



ESKİŞEHİR İKTİSADİ VE TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ

1983

t
27

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi.

(Doçentlik Tezi)

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

Dr. Yılmaz BENLİGİRAY
Muhasebe Kürsüsü Öğretim Görevlisi

Eskişehir — 1980

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphanesi

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
B İ R İ N C İ B Ö L Ü M	
İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ	
VE ÇALIŞMA ORTAMI	
I. İnşaat Taahhüt İşlerinin Ana Ögeleri	3
1. İnşaat.....	5
2. İnşaat Sahibi.....	6
3. İnşaat Müteahhidi.....	6
II. İnşaat Taahhüt İşletmeleri.....	7
1. Büyüklerine Göre Organizasyon Tipleri.....	8
A. Küçük İşletmeler ve Organizasyonu.....	9
B. Orta İşletmeler ve Organizasyonu.....	11
C. Büyük İşletmeler ve Organizasyonu.....	13
2. Tipik Bir Organizasyon.....	14
III. İnşaat Taahhütlerinin Genel Düzeni	16
1. İnşaat Taahhüdüyle İlgili Mevzuat	16
2. İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç	17
A. Proje Hazırlığı.....	18
B. Keşif Bedelinin Belirlenmesi.....	19
C. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi	20
D. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi.....	21
E. İnşaat Taahhüdü için Teklif Alınması.....	22
F. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat	23

IV. İnşaat Taahhüt Türleri	24
1. Bedelin Gerçekleşen Maliyete Göre Belirlenmesi	24
A. Maliyet İlave Ücret Şeklinde İnşaat Taahhüdü	24
B. Emanet Yöntemiyle İnşaat Taahhüdü.....	26
2. Bedelin Önceden Kararlaştırılması.....	27
A. Götürü Bedel Üzerinden İnşaat Taahhüdü.....	28
a. Sosyal Sigortalar Kurumu Konut İnşaatla- rındaki Uygulama	29
b. Hakediş Hesaplanmasında Tamamlanma Yüzde- si Esası.....	31
B. Birim Fiyat Üzerinden İnşaat Taahhüdü.....	32
a. Anglo-Sakson Ülkelerinde Birim Fiyat Taahhütleri.....	32
b. Ülkemizde Birim Fiyat Üzerinden İnşaat Taahhüdü.....	33

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

MUHASEBE SİSTEMİNİN GENEL YAPISININ BELİRLENMESİ

I. Sistem Olarak Muhasebe ve Görevleri.....	35
1. Genel Açıklama	35
2. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi- nin Görevleri.....	37
II. Muhasebe Kârının Ölçümünde Yöntemler.....	39
1. Tahakkuk (Esası) Yöntemi	39
2. İşin Kısmen Bitimi Yöntemi.....	42
3. İşin Tam Bitimi Yöntemi.....	45
4. İşin Kısmen Bitimi ve Tam Bitimi Yöntemlerinin Örnekle Karşılaştırması.....	46
5. Yöntem Seçiminde Ölçütler.....	49

III. Maliyet Sistemleri.....	51
1. İş Birimlerini Temel Alan Maliyet Sistemi - Et- kin Maliyet Sistemi	52
A. Ayrıntılı Maliyet Tahmini.....	53
B. Sistemin Çalışması ve Temel Belgeleri	57
a. İşçilik Dağıtım Raporu.....	58
b. Malzeme Teslim Alma ve Kullanma Raporu... ..	59
C. İş Maliyet Kartı ve Tahminlerle Karşılaştırma	60
D. Sisteme Yapılan Eleştiriler	61
2. İş Sınıflarını Temel Alan Maliyet Sistemi.....	62
A. Maliyet Merkezleri Olarak İş Sınıfları.....	62
B. Maliyet Akışı.....	65
C. İş Maliyet Kartı ve Karşılaştırma	67
3. İnşaatın Bütününe Temel Alan Maliyet Sistemi....	68
IV. Hesap Planları ve Model Hesap Planı.....	69

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

MALİYET ÖGELERİ VE MUHASEBESİ

I. Malzeme Giderleri.....	80
1. Malzeme Satın Alma Politikası.....	81
2. Satın Alma Süreci.....	83
3. Teslim Alma İşlemi.....	85
4. Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	88
A. Doğrudan İnşaat Maliyetine Yükleme.....	88
B. Şantiye Ambarından Geçirerek İnşaat Maliye- tine Yükleme.....	90
C. Genel Malzeme Ambarından Geçirerek İnşaat Ma- liyetine Yükleme.....	91

II.	İşçilik Giderleri.....	94
1.	Personelin İşe Alınması.....	95
2.	Çalışılan Zamanları Belirleme Süreci - Puvantaj.	97
3.	İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	99
III.	Taşarılara Yaptırılan İşler Maliyeti.....	100
1.	Taşarılara İş Yaptırma Nedenleri ve Dikkat Edilecek Noktalar.....	100
2.	Taşarılara Yaptırılan İşlerin ve Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi.....	102
IV.	Diğer Giderler.....	105
1.	Diğer Direkt Giderler.....	105
A.	Diğer Direkt Giderlere Örnekler.....	105
B.	Diğer Direkt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi...	108
2.	Endirekt Giderler.....	109
A.	İnşaat Maliyetlerine Dağıtım Yöntemleri.....	110
B.	Endirekt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi.....	113
3.	Genel Yönetim Giderleri.....	115
A.	İnşaat Maliyetlerine Dağıtım Konusunda Görüşler.....	116
B.	Genel Yönetim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	117

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

MUHASEBE KAYITLARI,

FINANSAL TABLOLAR VE MALİYET RAPORU

I.	Toplu Muhasebe Kayıtları.....	119
1.	Bir Tek İnşaat Taahhüdünü İşin Bitimine Kadar İzleyen Muhasebe Kayıtları.....	120

A. İşin Kısmen Bitimi ve Tahakkuk Yönteminde . . . Muhasebe Kayıtları.....	122
B. İşin Tam Bitimi Yönteminde Muhasebe Kayıtları	126
2. Model Hesap Planına Uygun Muhasebe Kayıtları....	129
A. İşin Kısmen Bitimi Yöntemi ve Tahakkuk Yön- teminde Muhasebe Kayıtları.....	129
B. İşin Tam Bitimi Yönteminde Muhasebe Kayıtları	134
II. Finansal Tablolar ve Maliyet Raporu.....	138
1. Finansal Tablolar.....	138
A. İşin Kısmen Bitimi ve Tahakkuk Yönteminde ... Finansal Tablolar ve Ekleri.....	143
B. İşin Tam Bitimi Yönteminde Finansal Tablolar ve Ekleri.....	147
2. Maliyet Raporu.....	150
A. Genel Açıklama.....	150
B. Aylık Maliyet Raporu ve Analizi.....	151

B E Ş İ N C İ B Ö L Ü M

VERGİ KANUNLARIMIZDA

İNŞAAT VE ONARIM TAAHHÜT İŞLERİ TİCARİ KAZANCI

I. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Taahhüt İşlerinde Ticari Kazancın Saptanması.....	159
1. 5421 Sayılı Eski Gelir Vergisi Kanununa Göre...	159
2. 193 Sayılı Yeni Gelir Vergisi Kanununa Göre....	161
A. Ticari Kazancın Saptanmasında İzlenilen Yöntem.....	162
a. Amortismanların Dağıtımı.....	163
b. Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtımı.....	165

B. İşin Bitim Tarihi.....	168
C. Saptanan Ticari Kazancın Bildirimde ve Vergilendirilmesinde Temel Alınabilecek Yöntemler	169
a. Birinci Yöntem - Toplu Bildirim.....	169
b. İkinci Yöntem - Yıllara Dağıtım.....	170
II. Aynı Takvim Yılında Tamamlanan İnşaat ve Onarım Taahhüt İşlerinde Ticari Kazancın Saptanması.....	172
III. Kurumlar Vergisi Kanununda İnşaat ve Onarım Taahhüt İşlerinden Sağlanan Kurum Kazancı.....	173

A L T İ N C İ B Ö L Ü M

KUTLUTAŞ İNŞAAT VE TİCARET, SANAYİ LİMİTED ŞİRKETİ MUHASEBE SİSTEMİ

I. İşletmeyi Tanıtıcı Genel Bilgiler.....	176
II. İşletmenin Organizasyon Yapısı.....	177
1. Genel Müdürlük Organizasyonu.....	177
2. Şantiye Organizasyonu.....	178
III. İşletmenin Muhasebe Sistemi.....	179
1. Merkez Muhasebesi.....	179
A. Temel İşlevleri.....	179
B. Hesap Planı.....	181
C. Kârın Ölçümü.....	181
a. İnşaat Maliyeti ve Öğeleri.....	182
b. İnşaat Hasılatı	184
D. Finansal Tablolar.....	185
E. Ara Raporlar ve Maliyet Kontrolü.....	189
2. Şantiye Muhasebesi.....	190

A. Para İşlemlerinin İzlenmesi.....	191
B. Malzeme Giriş ve Çıkışlarının İzlenmesi.....	191
a. Malzeme Girişleri.....	191
1. Genel Müdürlükçe Gönderilen Malzemelerin Teslim Alınması.....	192
11. Şantiye ^{ce} Bölgeden Satın Alınan Malzeme- lerin Teslim Alınması.....	192
b. Malzeme Çıkışları.....	193
1. Açık Alandan Üretime Malzeme Verilmesi	193
11. Kapalı Ambardan Üretime Malzeme Veril- mesi.....	194
C. İşçiliklerle İlgili İşlemler.....	194
D. Şantiyede Tutulan Yardımcı Hesaplar.....	195
E. Şantiye Muhasebesinin Denetimi.....	195
SONUÇ.....	196
EKLER (1-15).....	200
KAYNAKLAR	227

GİRİŞ

Ülkemiz ekonomisinde inşaat sektörü önemli bir yere sahiptir. 1978 yılında milli gelir içinde, % 6 lık bir paya sahip olan bu sektörde yaratılan değer, cari üretici fiyatlarıyla 66,5 milyar^{TL} dolayındadır(1). İnşaat alanına yapılan harcamaların, ekonomideki tüm yatırımların içinde % 50'nin üzerinde bir paya sahip olması(2), bu sektörün önemini açık olarak ortaya koymaktadır. Dördüncü Beş Yıllık Planda da, yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinde ülke döviz gelirlerini arttırıcı doğrultuda, özendirici ve çalışanlara güven verici düzenlemelerin yapılması öngörülmektedir(3).

Görüldüğü üzere, bu sektörün faaliyetlerine etkinlik kazandıracak bilimsel çalışmalara gereksinim bulunmaktadır. Bu nedenle, "inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemi"ni çeşitli yönleriyle inceleyerek, söz konusu sektörde faaliyet gösteren işletmelere kendi alanımızda bir katkıda bulunmayı amaçladık.

İnşaat sektöründe yapılan yatırımların yaklaşık olarak % 75'i, ev ve apartman şeklindeki konut alanına yapılmaktadır (4). Konut yapımlarında, inşaat taahhüt işletmeleri yanında,

(1) _____, Aylık Ekonomik Göstergeler, Maliye Bakanlığı-Hazine Genel Müdürlüğü Yayını, (Temmuz-Ağustos:1978), s.3.

(2) T.Ç. Başbakanlık D.P.T., Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, 1979-1983, s.421.

(3) T.C. Başbakanlık D.P.T, s.423.

(4) _____, Aylık Ekonomik Göstergeler, s.21.

yap-sat firmaları da yoğun şekilde faaliyet göstermektedirler. Ancak bizim bu çalışmamıza, kendi hesaplarına konut yapıp satan firmalar girmemektedir. Diğer yandan amacımız, sadece konut değil tüm inşaat taahhüt türleriyle uğraşan inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemini ele almaktır. Açıklamalarımızda konut türünde inşaat taahhütlerinin ağırlık taşınması, bunların tüm inşaatlar içindeki payının yüksek olması yanında örneklendirme ve anlatım kolaylığından ileri gelmektedir.

Her işletmede en önemli bilgi kaynağı olan muhasebe sistemi, kendisinden beklenen işlemlere göre, farklı yapılara ve çalışma şekline sahip olabilir. Bununla beraber, bir inşaat taahhüt işletmesinde muhasebe sisteminin en azından; proje maliyetlerinin ve bunlardan elde edilen kârların veya zararların ayrı ayrı belirlenmesi; muhasebenin temel kavram ve ilkelerine uygun finansal tabloların düzenlenmesi; projeler için teklif verilirken yapılan maliyet tahminleri ile fiili maliyetlerin karşılaştırılması, işlevlerini yerine getirmesi beklenir. Bu belirtilen işlemlere, vergiye matrah kârın belirlenmesini de eklemek yerinde olur.

Biz bu çalışmamızda, yukarıda belirtilen amaçları yerine getirecek muhasebe sisteminin kurulması ve çalışması sırasında önem taşıyan noktaları mümkün olduğunca pragmatik bir yaklaşımla ve somut-rakamlı örneklerle açıklamaya çalıştık. Bunun için de her bölümde şu konuları işledik:

Birinci Bölümde: Değişik büyüklük ve organizasyon yapılarına sahip inşaat taahhüt işletmeleri tanıtıldıktan sonra, inşaat taahhüt işleriyle ilgili mevzuat ve izlenen süreç konusunda gerekli bilgiler verilmiştir. Ayrıca uygulamada karşılaşılan inşaat taahhüt türleri hakkında yapılan açıklamalarla sonraki bölümlerde ele alınacak konuların anlaşılmasına kolaylık sağlanmak istenmiştir.

İkinci Bölümde: Muhasebe sisteminden beklenen temel işlevlerin yerine getirilebilmesi için inşaat taahhüt işlerine ilişkin muhasebe kârının ölçüm yöntemleri ile maliyet sistemlerini genel değerlemeleri yapıldıktan sonra bazı seçimler yapılmış ve bu açıklamaların ışığı altında çalışmamızın bütümünde esas alınmak üzere bir model hesap planı düzenlenmiştir.

Üçüncü Bölümde: İnşaat taahhüt maliyetini oluşturan maliyet öğeleri tek tek, çeşitli yönleriyle; iç kontrol yönüne ağırlık verilerek incelendikten sonra muhasebe ve işletmecilik ilkelerine bağlı kalınarak, model hesap planımıza uygun olarak muhasebeleştirilmiştir.

Dördüncü Bölümde: İkinci ve üçüncü bölümde anlatılanlar birbirleriyle ilgili bir şekilde toplu olarak muhasebe kayıtlarında bütünlüğe kavuşturulmuştur. Muhasebe sisteminden beklenen işlevlerin sonuçlandırılmasında en önemli araçlar olan finansal tablolar ve aylık maliyet raporu rakamlı olarak örneklendirilmiştir.

Beşinci Bölümde: Daha önceki bölümlerde sadece muhasebe ve işletmecilik ilkeleri esas alınarak açıklanan inşaat taah-

hüt işlerinde vergiye matrah olacak kârın ne şekilde saptanacağı ve vergilendirileceği, vergi kanunlarımızın koyduğu hükümlere göre ele alınmıştır. Ayrıca daha önce anlatılanlarla vergi kanunlarımızın koyduğu esaslar arasında gerektiği yerlerde ilgi kurulmuş ve karşılaştırmalar yapılmıştır.

Altıncı ve Son Bölümde: Ülkemizin en önde gelen inşaat taahhüt işletmelerinden olan Kutlutaş İnşaat ve Ticaret Sanayi Limited Şirketi'nin muhasebe sistemi genel olarak incelenmiştir.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ VE ÇALIŞMA ORTAMI

I. İnşaat Taahhüt İşlerinin Ana Öğeleri

Bir inşaat taahhüt işinde: Yapımı üzerinde anlaşmaya varılan inşaat; inşaatı yaptıran iş sahibi; bu inşaatın yapımını üstlenen müteahhit olmak üzere üç ana öge bulunur.

1. İnşaat

Medeni Kanunumuzun 652/1. maddesine göre inşaat: Arsa-arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımıyla inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır. Bu tanıma bağlı olarak, yasal açıdan iki değişik inşaat türüyle karşılaşmaktayız:

- Menkul (taşınır) inşaat: Geçici bir süre için başkasının arsası üzerine yapılan kulübe, baraka ve şantiye binası gibi yapılardır(1).

- Menkul olmayan (taşınmaz) inşaat: Arsa-arazi üzerinde sürekli kalmak üzere meydana getirilen, ekonomik değer taşıyan varlıklardır(2).

Bu çalışmamızda inşaat terimi, taşınmaz inşaat anlamında kullanılmaktadır. Bu gruba giren inşaatları, özellikleri

(1) M.K. M:654.

(2) Sadık AKTURMAÇ, İnşaat Hukuku, (Ankara:Ayyıldız Matbaası-1975) s.11.

ve yapımında gerekli uzmanlık ve teknik nedenler dolayısıyla şu üç ayrı bölümde toplamak mümkündür:

- 1) Konutlar: Ev, apartman v.b.
- 2) Ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastahane, okul, spor tesisleri v.b.
- 3) Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: Yol, köprü, baraj, liman, havaalanı v.b.

2. İnşaat (İş) Sahibi

Belirli bir inşaat işini, kararlaştırılan bedel karşılığında müteahhide yaptıran kişi veya kuruluşlardır.

İnşaat sahipleri, özel kişiler, ticari-sınai işletmeler ve kamu kuruluşları olabilir.

3. İnşaat Müteahhidi

Belirli bir bedel karşılığında, iş sahiplerinin inşaatlarının yapımını üstlenen gerçek ve tüzel kişilerdir. İş hayatında tek kişi işletmesi, kişi ortaklığı veya sermaye ortaklığı şeklinde faaliyet gösterebilirler(3).

İnşaat endüstrisinde teknik düzeyin ve uzmanlaşmanın artması tarafların ilişkilerine yeni boyutlar getirmiştir. Özellikle, fiziksel ve parasal olarak büyük olan ve ileri teknik bilgi isteyen inşaat türlerini (büyük köprü, otoyol, baraj v.b.), birden çok müteahhit işletmenin biraraya gelerek, yapı-

(3) Bu çalışmamızda: Müteahhit, müteahhit-işletme-firma, inşaat işletmesi ve inşaat taahhüt işletmesi aynı anlamda kullanılmaktadır.

ını ortaklaşa üstlemeleri çok karşılaşılan bir uygulamadır.

Ancak bu ortaklaşa üstlenmeden daha da çok görülen, inşaat işinin tümünün bir müteahhit işletmece taahhüt edilmesi ve projenin bazı kısımlarının o konularda uzmanlaşmış ikinci derece müteahhitlere (taşaronlara) yaptırılmasıdır (4).

II. İnşaat Taahhüt İşletmeleri

Taahhüt yoluyla yapılan inşaatlar, bir anlamda sipariş üzerine yapılan bir üretim şeklidir. Ancak üretim, kurulu bir fabrikada olmayıp, iş sahibinin gösterdiği bir alan üzerinde olmaktadır. İnşaatların değişik alanlarda yapılma zorunluğu ve birinin diğerinden farklı olması, çeşitli üretim ve yönetim sorunları yaratır. Bu bakımdan işletme yöneticilerinin veya sahiplerinin özellikle şu konularda bir karara vararak, uygulamaya koymaları gerekir (5):

- Her türlü inşaat taahhüdüne girişmeli mi; yoksa belirli bir alanda mı uzmanlaşmalı?

- Bütün inşaat taahhütleri tek bir merkezden mi yönetilmeli; yoksa belirli bir bölgedeki taahhütler için ayrı bir şubemi kurulmalı?

- Eğer ayrı şube açmaya karar verildiyse, makine ve teçhizat merkezde bulunan makine parkından mı karşılanmalı, yoksa şube için ayrı bir tahsise veya alıma mı gidilmeli?

(4) Bu konu III. Bölümde "Taşaronlara Yaptırılan İşler Maliyeti" başlığı altında ayrıntılı olarak işlenecektir.

(5) Stuart HENDERSON, "Delegating Management Responsibility", Ed. E.F.L. Brech, Construction Management in Principle and Practice, (London: Longman Group Limited - 1971), s.207.

Müteahhit işletmenin üretime dönük faaliyetlerinin ise, şu dört safhadan oluştuğunu görmekteyiz:

- İnşaatın yapımı için gerekli olan işçi, malzeme ve makine-teçhizatı sağlamak,
- Bu üretim faktörlerini inşaat alanına getirmek,
- Sözleşme konusu inşaatın yapımını bu elemanlarla tamamlamak,
- İnşaatın bitimi ile işçileri, artakalan malzemeleri ve makine-teçhizatı inşaat alanından geri çekmek,

Bir inşaat taahhüt işletmesi yukarıda belirtilen faaliyetler dahil, bütün işlevlerini, kurulan bir organizasyon yapısı içinde yerine getirir. İyi düşünülmüş ve tutarlı bir organizasyona sahip olunmaksızın, inşaat taahhüt işletmesinin işlevlerini etkin bir biçimde gerçekleştirme olasılığı azalır.

1. Büyüklüklerine Göre Organizasyon Tipleri

İşletmenin büyüklüğü, alınan işlerin büyüklüğü(6), alınan işlerin teknik özellikleri, inşaat yerinin merkezde veya merkezden başka yerde oluşu gibi etkenler; organizasyon yapısını, görev alanların niteliklerini, sayılarını, yetki ve sorumluluklarını etkileyecektir. Bu nedenle çok değişik organizasyon yapılarıyla karşılaşmamız doğaldır.

İşletmenin büyüklüğü, teşebbüs tarafından biraraya getirilen üretim araçlarının tümü(7) olarak tanımlandığına göre

(6) İşletme büyüklüğü ile alınan işlerin büyüklüğü yakından ilişkilidir.

(7) Suat KESKİNOĞLU, Genel İşletme Ekonomisi Dersleri, Cilt I, (İstanbul: Hilal Matbaası - 1961) s.128.

"inşaat taahhüt işletmelerinin büyüklüğünü saptamaya olanak verecek ölçüler neler olabilir" sorusuyla karşılaşmaktayız. En uygun ölçülerin alınan işin değeri veya çalıştırılan işçi sayısı olabileceği düşünülebilir. Ancak paranın değişen değeri ve kullanılan teknoloji düzeyinin istihdam edilen işçi sayısını etkilemesi, bu ölçülerin de tutarlı olmalarını önleyebilmektedir. Ayrıca, büyüklük kavramının inşaat endüstrisinin gelişme düzeyine göre değişmesi doğaldır. Bu nedenlerle aşağıdaki açıklamalarımızı yaparken, büyüklük konusunda sayısal ölçüler yerine, tanımsal ölçüleri benimsedik.

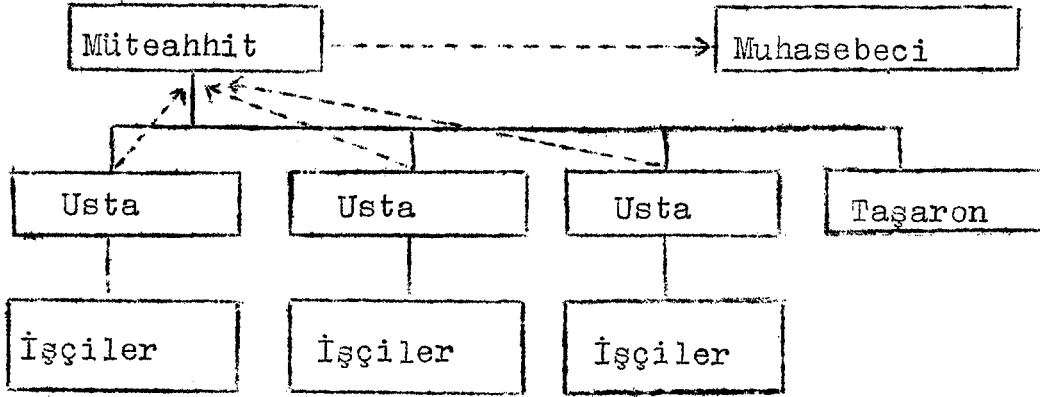
Biz burada, inşaat taahhüt işletmelerinin organizasyon yapılarını daha çok, gördükleri işlevler ve muhasebe ile ilişkileri yönünden tanıtmaya çalışacağız. Yapılan açıklamaların her inşaat işletmesinde aynen varolan durumlar olmadığını da hemen belirtmek yerinde olur.

A. Küçük İşletmeler ve Organizasyonu

Küçük işletmeler, genellikle tek kişi işletmeleri şeklinde kurulurlar. Sermayelerinin az olması nedeniyle çok küçük taahhüt işlerine giren işletme sahibi (müteahhit), genellikle işin başında bulunur ve çok az yardımcı eleman ile taahhütlerini yerine getirir. Malzemelerin alımı, işçilerin iş devamlarını kontrolü, doğrudan müteahhit tarafından yürütülür. İşin başında bulunarak tüm işlemleri kendi denetler. Taahhüt işinin küçüklüğü nedeniyle muhasebeden çok fazla şey beklenmez. Bağımsız çalışan muhasebecinin görevi, genellikle, vergi matrahını belirlemek üzere yasal defterleri tutmak, ücret

bordrolarını düzenlemek, Sosyal Sigorta Mevzuatının gereklerini yerine getirmek şeklinde olmaktadır.

Yukarıda belirtilen ^{den} biraz daha büyük taahhüt işleriyle uğraşan; ancak nitelik olarak yine de küçük diyebileceğimiz bir inşaat taahhüt işletmesinin organizasyon şeması (Şekil:1) deki gibi olabilir.



Şekil: 1

Organizasyon şemasından da görüleceği gibi müteahhit, çeşitli görevler yüklenmiş çok sayıda ustaya nezaret eder. İnşaatla ilgili malzeme satın alımlarını kendi yapar. Ustalardan biri, şantiyeye gelen malzeme ve diğer gereçleri teslim alır; imzaladığı teslim alma belgelerini inşaatı denetlemeye geldiğinde müteahhide verir. Çalışanların puvantaj işlemi, doğrudan müteahhit tarafından yapılabileceği gibi bu görev, ustalardan birine bırakılabilir. Bu büyüklükteki bir taahhüt işletmesinde de muhasebeden beklenen görevler biraz önce tanıttığımız küçük işletmelerde olduğundan pek farklı değildir.

B. Orta İşletmeler ve Organizasyonu

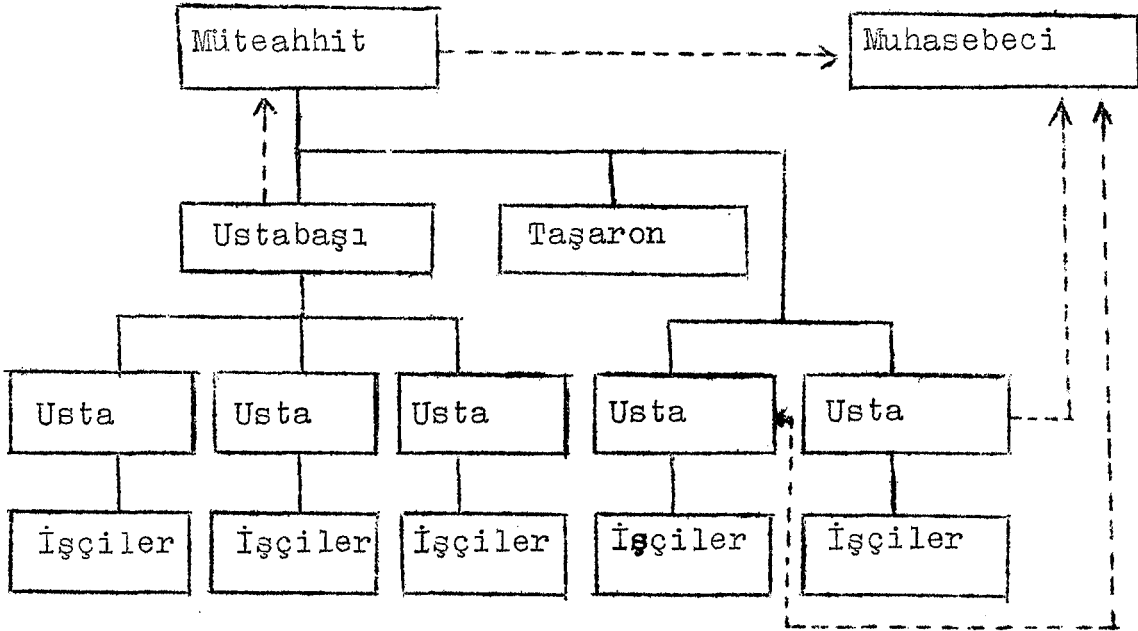
Orta büyüklükteki bir inşaat taahhüt işletmesi karşımıza iki şekilde çıkmaktadır(8):

- 1) Bir büyük taahhüt işi ile birkaç küçük işi birarada yürütenler,
- 2) Birkaç orta büyüklükteki taahhüt işini aynı anda yürütenler.

Birinci grupta yer alan işletmelerde (9) müteahhit, aldığı işlerden büyük olanının başında, kendi baş nezaretçi (şantiye amiri) olarak görev yaparken; diğer küçük işlerin yönetimini ustalara bırakır(Şekil:2). Büyük inşaat, müteahhidin yetki verdiği ustabaşı malzemeleri teslim alır; çalışanların puvantajını yapar ve bunlara ilişkin belgeleri kontrol için müteahhide verir. Bu büyüklükte iş yapan inşaat işletmelerinde, genellikle tamgün çalışan bir muhasebeci vardır. Gördüğü işler, küçük inşaat işletmelerindeki gibi benzer. Bununla beraber, tamgün çalışması nedeniyle kendisinden muhasebe sistemini geliştirmesi beklenir.

(8) Williams E. COOMBS, Construction Accounting and Financial Management, (NewYork: McGrew - Hill Co - 1958) s.47.

(9) Tek kişi işletmesi şeklinde faaliyet göstermesi büyük olasılıktır.



Kaynak: W.E Coombs, s.47.

Şekil: 2

İkinci gruba giren taahhüt işletmelerinde(10), her inşaata bir şantiye amiri veya onun niteliklerini taşıyan ustabaşları (formenler) tayin edilir. Bu kişiler oldukça geniş yetki ve sorumluluklara sahiptirler. Bu nedenle belirli konularda ^{kendi}başlarına kararlar alabilmeli ve maliyet bilincine sahip olmalıdırlar(11). İş konuları ve inşaat işletmesi bu ölçülere ulaştığında, müteahhit veya yönetimle yetkili kişinin, inşaatları gezerek sağlayacağı bilgiler ve yapacağı denetimler yeterli olmaz. Bazı muhasebe raporlarından yararlanma gereksinimi doğar ve muhasebe önem kazanır. Bu büyüklüğe ulaşan işletmeler, çalışma alanımıza konu olmaya başlarlar.

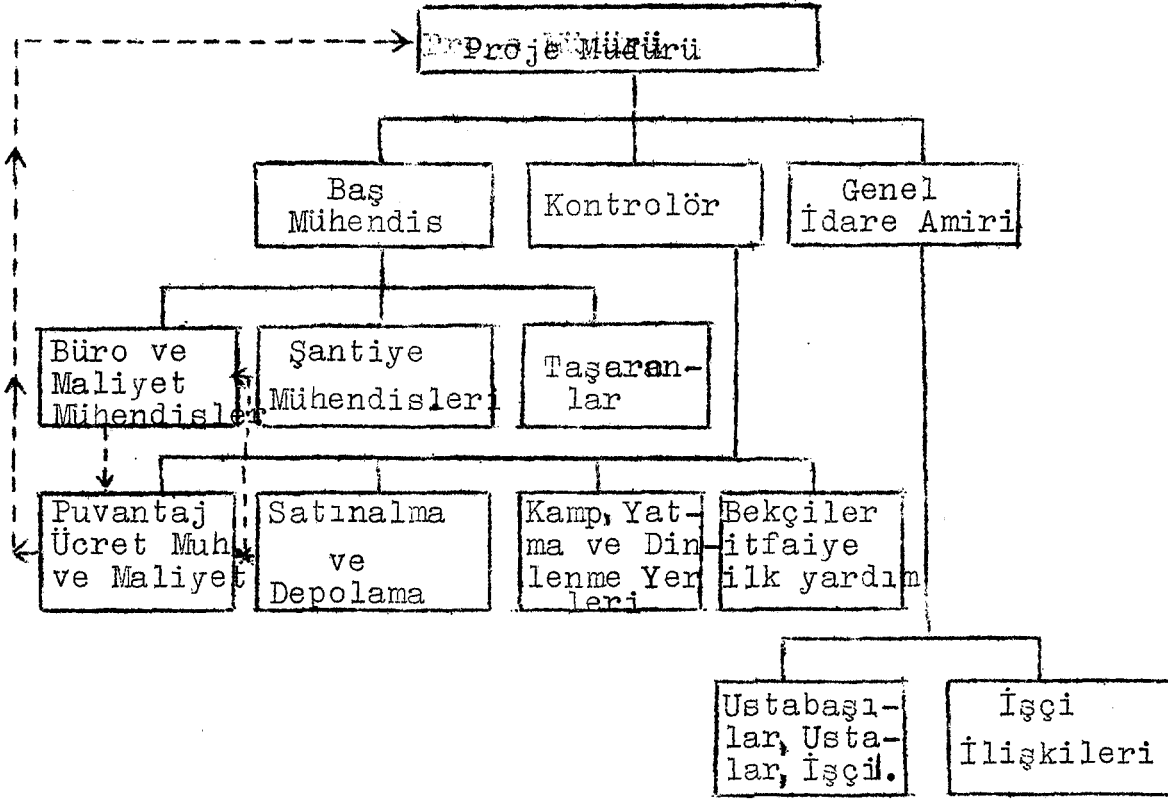
(10) Bu ölçülere ulaşıldığında, şirketleşme eğilimi doğar. Kişi şirketi veya sermaye şirketi şeklinde.

(11) J.B. GOODLAN, Accounting for Construction Management: An Introduction, (London: Heinemann-1974), s.11.

C. Büyük İşletmeler ve Organizasyonu

Alınan inşaat taahhüt işlerinin herbiri için ayrı organizasyon kurulması; bunların başına çok geniş yetkilere ve sorumluluklara sahip olan "proje müdürü" tayini zorunluğu doğduğunda, işletme "büyük" niteliğini kazanmıştır.

Alınan iş, fiziksel ve parasal olarak çok büyük ölçü-
re ulaştığında(12), kurulacak organizasyon şeması(Şekil:3) te-
kine benzer bir görünüm alacaktır(13).



Kaynak: W.E.Commbs. s.50.

Şekil: 3

Orta yönetim kademesinde çalışan kilit personel sayısı, inşaatta çalışacak işçi sayısına, muhasebenin merkezleşmiş

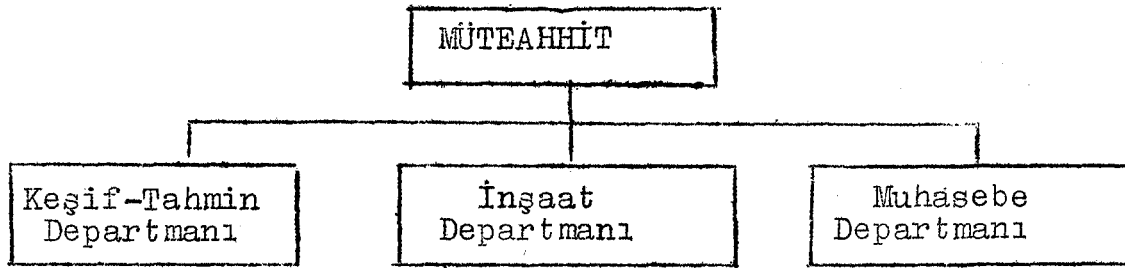
(12) Bu büyüklükteki işlere örnek olarak: Otoyol ve baraj inşaatları gösterilebilir.

(13) William E. COOMBS. s.50.

veya merkezleşmemiş olmasına bağlı olarak değişiklikler gösterebilir. Şemadaki kesik çizgiler, muhasebe veri ve bilgilerinin proje müdürüne(14) akışını göstermektedir. Maliyet mühendisleri bu bilgileri, ayrıca genel merkezdeki muhasebe departmanına göndererek, muhasebe kayıtlarının yapılmasını ve aylık raporların hazırlanmasını sağlarlar.

2. Tipik Bir Organizasyon

Konuya genel olarak inşaat taahhüt işletmelerinin bazı temel işlevlerini tanımak için baktığımızda, sözü edilen işletmenin en az üç departmandan oluştuğunu görürüz(Şekil:4) (15).



- | | |
|--------------------|-----------------|
| - Mühendisler | - Şantiye amiri |
| -Teknisyenler | - Ustabaşılar |
| (Tahminle görevli) | - İşçiler |
| | - Puvantör |
| | - Ambar memuru |
| | - Bekçi |

Kaynak: Yüksel Koç, s.52

Şekil: 4

Müteahhit veya müteahhit işletme, bir ihaleye girmek istediğinde, o işe ilişkin projeler keşif departmanında görev

(14) Peter J. WESTMORE, Building Project Costs, Accountancy, Volume:83, N.955, March - 1973, s.62 "Proje müdürü, mimar ve mühendislerden oluşan bir proje ekibinin başkanı olup, inşaat maliyetini tahmin etmek ve işin finansal yönünü de finans müdürü ile planlama göreviyle sorumludur".

(15) Yüksel KOÇ, İnşaat Muhasebesi-Ders Notları, (Ankara-1972), s.52.

yapan teknik elemanlarca incelenir. İnşaatın keşif dosyasında yer alan plan, proje ve teknik şartnamelere uygun olarak yapılabilmesi için gerekli malzeme miktarı ve fiyatları belirlenir; işçilik için tahminlerde bulunulur. Bu sayılan maliyet öğelerinin toplamına: Tahmini endirekt maliyet giderleri ile genel yönetim giderleri ve uygun görülen kâr eklenerek hazırlanan teklif raporu, müteahhide (veya yönetim kuruluna) sunulur(16). Bu işlemler sırasında muhasebe departmanı ile yakın ilişki kurulur(17).

