan giderler dağıtım kriterleri vasıtasıyla her inşaat için açılacak yardımcı hizmet gider yerine yüklenilebilir. Daha açık bir ifade ile ortak giderler çeşitli dağıtım ölçüleri vasıtasıyla tespit edilen giderler, yardımcı hizmet gider yerini oluşturan gider merkezi veya merkezlerinde gider çeşidi ve türü olarak sıralanır. Böyle bir uygulama özellikle muhasebenin bilgisayarla yürütülmesi halinde üst yönetime daha detaylı bilgi sunacağı açıktır. Ayrıca burada her inşaat için tespit ettiğimiz endirekt genel üretim giderleri, direkt genel üretim giderleri gibi hangi inşaatla ait oldukları anlaşılacaktır. Bu nedenle her iki gider grubu genel üretim giderlerini oluşturur ve buradan inşaatın bütünlüğünü oluşturan gider merkezlerine dağıtımı yapılabilir. Ve bu sayede her inşaatın maliyeti, iş sınıfı ve maliye ögeleri olarak daha ayrıntılı görme imkanına kavuşulur.

III. DİĞER GİDERLER

1. Genel Yönetim Giderleri

A. Genel Yönetim Giderlerinin Özelliği

Genel yönetim giderleri denilince, işletmenin yönetimi için yapılan ve belirli bir inşaatla mal edilemeyen giderler anlaşılmalıdır⁽¹⁹²⁾. Diğer bir söyleyiş tarzıyla bu giderler belirli bir inşaatla direkt ilişkisi kurulamayan ve genellikle işletmenin varoluşundan kaynaklanan giderlerdir⁽¹⁹³⁾. Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerinin giderleri bu grupta izlenir⁽¹⁹⁴⁾.

Bu giderleri tespit ettikten sonra sıra bu giderlerin dağıtılıp dağıtılmaması konusuna gelir. Burada şunu bir defa daha ifade etmek gerekirse bu giderlerin dağıtılıp dağıtılmıyacağı veya dağıtılmasına karar verilmişse nasıl dağıtılacağı bir muhasebe sorunu değil bir yönetim sorunu ola-

(192) KIZILOĞ., S. 979

(193) BENLİĞİRAY., S. 124

(194) KIZILOĞ., S. 979

caktır.

Bu giderler; inşaat maliyetlerine dağıtılmayarak dönem gideri olarak işleme tabi tutmak, muhasebe ilkeleri açısından daha yaygın bir uygulamadır⁽¹⁹⁵⁾.

Bu giderler; inşaat maliyetlerine dağıtımına karar verilmişse, dağıtım ölçüsünün daha önce bahsettiğimiz gibi ölçülebilir olma, mantıklı olma ve pratik olma gibi niteliklere sahip olması gerekir.

Biz burada genel yönetim giderlerini, dönem gideri olarak kabul edeceğiz.

B. Genel Yönetim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Büroda çalışan elemanın ücretine ve satın alınan malzemeye ilişkin muhasebe kaydı.

770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		51.520,-
770.0 İlk Mad. ve Mlz.	2000	
770.1 İşçi Ücret ve Giderleri	49.520	
770.1.01 Esas Ücret	40.000	
770.1.08 SSK İşv. Payı	8.000	
770.1.09 T.T.F. İşv. Payı	1.200	
770.1.10 Kon. Ed. Yard.	320	
100-KASA		25.430,-
100.00 Merkez Kasa		
360- ÖDENECEK VERGİ VE FON.		12.170,-
Gelir Vergisi	8.250	
Damga Vergisi	1.920	
T.T.F. İşçi Payı	800	
T.T.F. İşveren Payı	1200	
361- ÖDEN. SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		13.920,-
SSK İşçi Payı	5.600	
SSK İşveren Payı	8.000	
Kon. Ed. Yard.	320	
....→ İlgili Açıklama		

2. Finansman Giderleri

A. Finansman Giderlerinin Özelliği

İşletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri gider grubunu içerir. Taahhüt işlerinin yapımında görülen bu gider grubu inşaat taahhüt işletmeleri için önemli bir gider kalemidir.

(195) Bu konu hakkında ilerde daha fazla bilgi verilecektir.

B. Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.

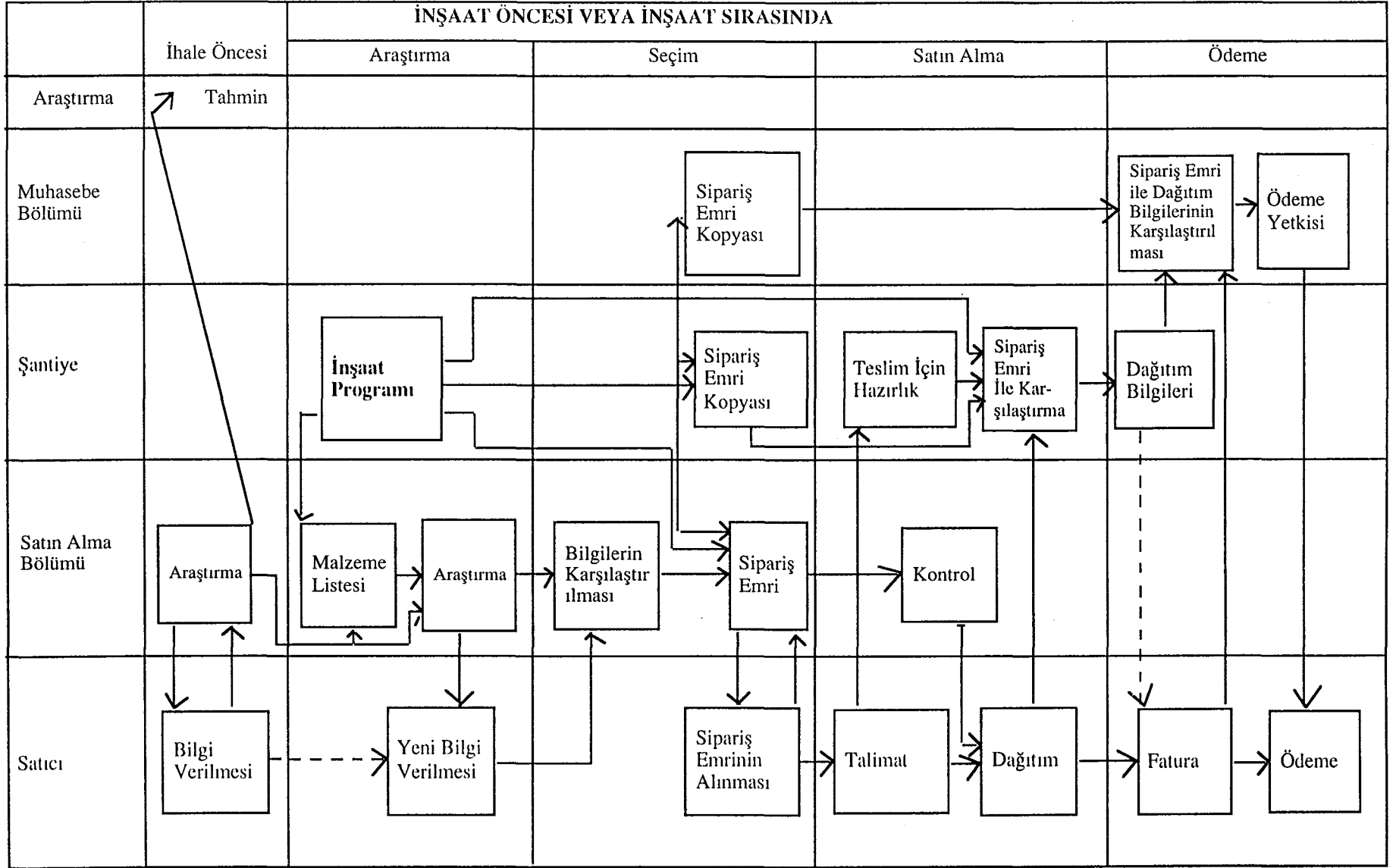
Örnek: 1994'de ödenen ve inşaatların maliyetlerine verilmeyen finansman giderlerinin toplamı 21.000TL- olup, bu giderlerin ayrıntısı şöyle olmuştur:

. Faiz Giderleri	9.000-TL
. Komisyon Giderleri	1.500-TL
. Kur Farkı Giderleri	5.500-TL
.Diğer Finansman Giderler	5.000-TL

	21.000-TL

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

780-FİNANSMAN GİDERLERİ		21.000,-	
Faiz Giderleri	9.000		
Komisyon Giderleri	1.500		
Kur Farkı Giderleri	5.500		
Diğer Finansman Giderleri	5000		
	100-KASA		21.000,-
	Veya		
	İLGİLİ HESAP		
....→ İlgili Açıklama			



ŞEKİL: 1

MALZEME SATIN ALMA PROSEDÜRÜ

Kaynak : ARIKBOĞA. S. 50

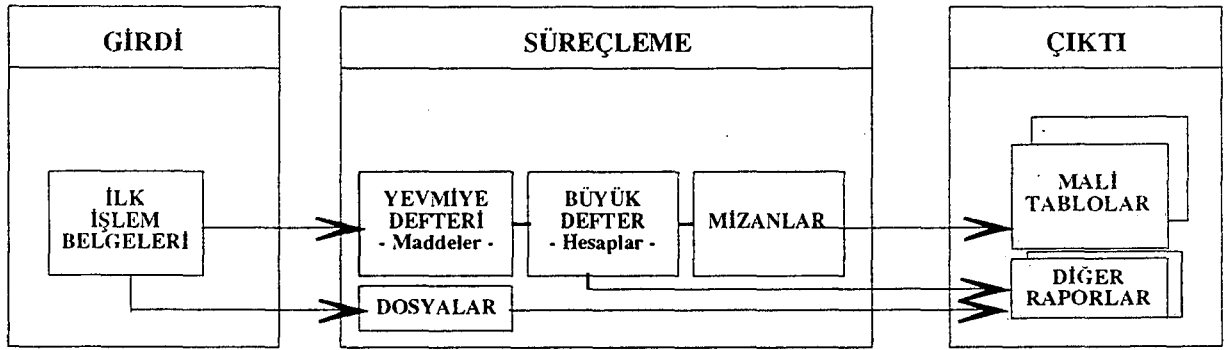
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE KAYITLARI, MALİYET KONTROL RAPORLARI VE MALİ TABLOLAR

I- GENEL AÇIKLAMA

Muhasebe, işletmeye ilişkin bilgileri işleyip ilgili kişi ve grupların yararına sunma görevi dolayısıyla çok geniş bir çevreye muhatap olma durumundadır. Muhasebe, görevini yerine getirirken hukuki sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu anlatan sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmek zorundadır.

Hatırlanacağı üzere muhasebenin bir finansal bilgi sistemi olduğunu daha önce söylemiştik. Bundan dolayıdır ki, muhasebe bilgi sisteminde veri veya bilgiler her sistemde olduğu gibi, "GİRDİ-SÜREÇLEME-ÇIKTI" akışını izler. Bu akışa uygun olarak veriler veya bilgiler önce sisteme belgelerle dahil edilir ve daha sonra bir kayıt ortamı içinde bilgi işlem faaliyetleri ile çıktılara dönüştürülerek ilgili yerlere raporlar şeklinde iletilir. (Şekil:3)'de, muhasebe sistemindeki geleneksel bilgi akışı gösterilmiştir⁽¹⁹⁶⁾.



Muhasebe Bilgi Sistemi

ŞEKİL: 3

(Şekil:3)'de görüldüğü gibi, işletme faaliyetlerine ilişkin kıymet hareketleri, olayları kanıtlayıcı ilk işlem belgeleri ile sisteme dahil edilmekte ve bu belgeler bir taraftan düzenlenerek dosyalanırken diğer taraftan yevmiye defterine geçirilmektedir. Dolayısıyla sistemin süreçleme aşaması başlatılmış olur. Burada faaliyetlere ilişkin olaylar belgelere dayanarak tarih sırasına göre yevmiye defterine maddeler şeklinde kaydedilir, buradan da büyük deftere geçirilir. Nihayet bu işlemin doğruluğuna belirlemek üzere mizanlar çıkarılarak mali tablolar ve gereksinimi duyulacak diğer tablolar düzenlenir⁽¹⁹⁷⁾.

Yukarıda yapılan kısa hatırlatmalardan sonra bu bölümde sıkça adı geçecek kayıt kavramı üzerinde durmak gerekir.

Kayıt, veri veya bilgilerin toplanmasını ve daha sonra süreçlenmek üzere belgelendirilerek sisteme girişlerini sağlayan ilk bilgi işlem aşamasıdır.

196. SÜRMEİ, S. 39

197. SÜRMEİ, S. 39

Veri veya bilgiler çeşitli şekillerde sisteme dahil edilir. Örneğin; alış faturaları, hammadde istek fişleri, çek, bono, perakende satış fişleri, satış faturaları gibi⁽¹⁹⁸⁾.

Veri veya bilgilerin kaydını sağlayan belgelere dayanarak, işlemlerin yevmiye defteri, büyük defter, stok kartları gibi kayıt ortamlarına geçirilmesi de bir kayıt işlemidir. Veri veya bilgilerin bilgi sistemine dahil edilmelerini sağlayan belgeler ile bu belgelere dayanarak yapılan kayıtlar için kullanılan kayıt araçları (defter, formlar vb.) bilgi işlem yöntemlerine göre farklılık gösterir. El ile bilgi işlem yöntemi ile elektronik bilgi işlem yöntemine ilişkin belgelerin veya formların aynı olmayışı doğaldır. Dolayısıyla buna bağlı olarak kayıt şekilleri de değişir⁽¹⁹⁹⁾. Fakat bu kayıt şekillerinin değişmesine rağmen işletme için gerekli bilgilere ulaşılabilmektedir. Sistemin çıktılarını büyük oranda girdiler belirleyeceğinden, giriş belgelerinin veya formlarının işletmenin istediği bilgiler doğrultusunda düzenlenmesi gerekir. Çünkü ilgili, doğru, gerçek ve zamanlı çıktılar ancak ilgili, doğru, gerçek ve zamanlı girdilerle mümkün olabilmektedir.

Şimdi bu kısa açıklamadan sonra ilk üç bölümde kapsayacak şekilde muhasebe sisteminin temelini oluşturan, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"nde belirtilen, muhasebenin temel kavramları ve mali tablolar ilkeleri çerçevesinde muhasebe kayıtlarına geçebiliriz.

II- TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE MUHASEBE KAYITLARI

İnşaat taahhüt işlerinde; izlenen süreci, maliyet ve hasılatın muhasebeleştirilmesini ve kârın ölçümünü esas alan yöntemi tam olarak ortaya koyabilmek için olayın bütün aşamalarını bir sistem dahilinde kayıtlarda izlemek gerekir.

Ancak inşaat taahhüt işletmesinde inşaat işleri ile ilgili birçok finansal olay meydana gelmektedir. Bu nedenle biz de muhasebe kayıtlarını monografi havasına sokmadan, hesap planımıza bağlı kalınarak ve özel niteliği olan hesaplara bu bölümde yer vereceğiz.

Ayrıca beşinci bölümde anlatılacağı üzere muhasebe kayıtlarında işin tam bitimi yöntemi benimsenmiştir. Muhasebe kayıtlarının büyük çoğunluğu maliyet muhasebesine ait hesaplarla ilgili olduğu için buna yönelik maliyet hesap akış şeması (Şekil:4)'de gösterildiği gibidir.

Şimdi muhasebe kayıtlarının daha iyi anlaşılabilmesi için inşaat işlerinde özelliği olan hesapların işleyişini açıklamamız gerekir.

1- Tekdüzen Hesap Planında İnşaat Maliyetlerine İlişkin Hesapların İşleyişi

İnşaat taahhüt işletmelerinin hesap planları diğer işletmelerin hesap planlarına benzemekle birlikte işin niteliğine ilişkin bazı özel hesapları içermelidir. Ülkemizde yayınlanan Bir No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, inşaat taahhüt işletmelerinin muhasebesine ilişkin hesaplara yer verilmemiş ancak İki No'lu Tebliğ'de bu eksiklikler dikkate alınmıştır.

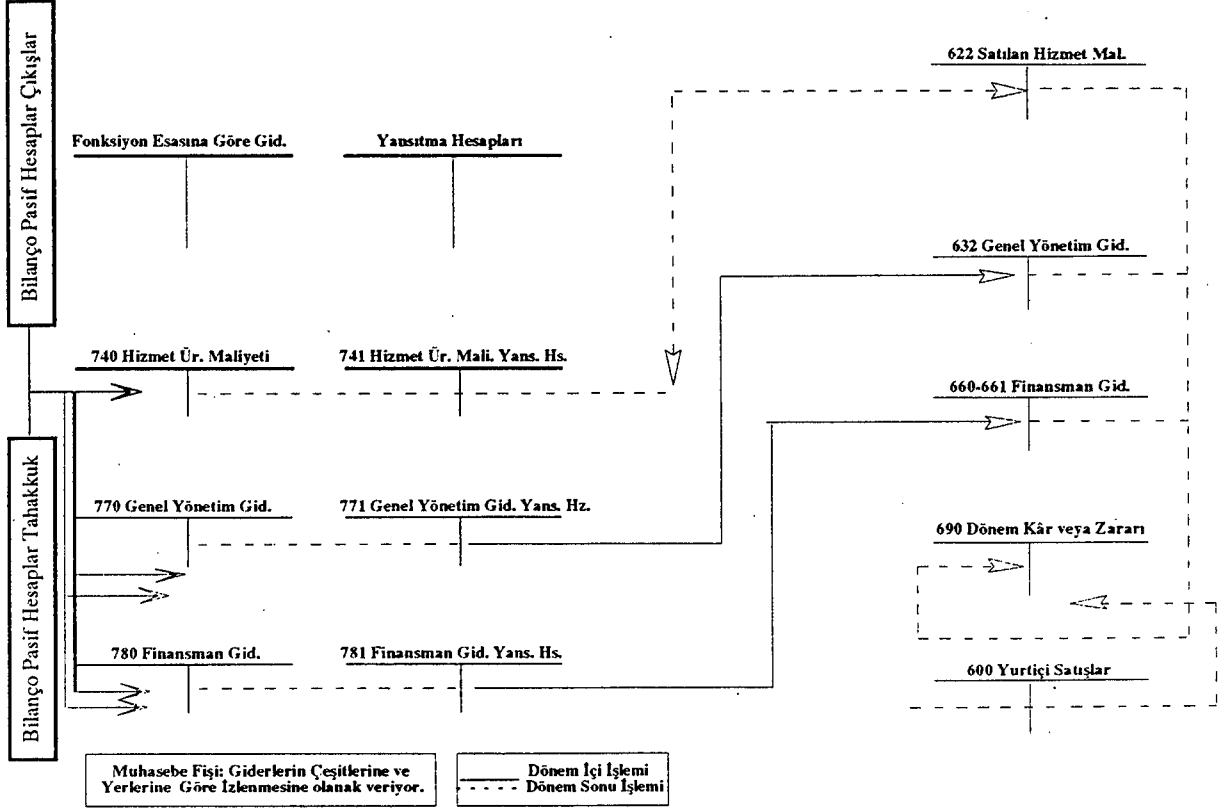
Yapılan düzenlemeye göre; Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, Hizmet Üretim Maliyeti içinde ele alınmıştır. Üç No'lu Tebliğ'e göre; bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı ve net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri 7/A seçeneğini zorunlu olarak, aşmayanlar ise, isteklerine göre 7/A ve 7/B seçeneklerinden birini kullanabileceklerdir. Biz de muhasebe kayıtlarımızı 7/A seçeneğine göre yapacağız.