Şantiye amiri kendi yönetimi altında bulunan inşaat taahhüt işini, üzerinde anlaşmaya varılan teknik kalitede ve zamanda yapmakla sorumludur. Şantiye amiri, inşaat alanında baş yönetici durumunda olduğundan emri altında çalışan ustabaşlıkların görevlerini tayin eder. Ustabaşlıklar da, kendi işçi gruplarının çalışma düzenini belirleyerek, inşaatı fiilen yürütürler. Ustabaşlıklar ayrıca; belirli dönemlerde iş sahibinden alınacak hakedişlerin hesaplanmasına yardımcı olabilirler(18).

Puvantörler, inşaattaki işçilerin çalışma saatlerini ve çalıştıkları işleri saptarlar ve bu verilere dayanarak ücret bordrosunu düzenleyebilirler. Ücret bordrolarının hazırlanma işi muhasebe departmanına ait ise, daha önce tuttuk-kayıtları muhasebe departmanına iletirler(19).

(16) Bu konu II. Bölümde "Maliyet Sistemleri" başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

(17) Yüksel KOÇ, s.53.

(18) Alfred KAPLAN, "Building Contractors", Encyclopedia of Accounting Systems, Volume I, Editors William and Doris, (New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1956), s.137.

(19) Bu konu III. Bölümde "İşçilik Giderleri" başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Ambar memuru, teslim edilen bütün malzemeleri sayarak, ölçerek teslim alır ve teslim alma belgelerini muhasebe departmanına gönderir. Muhasebe departmanı da bunları sipariş emirleri ve satıcı faturaları ile karşılaştırarak kontrol eder ve gerekli kayıtları yapar(20).

Muhasebe departmanında yapılacak işler, muhasebe sistemin-den beklenen işlemlere göre değişebilir. Bu konu çalışmamızın esasını oluşturacağından ileride ayrıntılı olarak işlenecektir.

III. İnşaat Taahhütlerinin Genel Düzeni

Taahhüt yoluyla yapılan inşaat işlerinin bir düzen içinde yürüyebilmesi için temelde çok farklı olmasa bile, her ülkenin kendine özgü yasaları, yönetmelikleri ve teemmülleri vardır(21).

1. İnşaat Taahhüdüyle İlgili Mevzuat

Ülkemizde özel kesim içinde yer alan kişi ve işletmeler ile müteahhitlik işleri yapanların aralarında yapacakları sözleşmeye ilişkin hükümler, Borçlar Kanunumuzun 355-371 maddelerinde "istisna akdi" başlığı altında toplanmıştır(22). Taraflar, bu hükümlerin ışığı altında, diledikleri şekilde inşaat

(20) Bu konu III. Bölümde "Malzeme Giderleri" başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

(21) A.B.D., Kanada, İngiltere ve İngiliz Uluslar Topluluğu Ülkelerinin çoğunda inşaat taahhüt alanını düzenleyen yasalar, büyük benzerlik gösterir. Fazla bilgi için bakınız: Pauline COLLIER, Fundamentals of Construction-Estimating and Cost Accounting, (New Jersey: Preutice-Hall Inc., -1974), s.3-5.

(22) B.K. m: 355 "İstisna bir akittir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder."

sözleşmesi yapabilirler. Yapılan sözleşmenin boşluk bıraktığı konularda ilgili hükümler uygulamayı yönlendirecektir.

İnşaat sahibi özel kesimin, inşaat taahhüdü alanında sahip olduğu serbesti, kamu kesiminde oldukça sınırlandırılmış hatta kesin kurallara bağlanmıştır, diyebiliriz. Genel, katma ve özel bütçelerle idare edilen daire ve müesseselerle bunlara bağlı döner sermaye kuruluşları ve sermayesinin yarısından çoğu devlete ait olan kuruluşların inşaat ve önemli onarım işleri 2490 Sayılı Arttırma, Eksiltme ve İhale Kanunu(23) ve Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi hükümlerine(24) göre yapılmaktadır(25). Bu kuruluşların yaptıkları inşaat taahhüt işlerinde, önce bu özel hükümler uygulanacaktır. Eğer bir boşluk bulunursa, Borçlar Kanununa başvurulacaktır(26).

2. İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç

Müteahhitlere taahhüt yoluyla yaptırılacak inşaatlarda: Sözleşme öncesinde; sözleşmenin düzenlenmesinde; inşaat işinin yürütülmesi ve teslim aşamalarında belirli süreçler izlenir.

Bu süreçlerde uyulacak kurallar, özel kesime ait inşaatlarda daha esnek, kamu kesimi inşaatlarında daha kesin

(23) Bkz: A.E.İ.K. m:1

(24) Bu inşaatların ihale ve yapımı sırasında uyulması gereken başka çeşitli genelgeler ve yönetmelikler de mevcuttur: Devlet İhaleleri Genelgesi, Yapı - Tesis ve Onarım İşleri İhalelerine Katılma Yönetmeliği, Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği gibi.

(25) Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelerden bazıları, özel kanunlarla 2490 Sayılı A.E.İ.K.'nin kapsamı dışında bırakılmışlardır. Bu kuruluşların hangileri olduğu konusunda bkz: Ziya FİÇİCİOĞLU, Arttırma, Eksiltme ve İhale Kanunu, (Ankara:1974), s.12.

(26) Sadık AKTURMAÇ, s.12.

olmasına rağmen, genelde birbirlerinden pek farklı değildir. Aşağıda inşaat taahhütlerinde izlenen süreci, kamu kesiminde uyulan düzen ve kurallara ağırlık vererek açıklayacağız. Ancak bu açıklamalar genel hatlarıyla yapıldığından, uygulamada az da olsa farklı durumlarla karşılaşmak olasıdır. Öte yandan dış ülkelerde yapılan taahhüt ilişkilerinde, genelde olmasa bile, özelde farklı uygulamaların bulunması doğaldır(27).

A. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhüt ilişkisinde ilk aşama, iş sahibinin yaptırmayı düşündüğü inşaatla ilgili projenin(28) hazırlanmasıdır. İş sahibi, varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa bu işlerde uzmanlaşmış kişi veya kuruluşlara isteklerine uygun "avan projeleri"(29) çizdirir(30). Bunlar üzerinde yapılması istenilen değişikliklerden sonra "uygulama projesi" elde edilir.

Yapılacak inşaatın türüne göre bir inşaat projesinin bütünü, birçok alt projenin biraraya gelmesiyle oluşur. Örneğin bir konut projesinde:

-
- (27) Bu nedenle dış ülkelerde taahhüt işine gireceklerin ilgili yasa ve uygulamaları iyi bilmeleri gerekir.
- (28) Proje: Yapılacak inşaatın bütün teknik hesap ve planlarını içeren belgelerdir.
- (29) Avan proje: Üzerinde değişiklikler yapılabilecek ilk deneme projesidir.
- (30) Bazan büyük ve teknik özellikler taşıyan inşaat işlerinin projelendirilmesi, ihaleye girecek inşaat firmalarına bırakılır. Bkz: Şükrü KIZILLOT, İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi ve Ölçümleme, (Ankara: Olguç Matbaacılık-1979), s.37.

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

bulunur(31). Her projenin içinde ayrıca teknik ve estetik özellikleri içeren "detay projeleri" de yer alır.

B. Keşif Bedelinin Belirlenmesi

Keşif bedeli, ihaleye çıkarılacak inşaatın müteahhit işletmelerce yapılacağı tahmin edilen maliyet ile öngörülen müteahhit kârını da içeren bedeldir. Akılcı bir sözleşmenin yapılabilmesi için her kesimdeki iş sahiplerinin, ihale öncesi bu bedeli gerçekçi olarak belirlemeleri çok önemlidir.

Bu bedelin belirlenmesinde, izlenen yöntemler farklı olabilir. İnşaatın teknik özellikleri ve ekonomik koşullar bu bedelin belirlenmesinde en önemli rol oynayan etkenlerdir.

Bayındırlık Bakanlığının kontrolü altındaki inşaatlarda keşif bedeli, genel projeyi oluşturan her alt projede yer alan işlerin, "birim fiyat listesi"nde bulunan fiyatlarla hesaplanmasıyla belirlenir(32).

C. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi

İnşaat işinin ilgililere duyurulmasında, özel kesimi bağlayan hiçbir kural yoktur. Kamu kesimine ait inşaat ve önemli

(31) Bu bilgiler Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi "Teknik Büro"sunun teknik elemanlarından edinilmiştir.

(32) Bu konu ile ilgili ayrıntılı açıklamanın "Ülkemizde Birim Fiyat Üzerinden İnşaat Taahhüdü" başlığı altında yapılması uygun görülmüştür.

onarım işlerinin ilanı, belirli kurallara bağlanmıştır(33).

Gazetelerde yapılan ilanlar veya başka iletişim araçları yoluyla inşaat işinden haberdar olan müteahhitler, ihale belgelerini içeren dosyayı incelerler(34).

Bu dosyanın içeriği, inşaat sahibinin özel ve kamu kesimi olmalarına göre değişebilir. Ancak dosyanın, ayrıntılı teknik, finansal ve yasal bilgileri içeren belgeleri bulundurması, ileride çıkabilecek anlaşmazlıkları azaltabileceği gibi müteahhit işletmenin doğru bedel tahmini yapmasına yardımcı olur.

İhalelerin birim fiyat esasına göre yapıldığı Bayındırlık Bakanlığının kontrolündeki inşaatların, ihale belgeleri dosyasında:

- İnşaatla ilgili tüm projeler,
- Genel teknik şartname,
- Birim fiyat tarifleri,
- Birim fiyatları tarifleri eki fiyat listesi(35),
- İlgili yıla ait rayiç cetveli,
- Kapalı zarf yöntemi ile eksiltme şartnamesi,
- Sözleşme tasarısı,

bulunur(36).

(33) Bkz: A.E.İ.K. m: 7-14

(34) Uygulamada bu dosya iş sahibince ya para ile ilgililere satılmakta yada incelemeye açık tutulmaktadır.

(35) Listede yer alan fiyatlar, her yıl ekonomik koşullara göre yeniden belirlenmektedir.

(36) Bu bilgiler, E.İ.T.İ.A. inşaatlarını yürüten "Teknik Büro" sunun teknik elemanlarından sağlanmıştır.

İhale belgelerini inceleyen müteahhit veya bu konu ile ilgili departmanın teknik elemanları, ayrıntılı çalışma ile teklif edeceği bedeli hesaplarlar.

D. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi

İnşaat sahipleri, ihaleye girmek isteyen müteahhit işletmelerin işi sonuçlandırabileceklerinden emin olmak veya en azından bir dereceye kadar garanti altına almak isterler. Bunun için ihaleye girecek müteahhitlerden bazı belgeler ve teminatlar istenir.

İhaleye-eksiltmeye girecek müteahhit işletmenin, iş sahibinden "yeterlik belgesi"(37) alabilmesi için çeşitli bilgileri içeren belgeleri vermesi gerekir. Bu belgeler, kamu kesimi inşaatlarında şunlardır(38):

- Müteahhitlik karnesi,
- Yapı araçları bildirisi,
- Bu işte kullanacağı sermaye ve kredi olanaklarını açıklayan mali durum bildirisi,
- Teknik personel bildirisi,
- Son iki yılda bitirilmiş ve dilekçenin verilmiş tarihinde adına taahhüde bağlanmış veya bağlanacak olan işleri belgeleri ile açıklayan taahhüt bildirisi.

2490 Sayılı A.E.İ.K. hükümlerine göre yaptırılan inşaatlarda ihaleye katılmak isteyen müteahhitler, inşaatın keşif

(37) "Eksiltmeye girme belgesi" de denilmektedir.

(38) Yapı, Tesis ve Onarım İşleri İhalelerine Katılma Yönetmeliği, m:3.

bedeli üzerinden belirli tutarlarda geçici teminat yatırır-
lar (39). Teminat olarak kabul edilebilecek kıymetler ilgili
kanunda ayrıca belirtilmiştir(40).

Özel kesime ait inşaatların taahhüt yoluyla yaptırılma-
sında "yeterlik belgesi" ve "geçici teminat" konularında, benzer
yol ve esaslar izlenir.

E. İnşaat Taahhüdü İçin Teklif Alınması

İhaleye çıkarılan inşaat işi için şu yöntemlerden biri
ile teklif alınır(41):

- 1) Kapalı zarf yöntemi,
- 2) Açık eksiltme yöntemi,
- 3) Pazarlık yöntemi,
- 4) Fiyat ve öneri isteme yöntemi,
- 5) Yarışma yöntemi,

Bunların içinde en çok kullanılan (özellikle kamu kesii-
minde) kapalı zarf yöntemidir. Bu yöntemle göre inşaat sahibi-
ne verilen teklif mektubunda:

- Şartnamenin ve eklerinin tamamen okunup kabul edildi-
ği yazılır.
- Teklif olunan fiyatlar veya eksiltme oranları rakam
ve yazıyla belirtilir.
- Hazırlanan teklif mektubu imzalanır.

(39) Bkz: A.E.İ.K. m:16

(40) Bkz: A.E.İ.K. m:17

(41) İlk üç yöntem için bkz: A.E.İ.K. m: 31-40. Son iki yöntem
ise özellikle uzmanlığa ve deneyime dayanan büyük inşaat
işlerinin ihalesinde izlenir.

Genel olarak inşaat, en düşük bedelle yapmayı taahhüt eden müteahhide ihale olunur. Ancak özel kesimde, müteahhit işletmelerin şöhretleri, finansal güçleri ve sorumluluk anlayışları inşaatın ihalesinde rol oynayabilir. Hatta açılan zarflar içindeki teklifler üzerinde iş sahibi, müteahhitte tekrar pazarlığa girebilir veya tekliflerden hiçbirini yeterli bulmayarak ihale yapmayabilir.

F. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat

İnşaat taahhüt sözleşmesinin yazılı olması için yasal bir zorunluluk yoktur(42). Bununla beraber inşaat taahhüt ilişkisinin, hemde tüm ayrıntılarını içerecek şekilde yazılı olması her iki tarafın da yararınadır.

Tarafların karşılıklı olarak imzalayıp kabullendikleri sözleşmede(43)

- Yapılacak işin açık bir tanımı yapılmalıdır. Bu tanım da ilgili proje, şartname ve diğer belgelere atıf yapılmalıdır.

- Toplam bedel ve bu bedelin ödeme esasları açık şekilde belirtilmelidir.

- Bunların dışında tarafların her türlü hak ve yükümlülükleri, yasalara bırakılmaksızın kararlaştırılmalıdır.

Sözleşme imzalanarak ilişki kurulurken kesin teminat da yatırılır(44).

(42) Sadık AKTURMAÇ, s.18.

(43) Henry Heaton BAILY, Specialized Accounting Systems, Second Editon, (NewYork: John Wiley and Sons Inc.-1957) s.8,9.

(44) Bkz: A.E.İ.K. m: 18-19.

IV. İnşaat Taahhüt Türleri

İnşaat taahhütleri veya diğer bir deyişle inşaat taahhüt sözleşmeleri de ülkedeki yasaların ve teamüllerin etkisindedir. Bu bakımdan iş hayatında çok değişik taahhüt türleri ile karşılaşılabilir. Bu durum taahhüt türlerinin hem gruplandırılmasında, hem de açıklanmasında güçlükler yaratmaktadır. Bununla birlikte tarafların anlaştıkları bedel ve bu bedelin ödenme şeklindeki özellikler yönünden inşaat taahhütlerini sınıflandırmak uygun bir yoldur.

1. Bedelin Gerçekleşen Maliyete Göre Belirlenmesi

Bu tür taahhüt sözleşmelerinde müteahhit, inşaat işini, proje ve şartnamede gösterilen nitelikte yapmayı ve fiili olarak gerçekleşen maliyete göre de bir ücret-bedel almayı kabul eder(45).

Bu şekilde yapılan inşaat sözleşmelerinde inşaat sahibi, iş bitinceye kadar toplam maliyetin ne olacağını bilmediğinden iş riskinin büyük çoğunluğunu yüklenmiş olur.

Bu taahhüt türünün Anglo-Sakson ülkelerinde ve ülkemizde uygulanma şeklini aşağıda ayrı başlıklar altında açıklayacağız.

A. Maliyet İlave Ücret (Cost-Plus) Şeklinde İnşaat Taahhüdü

Oluşan maliyet üzerinden müteahhitlik ücretini (fee) belirlenmesi esasına dayanan inşaat taahhüt türlerine Anglo-Sakson

(45) B.K. m: 366 "Evvelce kararlaştırılmamış veya takribi bir surette kararlaştırılmamış olan bedel, yapılan şeyin kıymetine ve müteahhidin masrafına göre tayin edilir".

ülkelerinde çokça rastlanır. Bu yaklaşımın değişik uygulamaları vardır(46):

- 1) Maliyet + maliyetin sabit bir yüzdesi,
- 2) Maliyet + sabit ücret gibi.

Yukarıda formüle edilen taahhüt tiplerinde bazı değişiklikler yapılabilir. Örneğin müteahhidin hak kazanacağı ücret, oluşan maliyetin belirli sınırları içinde sabit olabilir. Ancak maliyetlerin bu tutarları aşması halinde ücrette de azalma öngörülebilir. Maliyetin daha düşük olarak gerçekleşmesi halinde ise ücrette bir çoğalma yapılabilir.

Bu tip anlaşmalarda, maliyet kavramının açık şekilde sözleşmede tanımlanması zorunludur. Uygulamada maliyet kavramı içine alınan kalemler, genellikle inşaata doğrudan yüklenebilen ve kolay izlenebilen şu harcamalar olmaktadır(47):

- Malzeme bedelleri,
- İşçilik ücretleri,
- İnşaat makina ve teçhizatın kullanım bedelleri (kiralık ise kira bedeli, değilse amortisman ve işletme giderleri toplamı),
- İş alanında yapılan şantiye binası v.b.

Müteahhide ücret olarak verilen tutar, daha çok dolaylı nitelikte olan ve üzerinde iş sahibinin veya onun kontrol elemanlarının denetleyemediği maliyet giderleri ve müteahhit kârı içindir.

(46) Leonard LEVINE, Accounting for Building Contractors, Handbook of Accounting Methods, Second Edition, Editor: J.K.Lasser, (New Jersey:D.Van Nostrand Co. Inc.-1961), s.160.

(47) Pauline COLLIER, s.6.

Sözleşmede tanımlanmış belirli maliyetler oluştuğunda, periyodik olarak, iş sahibi tarafından ödenir. İş sahibince kontrol edilemeyen maliyet giderleri ile kârdan oluşan ücret-bedel, genellikle izlenebilen fiili maliyetlerin ödenmesi sırasında bunlarla orantılı olarak ödenir. Bazan ücretler, taksitler halinde, işin spesifik tamamlanma aşamaları ile ilişkili olarak ödenir(48).

Bu tür taahhütlerde müteahhit, ücret bordrolarının suretlerini, malzeme alım faturalarının bir listesini ve maliyetle ilgili diğer belgeleri veya suretlerini iş sahibine verir.

Yukarıda anlatılan taahhüt türünün, ülkemizde kaliteye önem veren ve maliyet riskinden çekinmeyen özel kesimin inşaat işlerinde uygulanması mümkündür. Anlaşılacağı gibi burada karşılıklı güven yanında, müteahhidin belge ve hesaplarının iş sahibince ciddi-dikkatli şekilde denetimi zorunludur.

B. Emanet Yöntemiyle İnşaat Taahhüdü

Yukarıda anlatılan "maliyet ilave ücret" şeklindeki inşaat taahhüdüne çok benzer uygulama, ülkemizde "emanet yöntemiyle inşaat" adıyla tanımlanmaktadır (49).

Bu tür yöntem gerektiren inşaatlarda gereken malzeme ve işçilik, iş sahibi tarafından sağlanır ve bedelleri ödenir(50). Bazan da bedeli ve ücretleri iş sahibince ödenmek

(48) Örneğin, temel hafriyatının yapılmasında, temel inşaatının bitirilmesi v.b. aşamalarda.

(49) Bu yöntemin kamu kesimindeki uygulamasına yön veren hükümler için bkz: A.E.İ.K. m:50.

(50) Bayram ŞENTÜRK, İnşaat Muhasebesi, (Ankara:1960) s.2.

üzere malzeme ve işçiliğin müteahhit tarafından sağlandığı olur.

Emanet yöntemiyle inşaat müteahhidin yaptığı iş, genellikle sahip olduğu makina ve teçhizatla yanında çalıştırdığı teknik elemanlardan yararlanarak, işin yapılmasını sağlamak olmaktadır. Müteahhide verilecek ücret, maliyetin bir yüzdesi şeklinde belirlenebileceği gibi yapılan işin hacmi veya alanı da ücret ödemesinde esas alınabilir(51).

Bu yöntemle yapılan inşaatın maliyetini veren muhasebe kayıtları işveren nezdinde tutulur(52). Müteahhit tarafından tutulan kayıtların inşaat muhasebesi yönünden önemli bir özelliği yoktur(53).

2. Bedelin Önceden Kararlaştırılması

Yapılan inşaat sözleşmesinde bedelin önceden belirlendiği iki taahhüt türü vardır:

- 1) Götürü bedel üzerinden inşaat taahhüdü,
- 2) Birim fiyat üzerinden inşaat taahhüdü.

Bu taahhütlerde ortak nokta, ödenecek bedelin her iki tarafça önceden bilinmesi olurken, farklılıkları ise keşif

(51) Suat DARMAN, Tatbiki Ticaret Muhasebesi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, (Ankara:Güneş Matbaacılık A.A.Ş.-1971), s.133.

(52) İş sahibinin buradaki amacı, sabit kıymetin amortismanına tabi tutulacak maliyetini saptamaktır.

(53) İş üstlenen müteahhit veya taşaron, muhasebe defterlerinde harcamalarını gider, alınan bedelleri gelir olarak kaydedecektir.

bedelinin ve hakediş tutarlarının hesaplanmasında izlenen yöntemdir.

A. Götürü Bedel Üzerinden İnşaat Taahhüdü

Götürü bedel üzerinden inşaat taahhüdünde müteahhit, söz konusu inşaatı, şartnamede belirtilen kalitedeki malzeme ve işçilikle belirli bir bedel ile yapmayı kabul eder(54). Bu taahhüt türünde inşaat fiili maliyeti ile anlaşmaya varılan bedel arasındaki fark, müteahhidin kârını veya zararını oluşturacaktır.

Bu tür sözleşme ile iş sahibi, ekonomik ve teknik koşullar dolayısıyla ortaya çıkabilecek maliyet artışları riskinden korunmuş olmaktadır. Bu nedenle teklifte bulunacak müteahhidin maliyet tahminleri ve beklediği kâr konusunda çok dikkatli olması gerekmektedir.

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, konut inşaatlarında "anahtar teslimi" olarak adlandırılmaktadır.

Küçük inşaatlarda taahhüt bedelinin ödenmesini inşaatın teslimine kadar ertelemek, müteahhidi finansal yönden zorlama-

(54) B.K. m:365 "Götürü pazarlık edilmiş ise, müteahhit yapılacak şeyi kararlaştırılan fiyata yapmaya mecburdur. Yapılacak şey tahmin edilen miktardan fazla sâ-y ve masrafı mucip olsa bile müteahhit bedelin arttırılmasını isteyemez..."

yabilir. Ancak büyük inşaatlarda müteahhidin finansal gücü genellikle inşaatın bitirilmesine kadar beklemesine olanak vermez. Ayrıca bankalardan kredi sağlamanın güç ve pahalı olması, iş sahibinin yapılan işin miktarı ile orantılı olarak müteahhide ödemelerde bulunması şeklinde bir uygulamanın doğmasına neden olmuştur(55).

a. Sosyal Sigortalar Kurumu Konut İnşaatlarındaki Uygulama

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kurumuna tabi işçilerin kurdukları yapı kooperatifleri aracılığıyla yaptıracakları sosyal konutlar, götürü bedel (anahtar teslimi) esasına göre ihale edilirler. İnşaat taahhüt süreci, genel olarak daha önce açıkladığımız şekilde olmaktadır. İnşaatın bütünü için keşif bedeli belirlenmekte; ihaleye çıkarılmakta ve sözleşme yapılmaktadır. Burada bizim üzerinde durmak istediğimiz asıl konu, yapılan işin miktarının ve değerinin hesaplanmasında izlenen yöntemdir.

Bu yöntemi rakamlı bir örnekle açıklayalım: Müteahhit işletme, konut kredisi alan bir yapı kooperatifinin inşaatı için Sosyal Sigortalar Kurumu ile götürü bedel esasına göre sözleşme yapmıştır(56). Açıklamamıza yön verecek bilgiler şöyledir:

(55) Ayrıca işe başlamadan önce belirli bir tutarda avans verilebilmekte ve bazı malzemelerin inşaat alanına getirilmesi halinde sonradan hakedişlerden mahsup edilmek üzere "ihzarat ödemeleri" denilen ödemeler de yapılabilmektedir. Bu uygulama ileride anlatacağımız birim fiyat üzerinden inşaat taahhüdünde de görülmektedir.

(56) Sosyal Sigortalar Kurumu yapacağı hakediş-istihkak ödemeleri nedeniyle sözleşmede taraf olmaktadır.

- İnşaat: Bodrum + zemin + üç kat tipinde olup, 40 daireden oluşmaktadır.
- İnşaatın keşif-ihale bedeli 18.000.000,- TL. dir(57).
- Hakediş(58) ödemelerine esas olacak çeşitli işlerin, tüm inşaatı oranlarının şöyle olduğu sözleşmede belirtilmiştir(59):

<u>Yapılacak İşler</u> <u>(İş Sınıfları)</u>	<u>Tüm İnşaatı</u> <u>Yüzdesi</u>
1. Temel	5
2. Bodrum	5
3. Zemin	7,5
4. Birinci kat	7,5
5. İkinci kat	7,5
6. Üçüncü kat	7,5
7. Çatı	4
8. Doğrama	10
9. İç sıva	5
10. Dış sıva	2
11. Badana-boya	3
12. Kaplama	9

- (57) Müteahhidin keşif bedeli üzerinden herhangi bir eksiltme yapmadığını varsayıyoruz. Sosyal Sigortalar Kurumu Konut kredisinin sigortalı başına 450.000.- TL. olması ve bu tutarın yeterli olmaması nedeniyle uygulamada müteahhit ile kooperatif arasında ayrıca bir fark sözleşmesi yapıldığı görülmektedir.
- (58) Hakediş(istihkak), müteahhidin yaptığı işe karşılık hak kazandığı bedel olup bu durum "hakediş raporu" ile belgelendirilir.
- (59) Sosyal Sigortalar Kurumunun tip sözleşmesinde değişik tip konut inşaatları için bu oranlar gösterilmiştir. Örnekteki veriler, sözü edilen tip sözleşmeden alınmıştır.
- (57/1) Bu çalışmanın tamamlanma aşamasında (1980 yılında) Sosyal Sigortalar Kurumu konut kredisi 600.000,-TL.ya çıkarılmıştır.

13. Elektrik tesisatı	5
14. Sıhhi tesisat	10
15. Emlak alım vergisi(60)	4
16. Diğer işler	8
	<hr/>
	% 100

Müteahhit, inşaat ilerledikçe, belirli zamanlarda yaptığı işlerin bedelini ister. Bu talep üzerine inşaat sahibinin (Sosyal Sigortalar Kurumunun) teknik elemanı-kontrol mühendisi, yapılan işin miktarını hesaplar. Yapılan işlerin karşılığı olan bedel, yukarıdaki listede yer alan oranlardan(61) yararlanılarak hakediş raporunda gösterilir. Bu tutardan gereken kesintiler(62) yapıldıktan sonra Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından müteahhide ödenir.

Örneğimizde müteahhit, hakediş talebinde bulunduğu inşaatın 1) temel, 2) bodrum ve 3) zemin katlarının yapımını bitirdiği belirlenirse, tüm inşaatın $(0,05 + 0,05 + 0,075 = 0,175)$ ini bitirmiş olduğundan, hakedeceği tutar $(18.000.000 \times 0,175 = 3.150.000.- \text{ TL.})$ olacaktır.

b. Hakedişin Hesaplanmasında Tamamlanma Yüzdesi Esası

Götürü bedel esasına göre yapılan sözleşmelerde, inşaatın belirli aşamalarının tüm inşaatın yüzde kaçı olduğu, önceden

-
- (60) Sosyal Sigortalar Kurumu, emlak alım vergisini müteahhitçe ödeneceğini esas alır. Ancak uygulamada müteahhit, bu tutarı anlaşma yoluyla kooperatife devretmektedir.
- (61) Bu tabloda yer alan yapılacak işler ve tüm inşaatın yüzdesi, kontrat mühendisince daha da ayrıntılı şekilde ele alınmaktadır. Örneğin bodrum inşaatının % 5 lik oranı, şu alt birimlerden oluşmaktadır: Kalıp 0.0025, demir 0.0250, beton 0.0125, duvar 0.0100 gibi.
- (62) Daha önceden verilen avans, ödenen ihzarat varsa bunlar kesilir. Yıllara yaygın inşaatlarda hakediş ödemelerden % 2 vergi stopajı yapılır.

kararlaştırılmayabilir. Bu durumda iş sahibinin teknik elemanı, inşaatın yüzde kaçının yapılmış olduğunu hesaplar ve mütcaahhit de onaylarsa hakediş tutarı, bu yüzdeye göre bulunur.

Yukarıda örneğini verdiğimiz konut inşaatını bu esasa göre üstlenen mütcaahhidin, hakediş talebi ile iş sahibine başvurduğunu ve iş sahibinin teknik elemanın yapılan kısmın tüm inşaata oranını % 50 olarak hesapladığını kabul edelim. Mütcaahhide ödenecek tutar: $18.000.000 \times 0.50 = 9.000.000,-$ TL. dır. Daha önce mütcaahhit, inşaatın % 30 unu tamamlayarak $18.000.000 \times 0.30 = 5.400.000,-$ TL. almış olsaydı; şimdi alabileceği hakediş tutarı $9.000.000 - 5.400.000 = 3.600.000,-$ TL. olacaktı.

B. Birim Fiyat Üzerinden İnşaat Taahhüdü

Birim fiyat üzerinden inşaat taahhütlerinin Anglo-Sakson ölkeleri ile ölkemizdeki uygulaması az da olsa farklılık göstermektedir.

a. Anglo-Sakson Ölkelerinde Birim Fiyat Taahhütleri

Bu taahhüt şekli ABD. ve Kanada'da sadece yüksek maliyetli inşaatlarda (baraj, otoyal gibi) uygulanmaktadır(63). İngiltere'de, yapılacak inşaatın teknik ayrıntılarını hesaplama ve ölçmede uzmanlaşmış miktar sürveyanlığı (quantity surveyor) mesleği geliştiği için konut ve diğer bina inşaatlarında da yaygın şekilde uygulanmaktadır(64).

(63) Henry Heaton BAILY, s.9.

(64) Malcolm HISTOP, "The Industry and Profession", Ed: E.F.L. Brech, Construction Management in Principle and Practice, (London: Longman Group Limited-1971) s.126.

Sözü edilen taahhüt türünde iş sahibi, ihaleye konu olacak inşaatı, teknik niteliklerine göre iş sınıflarına 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 kendileri serbestçe fiyatlandırarak, teklif yapmaktadırlar.

Hakediş ödemeleri de bu iş birimlerine ve iş sınıflarının tamamlanan miktar veya derecelerine göre yapılmaktadır.

b. Ülkemizde Birim Fiyat Üzerinden İnşaat Taahhüdü

Ülkemizde birim fiyat üzerinden inşaat taahhüdü, yapım kontrolü Bayındırlık Bakanlığına bağlı kamu kesimi inşaatlarında uygulanmaktadır.

Bu inşaatlarda iş sınıflarının yerini alt projeler almakta, her alt projede yapımı öngörülen iş birimleri, birim fiyat cetvelinden yararlanarak Bakanlığa bağlı teknik elemanlarca fiyatlandırılmaktadır. Bu fiyatların toplamı, inşaatın bütünü için keşif bedelini vermektedir.

İhale dosyasında yer alan bu dökümlü bilgileri ve fiyatları müteahhit inceliyerek teklifini hazırlar; uygun gördüğü oranda keşif bedeli üzerinden eksiltme yapar; yapılan eksiltme yüzdesi her birim işe aynı oranda olmak üzere ayrı ayrı uygulanır.

Müteahhit işletme hakediş talep ettiğinde yapılan işin miktarı Bayındırlık Bakanlığının kontrol mühendislerince ölçülür. Sözleşmedeki eksiltme yüzdesi de dikkate alınarak yapılan işin değeri birim fiyatlar üzerinden belirlenir; hakediş raporu hazırlanır ve müteahhide ödeme yapılır.

Uygulamada birim fiyat cetvelindeki sıra (poz no) ile hazırlanan bir fiyatlandırma örneğini biz, inşaatın belirli bir aşaması (iş sınıfı) olan çatı kısmı için yeniden düzenleyerek, aşağıda veriyoruz (65):

100 m² lik Beton Çatı Yapımı Fiyatlandırma Örneği:

BİRİM FİYAT No/Poz No	Yapılan işin cinsi	Miktar	Ölçü	Birim Fiyat	Tutar
21.011	Düz yüzeyli betonarme kalıplar	110	m ³	160,-	17.600.-
16.044	B-223 Beton demirli	20	m ²	1.293.64	25.872,80
19.050/1	5 cm cam yünü ile ısı tecrit	100	m ²	84.10	8.410.-
21.261	Beton üzerinde kadronlu çatı	110	m ²	516.41	56.805,10
19.069	Üç kat ruberoit ile buhar tutucu	110	m ²	197,63	21.739,30
18.211	Marsilya tipi kiremitle çatı örtüsü	110	m ²	195.50	21.505,-
18.231	Marsilya tipi kiremitle mahya	10	m	58.29	582,90
	TOPLAM				152.515,10

Tablo: 1

(65) Bu örneklendirme, E.İ.T.İ.A. "Teknik Büro"sü teknik elemanlarınca 1979 birim fiyatları esas alınarak düzenlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE SİSTEMİNİN GENEL YAPISININ BELİRLENMESİ

I. Sistem Olarak Muhasebe ve Görevleri

Muhasebe her işletmede ana sayısal bilgi sistemidir. Bu sistemin sağladığı bilgilerden ilgili taraflar çeşitli alanlarda yararlanırlar. İnşaat taahhüt işleriyle uğraşan işletmeler için de muhasebe aynı olanakları sağlayabilir.

1. Genel Açıklama

Muhasebe ekonomik kaynakların yönetimiyle ilgilenir. En üretken kaynaklar işletmelerce sahip olduğundan veya kontrol edildiğinden muhasebe, onların sorunlarından doğan çeşitli güçlüklerle karşı karşıya kalmasına karşılık, bu sorunları çözümlenerek yararlı olabilme fırsatına da sahip bulunmaktadır. Yönetimin bu kaynakları etkin bir biçimde kontrol edebilmek ve yönetebilmek için gereksinim duyacağı kapsamlı ve güvenilir bilgilerin büyük çoğunluğu muhasebe tarafından sağlanır(1). Muhasebe aynı zamanda yönetimin, işletme dışındaki hissedarlara, kredi törlere, devlete ve diğer kişi ve kurumlara sunmakla sorumlu olduğu raporlar için gereksinim duyduğu verileri sağlar. Sözü edilen kişi ve kurumlar yönetimin ve işletme sisteminin başarısını değerlemede muhasebe raporlarını

(1) İsmail ÖZASLAN, Muhasebenin Teknik Yapısı, (İstanbul:Hüs-nütabiat Matbaası - 1972), s.8-9.

esas alırlar(2).

Muhasebe sistemi, muhasebenin yukarıda belirtilen görevlerini gerçekleştirebilecek şekilde düzenlenmelidir. Bu nedenle, bu görevleri ayrıntılı olarak belirlemek, muhasebe sistemini kurarken yerine getirilmesi gereken ön koşullardandır(3). Bir mimar, bir projeyi çizmeden önce, nasıl iş sahibi ile görüşerek gereksinimleri ve istekleri hakkında bilgi alıyorsa, işletmenin muhasebe sistemi kuracak kişinin de aynı şekilde davranması gerekir. İşletme sahibi veya yöneticilerinin sistemden bekledikleri özel isteklerini görüşerek belirlemeli, işletme dışında bulunan kişi ve kurumların gereksinim duyabilecekleri bilgilerin neler olabileceğini, tahmin etmeye çalışmalıdır.

Muhasebe verilerinden yararlanan işletme yöneticileri ile yönetim dışında kalan kişi ve kurumların bilgi gereksinimleri bazan çatışabilir ve hepsini tatmin etmek mümkün olmayabilir. Böyle bir durumda, hangi grubun veya hangi isteklerin ön planda tutulması gerektiği konusunda çok titiz bir değerlendirme yaparak karara varılması gerekir(4).

İşletmenin yönetimi dışında kalanların finansal bilgi gereksinimleri genellikle yıllık raporlarla karşılanmaktadır(5).

5).

- (2) Sabahaddin SERTOĞLU, Envanter Uygulamaları ve Muhasebe Raporlarının Yorumu, (Ankara: Kalite Matbaası-1976), s.222. Jale SİHAY, Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe Prensipleri ve Uygulaması, (Ankara: Ankara Basım ve Cilttevi-1976), s.2.
- (3) Fevzi SÜRMEİ, Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması, (Eskişehir:E.I.T.I.A.Basımevi-1978), s.95.
- (4) Wallace M. CARRITHERS; Ernest H. WEINWURM; Business Information and Accounting Systems, (Ohio:Charles E. Merrill Publishing Co.-1967) s.326.
- (5) Yıllık raporların içeriği konusunda geniş bilgi için bkz: Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Yıllık Rapor ve Yatırım Analizi, (Ankara: Sevinç Matbaası-1971) s.19-32.

Bu yıllık raporlarda yer alan finansal tabloların içeriği, düzeni, hazırlanmasında uyulan muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş ilkeleri, muhasebenin yapısını ve çalışmasını etkileyen önemli etkenlerdir. Halka açık olmayan işletmelerde, dış yatırımcılara sunulacak bilgiler önemini kaybetse bile onların dışında kalan kişi ve kurumların bilgi gereksinimlerinin karşılanması gerekir(6).

Muhasebe sistemi, dış raporlamanın yanında işletme yöneticilerinin "iç bilgi" gereksinimlerini karşılamalı, işletme faaliyetlerini "ölçme ve kontrol etme" olanaklarını sağlamalıdır(7). Bu nedenle sistemi etkilemeleri kaçınılmaz olan:

- Üretilen mamulün teknik nitelikleri ve üretim süreci,
- Hedeflenen amaçlar, bu amaçların gerçekleştirilabilmesi için izlenen politikalar ve politikaları etkileyecek iç ve dış etkenler,
- İşletmenin organizasyon yapısı, görevlilerin yetki ve sorumlulukları ile işletme için bilgi akışı,

konularında ciddi incelemeler yapılması zorunludur(8).

2. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sisteminin Görevleri

Muhasebe sistemi ve görevleri konusunda genel olarak yapılan açıklamaların inşaat taahhüt işletmeleri muhasebesi için

-
- (6) İnşaat taahhüt işletmeleriyle ilgilenen çeşitli kişi ve kurumların finansal bilgi gereksinimlerini, IV. Bölümde "Finansal Tablolar" başlığı altında spesifik olarak ele alacağız.
- (7) James B. BOWER; Robert E. SCHLOSSER; Charles T. ZLATKOVIÇ, Financial Information Systems-Theory and Practice, (Boston: Allyn and Bacon Inc.-1969), s.9-11
- (8) J. Brooks HECKERT; Harry D. KERRIGAN, Accounting Systems-Design and Installation, (NewYork: The Ronald Press Co.,1967) s.38.

de geçerli olması doğaldır. Biz burada belirli büyüklüğe ulaşan inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebenin temel görevlerinin neler olması gerektiğini belirleyerek, çalışmamızı bunların gerçekleştirilmesi yönünde geliştirmek istiyoruz.

Üzerlerinde genellikle anlaşmaya varılan bu görevleri:

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

şeklinde sıralayabiliriz(9). Bu sıralanan görevlere, vergiye matrah olacak kârın bulunmasının da eklenmesi zorunludur. Çünkü vergi yasalarımızda inşaat işletmelerinin dönem kârlarının ölçümünde uyulacak esaslar, her zaman muhasebe ilkeleriyle uzlaşmamaktadır. Vergi yasalarımızın inşaat taahhüt işleriyle ilgili hükümlerinin incelenmesi, çalışmamızın beşinci bölümü olarak ele alınacaktır.

Yukarıda sıralanan görevlerin yerine getirilebilmesi için: 1) İnşaat taahhüt işlerine özgü muhasebe kârının ölçüm yöntemlerinin ve 2) Maliyet sistemlerinin incelenerek, uygun bulunanın işletmenin muhasebe sisteminde uygulanmak üzere seçiminin yapılması gerekmektedir. Yapılacak bu seçimden, çeşitli tablolar ve raporların hazırlanmasına olanak verecek hesap planının düzeni ve içeriği büyük ölçüde etkilenecektir. Bu

(9) Alfred KAPLAN, s.142-143; AICPA, Audits of Construction Constructors, (American Institute of Certified Public Accountants Inc., NewYork-1965), s.43.

nedenle inşaat taahhüt işletmelerinde hesap planları, sözü edilen konuların işlenilmesinden sonra ele alınacaktır.

II. Muhasebe Kârının Ölçümünde Yöntemler

İnşaat taahhüt işletmeleri muhasebesinde en büyük sorun, işletme kârının doğru ölçümü ve kaydı konusunda toplanmaktadır(10). Taahhüt edilen inşaatların tamamlanma sürelerinin genellikle bir hesap dönemini aşması, hasılatın ve buna bağlı olarak muhasebe kârının (veya zararının) doğuşu ve ölçümü için çeşitli yöntemlerin uygulanmasına neden olmuştur. Bu yöntemleri üç grupta toplayabiliriz:

- 1) Tahakkuk (esas) yöntemi,
- 2) İşin kısmen bitimi yöntemi,
- 3) İşin tam bitimi yöntemi.

Muhasebe kârının ölçümüne olanak sağlayan geleneksel tahakkuk esas, aynı hesap dönemi içinde başlayıp tamamlanan inşaat taahhütleri ile tamamlanması bir hesap döneminden daha uzun süre inşaat taahhütleri için ayırım gözetilmeksizin uygulanabilir(11).

Diğer iki yöntem, sadece inşaat süresi bir hesap dönemini aşan taahhütler için uygulanabilir.

1. Tahakkuk (Esas) Yöntemi

Muhasebede kâr, gerçekleşen (realize olan) hasılatla bu hasılatın sağlanması yolunda tüketmiş maliyetlerin karşıla-

(10) AICPA, s.12.

(11) Harry W. WOLKSTEIN, Accounting Methods and Controls for the Construction Industry, (New Jersey: Prentice-Hall Inc.-1978), s.36.

laştırılması (matching) sonucu, artakalan fazlalık olarak kabul edilir. Kısaca, "Kâr= Hasılat - Giderler"(12) şeklinde formüle edilebilir.

Muhasebe kârının, hasılat ve giderlerin karşılaştırılması yoluyla ölçümünde mümkün olduğunca objektif ve kesin olabilmek için muhasebenin temel kavram ve ilkelerine uyulur. Özellikle ekonomistlerin eleştirilerine hedef olan bu ilkelere(13): a) Maliyet ilkesi, b) Hasılatın doğuşunda realizasyon ilkesi, c) Paranın değişmez ölçü birimi olması ilkesi olarak, en aza indirgenebilir.

Bu ilkelerin ışığı altında, tahakkuk yönteminde hasılatın gerçekleşmesi (realizasyonu), uygulamada satış işlemine bağlanır. İnşaat taahhüt işlerinde bu satış işlemi, yapılan işler karşılığında düzenlenen faturalar veya taraflarca onaylanan hakediş raporu şeklinde ortaya çıkar. Böylece hasılat belirlendikten sonra muhasebenin veya muhasebecinin görevi, oluşan maliyetleri içinde bulunulan ve gelecek hesap dönemleriyle ilgilendirerek dağıtmaktır. Cari hasılatı tahsis edilen tükenmiş maliyetler, gider olarak gelir tablosunda yer alırken; gelecek dönemlere ertelenen değerler, aktif bir varlık

(12) Hasılat sağlama amacıyla üretilen mal ve hizmetler için önce maliyetlerin oluşması nedeniyle bu denklemin, "Kâr= Hasılat - Maliyetler" şeklinde gösterilmesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Biz de bazı yerlerde maliyet terimini, gider terimine tercih edeceğiz.

(13) Bkz: Yılmaz BENLİGİRAY, "Ekonomide ve Muhasebede İşletme Kârı-Geliri", E.İ.T.İ.A. Dergisi, Cilt: XV, Haziran-1979, s.38-46.

olarak bilançoda yer alacaktır(14).

Tahakkuk yöntemine göre muhasebe kârının ölçümünü düzenleyen ilke ve uygulamaları şöyle özetleyebiliriz(15):

- 1) Hasılat, hakediş raporuna bağlandığında veya fatura edildiğinde gerçekleşmiştir ve o anda kaydedilmelidir.
- 2) Maliyet ve giderler oluştuğu anda kayıtlara geçirilmelidir.
- 3) Faaliyet sonucunun (kâr ve zararın) belirlenmesinde dönemin gerçekleşmiş hasılatıyla, ilgili maliyet ve giderler karşılaştırılmalıdır.
- 4) Doğabileceği büyük ölçüde kesinleşen zararlar için yeterli karşılık ayrılmalıdır.

Öz alarak açıklanan tahakkuk yönteminin, bir hesap dönemi içinde tamamlanan inşaat taahhütlerine uygulanması pek güçlük yaratmaz. Faturalanmamış hasılat kalmayacağından hasılat ve giderlerin karşılaştırılması muhasebenin rutin işlemleri haline gelir.

Ancak inşaat süresi bir hesap dönemini aştığında, dönem sonlarında hakediş raporuna bağlanmayan veya faturası kesilmeyen, yapılmış iş bulunabilir. Tahakkuk yöntemini uygulayan işletmenin bu işler için yaptığı maliyetleri belirleyerek bilançoda aktif bir varlık olarak göstermesi gerekir(16).

(14) Özgül CEMALCILAR, Genel Muhasebe-Teori ve Uygulama, (Ankara: Kalite Matbaası: 1976), s.310.

(15) William E. COOMBS, s.27.

(16) Eldon S. HENDRIKSEN, Accounting Theory, (İllinois: Richard D. Irwin Inc.-1973), s.252.

2. İşin Kısmen Bitimi Yöntemi

Aşağıda esaslarını açıklayacağımız işin kısmen bitimi yöntemi, özellikle ^{götürü} usule göre üstlenilen inşaat taahhütlerinde yapılan işler karşılığı alınan hakedişlerin veya kesilen faturaların çoğu kez işin tamamlanma derecesiyle tam ilişkili olmaması, bu nedenle gerçek hasılatı vermemesi dolayısıyla geliştirilmiştir(17).

İşin kısmen bitimi yönteminde, inşaat ilerledikçe hasılatın, dolayısıyla kâr veya zararın doğduğu kabul edilir(18). Gerçekleşen (realize olan) hasılat tutarının belirlenmesinde inşaatın tamamına göre, yapılan kısmın tahmini yüzdesi esas olur. Bu tamamlanma derecesi için en genel gösterge, o tarihe kadar oluşan maliyetlerin, toplam tahmini maliyetlere olan yüzdesidir. İnşaatın ilk aşamalarında toplam tahmini maliyet, fiili olarak gerçekleşen toplam maliyetler olarak kabul edilebilir. Ancak inşaat ilerledikçe toplam tahmini maliyetler de, iş deneyimlerinden yararlanarak ve fiyat değişmelerinin etkileri gözönünde tutularak, gerekiyorsa, düzeltme yapılmalıdır(19).

Bu yönteme ilişkin açıklamalar formüle edilerek örnekendirildiğinde daha da açıklığa kavuşacaktır.

(17) William E. COOMBS, s.28,; AICPA, s.12.

(18) Paul GRADY, Inventory of Generally Accepted Accounting Principles For Business Enterprises, (NewYork: American Institute of Certified Public Accountants Inc.-1965), s.96. William A. PATON; Robert L. DIXON, Muhasebenin Temelleri, Çev:Mustafa A. AYSAN, (İstanbul: Duran Ofset Basımevi- 1963) s.540.

(19) Paul D. LUCAS, Accounting Guide for Construction Contractor, (NewJersey: Prentice-Hall Inc.-1973), s.16.

(1) İnşaatın ilk aşamalarında:

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{\text{Bugüne kadar oluşan maliyetler}}{\text{Toplam tahmini maliyet}}$$

(2) İnşaat ilerledikçe:

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{\text{Bugüne kadar oluşan maliyet}}{\text{Bugüne kadar oluşan maliyetler} + \text{Tamamlanma için ek tahmini maliyet}}$$

Örnek: 500.000.- TL. lık bir inşaat taahhüdünün teklif verilirken hesaplanan toplam tahmini maliyetinin 400.000.- TL. olduğunu varsayalım.

Bugüne kadar oluşan maliyetler 300.000.- TL. olsa ve inşaatın önceden öngörüldüğü gibi 400.000.- TL.ya tamamlanabileceği bekleniyorsa:

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{300.000}{400.000} = 0.75 \text{ tir.}$$

$$\text{Nealize olan hasılat} = \text{Taahhüt tutarı} \times \text{Tamamlanma yüzdesi}$$

$$500.000 \times 0.75 = 375.000.- \text{ TL. dir.}$$

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

$$375.000 - 300.000 = 75.000,- \text{ TL. dir.}$$

Yukarıda açıklanan inşaatın tamamlanma yüzdesinin hesabında, özellikle inşaatın ilk zamanlarında şantiye alanında stoklanan ve henüz kullanılmamış malzemeler "Bugüne kadar oluşan maliyet"e eklenmemelidir (20). Aksi halde, tamamlanma yüzdesi

(20) Paul GRADY, s.96.

ve ona bağılı olarak hesaplanan dönem kârı yanılııcı olur.

Tamamlanma yüzdesinin hesabında, güvenilir olması koşuluyla başka ölçüler de kullanılabilir. Bir duvar örme işinde kullanılan tuğla veya benzeri blokların sayısı, bir hafriyat işinde kazılan toprağın metreküp olarak miktarı v.b. teknik ölçüler, örnek olarak verilebilir. Ayrıca mühendislik mesleğinin kendine özgü teknik hesaplamalarına dayanan ölçümleri de tamamlanma yüzdesini belirlemede esas olabilir(21). Bununla beraber muhasebeci, bu yöntemlerle bulunan tamamlanma yüzdelerini, inşaatın toplam tahmini maliyetiyle yakın ilişkisini görmeden benimsememelidir(22).

Bu yöntemin üstünlükleri öz olarak şu noktalarda toplanmaktadır(23):

- 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 zorunluğu bulunduğundan, yönetimin dikkatini sürekli iş üzerinde tutar.

Bu üstünlüklerine karşılık, yöntemin inşaatın nihai toplam maliyetlerinin tahmini üzerine kurulmuş olması en büyük sakıncasıdır. Uzun dönemli inşaat taahhütlerinde maliyet tah-

(21) AICPA, s.15.

(22) Paul D. LUCAS, s.16.

(23) Paul GRADY, s.97.; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu(İDİTYDK), Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri - Gelir (Kar ve Zarar), ikinci kitap, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, (İstanbul: Milli Eğitim Basımevi - 1970), s.29.

mininin çeşitli etkenlerle sağlıklı olmaması halinde, yıllara dağıtılan kâr gerçekçi olmayacaktır(24).

3. İşin Tam Bitimi Yöntemi

İşin tam bitimi yönteminde inşaat taahhüdünün bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması halinde, hasılatın ve kârın doğacağı kabul edilir(25). Bu görüşe uygun olarak, taahhütle ilgili inşaat maliyetleri ve hakediş raporları veya kesilen fatura tutarları biriktirilmekte ve karşılaştırma yapılmamakta(26) yani Kâr ve Zarar Hesabına devredilmemektedir.

Bir inşaat taahhüdünün tamamlanması için gerekli ek maliyetin önemsiz bir tutarda olması halinde, önemli ölçüde tamamlanma olayı gerçekleşmiş kabul edilir(27). Önemli ölçüde tamamlanmış olmanın, taahhüdün yerine getirilmiş olarak kabul edilmesinin nedeni, çok küçük işler ve maliyetler nedeniyle kârın daha sonraki döneme ertelenmesini önlemek içindir.

İşin tam bitimi yönteminde, taahhüt konusu iş bitirilmeyen hasılatın doğuşu kabul edilmemekle beraber aynı taahhütle ilgili muhtemel zararlar için gereken karşılık ayrılabilir(28).

(24) Bu yöntemin fayda ve sakıncaları için daha ayrıntılı bilgi için bkz: Edward B. WILCOX, Conflicting Methods of Accounting for Construction Contractors, (William E. Coombs, Construction Accounting and Financial Management içinde) s.467-469.

(25) Paul GRADY, s.97.; İDTYDK, s.30.

(26) Yöntemin muhasebe kârını ölçümüne olan yaklaşımı nedeniyle hasılat olarak kabul edilmemektedir.

(27) Gelir Vergisi Kanunumuzda farklı olan "işin bitimi tarihi" V. Bölümde ele alınacaktır.

(28) Paul GRADY, s.97.; İDTYDK, s.30.

İşin tam bitimi yönteminin üstünlük ve sakıncaları şöyle özetlenebilir(29):

Üstünlükleri: Bu yöntemde, faaliyet sonucu taahhüdün tamamlanmasından sonra belirlendiği için objektiflik sağlanmıştır. İşin kısmen bitimi yönteminde karşılaşılan tahmini maliyet değişimleri ve diğer muhtemel zararların yarattıkları sorunlar yoktur.

Sakıncaları: Bir taahhüt işinin birleşen 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.

4. İşin Kısmen Bitimi ve Tam Bitimi Yöntemlerinin Örnekli Karşılaştırması

Uzun dönemli inşaatlarda kârın belirlenmesinde uygulanabilen sözü edilen son iki yöntemle ilgili olarak verilecek rakamlı örnek, karşılaştırma olanağı ve yöntem seçimi için yararlı ölçütler sağlayacaktır.

Örnekle ilgili bazı bilgiler: Üç yıl içinde bitirilecek inşaatın yapımı için 10.000.000,- TL. lık teklif verilmiş ve sözleşme imzalanmıştır. Müteahhit işletmenin bu inşaat taahhüdü için orijinal maliyet tahmini 7.500.000,- TL. dir. Ancak inşaatın fiili maliyeti 8.000.000,- TL olarak gerçekleşmiştir. Üç yıl süresince oluşan yıllık maliyet ve yıllar itibariyle toplam tahmini maliyetler (Tablo:2) de gösterilmiştir.

(29) Paul GRADY, s.98.; İDTYDK, s.31.

Yıllar	Toplam Taahhüt Tutarı	Oluşan Yıllık Maliyetler	Toplam Tahmini Maliyet	Gerçekleşen Kâr	
				İşin kısmen bitim yön.	İşin tam bitim yön.
1	10.000.000	1.500.000	7.500.000	500.000	0
2	10.000.000	4.350.000	7.800.000	1.150.000	0
3	10.000.000	2.150.000	8.000.000	350.000	2.000.000
Toplam	10.000.000	8.000.000	8.000.000	2.000.000	2.000.000

Tablo: 2

(Tablo:2) de görüldüğü gibi işin tam bitimi yönteminde, 1. ve 2. yıllarda inşaatın devam etmesi nedeniyle doğan kâr bulunmamaktadır. 3. yılda inşaatın tamamlanmasıyla fiili maliyet belirlenmiş ve bu işten sağlanan kesin kâr rakamı da hesaplanarak kayıtlara geçirilmiştir.

İşin kısmen bitimi yönteminde, işin tamamlanma yüzdesine göre her yıl (Tablo:2) de gösterilen tutarlardaki kârın doğduğu kabul edilmektedir.

Sonuçta, her iki yöntemle göre de hesaplanan kâr rakamı 2.000.000,- TL. olmasına karşılık bu tutarın yıllara dağılımı farklıdır.

(Tablo:2) de işin kısmen bitimi yöntemi sütununda yer alan kâr rakamının hesaplamaları aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

1. Yıl

Toplam taahhüt tutarı	10.000.000,-
Toplam tahmini maliyet	(7.500.000,-)
Toplam tahmini kâr	2.500.000,-
Tamamlanma yüzdesi:	
1.500.000 : 7.500.000 = 0.20	x 0.20
Gerçekleşen kâr	<u>500.000,-</u>

2. Yıl

Toplam taahhüt tutarı	10.000.000,-
Toplam tahmini maliyet	(7.800.000,-)
Toplam tahmini kâr	2.200.000,-
Tamamlanma yüzdesi:	
(1.500.00 + 4.350.000) : 7.800.000 = 0.75	x 0.75
Büğüne kadar gerçekleşen kâr	1.650.000,-
1. yılda gerçekleşen kâr	<u>(500.000,-)</u>
2. yılda gerçekleşen kâr	<u>1.150.000,-</u>

3. Yıl

Toplam taahhüt tutarı	10.000.000,-
Toplam fiili maliyet	(8.000.000,-)
Biten işin toplam kârı	2.000.000,-
Önceki yıllardan doğan kârlar:	
1. Yıl için 500.000,-	
2. Yıl için <u>1.150.000,-</u>	<u>(1.650.000,-)</u>
3. Yılda gerçekleşen kâr	<u>350.000,-</u>

Bu hesaplamalardan görüleceği üzere, tamamlanma yüzdesinin ve gerçekleşen kârın hesabında, inşaatın tahmini maliyeti esas olmaktadır. Bu nedenle, örneğimizde, yıllar itibarıyla alınan hakedişlere ilişkin tutarların verilmesine gerek duyulmamıştır. Eğer bu inşaat için alınan veya tahakkuk eden hakediş tutarları sırasıyla 1. yıl: 2.000.000,-TL., 2. yıl: 5.500.000,-TL., 3.yıl: 3.500.000,-TL. olsaydı, tahakkuk yönteminde de, işin kısmen bitimi yönteminde bulunan kâr rakamlarına ulaşılabilecektir.

İşin kısmen bitimi yöntemi ile tahakkuk yöntemlerinde inşaatın yapım süresince yıllar itibarıyla aynı kâr rakamlarının elde edilebilmesi:

- Maliyet tahminlerinde sapma olmamasına,
- Tamamlanma derecesinin altında veya üstünde hakediş ödemesi yapılmamış olmasına,

bağlıdır.

5. Yöntem Seçiminde Ölçütler

Tamamlanması bir hesap dönemini aşan inşaat taahhütlerinde muhasebe kârının ölçümünde, işin ve işletmenin yapısının özelliklerine göre, "işin kısmen bitimi yöntemi" veya "işin tam bitimi yöntemi" daha uygun olabilir.

Kısa dönemli inşaat taahhütlerinin, tüm işlerin içindeki payı yüksek ise geriye kalan uzun dönemli inşaatlara işin kısmen bitim yöntemini uygulamaya pek gerek yoktur. Çünkü hangi yöntem seçilirse, seçilsin işletmenin kârı oldukça düzenli

bir şekilde yansıtılacaktır(30).

Bazı inşaat taahhütlerinde maliyeti ve kârı etkileyen çeşitli konularda belirsizlikler ve riskler bulunur. Olumsuz hava, toprak, su gibi doğal koşullar; çevre halkının düşmanca tepki ve davranışları; o inşaat konusunda yeterince tecrübe sahibi olmama; güvenilmez işçi-işveren ilişkileri ve sürekli fiyat değişimleri gibi nedenler, belirsizlik ve riskleri çoğaltarak uzun dönemli inşaatlarda işin kısmen bitimi yönteminin uygulanmasını olanaksız duruma sokabilir. Ayrıca iş sahibi ile müteahhit işletme arasındaki anlaşmazlık halinde faaliyet sonucu (kâr veya zarar), mahkemenin nihai kararına bağlı bulunmaktadır. Yukarıda belirtilen yönlerden risk ve belirsizlik taşıyan işler için işin tam bitimi yönetimini uygulamak tedbirlilik olacaktır.

İşin kısmen bitimi yönteminin uygulanabilmesi için iyi düzenlenmiş bir muhasebe sistemine sahip olunması ve her dönem oluşan inşaat maliyetleri ile hasılatın etkin bir biçimde iç denetiminin yapılabilmesi gerekir(31). İşletmenin muhasebe sistemi, yukarıda belirtilen yönlerden zayıflıklar taşıdığı takdirde taahhüdün nitelikleri, işin kısmen bitim yönteminin uygulanabilmesine olanak verse bile, tercih işin tam bitimi lehine olmalıdır.

Bu açıklamalardan şu durum ortaya çıkmaktadır: Tamamlanma süresi bir hesap dönemini aşan inşaat taahhütlerinin maliyetlerini etkiliyecek konularda, risk ve belirsizlik durumları

(30) Edward B. WILCOX, s.469.

(31) Edward B. WILCOX, s.469.

yoksa veya önemli değilse, muhasebe sisteminin de elvermesi halinde işin kısmen bitim yönteminin uygulanması uygundur ve üstünlükleri sakıncalarına üstün gelecektir. Özellikle kârın doğru ölçümü ve kazanç gücü göstergelerinin önemli olduğu durumlar için bu tercih doğru olacaktır.

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Mali İşler ve Muhasebe Komisyonu Grubunun yöntem seçimi için görüşü şöyledir(32): "İnşaat işleriyle uğraşan İktisadi Devlet Teşekkülleri için aşağıdaki kaide uygulanmalıdır:

Uzun vadeli sözleşmelerin tamamlanması için gerekli giderler ve tamamlanma derecesi doğru olarak tahmin ve tesbit edilebiliyorsa işin kısmen bitimi usulü uygulanmalıdır. Doğru tahminlerin yapılmadığı hallerde ise işin tam bitimi usulü kullanılmalıdır. Uygulanan usul ise gelir tablosu dipnotunda açıklanmalıdır."

III. Maliyet Sistemleri

İnşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları işler bir anlamda sipariş üzerine sabit varlık üretimidir. Üretimle uğraşan her tür işletmede olduğu gibi inşaat taahhüt işletmelerinde de gereksinme duyulan maliyete ilişkin verileri sağlayan bir maliyet sistemi bulunmalıdır. Bu sistem, kendinden beklenen işlemlere bağlı olarak değişik yapı ve çalışma şekline sahip olabilir.

- Muhasebe kârının ölçümünün temelinde Kâr= Hasılat - Maliyet denklemi bulunduğuna göre, en basit maliyet sistemi,

(32) İDTYDK, s.31.

yapımı biten inşaatların fiili toplam maliyetlerini bularak elde edilen kârın hesaplanmasına ve dönem sonu finansal tablolarının düzenlenmesine olanak vermelidir.

Ancak, maliyet sisteminin yalnız fiili toplam maliyetlerin bulunmasıyla yetinmemesi ayrıca inşaatın yapımı süresince oluşan fiili maliyetlerle tahmini maliyetlerin (teklifteki orijinal maliyetlerin) karşılaştırılmasına olanak sağlaması gerektiği ileri sürülmektedir(33). Hem fiili maliyetleri izleyecek hem de tahmini maliyetlerle karşılaştırma olanağı sağlayacak farklı maliyet sistemleri uygulanabilmektedir.

1. İş Birimlerini Temel Alan Maliyet Sistemi - Etkin Maliyet Sistemi

Etkin maliyet sistemi, inşaatın "iş birimleri"nin maliyetlerini bulmayı ve bu birim maliyetlerin kontrolünü amaçlar. Maliyet kontrolü açısından sanayi işletmelerinde uygulanan tahmini maliyet yönteminin, inşaat endüstrisine uyarlanması çalışılan şeklidir denilebilir. Etkin maliyet sisteminde tahmini standartlar olarak, teklif verilirken iş birimleri başına malzeme, işçilik ve endirekt maliyet giderleri için yapılan miktar ve fiyat tahminleri esas alınmaktadır(34).

İnşaat taahhüt işletmelerinde etkin maliyet sistemi kurulması halinde(35):

(33) James J. ADRIAN, Cost Accounting for a Construction Company, Management Accounting Review, (March:1978), s.40. AICPA, s.43.; Harry W. WOLKSTEIN, s.23.

(34) James J. ADRIAN, s.40.

(35) Harry W. WOLKSTEIN, s.23.

- Herbir taahhüt işinin gelişmesini yakından izlemeye olanak vererek, işlerin etkin ve ekonomik olarak yürüyüp, yürümediği konusunda yöneticileri (veya sahipleri) haberdar edeceği,
- Fiili maliyetlerin, tahmini maliyetlerin altında mı yoksa üstünde mi gerçekleştiğini ortaya koyacağı,
- İşletme yöneticilerine (veya sahiplerine) ileride doğacak yeni işlerin malzeme ve işçilik miktarlarının tahmini için sağlam veriler sağlayacağı, böylece daha tutarlı ve doğru teklifler verilebileceği,

ileri sürülmektedir.

A. Ayrıntılı Maliyet Tahmini

Maliyet sisteminin etkinliği, teklif sırasında yapılan hesaplama ve tahmin çalışmaları ile sıkı sıkıya ilişkilidir. Bu nedenle hem teklife esas olacak, hem de maliyet sisteminin çalışmasını etkileyecek tahmin çalışmalarını özet olarak da olsa açıklamak gerekmektedir(36).

İşletmenin tahmin işiyle uğraşan teknik elemanları, plan ve projelerden yararlanarak, inşaatı teknik özelliklerine göre "iş sınıflarına" ayırırlar. Bu sınıflar, inşaatın türüne göre değişebileceği gibi inşaat taahhüt işletmesinin teklif hazırlama yöntemine göre de değişebilir(37). Bir bina

(36) Ayrıntılı bilgi için bkz: Frank R. WALKER, Practical Accounting and Cost Keeping for Constructors, Eight Edition, (Chicago: Frank R. Walker Co. - 1978), s.3-24;

(37) Sözü edilen iş sınıfları hakkında değişik örnekler "iş sınıflarını temel alan maliyet sistemi" içinde verilecektir.

inşaatı için iş sınıflarına birkaç örnek, şunlar olabilir(38):

- 1) Alan temizliği,
- 2) Hafriyat,
- 3) Temel (beton plaka) atma,
- 4) Duvar örme,
-
-
-

Bundan sonra her iş sınıfında yapılacak işler için baz olarak alınacak "iş birimleri" saptanır. Örneğin:

- 1 m² alan temizliği,
- 1 m³ hafriyat,
- 1 m³ temel (beton plaka) atma,
- 1 m³ duvar örme gibi.

Bu belirtilen birimlerin tahmini maliyeti ile ilk maliyeti oluşturan direkt malzeme ve direkt işçiliğe ait miktar ve fiyat rakamları, fiili durumlarla karşılaştırılacak esasları (tahmini standartları) oluşturacağından çok dikkatli şekilde belirlenmelidir.

Bunun için de tahmin işiyle görevli teknik eleman, her iş sınıfı için elde varolan veya kiralanması düşünülen araç ve gereçler; kullanılacak malzemenin kalitesi ve işçilerin nitelikleriⁿⁱ gözünde tutularak bir saatte (veya bir günde/ 8 saatte) yapabilecek birim miktarını tahmin eder.

(38) Bu iş sınıflarınının gereği kadar alt iş sınıflandırılmasına gidilebilir. Örneğin duvar örme işinde, taş ve tuğla ile örülecek yerler bulunuyorsa, bu iki işlem birbirlerinden ayrılır.

Benzer işlemler, nisbeten daha kolay olan malzeme miktarının tahmini için de yapılır. Tuğla duvar örme örneğinde, tahmin edilecek veya daha doğru bir ifadeyle hesaplanacak miktar: 1 m^2 duvar örme işleminde kullanılacak tuğla sayısı olacaktır. Bu hesaplama sırasında malzeme kalitesi ve işçiliğin niteliğinden doğacak fire miktarı da dikkate alınır.

Bundan sonra istihdam edilecek işçinin ücreti ve kullanılacak malzemenin fiyatları hakkında araştırmalar yapılarak, "iş birimi" başına işçilik ve malzeme maliyetleri hesaplanır.

Bulunan birim maliyetler, iş sınıflarında yer alan iş birimi miktarı ile çarpılarak, sırasıyla:

- Toplam tahmini malzeme maliyeti,
- Toplam tahmini işçilik maliyeti,
- Toplam (malzeme + işçilik) tahmini maliyet,

bulunur.

İş birimi maliyetlerinin ve bunlara dayanarak iş sınıflarının tahmini maliyetlerinin hesaplanması sırasında, endirekt maliyet giderleri ile dönem gideri niteliğinde olan genel yönetim giderleri için şu iki yoldan biri seçilmektedir:

- 1) Her birim işe ve dolayısıyla iş sınıfına belirli bir oranda pay verilmekte,
- 2) İş birimlerine ve iş sınıflarına hiç pay verilmeyecek ayrıca toplam bir rakam olarak tahmin edilmekte ve teklif maliyetine eklenmektedir.

Maliyet tahminine ilişkin bu çalışmalar toplu olarak (Tablo:3) dekine benzer bir "tahmin belgesi"nde gösterilir. Örnek olarak verilen tahmin belgesinde yukarıda sözü edilen ikinci yol tercih edilmiştir. Yani, iş sınıfları maliyetlerinin toplamına endirekt maliyet giderleri ve genel yönetim giderleri payları ayrı satırlarda toplam olarak eklenmiştir.

TAHMIN BELGESİ								
Proje Adı:				Tahmin No:				
İnşaat Bölgesi:				Sayfa No :				
Özetleyen				Fiyatlayan.....		Kontrol eden.....		
Açıklama	Miktar	Birim Ölçü	Birim Fiyat	Toplam	Birim	Toplam	Top.	
				Tahmini	Fiyat	Tahmini		
				Ma.K.M.		İşçi.M.		
(A) İş Sınıfı	X	X	X	X	X	X	XX	
(B) " "	X	X	X	X	X	X	XX	
(C) " "	X	X	X	X	X	X	XX	
(D) " "	X	X	X	X	X	X	XX	
(E) " "	X	X	X	X	X	X	XX	
(F) " "	X	X	X	X	X	X	XX	
.								
.								
.								
.								
(G) İş Sınıfı	X	X	X	X	X	X	XX	
Endirekt Maliyet Giderleri							XX	
Genel Yönetim Gid.							XX	
Toplam Tahmini Mal.							XX	
Kâr							XX	
Teklif Bedeli							<u>XXX</u>	

Kaynak: Frank R. Walker, s.17.

Tablo:3

B. Sistemin Çalışması ve Temel Belgeleri

Etkin maliyet sisteminin özelliği, yalnız inşaatın toplam maliyetini vermekle yetinmeyerek, ayrıca:

- Her iş sınıfında (alan temizliği, hafriyat, temel atma, duvar örme v.b.) oluşan fiili maliyetleri vermesi,
- Her iş sınıfında yapımı gerçekleştirilen işlerin birim maliyetlerini ($1m^2$ alan temizliği, $1m^3$ temel hafriyatı, $1m^3$ temel atma işlemi, $1m^2$ duvar örme v.b) vermesi,
- Her iş biriminde ve iş sınıfında kullanılan malzeme ve işçilik maliyetlerini vermesi,
- Her iş biriminde ve iş sınıfında kullanılan malzeme miktarını ve işçilik saatini vermesi,

öngörülmektedir(39).

Bu koşulların gerçekleşmesi halinde tahmini maliyetlerle, fiili maliyetler arasında meydana gelecek farkların aşağıdaki nedenlerden biri veya birkaçı dolayısıyla ortaya çıktığı belirlenebilecektir(40):

- İşçilik ücretlerinde ve/veya malzeme fiyatlarında meydana gelen değişimlerden,
- İşçilerin ve ustabaşlıların düşük produktivitelerinden,
- Büyük ölçüde değişen iş koşullarından (malzeme yokluğu, hava bozukluğu, grev, inşaatın teknik özelliği v.b. nedenlerden).

(39) Frank R. WALKER, s.98.

(40) Harry W. WOLKSTEIN, s.24.

Yalnız iş birimlerinin maliyetlerini bulmakla yetinilmesi halinde, sistemin çalışması nisbeten basitleşirse de, meydana gelebilecek sapmaların yukarıda saydığımız nedenlerden hangisi dolayısıyla ortaya çıktığı konusunda kesin bir bilgi sağlanamayacaktır(41).

Muhasebe makinalarının da kullanılmasını gerektiren bu maliyet sisteminin inşaat taahhüt işletmelerinde kurulması ve çalıştırılması için ABD'nde, bu alanda uzmanlaşan firmalardan yararlanılmaktadır(42).

Sistemin yukarıda sayılan işlevleri yerine getirebilmesi için çok iyi düşünülmüş ve düzenlenmiş belgeler ve raporlar sistemi gerekmektedir. Sistemde, iş birimlerinin ve iş sınıflarının maliyetlerinin belirlenmesi ve kontrolü için aşağıda açıklayacağımız iki rapor, özel önem taşımaktadır. Bu belgelerin iç düzeni, işletmelere göre küçük farklılıklar gösterebilir.

a. İşçilik Dağıtım Raporu

(Ek:1) de bir örneğini verdiğimiz "işçilik dağıtım raporu", puantör tarafından hazırlanabileceği gibi puantörün tuttuğu devam kartlarından yararlanmak suretiyle muhasebe departmanında da düzenlenebilir.

Günlük veya haftalık olarak hazırlanan bu belge, her iş sınıfı ve iş birimi için oluşan işçilik maliyetleri hakkında

(42) Charles R. HADLEY COMPANY-System Service Department, Contractor's Job Cost System, (William E. Coombs, Construction Accounting and Financial Management içinde), s.437.

(41) Frank R. WALKER, s. 98

ayrıntılı bilgiler sağlar ve çeşitli analizler yapmaya olanak verir.

Yine bu belgeden yararlanılarak, muhasebe defterlerinde ilgili hesaplara işçilik giderlerine ilişkin kayıtlar yapılır. İstenirse, puvantaj kartları yerine bu rapordan yararlanılarak ücret bordroları da düzenlenebilir.

b. Malzeme Teslim Alma ve Kullanma Raporu

Etkin maliyet sistemi, her iş sınıfında ve iş biriminde kullanılan malzemenin miktar ve değerinin bilinmesini gerektirir. Bu amaçla her iş sınıfının yönetimiyle ilgili ustabaşı (formen), o gün içinde kullandığı malzemelerin miktarını muhasebe departmanına basılı bir teslim alma formunu doldurarak bildirir. Bu uygulama ustabaşıya birçok iş yüklemesine karşılık, genellikle malzeme kullanım miktarını vermemektedir (43).

Daha pratik bir uygulama şekli, malzemeler şantiye alanında teslim alındığında durumu muhasebeye bildirmektir. Muhasebeye departmanı da şantiye alanından gelen teslim alma belgesi ve alım faturasında yer alan malzemeleri miktar ve değer olarak kullanılacağı iş sınıfı hesaplarına kaydeder.

Bununla beraber, yöneticiler ve muhasebe departmanı kullanılan malzemeyle ilgili belgelerin günlük olarak sunulmasını isterlerse, şantiye amiri (Ek:2) de görülendekine benzer bir belge ile teslim alınan ve kullanılan malzemeyle ilgili bilgileri muhasebe departmanına gönderir. Bu belgede yer alan

(43) Frank R. WALKER, s.53.

bilgilerden yararlanılarak, muhasebe defterlerinde ilgili hesaplara malzeme giderlerine ilişkin kayıtlar yapılır.