7/A seçeneğine ilişkin düzenlemede eş zamanlı kayıt sistemi benimsenmekte ve giderlerin doğrulukları anda 710 ve 780 No'lu hesaplar arasında yer alan fonksiyonel gider hesaplarınınakaydedi

198. SÜRMEİ, S. 41

199. SÜRMEİ, S. 41

MALİYET HESAP AKIŞ ŞEMASI (7/A Seçeneği)
(Hizmet Üreten İşletme)



ŞEKİL: 4

lirken, aynı anda gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına kaydedilmektedir. Diğer bir söyleyiş tarzıyla gider oluştuğu anda muhasebe kaydı yapılırken, sözkonusu giderin türü ile hangi gider yerine (ve aynı zamanda gider merkezi) ait olduğunun belirlenmesine ve buna göre fonksiyonel gider hesabına kaydedilmesi gerekmektedir⁽²⁰⁰⁾.

Hizmet işletmesi olarak kabul ettiğimiz inşaat taahhüt işletmelerinde bu fonksiyonel hesaplardan; 71. Direkt İlk Madde ve malzeme giderleri, 72. Direkt İşçilik Giderleri ve 73. Genel Üretim Giderleri gruplarındaki hesaplar- işletme özel inşaat işi yapmadığı takdirde- kullanılmamakta, bunların yerine 74. Hizmet Üretim Maliyeti grubundaki hesaplar kullanılmaktadır. Tebliğe uygun olarak bir inşaat taahhüt işletmesinde Maliyet Akışı yukarıda gösterildiği gibidir.

İşletmede giderler doğdukları anda fonksiyonel gider hesaplarının borcuna kaydedilmektedir. Bunlardan inşaat ile ilgili giderler-işçilik, malzeme ve diğer gider çeşitleri-gerçekleşen tutarlar üzerinden, gider çeşitlerine ve gider yerlerine göre 740 - Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nın borcuna kaydedilecektir. Bu sistemde önemli olan, inşaatın toplam maliyetinin bulunması kadar, iş

sınıflarının maliyetlerinin de doğru bulunması önemlidir. Bu nedenle her gider ögesinin - çeşidinin- hangi iş sınıfıyla- gider merkeziyle- ilgili olduğunun saptanması ve muhasebe kaydının doğru şekilde yapılması gerekir.

Maliyet sisteminde iş sınıflarını gider merkezi olarak ele aldığımızda ve çok sayıda proje üreten inşaat taahhüt işletmesinde 740. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nın alt bölümlenmesi-yardımcı hesapları- şu şekilde olabilecektir. Yalnız bu bölümlendirme sadece örnek teşkil etmesi amacıyla yapılmıştır. Uygulamada daha değişik bölümlendirmelere gidildiği görülmektedir. Bunun nedeninin işletme yöneticisinin almak istediği bilgi önceliğinden kaynaklanacağı açıktır.

Örneğin; konut inşaatı için;

740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

740. 10. Yıllara Yaygın A İnşaatı

740.10.01. İnşaat Alanı Hazırlığı

740.10.01.0 İlk Madde ve Malzeme

740.10.01.0.1 Direkt İlk Madde ve Malzeme

740.10.01.0.1.01 Demir

740.11. Yıllara Yaygın B İnşaatı

740.11.03 Duvar Örne

740.11.03.1 İşçi Ücret ve Giderleri

740.11.03.1.1 Direkt İşçi Ücret ve Giderleri

740.11.03.1.1.01 Esas Ücret

740.30. Yıllara Yaygın A inşaatının Yardımcı Hizmet Gider Yeri

740.30.12. Sosyal Hizmetler

740.30.12.0 İlk Madde ve Malzeme

740.30.12.0.2 Endirekt İlk Madde ve Malzeme

740.30.12.0.2.11 Boya Malzemesi

740.31. Yıllara Yaygın B inşaatının Yardımcı Hizmet Gider Yeri

740.31.13. Diğer Hizmet ve Prosedür İşlemleri

740.31.13.3 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

740.31.13.3.2 Endirek Dış Sağ. Fay. ve Hiz. (G.Ü.G)

740.31.13.3.2.10 Proje Hizmet Giderleri

740.32. Yıl. Yay. A ve B inşaatlarının Ortak Yardımcı Hizmet Gider Yeri

740.32.11 Atölye İşleri

740.32.11.4 Çeşitli Giderler

740.32.11.4.2 Endirek Çeşitli Giderler

740.32.11.4.2.05 Akaryakıt Giderleri

Yukarıdaki örneklendirme muhasebenin bilgisayarla yürütülmesi halinde üst yönetim çok detaylı ve zamanlı bilgiye kavuşabilecektir. Yaptığımız örneklendirmede inşaat taahhüt işletmesinin birden fazla konut inşaatı işi yaptığından hareket edilmiştir. Çalışmadan da görüleceği gibi bazı gider merkezlerinin ortak kullanımı sözkonusu olabilmektedir. Yalnız burada her inşaat için açılmış yardımcı hizmet yerinin altında- ortak giderler bölüştüldükten sonra- Atölye İşleri, Sosyal Hizmetler ve Diğer Hizmet ve Prosedür Giderleri yer alacaktır. Burada şunuda ifade etmek gerekirse her inşaat için ortaklık -ortak birimler- söz konusu olmazsa gerçekleşen giderler esas üretim gider yerinde izlenebilir.

Uygulamada inşaat taahhüt işletmelerinde fonksiyonel maliyetler hesaplanırken, 7/A seçeneğinin doğal sonucu olarak üretim giderleri ile faaliyet - genel yönetim- ve finansman giderleri yapıldıkça eş zamanlı kayıtlama yöntemlerine göre aynı anda defteri kebir düzeyinde fonksiyon, yardımcı hesaplar düzeyinde gider yeri ve gider çeşidi esasına göre kaydediler. (Ek: 5)'deki hesap planı esas alındığında 740. No'lu hesaba ait giderlerde kayıtlama şöyle olmaktadır⁽²⁰¹⁾.

740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ (Fonksiyonel Gider-Üretim Fonksiyonu, Defter Kebir Hesabı)

740. 10. Yıllara Yaygın A İnşaatı (Gider yeri, 1. derecede yardımcı hesap)

740. 10. 01. Gider Çeşitleri (0-8 No'lu giderler, 2. derecede yardımcı hesaplar)

740. 10. 01. 01 Gider Çeşitlerinin 1. Kademe ayrıntısı (3. derecede yardımcı hesaplar)

Biz de muhasebe kayıtlarımızı bu esasa göre yaptık ve yapacağız. Yani her inşaat türü için iş sınıflarının değişmesi nedeniyle bu iş sınıflarına yer verilmeyecek ve ayrıca olayın bütünlüğünü bozmamak için giderlerde direk ve endirekt ayrımı yapılmayacaktır.

Daha önce ifade edildiği üzere yapılan maliyet unsuru giderler 740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına borç ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Dönem sonlarında hesap bakiyesi 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilmek suretiyle sıfırlanır. Buna yönelik muhasebe kayıtlarımız ileride ele alınacaktır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemi- tahmini veya standart maliyetler - uygulanması halinde hesap bakiyesi 741 - Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabından fazla ise fark, bu hesaba alacak, 742 -Hizmet Üretim Maliyeti Farkları hesabına borç kaydedilir. Eğer 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı, 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabından az ise fark, bu hesap borçlandırılıp, 742- Hizmet Üretim Maliyeti Farkları Hesabına alacak kaydedilir.

İş sınıflarında biriktirilen maliyetlerin toplamı, inşaatın toplam maliyetini veren ve büyük defter hesabı olan 740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında görülen değere eşit olacaktır.

İnşaat taahhüt işletmelerinin hesap planlarında yer alan 770- Genel Yönetim Giderleri ve 780. Finansman Giderleri ortak genel gider olarak telakki edilir ve bu hesaplarda toplanan giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesindeki esaslar dahilinde dağıtılıp yansıtma hesapları yolu ile dönen varlıklar grubu içindeki 170 - 178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabının borcuna ilgili projelere virmanlanır.

İnşaat ve onarım işlerinin proje bazındaki sayısı projelerin 170-178 aralığındaki hesaplarda büyük defter düzeyinde izlenmesine olanak vermediği takdirde her proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilmekte ve her proje için tutulacak yardımcı defterler büyük defter hükmünde kabul edilmektedir. 170-178 aralığındaki hesapların alt bölümlenmesi 740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına paralel olması gerekir.

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin tamamlanan kısımları için düzenlenen hakedişler ,350 - 358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabının alacağına kaydedilir. Bu hesap. 170-178 hesaplara paralel olarak taahhüt konusu olan projelere göre bölümlenir.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere dönem içinde oluşan maliyetler, dönem sonlarında yapılan çeşitli işlemlerden sonra bilanço'nun aktifinde 170-178 Yıllara Yaygın

201. ÖRTEN, 2 ve 3 Nolu... S. 23-24

İnşaat ve Onarım Maliyetleri kalemlerinde; işten elde edilen hasılat ise bilanço'nun pasifinde 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri kalemlerinde gösterilir.

Şimdi bundan sonra yapacağımız ilk çalışmada inşaat taahhüt işletmesinin fiili maliyetlemeye yönelik ve özelliği olan hesaplara ait muhasebe kayıtlarına; ikincisinde ise, tahmini -önceden saptanmış- maliyetlemeye yönelik muhasebe kayıtlarına yer verilecektir. Ayrıca ele alacağımız her iki çalışmaya yönelik olarak gider yerleri altında açılması gereken gider merkezlerine yer verilmeyecektir. Çünkü burada yapılacak böyle bir çalışma, anlatmaya çalışacağımız sistemi hem gereksiz uzatmış hem de sistemin bütünlüğünü kaybetme ile karşı karşıya kalabiliriz.

2. Fiili Maliyetlere Göre Örneklendirilmiş Muhasebe Kayıtları

Burada yapacağımız örnek çalışmada, dönem içi finansal olayların en basit şekliyle kayıt altına alınması üzerinde durulmuştur.

Güven İnşaat Taahhüt Limited Şirketi'nin hizmet üretimi kapsamına giren ve 1992'den beri yapımı devam eden Yıllara Yaygın (A) İnşaatı, 1993'den beri yapımı devam eden Yıllara Yaygın (B) İnşaatı ve 1994'de yapımına başlanılan Yıllara Yaygın (C) inşaatı vardır. Bu ortaklığın Yıllara Yaygın (A) inşaatı ile ilgili olarak 1994'e kadar yapılan giderlerinin sembolik toplamı 1.530.000 TL, yine Yıllara Yaygın (B) inşaatının ise 1.300.000 TL olup, bu giderlerin gider çeşidi itibariyle dağılımı şöyle olmuştur.

	Yıl. Yay. (A) İnşaatı	Yıl. Yay. (B) İnşaatı
• İlk Madde ve Malzeme Gid.	750.000	500.000
• İşçi Ücret ve Giderleri	426.000	450.000
• Dışarıdan Sağ. Fay. ve Hizm.	150.000	200.000
• Çeşitli Giderler	25.000	30.000
• Vergi, Resim ve Harçlar	4.000	10.000
• Amortisman ve Tükenme Payları	20.000	40.000
• Finansman Giderleri	55.000	20.000
• Ortak Giderler Payı	100.000	50.000
• Genel Yönetim Giderleri	75.000	35.000
• Finansman Giderleri Payı	25.000	15.000
	+	+
	100.000	50.000
	1.530.000	1.300.000

A inşaatının hakediş bedeline ait temsili tutarı ise, 1994 sonu itibariyle 1.750.000- TL, B inşaatının ise 1.500.000- TL olarak gerçekleşmiştir.

Örnek: 1994'de, A inşaatında kullanılmak üzere peşin bedelle satın alınan demir 100.000-TL, kereste 20.000 TL, çimento 30.000 TL- kum 4.500 TL, çakıl 1.000 TL tuğla 12.000 TL, kiremit 22.000 TL, cam 6500 TL, sıhhi tesisat malzemeleri 50.000 TL, elektrik malzemeleri 15.000 TL, boya malzemesi 8.000 TL, yalıtım malzemeleri 5.000 TL, Diğer malzemeler 26.000 TL tutarındadır. (işletme hiçbir zaman çeşitli nedenlerden dolayı bu kadar malzeme türünü bir seferde almaz)

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ ⁽²⁰²⁾	300.000	
740. 10 Yıllara Yaygın (A) inşaatı ⁽²⁰³⁾	300.000	
740. 10. 0. İlk Mad. ve Mlz. Gid.	300.000	
740. 10. 0. 01 Demir	100.000	
740. 10. 0. 02 Kereste	20.000	
740. 10. 0. 03 Çimento	30.000	
740. 10. 0. 04 Kum	4.500	
740. 10. 0. 05 Çakıl	1.000	
740. 10. 0. 06 Tuğla	12.000	
740. 10. 0. 07 Kiremit	22.000	
740. 10. 0. 08 Cam	6.500	
740. 10. 0. 09 Sıh. Tes M.	50.000	
740. 10. 0. 10 Elekt. M.	15.000	
740. 10. 0. 11 Boya M.	8.000	
740. 10. 0. 12 Yalıtım M.	5.000	
740. 10. 0. 13 Diğ. Mlz. Gid.	26.000	
	+	
	300.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	45.000	
100 KASA		345.000
A inşaatı için satın alınan, inşaat maliyeti yüklenen ve KDV'si nakden ödenen malzemenin kaydı		

Örnek: 1994'de A inşaatında çalışan işçilere ödenen esas ücretin brüt tutarı 200.000- TL, gelir vergisi 50.220- TL, damga vergisi, 9.600- TL, S.S.K. işçi payı 28.000- TL, tasarrufu teşvik fonu işçi payı 4000- TL, S.S.K. işveren payı 40.000- TL, tasarrufu teşvik fonu işveren payı 6.000- TL konut edindirme yardımı 800- TL olarak gerçekleşmiştir.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	246.800	
740. 10 Yıllara Yaygın A İnşaatı	246.800	
740. 10. 1. İşçi Ücret ve Gid.	246.800	
740. 10. 1. 01 Esas Ücret	200.000	
740. 10. 1. 08 S.S.K. İşv. P.	40.000	
740. 10. 1. 09 T.T.K. İşv. P.	6000	
740. 10. 1.10. Kon. Gid. Payı.	800	
	±246.800	
360 ÖD. VER. VE FONLAR		69.820

202. Burada malzemelerin hepsinin tüketileceğinden direkt inşaat maliyetine yüklenecektir. Önce 150 No'lu hesaba alınıp, inşaatı gönderildikçe bu hesabın alacağı karşılığında 740 No'lu hesaba da borç kaydetmekte mümkündür.

203. 740.10 Yaygın (A) inşaatının altına gider merkezlerini gösterir alt hesap veya hesaplarda açılabilir. Açıldığı takdirde gider merkezlerinde oluşan maliyetlerin kontrolüne imkan verecektir.

● Gelir Vergisi	50.220		
● Damga Vergisi	9.600		
● T.T. Fonu İşçi P.	4.000		
● T.T. Fonu İşver. P.	6.000		
361 ÖD. SOS. GÖN. KES.			68.800
S.S.K. İşçi Payı	28.000		
S.S.K. İşveren Payı	40.000		
Kon. Ed. Yardımı	800		
100 KASA			108.180
A inşaatına ait işçilerine ücret tahakkuku ve ödemesi			

Örneğin: 1994'de A inşaatıyla ilgili olarak yapılan elektrik gideri 3200- TL, su gideri 1.300- TL, doğal gaz gideri 1500-TL, dışarıya yaptırılan bakım ve onarım gideri 1000- TL, haberleşme gideri 1400- TL, taşeron giderleri (taşarona avans verilmemiştir) 15.000- TL, başka bir firmaya yaptırılan harfiyat gideri 20.000- TL, proje hizmetleri gideri (dışarıya yaptırılan proje tadili için) 5000 TL, diğer dışardan sağlanan fayda ve hizmet giderleri 1.600- TL tutarındadır. Bu giderlerin KDV ile yarısı peşin olarak ödenmiş yarısı için de 3 ay vadeli bono imzalanmıştır.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	50.000		
740. 10 Yıllara Yaygın A inşaatı	50.000		
740. 10. 3 Dış Sağ. Fay. ve Hizm.	50.000		
740. 10 3. 01 Elekt. Gid.	32.00		
740. 10 3. 02 Su Gider.	1.300		
740. 10 3. 03 Gaz Gid.	1.500		
740. 10 3. 04 Bak. ve On. G.	1.000		
740. 10 3. 05 Haberl. G.	1.400		
740. 10 3. 07 Taşeron G.	15.000		
740. 10 3. 08 Hafriyat G.	20.000		
740. 10 3. 10 Proje Hz. G.	5.000		
740. 10 3. 13 Diğ. Dış. F ve H	1.600		
191 İNDİRİLECEK KDV	7500		
100 KASA			31750
321 BORÇ SENETLERİ			25000
360 ÖD. VER. VE FONL.			750
A inşaatı için yapılan dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri ile KDV ve vergi stopajının kaydı.			

Örnek: 1994 dönemiyle ilgili olarak 1994'de nakden ödenen sigorta giderleri 7.000- TL, kira gideri 8.000- TL, yolluk ve seyahat gideri 3000- TL, dava icra ve noter gideri 1.200- TL, akarya-

kıt gideri 7800- TL, ihale gideri 500- TL, diğer çeşitli giderler 2500- TL'dir. (Kiralama ,bir Anonim Ortaklıktan yapılmıştır. Bu nedenle stopaja değil, KDV'ne tabi olacaktır.)

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000	
740.10 Yıllara Yaygın A inşaatı	30.000	
740. 10. 04 Çeşitli Giderler	30.000	
740. 10. 4. 01 Sigorta Gid.	7.000	
740. 10. 4. 02 Kira Giderleri	8.000	
740. 10. 4. 03 Yol. ve Sey. Gid.	3.000	
740. 10. 4. 04 Dava, İcra ve N.G.	1.200	
740. 10. 4. 05 Akaryakıt Gid.	7.800	
740. 10. 4. 06 İhale Giderleri	500	
740. 10. 4. 99 Diğ. Çeş. Gid.	+2.500	
	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	4.500	
100 KASA		34.500
A inşaatı için yapılan çeşitli giderler ve bu giderlere ait KDV'nin nakden ödenmesi		

Örnek: 1994'de A inşaatıyla ilgili olarak 1.200- TL, damga vergisi ödenmiştir.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1200	
740. 10 Yıllara Yaygın A İnşaatı	1.200	
740. 10. 5 Vergi, Resim ve Harçlar	1.200	
740.5. 01 Damga Vergisi	1.200	
100 KASA		1.200
A inşaatı için ödenen damga vergisi		

Buraya kadar A inşaatı için yapılan giderlerin toplam tutarının yarısı, (B) inşaatı için de yapılmış olduğu varsayılacaktır. (Gider çeşitleri ve türleri itibariyle)

Örnek: 1994'de A ve B inşaatlarında çalışan greyder ve kamyonlarla ilgili olarak 6.000,- TL, amortisman ayrılmış olup, bu tutarın 2.300- TL'lik kısmının A inşaatıyla 3.700,- TL'lik kısmının B inşaatıyla ilgili olduğu belirlenmiştir.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	6.000	
740.10. Yıllara Yaygın A İnşaatı	2.300	
740. 10. 6 Amortisman ve Tak. Payı	2.300	
740. 10. 6. 01 Mad. Dur.Var. A.Gid.	2.300	
740. 11. Yıllara Yaygın B inşaatı	3.700	

740. 11. 6 Amortisman ve Tük. Payı	3.700		
740. 11.6. 01 Mad. Dur. Var. A.Gid.	3.700		
257 BİRİKMİŞ AMORTİMANLAR			6.000
A ve B inşaatlarıyla ilgili amortisman giderlerinin ilgili hesaplara kaydı			

Örnek: 1994'de Yıllara Yaygın C işi için ihaleye girilmiş ve işin keşif bedeli üzerinden %3 itibariyle 250.000- TL geçici teminat nakit olarak yatırılmıştır. Yapılan eksiltme sonucu ihalesine girilen iş 7.500.000- TL'ya alınmıştır.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

126. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	250.000		
126.02 Verilen Teminatlar	250.000		
126. 2. 01 Geçici Teminat	250.000		
100 KASA			250.000
%3 Geçici Teminatın nakit olarak yatırılması			

Örnek: 1994'de Yıllara Yaygın C işinin sözleşmesi yapılmış; sözleşme masrafı olarak 11.500 TL notere (1.500 TL'sı KDV'dir), 3000 TL karar pulu olarak olarak ödenmiş, 500.000- TL'lık Türkiye İş Bankası'ndan alınan kat'i teminat mektubu verilmiş ve 5500- TL'lik teminat mektubu masrafı ödenmiştir. Nakit olarak yatırılan geçici teminat geri alınmıştır.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

100 KASA	250.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.500		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	18.500		
740. 12 Yıllara Yaygın C inşaatı	18.500		
740. 12. 4 Çeşitli Giderler	18.500		
740. 12. 4. 06 ihale Gid.	18.500		
902 TEMİNAT MEKTUPLARINDAN BORÇLULAR	500.000		
100 KASA			20.000
126 VER. DEP VE TEMİN.			250.000
126. 02 Verilen Tem.			
126. 02. 01 Geçici T.			
903 TEM. MEK. ALACAKLILAR			500.000
Yıllara Yaygın C işinin sözleşme masrafları, geçici teminatın geri alınması ve kesin teminat mektubunun verilmesinin kaydı.			