C. İş Maliyet Kartı ve Tahminlerle Karşılaştırma

"İş maliyet kartı", büyük defterde yer alan "inşaat maliyetleri" ana hesabının, yardımcı hesabı işlevini görmek üzere her inşaat için açılarak maliyetlerin izlendiği bir belgedir. Yukarıda açıkladığımız "işçilik dağıtım raporu" ve "malzeme teslim alma ve kullanma raporu"nda yer alan veriler, muhasebe defterlerine kaydedilirken iş maliyet kartına da işlenerek birim maliyetler belirlenir ve varsa sapmalar bulunur.

Her işletme, herbir inşaatın toplam maliyetini oluşturan öğeleri, ayrıntılı ve teklif maliyetleriyle karşılaştırabilecek şekilde, kendilerine özgü bir iş maliyet kartı geliştirebilir. Etkin maliyet sisteminde, bu kartın içinde:

- İş sınıflarının fiili maliyetleri,
- Fiili olarak yapılan iş birimleri miktarı,
- Fiili iş birim maliyetleri,

yer alır.

Bu kartta ayrıca, işçilik ve malzemelerin miktar ve maliyetleri, iş sınıfları ve iş birimleri itibarıyla ayrı ayrı gösterilebilir.

Belirtilen tüm bu veriler, daha önce hazırlanan ve (Tablo:3) de örneklendirilen tahmin belgesinde yer alan verilerle karşılaştırılarak, analizler yapılır.

D. Sisteme Yapılan Eleştiriler

İnşaatı iş birimlerine kadar bölen ve birim maliyetleri bulma yanında maliyet öğelerinin (işçilik, malzeme, endirek maliyet giderleri) teklif tahminlerinden farklı oluşacak miktar ve fiyat sapmalarının kontrolünü da amaçlayan bu sistem, ileri ülkelerde de çok büyük inşaat taahhüt işletmeleri dışında yaygın bir uygulama alanı bulamamaktadır(44).

Bu duruma neden olarak şu görüşler ileri sürülmektedir(45):

- İşçilik ve malzeme maliyetlerindeki büyük dalgalanmalar kayıtlamada güçlükler neden olmaktadır.
- Çalışanların produktivitelelerini belirlemek ve kontrol etmek genellikle güçtür.
- Değişen çevre ve iş koşulları maliyet ve produktiviteleleri belirlemede güçlükler yaratmaktadır.
- İşletme merkezinden uzakta yürütülen inşaatlar için üretim sürecinin ademi merkezileştirilmesi, muhasebe de iletişim sorunları yaratmaktadır.

Bu eleştirilere ek olarak müteahhitler de genellikle, yukarıda anlatılan iş birimlerini esas alan etkin maliyet sisteminin yeni teklif tahminlerinde çok az yararlı olabileceği; çünkü her inşaat taahhüdünün diğerinden pekçok yönden farklı olduğu ve iş koşullarının sürekli değiştiği görüşünü savunmaktadır. Bu nedenlerle, bu sisteme yapılacak yatırımın kendisini haklı çıkaracak yararı sağlamayacağı ileri sürülmektedir(46).

(44) J.B.GOODLAD, s.42.; Harry W. WOLKSTEIN, s.24.

(45) James J. ADRIAN, s.40.

(46) J.B. GOODLAD, s.39.; Harry W. WOLKSTEIN, s.24.

2. İş Sınıflarını Temel Alan Maliyet Sistemi

İş birimlerini temel alan etkin maliyet sistemine yapılan eleştirilerin, ülkemizde de taahhüt işletmeleri yöneticileri(sahipleri) ve muhasebecileri tarafından kuvvetle destekleneceği açıktır. Bu durumda, üstlenilen inşaatların maliyet ve kârlılık bakımından ne şekilde geliştiği konusunda müteahhitlere veya yöneticilere bilgiler sağlayan daha kolay uygulanabilir bir maliyet sistemi araştırma gereği doğmaktadır.

Ne tür maliyet sistemi kullanılırsa kullanılrsa kullanılmalı, yapımı üstlenilen işlerin maliyetleri için ayrıntılı tahmin, iyi bir teklif vermenin ön koşuludur. Ancak maliyet sisteminde işlemlerin basitleştirilmesi için iş birimlerinin fiili maliyetlerini bulmaktan, miktar ve fiyat sapmalarını kontrol etmekten vazgeçilebileceği düşünülebilir. Böylece inşaatın toplam maliyeti yanında, yalnız iş sınıflarının fiili maliyetlerini bulmayı ve bunları tahminlerle karşılaştırmayı amaçlayan daha basit bir maliyet sistemi kurulabilir.

A. Maliyet Merkezleri Olarak İş Sınıfları

İş birimlerini temel alan etkin maliyet sisteminde de belirttiğimiz gibi teklif verilirken benimsenen iş sınıfları, inşaatın türüne ve taahhüt işletmesine göre farklılıklar gösterebilir.

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 her yeni inşaat taahhüdü için ayrı bir iş sınıfları listesinin yapılmasının doğru olacağı görüşü ileri sürülmektedir(47).

Teklif verilirken benimsenen iş sınıflarının, bir anlamda maliyet merkezleri olarak aynen hesap planında yer alması halinde, fiili maliyetlerle tahmini maliyetlerin karşılaştırması daha kolay olacaktır(48).

Maliyet sisteminde maliyet merkezleri (aynı zamanda maliyet birimi) olarak yer alacak bu iş sınıflarını, bir konut inşaatı için aşağıdaki şekilde örneklendirebiliriz(49):

- 1) İnşaat alanı hazırlaması,
- 2) Hafriyat,
- 3) Duvar örme,
- 4) Kapı, pencere v.b. doğrama işleri,
- 5) İnce marangozluk işleri,
- 6) Madeni işler,
- 7) Boya ve badana işleri,
- 8) Sıhhi tesisat - pis su, temiz su tesisatı,
- 9) Isıtma,
- 10) Elektrik işleri - aydınlatma, havalandırma,
- 11) Diğer teçhizat,
- 12) Bahçe düzenlemesi,

(47) William E. COOMBS, s.59.

(48) William E. COOMBS, s.57.; James J. ADRIAN, s.40.

(49) Alfred KAPLAN, s.157.

13) Endirekt maliyet giderleri(50).

Hesap planında bu sayılan iş sınıfları(51), maliyet merkezleri olarak yer alırken, her maliyet merkezinin altında ilgili maliyet ögeleri yer alacaktır. Örneğin:

- 400- İnşaat alanı hazırlığı
 - 4000- Malzeme giderleri
 - 4001- İşçilik giderleri
 - 4002- Diğer direkt giderler
- 401- Hafriyat
 - 4010- Malzeme giderleri
 - 4011- İşçilik giderleri
 - 4012- Diğer direkt giderler

Yukarıda örnek olarak verilen iş sınıflarını içeren listede, endirekt maliyet giderleri kendi başına bir maliyet merkezi olarak kabul edildiğinden maliyet ögesi olarak hesap planında kodlamaya dahil edilmemiştir. Tahmin yapılırken her iş sınıfına endirekt maliyet gideri payı eklenmiş olsaydı, bu durum hesap planında dikkate alınacaktı. Örneğin:

-
- (50) Bu sınıflamada "endirekt maliyet giderleri" gerçek anlamda bir üretim işlemi olmadığı halde teklif kolaylığı açısından ayrı bir iş sınıfı olarak kabul edilmektedir.
- (51) İnşaatın türüne, inşaat endüstrisinin gelişimine ve yönetimin bu konudaki hassasiyetine göre iş sınıflarının sayısı çok daha fazla olabilir. Bkz: William E. Coombs, s.57-58. Ancak iş sınıflarının (maliyet merkezlerinin) sayıca çok olması, hesap planında ve muhasebe defterlerinde çok sayıda hesap açılmasını gerektirir. Bundan kaçınmak istenirse teklif verilirken belirlenen iş sınıflarının benzer nitelikleri taşıyanları biraraya getirilebilir.

402- Duvar örme

4020- Malzeme giderleri

4021- İşçilik giderleri

4022- Diğer direkt giderler

4023- Endirekt giderler

Muhasebe kayıtlarında, iş sınıflarında biriken maliyet-giderleri, toplam inşaat maliyetini verecek büyük defter hesabı olan "inşaat maliyetleri" hesabında görülen değere eşit olacaktır.

İş sınıflamaları ve hesap planıyla ilişkisi konusunda yapılan bu açıklamalar I. Bölümde sözü edilen Sosyal Sigortalar Kurumu Yapı Kooperatiflerinde belirtilen iş sınıflarına da (yapılacak işler) uygulanabilir(52).

B. Maliyet Akışı

Bu sistemde toplam inşaat maliyeti kadar, iş sınıflarının maliyetlerinin de doğru bulunması önemlidir. Bu nedenle her maliyet ögesinin (giderinin) hangi iş sınıfıyla ilgili olduğunun saptanması ve kaydının doğru şekilde yapılması gerekir. Bu amaçla iş birimlerini temel alan etkin maliyet sisteminde açıklanan "işçilik dağıtım raporu" ve "malzeme teslim alma ve kullanma raporu" bu sistemde de kullanılır. Ancak sözü edilen belgelerin iç düzeninde birim maliyetlere ilişkin kısımlara yer verilmez.

Muhasebe defterlerinde ilk önce iş sınıfları-maliyet merkezleri hesaplarında toplanan maliyet giderleri, belirli zaman-

(52) Bkz: s.30-31 . Ancak bu iş sınıflarında yer alan bazı işleri (İnşaatın katlar itibarıyla bölünmesi gibi) iyi seçilmiş maliyet merkezleri olarak kabul edemiyoruz.

larda(53) toplam inşaat maliyetlerini gösteren "inşaat maliyetleri" hesabında biraraya getirilir.

Sözünü ettiğimiz bu maliyet akışı, aşağıda yevmiye maddeleri düzeninde verilmektedir(54). "Maliyet Ögeleri ve Muhasebesi", III. Bölümde ele alınacağından burada maliyet giderlerine ilişkin açıklamalar yapılmayacaktır.

İNŞAAT ALANI HAZIRLIĞI H.

- Malzeme giderleri
- İşçilik giderleri
- Diğer direkt giderler
- Endirekt giderler

MALZEME STOKU H.

İŞÇİLİK GİDERLERİ H.

DiĞER DİREKT GİDERLER H.

ENDİREKT GİDERLER H.

HAFRİYAT H.

- Malzeme giderleri
- İşçilik giderleri
- Diğer direkt giderler
- Endirekt giderler

MALZEME STOKU H.

İŞÇİLİK GİDERLERİ H.

DiĞER DİREKT GİDERLER H.

ENDİREKT GİDERLER H.

(53) Her ay sonunda ara finansal raporlar hazırlama politikası izleniyorsa, bu kayıtlar her ay sonu için yapılır.

(54) İstenirse, muhasebe defterlerine bu kayıtlar yapılmaksızın doğrudan "iş maliyet kartları"na geçilebilir.

İNŞAAT MALİYETLERİ H.

- İnşaat Alanı Temizliği
- Hafriyat

-
-
-

İNŞAAT ALANI TEMİZLİĞİ H.

HAFRIYAT H.

-
-
-

C. İş Maliyet Kartı ve Karşılaştırma

Açıkladığımız bu sistemin amacı, inşaatın toplam maliyetini iş sınıfları itibariyle bulmak ve ayrıca tekliflerde yer alan maliyet tahminleriyle karşılaştırmaktır.

Sistemin uygulanmasında, bu maliyetlerin tahminlerle her an karşılaştırılmasına olanak veren "iş maliyet kartları", her proje için ayrı olarak tutulmaktadır. Büyük defter hesabı olan "inşaat maliyetleri" hesabının yardımcı hesabı olarak da işlev gören bu kartın düzeni hakkında (Ek:3) den fikir edinilebilir.

Her projenin iş sınıflarında biriken fiili maliyetlerin, teklif tahminleriyle karşılaştırmasını yapan "maliyet raporları"nın yönetime sunulması muhasebe departmanının önemli görevlerindedir. Bu karşılaştırma (Ek:4) deki gibi sadece iş sınıflarının maliyet rakamları arasında olabileceği gibi, tamamlanma yüzdesiyle ilgi kurularak da yapılabilir (Ek:5).

3. İnşaatın Bütününe Temel Alan Maliyet Sistemi

İnşaatın bütününe temel alan maliyet sisteminde, inşaatın bütününe fiili maliyeti bulunmakta, teklif tahminleriyle karşılaştırma ise, maliyet öğeleri(giderleri) açısından yapılmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmesinin büyüklüğü ve muhasebe departmanının çalışma düzeni, iş birimleri veya iş sınıflarını temel alan maliyet sistemlerini kullanmaya elvermemesi halinde inşaatın bütününe temel alan maliyet sistemi azımsanmayacak etkinlikle uygulanabilir. Çünkü bu maliyet sistemi de:
1) Proje maliyetlerinin ve bunlardan sağlanan kârın belirlenmesi, 2) Maliyet öğeleri itibariyle tahminler ile fiili durumların karşılaştırması, 3) Yönetime ve yönetim dışındaki kişi ve kurumlara sunulacak finansal tabloların düzenlenmesi için gerekli verileri sağlayabilir(55).

Taahhüt işletmesi, aynı anda birden çok inşaat projesini yürütüyorsa, bu projelerin maliyetlerini büyük veya yardımcı defterlerde açılan hesaplarda izleyebileceği gibi her

(55) Paul D. LUCAS, s.5.

inşaat için ayrı "iş maliyet kartı" da tutabilir. Eğer herbir inşaatın maliyeti, iş maliyet kartlarında izleniyorsa bu kartlar büyük defter hesabı olan "inşaat maliyetleri" hesabının yardımcı hesabı niteliğinde olacaktır.

(Ek:6) da bir örneği görülen bu maliyet kartında yer alan bilgiler inşaatın herhangi bir anındaki toplam maliyetini, maliyet öğeleriyle birarada göstererek tahmini maliyetlerle karşılaştırma olanağı sağlar.

Ülkemizde inşaat taahhüt işletmelerinin genellikle büyük olmaması ve muhasebe departmanlarının basit çalışma düzenleri nedeniyle bu maliyet sisteminin diğerlerine oranla, en azından pratik-uygulama üstünlüğünün varolduğunu kabul etmekteyiz. Bu nedenle sözü edilen sistem, çalışmamızın maliyet yönünden esasını oluşturacağından, burada bu kadarlık açıklama ile yetinmekteyiz.

IV. Hesap Planları ve Model Hesap Planı

Hesap planları, işletmelerde hesap işleri organizasyonunun diğer deyişle muhasebe sisteminin temel taşıdır(56). Hesap planında yer alan ana ve yardımcı hesapların genel hatlarıyla da olsa kısa bir incelemesi, işletmenin muhasebe sistemi hakkında belirli ölçüde bilgi verir.

Muhasebede açılan her hesap ve yapılan her kaydın bir amacı olmalıdır. Bu nedenle muhasebe sistemi kurulurken ve ona bağlı olarak hesap planı hazırlanırken, açılması düşünülen ana

(56) Mehmet YAZICI Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi, (İstanbul: Sermet Matbaası - 1965), s.4

ve yardımcı hesaplar hakkında bir karara varmadan önce şu soruların yanıtlandırılması gerekir:

- Bu ana ve yardımcı hesapların tutulmasıyla ne elde edilecektir?
- Bu hesapların tutulması, işlerin ne kadar çoğaltacaktır? Ortaya çıkacak işin ağırlığı, öngörülen amaca değer mi?
- İyi belirlenmiş bir muhasebe politikası var mı? Varsa, tutulacak hesaplar bu politikaların uygulanmasına bir katkıda bulunacak mı?
- Bu hesapların alışılacağından farklı işlemlerini gerektiren özel iş koşulları var mı?

Bu sorulara objektif yanıtlar vermeden hazırlanacak hesap planları ve tutulacak kayıtlar, gereksiz zaman ve para kaybına neden olabilir.

Belirli bir sektörde muhasebe sistemi incelenirken, uygun bir hesap planı örneği vermek genel uygulamadır. Bu nedenle inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe konusunu işleyen yapıtların büyük çoğunluğunda hesap planı örnekleriyle karşılaşmaktayız(57). Ne var ki, bu örneklerin hiçbiri diğerinin aynı değildir. Çünkü inşaat taahhüt işletmelerinde hesap

(57) Bkz: Şükrü KIZILOĞLU, s.366-374, Bayram ŞENTÜRK, s.11-14; (-----), Birden Fazla Yıla Sarkan İnşaat ve Onarma İşleri, Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, Cilt:2, Sayı:6, (Mayıs-1973), s.331-332; (-----), İnşaat Muhasebesi III, Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, Cilt:2, Sayı:7, (Haziran-1973), s.447-449; Alfred KAPLAN, s.143-145; Harry W. WOLKSTEIN, s.10-12; William E. COOMBS, s.290-305

planının düzeni ve içeriği; işletmenin büyüklüğüne, istenilen bilgilerin ayrıntılarına; kârın ölçümünde esas alınan yönteme, inşaat maliyetlerinin belirlenmesi ve kontrolü için kurulacak maliyet sistemine göre değişecektir.

Bizim çalışmamızda esas alacağımız aşağıda örneğini verdiğimiz hesap planı, çok yönlü olup, şu özelliklere sahiptir(58):

- 1) Çok büyük olmamak koşuluyla bütün inşaat taahhüt işletmelerinde kullanılabilir(59).
- 2) Muhasebe kârının ölçümünde esas olan; tahakkuk, işin kısmen bitimi ve işin tam bitimi yöntemlerinin herbiri için geçerli olacak şekilde düzenlenmiştir.
 - Sağ yanlarında (A) harfi olan hesaplar, işletme işin tam bitimi yöntemini seçmesi halinde kullanılacaktır.
 - Sağ yanlarında (B) harfi olan hesaplar ise tahakkuk veya işin kısmen bitimi yönteminin seçilmesi halinde kullanılacaktır.
- 3) İnşaatın bütününe temel alan maliyet sistemi benimsenmiştir. Maliyetlerin "iş maliyet kartı" yerine hesaplarda izlenilmesi yolu seçilmiştir.
- 4) Çalışmamıza doğrudan konu olmayacak yardımcı hesaplar gösterilmemiştir.

(58) Bu hesap planının düzenlenmesine, Paul D. Lucas; s.22-24 sayfalarında yer alan hesap planı ışık tutmuştur.

(59) Baraj, liman v.b. büyük işlerle uğraşan inşaat taahhüt işletmelerinde bu planın geliştirilmesi gerekebilir.

- 5) Hesaplar, muhasebe ilkelerine göre hazırlanacak bilanço ve gelir tablosu gözönünde bulundurularak düzenlenmiştir.
- 6) İşletmenin gereksinmelerine göre yeni hesaplar eklenebilir; kullanılmayacak hesaplar istenirse çıkarılabilir.
- 7) Doğrudan vergi yasalarımızı esas alan muhasebe kayıtlarının tutulmasına da olanak vermektedir.
 - Bunun için, işin tam bitimi yönteminde olduğu gibi sağ yanlarında (A) harfi bulunan hesapların kullanılması gerekir.
 - Kabul edilmeyen giderler için de 749 nolu hesap kullanılacaktır.

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ İÇİN
HESAP PLANI MODELİ

AKTİFLER: 100-

- 101 Kasa
 - 1010 Merkez kasası
 - 1011 Şantiyeler kasası
- 102 Bankalar
- 110 **Alacaklar**
- 111 **Alacak senetleri**
- 112 Hakediş alacakları
 - 1120 İnşaat hakediş alacakları
 - 1121 İnşaatı hakediş alacakları
 - 1122 İnşaatı hakediş alacakları

- 113 Gelir vergisi stopajı
 - 1130 İnşaatı gelir vergisi stopajı
 - 1131 İnşaatı gelir vergisi stopajı
 - 1132 İnşaatı gelir vergisi stopajı
- 114 Verilen avanslar
 - 1140 Personele verilen avanslar
 - 1141 Taşaronlara verilen avanslar
- 115 (Eksi) Şüpheli alacaklar karşılığı
- 120 Malzeme stoku
 - 1200 Genel malzeme ambarı
 - 1201 İnşaatı malzeme ambarı
 - 1202 İnşaatı malzeme ambarı
 - 1203 İnşaatı malzeme ambarı
- 130 Hisse senedi ve tahviller
- 140 Peşin ödenmiş giderler
- 150 Depozito ve teminatlar
- 160 Devam eden inşaatlar (A)
 - 1600 Devam eden ... inşaatı
 - 16000 Malzeme giderleri
 - 16001 İşçilik giderleri
 - 16002 Taşoranlara yaptırılan işler
 - 16003 Diğer direkt giderler
 - 16004 Endirekt giderleri
 - 1601 Devam eden ... inşaatı
 - 16010 Malzeme giderleri
 - 16011 İşçilik giderleri
 - 16012 Taşoranlara yaptırılan işler

- 16013 Diğer direkt giderler
- 16014 Endirekt giderler
- 170 Büro demirbaşları
- 171 Taşıtlar
- 172 Makina ve teçhizat
- 173 Binalar
- 174 Arsalar
- 180 (Eksi) Birikmiş demirbaş amortismanları
- 181 (Eksi) Birikmiş taşıt amortismanları
- 182 (Eksi) Birikmiş makina ve teçhizat amortismanları
- 183 (Eksi) Birikmiş bina amortismanları

BORÇLAR: 200-

- 201 Borçlar
 - 2010 Satıcılara borçlar
 - 2011 Taşarönlara borçlar
 - 2012 Alınan avanslar
 - 20120 ... İnşaatı için alınan avanslar
 - 20121 ... İnşaatı için alınan avanslar
 - 20122 ... İnşaatı için alınan avanslar
- 202 Borç senetleri
- 203 Banka kredileri
- 210 Sair borçlar
 - 2100 Ödenecek ücretler
 - 2101 Ödenecek sosyal sigortalar primleri
 - 2102 Ödenecek vergi stopajları
 - 2103 Ödenecek mali denge vergisi

- 2104 Ödenecet pul kesintileri
- 2105 Ödenecek sendika üyelik aidatları
- 220 İpotekli borçlar
- 230 Devam eden inşaat hakedişleri (A)
 - 2300 ... İnşaatı hakedişleri
 - 2301 ... İnşaatı hakedişleri
 - 2302 ... İnşaatı hakedişleri

ÖZ SERMAYE: 300-

- 301 Sermaye
- 302 (Eksi) Ödenmemiş sermaye
- 310 Yedekler
 - 3100 Kanuni yedekler
 - 3101 Olağanüstü yedekler
- 320 (Eksi) Muhtemel zararlar karşılığı
- 330 Dağıtılmamış kârlar

HASILAT (Gelirler): 400-

- 401 Tamamlanmış inşaat hasılatı (A)
 - 4010 ... İnşaatı hasılatı
 - 4011 ... İnşaatı hasılatı
 - 4012 ... İnşaatı hasılatı
- 402 İnşaat hasılatı (B)
 - 4020 ... İnşaat hasılatı
 - 4021 ... İnşaatı hasılatı
 - 4022 ... İnşaatı hasılatı
- 403 Küçük işler ve onarım gelirleri
- 404 Kazanılmış indirimler (iskontolar)
- 410 Muhtelif gelirler

İnşaat Maliyetleri

İNŞAAT MALİYETLERİ: 500-

501 Tamamlanmış inşaat maliyetleri (A)

5010 ... İnşaatı maliyeti

50100 Malzeme giderleri

50101 İşçilik giderleri

50102 Taşaronlara yaptırılan işler

50103 Diğer direkt giderler

50104 Endirekt giderler

5011 ... İnşaatı maliyeti

50110 Malzeme giderleri

50111 İşçilik giderleri

50112 Taşaronlara yaptırılan işler

50113 Diğer direkt giderler

50114 Endirekt giderler

502 İnşaat maliyetleri (B)

5020 ... İnşaatı maliyeti

50200 Malzeme giderleri

50201 İşçilik giderleri

50202 Taşaronlar yaptırılan işler

50203 Diğer direkt giderler

50204 Endirekt giderler

5021 ... İnşaatı maliyeti

50210 Malzeme giderleri

50211 İşçilik giderleri

50212 Taşaronlara yaptırılan işler

50213 Diğer direkt giderler

50214 Endirekt giderler

ENDİREKT GİDERLER (Genel İmal Giderleri): 600-

601 Araç çalıştırıcıları

6010 Kamyon şoförleri

6011 Operatörler (Buldozer, vinç, ekskavatör v.b.)

602 Araçların bakım ve onarım giderleri

603 Mazot, yağ v.b.

604 Taşıt amortisman giderleri

605 Makina ve teçhizat amortisman giderleri

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ: 700-

701 Üst yönetici maaşları

702 Keşif departmanı personeli maaşları

703 Büro memurları maaşları

710 Bina vergileri

720 Oto bakım-onarım, yağ, benzin v.b. giderleri

721 Haberleşme giderleri

722 Kırtasiye giderleri

723 Sigorta giderleri

730 Büro demirbaşları amortisman giderleri

731 Oto amortisman giderleri

732 Bina amortisman giderleri

740 Yardım ve bağışlar

741 Mesleki üyelik aidatları

742 Faiz ve komisyon giderleri (taahhütlerle ^{direkt} ilişkili olmayan)

743 Seyahat giderleri

744 Reklam ve ilan giderleri

- 745 Bina bakım giderleri
- 746 Bina kiralari
- 747 Şüpheli alacak zararları
- 748 Diğer gider ve zararlar
- 749 Kabul edilmeyen giderler

KÂR VE ZARAR: 800-

- 801 ... İnşaatı kâr ve zarar hesabı
- 802 ... İnşaatı kâr ve zarar hesabı
- 803 ... İnşaatı kâr ve zarar hesabı

NAZİM HESAPLAR: 900-

- 901 ... Teminat mektubundan borçlular
- 902 ... Teminat mektubundan alacaklılar

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

MALİYET ÖGELERİ VE MUHASEBESİ

İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sisteminin yerine getirmesi gereken görevlerin maliyete ilişkin yönleri için inşaatın bütününi temel alan maliyet sistemini benimsediğimizi ikinci bölüm ^{de} açıklamış bulunuyoruz. Bu bölümde de, inşaatın toplam maliyetini oluşturan maliyet öğelerini sözü edilen sistem içinde inceleyeceğiz.

Konuya inşaat taahhüt işletmeleri açısından yaklaşımdan önce, maliyet ve maliyet giderleri kavramlarına gözatmak yerinde olacaktır. "Geniş anlamı ile maliyet bir mal veya hizmetin işletmeye kaç malolduğu, o mal yada hizmetin elde edilmesi, kullanılması, yapılması için katlanılan fedakârlıkların para birimi ile belirtilmesidir"(1). Sanayi işletmelerinde toplam maliyet, genellikle maliyet gideri kavramından hareket ederek tanımlanmaktadır. Mellerowicz'in yaygın olarak benimsemiş tanımında maliyet gideri: "Türlü malların, üretimde bulunmak amacıyla kullanılması ve tüketilmesidir"(2). Burada türlü mallar denilirken ekonomik mal ve hizmetler kastedilmektedir. Bir mamulun yada bir hizmetin maliyeti ise, onun tamamlanmasına kadar yapılan mal ve hizmetlerin tüketimlerini, yani maliyet giderlerinin tümünü kapsar(3).

(1) Fikret ÖCAL, Maliyet Muhasebesi, (İstanbul: Fatih Matbaası-1969), s.12.

(2) Suat KESKİNOĞLU, Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş, (İstanbul: Hilal Matbacılık Koll. Şti.-1968), s.106

(3) Vergi yasalarımızda inşaat taahhüt işleriyle ilgili maliyet konuları V. Bölümde ele alınacaktır.

Biz, inşaat taahhüt maliyetini oluşturacak maliyet giderlerini:

- 1) Malzeme giderleri,
- 2) İşçilik giderleri,
- 3) Taşoranlara yaptırılan işler maliyeti,
- 4) Diğer giderler,

olarak dört ana grupta toplamaktayız. "Diğer giderler" içinde: a) Diğer direkt giderler, b) Endirekt giderler, c) Genel yönetim giderleri yer almaktadır.

Bu maliyet giderlerinin belirlenmesi ve biraraya getirilmesiyle bulunan toplam maliyet, taahhüt işinden sağlanan kârı hesaplamaya ve teklif tahminleriyle karşılaştırma yapmaya olanak sağlayacaktır.

İnşaat taahhüt işlerinde maliyet öğelerinin muhasebeleştirilmesinde, konuyu sadece muhasebe defterlerinde yapılacak kayıtlarla sınırlamak, sistemin sadece bir parçasını ele almak olacaktır. Özellikle malzeme ve işçilik giderlerinin kontrol altında tutabilmek bazı prosedürlerin yerine getirilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle maliyet giderlerini, işletmenin iç kontrol sistemi içinde inceleyeceğiz.

I. Malzeme Giderleri

Doğrudan inşaatın bünyesine giren maddeler, malzeme maliyet giderlerini oluştururlar. İnşaatların niteliklerine göre kullanılan malzeme türleri değişebilir. Ülkemizde inşaatların çoğunluğunun gerçekleştirilmesinde kullanılan taş, çakıl, kum, kireç, çimento, demir, tuğla, kiremit, kereste v.b.leri malzemeler

için bazı genel örneklerdir. Eğer aşağıda sıralayacağımız malzemelerin kullanılmasını gerektiren işler, dışarıya (taşoranlara) 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 v.b. gösterilebilir. Özellikle konut ve işyeri inşaatları gözönünde tutularak verilen bu örneklerin, inşaatın türüne ve tekniğine göre değişebileceğini bir kez daha yinelemek isteriz.

1. Malzeme Satın Alma Politikası

Malzeme satın alımında izlenecek politika, inşaat taahhüt işletmeleri muhasebe sisteminden soyutlanamaz. Çünkü, aşağıda belirteceğimiz konularda dikkatli davranılmaması halinde, inşaatın yapımı sırasında çeşitli güçlüklerle karşılaşabileceği gibi faaliyetin sonucu olumsuz yönde etkilenebilir. Yani, malzeme maliyet giderlerinde olumsuz sapmalar meydana gelmesi büyük olasılıktır. Bu bakımdan inşaat taahhüt işletmelerinin sahip veya yöneticilerinin, malzeme alımlarında dikkat edecekleri konulara değinmek istiyoruz(4).

Alım zamanının ayarlanması: Malzeme alımıyla ilgili siparişler, inşaatta kullanılacak zamanları gözönünde tutularak yapılmalıdır. İnşaatta kullanılmalari gereken tarihte teslimi yapılmamış malzemeler; işçilerin boş kalmalarına, iş programının bozulmasına dolayısıyla maliyet artışına neden olur. Öte yandan, kullanım zamanından önce şantiye alanına gelen malzemelerin bozulma ve çalınma olasılıkları artar. Erken alım, çalışma sermayesinin

(4) Bu konu özel inşaat yapan inşaat işletmeleri için de aynı derecede önemlidir. Daha geniş bilgi için bkz: Willam E. COOMBS, s. 74-74, Pauline COLLIER, s.41-43, Paul D. LUCAS, s. 35-36.

az olduğu zamanlarda işletmeyi finansal güçlüklerle düğürebilir. İnşaatın çeşitli iş sınıflarınının yapımına bağlama tarihlerini ve ne kadar süre ile devam edeceğini gösteren Gantt Şemaları (Ek:7), iş programlaması yanında malzeme alım ve teslim tarihlerinin ayarlanmasında da yararlı bir araç olabilir(5).

Alımda uygun fiyat: Malzeme alımında fiyat çok önemli bir etkidir. Ancak düşük fiyatla malzeme alımı, inşaat taahhüt işinin her zaman kârlı gelişmesi ve sonuçlanmasına olanak vermeyebilir. Düşük fiyatla malzeme alımlarında, kalitenin düşmesi veya teslimin gecikmesi olasılığı gözönünde tutulmalıdır. Geç teslim, aylak işçilik; kalitesiz malzeme de, iş sahibiyle anlaşmazlık gibi sorunlar yaratarak beklenen kârı azaltabilir.

Normal koşullarda belirli miktarın üzerinde yapılan siparişlerde fiyat iskontosu sağlanabilmektedir. Böyle bir olaktan yararlanabilmek için hemen kullanılmayacak malzeme alımları için; kullanıma kadar geçecek zaman süresi, stok yapabilmek için elde mevcut fon, bu malzemelerin depolama maliyeti, kullanılmayan kısmın diğer inşaatlara taşıma maliyeti

(5) Projelerin gerçekleştirilmesi sırasında yerine getirilecek fiziksel işlemlerin sıralarınının planlama ve kontrolunda şebeke analizlerinin (CPM-PERT) daha etkin araçlar olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu tekniklerin inşaat endüstrisinde kullanım alanları ve uygulama şekilleri konusunda geniş bilgi için bkz: G.N.COLE, "Management and Productivity Techniques", Ed: E.F.L. Bréch, Construction Management in Principle and Practice, London: Longman Group Limited - 1971, s.756 - 768

gibi etkenlerin dikkatli bir değerlemesi yapılmalıdır.

Satıcı işletmenin seçimi: Malzemelerin satın alınacağı işletmeden uygun fiyat teklifi alınmış olsa bile sözü edilen işletmenin bazı niteliklere sahip olup, olmadığı araştırılmadır. Bu satıcı işletme, sipariş edilen malzemelerin tesliminde ve kalitesinde yapılan anlaşmalara uyma bakımından çevrede tutarlı ve güvenilir olarak tanınmalıdır. Bilhassa kendine özgü özellikleri olan malzemelerin inşaatda kullanımında teknik yardım sağlayabilmelidir.

2. Satın Alma Süreci

İnşaat taahhüt işletmelerinin büyüklüğü, izlenecek satınalma sürecini yönlendirecek en önemli etkendir.

Küçük inşaat taahhütleriyle uğraşan işletmelerde, gerekli malzemeleri satınalma görevini genellikle müteahhidin kendi yüklenir. Müteahhit, inşaat projelerinin ve teklif dosyasındaki diğer belgelerin yardımıyla gerekli malzemeleri belirleyerek, bir "satınalma listesi" düzenler ve satıcı işletmelerle ilişkiler kurar. Onlardan aldığı fiyat teklifleri ve diğer koşulları gözönünde tutarak siparişlerini yapar.

İnşaat taahhüt işletmesi büyüdükçe, satınalma sürecinin çeşitli aşamalarında değişik kişiler görevler yüklenir. Bu şekilde organize edilen bir satınalma sürecinin temelini "sipariş emri" oluşturur. Sipariş emri başlıcası(6):

- 1) Sadece ihtiyaç duyulan malzemelerin satınalımını sağlamak için belirli kişilere sorumluluk yüklemek,
- 2) Satıcı işletmeye, sipariş edilen malzeme hakkında

(6) William E. COOMBS. s.80.

yazılı olarak tam ve ayrıntılı bilgi vermek,

3) Satınalma, teslim alma ve malzeme bedellerinin ödemelerinde iç kontrolü sağlamak, işlevlerini yerine getirmek için düzenlenir.

Satınalma sürecinde sipariş emri, sipariş talebini izler. Şantiye amiri (veya proje müdürü), hangi malzemelerin ne miktarda ve ne zaman kullanılacağını belirten "talep belgesi" düzenler. İki kopya olarak düzenlenecek talep belgesinin bir kopyası satın almayla görevli kişiye gönderilirken, diğeride ikinci kez aynı malzemelerin talebini yapmamak için dosyalanarak saklanır. Çok acele olmadıkça sözlü taleplerden kaçınımalıdır.

Bazan inşaatın başlangıcında projenin gerektirdiği tüm malzemelerin bir listesinin, kullanım tarihleri de belirtilerek satın alma işiyle görevli kişiye verilmesi daha uygun olabilir. Parça parça sipariş talebi ile talepleri toptan listeliyerek verme yönetiminden biri, projenin niteliğine göre tercih edilebilir(7).

Satın alma göreviyle yetkili kişi, sipariş taleplerini gözönünde bulundurarak satıcılarla ilişki kurar. Koşullarda anlaştağında sipariş emrini hazırlar. Faturanın kesileceği ünvan ve adres, teslimin yapılacağı yer, teslim tarihi, malzemenin miktarı, cinsi, nitelikleri ve yetkilinin imzasının bulunacağı sipariş emri, beş kopya olarak düzenlenir.