Yukarıdaki nazım hesapları ayrı bir muhasebe kaydında göstermek mümkündür.

Örnek: 1994'de C inşaatına ait iş için, Kalıp taşeronuna malzemesiz işçilik için 50.000- TL, Demir taşeronuna malzemesiz işçilik için 75.000,- TL ve Malzeme taşeronuna malzeme temini için 25.000 TL avans ödemesi yapılmıştır.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	150.000	
179. 12 Yıllara Yaygın C inşaatı için Veril. Av.150.000		
179. 12. 01 Taşeron A	50.000	
179. 12. 02 Taşeron B	75.000	
179. 12. 03 Taşeron C	25.000	
100KASA		149.100
360 ÖD. VER. VE FON.		900
C inşaatı için taşeronlara verilen avansların ve buna ilişkin kanuni kesintilerin kaydı.		

Örnek: 1994'de C işi için verilen avanslar taşeronlar tarafından ibraz edilmiştir. KDV'ler çekle ödenmiştir. (Taşeronlar yaptıkları işler karşılığında belge ibraz ederler.)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	150.000	
740. 12 Yıllara Yaygın C inşaatı	150.000	
740. 12. 3. Dış. Sağlanan Fay. ve Hiz.	150.000	
740. 12. 3. 07 Taşeron Gid.	150.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	22500	
103 VER. ÇEK. VE ÖD. EMİRL.		22.500
179 TAŞERONLAR VER AV.		150.000
179. 12. Yıllara Yaygın C inşaatı		
179. 12. 01 Taşeron A		
179. 12. 02 Taşeron B		
179. 12. 03 Taşeron C		
Taşeronlara verilen avansların belge ile ibraz edilmesi ve KDV'nin çekle ödenmesinin kaydı		

Her zaman için taşeronlar aldıkları avans kadar belge ibraz etmezler. Bazen düzenlenen belge avansdan fazla veya noksan olabilir. O zaman yevmiye kaydında ek hesaplara ihtiyaç duyulacaktır.

Örnek: 1994'de A ve B inşaatlarında kullanılan borçlanmalarla ilgili olarak Finansman giderlerinin toplamı 33.000- TL olup, bu giderlerin ayrıntısı şöyle olmuştur.

- Faiz giderleri 24.000- TL
- Komisyon Giderleri 6.000- TL
- Kur Farkı Giderleri 1.800- TL
- Diğer Finansman Gid. 1.200,- TL

Bu giderlerin 1/3'ü A inşaatıyla, 2/3'ü B inşaatıyla ilgilidir. (Ortak gider kabul edilmediği için

maliyete yüklenir.)

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			
740. 10. Yıllara Yaygın A inşaatı	11.000	33.000	
740. 10. 7 Finansman Gid.	11.000		
740. 10. 7. 01 Faiz Gid.	8000		
740. 10. 7. 02 Kom. Gid.	2000		
740. 10. 7. 03 Kur. F. Gid.	600		
740. 10. 7. 04 Diğ. F. Gid.	+ 400		
	11.000		
740. 11. Yıllara Yaygın B inşaatı	22.000		
740. 11. 7. Finansman Gid.	22.000		
740.11.7.01 Faiz Gid.	16.000		
740.11.7.02 Komisyon Gid.	4.000		
740.11.7.03 Kur Farkı Gid.	12.000		
740.11.7.04 Diğ. F. Gid.	+ 800		
	22.000		
100 KASA			33.000
veya			
300 BANKA KREDİLERİ			
A ve B inşaatlarıyla ilgili olarak ödenen Finansman Giderlerinin kaydı.			

Örnek: 1994'de Genel Yönetim Bölümü ile ilgili olarak yapılan giderlerin ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

Genel yönetim bölümünde kullanılan malzeme 2000 TL, çalışan personele ödenen ücretin brüt tutarı 40.000- TL, bu ücrete ait gelir vergisi 8.250- TL, damga vergisi 1.920- TL, SSK işçi payı 5600-TL, tas. teş. fonu işçi payı 800- TL, SSK işveren payı 8000- TL, tas. teş. fonu işveren Payı 1.200- TL, Konut Edindirme yardımı 320-TL, olmuştur.

Genel Yönetim Bölümüne ait elektrik gideri 25.500 TL, su gideri 11.000- TL, doğal gaz gideri 8000- TL, haberleşme gideri 3500- TL, nakliye gideri 2000- TL, sigorta gideri 12.000- TL, kira gideri 20.000-TL, yolluk ve seyahat gideri 9.000, TL, dava icra ve noter gideri 5.000- TL, akaryakıt gideri 15.000- TL, ihale gideri 1.500- TL, vergi, resim ve harç gideri 4.000- TL, diğer çeşitli genel yönetim giderleri 2.500- TL olarak gerçekleşmiştir. Bu giderler ve KDV'si nakden ödenmiştir.

Genel Yönetim bölümündeki maddi duran varlıklara 14.000- TL maddi olmayan duran varlıklara 2.200- TL amortisman ayrılmıştır.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ ⁽²⁰⁴⁾		191.720	
770. 0. İlk Madde ve Malzeme Gid.	2.000		
770. 1 İşçi Ücret ve Giderleri	49.520		
770. 1.01 Esas Ücret	40.000		
770. 1.08 SSK İşveren P.	8.000		
770. 1.09 Taş. Teş. F. İşv. P.	1.200		
770. 1.10 Konut Ed. Yard.	+ 320		
	49.520		
770. 3 Dışardan Sağ. Fayd ve Hizm.	55.000		
770. 3. 01 Elektrik Gid.	25.500		
770. 3. 02 Su Gid.	11.000		
770. 3. 03 Gaz Gid.	8.000		
770. 3. 05 Haberleşme G.	3.500		
770. 3. 06 Nakliye Gid.	+ 7.000		
	55.000		
770. 4. Çeşitli Giderler	65.000		
770. 4. 01 Sigorta Gid.	12.000		
770. 4. 02 Kira Gid. ⁽²⁰⁵⁾	20.000		
770. 4. 03 Yolluk ve S. Gid.	9.000		
770. 4. 04 Dava, İcra ve N. G.	5.000		
770. 4. 05 Akaryakıt Gid.	15.000		
770. 4. 06 İhale Gid.	1.500		
770. 4. 07 Diğ Çeşitli Gid.	+ 2.500		
	65.000		
770. 5. Vergi, Reklam ve Harçlar	4.000		
770. 6 Amortismanlar ve Tük. Pay.	16.200		
770. 6. 01 Madi Dur. Var. Amor G.	14.000		
770. 6. 02 Mad. Ol. Var. Am. G.	+ 2.200		
	16.200		
191 İNDİRİLECEK KDV		16.200	
100 KASA			165.630
360 ÖD. VER. VE FONLAR			12.170
Gelir Vergisi 8250			

204. Hiçbir zaman bu fonksiyonel gider hesabının altında bir anda bu kadar gider geçidi gerçekleşmez.

205. Kiralama bir Anonim ortaklıktan yapıldığı için stopaja değil, KDV'ne dahil olacaktır.

Damga Vergisi 1920		
T. T. Fonu İşçi P. 800		
T. T. Fonu İşv. P. 1200		
361 ÖD. SOS. GÜV. KESİN.		13.920
SSK İşçi Pay. 5600		
SSK İşveren P. 8000		
Kon. Ed. Yardım 320		
257 BİRİKMİŞ AMORT.		14.000
268 BİRİKMİŞ AMORT.		2.200
İlgili Açıklama		

Örnek: 1994'de ödenen ve inşaatların maliyetlerine verilmeyen finansman giderlerinin toplamı 12.000,- TL olup, bu giderlerin ayrıntısı şöyle olmuştur.

- Faiz giderleri 8.500- TL
 - Komisyon Giderleri 1. 300- TL
 - Kur Farkı Giderleri 1.400- TL
 - Diğer Finansman Gid. + 800- TL
- 12.000- TL

Buradaki finansman giderleri, ortak nitelikteki finansman giderleri olduğu için ayrı olarak yani maliyete verilmeyen dönem gideri olarak kabul edileceği için aşağıdaki kayda ihtiyaç duyulmuştur. (Bu giderler her üç inşaat işi için geçerlidir)

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	12.000	
● Faiz Giderleri 8.500		
● Komisyon Gid. 1.300		
● Kur Farkı Gid. 1.400		
● Diğ. Finansman Gid. + 800		
12.000		
100 KASA		12.000
Maliyete verilmeyen finansman giderlerinin ödenmesinin kaydı		

Örnek: 1994'de A inşaatıyla ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş tutarı 800.000- TL olup, uygulanan KDV oranı %15, gelir vergisi oranı %5, Fon oranı %7, damga vergisi oranı %06'dır. Ortaklığın işverenden daha önce almış olduğu avansın bakiyesi olan 200.000 TL'nin tamamı bu hakedişten mahsup edilmiştir. Kesintilerden sonraki hakediş tutarı nakden tahsil edilmiştir.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

100 KASA (206)	682.380	
----------------	---------	--

206. Her zaman anında peşin tahsil edilmez. Örneğin, hakedişle ilgili ödemenin 15 gün sonra yapılması kararlaştırılmışsa (senet alınmaksızın) 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabının borcuna kaydı yapılır.

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	32.100	
• Gelir Vergisi 30.000		
• Fon Payları 2.100		
340 ALINAN AVANSLAR	200.000	
• A inşaatı için alınan avans		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.520	
740. 10 Yıllara Yaygın A inşaatı	5.520	
740. 10. 5 Vergi, Resim ve Harç.	5.520	
740. 10. 5. 01 Damga Vergisi	5.520	
350 Y. Y. A İNŞAATI HAK. BED.		800.000
391 HESAPLANAN KDV		120.000
A inşaatı hakediş bedeli ile hesaplanan KDV'sinden kesintiler yapıldıktan sonraki tutarın nakden tahsil edilmesi.		

Örnek: 1994'de B inşaatıyla ilgili olarak düzenlenen ve onaylanan hakediş raporuna göre, hakediş tutarı 500.000- TL'dir. Hakedişe uyulanan KDV oranı %15, gelir vergisi oranı %5, fon oranı %7, damga vergisi oranı %0.6'dır. Ortaklık tarafından 1994'de alınan 150.000.- TL tutarındaki avansın 50.000.- TL, bu hakedişten mahsup edilmiştir. Hakedişten kalan tutar banka hesabına yatırılmıştır.

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

102 BANKALAR	497.475	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	24.075	
• Gelir Vergisi 22.500		
• Fon payları + 1.575		
24.075		
340 ALINAN AVANSLAR	50.000	
• B inşaatı için alınan Avans		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.450	
740. 11. Yıllara yaygın B İnşaatı	3.450	
740. 11. 5. Vergi, Res. ve Harç.	3.450	
740. 10. 5. 01 Damga Ver.	3.450	
351 YIL Y.B. İ. HAK. BED.		500.000
391 HESAPLANAN KDV		75.000
Hakediş tutarından yapılan gelir vergisi ve fon kesintileri ile diğer kesintilerden sonraki tutarın başka hesabına yatırılmasının kaydı.		

C inşaatının hakediş tutarı 700.000- TL olup kanuni kesintileri A ve B inşaatında olduğu gibidir. Kesintilerden sonra kalan tutar işletmece tahsil edilmiştir. Buna yönelik yevmiye kaydımız, A ve B inşaatları için yaptığımız gibi olacaktır.

Örnek: 1994'de Yıllara Yaygın (A), (B) ve (C) inşaatlarına ait ortak giderlerin (Genel Yönetim Giderleri ve Finansman Giderleri) ilgili inşaat maliyetlerine dağılımı yapılmış olup, bu giderlerin inşaatlar bazında dağılımı şöyledir:

Dağıtımda ölçü olarak hakediş tutarları kabul edilmiştir.

Y.Y.A İNŞAATI PAYI (Hakediş tutarı 800.000-TL)

• Genel Yönetim Giderleri Payı	76.688
• Finansman Giderleri Payı	4.800
	<u>+</u>
	81.488

Y.Y. B İNŞAATI PAYI (Hakediş tutarı 500.000,- TL)

• Genel Yönetim Giderleri Payı	47.930
• Finansman Giderleri Payı	<u>+ 3.000</u>
	50.930

Y.Y. C İNŞAATI PAYI (Hakediş tutarı 700.000,- TL)

• Genel Yönetim Giderleri Payı	65.102
• Finansman Giderleri Payı	<u>+ 4.200</u>
	69.302

Dağıtılarak Top. Genel Yönetim Giderleri →→ 191.720 ORTAK
Dağıtılacak Top. Finansman Giderleri →→ 12.000

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		203.720
740. 10 Yıl. Yaygın A İnşaatı	81.488	
740. 10.8 Ortak Giderler P.	81.488	
740. 10. 8. 01 Gen. Yön. Gid. P.	76.688	
740. 10.8. 02. Fin. Gid. P.	<u>+ 4.800</u>	
	81.488	
740. 11. Yıl Yaygın B İnşaatı	50.930	
740.1.8 Ortak Gid. Payı	50.930	
740. 11. 8. 01 Gen Yön. Gid. P.	47.930	
740. 11. 8. 02 Fin. Gid. P.	<u>+ 3.000</u>	
	50.930	
740.12 Yıl. Yaygın C İnşaatı	69.302	
740.12.8. Ortak Gid. P.	69.302	
740.12.8 01 Gen Yön. Gid. P.	65.102	
740. 12. 8. 02 Fin. Gid. P.	<u>+ 4.200</u>	
	69.302	
771. GEN. YÖN. GİD. YANS. HES		191720
781 FİN. GİD. YANS. HES.		12.000

Ortak giderlerin (Genel Yönetim giderleri ile maliyete verilmeyen finansman giderlerinin) A, B ve C inşaatları maliyetlerine yansıtılması.

Örnek: 1994 dönemi sonunda Yıllara Yaygın A,B ve C inşaatlarına ait giderler ise ilgili varlık hesabına alınmıştır.

Aşağıdaki inşaatlara ait gider çeşitlerinin ayrıntısına yer verilmeyecektir. Örneğimize göre muhasebe kayıtlarımız aşağıdaki gibi olacaktır.

170 Y.Y.A İNŞAATI MALİYETLERİ	722.788	
170. 0. İlk Madde ve Hiz. Gid.	300.000	
170. 1. İşçi Ücret ve giderleri	246.800	
170. 3. Dış Sağ. Fayd. ve Hiz.	50.000	
170. 4.Çeşitli Giderler	30.000	
170. 5. Vergi, Resim ve Haralar	1.200	
170. 6. Amortisman ve Tük. Pay	2.300	
170. 7 Finansman Giderleri	11.000	
170. 8 Ortak Giderler Payı	81.488	
	±	
	722.788	
741 HİZMET ÜRETİM MALİY.		722.788
YANSITMA HESABI		
740. 10 Yıl Yay. İnş. Yans. Hs.		
Maliyet dönemi sonunda, yıllara yaygın A inşaatı maliyetinin yansıtma hesabı aracılığı ile ilgili varlık hesabına aktarılmasının kaydı		
171 Y. Y. B İNŞAATI MALİYETLERİ	377.080	
171. 0. İlk Mad. ve Malz. Gid.	150.000	
171. 1. İşçi Ücret ve Gid.	123.400	
171. 3. Dış Sağ. Fayd. ve Hiz.	25.000	
171. 4. Çeşitli Giderler	15.000	
171. 5. Vergi, Res. ve Harçlar	600	
171. 6 Amortisman ve Tük. Pay.	1.150	
171. 7 Finansman Gid.	11.000	
171. 8 Ortak Giderler Payı	50.930	
	±	
	377.080	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		377.080
YANSITMA HESABI		

741. 11 Yıllara Yaygın

B İnş. Yan. Hs.

Maliyet dönemi sonunda, yıllara yaygın B
inşaatı maliyetinin yansıtma hesabı aracılığı
ile ilgili varlık hesabına aktarılmasının kaydı.

172. Y.Y. C İNŞAATI MALİYETLERİ

172. 3 Dış. Sağ. Fayd. Ve Hiz.	150.000
172. 4. Çeşitli Giderler	18.500
172. 8. Ortak Giderler Payı	69.302
	<u>+</u>
	237.802

237.802

741 HİZMET ÜRETİM MALİ.
YANSITMA HESABI

741. 12 Yıllara Yaygın
C inşaatı Yans. Hs.

237.802

Maliyet dönemi sonunda, yıllara yaygın
C inşaatı maliyetinin yansıtma hesabı aracılığı
ile ilgili varlık hesabına aktarılmasının kaydı.

Örnek: Ayrıca 1994 dönemi sonunda A inşaatı bitmiştir.
Örneğimize göre muhasebe kayıtlarımız aşağıdaki gibi olacaktır.

350. Y. Y. A İNŞAATI HAKEDİŞ BEDELLERİ
600 YURT İÇİ SATIŞLAR

2.550.000

2.550.000

Yapımı tamamlanmış olan A inşaatı hakedişlerinin
ilgili satış hesabına devri

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

2.071.300

• Y.Y.A. İnşaatı Maliyeti

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

151.688

660 K.V. BORÇLANMA GİDERLERİ (207)

17.880

661 U.V. BORÇLANMA GİDERLERİ

11.920

170.Y.Y. A İNŞAATI MALİY.

2.252.788

Yapımı tamamlanmış olan A inşaatına ait maliyetlerin
ilgili maliyet ve gider hesaplarına devri

600.YURT İÇİ SATIŞLAR	2.550.000	
690 DÖNEM KAR/ZARAR		2.550.000
Satışların ilgili sonuç hesabına devri		
690 DÖNEM KAR/ZARAR	2.252.788	
622 SATILAN HİZMET MAL.		2.071.300
632 GENEL YÖNETİM GİD.		151.688
660 KV. BORÇLANMA GİD.		17.880
661 UN. BORÇLANMA GİD.		11.920
Maliyet ve giderlerin ilgili sonuç hesabına devri		

Örnek: 1994'de açık kalan hesaplar nasıl işleme tabi tutulacaktır?

Örneğimize göre muhasebe kaydımız aşağıdaki gibi olacaktır.

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS	1.337.670	
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS	191.720	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANS HS	12.000	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.		1.337.670
770 GENEL YÖNETİM GİD.		191.720
780 FİNANSMAN GİD.		12.000
7 No'lu grupta açık kalan gider ve yansıtma hesaplarının ters kayıtla kapatılması		

B 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI

2.252.788

2.550.000

A İnşaatı Vergi öncesi kârı 297.212

Yıllara Yaygın A, B ve C inşaatlarının maliyet ve hakedişlerinin 1994 sonu itibariyle Defteri Kebir Hesaplarının 94 sonu görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

170 YIL. YAY. A İNŞAATI MALİYETLERİ HESABI

O ilk Mad. ve Mlz.	750.000	
1 İş. Üc. ve Gid.	426.000	
2 Memur Üc. ve Gid.	—	
3. Dış Sağ. F. ve Hiz.	150.000	
4. Çeş. Giderler	25.000	
5. V. R. ve Harçlar	4.000	
6. Amort. ve Tük. Pay.	20.000	
7. Finansman Gid.	55.000	
8. Ortak Gid. Payı	100.000	
G.Y. Gid. P.	7.500	
Finans Gid. P.	25.000	
	<u>+</u>	
	100.000	
1994 Öncesi Maliyet	1.530.000	
1994 Maliyeti	722.788	
O ilk Mad ve Malz. Gid.	300.000	
1. İşçi Üc. ve Gid.	246.800	
2. Memur Ücr. ve Gid.	—	
3. Dış. Sağ. Fay. ve Hiz.	50.000	
4. Çeşitli Gid.	30.000	
5. V.R. ve Harçlar	1.200	
6. Amort. ve Tük. Payı	2.300	
7. Finansman Gid.	11.000	
8. Ortak Gid. Payı	81.488	
G. Y.G. payı	76.688	
Finansman G.P.	<u>+ 4.800</u>	2.252.788
	81.488	
Toplam Maliyet	<u>2.252.788</u>	<u>2.252.788</u>

171 YIL. YAY. B İNŞAATI MALİYETLERİ HESABI

0 ilk Mad. ve Mlz. Gid.	500.000	
1. İşçi Üc. ve Gid.	450.000	
2. Memur Üc. ve Gid.	-	
3. Dış. Sağ. Fay. ve Hiz.	200.000	
4. Çeşitli Gid.	30.000	
5. V.R. ve Harçlar	10.000	
6. Amortisman ve Tük. Pay.	40.000	
7. Finansman Gid.	20.000	
8. Ortak Gid. Payı	50.000	

G.Y.G P.	35.000
Fin. G. P.	+ 15.000
	<u>50.000</u>
1993 Maliyeti	1.300.000
1994 Maliyeti	377.080
O ilk Mad. ve Mlz. Gid.	150.000
1. İşçi Üc. ve Gid.	123.400
2. Memur Üc. ve Gid.	-
3. Dış. Sağ. Fayd. ve Hizm.	25.000
4. Çeşitli Gid.	15.000
5. V.R. ve Harçlar	600
6. Amortis. ve Tük. P.	1.150
7. Finansman Gid.	11.000
8. Ortak Gid. Payı	50.950
G.Y.G. Payı	47.930
Finansman G. P+	<u>3.000</u>
	50.930
Toplam Maliyet	1.677.080

172 YIL. YAY. C İNŞAATI MALİYETLERİ HESABI

3. Dış. Sağ. Fay. ve Hizm.	150.000
4. Çeşitli Giderler	18.500
8. Ortak Gider Payı	69.302
G.Y. Gid. Payı	65.102
Fin. G.P.	+ 4.200
	<u>69.302</u>
1994 Maliyeti	237.802

350 YIL. YAY. A İNŞAATI HAKEDİŞ BED. HS.

	1.750.000 1994 Öncesi Hakedişi
	800.000 1994 Hakedişi
2.550.000	
<u>2.550.000</u>	<u>2.550.000</u> Toplam Hakedişi

351 YIL. YAY. B İNŞAATI HAKEDİŞ BED. HS.

	1.500.000 1994 Öncesi Hakedişi
	500.000 1994 Hakedişi
	<u>2.000.000</u> Toplam Hakediş

352 YIL. YAY C İNŞAATI HAKEDİŞ BED.

	700.000 1994 Hakedişi
	700.000

3.Tahmini Maliyetlere Göre Örneklendirilmiş Muhasebe Kayıtları

Günümüz rekabet koşullarında gider kontrolü ve ona paralel olarak gider indirimi çalışmalarının etkinliği, işletmenin sürekliliğinin önemli nedenleridir. Gider kontrolünün yapılabilmesi için standartların saptanması ve sapma raporlarının hazırlanması gerekir. Yalnız sürekli gider kontrolünün işletmenin etkinliği için yeterli olmayacağı açıktır. Gider indirim çalışmaları ile desteklenen gider kontrol işlevinin etkinliği ileri düzeydedir. Gider indirim çalışmalarında amaç, gelecekteki standartların en etkin ve gider tasarrufu sağlayacak düzeyini saptamaktır⁽²⁰⁸⁾. Standartlar öyle belirlenmelidir ki, bu standartlar bir taraftan yapımı düşünülen inşaat için keşif bedelenin belirlenmesine hizmet ederken, diğer taraftan da başarı ölçümünde kullanılabilme özelliğine sahip olmalıdır⁽²⁰⁹⁾. Bu sayede iş sınıflarında meydana gelen verimsizlik ve savurganlıklar ortaya çıkarılabilecektir. Projeden sorumlu kişi veya kişilerin verimsizlik ve savurganlıktan haberdar olmalarını sağlayacak birtakım araçlara gereksinim duyulacaktır. Bu gereksinimi giderecek araçlar standart maliyetler olacaktır⁽²¹⁰⁾.

Bazı uzmanlarca, standart maliyetlerin sağladığı yararlardan inşaat endüstrisinin belirli alanlarında (örneğin konut inşaatlarında) yararlanılabileceği kabul edilmesine rağmen, bazı uzmanlarca da inşaat endüstrisinde maliyetlerin önceden belirlenmesinde ortaya çıkan sorunlar nedeniyle standart maliyetlerin uygulamasının güç olacağı savunmaktadırlar. Özellikle ülkemizde vergiye matrah olacak karın belirlenmesinin genelde ön planda tutulması, tesbiti ve uygulaması zaten zor olan standart maliyetlerin inşaat taahhüt işletmelerinde uygulanması külfet olarak görülmektedir⁽²¹¹⁾.

Standart maliyetlerin inşaat endüstrisi için uygulanabilmesinin zor olmasına rağmen, ülkemizde en azından geleceğe yönelik maliyetlerle çalışabilme imkanını sağlayacak tahmini maliyetlerin kullanılması halinde inşaat taahhüt işletmeleri yukarıda bahsettiğimiz gibi birçok yararını görecektir. Özellikle Tekdüzen Hesap Planının da buna imkan vermesi ayrı bir kazançtır.

Şimdi bu kısa hatırlatmadan sonra örnek muhasebe kayıtlarına geçebiliriz.

Örnek: Yıllara Yaygın A inşaatına 1994 yılında başlanılmış ve 1996 yılında bitirilecektir. A inşaatının 1994 sonu oluşan fiili maliyetleri ile tahmini maliyetleri aşağıdaki gibidir. (B inşaat işi de var).

(208) HACİRÜSTEMOĞLU, S. 33

(209) KARTAL, S. 40

(210) HACİRÜSTEMOĞLU, S. 533

(211) KARTAL, S. (40-41)

YILLARA YAYGIN (A) İNŞAATI MALİYETLERİ		
GİDER ÇEŞİTLERİ	FİİLİ	TAHMİNİ
0 İlk Madde ve Malzeme	5000	4750
1 İşçi Ücret ve Giderleri	4500	4250
2 Memur Ücret ve Giderleri	—	—
3 Dış, Sağ. Fay. ve Hizm.	2000	2000
4 Çeşitli Giderler	2050	2000
5 V.R. Ve Harçlar	150	150
6 Amortisman ve Tük. Payı	2000	2000
7 Finansman Giderleri	1000	1000
8 Ortak Gid. Payı	1500	1450
Genel Yön. Gid. Payı	700	700
Finansman Gid. Payı	+ 800	+ 750
	1.500	1.450
TOPLAM	18200	17600

Aşağıda dönem sonu itibariyle yapacağımız yevmiye kayıtları, gider kontrolü açısından tanımlanan her gider merkezi-iş sınıfı- içinde yapılabilir.

Örneğimize göre muhasebe kayıtlarımız aşağıdaki gibi olacaktır.
(Yansıtma hesapları tahmini maliyetler üzerinden çalışmaktadır.)

170 YILLARA YAYGIN A İNŞAATI MALİYETLERİ		17600
170.0. İlk Mad. ve Malz. Gid.	4750	
170.1. İşçi Üc. Ve Gid.	4250	
170. 3 Dış Sğ. Fay. ve Hiz.	2000	
170. 4 Çeşitli Giderler	2000	
170. 5 V.R ve Harçlar	150	
170. 6 Am. Ve Tük. Pay	2000	
170. 7 Finansman Gid.	1000	
170 8. Ortak Gid. payı	1450	
Gen. Yön. G.P.	700	
Finansman G.P	+ 750	
	1450	

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		16150
741. 10. Yıl.Yaygın A inşaatı Yans. Hs. ⁽²¹²⁾		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS. HS.		700
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.		750
Tahmini maliyetlerin inşaat maliyeti hesabına yansıtılmasının kaydı		
741 HİZMET ÜRE. MAL. YANSITMA HS.	16150	
741. 10. Yıllara Yaygın A İnşaatı Yans. Hs		
742 HİZMET ÜR. MA. FARK HESAPLARI	550	
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS	700	
781 FİNANSMAN GİD YANS HS.	750	
782 FİNANSMAN GİD. FARK. HS.	50	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.		16.700
740.10. Yıl. Yay. A İnşaatı		
770 GEN. YÖN. GİD.		700
780 FİNANSMAN GİD.		800
Yansıtma hesaplarının fiili inşaat maliyetleri ile karşılaştırılarak kapatılması ve farklarının bulunmasının kaydı.		
170 YIL. YAY. A İNŞAATI MALİYETLERİ ⁽²¹³⁾	600	
742 HİZMET ÜR. MA. FARK HESAPLARI		550
782 FİNANSMAN GİD. FARK HS		50
Fark hesaplarının inşaat maliyetine aktarılmasının kaydı.		

Yukarıda yaptığımız tahmini maliyetlemeye yönelik kayıtların fiili maliyetlemeye göre daha fazla bilgi vereceği açıktır. Özellikle tahmine dayalı yansıtma hesaplarının bilanço hesabı olan 170 no'lu hesabına yansıtılması fiili maliyetlerle tahmini maliyetlerin karşılaştırılabilmesine ve ortaya çıkacak farkları- olumlu sapma veya olumsuz sapmaları-tespit edilebilmesine imkan verecektir. Ayrıca yukarıda verdiğimiz gider çeşitlerinin tamamlanan gider merkezleri -iş sınıfları- altında gösterdiğimiz zaman yani gider merkezlerinede yer verdiğimizde tahminler genellikle iş sınıfları şeklinde hesaplandığı için gerçekleşen iş sınıfları maliyeti ile tahmini iş sınıfları maliyetini karşılaştırabilme imkanına da kavuşulacaktır. Buraya kadar söylediklerimizi daha açık bir ifade ile söy-

(212) Burada gider çeşitleri şeklinde alt hesaplara yer vermek mümkündür. O zaman sapmaların hangi gider çeşidinden kaynaklandığı daha iyi görülebilir.

(213) Burada fiili maliyetler tahmini maliyetleri geçtiği için A inşaatına yüklenmiştir. Bazen fiili maliyetler tahmini maliyetlerden düşüğe gerçekleşebilir. O zaman Yıl. Yay. A inşaatı Maliyeti alacaklandırılır. Olumlu farklar borçlandırılıp kapatılmış olur.

lemek gerekirse; tahmini maliyetlere yer verdiğimiz zaman hem gider merkezlerinin başarısını hem de üst yönetimin maliyetlere yönelik alabileceği karar sürecini kısaltır.

III. MALİYET KONTROL RAPORLARI

Yıllara yaygın inşaatlara yönelik yapılan muhasebe kayıtları sonucunda, aşağıdaki gibi maliyet kontrol raporları elde edilebilir. Bu raporlar hem maliyet ögeleri hem de gider merkezleri olmak üzere iki şekilde düzenlenebilir.

1. Maliyet Ögeleri İtibariyle Kontrol Raporu

(Tablo:8)'de maliyet ögeleri itibariyle hazırlanan kontrol raporunda; Yıllara Yaygın A inşaatına ait maliyetler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen gider çeşitleri işletme açısından direkt ve endirekt oluşlarına göre her maliyet ögesinde saptandığı varsayımından hareketle bu tablo düzenlenmiştir.

Bu tip rapor veya raporların sağladığı yararlar (214);

- Belirli bir inşaata ait maliyetleri maliyet ögeleri itibariyle toplamlar üzerinden göstermesi.
- Rapor üzerinde maliyet ögeleri ile ilgili toplamların yanı sıra sözkonusu toplamaların gider merkezleri itibariyle dağılımını da göstermesi.
- Maliyet ögeleri itibariyle toplam inşaat maliyetlerinin gider merkezleri itibariyle ayrıntılı sapmalarını göstermesi.
- Genel toplamalar alındığında, toplam tahmini inşaat maliyetleri, fiili inşaat maliyetleri ve toplam sapmayı göstermesidir.

**MALİYET ÖGELERİ İTİBARIYLA
MALİYET KONTROL RAPORU**

YIL. YAY. A İNŞAATI MALİYETLERİ	Biten işlerin Toplam Tahmini Maliyetler İçindeki Payı (1)	Biten İşlerin Fiili Maliyeti (2)	Sapma (2-1)
Direkt Malzeme M.			
1. Gider Merkezi	15000	15100	(100)
2. Gider Merkezi	12100	12100	0
3. Gider Merkezi	14250	14150	100
4. Gider Merkezi	10000	11000	(1000)
5. Gider Merkezi	4200	4200	0
6. Gider Merkezi	-	-	-
7. Gider Merkezi	4000	4050	(50)
TOPLAM	59.550	60.600	(1.050)
D. İşçilik Mali.			
1. Gider Merkezi	16000	17000	(1000)
2. Gider Merkezi	12500	11900	600
3. Gider Merkezi	-	-	-
4. Gider Merkezi	10200	10300	(100)
5. Gider Merkezi	9100	9000	100
6. Gider Merkezi	11000	11000	0
7. Gider Merkezi	10100	10100	0
TOPLAM	68.900	69.300	(400)
Taşeron Maliyetleri			
1. Gider Merkezi	5600	5000	600
2. Gider Merkezi	-	-	-
3. Gider Merkezi	2000	2000	0
4. Gider Merkezi	-	-	-
5. Gider Merkezi	4500	5100	(600)
6. Gider Merkezi	6000	5400	600
7. Gider Merkezi	6200	6100	100
TOPLAM	24.300	23600	700
Genel Üretim Gid.			
1. Gider Merkezi	4200	4100	100
2. Gider Merkezi	3100	3100	0
3. Gider Merkezi	4100	4000	100
4. Gider Merkezi	4000	4000	0
5. Gider Merkezi	-	-	-
6. Gider Merkezi	1100	1200	(100)
7. Gider Merkezi	2300	2400	(100)
TOPLAM	18.800	18.800	0
GENEL TOPLAM	171.550	172.300	(750)

Kaynak: KARTAL, S. (79-80)

TABLO 8

Bu tabloya endirek nitelikteki genel yönetim giderleri ile maliyete verilmeyen finansman giderleri dahil edilmemiştir. Genellikle bu iki fonksiyonel gider grubundan projenin toplam tahmini maliyetinden bir yüzde verilir. Ve kayıtlamalarda görüldüğü gibi bu giderler hep inşaat maliyetinin içinden ayrı olarak tutulmaktadır. Yani bu iki fonksiyonel gider, işin bitimine kadar inşaat maliyetinin altından açılacak -ortak gider kapsamında- bir alt hesapta izlenmektedir.

2- Gider Merkezleri İtibariyle Kontrol Raporu

(Tablo:9)'da gider merkezleri itibariyle hazırlanan kontrol raporunda ise, yıllara yaygın A inşaatına ilişkin maliyetler gider merkezleri esas alınarak hesaplanmıştır. Bu tip raporların sağladığı yararlar ise şöyle olmaktadır⁽²¹⁵⁾.

- Belirli bir inşaata ait maliyetlerin gider merkezleri itibariyle toplamalarını göstermesi.
- Rapor üzerinde gider merkezleri ile ilgili toplamların yanısıra maliyet öğeleri itibariyle dağılımı da göstermesi.
- Gider merkezleri itibariyle toplam inşaat maliyetlerinin maliyet öğeleri itibariyle ayrıntılı sapmalarını göstermesi.
- Bu raporda da, önceki raporda olduğu gibi genel toplamlar alındığında toplam tahmini inşaat maliyetleri, fiili inşaat maliyetleri ve toplam sapma tutarına ulaşılır.

**GİDER MERKEZLERİ İTİBARIYLA
MALİYET KONTROL RAPORU**

YIL. YAY. A İNŞAATI MALİYETLERİ	Biten İşlerin Topl. Tahmini Maliyetler İçindeki Payı (1)	Biten İşlerin Fiili Maliyetleri (2)	Sapma (2-1)
1. Gider Merkezi			
Direkt Mal. Mali.	15000	15100	(100)
Direkt İşç. Mali.	16000	17000	(1000)
Taşeron Mali.	5600	5000	600
Genel Üretim Gid.	4200	4100	100
TOPLAM	40800	41200	(400)
2. Gider Merkezi			
Direkt Mal. Mali.	12100	12100	0
Direkt İşç. Mali.	12500	11900	600
Taşeron Mali.	-	-	-
Genel Üretim Gid.	3100	3100	0
TOPLAM	27.700	27100	600
3. Gider Merkezi			
Direkt Mal. Mali.	14250	14150	100
Direkt İşç. Mali.	-	-	-
Taşeron Mali.	2000	2000	0
Genel Üretim Gid.	4100	4000	100
TOPLAM	20.350	20.150	200
4. Gider Merkezi			
Direkt Mal. Mali.	10000	11.000	(1000)
Direkt İşç. Mali.	10200	10300	(100)
Taşeron Mali.	-	-	-
Genel Üretim Gid.	4000	4000	0
TOPLAM	24200	25300	(1100)

5. Gider Merkezi			
Direkt Mal. Mali.	4200	4200	0
Direkt İşç. Mali.	9100	9000	100
Taşeron Mali.	4500	5100	(600)
Genel Üretim Gid.	-	-	0
TOPLAM	17800	18.300	(500)
6. Gider Merkezi			
Direkt Mal. Mali.	-	-	-
Direkt İşç. Mali.	11000	11000	0
Taşeron Mali.	6000	5400	600
Genel Üretim Gid.	1100	1200	(100)
TOPLAM	18100	17600	500
7. Gider Merkezi			
Direkt Mal. Mali.	4000	4050	(50)
Direkt İşç. Mali.	10100	10100	0
Taşeron Mali.	6200	6100	100
Genel Üretim Gid.	2300	2400	(100)
TOPLAM	22600	22650	(50)
GENEL TOPLAM	171.550	172.300	(750)

Kaynak: KARTAL, S. (81-82)

TABLO 9

(Tablo: 9)'da görüldüğü gibi her gider merkezinde oluşan maliyetler maliyet öğeleri itibariyle çok açık bir şekilde görme imkanına kavuşulmuştur. Yalnız burada en büyük yetersizlik tablonun sapmaları göstermesine rağmen sapmanın kaynağını göstermemesi en büyük eksiklidir. Örneğin, malzeme sapmasının fiyattan mı yoksa miktardan mı kaynaklandığını görememekteyiz.

IV- MALİ TABLOLAR

Muhasebe bilgi sistemi, bilindiği gibi, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgilenen kişi ve kurumların bilgi gereksinmelerini karşılayan bir sistemdir. Çeşitli kişi ve kurumların işletme ile ilgilenme nedenleri, bir bakıma çıkarları, birbirinden farklıdır. Bu açıdan muhasebe bilgi sistemi, ilgililerin farklı gereksinmelerini tatmin edecek nitelikte doğru, güvenilir ve zamanında bilgiler, raporlar hazırlanmasına olanak sağlamak durumundadır⁽²¹⁶⁾.