(7) Paul D. LUCAS, s.36

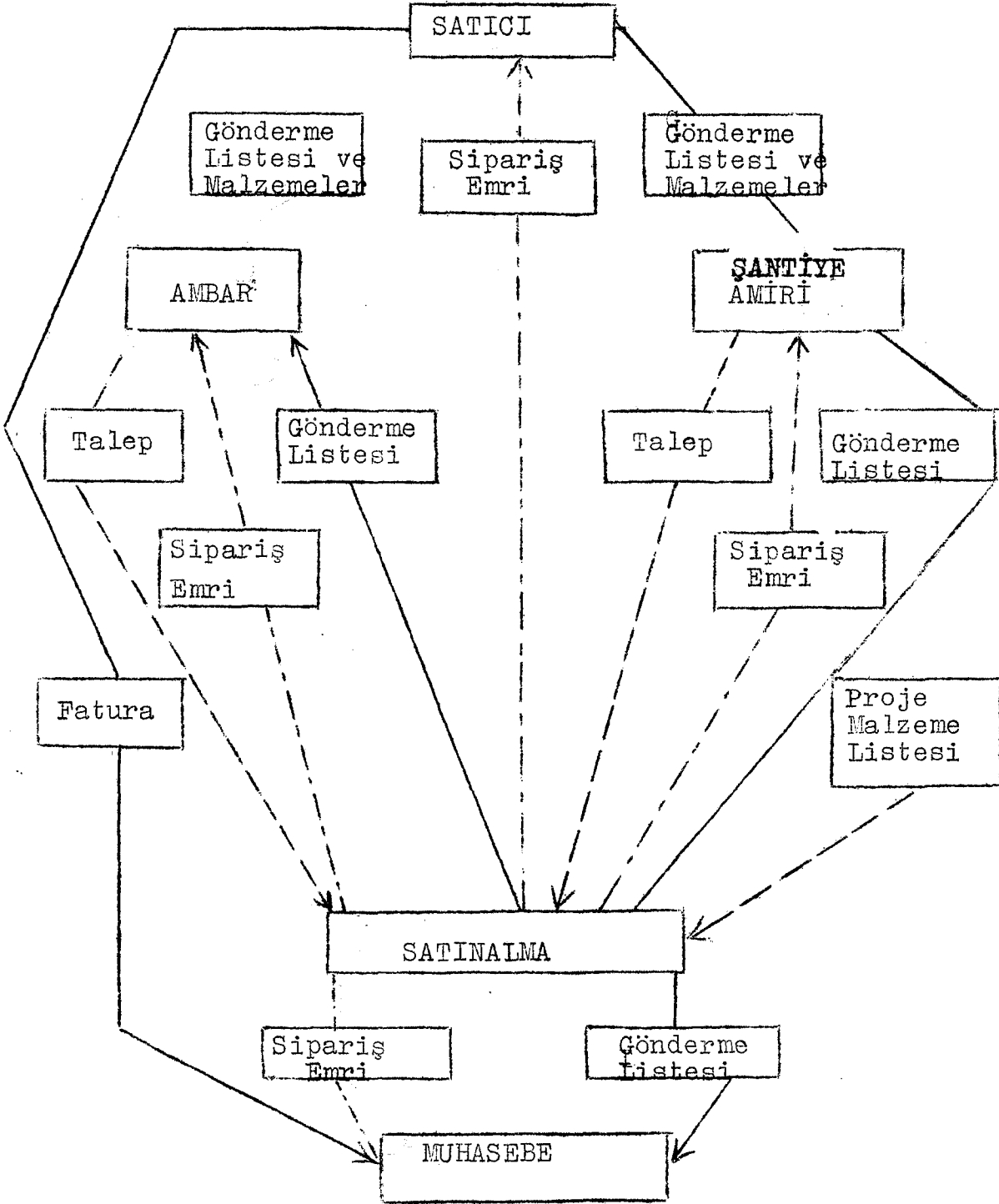
- Orijinali satıcı işletmeye gönderilir. Satıcı işletme, bu sipariş emrine dayanarak malzemeleri gönderir ve faturayı düzenler.
- Bir kopya siparişi yapan satın almayla görevli kişide kalır. Siparişlerin yapıldığını hatırlamak ve kanıtlamak için dosyada saklanır.
- Bir kopya ambar memuruna (şantiye veya genel malzeme ambarı memuruna) gönderilir. Ambar memuru teslim alma aşamasında satıcının gönderdiği malzemeleri, bunlara ait gönderme listesi (sevk pusulası) ve sipariş emri ile karşılaştırır.
- Bir kopya da muhasebeye gönderilir. Malzemelerin teslim alınmasıyla satınalma memuru veya ambar memurundan gelen onaylı gönderme listesiyle karşılaştırılarak fiyat, miktar ve tutar kontrolleri yapılır. Bu kontrollere dayanarak satıcının faturası ödenir.

Bu anlatılan süreç (Şekil:5) de şematik olarak gösterilmektedir.

3. Teslim Alma İşlemi

Teslim alma işlemi, satın alma sürecinin sonuçlandırılma aşamasıdır. Satın alma sürecinde gösterilen dikkat, teslim alma aşamasında aksatılırsa, işletmenin önemli ölçüde zarara uğraması mümkündür.

Uygulamada malzemelerin teslim alındığı yerler, inşaat taahhüt işinin türüne, inşaat işletmesinin büyüklüğüne, malzemenin türüne, zamanına v.b. nedenlere bağlı olarak değişebilmektedir.



SATINALMA SÜRECİ
(Şekil:5)

Kaynak: Paul D.LUCAS, s.38.

En yaygın uygulama, malzemelerin şantiye alanında teslim alınarak depolanmasıdır. Depolama işlemi, inşaatın büyüklüğüne göre "koltuk ambarı" adı verilen küçük depolarda olabileceği gibi daha büyük bir "şantiye ambarı"nda da yerine getirilebilir. Bazı malzemeler de çevresi çitlerle çevrili alanlarda korunabilir. Şantiye alanında depolamanın üstünlüğü, malzemelerin inşaatın yanında bulunması ve böylece zaman kaybı ve taşıma sorunları yaratmamasıdır. Sakıncası ise, malzemelerin bozulma ve çalınma tehlikeleriyle karşı karşıya bulunmasıdır. Şantiye alanında teslim alma işiyle görevli kişi, genellikle yukarıda sözü edilen depolama yerlerinin yönetimiyle de sorumlu olmaktadır. Bu kişi, çok küçük inşaatlarda şantiye ambarı olabilir. Ayrı bir şantiye ambarı memuru istihdam ediliyorsa, teslim alma işlemi bu memur tarafından yapılır.

Bazı inşaat taahhüt işletmelerinin bir genel malzeme ambarı bulunur. Bu ambarda değişik inşaat taahhütlerinde daha ileri tarihte kullanılacak malzemeler ile şantiye alanında korunmasında sakınca görülen malzemeler bulundurulur. Dolayısıyla bu ambara gelen malzemeler, burada görevlendirilen ambar memurunca teslim alınır. Bazı inşaat taahhüt işletmelerinin her türlü malzemeleri genel malzeme ambarında teslim alarak sonradan gereksinme duyulan inşaatlara gönderme yolunu seçmeleri mümkündür. Ancak bu yol pratik olmadığı gibi pahalı bir uygulama olacaktır.

Teslim alma işlemi, ister şantiye alanında, isterse genel malzeme ambarında yerine getirilsin, şu aşamalardan geçerek tamamlanır:

- Malzemeler şantiye alanında veya genel malzeme ambarrında boşaltılır.
- Niteliklerine göre sayılır, tartılır ve ölçülürler.
- Durumları kontrol edilerek varsa hasarlı ve bozuk olanlar not edilir.
- Teslim alınan malzemeler, gönderme belgesinde (sevk pusulasında) gösterilenlerle cins ve miktar bakımından kontrol edilir.
- Bozukluk ve eksiklikler, satın alma işlemi ile yetkiliye bildirilir. Farklı malzemeler teslim alınmaz.

Böylece işletmenin teslim alma sırasında zarara uğraması ve fazla ödeme yapması önlenmiş olur.

4. Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kullanıldıkları anda maliyet gideri haline dönüşecek olan inşaat malzemelerinin muhasebeleştirilmesinde değişik uygulamalarla karşılaşılabilir.

A. Doğrudan İnşaat Maliyetine Yükleme

Satın alınan ve kullanılacakları inşaat alanında teslim alınan malzemeler, doğrudan ilgili inşaat maliyetine yüklenebilir. Örnek: (A) İnşaat taahhüdü için sipariş edilen 50.000,- TL. lık malzeme inşaat alanında yetkili kişi tarafından teslim alınmıştır.

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H. (8)	50.000,-
1600-Devam eden (A) inşaatı	
16000- Malzeme giderleri	
201- BORÇLAR H.	50.000,-
2021- Satıcılara borçlar	

Bu şekilde kayıtlamanın uygun olabilmesi için:

- Gelen malzemelerin kısa zamanda kullanılacağıının planlanmış olması, ara veya dönemsonu finansal tabloların düzenlenme tarihinde kullanılmamış malzemenin bulunmayacağıının tahmin edilmesi,

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

Yukarıda örneklendirilen kayıt şekli, ara veya dönem- sonu finansal tabloların düzenlenme tarihlerinde malzemelerin tümünün kullanılmış olması halinde, maliyet hesaplarında her- hangi bir hata yaratmaz. Ancak sözü edilen finansal tablo- ların düzenlenme tarihlerinde, inşaat alanında kullanılmayan malzemeler varsa, bu malzemelerin inşaat maliyetlerinden çı- karılarak aktifleştirilmesi gerekir. Yukarıda verilen örnekteki

(8) İşletmenin, kârın ölçümünde işin tam bitimi yöntemini ka- bul etmesi halinde bu hesap kullanılmaktadır. Tahakkuk veya işin kısmen bitimi yöntemi seçilmesi halinde kulla- nılacak hesap "502- İnşaat Maliyet Hesabı" olacaktır.

malzemelerin 10.000,- TL.lık kısmının finansal tabloların düzenlenme tarihinde kullanılmamış olması halinde, aşağıdaki kayıtla inşaat maliyeti düzeltilecektir:

120-MALZEME STOK H.	10.000,-
160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	10.000.-
1600- Devam eden (A) inşaatı	
16000-Malzeme giderleri	

B. Şantiye Ambarından Geçirerek İnşaat Maliyetine Yükleme

İnşaat alanında şantiye ambarı bulunuyorsa ve her türlü malzeme ilk önce burada teslim alınıyorsa, hesap planında ve muhasebe defterlerinde her şantiye için yardımcı malzeme ambarı hesabı açılır. Şantiye ambarında teslim alınan malzemelere ait onaylanmış teslim alma ve gönderme listesi (sevk pusulası) muhasebeye gönderilerek ödeme yapıldığında, bir önceki örnek şu şekilde kayıtlara geçecektir:

120-MALZEME STOK H.	50.000,-
1201-(A) İnşaatı malzeme ambarı	
101-KASA H.	50.000,-

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

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

(A) İnşaatı için şantiye amirince imzalanan talep fişi gereğince 40.000,- TL.lık malzeme, şantiye ambarından çekildiğinde muhasebede yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	40.000,-
1600-Devam eden (A) inşaatı	
16000-Malzeme giderleri	
120-MALZEME STOK H.	40.000,-
1201-(A) İnşaatı malzeme ambarı	

C. Genel Malzeme Ambarından Geçirerek İnşaat Maliyetine
Yükleme

Değişik inşaat taahhütlerinde kullanılacak malzemelerin işletmenin genel malzeme ambarında teslim alınarak, kullanım öncesi orada korunmasının nedenlerini; 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 görülmesi, şeklinde açıklamıştık. Bu şekildeki bir uygulama, sanayi işletmelerinde karşılaşılan "ambar

muhasebesi"nin benzerinin inşaat taahhüt işletmelerinde de sistem olarak kurulmasını gerektirir.

Genel malzeme ambarında genellikle devamlı bir ambar memurunun bulundurulması nedeniyle giren, çıkan ve mevcut malzemeler hem miktar, hem de maliyet olarak izlenebilir.

Satın alınan 50.000,- TL. lık malzeme, genel malzeme ambarında teslim alınmış olması halinde kayıt:

120-MALZEME STOK H.	50.000,-
1200-Genel malzeme ambarı	
101-KASA H.	50.000,-

şeklinde olacaktır.

Genel malzeme ambarından talepler, her inşaat için özel olarak düzenlenmiş talep fişleri ile yapılır. Şantiye ambarından taleplerde olduğu gibi iki kopya olarak düzenlenen talep fişlerinin bir kopyası genel malzeme ambarına, diğeri de ^{muhasebeye} verilir(Ek:8). Şantiye alanına genellikle derhal kullanılacak kadar malzeme gönderileceğinden genel malzeme ambarından çıkışlar doğrudan inşaatın maliyetine kaydedilir.

Genel malzeme ambarına (A) inşaatı için 30.000,- TL. lık, (B) inşaatı için 10.000,- TL.lık malzeme talepleri geldiğini ve söz konusu malzemelerin gönderildiğini kabul edelim. Bu işlemler hesap planımıza uygun olarak aşağıdaki şekilde kayıtlara geçecektir:

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	40.000,-
1600-Devam eden (A) inşaatı	30.000,-
16000-Malzeme giderleri	
1601-Devam eden (B) inşaatı	<u>10.000,-</u>
16010-Malzeme giderleri	
120-MALZEME STOK H.	40.000,-
1200-Genel malzeme ambarı	

Talep fişleri kullanımının bir amacında gereksinimden fazla malzeme talebini kısıtlamak ise de, inşaatlarda kullanılmayarak iade edilen malzemeler olabilmektedir. Böyle durumda, yukarıdaki maddenin iade edilen tutar üzerinden ters kaydı yapılır.

Bazan inşaat taahhütleri arasında malzeme transferleri yapılmaktadır. Genel malzeme ambarına teslim edilmeden yapılan transferler için muhasebe departmanını haberdar kılacak bir raporlama sistemi kurulmalıdır(9).

Aşağıdaki madde: (A) inşaatında kullanılmayarak, (C) inşaatına gönderilen 5.000,- TL.lık malzemeyle ilgili kaydı örneklendirmektedir:

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	5.000,-
1602-Devam eden (C) inşaatı	
16020-Malzeme giderleri	
160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	5.000,-
1600-Devam eden (A) inşaatı	
16000-Malzeme giderleri	

II. İşçilik Giderleri

Malzeme giderlerinden sonra inşaat maliyetlerinin en önemli ögesi, işçilik giderleridir. Ülkemizde işçilik giderlerinin tüm inşaat maliyeti içindeki payı % 20 dolayındadır(10).

İşçilikler, maliyet gideri olarak direkt ve endirekt işçilik giderleri şeklinde sınıflandırılır. Direkt işçilik giderleri, maliyet birimlerinde teşhis edilebilen ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen işçiliklere denilmektedir. Endirekt işçilik giderleri ise, direkt işçilikler dışında kalan ve dolaylı bir şekilde maliyetlere yüklenebilen işçilikleri kapsar(11).

Bir inşaat yapımında doğrudan çalışan ve ücretleri maliyetlere dolaysız olarak yüklenebilen elemanlara bir konut inşaatı için örnek olarak: Duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kalıpçılar, kaynakçılar, ameleler v.b. verilebilir.

İnşaat maliyetlerine dolaylı bir şekilde yüklenebilen işçilik giderlerine örnek olarak da birden fazla inşaatın yapımında hizmet gören kamyon şoförleri, buldozer, ekskavatör, vinç v.b. araçların operatörlerinin ücret veya maaşları verilebilir. Sözü edilen elemanlar sürekli olarak tek bir inşaatta çalışmaktaysalar ve inşaatın bütününe temel alan maliyet sistemi uygulanıyorsa, kendilerine yapılan ödemeler direkt işçilik

(10) Sosyal Sigortalar Kurumunun 11.7.1974 gün ve 1755 nolu Genelgesi ile bina inşaatında işçilik giderlerini asgari % 20 olarak öngörmüştür.

(11) Fikret ÖCAL, s.52

kabul edilerek doğrudan inşaat maliyetine yüklenebilir.

Şantiye amiri, puvantör, ambar memuru gibi inşaatın üretimine doğrudan katılmayan elemanların ücretlerini endirekt işçilik giderleri şeklinde değerlendirme eğilimi vardır(12). İnşaatın bütününe temel alan maliyet sisteminde sözü edilen elemanlar sürekli olarak aynı inşaat için çalışmışlarsa, direkt işçilik; çalışmalarından birden fazla inşaatın yapımında yararlanmışsa, endirekt işçilik olarak kabul edilmesi yerinde olacaktır.

1. 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.

Küçük taahhüt işletmeleri biri diğerini izleyen inşaatın yapımını üstlenmedikleri takdirde, işin bitiminde çalışanların büyük çoğunluğunun ilişkilerinin kesilme zorunluluğu doğmaktadır. Yeni inşaat taahhütlerinin alınması halinde ise gerekli personelin yeniden sağlanması yoluna gidilmektedir.

Ancak inşaat taahhüt işletmesi büyüdükçe genellikle birbirini izleyen taahhütlere girişilmesi ve üstlenilen inşaatların teknik özellikler taşıması, belirli uzmanlıklara sahip

(12) İş birimlerini veya iş sınıflarını temel alan maliyet sistemlerinde bu şekildeki değerlendirme doğrudur. Ancak bu eğilimin "inşaatın bütününe temel alan maliyet sistemi" açıklayan kaynaklarda da olduğunu görmekteyiz. Bkz: Paul D. LUCAS, s.120.

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. İşletmenin iş hacmi azaldığı veya durduğu zamanlarda bile çalışması gereken veya bulunması güçlük arzeden bu elemanların maaş ve ücretlerini sabit gider olarak kabul etmek gerekir(13).

Küçük taahhüt işletmelerinde yeni işlerin taahhüt edilmesiyle ihtiyaç duyulan elemanların sağlanmasında, seçim ve işe alım işlemini müteahhidin kendi yapar.

Büyük taahhüt işletmelerinde, şantiye amiri veya proje amiri gerekli personelin niteliklerini ve sayısını bildiren bir talep belgesi hazırlar. Bu talep, proje müdürünce uygun görülerek onaylandıktan sonra personel departmanına gereğinin yapılması için verilir(14).

İnşaat işletmeleri gereksinim duyulan personeli şu yollarla sağlayabilmektedir:

- 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.

(13) Giderlerin, sabit ve değişken olarak sınıflandırılması ve analizi, ihalelerde fiyat teklifi kararlarını önemli ölçüde etkiler.

(14) Willam E. COOMBS, s.112.

- Yayın organlarına verilen ilanlarla istenilen personelin sağlanması yoluna gidilebilir.

Aranılan nitelikleri taşıyan elemanlar işe alındıktan sonra herbirine dosya açılarak yasal gerekler yerine getirilir(15) ve kendilerine görevleri açıklanır.

2. Çalışılan Zamanları Belirleme Süreci - Puvantaj

Çalışan personelin almaya hak kazanacağı ücretin ve inşaatların maliyetlerine yüklenecek işçilik giderlerinin belirlenmesinde herbir işçinin ne kadar süre ile hangi işlerde çalıştığıının belirlenmesi işlemi önem taşır. Bu işleme uygulamada puvantaj denir.

İş birimlerini veya iş sınıflarını esas alan maliyet sistemlerini uygulayan inşaat taahhüt işletmelerinde her işçinin çalışma günü süresince hangi işlerde (iş sınıflarında) kaçar saat çalıştıklarını belirlemek zorunludur. Bu belirlemelerden sonra saat ücretleriyle çarpılarak hesaplanan tutar, çeşitli maliyet birimlerine (veya maliyet merkezlerine) yüklemeye kolaylık sağlamak üzere (Ek:1) de görülen işçilik dağıtım tablosunda gösterilebilir. Bu dağıtım tablosundan ücret bordrosunun hazırlanmasında yararlanılabilir. Ücret bordrosunun puvantaj kartlarından yararlanılarak düzenlenmesi halinde ise kontrol aracı olarak işlev görür.

Benimsediğimiz inşaatın bütününi maliyet birimi olarak kabul eden maliyet sisteminde puvantajın amacı, işçilerin

(15) Sosyal Sigortalar Kurumuna işe giriş bildirgesinin verilmesi gibi.

işletmenin emrinde olduğu zamanı genel olarak saptamak ve ne kadar gün (veya saat), hangi inşaat taahhütlerinde çalıştıklarını belirlemektir.

Puvantaj işlemini yapacak kişi, işletmenin büyüklüğüne veya organizasyon yapısına bağlı olarak değişebilir. Bu işlemi puvantör, bordro memuru, muhasebeci veya ustabaşı yürütebilir. İş birimlerini temel alan maliyet sistemlerinde özel bir puvantörün istihdamının zorunlu olmasına karşılık, işin bütününe esas alan maliyet sistemlerinde bu görev, inşaat işinin küçük olması halinde ustabaşına bile bırakılabilir.

Inşaat sektöründe de sanayi işletmelerinde olduğu gibi kart basma, marka asma gibi yöntemler kullanılabilirse de yüz-yüze kontrol ve puvantaj kartı kullanımı daha yaygındır.

Şantiye alanı geniş bir sahaya yayılmışsa veya gözden uzak ise, denetim eksikliği doğabilir. Çalışan personel bazan sadece iş yapmamakla kalmaz, yokluklarından yöneticilerin haberi olmayacağı düşüncesiyle işyerini terk bile edebilirler. Bu da, işçilik giderlerinin yükselmesine neden olur. Böyle inşaatlarda şantiye amirinin belirsiz zamanlarda çalışma alanlarını denetlemesi gerekir(16). Aslında işçinin iş saatleri içinde işyerinde bulunması verimlilik açısından yeterli değildir. Çalışma saatleri içinde kendisinden beklenen görevleri yerine getirmesi gerekir(17).

(16) William E. COOMBS, s.129.

(17) İşçilikler; bu yönden kontrol edebilmek için "işçilik başarı raporları" düzenlenebilir. Bkz: Paul D. LUCAS, s.131-132.

3. İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yukarıda açıklanan puvantajlar yardımıyla düzenlenen ücret bordroları, çalışanların hak kazandıkları tutar yanında inşaat maliyetine yüklenecek işçilik giderlerini de gösteren önemli bir belgedir.

Ücret bordrolarının düzenlenmesi sırasında:

- Çalışan işçilerin tümünün bordroda gösterilmesi,
 - Brüt ücret veya maaşların doğru olması,
 - Devamsızlık, izin, fazla çalışma, bayram çalışmalarını v.b. özel durumların dikkate alınması,
 - Çeşitli kesinti hesaplamalarında hata yapılmaması,
- gerekir. Aksi halde çalışanlar ve Sosyal Sigortalar Kurumu ile anlaşmazlıklara düşüleceği gibi maliyetlere yüklenecek işçilik giderleri de doğru olmayacaktır.

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.

Belirli bir inşaat, maliyet birimi olarak kabul edildiğinde işçilik giderlerinin tahakkuku ve inşaat maliyetlerine yüklenilmesi orijinallik taşımaz.

Örnek: (A) İnşaatında çalışan personel için düzenlenen ücret bordrosundan sağlanan bilgilerin şöyle oluştuğunu varsalım: Brüt ücret 100.000,- TL. olup, kesintilerden Sosyal Sigortalar Kurumu işçi primi 12.000,- TL., gelir vergisi stopajı 30.000,- TL., mali denge vergisi 2.500,- TL., damga vergisi

500,- TL.dır. İşçilere ay içinde avans olarak 15.000,- TL. ödenmiştir. Sosyal Sigortalar Kurumu işveren primi ise 16.500,- TL. dir.

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	116.500,-
1600-Devam eden (A) inşaatı	
16000-İşçilik giderleri	
-Ücretler	100.000,-
-S.S.İşveren Primi	<u>16.500,-</u>
114-VERİLEN AVANSLAR H.	15.000,-
1140-Personele ver. avans.	
210-SAİR BORÇLAR H.	101.500,-
2100-Öd. Ücretler	40.000,-
2101-Öd.S.S.Priml.	28.000,-
2102-Öd.G.V.Stopajı	30.000,-
2103-Öd.Mali Denge V.	2.500,-
2104-Öd.Pul kesintil.	<u>500,-</u>

III. Taşarönlara Yaptırılan İşler Maliyeti

1. Taşarönlara İş Yaptırmanın Nedenleri ve Dikkat Edilecek Noktalar

Taahhüt edilen inşaat işinin tamamının müteahhit işletme tarafından yerine getirilmesi artık zamanımızda pek karşılaşılmayan durumdur. Özellikle inşaat endüstrisinde çeşitli ileri tekniklerin kullanıldığı batı ülkelerinde ana müteahhit

işletmelerin, ikinci derece müteahhit işletmelere (taşoranolara) yapımını devrettiği iş alanları sürekli artmaktadır(18)

Taahhüt edilen inşaat işinin bazı bölümlerinin, sorumluluk ana taahhüt işletmesinde kalmak üzere taşoranlara devredilmesinin çeşitli nedenleri vardır(19).

- Taşaronlar inşaat endüstrisinin bazı alanlarında uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler. Bu nedenle o alanlara giren işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yaparlar. İnşaat taahhüt işletmelerinin bu tür özel işler için kadrolarında uzman işçiler bulundurmaları mümkün olabilirse de, bu kişileri sürekli çalıştıracak iş alanları yaratmaları pek kolay değildir.

- İnşaatın bazı bölümlerinin yapılması özel makine ve teçhizatın kullanımını gerektirir. Bu araçlara sahip taşaronlara iş yaptırmak, onları satın almaktan daha ekonomik olabilmektedir. Örneğin; konut ve işyeri inşaatlarında genellikle hafriyat ve alan temizliği işleri için gerekli olan pahalı makinaları satın almaktansa, taşaronlarla anlaşmaya gidilmektedir.

- İnşaat taahhüt işleri riskli bir faaliyet alanıdır. Ayrıca büyük sermaye gerektirir. Taahhüt edilen işlerin bir bölümünün taşaron firmalara devredilmesi finansal riskin dağıtılmasına ve sermaye yetersizliğinin giderilmesine olanak sağlar.

Bu belirtilen nedenlerle müteahhit işletme, telif fiyatını

(18) Hatta ikinci derece müteahhitlerin de bazı işleri üçüncü derece müteahhitlere devretmesi olağan olaydır. Bu ilişkiler için bkz: Pauline COLLIER, s.3.

(19) William E. COOMBS, s.84-85,

belirlerken projenin hangi bölümlerinin taşaronlara yaptırılacağını kararlaştırır. Sonra ihalenin alınması halinde, öngörülen işleri ne kadara yapabilecekleri konusunda değişik taşaronlardan teklifler alınır. İhale alındıktan sonra da teklif alınan taşaronlar: 1) Devredilecek işi öngörülen kalite ve zamanda yapıp, yapamayacakları, 2) Verdikleri fiyatların teklif hazırlanırken tahmin edilen fiyatlarla uygunluk içinde olup, olmadığı yönlerinden değerlendirilerek bir seçime tabi tutulurlar(20).

İnşaat işlerinin bir özelliği de çeşitli işlerin birbirlerine bağımlı olarak yürütülme zorunluluğunda bulunmasıdır. Taşaronların işlerini aksatmaları halinde önceden yapılan iş programları bozulacağından, çeşitli üretim ve maliyet sorunları ortaya çıkacaktır. Bu nedenle taşaronlara devredilen işlerin çok olması halinde, bu işler arasında koordinasyonu sağlamak, ana taahhüt işletmesinin getirmesi gereken önemli bir görev olmaktadır.

2. Taşaronlara Yaptırılan İşlerin ve Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi

Taşoranlara yaptırılan işlerin ödeme koşulları konusunda değişik uygulamalarla karşılaşılabilir. İnşaat sahibi ile müteahhit işletme arasında yapılan çeşitli sözleşmelerin(21), müteahhit işletme ile taşaronlar arasında da yapılması mümkündür.

Taşaronlara götürü bedel esasına göre yaptırılan işlerde genel uygulama, işin bitirilmesi ve teslimi ile anlaşmaya

(20) Frank R. WALKER, s.4.

(21) Bkz: s.24-32.

varılan bedelin ödenmesidir. Böyle bir durumda yaptırılan iş karşılığında ödenen bedel inşaat maliyetine yüklenir.

Örnek: (A) İnşaat taahhüt işine ait doğrama işlerinin yapımını üstlenen taşaron (Z), işi bitirerek anlaşmaya varılan 80.000,- TL.yı almıştır.

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	80.000,-
1600-Devam eden (A) inşaatı	
16002-Taşaronlara yaptırılan işler	
101-KASA H.	80.000,-

Eğer müteahhit işletmenin taşarona ihale ettiği işin değeri büyükse ve yapım süresi oldukça uzun ise, ödeme için işin bitirilmesi beklenmez. Belirli zamanlarda işin tamamlanma derecesine göre kısmi ödemeler yapılır. Bu tamamlanma derecelerini gösteren pratik esaslar da kullanılabilir. Örneğin, inşaatın kalorifer tesisatının yapımı bir taşarona devredildiğinde, bedelin % 50'si tesisat inşaat alanına getirildiğinde, % 40'ı monte edildiğinde, geriye kalan % 10'u kontrol edildiğinde ödeneceği üzerinde anlaşmaya varılmış olabilir. Bu şekilde yapılan anlaşma ve ona bağlı ödemeler için yapılacak muhasebe kaydı yukarıda örneklendirilenden farklı olmayacaktır.

Ülkemizde küçük taşaronlara iş yaptırılırken izlenen bir yol da kullanılacak malzemenin müteahhit işletme tarafından sağlanmasıdır.

Örnek: (B) İnşaat taahhüt işinin yağlı boya işleri için 25.000,-TL.lık malzeme verilmiş, diğer giderleri ve ücreti karşılamak üzere de 50.000,-TL.lık ödeme yapılmıştır.

Taşaronlara yapılan ödemelerin işin tamamlanmasına kadar ayrı bir hesapta izlenilmesi arzu edilirse aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

114-VERİLEN AVANSLAR H.	75.000,-
1141- Taşaronlara yaptırılan işler	
120-MALZEME STOK H.	25.000,-
1200-Genel malzeme ambarı	
101-KASA H.	50.000,-

İşin tamamlanması ile taşarora verilen çeşitli değerler ilgili inşaatın maliyetine yüklenir:

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	75.000,-
1601-Devam eden (B) inşaatı	
16002-Taşaronlara yaptırılan işler	
114-VERİLEN AVANSLAR H.	75.000,-
1141-Taşaronlara verilen avans.	

Taşaronlara yapılan her teslimat ve ödemeyi doğrudan maliyete yükleyen kayıt şekli de benimsenebilir (22).

(22) Her ne kadar açıklamalar, taşaronlara ödemeleri ön plana alarak yapılmışsa da dönemsellik kavramı gereği söz konusu ödemelerin yapılmamış olması maliyetin oluşumunu erteleyemez.

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	75.000,-
1601-Devam eden (B) inşaatı	
16012-Taşaronlara yaptırılan işler	
120-MALZEME STOK H.	25.000,-
1200-Genel malzeme ambarı	
101-KASA H.	50.000,-

IV. Diğer Giderler

Bu çalışmamızda direkt maliyet ögeleri olarak, inşaat maliyetlerine doğrudan yüklenebilen malzeme, işçilik ve taşaronlara yaptırılan işler dışında kalan giderlerin tümünü, "diğer giderler" ana başlığı altında ve şu alt bölümler içinde ele almayı uygun görmüş bulunuyoruz:

- Diğer direkt giderler,
- Endirekt giderleri (Genel imal giderleri),
- Genel yönetim giderleri.

1. Diğer Direkt Giderler

İnşaatların gerçekleştirilmesi sırasında malzeme, işçilik ve taşaronlara yaptırılan işler dışında kalan başka bazı giderlerin de hangi inşaat taahhüdüne ait olduğu kesin olarak bilinebilir. İnşaat maliyetine doğrudan yüklenebilen bu maliyet giderlerini, "diğer direkt giderler" olarak adlandırmaktayız.

İnşaat maliyetine dolaysız olarak yüklenebilen maliyet giderlerinin sayı ve tutarı arttıkça gerçek fiili maliyete ulaşma olanağı da o ölçüde artar. Bu nedenle muhasebe sisteminin, her maliyet gideriyle ilgili inşaatlar arasındaki direkt ilişki kurması ve izlemesi arzulanır. Eğer bu ilişki

kurulamıyorsa, o giderlerin niteliklerine göre, "endirekt giderler" veya "genel yönetim giderleri" içinde toplanması gerekir.

A. Diğer Direkt Giderlere Örnekler

Her inşaatla direkt ilişki kurulabilecek, bu nedenle, maliyete doğrudan yüklenebilecek maliyet giderlerine örnek olarak şunlar gösterilebilir:

- Sözleşme giderleri,
- Resim ve harçlar,
- Teminat mektubu faiz komisyonları,
- Proje giderleri,
- Teknik danışma ücretleri,
- Makina ve teçhizat kiralaları,
- Elektrik gideri (inşaatla ilgili),
- Su giderleri (inşaatla ilgili),
- Personele sağlanan hizmetler
 - Personeli işyerine taşıma giderleri,
 - Personelin yiyecek-içecek giderleri,
 - Personelin yatma (ibate) giderleri,
- Şantiye giderleri
 - Haberleşme giderleri,
 - Kırtasiye giderleri,
 - Şantiye personeli giderleri,
 - Aydınlatma ve ısıtma giderleri.

Yukarıda yer almayan ancak "diğer direkt giderler" içine dahil edilebilecek bir başka önemli kalem de, inşaatın yürütü-

lebilmesi için inşaat işletmesi tarafından şantiye alanında yapılan "geçici tesisler" in amortisman paylarıdır.

İnşaatın büyüklüğüne ve niteliğine göre değişebilecek geçici tesislere örnek olarak:

- Bürolar, ambarlar v.b.
- Personel için sosyal tesisler (yemekhane, yatakhane, v.b.)
- Yollar, engeller v.b.

verilebilir.

İşin kısmen bitimi veya tahakkuk yönteminde bu tesislerin maliyet bedellerinin doğrudan inşaat maliyetine yüklenmesi, yıllara yaygın inşaatların ilk dönemlerine ait faaliyet sonuçlarını olumsuz yönde etkileyerek, dönemsellik kavramıyla uyumsuzluk gösterecektir(23). Bu nedenle yapılan geçici tesislerin aktifleştirilmesi ve inşaat süresince bazı esaslara göre amortisman tabi tutularak inşaat faaliyetine yüklenmesi doğru olacaktır. Bu esaslar, işin tamamlanma derecesi olabileceği(24) gibi kendilerinden yararlanılan gün sayısının, yararlanılması öngörülen gün sayısına oranı da olabilir.

(23) Vergiye matrah kârın belirlenmesinde bu konuyla ilgili bir Danıştay kararında:(Dn.4D.22.3.1965 gün ve Esas No:1961/162, Karar No:1965/1007) "İnşaatın devamı süresince şantiye olarak kullanılan barakaların, geçici mahiyette olup, değerinin de malzeme bedelinden bir kısmına tekabül etmesi nedeniyle, amortisman tabi tutulmayarak malzeme bedeli gibi bir kaleme masraf gösterilmesi kanunu uygundur." denilmektedir. Ancak vergi yasalarımızda kârın ölçümü, muhasebe kârının ölçümünde kullanılan işin kısmen bitimi veya tahakkuk yönteminden farklıdır. Bu farklılık V. Bölümde işlenecektir.

(24) William E. COOMBS, s.238.

Ancak inşaatın bitiminde iş sahibine devredilen geçici tesisler karşılığında bir bedel alınması veya geçici tesislerin yıkılarak değer taşıyan malzemelerin satışından gelir elde edildiği durumlarda, bunların inşaat kârına ekleneceği kuşkusuzdur.

B. Diğer Direkt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

İkinci bölümde verdiğimiz hesap planı gereği diğer direkt giderler oluştuklarında, aşağıdaki şekilde inşaat maliyetine yüklenirler:

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

1600-Devam eden (A) inşaatı

16003-Diğer direkt giderler

- Sözleşme giderleri
- Resim ve harçlar
- Teminat mektubu komisyonları
- Proje giderleri
- Teknik danışma giderleri
- Makina ve teçhizat giderleri
- Elektrik gideri
- Su gideri
- Personele sağlanan hizmetler
- Şantiye giderleri
- Geçici tesisler amortisman payları

İLGİLİ HESAPLAR

Hesap planında değişiklik yapma koşulu ile diğer direkt giderler oluştuklarında ilgili gider hesaplarında toplanarak,

belirli zamanlarda (genellikle her ayın sonunda) inşaat maliyetlerinin izlenildiği hesaplara devredilebilir(25):

SÖZLEŞME GİDERLERİ H..

RESİM VE HARÇLAR H.

TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYONLARI H.

.

.

.

İLGİLİ HESAPLAR

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

1600-Devam eden (A) inşaatı

16004-Diğer direkt giderler

SÖZLEŞME GİDERLERİ H.

RESİM VE HARÇLAR H.

TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYONLARI H.

.

.

.

2. Endirekt Giderler

Endirekt giderler (26) bir maliyet birimine(27) bazı ölçülere göre dolaylı yüklenebilen maliyet giderlerini içeren

(25) Bunun için "Diğer direkt giderler" için "700-Genel Yönetim giderleri" ve "600- Endirekt Giderleri"nde olduğu gibi ayrı hesapların, hesap planında yer alması gerekir. Önerdiğimiz hesap planında sözü edilen giderlerin toplanacağı bir hesap grubu oluşturulmamıştır.

(26) Sanayi işletmelerinde "genel imal giderleri" olarak adlandırılmaktadır.

(27) Benimsediğimiz maliyet sistemi gereği inşaatın bütünü maliyet birimi olmaktadır.

kavramdır.

Bir inşaat taahhüt işletmesinde endirekt giderler kavramı içine genellikle inşaat alanlarında meydana gelen, ancak belirli bir inşaatla yüklenemiyen, hizmetinden birden çok inşaat taahhüdünün yararlandığı giderler girer.

İkinci bölümde verilen model hesap planında 600-nolu hesaplar grubunda endirekt giderlere örnekler yer almaktadır. Bu giderlerin endirekt giderler olarak nitelendirilebilmeleri için oluşumlarından birden çok inşaat taahhüt işinin yararlanması gerekir. Çeşitli hizmetlerin sağlanması için oluşan bu giderler, tek bir inşaat taahhüdünün varlığında, herhangi bir şekilde dağıtımına gerek kalmaksızın "diğer direkt giderler"de olduğu gibi doğrudan inşaat maliyetine yüklenir.

A. İnşaat Maliyetlerine Dağıtım Yöntemleri

Endirekt giderleri inşaat taahhütleri maliyetlerine dağıtmada değişik yöntemler uygulanabilir. Mahasebeci, bu giderler tek tek gözden geçirerek her bir inşaat projesine yüklenecek yaklaşık miktarı bulabilmek için incelemeler yapabilir. Bu yöntem, endirekt gider miteliğindeki 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 kalınacaktır. Ancak endirekt giderlerin inşaatlara dağıtımında uyulacak genel bir kuralı da belirtmek mümkün değildir(28).