Raporlar, muhasebe bilgi sisteminin çıktılarıdır. Sistemin belirlenebilen maddi ürünleridir. Bu raporlar hem işletme işçi ve hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarına yönelik olmaktadır. Bu raporlar içinde en önemlileri temel mali tablolardır. Bunlardan ilki Bilanço diğeri ise Gelir Tablosu'dur.

1. Bilanço

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur.

Bilançonun düzenlenmesinde, mali tablolar ilkelerinde verilmiş açıklamalar esas alınır.

Bilanço ilkelerinin amacı; Sermaye koyan ve sonradan kendilerine ait kârî işletmede bırakan sahip ve hissederlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru; pasifinde yer alan kaynaklar ise, en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanırlar.

Şimdi bu kısa açıklamalardan sonra inşaat taahhüt işletmelerinin bilançolarında önemli bir yeri olan kalemler üzerinde duralım.

A) 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar proje bazında izlenir.

İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleriyle ilgili giderleri, "741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" ve faaliyet giderleriyle finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise "751, 761, 771 ve 781" kod numaralı yansıtma hesaplarının alacakları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir⁽²¹⁷⁾. Yalnız biz uygulama ve açıklamalarımızda genelde geçerli olduğu için faaliyet giderlerinden 770- Genel Yönetim Giderleri ve 780- Finansman giderlerine yer verdik. Ve bu nedenden dolayıdır ki ortak gider payları ise, bu hesapların yansıtılmasından oluşmuştur.

216 SÜRMELE, S. 49

217 UÇAR Mustafa, AYDEMİR İsmail, Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulması (İstanbul - Datasoft Bilgisayar Yazılım Ltd. ŞTi.- 1994) S. (75-76).

Bu hesaplarda oluşan maliyetler, geçici kabul yapıldığında "622- Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilir.

İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170-178 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkan vermeyecek kadar fazla ise, her proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda, her bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defteri kebir hesabı hükmündedir.

B) 179- Taşeronlara Verilen Avanslar

Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.

C) 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar 170-178 hesaplara paralel olarak düzenlenir.

Yıllara Yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

2- Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar.

Gelir tablosunun düzenlenmesinde mali tablolar ilkelerinde verilmiş olan açıklamalar esas alınır.

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışların maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyet sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Şimdi bu kısa açıklamalardan sonra inşaat taahhüt işletmelerinin Gelir tablolarında önemli bir yeri olan kalem üzerinde duralım.

A) 600 Yurtiçi satışlar

Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan hizmetler karşılığında alınan ya da taahhük ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır.

İnşaatın geçici ve kesin kabulü yapıldığında (350-357) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı borçlandırılıp, 600 Yurtiçi satışlar hesabı alacaklandırılır. Dönem sonlarında ise bu hesap "690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı"na devredilerek kapatılır.

B) 622 Satılan Hizmet Maliyetleri

Üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinin geçici veya kesin kabulü yapıldıkça 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı alacaklandırılıp, 622- Satılan Hizmet Maliyetleri Hesabı borçlandırılır. Dönem sonlarında ise bu hesap "690- Dönem Kârı veya zararı Hesabı" na devredilerek kapatılır.

C) 632 Genel Yönetim Giderleri

İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan hizmet maliyeti ile doğrudan ilişki kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortisman giderlerinden oluşur. Genel Yönetim fonksiyonu ile ilgili giderler 7. grupta izlenir. Ve dönem sonlarında, 771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesebi" alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir.

D) 66- Finansman Giderleri

İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderleri kapsar. Bu gider grubu bünyesinde 660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ve 661- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri olmak üzere iki gider kalemini tutar.

660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri, bir yıla kadar vadeli olan borçlanmalarla ilgili olarak yüklenilen ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz ve benzeri diğer giderlerin izlendiği hesaptır. 7. grupta izlenen finansman giderleri "781- Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesabın borcuna aktarılır.

661- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri, bir yılı aşan vadeli borçlanmalarla ilgili faiz ve benzeri giderlerin izlendiği hesaptır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE ORTAK GENEL GİDERLERİN VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI VE KÂR VEYA ZARARIN SAPTANMASI

I. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE ORTAK GENEL GİDERLERİN VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI

1- Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı

A- Genel Açıklama

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ortak genel giderlerden söz edilebilmesi için ortada birden fazla inşaat ve onarma işinin ya da bir inşaat ve onarma işi ile birlikte başka bir faaliyetin olması gerekmektedir. Eğer sürdürülen bir tek inşaat ve onarma işi varsa ve bu işle birlikte yapılan başka bir iş de yoksa, ortada ortak genel gider yoktur. Çünkü bu durumda mevcut genel giderler sürdürülen inşaat ve onarma işinin gideri olacaktır⁽²¹⁸⁾.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın (kar ve zararın) saptanması, mahiyeti gereği özel bir vergileme prosedürünü gerekli kıldığından bununla ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-44'ncü maddelerinde yer almıştır. Madde başlıkları sırasıyla, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işleri, ortak genel giderler ve amortismanların dağıtılması, inşaat ve onarma işlerinde işin bitimi şeklindedir⁽²¹⁹⁾.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan inşaat taahhüt işletmelerinin ortak genel giderleri nasıl dağıtacakları Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinin bir ve ikinci bentlerinde düzenlenmiştir. Söz konusu bentler aşağıdaki gibidir.

— "Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde;

— Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler, tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;" dağıtılacağı açıklanmıştır.

İnşaat taahhüt işletmelerinin yapmış oldukları yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri sonucunda oluşan giderlerin veya diğer faaliyetlerden doğan giderlerin dağıtılmasının ana esprisi bu işlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu açısından her faaliyet-inşaat işleri veya diğer işler- yani her inşaata isabet edecek maliyet payını doğru olarak tesbit etmek ve bunu o işle ilgilendirilmesidir. Diğer bir ifade ile amaç işletmenin gelirini doğru olarak tespit edip devletin gelir kaybını önlemektir.

İnşaat taahhüt işletmesi, yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işini birlikte yapması halinde veya yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işini diğer işlerle birlikte yürütülmesi halinde öyle giderler gerçekleşir ki, bu giderler faaliyeti sürdürülen tüm işlerle ilgilidir. Bu giderler Gelir Vergisi Kanunu açısından ortak genel giderler olarak tabir edilmesine rağmen bu giderlerin

(218) KIZILOL S. 76

(219) ÖZBAKIR Ahmet, Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması İle İlgili Bir Sorun ve Önerilerimiz, Vergi Dünyası Mayıs 1985 Sayı: 165 S. 43

hangi gider veya gider grubundan oluştuğu hakkında açıklayıcı bilgi mevcut değildir. Görüşümüze göre bu giderlerin içine genel yönetim giderleri, finansman giderleri ve genel üretim giderlerinin indirekt kısmı girecektir.

B. Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması

Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde her yıla ait ortak genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan oranı esas alınarak dağıtım yapılır.

Örnek: İnşaat taahhüt işletmesi, 1994 yılında üç adet yıllara yaygın inşaat ve onarma işini birlikte yürütmüştür. (A) İnşaatı 1994 yılında tamamlanmış, (B) ve (C) inşaatı ise devam etmektedir. Yıl içinde (A) inşaatı işinden 12.500.000- TL, (B) inşaat işinden 25.000.000- TL, ve (C) inşaat işinden ise 12.500.000-TL, hakediş almıştır. Bu üç ayrı inşaat işi için toplam 7.200. 000 TL ortak genel gider yapılmıştır. Bu ortak genel giderlerin işlere dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır.

	<u>Alınan Hakediş (TL)</u>	<u>Yüzde</u>	<u>İşlere Düşen Ortak Genel Giderler</u>
(A) inşaatı işi	12.500.000.-	%25	1.800.000.-
(B) inşaatı işi	25.000.000.-	%50	3.600.000.-
(C) İnşaatı işi	12.500.000.-	%25	1.800.000.-
TOPLAM	50.000.000.-	%100	7.200.000.-

İnşaatlardan birinin bitmiş veya ikisinin bitmemiş olması, genel giderlerden pay verilmesine engel teşkil etmez. Bitmeyen (B) ve (C) inşaat işleri ile ilgili 5.400.000 TL'lik genel gider kısmı inşaatların ortak giderler payına intikal ettirilir. Ve ayrıca her inşaat işi için tespit edilen indirekt genel üretim giderleri ise dağıtım anahtarları vasıtasıyla gider merkezlerine dağıtımı yapılır.

C- İnşaat ve Onarma İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması

İnşaat ve onarma işinin veya işlerinin diğer iş veya işlerle birlikte yapılması halinde bu işlerin tümü için yapılan ortak genel giderler, inşaat ve onarım işi veya işlerinde tahsil edilen hakediş tutarları ile diğer iş veya işlere ait satış veya hasılat tutarları oranında dağıtılacaktır.

Örnek: İnşaat taahhüt işletmesi, 1994 yılında iki ayrı inşaat ve onarma işiyle beyaz eşya alım-satımı yapmıştır. Yıl içinde (A) inşaat işinden 5.000.000- TL, (B) inşaat işinden 7.500.000- TL, hakediş almıştır. Beyaz eşya alım-satımında satış hasılatı olarak 7.500.000- TL, elde etmiştir. Ortak genel giderlerin toplamı 3.600.000- TL'dir. Ortak genel giderlerin dağıtımını aşağıdaki gibi olacaktır.

<u>İşler</u>	<u>Hakediş ve Satış Hasılatı</u>	<u>Yüzde</u>	<u>İşlere Düşen Ortak Genel Giderler</u>
(A) inşaatı işi	5.000.000.-	%25	900.000.-
(B) inşaatı işi	7.500.000.-	%37.5	1.350.000.-
Alım Satım işi	7.500.000.-	%37.5	1.350.000.-
TOPLAM	20.000.000.-	%100	3.600.000.-

Burada yaptığımız işlem sadece işletmenin ortak giderlerinin yani bir işle ilgilendirilemeyen genel giderlerinin işlere dağıtımıdır. Hangi işe ait olduğu belli olan genel giderler için dağıtım yapmaya gerek yoktur. Bunlar doğrudan işle ilgili hesaplara intikal ettirilir.

D- Hakedişlerin Tahsil Edilmemesi ve Satış Hasılatının Olmaması Durumunda Ortak Giderlerin Dağıtılması

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle uğraşanlarda, ortak genel giderlerin dağıtımı sırasında, hakediş bedellerinden, yalnızca tahsil edilen kısmın mı yoksa işi yaptırnan tarafından işi yapana borçlandırılan tutarın da mı esas alınacağı uygulamada duraksamaya düşülen konulardan biridir⁽²²⁰⁾.

Yukarıda kanun koyucunun amacının işlerle ilgili gerçek maliyetleri tespit etmek olduğunu belirtmiştik. 84/8520 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca yürürlüğe konulan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi genel bütçeye dahil dairelerle, katma bütçeli idarelerin, özel idareler ve belediyelerin, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 39'uncu maddesi uyarınca taahhüde bağladıkları yapım ve hizmetler için müteahhide yapacakları ödemeleri hakediş raporuna bağlamaları şartını içermektedir. Aynı şartnameye göre hakediş raporları, düzenleme tarihine kadar olan süre içerisinde müteahhidin yaptığı işler ile ihzarattan doğan alacaklarının metrajlara göre hesaplanması sonucu düzenlenir. Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi'nin taşıdığı bu hükümler, müteahhidin istihkak bedellerini o işle ilgili olarak yapmış olduğu harcamalar nispetinde aldığını göstermektedir⁽²²¹⁾.

İnşaat taahhüt işleriyle işgal etmekte olan bir mükellefin bir takvim yılı içerisinde yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle ilgili olarak hakediş bedeli tahsil edememiş olması (tahsilden kastın tahakkuk olduğu açıktır) durumunda sözkonusu işlerin gerçek maliyetlerine yaklaşabilmenin en objektif ve işletmenin bünyesine en uygun yolun, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi hükümlerine göre hakediş bedellerinin tayininde veri olarak kabul edilen yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle ilgili harcamaların, birbirlerine olan nispetleri dahilinde ortak genel giderlerin dağıtılması gerektiğini düşünüyoruz. Bu nedenle mükellefler yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle ilgili gelirlerinin bulunmaması durumunda ortak genel giderlerini işlerle ilgili harcamaların birbirlerine olan nispetleri dahilinde dağıtmaları uygundur⁽²²²⁾.

Örnek: İnşaat taahhüt işletmesi, 1994 yılında iki ayrı inşaat ve onarma işi ve bir tane de özel inşaat işi yapmıştır. Yıl içinde (A) inşaat işi için 9.000.000-TL, (B) inşaat işi için ise 1.000.000- TL harcama yaparak bilançonun aktifinde göstermektedir. Ayrıca taahhüt işletmesi, (C) özel inşaat işi için ise 2.000.000- TL harcamasına rağmen inşaat tamamlanmamış ve 1995 yılına sarkmıştır. Ortak genel giderler toplamı 1.800.000- TL'dir. Bu duruma göre ortak genel giderlerin dağıtımı aşağıdaki gibi olacaktır.

<u>İşler</u>	<u>İşlere Ait Harcamalar</u>	<u>Yüzde</u>	<u>Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı</u>
(A) Taahhüt İş	9.000.000,-	%75	1.350.000,-
(B) Taahhüt İş	1.000.000,-	%8.33	150.000,-
(C) Özel İnşaat İş	2.000.000,-	%16.66	300.000,-
TOPLAM	12.000.000,-	%100	1.800.000,-

(220) KIZILOL, S. 81

(221) ÖZBAKIR, S. 51

(222) ÖZBAKIR, S. 52

İnşaat taahhüt işletmesi bu gibi durumlarda her iki sektör -kamu ve özel- içinde de karşılaşmakla birlikte özellikle kamu işlerinde çok sık bir şekilde görülmektedir. Bu nedenle ortak genel giderlerin her sektör içinde de dağıtımında harcamaların kriter olarak seçilmesi en doğru yol olacaktır. Ayrıca yukarıda görülen örnekte inşaat taahhüt işletmesinin özel inşaata ait -satmak amacıyla yapılan- işlerinde yapılan harcamalar da bu kurala uyumlaştırılmıştır.

İnşaat taahhüt işletmeleri bazen dönem sonlarında, bitirdikleri işlere karşılık hakediş bedellerinin bir kısmını tahsil edebildiği, bir kısmının ise, tahsil edemediği görülebilmektedir. O zaman yapılacak işlem gelirin gerçek ve safi miktarının vergilendirilmesi açısından, maliyetlerle doğrudan bağlantılı olan ortak genel giderlerin dağıtımında bu işler için yapılan harcamalara göre yapılması gerekir⁽²²³⁾.

Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesindeki dağıtım esaslarının inşaat ve taahhüt işlerinde elde edilen hakediş bedellerine göre değil harcama tutarlarına göre yapılmasını sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılması daha hakkaniyetli vergi alınmasını sağlama açısından gereklidir⁽²²⁴⁾.

2- Ortak Amortismanların Dağıtımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinin üçüncü bendinde; Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacağı hükme bağlanmıştır.

Örnek: İnşaat taahhüt işletmesinin, iki ayrı inşaat ve onarma işi ve nakliye işi yaptığı üçüncü bir işi mevcuttur. Aktifte kayıtlı değeri 800.000.000- TL, amortisman nisbeti de %20 olan kamyon her üç işde de kullanılmaktadır. Kullanma gün sayısı aşağıdaki gibidir.

(A) Taahhüt işinde	180 gün
(B) Taahhüt işinde	45 gün
Nakliye işinde	+ 135 gün
Toplam	360 gün

Bu duruma göre, kullanma günlerinin nisbeti, (A) taahhüt işi için %50,(B) taahhüt işi için %12.5 ve nakliye işi için de %37.5'dir. Ayrılacak amortisman ise %20 nisbet üzerinden 160.000.000- TL olmaktadır. Amortismanın kullanılan gün sayısına göre dağıtımı aşağıdaki gibi olacaktır.

İşler	Her işte geçen çalışma günü	Çalışma günü nisbeti	İşlere Düşen Amortisman Tutarı (TL)
A Taahhüt İş	180	%50	80.000.000,-
B Taahhüt İş	+ 45	+ %12.5	+ 20.000.000,-
Nakliye İş	135	%37.5	60.000.000,-
TOPLAM	360	%100	160.000.000,-

223 GÜREL Erkal, Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Finansman Giderlerinin Dağıtımında Karşılaşılan Bir Sorun, Vergi Sorunları, Sayı: 78 S.71

224 GÜREL, S.71

Aktife kayıtlı amortismanına tabi kıymetlerin amortismanlarının dağıtımının yapılabilmesi, günlük çalışma ve kullanılma yerini gösterir kartların tutulmasına bağlıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun amortismanların dağıtılması ile ilgili 43/3. maddesi, uygulamada görülen bazı sorunlara çözüm getirmekten uzaktır. Şöyleki; Mahiyetleri itibariyle hangi işte ne kadar, diğer işte ne kadar kullanıldığına saptanmasına olanak bulunmayan tesislerin amortismanlarının nasıl dağıtılacağı konusunda kanunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Yine ifade edilen bu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin çalıştırılmadan boş durmaları halinde geçen günlerin hiç üzerinde durulmamıştır (225). Uygulamada genellikle, boş duran günler hiç hesaba katılmakta ve kullanılan günlerin birbirine oranı dahilinde dağıtım yapılmaktadır.

Örnek: İnşaat Taahhüt İşletmesinin 3 ayrı yıllara yaygın inşaat ve onarma işi mevcuttur. Bu işlerde kullandığı kamyonun aktifte kayıtlı değeri 1.000.000.000- TL'dir. Amortisman oranı %20'dir. Kamyonun her inşaat işinde çalıştığı gün sayısı ise aşağıdaki gibidir.

(A) Taahhüt işinde	110
(B) Taahhüt işinde	55
(C) Taahhüt işinde	+ 55
TOPLAM	220 gün

Bu durumda kamyonun inşaatlarda kullanıldığı günlerin, toplam kullanma günlerine oranlaması sonucu, (A) Taahhüt işi için %50, (B) Taahhüt işi için %25, (C) Taahhüt işi için ise %25 oranı bulunur. Ayrılacak amortisman miktarı ise 200.000.000- TL'dir. Bu duruma göre, amortismanın kullanılan gün sayısına göre dağıtımı aşağıdaki gibi olacaktır.

İşler	Her işte geçen çalışma günü	Çalışma günü nisbeti	İşlere Düşen Amortisman Tutarı (TL)
A Taahhüt İş	110	%50	100.000.000,-
B Taahhüt İş	55	%25	50.000.000,-
C Taahhüt işi	55	%25	50.000.000,-
TOPLAM	220	%100	200.000.000,

Bazen inşaatla ilgili makinaların bütün bir yıl boyunca hiç kullanılmadığı görülmektedir. Bu durumda yapılacak işlem, işe ayrılan amortismanın hiçbir işle ilgilendirilmeyip ne zaman kar veya zarar beyanında bulunursa (yani herhangi bir işin bittiği tarihte) dönem gideri olarak Gelir Tablosunun çalışmayan kısım gider ve zararları hesabına atılır.

Amortismanların dağıtımının yapılabilmesi için, sözkonusu araç ve makinaların her işte kullanıldığı gün sayısının saptanması zorunludur. Çünkü ilgili kanun maddesinde bu açıkça ifade edilmiştir. Bu nedenle inşaat taahhüt işletmesi, her inşaat veya inşaatlarda çalışan her türlü iktisadi kıymetin çalışma gününü tespit etmek durumundadır. Buda işletmede iyi bir belge düzeninin kurulmasını gerektirir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 43/3. maddesinde birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde ortaklaşa kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma araçlarının amortismanları bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 321. maddesinde ise, hesaplanan amortismanların, hesaplardan ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirileceği veya pasifte ayrı bir karşılık hesabına toplanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümler uyarınca, makina ve taşıma araçlarının çeşitli inşaat firmalarınca ortaklaşa kullanılması halinde sözkonusu makina ve nakil vasıtaları hangi inşaat firmasının aktifinde kayıtlı ise, amortismanın da o firmaca ayrılma suretiyle gider kaydedilmesi gerekir⁽²²⁶⁾.

Öte yandan, sözkonusu makina ve taşıma araçlarının diğer inşaat firması tarafından kullanılmasının kiralama olarak kabul edilerek, bu vasıta ve makinalar için kiracının çalıştığı sürede yaptığı masrafları gider yazması mümkündür. Ancak, kiralanan makina ve taşıma araçları için kiraya veren inşaat firması tarafından, emsal kira bedeli kadar bir tutarın kayıtlarında hasılat olarak gösterileceği ve kiracı inşaat firmasının ise bu tutarı kayıtlarına gider olarak intikal ettireceği kuşkusuzdur⁽²²⁷⁾.

Inşaat taahhüt işletmesinin aktifine yıl içinde amortisman tabi bir iktisadi kıymet girmişse yani dokuzuncu ayda bir makina alınmışsa o zaman dört aylık amortisman hesaplanacak ve çalışılan iş günleri doğrultusunda inşaatlara dağıtılacaktır. Buna benzer sorunlar işletmelerde sıklıkla karşılaşılabilmektedir.

II. İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ VE KÂR VEYA ZARARIN SAPTANMASI

Gelir Vergisi Kanunumuzun 44. maddesine göre inşaat ve onarma işlerinde;

"— Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan durumlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih;

— Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan diğer inşaat ve onarma işlerinde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih;" işin bitim tarihi olarak kabul edilir.

Yukarıda belirtilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi hükmü gereği olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, geçici ve kesin kabul usulüne tabi ise, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilmektedir. Bu tür işlerde kâr ve zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilir. Yıllara yaygın inşaat işlerinde "geçici ve kesin kabul usulü" yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Özellikle kamu kesimi ihalelerinde işin bitimi geçici ve kesin kabul işlemleri ile belirlenmektedir⁽²²⁸⁾.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, 2361 sayılı kanunla yapılan ve 1.1.1981 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik sonucu, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kâr veya zarar belirlenmesi sırasında uygulanan "kazancın yıllara dağıtımı" yöntemi kaldırılmıştır. Son uygulama biçimine

(226) KIZILOT, S.92

(227) KIZILOT, S.92

(228) Fazla bilgi için bkz. KIZILOT, S. (151 - 189)

göre, müteahhitler, yapmış oldukları inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak işverenden aldıkları istihkakları ilgili hesaba kaydederek pasifleştireceklerdir. Alınan istihkakların tutarı, her yılın sonunda düzenlenen bilançonun pasifinde, inşaatla ilgili olarak yapılan harcamalar ise, aktifte gözükecektir. İnşaatın bitimine kadar, bu uygulama devam eder. Ayrıca, alınan istihkaklardan kesilen %5 gelir (stopaj) vergisi de aktifleştirilir. Kâr veya zarar ise, işin bitim tarihinde saptanır. İşin bitim tarihi ise, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan inşaatlarda, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer durumlarda işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih "bitim tarihi" olarak kabul edilir⁽²²⁹⁾.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar, işin bitimini izleyen Mart ayı (Kurumlarda Nisan ayı) içinde, saptanan kâr veya zararı beyanname ile bildirmek ve tahakkuk ettirilen vergileri yasal süresi içinde ödemekle yükümlüdürler. Gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan edilen inşaat kazancı üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden, istihkaklardan Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/4. maddesine göre kesilen vergiler mahsup edilir.

229 KIZILOT. S. (58-59)

ALTINCI BÖLÜM

BİR TÜRK İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMESİNDE UYGULAMA

I. SOYAK İNŞAAT VE TİCARET AŞ. HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR⁽²³⁰⁾

1959 yılında kurulmuş olan işletme, 1986 yılında yapılan isim değişikliği ile Soyak İnşaat ve Ticaret A.Ş. ismini almıştır.

Soyak İnşaat ve Ticaret A.Ş. günümüzde, Soyak Şirketler Topluluğunu oluşturan dokuz şirketten biridir. Ve aynı zamanda grubun içinde en büyük hisseye sahiptir.

Ana işletme pozisyonunda olan Soyak İnşaat ve Ticaret A.Ş. uluslararası piyasalarda, özellikle Libya'da 20 değişik iş bitirmiştir. Bunların büyük çoğunluğunu konutlar, iş merkezleri, okullar ve hastahaneler oluşturmaktadır.

İşletmenin taahhüt ederek tamamladığı yurtiçi çalışmalarının bazıları şunlardır:

- Eryaman Toplu Konut İhalesi (Alt yapısı ile birlikte)
- Eryaman İkinci Etap 528 Konutlu İhale (Alt yapısı ile birlikte)
- Halkalı Toplu Konut İkinci Etap 980 Konutlu İhale (Alt yapısı ile birlikte)
- Halkalı Toplu Konutta Kültür Merkezi ve Temel Eğitim Binaları
- Trakya Döküm Sanayi Fabrikası

İşletmenin taahhüt ederek yapımı devam eden yurtiçi işlerinin bazıları şunlardır:

- Eryaman Toplu Konut Dördüncü Etap 438 Konutlu İhale
- Eryaman Lise ve Temel Eğitim Okulları
- Efes Pilsen Bira Fabrikası İnşaatı
- Isparta Havaalanı İnşaatı

Görüldüğü gibi işletme hem kamu hem de özel sektör işi yapmaktadır. Ayrıca işletmenin genelde konut, ticari, sınıai, sosyal ve kültürel yapılarda uzmanlaşmış olduğunu söyleyebiliriz.

Ayrıca işletme ihale işinden başka yapıp satmak amacıyla özel inşaat da yapmaktadır. Örneğin, yapıp satmak amacıyla yaptığı Soyak Konut İnşaatları gibi (Soyak Sitesi Göztepe).

İşletme örneğin bir konut inşaatı için gerekli tüm araç, makina ve teçhizata sahip bulunmaktadır. Şu anda ödenmiş sermayesi ise, 140.000.000.000 TL'dir.

II. İNŞAAT MALİYETLERİNİN TAHMİNİ

Soyak İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nde inşaat maliyetlerinin tahmin işlemi iki aşamada yapılmaktadır. Bunlar;

- İhaleye katılabilmek için yapılan, inşaat ön maliyet tahmin çalışmaları (birinci aşama)
- İhaleyi kazandıktan sonra yapılan detaylı maliyet tahmin çalışmaları olmaktadır. (İkinci

(230) Buradan elde edilen bilgiler yüzyüze yapılan konuşmalardan elde edilmiştir.

aşama)

1. İhaleye Katılabilmek İçin Yapılan İnşaat Ön Maliyet Tahmin Çalışmaları

Yurtiçi ve yurtdışında yapılacak tüm kamu ve özel sektör ihaleleri genel müdürlükçe takip edilmektedir. İhalesinin üstlenilmesi muhtemel bir inşaat projesi için inşaat maliyetleri genel müdürlükçe istihdam edilen uzmanlar-deneyimli inşaat teknikerleri-tarafından tahmin edilerek ilgili ihaleye konu olan inşaatın keşif bedeli belirlenir. Bu keşif bedel çalışması, ayrıntıya girmeksizin yapılan inşaatın ön maliyetini belirleme çalışmalarıdır. Yani kısaca inşaatın işletmeye mâl olacağı ortalama bir fiyat belirleme aşaması da diyebiliriz. İhaleye konu olan inşaatın uzmanlık istemesi halinde bazı hesaplamalar dışarıya yaptırabilmektedir.

Genel müdürlükte çalışan uzman elemanlar, ihaleye konu olan inşaata ait keşif bedelini belirlemek amacıyla, herbir iş için belirli maliyet kalemleri üzerinden hareket etmektedirler. Bu kalemler; malzeme maliyetleri, taşeron maliyetleri, genel üretim giderleri ve genel yönetim giderleri olarak sıralanabilir.

A. Malzeme Maliyetleri

Bu maliyet kalemi altında, işin her sınıfında –aşamasında– kullanılacak tahmini malzemenin; adet, miktar, birim, fiyat ve tutar şeklinde dökümü uzmanlarca belirlenmektedir. Yani ihale dökümanlarından yararlanılarak inşaatta kullanılacak toplam malzemenin fiyatı belirlenmektedir.

B. Taşeron Maliyetleri (İşçilik Maliyetleri)

İşletme işçilik maliyetlerinin taşeronlar tarafından üstlenilmesi politikasını benimsemiştir. Yani inşaatta kullanılacak işçiliklerin taşeronlar tarafından karşılanması yoluna gidilmektedir. Bu nedenle her işte kullanılacak taşeron maliyetleri –işçilik maliyetleri– ayrı tespit edilip, toplam inşaat maliyetindeki tahmini payı bulunmaktadır (İşletmenin sürekli işçilik maliyetlerini karşıladığı taşeronları bulunmaktadır).

C. Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri; şantiye giderleri, ihale giderleri ve amortisman giderleri olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır.

a. Şantiye Giderleri

Şantiye giderleri kalemi adı altında, sözkonusu olan giderler şunlardır. Şantiye kurma giderleri, elektrik, su telefon, kırtasiye, teknik personelin sosyal hizmet giderleri vb. giderlerden oluşmaktadır.

b. İhale Giderleri

İhale giderleri, işin üstlenilmesine kadar yapılan tüm harcamaları içermektedir.

c. Amortisman Giderleri

Keşif bedeli belirlenecek olan inşaat projesinde, işletmenin kullanmayı düşündüğü (veya kiralamayı düşündüğü) sabit varlıkların projeye isabet edecek olan amortisman payları (veya kira

payları) tek tek belirlenir.

D. Genel Yönetim Giderleri

İşletme üstlenilecek inşaatın maliyetine, toplam genel yönetim giderlerinden bir pay verme yoluna gitmektedir. Bu payın büyüklüğü hakedişin tutarına bağlı olmaktadır.

İşletme ayrıca teklif fiyatını vermeden önce; ülkede yaşanan yüksek enflasyon, ihalenin hangi sektöre ait olduğu ve taahhütün türü, teklif fiyatını belirlemede ayrıca düşünülen noktalar olmaktadır. İşletmenin belirlediği bu önemli kıstaslar teklif fiyatına ayrıca yansıtılmaktadır.

İşletmenin üstlenebileceği bir inşaat projesine ait keşif bedeli, yukarıda açıklanan şekilde fazla ayrıntılı çalışmalara girmeksizin yapılan, bir ön maliyet tahmini çalışmasıdır.

2. İhaleyi Kazandıktan Sonra Yapılan Detaylı Maliyet Tahmini Çalışmaları

Bu aşama, işletme ihaleyi kazandığı takdirde, projenin en ayrıntısına kadar yapılan maliyet çalışmalarını içermektedir. Yani bir anlamda inşaat ön maliyet tahmin çalışmalarının revize edilmiş şekli olmaktadır.

Burada yapılan detaylı maliyet tahmin çalışmalarının, inşaat ön maliyet tahmin çalışmalarından ayrılan en önemli özelliği daha objektif esaslara dayalı çalışmalar olmasıdır. Yani daha teknik ağırlıklı hesaplamaların içine girilmektedir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu çalışma çok geniş bir alana yayılmaktadır. Örneğin; her işte kullanılacak malzemenin hesaplanmasından, bu malzemenin en uygun fiyatla ve kalitede nerede ve nasıl bulunacağına kadar yapılan çalışmaları ve sürecin içindeki yeri belirlenmeye çalışılır. Yine aynı şekilde her işte kullanılacak işçiliğin hesaplanmasından, bu işçiliğin hangi taşeronlar tarafından karşılanacağına belirlenmesine kadar yapılan çalışmaları ve aynı zamanda sürecin içindeki yeri belirlenmeye çalışılır.

Görüleceği üzere bu safhada işletme her iş sınıfı için ayrı maliyet hesaplaması yapmakta ve gerekli maliyetlere yönelik iş sürecine uygun planlar (veya programlar) hazırlama yoluna gitmektedir.

III. MUHASEBE SİSTEMİ

Soyak İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin ve diğer tüm şirketlerin muhasebe kayıtları İstanbul'da bulunan "merkez muhasebe"de yapılmaktadır. Esas olarak muhasebe bütün incelikleri ile merkezde tutulur. Yani merkeziyetçi bir muhasebe sistemi hakimdir.

1. Merkez Muhasebe

Tüm şirketlerin muhasebe işlemleri bir muhasebe müdürü ve üç tane de muhasebe memuru tarafından yürütülmektedir. Ayrıca işletmelerin tüm finansal işlemleri bilgisayarlarda izlenmektedir.

Soyak İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin merkez muhasebeden beklentileri şunlar olmaktadır.

—Muhasebe kayıtlarının usulüne ve mevzuata uygun olarak tutulması,

—Merkez muhasebe tarafından, şantiyelere açılacak iş avansları hesabı karşılığında her ay

para gönderilmesi,

—Her on beş gün içinde şantiyede yapılan tüm giderler belgelenecek merkeze bildirildiklerinde merkez muhasebe tarafından inşaatın maliyetine yüklenmesi,(Belge incelemesi de yapılmaktadır)

—Hakedişleri takip etmesi (Üst yönetimin kontrolü altındadır),

—Her ay mizan çıkarılması,

—Temel mali tabloların kalemlerinin doğru olarak tespit edilmesi,

—İşletme yönetimince her an istenebilecek bilgilerin hazır bulundurulması

—İnşaat maliyetlerinin izlenmesi(vergi ve mali mevzuata uymak için)

—Sözleşmede belirtilen esaslar dahilinde taşeronlara ödeme yapılmasıdır.

Yukarıda belirtildiği gibi işletmenin tüm muhasebe işlemleri merkezde yapılmaktadır. Ve diyebiliriz ki, işletmenin üstlendiği inşaatın maliyetlerini bulmaya yönelik tüm çalışmalar, merkez muhasebede yoğunlaşmaktadır.

A. Hesap Planı

İşletmenin hesap planı; muhasebe sisteminin genel yapısına, muhasebeden beklenen temel işlemlere ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ve diğer ek Tebliğ'lerde belirtilen esaslara göre düzenlenmiştir.

Çalışma konumuzun önemli bir bölümü, inşaat maliyetlerinin kontrolüne yönelik olduğu için, işletmenin hesap planında yer alan inşaat maliyetleri hesaplarının ayrı bir önemi vardır. Yalnız burada işletmenin hesap planına yer verilmeyecektir. İşletmenin hesap planının bizim hazırladığımız hesap planına benzediği söylenebilir.

İşletmenin hesap planını incelediğimizde iki önemli eksiklik görünmektedir. Bunlardan birincisi gider çeşitlerinin direkt ve indirekt ayrımına tabii tutulmaması; ikincisi ise, inşaat maliyetleri altında gider merkezlerine yer verilmemesidir. Ve dolayısıyla tüm giderler, gider çeşitleri şeklinde inşaat maliyetleri altında sıralanmaktadır.

Bu iki önemli eksiklik işletmede şu olumsuz sonuçları yaratmaktadır.

—Giderlerin direkt-endirekt ayrımına yer verilmeden hesaplarda izlenmesi, maliyet analizlerinin yapılmasını mümkün kılmamaktadır.

—Maliyet hesaplarının çalışmamızda önerdiğimiz şekilde oluşturulacak gider merkezleri itibariyle hesaplara kaydedilememesi nedeniyle işletmede maliyetlerin ayrıntılı olarak kontrolü mümkün olmamaktadır (Hatırlanacağı üzere maliyet muhasebesinin tek amacı inşaatların maliyetlerini bulmak değildir).

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere işletme sadece kanuni yaptırımlar sonucu gider ve gelirlerini kayıt altına almaktadır. Sistemin tüm işlevlerini bünyesine katmamaktadır.

Daha önce ifade ettiğimiz gibi işletmenin hesap planından muhasebe sisteminin yapısı belirlenebilmektedir.

B. Kârın Ölçümü

İşletme muhasebe olayına, sadece vergi matrahının doğru tespit edilmesi şeklinde baktığı için her bir inşaat projesine ait kârın ölçümünde G.V.K'nin 42. 43. ve 44'üncü maddelerindeki hükümleri esas almak suretiyle, işin tam bitimi yöntemi kullanılmaktadır. Yalnız daha önce ifade edildiği gibi işletme iyi maliyet ve hasılat analizi yapabiliyorsa, işin kısmen bitimi yöntemini kullanmasında hiçbir sakınca yoktur. Tekdüzen hesap planı da buna imkan vermektedir.

C. Mali Tablolar

Merkez muhasebe, her yılın sonunda kanunda belirtilen esaslar dahilinde ve muhasebenin temel kavramları ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda, Tekdüzen Hesap Planı'ndaki tip bilanço ve tip gelir tablosunu düzenlemektedir.

D. Maliyet Kontrol Raporları

İşletmede maliyet kontrolüne yönelik raporlar düzenlenmemekte sadece merkez muhasebe tarafından yöneticilere ara rapor olarak tüm ana ve yardımcı hesapların dökümünü içeren her ay için hazırladığı mizanları vermektedir. Ayrıca, belirli olmayan zamanlarda yönetimin isteklerine göre çeşitli konulara ilişkin bilgiler sunabilmektedir. Örneğin; hakedişlerin ödeme sirküleri istenebilmektedir.

Maliyet tahminleri sırasında yapılan çalışmaların, merkez muhasebede bulunmaması önemli bir eksiklik olmaktadır. Özellikle tahmini maliyetlerle fiili maliyetlerin karşılaştırması merkez muhasebenin görevi olması gerekirken, böyle bir işlemin muhasebeye yüklenmediğini görmekteyiz. Yani merkez muhasebenin fiili maliyetleri bulması yeterli görülmüştür.

2. Şantiye Muhasebesi

İşletme yönetimi tarafından şantiye, üstlenilen inşaat işini gerçekleştirmek amacıyla kurulan ve üstlenilen inşaatın sözleşmede belirtilen koşullara ve garanti edilmiş fiyatlara göre yapımını, kendisine verilen proje ve programlar dahilinde gerçekleştirmeye yönelmiş olan geçici bir işletme olarak görülmektedir. Yani şantiyeye uygulama yönünden teknik bir işletme olarak bakılmaktadır. Şantiyenin büyüklüğü alınan işin büyüklüğüne paralel olarak değişebilmektedir.

İşletmede asıl önem taşıyan konu şantiye ve merkez arasındaki ilişkilidir. İlişkilerin koordinasyonu sağlayacak şekilde olmasına dikkat edilir.

Şantiye –merkez ilişkilerini muhasebe yönünden şu başlıklar altında özetlemek mümkündür:

—Projede belirtilen iş birimleri sırasına göre, malzeme giriş ve çıkış bilgileri belgelerle on beş günde bir merkez muhasebeye bildirilmektedir. İşletmenin üstlendiği işlerin büyük bir çoğunluğu İstanbul dışında yapıldığı için belgelerin gönderilmesine on beş günlük süre tanınmıştır. Ayrıca dışarıdan satın alınan malzemelerin faturaları da on beş gün içinde merkeze gönderilir.

—Şantiyede sadece çalışan mühendis, tekniker ve ustabaşlarının bordroları düzenlenip imzalanarak merkeze gönderilmektedir. Ödemeler merkezden gönderilen avanslardan yapılmaktadır.