(28) Aynı sorunla sanayi işletmelerinde genel imal giderlerini, maliyet merkezlerine dağıtımında da karşılaşılacaktır.

Endirekt giderleri, inşaat maliyetlerine dağıtmada kullanılan genel bir ölçü, o dönem içinde her bir inşaat için oluşan "işçilik + malzeme giderleri" esasıdır. Ancak bu esas, malzemenin payının yüksek olması halinde, endirekt giderlerin malzemeler ile pek yakın bir ilişkisinin olmaması nedeniyle pek tutarlı olarak kabul edilmemektedir(29).

Endirekt giderleri, inşaat maliyetlerine dağıtmada direkt işçilik saatleri veya direkt işçilik giderlerinin genellikle en pratik ve tutarlı ölçüler olduğu ileri sürülmektedir(30).

Aylık ara finansal raporların düzenlenmesinde, direkt işçilik saati başına endirekt giderler tutarı önceden yapılacak bütçeler yardımıyla kararlaştırılabileceği gibi her ayın toplam fiili endirekt giderleri, fiili direkt işçilik saatlerine bölünerek de bulunabilir(31).

İkinci bölümde verdiğimiz hesap planında endirekt giderler olarak sadece:

601-Araç çalıştırma ücretleri (veya maaşları)

6010-Kamyon şoförleri ücretleri

6011-Operatör ücretleri

602-Araçların bakım ve onarım giderleri

603-Mazot, yağ v.b. giderler

604-Taşıt amortisman giderleri

605-Makina ve teçhizat amortisman giderleri

yer aldığından, bu giderlerin inşaat maliyetlerine dağıtımda tek tek inceleme yoluna gidilebilir. Şöyle ki:

(29) William E. COOMBS, s.239, Paul D. LUCAS, s.119

(30) Paul D. LUCAS, s.119.

(31) Paul D. LUCAS, s.119.

- Her sabit varlığın (kamyon ve diğer araçların) değişik inşaatlardaki çalışma süresini izleyen bir rapor sisteminin varlığı halinde amortismanların dağıtımı bu esasa göre yapılabilir.

- Taşıt ve diğer araç çalıştırıcılarının hangi inşaatlar için ne kadar süre ile çalıştıklarını izleyen bir puvantaj sisteminin de kurulması halinde, bunların ücretlerinin doğrudan dağıtımı gerçekleştirilebilir.

- Araçların bakım ve onarım giderlerinin inşaatlara dağıtımında yine bu araçların her bir inşaatta çalışma süreleri esas alınabilir.

- Geriye kalan, mazot, yağ v.b. giderler için de tutarlı bir dağıtım esası bulunabilir. Örneğin, kamyon ve diğer araçlar için yapılan mazot ve yağ giderleri ayrılabilirse, bu araçların her bir inşaatta çalıştığı gün sayısı bu giderlerin dağıtımı için anahtar olabilir.

Ancak hesap planımızda yer almayan başka giderlerin ^{de} endirekt giderlerine dahil edilmesi gereğinin ortaya çıkması (32) veya her giderin tek tek incelenerek inşaatlara yüklenmesinin güçlük yaratması halinde direkt işçilik günleri veya direkt işçilik tutarı, endirekt giderleri payının hesabında esas alınabilir.

Aşağıda aylık fiili endirekt giderlerin, yapımı sürdürülen üç inşaatla dağıtımı için yapılan hesaplamalar örneklendirilmiştir:

(32) Şantiye amiri, ambar memuru, puvantaj memuru ücretleri v.b. gibi.

<u>Hesaplar</u>	<u>Tutar</u>
6010-Kamyon şoförleri ücretleri	30.000,-
6011-Oparatör ücretleri	25.000,-
602- Araçların bakım ve onarım giderleri	20.000,-
603- Mazot, yağ v.b. giderler	17.000,-
604- Taşıt amortisman giderleri (aylık)	48.000,-
605- Makine ve teçhizat amor.giderl.(aylık)	40.000,-
Aylık toplam fiili endirekt giderler	180.000,-

İlgili ayın fiili direkt işçilik gün sayısı:

(A) İnşaat taahhüdü :	1500 gün
(B) İnşaat taahhüdü :	1000 gün
(C) İnşaat taahhüdü :	2000 gün
	<u>4500 gün</u>

Gün başına endirekt gider payı:

$$180.000 : 4500 = 40,- \text{ TL. (gün başına)}$$

Herbir inşaata ilgili ayda yüklenecek endirekt gider payları:

(A) İnşaat taahhüdü:	1500 x 40 = 60.000,- TL.
(B) İnşaat taahhüdü:	1000 x 40 = 40.000,- TL.
(C) İnşaat taahhüdü:	2000 x 40 = 80.000,- TL.
	<u>180.000,- TL.</u>

B. Endirekt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Aşağıdaki yevmiye maddesi biraz önce örneklendirilen aylık fiili endirekt giderlerin hesap planına uygun olarak kaydını göstermektedir:

601-ARAÇ ÇALIŞTIRICILARI H.	55.000,-
6010-Kamyon şoförleri ücretleri	30.000,-
6011-Oparatör ücretleri	<u>25.000,-</u>
602-ARAÇLARIN BAKIM VE ONARIM GİD.H.	20.000,-
603-MAZOT-YAĞ GİDERLERİ H.	17.000,-
604-TAŞIT AMORTİSMAN GİDERLERİ H.	48.000,-
605-MAK. VE TEÇHİZAT AMORT.GİD.H.	40.000,-
İLGİLİ ALACAKLI HESAPLAR H.	180.000,-

İlgili gider hesaplarında toplanan endirekt giderleri, kabul edilen dağıtım esasına göre herbir inşaatın maliyetine yükleyen kaydımız da şöyle olacaktır:

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.	180.000,-
1600-Devam eden (A) inşaatı	60.000,-
16004-Endirekt giderler	
1601-Devam eden (B) inşaatı	40.000,-
16004-Endirekt giderler	
1602-Devam eden (C) inşaatı	<u>80.000,-</u>
16024-Endirekt giderler	
601-ARAÇ ÇALIŞTIRICILARI H.	55.000,-
6010-Kamyon şoförl.	30.000,-
6011-Oparatörler	<u>25.000,-</u>
602-ARAÇLARIN BAKIM-ONARIM G.H.	20.000,-
603-MAZOT-YAĞ GİDERLERİ H.	17.000,-
604-TAŞIT AMORTİSMAN GİDERL.H.	48.000,-
605-MAK-TEÇ.AMORTİSMAN GİDERL. H.	40.000,-

Bu hesaplamalar ve kayıtlar aylık ara finansal ve maliyet raporlarının hazırlanabilmesi için her ay yapılacaktır. Aylık rapor düzenlemeyenler ise bu işlemleri, yılda bir kez yapabilirler.

3. Genel Yönetim Giderleri

Genel yönetim giderleri, belirli bir inşaatla direkt ilişkisi kurulamayan ve genellikle işletmenin varoluşundan kaynaklanan giderlerdir.

Bu gruba giren giderlerin büyük çoğunluğu, inşaat taahhüt işletmesinin merkez bürosunun faaliyetleriyle ilgili olarak oluştuklarından "merkez büro giderleri" adıyla da tanınmaktadır(33).

Genel yönetim giderlerinin genel kapsamı:

- Yönetim işlevi ile ilgili giderler,
- Merkez büronun varoluşundan ve faaliyetinden doğan giderler,
- Haberleşme için yapılan giderler,

şeklinde özetlenebilir(34).

Bu giderlerin türleri ve sayıları, inşaat taahhüt işletmelerinin ve buna bağlı olarak taahhüt işlerinin büyüklüklerine göre değişebilirse de genel olarak karşılaşılanlar, "700-Genel Yönetim Giderleri" başlığı altında görülenlerdir(35).

(33) Pauline COLLIER, s.52; GVK.'nun 43. maddesinde bu giderler, "müşterek genel giderler" olarak adlandırılmaktadır.

(34) Pauline COLLIER, s.52-53.

(35) Bkz: s. 77-78

A. İnşaat Maliyetlerine Dağıtım Konusunda Görüşler

Genel yönetim giderlerinin inşaatlara dağıtılıp, dağıtılmaması konusunda değişik görüşler ileri sürülmektedir.

Bu giderlerin inşaat maliyetlerine dağıtım lehinde olanlar, görüşlerini, yeni işe başlayan bir inşaat taahhüt işletmesinde işin tam bitimi yöntemine göre kârın ölçümü halinde ortaya çıkabilecek sorunları ele alarak açıklamaktadırlar. Bu işletmeler ilk faaliyet yıllarında işlerin devam etmesi nedeniyle işin tam bitimi yöntemi gereği, kâr elde etmemiş yada kısa zamanda tamamlanan küçük inşaatlardan çok az kâr sağlamış görüneceklerdir. Böyle durumlarda genel yönetim giderlerini, devam eden inşaatlara bir maliyet gideri olarak yüklemek, inşaatlar tamamlanıncaya kadar giderlerin ertelenmesi sonucunu doğuracaktır. Genel yönetim giderlerinin bu şekilde ertelenmesi, hiçbir taahhüdün tamamlanmadığı veya tamamlanan taahhütlerin tutarlarının az olduğu dönemlerinde zarar gösterilmesini önleyecektir(36).

Anglo-Sakson ülkelerinde, genel yönetim giderlerinin inşaat maliyetlerine dağıtılmayarak dönem gideri olarak işleme tabi tutmak, daha yaygın bir uygulamadır(37). Bu yolu benimseyenlere göre, oluşan genel yönetim giderleri sadece devam eden inşaatlarla ilgili değildir. Henüz teklif verilmiş, fiili olarak yapımına başlanmamış veya başkalarına kaptırılmış ihalelere ilişkin giderler de, genel yönetim giderleri içinde yer almaktadır. Bu giderler, genellikle kontrol edilemeyen giderler olduklarından, inşaat maliyetlerine keyfi bazı

(36) AICPA, s.17

(37) William E. COOMBS, s.240

esaslara göre dağıtılması hiçbir yarar sağlamayacaktır. Bu nedenle genel yönetim giderleri, oluştukları dönemde hası-
lattan indirilmelidir(38).

Genel yönetim giderlerinin inşaat maliyetlerine dağı-
tılmasına karar verilmişse, "endirekt giderler"in dağıtımın-
da sözü edilen toplam direkt maliyetler (malzeme + işçilik),
direkt işçilik günü, toplam direkt işçilik tutarı veya inşa-
atın tamamlanma yüzdesi(39) esaslarından biri anahtar olarak
kullanılabilir.

Biz bu çalışmamızın dördüncü bölümünde, genel yönetim
giderlerini, dönem gideri olarak kabul edeceğiz(40).

B. Genel Yönetim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Genel yönetim giderlerinin hesap planımıza uygun ola-
rak kaydı aşağıdadır:

-
- 701-ÜST YÖNETİCİ MAAŞLARI H.
 - 702-KEŞİF DEPARTMANI PER.MAAŞLARI
 - 703-BÜRO MEMUR MAAŞLARI H.
 - 710-BİNA VERGİLERİ H.
 - 720-OTO BAKIM-ONARIM, YAĞ, BENZİN H.

.
. .
.

İLGİLİ ALACAKLI HESAPLAR

(38) Paul D. LUCAS, s.115

(39) Frank R. WALKER, s.331

(40) Bu giderlerin G.V.K. m.43'e göre dağıtımı, V. Bölümde
işlenecektir.

Bu giderlerin uygun görülen bir esasa göre inşaat maliyetlerine tahsisine karar verilerek uygulamaya konduğunda, ilgili kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

1600-Devam eden (A) inşaatı

16005-Genel yönetim giderleri

1601-Devam eden (B) inşaatı

16005-Genel yönetim giderleri

1602-Devam eden (C) inşaatı

16005-Genel yönetim giderleri

700-NOLU HESAP GRUBUNDAKİ

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

MUHASEBE KAYITLARI,

FİNANSAL TABLOLAR VE MALİYET RAPORU

İkinci bölümde, muhasebe kârının ölçümünde esas alınabilen yöntemler ve üçüncü bölümde de, inşaat maliyetini oluşturan maliyet ^{giderleri} hakkında yapılan açıklamalardan sonra, bu konuları bağlantılı ve toplu olarak muhasebe kayıtlarında gösterebiliriz.

Çeşitli yöntemler için ayrı olarak örneklendirilecek muhasebe kayıtları, daha önceki bölümlerde verilen bilgilere sağlayacağı bütünlük yanında, finansal tablolar ve maliyet raporunda yer alacak bilgilerin kaynaklarını da göstermede, yararlı olacaktır.

Muhasebe kayıtlarından sonra, finansal tablolar ve maliyet raporu hakkında yapılacak açıklamalar ile de muhasebe sistemimiz, konunun vergi yönü hariç, belirli bir bütünlüğe kavuşmuş olacaktır.

I. Toplu Muhasebe Kayıtları

İnşaat taahhüt işlerinde, maliyet ile hasılatın muhasebeleştirilmesi ve kârın ölçümüne esas olan temel yöntemleri tam olarak ortaya koyabilmek için olayın bütün aşamalarını kayıtlarda izlemek gerekir. Ancak, bu farklı yöntemleri birden

çok inşaat taahhüdünü üstlenerek yürüten bir müteahhit işletmede, işlerin tamamlanma aşamasına kadar model hesap planımıza bağlı kalınarak bir monografi şeklinde örneklendirilmesi, konuyu pek de gerekli olmayacak şekilde uzatmaya yol açacaktır. Bu nedenle, olayı tam bir monografi haline getirmeden iki farklı yaklaşımla ele almayı uygun gördük:

Birinci yaklaşımda, yapımı bir hesap dönemini aşan tek bir inşaat taahhüdü ele alınarak, işlemler: 1) İşin kısmen bitimi ve tahakkuk yöntemi (esas), 2) İşin tam bitimi yöntemi için inşaatın tamamlanma aşamasına kadar götürülerek, gerekli açıklamalar yapılmıştır.

İkinci yaklaşımda, üstlenilen birden çok taahhüt işinin belirli bir dönem için hesap planımıza uygun olarak yapılacak muhasebe kayıtları örneklendirilmiştir.

1. Bir Tek İnşaat Taahhüdünü İşin Bitimine Kadar İzleyen Muhasebe Kayıtları

Bir tek inşaat taahhüdünde faaliyetin bütün aşamalarının işin kısmen bitimi (ve benzerliği nedeniyle, tahakkuk yöntemi) ile işin tam bitimi yöntemlerine göre izlenilmesinde esas alınacak örnek aşağıdadır(1):

Örnek: (Z) İnşaat Taahhüt İşletmesi, 1978 yılında, (A) Yapı Kooperatifininin 40 daireli konut inşaatınının yapımını götürü bedel (anahtar teslimi) esasına göre üstlenmiştir.

(1) İşin kısmen bitimi esasına göre izlenebilecek dört değişik kayıt yöntemi için bkz: H.Heaton, BAILY, s.21-27. Yine işin kısmen bitim yöntemini, muhasebe kayıtları ile örneklendirilen açıklamalar için bkz. William A. PATON; Robert L. DIXON, s.540-545.

- İnşaatın toplam ihale bedeli 20.000.000,- TL. dir.
- Hakediş ödemeleri, inşaatın tamamlanma derecelerine göre yapılacaktır.
- İnşaat iki yılda (1979 yılı içinde) tamamlanacaktır.
- İnşaatın tahmin edilen maliyeti 15.000.000,- TL. dir.
- İnşaat başlangıcında avans alınmamıştır(2).

1978 Yılı Verileri:

- 1978 yıl sonu itibariyle inşaatın % 60'ı gerçekleştirilmiş ve 12.000.000,- TL.lık hakedişten kesilen (%2), 240.000,- TL. gelir vergisi stopajından(3) sonra kalan 11.760.000,- TL. tahsil edilmiştir.

- 1978 yılı içinde oluşan maliyet giderleri şöyledir:

1) Malzeme giderleri	6.000.000,-
2) İşçilik giderleri	2.000.000,-
3) Taşaronlara yaptırılan işler	500.000,-
4) Diğer direkt giderler	300.000,-
5) Endirekt giderler	<u>200.000,-</u>
	9.000.000,-

1979 Yılı Verileri:

- İnşaat, 1979 yılı içinde tamamlanarak teslim edilmiş ve 8.000.000,- TL.lık hakedişten kesilen (%2), 160.000,- TL. gelir vergisi stopajından sonra kalan

- (2) Uygulamada, inşaatın başlangıcında verilen avanslar ve inşaat alanına getirilen bazı malzemeler için ihzarat adı altında yapılan ödemeler, tamamlanan işler karşılığı yapılacak hakediş ödemelerinden kesilmektedir. Böyle bir uygulamayı gösteren örnek için bkz: Suat DARMAN, s.439 - 441.
- (3) G.V.K.'nun 94/4 maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak, zorunluluğunda olanlar 42. madde kapsamına giren işler (yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri) dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen hakediş bedellerinden, hakediş sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans ödemeleri dahil) vergi kesintisi yapmakla yükümlüdür. Kesinti oranı G.V.K. m:105/A gereğince % 2 dir.

İŞÇİLİK GİDERLERİ H.	2.000.000,-
TAŞARONLARA YAP. İŞLER H.	500.000,-
DİĞER DİREKT GİDERLER H.	300.000,-
ENDİREKT GİDERLER H.	200.000,-

% 60'ı tamamlanan inşaatla yapılan maliyet giderleri.

KASA H.	11.760.000.-
GELİR VERGİSİ STOPAJI H.	240.000,-
İNŞAAT HASILATI H.	12.000.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.	

% 2 gelir vergisi stopajından sonra tahsil edilen hakedişler.

KÂR VE ZARAR H.	9.000.000,-
İNŞAAT MALİYETLERİ H.	9.000.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.	

1978 yılında yapılan işler karşılığı elde edilen hakedişlerin, Kâr ve Zarar Hesabına devri.

İNŞAAT HASILATI H.	12.000.000,-
(A) Yapı Koop. İnşaatı	
KÂR VE ZARAR H.	12.000.000,-

1978 yılında yapılan işler karşılığı elde edilen hakedişlerin, Kâr ve Zarar Hesabına devri.

Anlaşılacağı üzere: "İnşaat Maliyetleri Hesabı", "Satılan Malın Maliyeti Hesabı"nın; "İnşaat Hasılatı Hesabı" da

Örneğimizde: İnşaatın ilk yılında oluşan 9.000.000,- TL. maliyet, toplam tahmini maliyet olan 15.000.000,- TL.nin tam % 60'ıdır. Diğer bir deyişle, inşaatın tamamlanma derecesi: 0 tarihe kadar oluşan maliyetin, teklif verilirken tahmin edilen toplam maliyete oranına eşit bulunmaktadır. Buna karşılık, işin tamamlandığı ikinci yılda oluşan maliyet, toplam tahmini maliyetini % 40'ı olan 6.000.000,- TL. dan 500.000,- TL.lık bir fazlalık göstermiştir. Böylece inşaat, tahmin edildiği gibi 15.000.000,- TL. yerine 15.500.000,- TL.ya malolmuştur.

Aslında, işin kısmen bitimi yönteminin düşünce tarzı açısından yıllar itibariyle gerçekleşen kârlar şöyledir:

Birinci yıl için:

Tamamlanma yüzdesi : 9.000.000 : 15.500.000= 0.58
Realize olan hasılat : 20.000.000 x 0.58 = 11.600.000,-TL.
Kâr : 11.600.000 - 9.000.000=2.600.000,-TL.

İkinci yıl için:

Tamamlanma yüzdesi : 6.500.000 : 15.500.000= 0.42
Realize olan hasılatı: 20.000.000 x 0.42=8.400.000,-TL.
Kâr : 8.400.000 - 6.500.000=1.900.000,-TL.

Birinci yılda tahmini ve fiili maliyetlerin eşit olması ve 500.000,-TL.lık fiili maliyet fazlalığının işin bitim yılında ortaya çıkması nedeniyle, birinci yılın sonuçlarını düzeltme olanağı kalmamıştır. Böylece kayıtlara alınan birinci yıl için 3.000.000,- TL.lık, ikinci yıl için 1.500.000,-TL.lık kâr, tahakkuk esasına göre bulunacak kâr rakamlarıyla aynı

olmuştur. Tahakkuk yöntemi (esas) ile işin kısmen bitimi yöntemlerinde kayıt süreci ve hesapların çalışma şeklinde farklılık olmadığından, yukarıdaki muhasebe kayıtları her iki yöntem için verilmiş olarak kabul edilebilir.

B. İşin Tam Bitimi Yönteminde Muhasebe Kayıtları

Kârın ölçümünde, işin tam bitimi yöntemi kabul edildiğinde, hasılat ve ona bağlı olarak kârın, inşaatın bitiminde meydana geldiği kabul edilir. Bu nedenle inşaat tamamlaninceye kadar oluşan maliyetler ile alınan veya tahakkuk eden hak-edişler biriktirilmekte, işin tam bitimine kadar hasılat ve maliyet karşılaştırılması yapılmamaktadır.

Alınan hakedişler, "Devam Eden İnşaat Hakedişleri", oluşan maliyetler ise "Devam Eden İnşaatlar" olarak bilançoda yer almaktadır. İnşaatın tamamlanması ile yukarıdaki bilanço hesapları "Tamamlanmış İnşaat Hasılatı" ve "Tamamlanmış İnşaat Maliyetleri" adlarını taşıyan sonuç hesaplarına devredilir. Bu sonuç hesapları ^{inşaatın} bitiminde, Kâr ve Zarar Hesabına devredilecek hasılat ve maliyet karşılaştırılması sağlanır.

1978 Yılı Kayıtları:

DEVAM EDEN İNŞAAT MALİYETLERİ H.	9.000.000,-
(A) Yapı Koop. İnşaatı	
MALZEME STOK H.	6.000.000,-
İŞÇİLİK GİDERLERİ H.	2.000.000,-
TAŞARONLARA YAP.İŞLER H.	500.000,-
DİĞER DİREKT GİDERLER H.	300.000,-
ENDİREKT GİDERLER H.	200.000,-

% 60'ı tamamlanan inşaata yapılan maliyet giderlerinin aktifleştirilmesi.

KASA H.	11.760.000,-
GELİR VERGİSİ STOPAJI H.	240.000,-
DEVAM EDEN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ H.	12.000.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.	

% 2 Gelir Vergisi stopajından sonra tahsil edilen hakedişlerin, ertelenen gelirler olarak kayda alınması.

Bu kayıtların sonunda dönemsonu bilançosunun aktifinde: "Devam Eden İnşaat Maliyetleri": 9.000.000,-TL.; pasifinde ise "Devam Eden İnşaat Hakedişleri": 12.000.000,-TL. olarak yer alacaktır.

1979 yılı kayıtları:

DEVAM EDEN İNŞAAT MALİYETLERİ H.	6.500.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.	
MALZEME STOK H.	4.200.000,-
İŞÇİLİK GİDERLERİ H.	1.500.000,-
TAŞARONLARA YAP.İŞLER H.	500.000,-
DİĞER DİREKT GİDERLER H.	200.000,-
ENDİREKT GİDERLER H.	100.000,-

İnşaatın geriye kalan % 40'ı için yapılan maliyet giderleri.

KASA H.	7.840.000,-
GELİR VERGİSİ STOPAJI H.	160.000,-
DEVAM EDEN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ H.	8.000.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.	

% 2 Gelir vergisi stopajından sonra tahsil edilen hakedişler.

TAMAMLANMIŞ İNŞAAT MALİYETLERİ H. 15.500.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.

DEVAM EDEN İNŞAAT MALİYETLERİ H. 15.500.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.

Yapımı tamamlanan (A) inşaatı maliyet-
inin ilgili sonuç hesabına devri.

DEVAM EDEN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ H. 20.000.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.

TAMAMLANMIŞ İNŞAAT
HAKEDİŞLERİ H. 20.000.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.

Yapımı tamamlanan (A) inşaatına ilişkin
hakedişlerin ilgili sonuç hesabına devri.

KÂR VE ZARAR H. 15.500.000,-

TAMAMLANMIŞ İNŞAAT
MALİYETLERİ H. 15.500.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.

Yapımı tamamlanan (A) inşaatına iliş-
kin maliyetin, Kâr ve Zarar Hesabına
devri.

TAMAMLANMIŞ İNŞAAT HAKEDİŞLERİ H. 20.000.000,-
(A) Yapı Koop. İnş.

KÂR VE ZARAR H. 20.000.000,-

Yapımı tamamlanan inşaatla ilişkin hası-
latın, Kâr ve Zarar Hesabına devri.

Kayıt sürecinden de anlaşılacağı üzere, inşaatın yapımın-
dan elde edilen 4.500.000,- TL. kârın tamamı, 1979 yılında işin
bitirilmesine bağlı olarak gerçekleşmiştir.

201-BORÇLAR H.

2011- Satıcılara borçlar

(A), (B), (C) inşaatları ve genel malzeme
ambarı için kredili olarak satın alınan
malzemeler.

502-İNŞAAT MALİYETLERİ H.

5020-(A) İnşaatı maliyeti

50200- Malzeme giderleri

5021-(B) İnşaatı maliyeti

50210- Malzeme giderleri

5022-(C) İnşaatı maliyeti

50220- Malzeme giderleri

120- MALZEME STOK H.

1200- Genel malzeme ambarı

Genel malzeme ambarından (A), (B), (C)
inşaatlarına gönderilen malzemeler

502- İNŞAAT MALİYETLERİ H.

5020-(A) İnşaatı maliyeti

50202- Taşarönlara yap. işler

5021-(B) İnşaatı maliyeti

50212- Taşarönlara yap. işler

5022-(C) İnşaatı maliyeti

50222- Taşarönlara yap. işler

101- KASA H.

201- BORÇLAR H.

2011- Taşarönlara borçlar

(A), (B), (C) inşaatlarıyla ilgili olarak
taşarönlara yaptırılan işler karşılığı yapılan
ödemeler ve borçlu kalınan tutar.

502-İNŞAAT MALİYETLERİ H.

5020-(A) İnşaatı maliyeti

50203- Diğer direkt giderler

5021-(B) İnşaatı maliyeti

50213- Diğer direkt giderler

5022-(C) İnşaatı maliyeti

50223- Diğer direkt giderler

101- KASA H.

(A), (B), (C) inşaatları için yapılan diğer direkt giderler.

502-İNŞAAT MALİYETLERİ H.

5020-(A) İnşaatı maliyeti

50201- İşçilik giderleri

5021-(B) İnşaatı maliyeti

50211- İşçilik giderleri

5022-(C) İnşaatı maliyeti

50221- İşçilik giderleri

603-ARAÇ ÇALIŞTIRICI ÜCRETLERİ H.

6030-Şoförler

6031-Operatörler

701-ÜST YÖNETİCİ MAAŞLARI H.

702-KEŞİF DEP.PER.MAAŞLARI H.

703- BÜRO MEMUR. MAAŞLARI H.

210- SAİR BORÇLAR H.

2100- Öd. Ücretler

2101- Öd.S.S.Primleri

2102- Öd.Gelir V. Stopajı

2103- Öd. Mali Denge Vergisi

2104- Öd. Damga Pulu

120- VERİLEN AVANSLAR H.

..... ayına ait işçilik giderlerinin (A), (B), (C) inşaatları maliyetlerine ve diğer ilgili hesaplara kaydı.

502-İNŞAAT MALİYETLERİ H.

5020- (A) İnşaatı maliyeti

50204- Endirekt giderler

5021-(B) İnşaatı maliyeti

50214- Endirekt giderler

5022- (C) İnşaatı maliyeti

50224- Endirekt giderler

603-ARAÇ ÇALIŞTIRICI ÜCRETLERİ H.

6030-Şoförler

6031-Operatörler

604-ARAÇ BAKIM ONARIM H.

605-MAZOT, YAĞ H.

606-TAŞIT AMORTİSMANLARI H.

607-MAKİNA VE TEÇHİZAT AMORT. H.

..... ayı için (A), (B), (C) inşaat-
ları^{na} endirekt giderlerin tahsisi

112-HAKEDİŞ ALACAKLARI H.

1120-(A) İnşaatı hakediş alacakları

1121-(B) İnşaatı hakediş alacakları

1122-(C) İnşaatı hakediş alacakları

402-İNŞAAT HASILATI H.

4020-(A) İnşaatı hasılatı

4021-(B) İnşaatı hasılatı

4022-(C) İnşaatı hasılatı

.....ayı için (A), (B), (C) inşaatları
ile ilgili olarak düzenlenen hakediş
raporları nedeniyle doğan alacaklar.

801-(A) İNŞAATI KÂR VE ZARAR H.

802-(B) İNŞAATI KÂR VE ZARAR H.

803-(C) İNŞAATI KÂR VE ZARAR H.

502-İNŞAAT MALİYETLERİ H.

- 5020-(A) İnşaatı maliyeti
 - 50200- Malzeme giderleri
 - 50201- İşçilik giderleri
 - 50202- Taş. Yap. İşler
 - 50203- Diğer direkt giderler
 - 50204- Endirekt giderler
- 5021-(B) İnşaatı maliyeti
 - 50210- Malzeme giderleri
 - 50211- İşçilik giderleri
 - 50212- Taş. Yap. İşler
 - 50213- Diğer direkt giderler
 - 50214- Endirekt giderler
- 5022-(C) İnşaatı maliyeti
 - 50220- Malzeme giderleri
 - 50221- İşçilik giderleri
 - 50222- Taş. Yap. İşler
 - 50223- Diğer direkt giderler
 - 50224- Endirekt giderler

..... ayında (A), (B), (C) inşaatları için oluşan maliyetlerin ilgili kâr ve zarar hesaplarına devri.

402-İNŞAAT HASILATI H.

- 4020-(A) İnşaatı hasılatı
- 4021-(B) İnşaatı hasılatı
- 4022-(C) İnşaatı hasılatı

801-(A) İNŞAATI KÂR VE ZARAR H.

802-(B) İNŞAATI KÂR VE ZARAR H.

803-(C) İNŞAATI KÂR VE ZARAR H.

..... ayında (A), (B), (C) inşaatlarıyla ilgili hakediş hasılatının ilgili kâr ve zarar hesaplarına devri.

B. İşin Tam Bitimi Yönteminde Muhasebe Kayıtları

Bir aylık dönem içinde oluşan maliyet ve doğan hasılatın yevmiye maddeleri şeklinde, hesap planına uygun olarak kayıtlanması(5):

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

1600- Devam eden (A) inşaatı

16000- Malzeme giderleri

1601- Devam eden (B) inşaatı

16010- Malzeme giderleri

1602- Devam eden (C) inşaatı

16020- Malzeme giderleri

120-MALZEME STOKU H.

1200- Genel malzeme ambarı

201-BORÇLAR H.

2021- Satıcılara borçlar

(A), (B), (C) inşaatları ve genel malzeme ambarı için kredili olarak alınan malzemeler.

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

1600- Devam eden (A) inşaatı

16000- Malzeme giderleri

1601- Devam eden (B) inşaatı

16010- Malzeme giderleri

1602- Devam eden (C) inşaatı

16020- Malzeme giderleri

120-MALZEME STOKU H.

1200- Genel malzeme ambarı

Genel malzeme ambarından (A), (B), (C) inşaatlarına gönderilen malzeme.

(5) Bir yıllık hesap döneminde de kayıt süreci temelde farklı olmayacaktır.

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

- 1600- Devam eden (A) inşaatı
- 16002- Taşaronlara yap. işler
- 1601- Devam eden (B) inşaatı
- 16012- Taşaronlara yap. işler
- 1602- Devam eden (C) inşaatı
- 16022- Taşaronlara yap. işler

201- BORÇLAR H.

- 2011- Taşaronlara borçlar

(A), (B), (C) inşaatlarıyla ilgili olarak taşaronlara yaptırılan işler.

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

- 1600- Devam eden (A) inşaatı
- 16003- Diğer direkt giderler
- 1601- Devam eden (B) inşaatı
- 16013- Diğer direkt giderler
- 1602- Devam eden (C) inşaatı
- 16023- Diğer direkt giderler

101- KASA H.

(A), (B), (C), inşaatları için yapılan diğer direkt giderler.

160-DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

- 1600- Devam eden (A) inşaatı
- 16001- İşçilik giderleri
- 1601- Devam eden (B) inşaatı
- 16011- İşçilik giderleri
- 1602- Devam eden (C) inşaatı
- 16021- İşçilik giderleri
- 603-ARAÇ ÇALIŞTIRICI ÜCRETLERİ
- 6030-Şoförler
- 6031-Operatörler

701-ÜST YÖNETİCİ MAAŞLARI H.

702-KEŞİF DEP. PER. MAAŞLARI H.

703-BÜRO MEMUR. MAAŞLARI H.

201- SAİR BORÇLAR H.

2100- Öd. Ücretler

2101- Öd.S.S.Sigorta Primi.

2102- Öd. Gelir V. Stopajı

2103- Öd. Mali Denge V.

2104- Öd. Damga Pulu

150- VERİLEN AVANSLAR H.

..... ayına ait işçilik giderlerinin
(A), (B), (C) inşaat maliyetlerine ve
diğer ilgili hesaplara kaydı.

160- DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

1600- Devam eden (A) inşaatı

16004- Endirekt giderler

1601- Devam eden (B) inşaatı

16014- Endirekt giderler

1602- Devam eden (C) inşaatı

16024- Endirekt giderler

603- ARAÇ ÇALIŞTIRICILARI H.

6030- Şoförler

6031- Operatörler

604- ARAÇ ONARIM BAKIM H.

605- MAZOT, YAĞ H.

606- TAŞIT AMORTİSMANLARI H.

607- MAKİNE VE TEÇHİZAT AMORT. H.

..... ayı için endirekt giderlerin
(A), (B), (C) inşaatlarına dağıtımı.

112-HAKEDİŞ ALACAKLARI H.

1120- (A) İnşaatı Hakediş Alacakları

1121- (B) İnşaatı Hakediş Alacakları

1122- (C) İnşaatı Hakediş Alacakları

230- DEVAM EDEN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ H.

2300- (A) İnşaatı hakedişleri

2301- (B) İnşaatı hakedişleri

2302- (C) İnşaatı hakedişleri

..... ayı için (A), (B), (C) inşaatları
ile ilgili olarak düzenlenen hakediş rapor-
ları nedeniyle doğan hakediş alacakları.

501-TAMAMLANMIŞ İNŞAAT MALİYETLERİ H.

5010- (A) İnşaatı Maliyeti

50100- Malzeme giderleri

50101- İşçilik giderleri

50102- Taşarönlara yap. işler

50103- Diğer direkt giderler

50104- Endirekt giderler

160- DEVAM EDEN İNŞAATLAR H.

1600- Devam eden (A) inşaatı

16000- Malzeme giderleri

16001- İşçilik giderleri

16002- Taşarönlara yap. işler

16003- Diğer direkt giderler

16004- Endirekt giderler

Yapımı tamamlanan (A) inşaatının
ilgili maliyet hesabına devri.

230- DEVAM EDEN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ H.

2300- (A) İnşaatı hakedişleri

401- TAMAMLANMIŞ İNŞAAT HASILATI H.

4010- (A) İnşaatı hasılatı

Yapımı tamamlanan (A) inşaatına ilişkin
hakedişlerin ilgili hasılat hesabına devri.

801- (A) İNŞAATI KÂR VE ZARAR H.

501-TAMAMLANMIŞ İNŞAAT MALİYETLERİ H.

5010- (A) İnşaatı maliyeti

(A) inşaatı maliyetinin kâr ve zarar hesabına devri.

401- TAMAMLANMIŞ İNŞAAT HASILATI H.

4010- (A) İnşaatı Hasılatı

801- (A) İNŞAATI KÂR VE ZARAR H.

(A) inşaatı hasılatının kâr ve zarar hesabına devri.

II. Finansal Tablolar ve Maliyet Raporu

İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemi, kendisinden beklenen temel işlevleri(6) belirli zamanlarda(7) düzenlenen finansal tablolar ve maliyetlere ilişkin raporlarla yerine getirecektir.

1. Finansal Tablolar

İnşaat taahhüt işletmelerinin finansal durumunu gösteren bilançosu ve faaliyet sonuçlarını özetleyen gelir tablosuyla çeşitli kişi ve kurumlar farklı yönlerden ilgilenirler.

İşletme sahipleri: İnşaat taahhüt işletmesi, bir sermaye ortaklığı şeklinde faaliyet gösteriyorsa, yönetime katılmayan

(6) Bkz: s.38

(7) Ara raporlarda bu dönem bir ay, üç ay veya altı ay olabilir. Ara raporlar düzenlemeyen işletmeler için ise bu dönem bir yıllık, bir süreyi kapsayacaktır.

sermaye sahipleri işletmenin finansal tablolarını analiz ederek şu sorulara yanıt ararlar(8):

- Sermaye yatırımları sağlam şekilde yönetiliyor mu?
- İlgili yıl için ne kadar kâr payı alabilecekler?
- Uzun dönemde, işletme geliri ve dağıtılacak kâr payları ne yönde gelişme gösterecektir?
- Sermaye yatırımları değer olarak artmaktadır?

Kişi ortaklıklarında ve tek kişi işletmelerinde de özellikle iş hacminin oldukça geniş olması halinde yukarıda sıralananların paralelinde sorulara, yanıt aranması yerinde olur.

Kredi kurumları: İnşaat taahhüt işleri son derece riskli faaliyet alanıdır. Bu nedenle bütün dünyada kredi kurumları inşaat taahhüt işletmelerine kredi açmakta genellikle isteksiz davranırlar(9).