—Yapılan giderler –en direkt giderler– belgelendirilmek suretiyle –on beş gün içinde– merkeze; kasa defterinin on beş günlük sureti merkeze ,alınan veya iade edilen paraların ayrıntılı listesi ve verilen avanslar listesi düzenli olarak –on beş gün içersinde– merkeze gönderilmektedir.

—Ayrıca inşaatta kullanılan araçların şantiyede buldukları süre yani inşaatta fiilen çalıştırılan sürede taşıtlardan sorumlu kişi veya kişiler tarafından tespit edilip merkeze bildirilmektedir. Bazan taşıtların kiralanması yoluna da gidilebilmektedir.

Anlaşılaçağı üzere şantiyede pek muhasebe olayına rastlanılmamaktadır. Sadece şantiyede belge düzeni ile ilgileniliyor diyebiliriz.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İnşaat taahhüt işletmeleri günümüz Türkiye'sinde ulusal gelir ve üretim içindeki payı nedeniyle ön sıralarda yer aldıklarından, genel ekonomiyi sürükleyici ve geliştirici işlevi herkesce kabul görür bir gerçek olmaktadır. Genellikle ülkenin gelişmişlik düzeyi yapılan yatırımlarla (baraj, köprü, yollar, organize sanayi siteleri, hastahaneler, özelliği olan özel inşaatlar vb. gibi) karşılaştırmalar yapılarak ölçülmektedir. Bunun en önemli nedenlerini; bu inşaatlar için harcanan paraların çok olması, bunların tek bir defada ödenmesinin güçlüğü ve işlerin bir yıldan daha fazla sürmesi şeklinde sıralayabiliriz. Bu sebepten dolayıdır ki, inşaat taahhüt işletmelerinin değişik sektörlerde faaliyette bulunan işletmelerin tümünden daha çok planlamaya, maliyet kontrolüne ve denetime önem vermesi gerekir. Özellikle değişken işgücü, çevre ve iklim koşullarına bağlılık, ekonomideki gelişmelere karşı duyarlılık, ürün maliyetinin parasal tutarının büyüklüğü ve yapım süresinin uzunluğu dikkate alınacak olursa, konunun önemi ortaya çıkmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmelerinde ekonomik faaliyetlerin muhasebe sistemine gelişigüzel biçimde aktarılması yerine, geleceğe dönük kararların alınabilmesi için, işlemlerin gerekli bilgileri verebilecek düzende yorum ve kontrole açık olarak kayıtlara yansıtılmaları gerekmektedir. Bu sayede sistemli bir biçimde toplanacak bilgiler yardımıyla inşaat maliyeti ile hasılat tahminlerinin, gerçekleştirmelerle sürekli karşılaştırılmaları sağlanarak, inşaat işinin gelişim aşamalarına ilişkin veriler kontrol edilebileceği gibi, girilecek yeni ihalelerin teklif hazırlama çalışmalarında yararlanılabilecek bilgi birikimine işletme yönetimi kavuşabilecektir. Belirtilen amaca ulaşılabilmesi için özellikle inşaat taahhüt işletmelerinin kendi bünyesine ve sektörüne uygun bir hesap planı hazırlanması, hesapların sipariş maliyeti sistemine uygun biçimde kodlanması ve örgüt yapısına uygun belge düzenlenmesinin kurulması gerekir. Ve ayrıca standart maliyet sisteminin ön aşaması olan standart maliyetlere önem vermesi gerekir. Çünkü Avrupa'daki birçok ülke standart maliyet sistemine geçmiştir. Ve özellikle Tekdüzen Hesap Planı'nın, yansıtma ve fark hesapları aracılığıyla buna imkan vermeksiz ayrı bir kazançtır.

İnşaat taahhüt işletmelerinin maliyet muhasebesi amaçlarına ve özellikle maliyet kontrol amacına hizmet edebilecek bir tahminin yapılabilmesi için, maliyetleri belirlemede iş sınıflarını -ve mümkünse iş birimlerini- gider merkezleri olarak ele almamız- temel yaklaşım olarak - gerekir. Başka bir söyleyiş tarzıyla: proje, inşaat sektöründe çalışılan iş kolunun özelliklerine bağlı olarak iş sınıflarına -gider merkezlerine- ayrılarak -mümkünse her iş sınıfı da iş birimlerine- ve her iş sınıfı itibarıyla daha önce tespit ettiğimiz maliyet öğeleri -gider çeşidi ve gider türleri kapsamında- esas alınarak tahmin işlemi yapılmalıdır. Ve bu sayede inşaat taahhüt işletmesi teklif hazırlanırken yapılan maliyet tahminlerinin, gerçekleşen maliyetlerle -iş sınıfı veya sınıflarının maliyeti itibarıyla- karşılaştırılabilme imkanına kavuşabilecektir. Yani iş sınıflarının, maliyet çeşitlerinin ve türlerinin toplandığı maliyet merkezlerini ifade etmesi ve bu iş sınıflarının maliyet merkezi olarak hesap planında yer alması, fiili maliyetlerle tahmini maliyetlerin karşılaştırılabilmesine imkan verir. İnşaat taahhüt işletmelerinde inşaat maliyetlerinin ayrıntılı ve doğru bir şekilde saptanması amaçlandığında, her bir iş sınıfının maliyetinin -gider çeşidi ve gider türü olarak- doğru olarak belirlenmesi, inşaatın toplam maliyetinin daha gerçeğe yakın hesaplanmasına imkan verir.

İnşaat taahhüt işletmeleri muhasebesinde en önemli konu herbir inşaat taahhüdünün sonucunu -kar veya zarar olarak- doğru olarak saptayabilmektir. Bu amaçla esas alınabilen kâr tespit yöntemlerinin hepsinin temelinde hasılat maliyet karşılaştırması yatmaktadır. İnşaat taahhüt işletmelerinde kârın ölçümü konusunda iki yöntem uygulanmaktadır. Bunlar; işin kısmen bitimi yöntemi ile işin tam bitimi yöntemidir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'lerinin amacının, sadece vergi uygulamaları ve onun istekleri doğrultusunda değil; zamanlı, ilgili, gerçek ve doğru bilgi için muhasebe olduğunu nazara aldığımızda mali tablolara bilgi üretmesi açısından işin kısmen bitimi yönteminin üstünlükleri tartışma götürmez. İnşaat taahhüt işletmeleri inşaat veya inşaatlara yönelik maliyet ve hasılat analizlerini iyi yapabiliyorlarsa heryıl için dönem sonucunu mali tablolarında gösterebilirler. Ve kesin hesap dönemini beklemeden yeni taahhüt işlerine girebilirler. Bu imkanı sağlayanda ayrıntılı maliyet kontrolüne önem veren işin kısmen bitimi yöntemidir. Eğer inşaatın tamamlanma derecesi ve nihai toplam maliyeti hakkında doğru tahmin ve saptamada bulunulamıyorsa, işin tam bitimi yöntemi -aynı zamanda kanunen de uygulanması gereken bir yöntem- benimsenmelidir. Ve aynı zamanda her iki yöntemin kullanılmasına Tekdüzen Hesap Planı'nın imkan vermesi ayrı bir kazanç olmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmeleri muhasebecilerinin aynı zamanda, yöneticilere karar almalarına yardımcı olmak amacıyla inşaat ile ilgili bilgileri içeren ara raporlar -maliyet kontrol raporları- hazırlamayı da ihmal etmemeleri gerekmektedir. Özellikle, teklif verirken yapılan maliyet tahminleri ile fiili maliyetlerin belirli tarihlerde -genellikle bitirilen belirli iş sınıflarından sonra- karşılaştırılmasını ve analizini maliyet ögeleri -ve aynı zamanda gider çeşidi ve türü olarak- ve gider merkezleri itibariyle yapan maliyet kontrol raporlarına önem verilmelidir. Bu sayede hazırlanacak raporlarla maliyet kontrolü yapma olanağı sağlanmış olacaktır.

İnşaat taahhüt işletmesinin finansal durumunu gösteren bilanço ile faaliyet sonuçlarını özetleyen gelir tablosunun, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen muhasebenin temel kavramlarına ve mali tablolar ilkelerine uygun olarak düzenlenmesi halinde özellikle maliyetlerin bizim anlattığımız gider merkezleri -iş sınıfları- şeklinde düzenlenmesi halinde ilgili kişi ve kurumlara açık ve güvenilir bilgiler verilmiş olacaktır. Ve ayrıca kârın ölçümünde esas alınan yöntemin en az dipnot olarak mali tablolarda belirtilmesinde fayda vardır.

İnşaat taahhüt işletmelerinde ortak nitelik taşıyan giderlerin genel yönetim giderleri, finansman giderleri ve endirekt genel yönetim giderlerinin kârın tesbiti ve maliyet analizi açısından, vergi kanunlarımızda belirtilen hükümlere uyulmasında fayda vardır.

İnşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları inşaatların, merkezden uzak olup olmadığına ve merkez muhasebesi ile şantiye muhasebesi arasındaki işbölümüne göre, özellikle maliyet ögelerinin -gider çeşitleri ve gider türleri kapsamında- izlenmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunda değişik uygulamalara gidilebilir. Fakat, merkez muhasebe ile şantiye muhasebesi arasında iyi bir iletişim ve denetim ağının kurulması şarttır. Ve aynı zamanda Tekdüzen Hesap Planı'nın bağlantı ve yansıtma hesapları aracılığı ile bu imkanı vermesi ayrı bir kazançtır.

Ülkemiz ekonomisinde önemli ağırlığı olan inşaat sektörüne ilişkin hesaplar, tüm faaliyet türlerini kapsayacak şekilde, çok geniş olarak düzenlenen Tekdüzen Hesap Planı'nda başlangıçta yer almamış ilgili hesaplar plana sonradan -2 ve 3 No'lu Tebliğ'lerle- ilave edilmiştir. Yapılan düzen-

leme ile, tüm işletmelerde olduğu gibi inşaat taahhüt işletmeleri muhasebesinde de tekdüzenlilik amaçlanmıştır. İnşaat taahhüt işletmeleri faaliyet sonuçlarını doğru olarak saptayabilmek ve düzenlenen mali tabloların güvenilir olması için herbir inşaat taahhütü ile ilgili giderlerin yakından izlenmesi ve muhasebe kayıtlarını Tekdüzen Hesap Planı'na uygun bir şekilde yapmaları gerekir. Özellikle kullanılacak alt hesapların ayrıntılı bilgi vermesi bakımından inşaat taahhüt işletmeleri muhasebesinde ayrı bir önemi vardır. Yani Tekdüzen Hesap Planı'na ait ana hesapların detaylandırılması üst yönetime ayrıntılı bilgi verecek şekilde olması gerekir. Ve bu sayede ilgili kişi ve kurumlar daha anlamlı, gerçek, zamanlı ve karşılaştırılabilir bilgiye kavuşmuş olabileceklerdir.

SOYAK İnşaat ve Ticaret A. Ş.'nin çalışmamızda üzerinde ağırlıklı olarak durulan noktalar açısından değerlendirilmesine yönelik olarak şunlar söylenebilir:*

— İşletmede bulunan uzmanların keşif bedelinin hazırlanması sırasında ve ikinci aşamada - detaylı maliyet tahmin çalışması- dahil, muhasebe bölümü ile işbirliği yaparak üzerinde anlaştıkları iş sınıfları itibariyle maliyetleri tahmin etmeleri gerekmektedir. Bu sayede, iş sınıfları itibariyle yapılan maliyet tahminlerinin gerçekleşmelerle karşılaştırılabilme imkanı doğar. İşletmede böyle bir yöntemin izlenmesi halinde maliyet muhasebesine özellikle kontrol işlevine hizmet edilmiş olur.

— İşletmenin iş sınıflarını, gider çeşitlerinin toplandığı gider merkezi olarak ifade etmesi kayıtlarını gelişigüzel yapmasını engelleyecektir. Ve bu sayede işletme, hem fiili maliyetlerle tahmini maliyetleri karşılaştırabilme olanağına, hem de iş sınıfının maliyetinin doğru olarak belirlenmesi inşaatın toplam maliyetinin doğru olarak belirlenmesine imkan verecektir.

— Kanaatimizce maliyet kontrol sisteminin en büyük eksiği muhasebe bölümünce hazırlanan aylık mizanlardır. Tüm hesapların dökümünden ibaret olan aylık mizanların maliyet kontrol raporları olarak işlem görmesi kabul edilemez. Bu da bize maliyet kontrol konusunda muhasebe bölümünün hiçbir etkinliğinin olmadığını göstermektedir. Eğer hesap planında Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri altında gider merkezlerine yer verilseydi o zaman iş sınıfları itibariyle inşaat maliyetlerinin denetlenme olasılığı artabilecekti. Ve bu sayede de sapmaların kaynağı bulunabilecekti.

— İnşaat taahhütlerinden sağlanan kârın hesaplanmasında tamamen vergi kanunlarımızın hükümlerine uyulması açısından işin tam bitimi yöntemini benimsemiştir. Fakat, işletme işin tam bitimi yöntemini benimsemesine rağmen işin kısmen bitimi yöntemini de rahatlıkla kullanabilir. Özellikle Tekdüzen Hesap Planı bu yöntemin kullanılmasına müsaittir. Bu sayede işletme, daha ayrıntılı finansal bilgilere elde edebilecektir. Ve hatta iyi maliyet hasılat analizi yapabiliyorsa hissedarlara kâr payı dağıtımına bile gidebilir.

— Merkez Muhasebe ile şantiye muhasebesi arasında özellikle belge düzeni açısından iyi bir iletişim ve denetim vardır. Bu da maliyetlerin doğru olarak tespit edilebilmesi açısından sevindirici bir olay olmaktadır.

— İşletmenin daha önce önerdiğimiz gibi iş sınıflarının gider merkezi olarak hesap planında (Ana hesaplar altında açılacak alt hesaplarda) yer verilmesi halinde maliyet muhasebesinin özellikle maliyet kontrol işlevine hizmet edebilecek önemli ilerlemeler sağlanabilecektir. Özellikle muhasebecinin Tekdüzen Hesap Planı'nı yönetime en çok bilgiyi verebilecek bir şekilde kullanması gerekir.

* Bazı değerlendirmeler işletme incelenirken de yapılmıştır.

EKLER

(EK: I)

AYRINTILI MALİYET ANALİZİ I

AYRINTILI MALİYET ANALİZİ I	
İşin İsmi : Kod Numarası :	
İşin İsmi : Yer :	Müşterinin İsmi : Başlama / bitiş tarihi :
Projeye ait özet bilgiler:	İhaleye ait özet bilgiler :
Teklif Tutarı :	Tahmini harcamalar teklif tutarı %si - İşe başlama : - İlk tedarik harcamaları : - Beklenmedik harcamalar :

TABLO : 1

Kaynak: ARIKBOĞA S. 98

(EK: 2)

AYRINTILI MALİYET ANALİZİ II

İNŞAAT DİZAYN BİLGİLERİ

<u>Alanlar</u>	Fonksiyonel Birim		
Bodrum	m ²	_____	Toplam alanın yüzdesi olarak
Giriş Katı	m ²	<u>dış duvar alanı</u>	kat alanları
Üst Katlar	m ²	T. brüt alan	
			-Bodrum
Toplam brüt alan	m ²	Toplam hacim =	m ³
Faydalı alan	m ²	_____	- Giriş Katı
Dolaşım alanı	m ²	Kat Yüksekliği	- 1. Kat
Yardımcı inşaat alanı	m ²	bodrum =	- 2. Kat
Toplam brüt alan		giriş katı =	- Kat
Tavan alanı	m ²	üst katlar =	- Kat

TABLO : 2

AYRINTILI MALİYET ANALİZİ III.

İNŞAAT FONKSİYONU	FONKSİYON TOPLAM (TL)	Brüt alan üzerinde m ² başına maliyeti (TL)	Miktar	Fonksiyon birim maliyeti (TL)	SPESİFİKASYONLAR			
					İŞLER	MİKTAR	BİRİM FİYAT	MALİYET

(EK: 4)

TABLO: 4
FONKSİYONEL MALİYETLER ÖZETİ

Fonksiyonlar	Toplam Fonksiyon mal.(TL)	1 m ² 'ye düşen fonk. mal. (TL)	miktar	fonksiyonun birim maliyeti
1- TEMEL İNŞAAT				
2- ÜST YAPI İNŞAATI				
2A Bina İskeleti				
2B Dış Duvarlar				
2C Merdiven				
2D Çatı				
2E İç Duvarlar				
2F Dış Kapılar				
2G Pencereleler				
2H İç Kapılar				
2I İç Tamamlama				
2K Dış Tamamlama				
Grup Toplamı	TL	TL	TL	TL
3. HİZMETLER				
3A Sıhhi Tesisat				
3B Elektrik Tesisatı				
3C Isıtma Tesisatı				
3D Havalandırma sistemi				
3E Haberleşme Sistemi				
3F Asansör				
3G Diğer Özel Hizmetler				
Grup Toplamı	TL	TL	TL	TL
4. DEKORASYON				

Dış çalışmalara başlama
harcamaları
hariç genel toplam

5. DIŞ ÇALIŞMALAR

5A İnşaat sahası düzenlemesi

5B Kanalizasyon

5C Yardımcı binalar

Grup Toplamı _____ TL _____ TL _____ TL _____ TL

İşe başlama harcamaları
teklif tutarı _____

Kaynak: ARIKBOĞA, S. 101

ÖRNEK HESAP PLANI

I- DÖNEN VARLIKLAR

10. HAZIR DEĞERLER

100 Kasa Hesabı

100.00 Merkez Kasa

100.01 Şantiye Kasası

100. 01. 01 A şantiye Kasası

100. 01. 02 B Şantiye Kasası

100. 01. 03 C Şantiye Kasası

100.02 Yabancı Paralar Kasası

100. 02.01 DM Döviz Kasası

100. 02 02 STR Döviz Kasası

100. 02 03 USM Döviz Kasası

101 Alınan Çekler

102 Bankalar Hesabı

102.01 Ticari Mevduat Hesabı

102. 01.01 Türk Ticaret Bankası (A) Şubesi

102. 01.02 Türkiye İş Bankası (B) Şubesi

102. 01.03 Akbank (C) Şubesi

102.02 Döviz Tevdiat Hesabı

102. 02. 01 Türk Ticaret Bankası (E) Şubesi

102. 02.02 Türkiye İş Bankası (F) Şubesi

102. 02.03 Akbank (G) Şubesi

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

103. 01 Türk Ticaret Bankası

103. 02 Türkiye İş Bankası

103. 03. Akbank

108 Diğer Hazır Değerler

11. MENKUL KIYMETLER

110. Hisse Senetleri

- 110. 01 (A) Hisse Senedi
- 110. 02 (B) Hisse Senedi
- 110. 03 (C) Hisse Senedi

111 Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları

12 TİCARİ ALACAKLAR

120 Alıcılar

- 120. 01 (A) Kollektif Şti.
- 120. 02 (B) San ve Tic. Aş.
- 120. 03 (C) LTŞ.

121 Alacak Senetleri

12101 Kurumlar

- 121. 01.01 (A) Kollektif Şti.
- 121.01.02 (B) San ve Tic. Aş.
- 121.01.03 (C) LTŞ.

121.02 Şahıslar

- 121.02.01 Ali Kaçmaz
- 121.02.02 Ömer Durmaz

122 Alacak Senetleri Reeskont Hesabı (-)

126 Verilen Depozito ve Teminatlar

- 126.01 Verilen Depozitolar
 - 126.01.01 Çekle Verilen
- 126.02 Verilen Teminatlar
 - 126.02.01 %3 Geçici Teminat
 - 126.02.02 %6 Kesin Teminat

127 Diğer Ticari Alacaklar

128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı

129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

13. DİĞER ALACAKLAR

15. STOKLAR

150 İlk Madde ve Malzemeler

150.00 Merkez Depo

150.00 01 Demir

150.00 02 Kereste

150.00 03 Çimento

150.00 04 Kesim

150.00 05 Çakıl

150.00 06 Tuğla

150.00 07 Kiremit

150.00 08 Cam

150.00 09 Sıhhi Tesisat Mlz

150.00 10 Elektrik Mlz

150.00 11 Boya Malz.

.....

150.01 (A) Şantiyesi

150.01 01 Demir

150.01 02 Kereste

150.01 03 Çimento

150.01 04 Kesim

150.01 05 Çakıl

150.01 06 Tuğla

150.01 07 Kiremit

150.01 08 Cam

150.01 09 Sıhhi Tesisat Mlz

150.01 10 Elektrik Mlz

150.01 11 Boya Malz.

.....

150.02 (B) Şantiyesi

.....
151 Yarı Mamüller - Üretim

152. Mamüller

152.01 Dükkanlar

152.02 Daireler

154 Yedek Parçalar

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşl (-)

159 Verilen Sipariş Avansları (Stoklarla İlgili)

159. 01 Yurtiçi Sipariş Avansları

159. 01. 01 (A) Firması (x) malı

159. 02 Yurtdışı Sipariş Avansları

159.02.01 (B) Firması (x) malı

17. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

170. Yıllara Yaygın A İnşaatı Maliyetleri*

170. 0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

170.0.01 Demir

170.0.02 Kereste

170.0.03 Çimento

170.0.04 Kum

170.0.05 Çakıl

170.0.06 Tuğla

170.0.07 Kiremit

170.0.08 Cam

170.0.09 Sıhhi Tesisat Malz.

170.0.10 Elektrik Mlz.

170.0.11 Boya Mlz.

170.0.12 Yalıtım Malzemesi

170.0.13 Diğer Malzeme Giderleri

170.1. İşçi Ücret ve Giderleri

170. 1. 01 Esas Ücret

170. 1. 02 Hafta Tatili Ücreti

* (170-178) No'lu hesapların altında açılacak gider merkezleri işletmeye ayrıntılı maliyet kontrolü yapmasını sağlayacaktır. Özellikle dördüncü bölümde yaptığımız örnek çalışmaya benzer bir çalışma yapıldığı takdirde üst yönetim daha detaylı bilgiye kavuşacaktır. Ve kontrol raporları gibi işlev görecektir.

- 170. 1. 03 Genel Tatil Ücreti
- 170. 1. 04 İzin Ücreti
- 170. 1. 05 Fazla Mesai Ücreti
- 170. 1. 06 Pirimler
- 170. 1. 07 İkramiyeler
- 170. 1. 08 SSK işveren payları
- 170. 1. 09 T.T.R İşveren Payları
- 170. 1. 10 Konut Edindirme Yardımı
- 170. 1. 11 İhbar Tazminatı
- 170. 1. 12 Kıdem Tazminat
- 170. 1. 13 Sosyal Yardımlar
- 170. 1. 14 Sağlık Giderleri
- 170. 1. 15 Diğer İşçi Ücret ve Giderleri

170.2 Memur Ücret ve Giderleri
(Gider Çeşitleri)

170.3. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

- 170. 3. 01 Elektrik Gidenler
- 170. 3. 02 Su Giderleri
- 170. 3. 03 Gaz Giderleri
- 170. 3. 04 Bakım ve Onarım Giderleri
- 170. 3. 05 Haberleşme Giderleri
- 170. 3. 06 Nakliye Giderleri
- 170. 3. 07 Taşeron Giderleri
- 170. 3. 08 Hafriyat Giderleri
- 170. 3. 09 Danışmanlık Giderleri
- 170. 3. 10 Proje Hizmet giderleri
- 170. 3. 11 Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

170. 4. Çeşitli Giderler

- 170. 4. 01 Sigorta Giderleri
- 170. 4. 02 Kira Giderleri
- 170. 4. 03 Yolluk ve Seyahat Giderleri
- 170. 4. 04 Dava, İcra ve Noter Giderleri
- 170. 4. 05 Akaryakıt Giderleri
- 170. 4. 06 İhale Giderleri
- 170. 4. 07 Diğer Çeşitli Giderler

170. 5 Vergi, Resim ve Harçlar

170. 5. 01 Damga vergisi

170. 5. 11 Diğer Vergi, Resim ve Harçlar

170. 6 Amortismanlar ve Tükenme Payları

170. 6. 01 Maddi Duran Varlık Amortisman Giderleri

170. 6. 02 Maddi Olmayan Duran Varlık Giderleri

170. 7 Finansman Giderleri

170. 7. 01 Faiz Giderleri

170. 7. 02 Komisyon Giderleri

170. 7. 03 Kur Farkları

170. 7. 04 Diğer Finansman Giderleri

170. 8 Ortak Giderler Payı

170. 8. 01 Genel Yönetim Giderleri Payı

170. 8. 02 Finansman Giderleri Payı

171. Yıllara Yaygın B İnşaatı Maliyetleri (Gider Çeşitleri ve Ayrıntısı A inşaatı gibi olacaktır)

171-178 Yıllara Yaygın.... İnşaatı Maliyetleri (Gider Çeşitleri ve Ayrıntısı A inşaatı gibi olacaktır).

179. Taşeronlara Verilen Avanslar

179. 01 Yıllara Yaygın A inşaatı için verilen avanslar

179. 01. 02 Taşeron (A)

179 01. 02 Taşeron (B)

179. 02 Yıllara Yaygın B inşaatı için verilen Avanslar

179. 02. 02 Taşeron (A)

179. 02. 02 Taşeron (B)

18. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKU

180 Gelecek Aylara Ait Giderler

181 Gelir Tahakkukları

19. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

- 190. Devreden Katma Değer Vergisi
- 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi
 - 191. 01 İndirilecek Normal KDV
 - 191. 02 Amortisman Konusu KDV
 - 191. 03Yılında ind. Amort. KDV
 - 191. 04 Satışlardan İade KDV

192 Diğer Katma Değer Vergisi

193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar

- 193. 01 Geçici Vergi
- 193. 02 Peşin Ödenen stopajlar
 - 193. 02. 01 (A) inşaatı %5 stopajı
 - 193. 02. 01 (B) inşaatı %5 stopajı
- 193.03 Peşin ödenen Fon Payları
 - 193. 03. 01 (A) inşaatı Fon Payı
 - 193. 03. 02 (B) inşaatı Fon Payı

195 İş Avansları

196 Personel Avansları

II. DURAN VARLIKLAR

22. TİCARİ ALACAKLAR

- 220 Alıcılar
- 221 Alacak Senetleri
- 222 Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 226 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 228 Şüpheli Alacaklar
- 229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

23. DİĞER ALACAKLAR

- 231 Ortaklıklardan Alacaklar
- 232 İştiraklerden Alacaklar
- 233 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 235 Personelden Alacaklar

- 236 Diğer Çeşitli Alacaklar
- 237 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 239 Şüpheli Diğer Alacak Karşılığı (-)

24. MALİ DURAN VARLIKLAR

- 240 Bağlı Menkul Kıymetler
- 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

25. MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 250 Arazi ve Arsalar
- 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- 252 Binalar
- 253 Tesis Makine ve Cihazlar
- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 257 Birikmiş Amortismanlar (-)
 - 257. 01 Arazi ve Arsa Amortismanı
 - 257. 02 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
 - 257. 03 Binalar
 - 257. 04 Tesis Makina ve Cihazlar
 - 257. 05 Taşıtlar
 - 257. 06 Demirbaşlar
 - 257. 07 Diğer Maddi Duran Varlıklar

- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar
- 259 Verilen Avanslar

26. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
- 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 264 Özel Maliyetler
- 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 268 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 269 Verilen Avanslar

28. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler

280.01 Sigorta Giderleri

280.02 Kira Giderleri

281 Gelir Tahakkukları

29. DİĞER DURAN VARLIKLAR

291 Gelecek Yıllarda İndirilecek Katma Değer Vergisi

291.01 Amortisman KDV

291.01.01 1994 Yılı İnd. Amort. Konusu KDV.

291.01.02 1995 Yılı İnd. Amort. konusu KDV.

295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fon

295.01 Peşin Ödenen Stopajlar

295.01.01 (A) inşaatı %5 Stopajı

295.01.02 (B) inşaatı %5 Stopaj

295.02 Peşin Ödenen fon payları

295.02.01 (A) inşaatı Fon Payı

295.02.02 (B) İnşaatı Fon Payı

III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30. MALİ BORÇLAR

300 Banka Kredileri

300.01 Bankası

300.01.01..... şubesi

300.02.... Bankası

300.02.01 şubesi

300.03 Bankası

300.03.01..... şubesi

309 Diğer Mali Borçlar

32. TİCARİ BORÇLAR

320 Satıcılar

320.01 Satıcı Şirketler

320.02 Satıcı Şahıslar

321 Borç Senetleri

320.01 Kurumlar

320. 01.01.... A.S.
320. 01. 02.....Lts.
320.02 şahıslar
320. 02. 01 Ahmet Dönmez
320.02.02 Mehmet Döner

322. Borç Senetleri Reeskontu (-)
326. Alınan Depozito ve Teminatlar
329. Diğer Ticari Borçlar

33. DİĞER BORÇLAR

331 Ortaklara Borçlar
331. 01 (A) ortak
331. 02 (B) Ortak
331. 03.(C) ortak

335 Personele Borçlar
335. 01 Ödenecek Ücretler
335. 02 Ödenecek Vergi İadeleri

336 Diğer Çeşitli Borçlar

337 Diğer Borç Senetleri Reeskontu

34. ALINAN AVANSLAR

340 -Alınan Sipariş Avansları
340. 01. (A) İnşaatı
340. 02 (B) inşaatı
340. 03 (C) inşaatı

349 Alınan Diğer Avanslar

35. YILLARDA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350 Yıllara Yaygın A İnşaatı Hakediş Bedelleri
351 Yıllara Yaygın B İnşaatı Hakediş Bedelleri
352- 358. Yıllara Yaygıninşaatı Hakediş Bedelleri

36. ÖDENECEK VERGİ VE DEĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

360. 01 Gelir Vergisi

360. 02 Damga Vergisi

360. 03 Tasarruf Teş. Fonu

360. 04. Fon Payı

360. 05 Ödenecek KDV

360. 06 Kurumlar Vergisi

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

361. 01 Sigorta Primi

361. 02 Konut Edindirme Yardımı

37. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

370. 01 Kurumlar Vergisi

370. 02 Fon Payı

371 Dönem Karınının Peşin Öden. Vergi ve Diğ. Yükümlülükleri (-)

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı

373 Maliyet Giderleri Karşılığı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

38. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380. Gelecek Aylara Ait Gelirler

381 Gider Tahakkukları

39. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi

391. 01 İstihkaklardan Tahsil Edilecek KDV

391. 02 Alışlardan İade Edilen Mallara İlişkin KDV

391. 03 Diğer Satışlar KDV'si

391. 04 İndirilmesi Mümkün Olmayan KDV

392 Diğer Katma Değer Vergisi

393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları

IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40. MALİ BORÇLAR

400 Banka Krediler

400.01.....Bankası

400.01.01 Şb.

400.02.....Bankası

400.02.01.....Şb.

42. TİCARİ BORÇLAR

420 Satıcılar

420. 01 Satıcı (A)

420. 02 Satıcı (B)

421 Borç Senetleri

421. 01 Kurumlar

421. 02 Şahıslar

422. Borç Senetleri Reeskontu (-)

426. Alınan Depozito ve Tenimatlar

429. Diğer Ticari Borçlar

43. DİĞER BORÇLAR

431 Ortaklar Borçlar

426 Diğer Çeşitli Borçlar

437 Diğer Borç Senetleri Reeskontu

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar

44. ALINAN AVANSLAR

440. Alınan Sipariş Avansları

440. 01. (A) İnşaatı

440. 02 (B) İnşaatı

47. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

472. Kıdem Tazminatı Karşılığı

479. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

48. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler

480. 01 (A) Özel İnşaatı

480. 02 (B) Özel İnşaatı

481 Gider Tahakkukları

49. DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

492 Gelecek Yıllara Ertelenen Veya Terkin Edilecek KDV

V- ÖZ KAYNAKLAR

50. ÖDENMİŞ SERMAYE

500 Sermaye

501 Ödenmemiş Sermaye (-)

52. SERMAYE YEDEKLERİ

520 Hisse Senetleri İhraç Primleri

521 Hisse Senetleri İptal Karları

522 M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları

529 Diğer Sermaye Yedekleri

54. KAR YEDEKLERİ

540 Yasal Yedekler

540. 01 I. Tertip Yedek Akçeler

540. 02. II. Tertip Yedek Akçeler

541 Statü Yedekler

542 Olağanüstü Yedekler

549 Özel Fonlar

549. 01 MDV Yenileme Fonu

57. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

570 Geçmiş Yıllar Karları

58. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)

59. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

590 Dönem Net Karı

591 Dönem Net Zararı (-)

VI. GELİR TABLOSU HESAPLARI

60. BRÜT SATIŞLAR

600 Yurt İçi Satışlar

600.10. Yıllara Yaygın (A) İnşaatı Hizmet Satışı

600. 11. Yıllara Yaygın (B) İnşaatı Hizmet Satışı

600....

600....

600....

601 Yurt Dışı Satışlar

602 Diğer Gelirler

61. SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)

610 Satıştan İadeler (-)

611 Satış İskontoları (-)

612 Diğer indirimler (-)

62. SATIŞLARIN MALİYETİ

622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)

622. 01 A İnşaatı

622 02 B İnşaatı

.....

63. FAALİYET GİDERLERİ (-)

632 Genel Yönetim Giderleri (-)

() Gider Çeşitleri

() Gider Türleri

64. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR

642 Faiz Gelirler

643 Komisyon Gelirleri

645 Menkul Kıymet Satış Karları

646 Kambiyo Karları

647 Reeskont Faiz Gelirleri

649 Faaliyetle ilgili Diğer Gelir ve Karlar

65. DİĞER FAALİYETLERDEN OLUŞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

653 Komisyon Giderler (-)

654 Karşılık Giderler (-)

655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)

656 Kambiyo Zararları (-)

657 Reeskont Faiz Giderleri (-)

659 Diğer Gider ve Zararlar (-)

66. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

- 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
661 Uzun Vadeli Borçlanma Gid. (-)

67. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

- 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar

68. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

- 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)

69. DÖNEM NET KARI (ZARAR)

- 690 Dönem Karı Veya Zararı
671 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlük karşılıkları (-)
692 Dönem Net Kârı veya zararı

VII MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİNE GÖRE)

70. MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

- 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

74. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740. Hizmet Üretim Maliyeti
.....inşaatı*
..... Gider Çeşitleri
..... Gider Türleri

- 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma
..... İnşaatı Yansıtma
..... Gider Çeşitleri
..... Gider Türleri

742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

- inşaatı Fark Hesabı
..... Gider Çeşitleri

* Her inşaatın altında gider merkezi veya merkezleri yer alsaydı o zaman oluşan giderler hangi gider merkezini ilgilendiriyorsa o gider merkezine veya merkezlerine intikal ettirilecekti.

..... Gider Türleri
77. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 Genel Yönetim Giderleri
..... İnşaatı
..... Gider Çeşitleri
..... Gider Türleri

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
..... İnşaatı Yansıtma
.....Gider Çeşitleri
..... Gider Türleri

772 Genel Yönetim Giderleri Fark Hesabı
..... İnşaatı Fark hesabı
..... Gider Çeşitleri
..... Gider Yerleri

78. FİNANSMAN GİDERLERİ

780 Finansman Giderleri
..... İnşaatı
..... Gider Çeşitleri
..... Gider Türleri

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
..... inşaatı Yansıtma Hesabı
..... Gider Çeşitleri
..... Gider Türleri

782 Finansman Giderleri Fark Hesabı
..... İnşaatı Fark Hesabı
..... Gider Çeşitleri
..... Gider Türleri

KAYNAKÇA

- AKÇALI Ünal : Yapı Mevzuatı El Kitabı, Yapı Yasaları ve Şartnameleri Dökümü, (Ankara: Şafak Matbaacılık Ltd. Şti. - Ocak 1995)
- AKTURMAÇ Sadık : İnşaat Hukuku, (Ankara: Ayyıldız Matbaası- 1975)
- ARIKDOĞA Dursun : İnşaat Projelerinde Maliyet Tahmini ve Tahmin Yöntemleri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, (İstanbul-1987)
- BENLİGİRAY Yılmaz : İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, E.İ.T.İ.A. Ya. No: 24/161, (Eskişehir: İ.Tİ Akademisi Basımevi-1981)
- BURSEL Nazuhi
ERCAN Yücel : Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama, (İstanbul: Der Yayınları-1992)
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh
KEPEKÇİ Celal
ERDOĞAN Melih : Muhasebe Denetimi, (Eskişehir - 1993)
- ERDOĞAN Nurten : İnşaat İşletmelerinde İş Sınıflarını Esas Alan Maliyetleme Yaklaşımını ve TDHP İşleyişi. (Yayınlanmamış Makale, Daha Sonra Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni Yıl: 5, S. 51 - 52 Sayfa: (23 - 26), Mayıs - Haziran 1995'de yayınlanmıştır.)
- GÜREL Erkal : "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Finansman Giderlerinin Dağıtımında Karşılaşılan Bir Sorun", Vergi Sorunları, s.78 sayfa: (63-71), (1995)
- HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem : "Randıman incelemesi", İmalat Defteri Uygulaması, (İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları - 1994)
- HALİL Can
DOĞAN Tuncer
DOĞAN Yaşar Aydan : Genel İşletmecilik Bilgisi, (Ankara: Akım Yayıncılık- Nisan 1991)
- KARTAL Ali : Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması, Anadolu Üniversitesi Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 554-7, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi - 1992)

- KIZILOT Şükri : İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme, (Ankara: Daily News- 1994)
- ÖRTEN Remzi : 2 ve 3 Nolu Muhasebe Sistemi Genel Tebliğleri Ve Yeni Hesaplara Ait Uygulama Örnekleri, (Ankara: Özyurt Matbaacılık-Ekim 1994)
- ÖRTEN Remzi : Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Rehberi, Cilt:1, (Ankara: Özyurt Basımevi - 1993)
- ÖZBAKIR Ahmet : "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması ile İlgili Bir Sorun ve Önerilerimiz", Vergi Dünyası, Sayı 165, s. (49 - 52), Mayıs 1995.
- ÖZBANK H. Atilla : Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, (İstanbul: Özbank Yayıncılık Tekstil San. ve Tic. Ltd. Şti. - 1995)
- PEKER Alparslan : Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 53 Muhasebesi Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:5, (İstanbul,1985)
- SAYARI Mehmet : "Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi", Mali sorunlara Çözüm, s. (40- 44), Kasım, 1985.
- SAYARI Mehmet : Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni, Gazi Üniversitesi Ya. No: 32, İ.İ.B.F. YA. No: 22, (Ankara: Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksek Okulu Basımevi-1983)
- SÜRMEİLİ Fevzi : Muhasebe Bilgi Sistemi, (Eskişehir - 1992)
- SEVİLENGÜL Orhan : Genel Muhasebe, (Ankara: Lazer Ofset-1994)
- ŞENSOY Necdet : Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinde Dönem Sonucunun Tesbiti, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, (İstanbul - 1984)
- TULUM Cemil : İnşaat İşletmelerinde Şantiye Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi (İstanbul -1991)
- UÇAR Mustafa
AYDEMİR İsmail: : Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulması, (İstanbul: Datasoft Bilgisayar Yazılım Ltd. Şti. - 1995).

- ÜSTÜN Rifat : Maliyet Muhasebesi, (Eskişehir: Renk İş, Matbaası- Eylül 1994)
YAĞMURLU Duran : Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları, (İstanbul: Melisa matbaacılık - Ocak 1994)

KANUNLAR

DEVLET İHALE KANUNU
GELİR VERGİSİ KANUNU
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
VERGİ USUL KANUNU
TÜRK TİCARET KANUNU
TÜRK MEDENİ KANUNU
BORÇLAR KANUNU