Ülkemizde ise, inşaat sektörüne açılacak banka kredileri konusunda yasal kısıtlamalar bulunmaktadır. 31 Ağustos 1979 tarihli resmi gazetede yayınlanan 28 nolu Kanun Hükmündeki Kararname ile 7129 Sayılı Bankalar Kanununun 50 nci maddesi yeniden düzenlenerek inşaat sektörünün kredi olanakları genişletilmiştir. Yeni 50 nci maddeye göre: "... bayındırlık tesisleri ile sanayi ve turistik tesislerin yapımı ile uğraşan inşaat taahhüt firmalarına" ve yine "..... toplu ve sosyal

(8) Bu sorular sermaye ortaklığı şeklinde faaliyet gösteren her işletme için hissedarların arayışlarını özetler.

(9) William E. COOMBS, s.314

konut yapacak kamu kuruluşları ve kooperatiflere yada bunların müteahhitlerine" kredi açılacaktır.

Bankaların, kredi açacakları inşaat taahhüt işletmelerinin borç ödeme güçlerini belirlemede finansal tablolarında yer alan bilgilere önem vermeleri doğaldır. Ancak, inşaat taahhüt işletmelerinin diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerden farklı özelliklerinin bulunması nedeniyle halen bankalarca kullanılan tip bilanço ve kâr-zarar tablosunun yeterli ve uygun bilgileri sağladığını kabul etmek biraz güçtür.

ABD'nde inşaat taahhüt işletmelerinin büyük çoğunluğu bilanço ve gelir tabloları ile eklerinin düzenlenmesinde Robert Morris Associates'in hazırladığı formdan etkilenmişlerdir(10). Özellikle kredi kurumlarının yararlandığı bu form, (Ek:9) da verilmiştir.

Inşaat sahipleri: Yeterli finansal güce sahip olmayan bir inşaat taahhüt işletmesinin, müşterilerini (iş sahiplerini) sıkıntı ve zarara sokması pek uzak olasılık değildir. Bu nitelikteki işletmeler, en azından işin tamamlanmasının gecikmesine neden olurlar. Ülkemizde bir inşaat ihalesi sırasında alınan geçici ve kesin teminatlar finansal yönden kısmi bir güvence sağlamakla birlikte işin yapılmaması veya gecikmesi halinde ortaya çıkan zaman kaybından doğan zararı karşılayamamaktadır(11). İş sahiplerinin, taahhüt işletmelerinin

(10) William E. COOMBS, s.314.

(11) Uygulamada sözleşmelere konan "gecikme tazminatı"nın da ortaya çıkan zararı karşılayamadığı bir gerçektir.

finansal güçsüzlüklerinden doğabilecek bu tür riskleri bir -
faz daha azaltmak için bankalardan alınan "sermaye ve kredi
olanaklarını açıklayan mali durum belge"lerini istedikleri
görülmemektedir. Kanımızca denetlenmiş finansal tablolar bu
açıdan daha yararlı olacaktır(12).

Taahhütler ve malzeme sağlayan işletmeler: Bu grup-
takiler açısından da önemli olan, inşaat taahhüt işletmele-
rinin borçlarını ödeyebilme gücü bakımından sağlam finansal
duruma sahip olmalarıdır. Ancak bu gruba giren kişi veya
işletmeler gereksinim duydukları bilgileri genellikle çev-
redeki diğer satıcı firmalardan ve taahhütlerden sağlarlar.

Yönetim: Finansal tablolarda ve eklerinde yer alan
bilgilerin yönetimce değişik açılardan analiz edilerek, çe-
şitli kararlar alınmasında yararlanması doğaldır. Finan-
sal tabloların gelecekteki faaliyetlerinin planlanması için
hareket noktası olarak kabul eden inşaat taahhüt işletmele-
ri bulunmaktadır. Geçmişteki başarı (performans), cari po-
litika ve geleceğe ilişkin planlar için sağlam bir temel
oluşturabiliyorsa, iyi bir yönetim, finansal tablolarını
analiz ile işe koyulacaktır(13). Bunun için de oranlar yo-
luyla analiz oldukça yararlı olabilir.

(12) Bu da, bağımsız muhasebe uzmanlığı mesleğinin kurulma-
sının gereğini bir kez daha ortaya koymaktadır. İnşaat
taahhüt işletmelerinin denetimi diğer sektörlerde faa-
liyet gösteren işletmelere oranla daha güçtür. Bu ne-
denle Sertifikalı Amerikan Kamu Muhasipleri Derneği
(AICPA), bu konuda denetim yapacak elemanlarına yararlı
olmak üzere "İnşaat Taahhüt İşletmelerinin Denetimi"
"Audits of Construction Contractors" adlı kitabını ya-
yımlamıştır.

(13) William E. COOMBS, s.313.

bitimi yöntemi için verilen örneklerde esas alınan rakamsal veriler aynıdır. Böylece her iki yöntemi karşılaştırma olancağı da sağlanılmak istenilmiştir.

A. İşin Kısmen Bitimi ve Tahakkuk Yönteminde Finansal Tablolar ve Ekleri

İKBY - İnşaat Taahhüt İşletmesi

31.12.1979 Tarihli Bilanço

(TABLO : I)

AKTİF

101 - Kasa		100.000,-
102 - Bankalar		1.200.000,-
110 - Alacaklar	150.000,-	
111 - Alacak senetleri	250.000,-	
112 - Hakediş alacakları	2.700.000,-	
114 - Verilen avanslar	120.000,-	
115 - (Eksi)Şüp.Alacaklar Karşılı.	(40.000,-)	3.180.000,-
113 - Gelir vergisi stopajı		820.000,-
120 - Malzeme stoku		6.500.000,-
130 - Hisse tenedi ve tahviller		900.000,-
140 - Peşin ödenmiş giderler		1.300.000,-
150 - Verilen teminatlar		100.000,-
170-174-Sabit varlıklar	5.000.000,-	
180-183-(Eksi) Bir. amortismanlar	(1.000.000,-)	4.000.000,-
	AKTİF TOPLAMI	18.100.000,-

PASİF

Borçlar

201 - Borçlar	275.000,-	
202 - Borç senetleri	125.000,-	
203 - Banka kredileri	200.000,-	
210 - Sair borçlar	50.000,-	
220 - İpotekli borçlar	350.000,-	1.000.000,-
<u>Öz sermaye</u>		
301 - Sermaye	10.000.000,-	
330 - Dağıtılmamış kârlar (19)	2.800.000,-	
800 - Kâr (gelir tablosundan)	4.300.000,-	17.100.000,-
	PASİF TOPLAMI	18.100.000,-

(19) (A), (B), (C) inşaatlarından daha önceki dönemlerde gerçekleşmiş kârlar toplamı.

İKBY - İnşaat Tahhüt İşletmesi
 Hasılat, Maliyet -Maliyet Giderleri-, Brüt Kâr Tablosu (EK TABLO:II)

	(A) İnşaatı	(B) İnşaatı	(C) İnşaatı	(D) İnşaatı	(E) İnşaatı	Toplam
Tahhüt bedeli	10.000.000	12.000.000	8.000.000	20.000.000	15.000.000	45.000.000
İnşaat hasılatı	1.000.000	2.000.000	2.500.000	10.000.000	9.000.000	24.000.000
Maliyet giderleri						
- Malzeme giderleri	360.000	700.000	1.000.000	4.500.000	3.500.000	10.060.000
- İşçilik giderleri	250.000	400.000	180.000	2.000.000	1.500.000	4.330.000
- Taş.yap. işler	100.000	260.000	320.000	1.025.000	1.225.000	2.930.000
- Diğer direkt giderl.	50.000	80.000	200.000	300.000	250.000	880.000
- Endirekt giderler	40.000	60.000	100.000	275.000	325.000	800.000
İnşaat Maliyeti	800.000	1.500.000	1.800.000	8.100.000	6.800.000	19.000.000
Brüt kâr	200.000	500.000	700.000	1.900.000	2.200.000	5.500.000

B. İşin Tam Bitimi Yönetiminde Finansal Tablolar ve Ekleri

İTBY - İnşaat Taahhüt İşletmesi

31.12.1979 Tarihli Bilanço (TABLO : I)

AKTİF

101 - Kasa		100.000,-
102 - Bankalar		1.200.000,-
110 - Alacaklar	150.000,-	
111 - Alacak senetleri	250.000,-	
112 - Hakediş alacak.(Ek tablo:I)	2.700.000,-	
114 - Verilen avanslar	120.000,-	
115 - (Eksi) Şüp.alacak.karşılığı	<u>(40.000,-)</u>	3.180.000,-
113 - Gelir vergisi stopajı		820.000,-
120 - Malzeme stoku		6.500.000,-
130 - Hisse senedi ve tahviller		900.000,-
140 - Peşin ödenmiş giderler		1.300.000,-
150 - Verilen teminatlar		100.000,-
160 - Devam eden inşaatlar (Ek tablo:I)		14.900.000,-
170-174-Sabit varlıklar	5.000.000,-	
180-183-(Eksi)Bir.amortismanlar	<u>(1.000.000,-)</u>	<u>4.000.000,-</u>
	AKTİF TOPLAMI	<u>33.000.000,-</u>

PASİF

Borçlar

201 - Borçlar	275.000,-	
202 - Borç senetleri	125.000,-	
203 - Banka kredileri	200.000,-	
210 - Sair borçlar	50.000,-	
220 - İpotekli borçlar	350.000,-	
230 - Devam eden inşaat hakediş	<u>19.000.000,-</u>	<u>20.000.000,-</u>
(Ek tablo:I)		

Öz sermaye

301 - Sermaye	10.000.000,-	
310 - Dağıtılmamış kârlar	0,-	
300 - Kâr (gelir tablosundan)	<u>3.000.000,-</u>	<u>13.000.000,-</u>

PASİF TOPLAMI

33.000.000,-

İTBY - İnşaat Taahhüt İşletmesi
31.12.1979 a Kadar Tamamlanmış İnşaatlar (★)
Hasılat, Maliyet, Brüt Kâr Çizelgesi (EK TABLO : I)
(Bin - 000)

	(A) İnşaatı	(B) İnşaatı	(C) İnşaatı	Toplam
401- Tamamlanmış inşaat hasılatı	10.000	12.000	8.000	30.000
Maliyet giderleri:				
- Malzeme giderleri	4.200	5.500	4.700	14.400
- İşçilik giderleri	2.000	2.100	1.750	5.850
- Taşaron, yap. işler	1.000	1.400	1.300	3.700
- D.Direkt giderler	200	250	500	950
- Endirekt giderler	300	350	250	900
501- Tamamlanmış inşaat maliyeti	7.700	9.600	8.500	25.800
Brüt kâr (zarar)	2.300	2.400	(500)	4.200

(★) Yapımlarına 1979 yılından önce başlanılmıştır.

İTBY - İnşaat Taahhüt İşletmesi
1.1.1979 - 31.12.1989

Genel Yönetim Giderleri (EK TABLO : III)

701 - Üst yönetici maaşları	x
702 - Keşif departmanı personel maaşları	x
703 - Büro memur maaşları	x
710 - Bina vergileri	x
720 - Oto bakım, onarım, yağ, benzin v.b. gid.	x
721 - Haberleşme giderleri	x
722 - Kırtasiye giderleri	X
.	
.	
746 - Bina kiralari	x
747 - Şüpheli alacak zararları	x
748 - Diğer gider ve zararları	*
Toplam	1.200.000,-

2. Maliyet Raporu

A. Genel Açıklama

Gerek yönetime katılanlar, gerekse yönetim dışında kalanlar, finansal tablolar ve eklerinde yer alan bilgileri analiz ederek ve yorumlayarak bazı sonuçlara ulaşırlar. Ancak yönetim işlevini yerine getirenlerin bilgi gereksinmelerinin tümü, sadece finansal tablolar ve ekleriyle karşılanamaz. Bu nedenle muhasebecinin çeşitli yönetim kademesinde bulunanların bilgi gereksinmelerini saptayarak, varolan muhasebe sisteminden yararlanarak, sözkonusu bilgileri içeren raporların hazırlanıp, hazırlanamayacağını belirlemesi; gerekiyorsa, sistemi geliştirme yoluna gitmesi beklenir(20).

Muhasebe sisteminin olanakları içinde gereksinim duyulan konularda yönetime bilgiler sağlayan değişik raporlar düzenlenebilir. Aynı bir çalışma konusu olabilecek bu yönetim raporları içinde inşaat maliyetlerinin oluşumunu izleyen ve kontrolünü amaçlayan "maliyet raporu" özel bir öneme sahiptir(21).

Maliyet raporunda yer alacak bilgiler, işletmedeki maliyet sistemiyle doğrudan ilişkilidir. Maliyetlerin kontrolünde bütçelerden yararlanılması halinde bu raporda, bütçelenmiş maliyetler ile fiili maliyetler karşılaştırmalı olarak gösterilecektir(22). İş sınıflarını temel alan maliyet sisteminin

(20) Fevzi SÜRMEİ, s.87

(21) İngiltere'de yapılan bir araştırma bunu açık olarak göstermiştir. Bkz: J.B. GOODLAD, Accounting for Construction Management - An Introduction, s.100 - 101.

(22) J.B. GOODLAD, Accounting for Construction Management - An Introduction, s.62.

varlığı halinde ise, belirlenen iş sınıfları için teklif verilirken yapılan maliyet tahminleri ile fiili maliyetlerin karşılaştırması (23) maliyet raporunda yer alacaktır.

B. Aylık Maliyet Raporu ve Analizi

Biz bu çalışmamız için maliyetlerin belirlenmesinde ve kontrolunda inşaatın bütününe temel alan maliyet sistemini benimsediğimizi belirtmiş ve açıklamalarımızı bu yönde yapmış bulunuyoruz. Böyle bir sistemin hazırlanmasına olanak sağlayacağı maliyet raporu fazla ayrıntılı bilgiler içermemekle birlikte, herhangi bir inşaat taahhüt işletmesinde muhasebeye fazla bir yük yüklemeyerek, maliyetlerin kontrolu bakımından yönetime yardımcı olacaktır.

Finansal tablolar başlığı altında örneklendirilen ek tablolarda maliyetlere ilişkin bilgiler ağırlıklı olarak verilmesine rağmen, bu bilgiler bir yıllık süreye ait olduğundan daha kısa zaman aralıklarıyla düzenlenen maliyet raporunun yerine geçemeyecektir. İnşaat maliyetlerine ilişkin bilgilerin yönetime aylık olarak sunulmasında yarar görülmektedir. Aylık olarak hazırlanacak maliyet raporu, yapımı sürdürülen inşaatlar için o tarihe kadar oluşan fiili maliyetlerle, teklif verilirken yapılan maliyet tahminlerinin karşılaştırmasını ve analizini yapmalıdır(24).

(23) Bkz: (Ekler:4-5)

(24) Alfred KAPLAN, s.162.

Bu raporun düzenlenmesi için gerekli maliyet verileri ilgili hesaplardan kolaylıkla sağlanabilir. Tahmini maliyetleri hesaplamak için ise, inşaatın tamamlanma yüzdesinin belirlenmesi gerekir. Bu nedenle her ay sonu itibarıyla, yapıyı sürdürülen işlerin tamamlanma yüzdelerinin teknik ölçümlerle hesaplanması yapılır. Toplam tahmini maliyetin, işin tamamlanma yüzdesiyle çarpımı sonucu tamamlanmış işlerin tahmini maliyeti bulunmuş olur(25).

Tahmini ve fiili maliyete ilişkin bilgiler (Tablo:4) de gösterildiği şekilde düzenlenerek yönetime sunulur. Aylık maliyet raporunda yer alan her inşaat taahhüdü tek tek incelemeye tabi tutulur. Özellikle olumsuz maliyet sapmalarını gösterenler üzerinde titizlikle durulur. Alınacak yeni kararlar için, gerekiyorsa, önceki ayların raporları istenebileceği gibi bu tablo-raporda yer almayan başka bilgilere de müracaat edilebilir.

Örnek olarak verilen aylık maliyet raporunda yer alan inşaat taahhütleri aşağıdaki şekilde analiz edilebilir:

(A) İnşaatı. Bu inşaatın % 90'ı tamamlanmış ve fiili maliyet toplamı, tahmini maliyetin 1.000.000,- TL., (% 5) üzerinde gerçekleşmiştir. Burada önemli olan 1.000.000,-TL. lik maliyet fazlalığının ne zaman meydana geldiğidir. Eğer bu olumsuz maliyet sapması, işin başından itibaren ortaya çıkan küçük artışların birikimi ise veya daha önceki aylarda meydana gelmişse, işin bitim aşamasına gelinen şu anda yapılacak

(25) Paul D. LUCAS, s.128.

pek birşey kalmamıştır. Ancak bir önceki aya ait 31 Mayıs 1979 tarihli maliyet raporunun yeniden incelenmesinde, (A) inşaatının % 70'inin tamamlandığı ve fiili maliyetin, tahmini maliyete yakın olduğu görülürse, maliyetteki olumsuz sapmanın haziran ayında meydana geldiği anlaşılır. Maliyetteki bu olumsuz sapmanın, geriye kalan % 10 luk işin tamamlanması sırasında da meydana gelmesi büyük olasılık olduğu için daha dikkatli araştırma ve analize gerek vardır. Ayrıca, hem ortaya çıkabilecek yeni maliyet artışlarından kaçınmak, hemde kesin teminatı çözmek için işin bir an önce tamamlanmasında yarar vardır.

(B) İnşaatı. % 80'i tamamlanmış (B) inşaatının fiili maliyetinin, tahmini maliyetin 250.000,-TL. altında gerçekleşmesi işlerin iyi geliştiği ve yönetildiğine bir işarettir. Ancak böyle olumlu sonuçların da derinliğine analiz edilmesinde yarar vardır. Bu analizler, meydana gelen olumlu sapmanın nedenini ortaya çıkaracak ve işlerin bu şekilde devam edip, etmeyeceği konusunda yönetimi aydınlamabilecektir.

30 Haziran 1979 tarihinde % 80'i tamamlanan (B) inşaatının, maliyet öğeleri (maliyet giderleri) itibariyle fiili ve tahmini maliyet karşılaştırmaları bazı ipuçları verebilir. Aylık maliyet raporunda yer alan fiili maliyet giderleri ile tahmin-keşif departmanının öngördüğünü varsaydığımız tahmini maliyet giderlerini aşağıdaki şekilde örneklendirelim:

<u>Maliyet Giderleri</u>	<u>Tahmini</u>	<u>Fiili</u>	<u>Sapmalar</u> <u>Olumlu, (Olumsuz)</u>
Malzeme	5.700.000,-	5.750.000,-	(50.000,-)
İşçilik	3.750.000,-	4.000.000,-	(250.000,-)
Taşaronlar	1.750.000,-	1.250.000,-	500.000,-
Diğer giderler	800.000,-	750.000,-	50.000,-
	<u>12.000.000,-</u>	<u>11.750.000,-</u>	<u>250.000,-</u>

"Malzeme" ve "diğer giderler" kalemlerinde meydana gelen sapmaları önemsiz kabul edersek; işçiliklerde 250.000,- TL.lık olumsuz, taşaronlara yaptırılacak işlerde ise 500.000,- TL.lık olumlu maliyet sapmaları meydana geldiği görülür. Yapılan ek araştırmalar bu sapmaların, önceden taşaronlara yaptırılması öngörülen bazı işlerin, alınan yeni elemanlarla işletmece gerçekleştirilmesinden meydana geldiğini ortaya çıkarırsa, gerçekleşen 250.000,- TL.lık maliyet tasarrufu, taşaronlara iş yaptırma konusunda izlenen politika ve uygulamaların yeniden gözden geçirilmesi gereğini ortaya koyar.

(C) İnşaatı. Üstlenilen inşaat taahhütleri içinde en büyük olumsuz maliyet sapması, (C) inşaatında meydana gelmiştir. İnşaatın, % 60 lık tamamlanma yüzdesinde 1.800.000,- TL.lık olumsuz maliyet sapması göstermesi, konunun çok ciddi olduğunu ve önemle üzerinde durulması gerektiğine işaret eder. Tahmini maliyetlere göre % 25 fazlalığın nedenlerinin yöneticiler tarafından da, genel olarak da olsa, bilinmesi büyük olasılıktır. Bu olumsuz sapma nedenleri: Teklif verilirken maliyet tahminlerinde yapılan hata (teknik hesaplama hataları olabileceği gibi fiyatlar tahmininde yapılan hata

B E Ő İ N C İ B Ö L Ü M

VERGİ KANUNLARIMIZDA

İNŞAAT VE ONARIM TAAHHÜT İŞLERİ TİCARİ KAZANCI(1)

Bir inşaat taahhüt işletmesi muhasebe sisteminin; projelerin maliyetlerinin ve bunlardan elde edilen kâr veya zararların ayrı ayrı belirlenmesi; muhasebenin temel kavram ve ilkelerine uygun finansal tabloların düzenlenmesi; projeler için teklif verilirken yapılan maliyet tahminleri ile fiili maliyetlerin karşılaştırması, işlevlerini ne Şekilde yerine getirebileceği daha önceki bölümlerde ele alındı. Tüm bu konular iŐlenirken de inşaat taahhüt işletmeleri ile ilgilenen taraflara daha doğru ve yararlı bilgiler sunma olanağı sağlayan muhasebe ve işletmecilik ilkeleri esas alındı.

Ancak, vergi kaynağı olarak ticari kazancın belirlenmesi konusunda devletin koyduğu kanunların, muhasebe ilke ve yöntemleriyle her zaman bađdaŐmaması mümkündür. Çünkü, vergi yönetiminde, vergi gelirinin korunması yanında matrahın belirlenmesi ve vergilendirilmesi bakımından kolay uygulanabilen muhasebe yöntem ve hesaplamalarının bulunması da önem kazanmaktadır(2).

(1) Vergi kanunlarımızda, vergiye matrah kârlar için kazanç terimi kullanılmaktadır. İçinde "kâr" ve "kazanç" sözcükleri bulunan diğer terimler ve açıklamaları için bkz: E.Sedat ÜNALAN, Genel Muhasebe II, (Ankara: ÖzbaŐkent Matbaası-1968), s.196-197.

(2) Şahabettin ACAR, Mali Bilanço, (İnkilap ve Aka Kitapevleri Koll.Şti. İstanbul:1964), s.243.

ticari kazancın saptanmasını açıkladıktan sonra ele almayı uygun gördük.

I. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Taahhüt İşlerinde Ticari Kazancın Saptanması

İki farklı takvim yılında, başlanılan ve tamamlanan inşaat ve onarım işlerinin yıllara yaygın olarak gerçekleştirildiği kabul edilir. Taahhüt işlerinin yapım sürelerinin bir takvim yılından az olması, yıllara yaygın olma niteliğini değiştirmez(4).

Bu tür taahhüt işlerinde ticari kazancın saptanmasını ve vergilendirilmesini düzenleyen yani 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunumuzu incelemeyen önce eski Gelir Vergisi Kanunumuzdaki durumu ortaya koymak çeşitli yönlerden açıklayıcı olacaktır.

1. 5421 Sayılı Eski Gelir Vergisi Kanununa Göre

31.12.1960 tarihine kadar 10 yıl süre ile yürürlükte kalan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yıllara yaygın inşaat ve onarım taahhüt işlerinde ticari kazancın saptanması ve vergilendirilmesi, bu kanunun 43'ncü maddesiyle düzenlenmekteydi:

"Madde 43- Birden fazla takvim yılına sirayet eden mukavelemeye bağlı bulunan inşaat, onarma ve ulaştırma işlerinin hitamında bu işlerden elde edilen ticari kazanç bunların devam ettiği yıllar zarfında yapılan işçilik ve malzeme sarfiyatının

(4) Şükrü KIZILOĞLU, Senelere Sirayete Eden İnşaat ve Onarım İşlerinde Ticari Kazancın Tesbiti, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 4, Sayı 14, Kasım:1978, s.55. "Bu konuda Maliye Bakanlığına intikal eden bir olayda: 29.4.1975 tarihinde imzalanan ve yapılan mukaveleye göre 250 günde bitirilecek olan bir işin senelere sirayet edeceği gözönüne alınarak, yapılan işin senelere sirayet eden inşaat ve onarma işi olacağı ilgililere duyurulmuştur."

vergi hesaplamaları yapılacak, önceden verilen beyannamelerdeki matrah ve vergilerde düzeltmeye gidilecektir. Duruma göre: Fazla verilen vergiler geri alınacak, eksiklik halinde ise tamamlanacaktır.

Bu kanunun konumuz açısından ilginç yönü; inşaat taahhüt işlerinden elde edilen kârın saptanmasında hasılat ve gider karşılaştırmasının yıllık olarak yapılması, yani tahakkuk yönteminin (esasının) benimsenmiş olmasıdır. Ne varki, işin tamamlanmasından sonra bulunan nihai toplam kârın (veya zararın) yeniden faaliyet yıllarına dağıtılarak, önceden bulunan sonuçların düzeltilmesi, yöntemin özünü bozmaktadır. Bu yola gidilmesi, önceden saptanan yıllık faaliyet sonuçlarının doğru olmadığına kabulü anlamını taşır.

İnşaat taahhüt işletmeleri sahiplerinin yıllık ticari kazançlarından her yıl vergi geliri sağlamak için konulduğu anlaşılan bu maddenin yukarıda belirtilen belirsizliklerine ek olarak, inşaatın bitiminde matrah ve vergi düzeltmeleri gerektirmesi, mükellefleri ve Vergi Dairelerini güç duruma sokmuştur(7).

2. 193 Sayılı Yeni Gelir Vergisi Kanununa Göre

5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 10 yıllık uygulaması sonucunda bazı değişiklikler yapma gereği ortaya çıkınca, birçok ihtilaf ve uygulama güçlüklerine neden olan 43 ncü

(7) T.G., İnşaat İşleri Muhasebe ve İnşaat İşlerinde Kârın Dağıtılması, s.42.

maddenin de değiştirilmesi üzerinde önemle durulmuştur.

1.1.1961 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 193 sayılı yeni Gelir Vergisi Kanunu, yıllara yaygın inşaat ve onarım taahhüt işlerinde ticari kazancın saptanması ve vergilendirilmesini 42, 43 ve 44 ncü maddeleriyle düzenlemiştir.

A. Ticari Kazancın Saptanmasında İzlenen Yöntem

Yıllara yaygın inşaat ve onarım taahhütlerinde ticari kazanç, işin bitiminde yapılacak hasılat ve maliyet karşılaştırması ile saptanır. Hasılatın, inşaat maliyetini aşan kısmı o işten sağlanan kârı verir. Bu yaklaşım, temelde daha önceki bölümlerde açıklanan işin tam bitimi yöntemi ile aynıdır.

Vergi kanunlarımızda hasılatın (ona bağlı olarak kârın) doğuşunda tahakkuk esası hakimdir. Bu nedenle inşaat taahhüt işlerinde, yapılan işlerin hakediş raporuna bağlanmasıyla hasılat doğmuş olur(8).

Ticari kazancın saptanmasında hasılatın düşülecek inşaat maliyetinin kapsamı, G.V.K.'nun 42 ve 43'ncü maddelerinde açık olarak görülmüyor. Ancak G.V.K.'nun 43'ncü maddesinin

(8) Danıştay'ın görüşü de genellikle bu yönde olmasına rağmen (Bkz:Dn.4.D. 29.2.1972 gün ve Esas No: 1970/6800, Karar No:1972/1069) bir kararında bu esastan ayrıldığı, hasılatın doğuşu için tahsilatı esas kabul ettiğini görmekteyiz: "... bu hükümler uyarınca geçici kabulün yapıldığı yıla kadar tahakkuk eden istihkak bedellerinin hesaben elde edilmiş sayılabileceği düşünülebilirse de, bu kabil resmi taahhütlerde, iş sona erdiği ve geçici kabulü de yapıldığı halde ta hakkuk eden istihkakların defaten tahsil olanağı mevcut olmadığı gibi, bunlar üzerinde istenildiği zaman fiilen ve hukuken tasarruf olanağının bulunmadığı, tahsil edildikleri yıllarda hasılat kayıt edildiği konusundaki uyumsuzluk mevcut olmadığı gerekçesiyle kaldıran Temyiz Komisyonu Kararı Dairemizce de uygun görülmüştür (Dn.13 D. 13.2.1975 gün ve Esas No: 1973/3685, Karar No: 1975/514)".

birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, amortisman ve genel yönetim giderlerinin dağıtımları için bazı esaslar getirmesi, bu maliyetin kapsamının en geniş haliyle düşünülmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle, yıllara yaygın inşaatlarda maliyet: Direkt maliyet giderleri (malzeme, işçilik, taşaronlar ve diğer direkt giderler), endirekt maliyet gideri olarak amortisman payı ve genel yönetim giderleri payı, toplamından oluşacaktır.

Direkt maliyet giderlerinin inşaat taahhütlerine yüklenilmesinde, muhasebe ilkeleri ile vergi yasalarımız arasında bir farklılık yoktur. Ancak amortisman giderleri ile genel yönetim giderlerinin inşaat taahhütlerine dağıtılmasında uygulanacak esasların aynı olmadığı görülmektedir.

a. Amortismanların Dağıtımını

Gelir Vergisi Kanunumuz, endirekt maliyet giderleri niteliğindeki amortismanların ilgili faaliyet konularına nasıl dağıtılacağını 43/3 maddesinde belirlemiştir. Bu maddeye göre: Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle birlikte diğer işlerde müştereken kullanılan makina, teçhizat, ulaştırma araçları gibi şantiye alanında hizmet gören sabit kıymetlerin amortismanları, her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır.

Örnek: Müteahhit, iki ayrı inşaat taahhüt işi ile nakliyeciliği birlikte yürütmektedir. Maliyet değeri 2.000.000,- TL. olan kamyonun, sözü edilen işlerde çalıştığı günler şöyledir:

<u>Yapılan İşler</u>	<u>Çalıştığı Günler</u>	<u>Dağıtım Yüzdesi</u>
(A) İnşaatı	108	% 30
(B) İnşaatı	72	% 20
Nakliye işi	<u>180</u>	<u>% 50</u>
	360	% 100

Bu kamyonu uygulanacak kanuni amortisman oranının % 20 olduğunu kabul edersek: $2.000.000 \times 0.20 = 400.000,-$ TL.lik yıllık amortisman gideri, yukarıdaki üç iş arasında şu şekilde dağıtılacaktır:

(A) İnşaatına: $400.000 \times 0.30 = 120.000,-$ TL.

(B) İnşaatına: $400.000 \times 0.20 = 80.000,-$ TL.

Nakliye işine: $400.000 \times 0.50 = 200.000,-$ TL.

Toplam 400.000,- TL.

G.V.K.43/3 maddesi sabit kıymetlerin boş durdukları günlerine ne şekilde işleme tabi tutulacağını açıklamamıştır. Uygulamada boş durulan günler gözönüne alınmamakta ve kullanılan günlerin birbirine oranı dahilinde dağıtım yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunumuzun yıllara yaygın inşaat ve onarma taahhüt işleriyle ilgili hükümleri, amortisman dışında kalan diğer endirekt maliyet giderlerinin inşaat maliyetlerine yüklenilmesi konusunda bir açıklık getirmemektedir. Amortismanları dağıtımına tabi tutulan araçlarda çalışan, şoför veya operatörlerin ücretleri; yine bu araçların bakım ve onarım giderleri; çalıştırılmaları için gerekli yağ, benzin, mazot v.b. giderlerinin de endirekt maliyet giderleri olduklarını

kabul etmek ve dağıtmak gerekir. Bu giderlerin de inşaat maliyetlerine veya diğer işlere dağıtımında yine çalışılan gün sayısının esas alınması kanunun ruhuna uygun düşer(9).

Üçüncü bölümde, endirekt maliyet giderlerini inşaat maliyetlerine dağıtırken, birden fazla işte kullanılan sabit kıymetlerin amortismanlarının inşaatlarda çalışılan gün sayısına veya diğer endirekt maliyet giderlerini de dikkate alarak, sanayi işletmelerinde olduğu gibi direkt işçilik saati, günü veya tutarlarına göre bulunan oranlar yardımıyla dağıtılacağını belirtmiştik(10). Muhasebe kayıtlarının vergi kanunları ile tutarlılık içinde olması öngörülürse, direkt işçilik saatlerinin veya tutarlarının dağıtım ölçüsü olmasından vazgeçilebilir. O zaman endirekt maliyet giderlerinin herbir inşaatla gün olarak ilişkini kurabilen belgelerin-raporların sistem içinde yer alması zorunlu olur.

b. Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtımı

G.V.K.nun 43/1-2 maddesi, müşterek genel giderler olarak adlandırdığı genel yönetim giderlerinin ilgili faaliyetlere dağıtımının esaslarını belirlemektedir.

G.V.K. 43/1'e göre "Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine nisbeti dahilinde..." dağıtılır. Hakediş bedellerinin alacak olarak doğması da tahakkuk esası nedeniyle tahsil edilme

(10) Bkz: s. 110-113.

olarak kabul edilmelidir(11).

Örnek: Müteahhit, 1979 yılında iki adet yıllara yaygın inşaat ve onarım işini birlikte yürütmüştür. (A) İnşaatı 1979 yılında tamamlanmış, (B) inşaatı ise devam etmektedir. Yıl içinde (A) İnşaatı için 9.000.000,-TL.lık, (B) İnşaatı için 3.000.000,- TL.lık hakediş hasılatı doğmuştur. Genel yönetim giderlerinin toplamı 600.000,- TL. dir.

Bu örnekte yer alan bilgilere göre, genel yönetim giderlerinin inşaat taahhütlerine dağıtımını şöyle olacaktır:

<u>İnşaatın Adı</u>	<u>Hakedişler</u>	<u>Yüzde</u>	<u>İnşaatlara Düşen Genel Yönetim Giderleri Payı</u>
(A) İnşaatı	9.000.000,-	%75	600.000 x 0.75 = 450.000,-TL.
(B) İnşaatı	3.000.000,-	%25	600.000 x 0.25 = 150.000,-TL.
	<u>12.000.000,-</u>	<u>%100</u>	<u>600.000,-TL.</u>

G.V.K.'nun 43/3 maddesinde, inşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, genel yönetim giderlerinin, inşaat ve onarım işlerinin hakedişleri ile diğer işlere ait hasılat tutarları oranında dağıtılacağı öngörülmektedir.

Yukarıda verilen örnekteki müteahhidin, ayrıca inşaat malzemeleri alım satımı ile uğraştığını ve 6.000.000,- TL.lık da satış hasılatı sağladığını kabul ederek, genel yönetim giderlerinin ilgili faaliyetler^e dağıtılmasını gösterelim:

(11) Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanununu Yorum ve Açıklamaları, (İstanbul:Sermet Matbaası - 1976) s.313.

(12) Yılmaz ÖZBALCI, s.313. "İnşaatlardan birinin henüz bitmemiş olması genel giderlerden pay vermeye engel değildir."

<u>İşler</u>	<u>Hakedişler ve Satışlar</u>	<u>Dağıtım İşlere</u>	<u>Dağıtılan Genel</u>
(A) İnşaatı	9.000.000,-	% 50	600.000 x 0.50=150.000,-TL.
(B) İnşaatı	3.000.000,-	%12.5	600.000 x 0.125=37.500,-TL.
Alım-Satım	<u>6.000.000,-</u>	<u>%37,5</u>	600.000 x 0.375= <u>112.500,-TL.</u>
	18.000.000,-	% 100	600.000,-TL.

Bu örnekler, genel yönetim giderlerinin ilgili faaliyetlere dağıtımında uygulanan yöntemin oldukça kolay olduğunu göstermektedir. Bizce burada önemli olan nokta, Gelir Vergisi Kanununda açık olmayan müşterek genel giderler teriminin kapsamıdır. İnşaat taahhütlerine doğrudan yüklenen maliyet giderleri ile şantiye alanlarında meydana gelen, ancak hangi işe ne tutarda ait olduğu kesinlikle belirlenememesi nedeniyle dolaylı olarak dağıtılan endirekt maliyet giderleri dışında kalan diğer giderleri, müşterek genel giderler olarak kabul etmek gerekir. Bu giderleri biz hesap planımızda "Genel Yönetim Giderleri" başlığında toplamış bulunuyoruz(13).

Muhasebe kârının ölçümünde ve finansal tabloların düzenlenmesinde genel yönetim giderlerinin, genellikle dönem gideri şeklinde kabul edilerek inşaat maliyetlerine dağıtma eğiliminin ağır bastığını üçüncü bölümde ifade etmiştik(14). Dördüncü bölümde de bu eğilimi benimseyerek, muhasebe kayıtlarını yaptık ve finansal tablolar ile maliyet raporunu düzenledik. Ancak genel yönetim giderlerinin inşaat maliyetlerine

(13) Bkz: s. 77-78.

(14) Bkz: s.116-117.

yüklenilmesine de karşı değiliz. G.V.K.'nun 43/1-2 maddesi, bu giderlerin dağıtımında uygulama kolaylığı açısından hakediş hasılatını (ve diğer işlerde satış hasılatını) esas almıştır. Bizim dağıtımda kullanılmasını önerdiğimiz ölçütler, işçilik tutarları veya inşaatın tamamlanma yüzdesiydi(15). Hakediş hasılatı ile tamamlanma yüzdesi arasında aynı yönde bir ilişkinin varolduğu kabul edilebileceğine göre, Gelir Vergisi Kanunundaki dağıtım esası da muhasebe açısından tutarlıdır.

B. İşin Bitim Tarihi

İşin bitim tarihinin kesin olarak belirlenmesi, faaliyet sonucunun hangi yılda gerçekleşmiş olduğunu göstermesi nedeniyle büyük önem taşır.

Gelir Vergisi Kanunumuz bu tarihi mümkün olduğu kadar kesin olarak belirlemeye çalışmıştır(16). Bu konuyla ilgili 44.ncü madde, inşaat ve onarım taahhüt işlerinde:

1) Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde geçici kabulun yapıldığı yılı,

2) Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerinde fiilen tamamlanan yılı, işin bitim tarihi olarak kabul eder.

Geçici ve kesin kabul usulu, genel olarak Bayındırlık Bakanlığının kontrol ve yönetimi altında yapılan inşaat ve

(15) Bkz: s. 117

(16) Muhasebe ilkelerine göre kârın belirlenmesinde, bir inşaat taahhüdünün tamamlanması için ek maliyetin önemsiz bir tutarda olması halinde de iş bitmiş kabul edilmektedir. Bkz: s.45

onarım işlerinde uygulanmaktadır. Bu işlerde geçici kabulun, kabul komisyonunca fiilen yapıldığını gösteren "tutanak tarihi", işin bitim tarihi olarak kabul edilir(17).

Geçici kabulden sonra, kesin kabulü sağlamak amacıyla yapılan giderler dağıtıma tabi tutulmayarak, kesin kabulun yapıldığı yılın hesaplarına dönem gideri olarak kaydedilir (18).

C. Saptanan Ticari Kazancın Bildiriminde ve Vergilendirilmesinde Temel Alınabilecek Yöntemler

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen ticari kazancın: hasılat, maliyet karşılaştırmasıyla işin bitiminde saptanacağını daha önce belirtmiş bulunuyoruz. Ancak bu şekilde saptanan ticari kazancın vergi dairesine bildiriminde ve vergilendirilmesinde izlenebilecek iki farklı yöntem vardır. Bu iki yöntemden birini seçmek mükellefin kararına bırakılmıştır. Ancak, aynı yıl içinde biten tüm yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine sadece biri uygulanabilir(19).

a. Birinci Yöntem - Toplu Bildirim

Bu yöntemde, taahhüt işlerinin bittiği yılda hasılat-tan, inşaat maliyetinin çıkarılmasıyla saptanan kârın tamamı o yılın kazancı sayılarak beyannamede gösterilir ve vergilendirilmeye tabi tutulur.

(17) Şükrü KIZILOĞ, İnşaat Muhasebesi..., s.125.

(18) G.V.K. m:44.

(19) G.V.K. m:42.

Bu yöntemin en belirgin özelliği, inşaatın gerçekleştirilmesinden doğan tüm kârın, son yılın kazancı olarak kabulü ve vergilendirilmesi; artan oranlılık nedeniyle de mükellefin vergi miktarını arttırmasıdır(20).

b. İkinci Yöntem - Yıllara Dağıtım

Bu yöntemde, işin bitiminde saptanan kâr veya zarar, işin devam ettiği yıllardaki işçilik ve malzeme giderlerinin aynı işin işçilik ve malzeme toplamına olan oranları esas alınarak yapılır(21). G.V.K.'nun 42/2 maddesinde açık olarak belirtilmemiş olmasına rağmen taşaronlara yaptırılan işlerin de işçilik ve malzeme giderleri gibi dağıtıma esas olması gerektiği görüşü ileri sürülmektedir(22).

Bu yöntemin en belirgin özelliği, kazancın yıllara dağıtılması sonucu artan oranlılık nedeniyle toplu bildirim nazaran daha az vergi ödeme olanağını sağlayabilmesidir(23).

Örnek: 1977 yılında üstlenilerek yapımına başlanılan ve 1979 yılında tamamlanan inşaatın, malzeme ve işçilik giderleri şöyledir:

(20) Bu yöntemin mükellef açısından üstünlük ve sakıncaları konusunda daha geniş bilgi için bkz: Yılmaz ÖZBALCI, s.308-310; Şükrü KIZILOL, s.53-58.

(21) Bu yöntemin, tahakkuk veya işin kısmen bitimi yöntemleri ile ilgisi yoktur.

(22) Yılmaz ÖZBALCI, s.306.

(23) Bu yöntemin mükellef açısından üstünlük ve sakıncaları konusunda daha geniş bilgi için bkz: Yılmaz ÖZBALCI, s.308-310; Şükrü KIZILOL, s.58-62.

Yıllar	Malzeme Giderleri	İşçilik Giderleri	Mal. ve İş. Toplamı
1977	2.550.000,-	750.000,-	3.300.000,-
1978	2.600.000,-	1.000.000,-	3.600.000,-
1979	3.950.000,-	1.150.000,-	5.100.000,-
	9.100.000,-	2.900.000,-	12.000.000,-

İşin bitiminde elde edilen inşaat taahhüt kârı,
2.100.000,- TL.dır.

Yıllar itibariyle oluşan malzeme ve işçilik giderleri toplamının, inşaatın toplam malzeme ve işçilik giderlerine oranlanmasıyla, kârın yıllara dağıtımında kullanılacak yüzdeler bulunur:

$$1977 \text{ yılı için : } 3.300.000 \times 12.000.000 = \% 27,5$$

$$1978 \text{ yılı için : } 3.600.000 \times 12.000.000 = \% 30$$

$$1979 \text{ yılı için : } 5.100.000 \times 12.000.000 = \% 42,5$$

Bu yüzdeler, her bir inşaat taahhüt işinden sağlanan kâra uygulanarak, her yıl için beyan edilecek kâr payları belirlenir:

$$1977 \text{ yılı için : } 2.100.000 \times 0,275 = 577.500,-\text{TL.}$$

$$1978 \text{ yılı için : } 2.100.000 \times 0,30 = 630.000,-\text{TL.}$$

$$1979 \text{ yılı için : } 2.100.000 \times 0,425 = 892.500,-\text{TL.}$$

İşletmenin 1979 yılında biten başka inşaat taahhüt işleri varsa, yukarıdaki işlemler onların herbiri için ayrı ayrı yerine getirilerek, her yıl için beyan edilecek kâr veya zarar saptanır. Bu hesaplamalara dayanarak inşaatın devam ettiği yıllar için ayrı yıllık gelir beyannameleri düzenlenir. Bu beyannamelerde hesaplanan vergilerden, daha önce

hakediş tahsilleri sırasında iş sahiplerince kesilen vergiler(24) mahsup edilecektir. Ayrıca, 1979 yılından önce (1977-1978) başka biten inşaat taahhütleri veya diğer işleri nedeniyle gelir beyannameleri verilmişse, o beyannamelerdeki matrahlar ve ödenen vergiler, yeni beyannamelerde dikkate alınarak düzenlenecektir.

II. Aynı Takvim Yılında Tamamlanan İnşaat ve Onarım Taahhüt İşlerinde Ticari Kazancın Saptanması

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunumuz, aynı takvim yılında başlanıp tamamlanan inşaat ve onarım taahhüt işlerinde ticari kazancın saptanması ve vergilendirilmesi konusunda özel hükümler getirmemiştir. Bu nedenle, bu tür taahhüt işlerinden doğan kazançların vergilendirilmesinde genel hükümlerin uygulanacağı kabul edilir(25).

İnşaat taahhüt işletmesinin aynı hesap döneminde başlanılıp, tamamlanan inşaat taahhüt işi veya işleri dışında başkaca işi yoksa, kârın belirlenmesi bir sorun yaratmaz. Dönem hasılatının, giderleri aşan kısmı kârı oluşturur.

Ancak, işletmenin aynı yıl içinde tamamlanan taahhüt işleri ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini birlikte yürütmüş olması halinde, aynı yıl içinde tamamlanan işlerden sağlanan kârın(veya zararın) ne şekilde hesaplanacağı sorunu ortaya çıkar. Gerçekleşen hasılat, inşaat taahhüt tutarı

(24) G.V.K. 94/4 ve 105/A gereğince yapılan % 2 gelir vergisi stopajı.

(25) Recep TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, 1. Cilt, (İstanbul: N.Uycan Basım Sanayi A.Ş. - 1976), s.644.

üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının saptanmasında Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır(27). Bu duruma göre, bu bölüm içinde şu ana kadar yıllara yaygın olan veya aynı takvim yılında tamamlanan inşaat ve onarım taahhüt işleri için yapılan tüm açıklamalar, aşağıda belirteceğimiz hüküm dışında, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi, saptanan ticari kazancın için devam ettiği yıllara dağıtılıp vergilendirilmesine ilişkin G.V.K 42/2 maddesinin, kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanamayacağını belirtmiştir. Bu mükellefler G.V.K.'nun 42/1 maddesindeki toplu bildirim tabidirler. Bunun nedeni, kurumlar vergisinde, vergi oranının gelir vergisinde olduğu gibi artan oranlı olmamasından ileri gelmektedir(28).

(27) K.V.K. m:13

(28) _____, Gelir ve Kurumlar Vergisi İzahları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, (İstanbul: Favori Ofset: 1975), s.389.

A L T I N C I B Ö L Ü M
KUTLUTAŞ İNŞAAT VE TİCARET, SANAYİ LİMİTED ŞİRKETİ
MUHASEBE SİSTEMİ

Bir inşaat taahhüt işletmesinde muhasebe sisteminin temel işlevlerini ve bunların gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak yapılacak işlemleri önceki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde açıklamış bulunuyoruz. Muhasebe sisteminin kuruluşu ve işleyişi ile ilgili bu açıklamalarımızda, farklılıkların bulunabileceği noktalara ve görüşlere de yer verilmeye çalışılmıştır. Bununla beraber işletmenin büyüklüğüne, organizasyon yapısına, hukuki statüsüne, taahhüt edilen inşaat türlerine, yapılan sözleşmelerin koşullarına, şantiyelerde yapılan muhasebe işlemlerine ve merkez muhasebeden beklenen işlevlere bağlı olarak bazı bakımlardan, daha farklı uygulamalarla da karşılaşılabilceğini kabul ediyoruz. Ancak, inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemlerinin yapı ve uygulamalarında farklılıklar bulunsa bile, çalışmamızda belirtilen temel işlevleri yerine getirmeleri beklenir.

Bu görüş ve yaklaşımla ülkemizin en önde gelen inşaat taahhüt işletmelerinden olan(1) Kutlutaş İnşaat ve Ticaret Sanayi Limited Şirketinin muhasebe sistemini genel hatlarıyla inceleyeceğiz.

(1) —————, İnşaat Şirketleri, Yönetim Dergisi, İşletme İktisadi Enstitüsü, Yıl.2, Sayı.5, s.61.

I. İşletmeyi Tanıtıcı Genel Bilgiler

1959 yılında kurulmuş olan Kutlutaş İnşaat ve Ticaret Sanayi Limited Şirketi, hem özel hem de kamu sektörüne iş yapan bir inşaat taahhüt işletmesidir(2).

1979 yıl sonu itibariyle 415.994.000,-TL. öz sermayeye sahip olan işletmenin en büyük ortağı, % 60 lık bir payla, 1970 yılında kurulmuş olan Kutlutaş Holding Anonim Şirketi' dir.

Piyasa değeri 800.000.000,- TL.yı aşan makina-teçhizat parkı ve 250 kadarı ^{teknik} olmak üzere(3), 3.000'i aşkın personeli ile faaliyet gösteren işletme; Yapı, Tesis ve Onarım İşleri İhalelerine Katılma Yönetmeliğinde belirtilen (A) Grubu'nda her miktarda iş yapabilecek "müteahhitlik karnesi"ne sahiptir(4).

İşletmenin taahhüt ederek tamamladığı sanayi tesisleri arasında seramik, çimento, suni gübre, bira, kağıt, tekstil fabrikaları ve kuvvet santralleri bulunmaktadır. İstanbul-Intercontinental Oteli de Kutlutaş İnşaat ve Ticaret Sanayi Limited Şirketince yapılmıştır.

(2) İşletmeyi tanıtıcı bilgiler 1980 yılı için bastırılan takvimden alınmıştır.

(3) Yüksek mühendis, mühendis, mimar ve tekniker ünvanlarına sahip olanlar.

(4) Y.T.O.İ.İ.K.Y. m: 6" ... A. GRUBU: Önemli teknik özelliği olan veya yapımı özel ihtisasa veya geniş organizasyona ihtiyaç gösteren büyük işler.

... Barajlar, regülatörler...limanlar...rafineri tesisleri, hava alanları... ve benzeri işler.

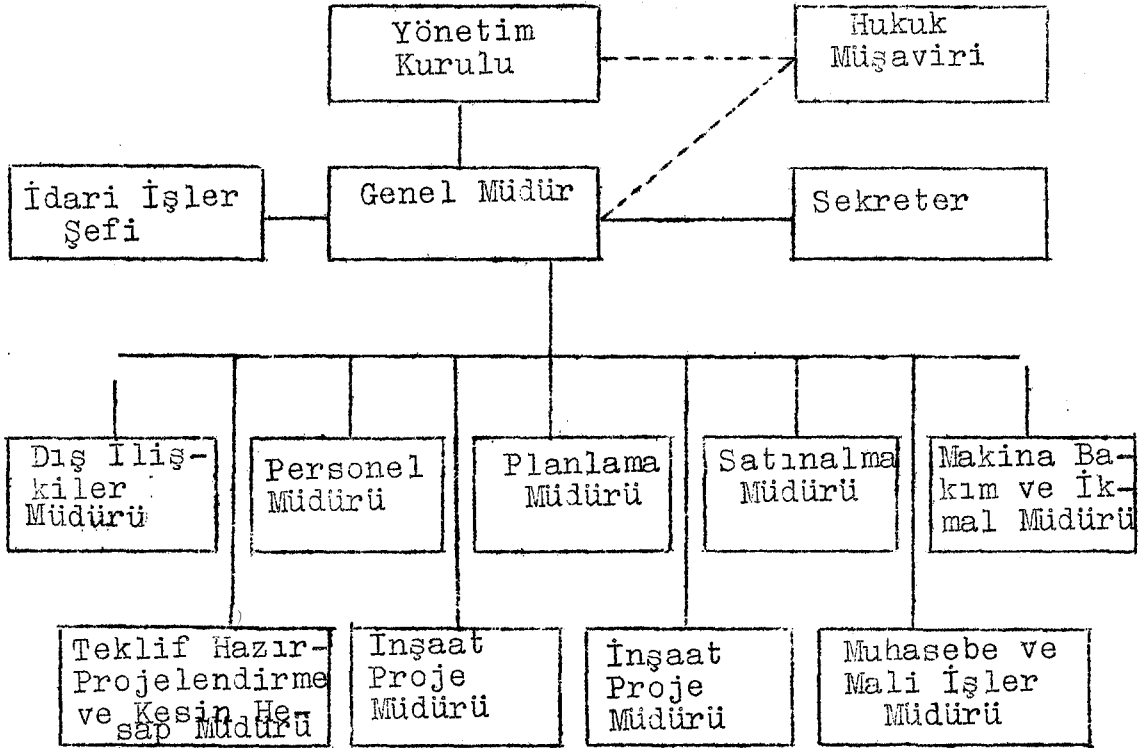
Bu grup işler için aşağıdaki esaslara göre saptanacak karne tutarı 1979 birim fiyatları ile 1,5 milyar lirayı aştığında miktar belirtilmez. 'Her Miktarda' ibaresi yazılır."

II. İşletmenin Organizasyon Yapısı

İşletmede işlevler, genel müdürlük ile herbir şantiye için kurulan organizasyonların aracılığıyla yerine getirilmektedir.

1. Genel Müdürlük Organizasyonu

İşletmenin kanuni merkezi İstanbul olmasına rağmen genel müdürlük, işleri izleme kolaylığı bakımından Ankara'da bulunmaktadır.

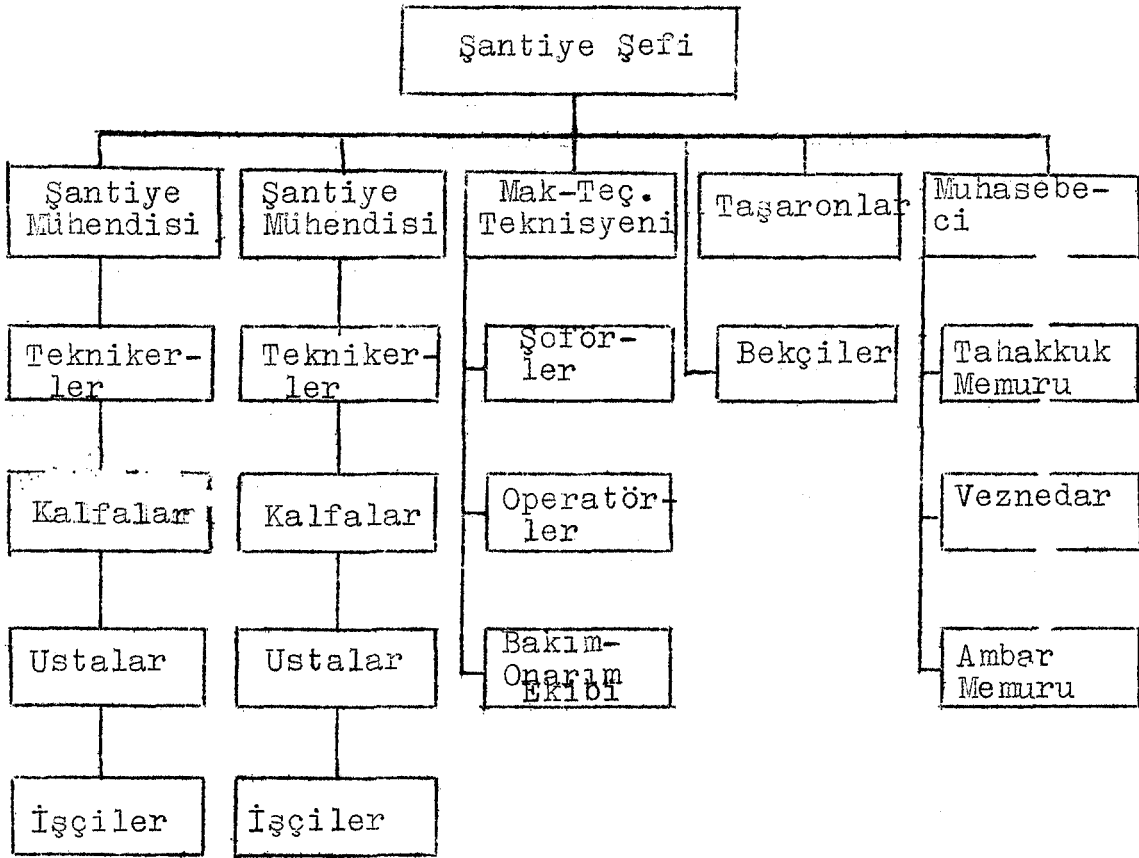


Yukarıdaki şema, işletmenin genel müdürlük organizasyonu hakkında bir fikir vermek üzere yöneticilerin açıklamalarına dayanılarak çizilmiştir. Bu organizasyonda görev yapan müdürlerin işlevlerine, çalışmamızla olan ilişkilerine bağlı olarak ileride zaman zaman değinilecektir. Ancak,

"muhasabe ve mali işler müdürlüğü"nün diğerlerinden ayrı olarak İstanbul'da bulunduğunu hemen belirtelim.

2. Şantiye Organizasyonu

Taahhüt edilen her bir projenin gerçekleştirilmesi için ayrı organizasyonlar oluşturulur. Bu organizasyonlarda görev alanların nitelikleri ve sayıları üstlenilen projenin büyüklük ve özelliklerine göre değişebilmektedir. Aşağıdaki organizasyon şeması, bir şantiyede görev alanları tanıtmak amacıyla yine işletme yöneticilerinin açıklamalarına dayanılarak çizilmiştir.



İnşaat taahhüt işinin yapımında oldukça geniş yetkilere sahip olan şantiye şefi, genel müdürlükteki proje müdürlerinden birinin denetimine verilmektedir.

Şantiye muhasebecisi, şantiye şefinin emrinde olması yanında, görev alanına giren konularda İstanbul'da bulunan muhasebe müdürlüğünün denetimine tabidir.

Şantiye muhasebesinde çalışanların yaptıkları işler, şantiye muhasebesi açıklanırken belirtilecektir.

III. İşletmenin Muhasebe Sistemi

Kutlutaş İnşaat ve Ticaret Sanayi Şirketi'nde merkeziyetçi bir muhasebe sistemi hakimdir denilebilir. Şantiyelerde yapılması zorunlu muhasebe işlemleri hakkında belirli zamanlarda merkez muhasebeye bilgi ve belge akışı düzenlenmiştir.

1. Merkez Muhasebesi

İstanbul'da bulunan merkez muhasebe; muhasebe müdürü, muhasebe müdür muavini, tahakkuk şefi, kayıt şefi, muhasebe memurları, şantiyeler denetçisi, mutemed, veznedar ve sekreterden oluşan bir kadro ile çalışmaktadır.

A. Temel İşlevleri

Kutlutaş İnşaat ve Ticaret Sanayi Limited Şirketi merkez muhasebesinin dolayısıyla muhasebe sisteminin temel işlevleri, muhasebe müdürünün görev, yetki ve sorumluluklarının açıklandığı "iş tanıtımı"nda "... inşaatın parasal değer ifade eden işlemlerini mevzuat hükümleri ve muhasebe prensiplerine uygun bir şekilde sistematik olarak toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlemmesi" şeklinde ifade edilmektedir.

Bu işlevlerin ne şekilde gerçekleştirileceğini yine muhasebe müdürlüğü görevi için hazırlanan "iş tanıtımı"ndan yapılacak aktarmalarla açıklayalım:

- "Muhasebe kayıtlarının usulüne ve mevzuata uygun olarak tutulması; mizan, bilanço ve kâr-zarar hesaplarının zamanında hazırlanması sağlanacaktır."

- "Şirketin statüsüne, uğraşı alanına, amaç ve politikasına uygun olarak izlenecek muhasebe ve hesap sistemi saptanacak; günün ve işin gereklerine göre geliştirilecek ve yeniliklerin uygulanması sağlanacaktır."

- "Mizan ve bilanço dışında, yöneticilere şirketin gidişi hakkında bilgi veren ve karar almalarında yardımcı olan periyodik raporlar hazırlanacaktır."

- "Şirket hak ve alacaklarının tahsili sürekli izlenecek bu konuda genel müdüre bilgi verilecektir."

- "Vergi ve mali mevzuatın şirkete yüklediği sorumluluklar saptanacak, gereğinin yapılması ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi sağlanacaktır."

Şantiye muhasebesi ile ilgili olarak yapılacak işlemler:

- "Şantiyedeki muhasebe işlerinin usul, nizam ve talimatlara uygun olarak yürüyüp, yürümediği kontrol edilecektir."

- "Şantiye ve merkez muhasebeleri arasındaki koordinasyon sağlanacaktır."

- "Şantiyelerden merkez muhasebeye gelen belgelerin usulüne uygunluğu kontrol edilecek; zaman zaman şantiye, muhasebe ilişkileri denetlenerek aksayan hususların düzeltilmesi

için önerilerde bulunulacaktır."

B. Hesap Plânı

İşletmenin hukuki statüsü, uğraşı alanı, işin gerekleri, yönetimin amaç ve politikaları, muhasebeden beklenen temel işlevler gibi etkenlerin dikkate alınarak düzenlendiği belirtilen hesap planı, (EK:11) de verilmiştir.

Gereksinim duyulan çok sayıda ana ve yardımcı hesapları içeren hesap planı, bilanço formunda düzenlenmiştir. Hesapların kodlandırılmasında izlenilen bu düzen, bilanço ve gelir tablosu hesaplarını ayrı ve birbirini izleyen gruplarda toplayan ve bu nedenle de sözü geçen finansal tabloların kolayca hazırlanmasına olanak sağlayan model hesap planımızdan biraz farklıdır.

İşletmenin hesap planında dikkati çeken diğer nokta da; bilanço hesaplarına, inşaat taahhüt maliyetleriyle ilgili hesaplara oranla daha çok önem verilmiş olmasıdır. Herbir inşaat taahhüdünün maliyetlerinin izlenildiği 160-169 nolu ana ve bağlı yardımcı hesapların incelenmesi, bu kanıyı güçlendirmektedir. İlgililerin yaptıkları açıklamalar, bu hesapların inşaatın türüne ve ilgili maliyet giderlerine göre geliştirildiği yolundadır.

Hesap planında yer alan ve çalışmamızla yakından ilgili olan hesaplara, ilerdeki açıklamalarımızda yeri geldikçe değinilecektir.

C. Kârın Ölçümü

Muhasebe, herbir inşaat taahhüdünden sağlanan kârın ölçümünde işin tam bitimi yöntemini benimsemiştir. Genellikle

yıllara yaygın inşaatların üstlenildiği işletmede, G.V.K.'nun 42, 43 ve 44'ncü maddeleri bu ölçümde esas olmaktadır. Bununla beraber, işletmenin bütünü için hesaplanan ticari kâr kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle mali kârdan farklı olmaktadır.

İnşaat taahhüt kârının ölçümünde geçici kabule kadar oluşan maliyet giderleri "160-169 İnşaat Masrafları Hesabı"nda; tahakkuk eden hakediş hasılatı "500-509 İnşaatı Stüasyonları Hesabı"nda toplanarak bilançoda gösterilmektedir. Geçici kabul ile iş bitmiş kabul edilerek; hasılat, maliyet karşılaştırması yapılmakta ve inşaat taahhüt kârı belirlenmektedir.

a. İnşaat Maliyetive Öğeleri

İnşaat taahhüt maliyetinin saptanmasında vergi kanunlarımızın ilgili maddeleri esas alınmaktadır.

Toplam maliyeti oluşturan maliyet giderlerinin önemli bir bölümü inşaat yerinde meydana geldiğinden şantiye muhasebesinden gelen bilgi ve belgeler, maliyet kayıtlarının dayanağı olmaktadır(5).

Malzeme giderleri: Genel müdürlük satın alma departmanınca gönderilen ve şantiyeye bölgeden satın alınan malzemelerin tümü, malzeme gideri olarak derhal ilgili inşaatın maliyetine kaydedilmektedir. Bu malzemelerin miktar ve değer

(5) Merkez muhasebede yapılan inşaat taahhüt maliyetleriyle ilgili kayıtların şantiye muhasebesi için verilen bilgilerle bütünleştirilmesi, konuya açıklık getirecektir.

olarak önemli olanları ayrıca yardımcı hesaplarda izlenmektedir. İnşaatın bitiminde, kullanılmayarak şantiye alanında veya ambarında kalan malzemeler, sayılarak ve değerlendirilerek inşaat maliyetinden düşülmektedir.

İşçilik giderleri: Şantiye muhasebesince yapılan ve merkez muhasebeye gönderilen ücret ve sigorta bordrolarına dayanılarak, inşaat maliyetinin işçilik giderleri kaydı yapılmaktadır.

Taşaronlara yaptırılan işler: İşin niteliğine göre taşaronlara malzemeli veya malzemesiz olarak iş yaptırılmaktadır. Yaptırılan işler karşılığında şantiye veznesinden veya merkez muhasebeden (büyük işlerde) yapılan ödemeler, hesap planında da görüleceği gibi işçilik giderleri içinde, "taşaronlar" adı altında inşaat maliyetine kaydedilmektedir.

Diğer direkt giderler: Hesap planında türleri açıkça belirtilmemiş olmakla beraber inşaatla direkt ilişkisi kurulabilen gerek merkezde, gerekse şantiyede yapılan tüm giderler, inşaat maliyetine "sair giderler" adı altında yüklenmektedir.

Endirekt giderler: İnşaat taahhütleri maliyetlerinin belirlenmesinde endirekt gider olarak işlem görenler sadece makina, teçhizat ve taşıtların amortisman giderleri ile yine bu araçların sigorta giderleridir. Bu giderlerin inşaat taahhütlerine dağıtımında sözü edilen araçların şantiyelerde kaldıkları süre esas alınmaktadır.

Genel yönetim giderleri: Hesap planında "180-Merkez Genel Masrafları" ve "181-İstanbul Bürosu Masrafları" adlı ana hesaplarda toplanan bu giderler, G.V.K.nun 43 ncü maddesinde belirtildiği gibi herbir inşaat taahhüdüne gerçekleşen hakedişlerle oranlı olarak dağıtılmaktadır.

b. İnşaat Hasılatı

Ayda bir kez şantiye şefi ile iş sahibi idarenin kontrol mühendisinin işbirliğiyle, tamamlanan işin miktarını belirten hakediş raporu hazırlanmakta ve bu rapora göre tahakkuk etmiş olan alacak, genel müdürlükçe tahsil olunmaktadır.

Herbir inşaattan sağlanan hakediş hasılatı, "500-509 İnşaat Stüasyonları" hesabında toplanmaktadır.

Yapılan sözleşmelere konulan hükümlere dayananan fiyat artışları için tahsil edilen tutarlar varsa "500..... İnşaat Stüasyonları" ana ve "500.01-Fiyat Farkları" yardımcı hesabına hasılat olarak kaydedilmektedir.

Geçici kabulden sonra meydana gelen taahhütle ilgili giderler, G.V.K.nun 44 ncü maddesi uyarınca ilgili dönemin giderleri olarak "672-Eski İşlere Ait Masraflar ve Zararlar" hesabına alınmakta; gelirler ise "574-Eski İşlere Ait Gelirler" hesabına kaydedilmekte ve inşaat taahhütleri sonuçlarıyla ilgilendirilmemektedir.

İşletmenin dönem kârı veya zararı: Biten inşaatlar hasılatı - Biten inşaatlar maliyetleri + "570-579 Diğer gelirler" - "670-675 Diğer gider ve zararlar" eşitliği ile bulunmamaktadır.

Bu duruma aşağıda örnek olarak verilecek kâr ve zarar tablosunda da görebiliriz.

D. Finansal Tablolar

Merkez muhasebenin, Türk Ticaret Kanununun sermaye şirketleri için koyduğu hükümler gereği(6) dönemsonunda ortaklara sunulmak üzere hazırladığı "ticari bilanço"su ve "kâr ve zarar tablosu"nu, içeriklerini ve düzenlerini göstermek üzere aşağıda veriyoruz(7).

KUTLUTAŞ İNŞAAT VE TİCARET, SANAYİ LİMİTED
ŞİRKETİ

31.12.1978 TARİHLİ BİLANÇOSU

A K T İ F

I- MÜTEDAVİL KIYMETLER

1. Para Mevcudu

- 1.1. Merkez Kasasında
- 1.2. Bağlı Ünitelerde
- 1.3. Bankalarda

2. Alacaklar

- 2.1. Alacak Senetleri
- × 2.2. Sütasyondan Alacaklarımız
- × 2.3. Ödenen Vergi Stopajları
- 2.4. Borçlu Bayiler
- 2.5. Borçlu Taşaronlar
- 2.6. Ödenen Nakdi Teminatlar
- 2.7. Şirketlerimizden Alacaklar
- 2.8. Holdingten Alacaklar
- 2.9. Borçlu Muvakkat ve Mutavassıt Hesaplar
- 2.10. Diğer Alacaklar

(6) Bkz: T.T.K. m: 457,327,362.

(7) 31.12.1978 tarihi itibariyle düzenlenen bu tablolarda işletmenin izni olmaması nedeniyle rakamlara yer verilmemiştir.

3. Devam Eden Taahhütlerin Masrafları

- 3.1. Taşucu Kağıt Fabrikası İnşaatı
- 3.2. Divriği Paletleme Tesisleri İnşaatı
- 3.3. Elbistan Soğutma Kuleleri İnşaatı
- 3.4. Elbistan Atölye İnşaatı
- 3.5. Ladik Çimento Fabrikası İnşaatı
- 3.6. Bağfaş Gübre Fabrikası İnşaatı
- 3.7. İşkur Gübre Fabrikası İnşaatı
- 3.8. Kutlutaş Makina Fabrikası İnşaatı
- 3.9. Kangal Elektrik Santrali İnşaatı
- 3.10. Çatalağzı Elektrik Santrali İnşaatı
- 3.11. Halıser Fabrikası İnşaatı
- 3.12. Aliağa Rafineri İnşaatı

4. Stok Malzeme

5. Akredetifler

II- BAĞLI KIYMETLER

1. İştiraklerimiz

- 1.1. Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.
- 1.2. Oyak Kutlutaş İstanbul Prefabrik Ev San. A.Ş.
- 1.3. Oyak Kutlutaş İnş. Tes. San. ve Tic. A.Ş.
- 1.4. Oyak Kutlutaş Pazarlama A.Ş.

2. Tasarruf Bonoları

3. Depozitolar ve Gelecek Yıla ait Masraflar

- 3.1. Depozitolar
- 3.2. Gelecek Yıla ait Masraflar

III- SABİT KIYMET VE DEMİRBAŞLAR

1. Binalar
2. Tesisler
3. Makinalar
4. Nakil Vasıtaları
5. Büro Demirbaşları

TOPLAM

NAZİM HESAPLAR

GENEL TOPLAM

=====
=====

P A S İ F

I- KISA VADELİ BORÇLAR

1. Banka Borçları

- 1.1. Açık Krediden Borçlar
- 1.2. Senet Karşılığı Krediden Borçlar
- 1.3. Akreditif Kredisinden Borçlar

2. Eşhas ve Ticarethanelere Borçlar

- 2.1. Senetli Borçlar
- 2.2. Alacaklı Bayiler
- 2.3. Alacaklı Taşaronlar
- 2.4. Şirketlerimize Olan Borçlar
- 2.5. Ortaklara Borçlar
- 2.6. Sair Borçlar

3. İşveren İdarelerden Alınan Avanslar

- 3.1. Divriği İnşaatı için
- 3.2. Elbistan İnşaatı için
- 3.3. Kangal İnşaatı için
- 3.4. Çatalağzı İnşaatı için
- 3.5. Bağfaş İnşaatı için
- 3.6. İşkur İnşaatı için

4. Devam Eden Taahhütlerin Stüasyonları

- 4.1. Taşucu İnşaatı
- 4.2. Divriği İnşaatı
- 4.3. Elbistan Soğutma Kuleleri İnşaatı
- 4.4. Elbistan İnşaatı
- 4.5. Ladik İnşaatı
- 4.6. Kutlutaş Makina İnşaatı
- 4.7. Bağfaş İnşaatı
- 4.8. İşkur İnşaatı
- 4.9. Halıser İnşaatı

5. Diğer Borçlar

- 5.1. İşçi Ücret Tahakkukları
- 5.2. Ödenecek Vergi ve Sigorta Primleri
- 5.3. Sair Muvakkat ve Mutavassıt Hesaplar

II- ÖZ SERMAYE

1. Ödenmiş Sermaye
2. Kanuni İhtiyatlar
 - 2.1. % 5 Yedek Akçe
 - 2.2. %10 Yedek Akçe

III- AKTİFİ DÜZENLEYİCİ HESAPLAR

1. Birikmiş Amortismanları
 - 1.1. Binalar Amortismanı
 - 1.2. Tesisler Amortismanı
 - 1.3. Makinalar Amortismanı
 - 1.4. Nakil Vasıtaları Amortismanı
 - 1.5. Büro Demirbaşları Amortismanı

IV- NETİCE HESAPLARI

1. 1978 Yılı Ticari Kârı

TOPLAM

NAZIM HESAPLAR

GENEL TOPLAM

KUTLUTAŞ İNŞAAT VE TİCARET, SANAYİ LİMİTED ŞİRKETİ

1.1.1978 - 31.12.1978 KÂR VE ZARAR TABLOSU

- Tunçbilek İnşaatı Masrafları	- Tunçbilek İnşaatı İstihkakları
- Halifleks İnşaatı Masrafları	- Halifleks İnşaatı İstihkakları
- Yozgat İnşaatı Masrafları	- Yozgat İnşaatı İstihkakları
- Adana İnşaatı Masrafları	- Adana İnşaatı Masrafları <i>istih.</i>
- Intercontinental İnş.Mas.	- Intercontinental İnş.Mas.ları <i>istih.</i>
- Düzeltilmesi Yapılan İşlere Ait Masraflar	- Düzeltilmesi Yapılan İşlere Ait Gelirler
- Sair Zararlar	- Alınan Faizler
- Kan.Kabul.Edilmeyen Gider. - Gecikme zamları ve faizler	- Alınan Makina Kiraları
- Sair giderler	- Arızı Satış Kârları
	- Sair Gelirler
	- Tasarruf Banosu Faizleri
Ara Toplam	
- 1978 Yılı Ticari Kârı	
Toplam	Toplam

Kârın ölçümünde işin tam bitimi yönteminin esas alınmış olması nedeniyle kâr ve zarar tablosunun gelir tarafında yer alan "..... İnşaatı İstihkakları" 1978 yılı içinde geçici kabulü yapılmış inşaat taahhütlerinden elde edilen hak ediş toplamını; gider tarafında yer alan "..... İnşaatı Masrafları" ise, sözü edilen inşaat taahhütlerinin maliyet giderleri toplamını yani, maliyetleri göstermektedir. Diğer kalemler ise, taahhütlerle ilgilendirilmeyen gelir ve gider kalemleridir.

Esas olarak ortaklar için hazırlanan yukarıda örneklerini vardığımız finansal tablolardan, yöneticiler de büyük ölçüde yararlanmaktadır.

E. Ara Raporlar ve Maliyet Kontrolü

Muhasebe departmanı, yöneticilere ara rapor olarak tüm ana ve yardımcı hesapların dökümünü içeren üç aylık dönemler için hazırladığı mizanları vermektedir. Ayrıca, belirli olmayan zamanlarda yönetimin isteklerine göre çeşitli konulara ilişkin bilgiler de sunulmaktadır.

Ancak, projeler için teklif sırasında yapılan maliyet tahminleri ile fiili maliyet karşılaştırmasını ve analizini yapan maliyet raporunun muhasebe sisteminin görevleri içine alınmadığını görmekteyiz(8). Bu durum, işletmenin organizasyon yapısından ve muhasebe sisteminin kuruluş ve işleyişinden

(8) Muhasebe müdürünün görev, yetki ve sorumluluklarının belirlendiği "iş tanıtımı"nda da göremiyoruz.

gelmektedir. Şöyleki:

- Genel müdürlükteki "teklif hazırlama, projelendirme ve kesin hesap müdürlüğü" herhangi bir inşaat ihalesine teklif verirken, muhasebe departmanı ile hemen hemen hiç ilişkide bulunmamaktadır. İnşaatın çeşitli birimlerinin fiyatlandırılmasında kullandığı (EK:12)'teki "fiyat analizi" formunda yer alan maliyet öğelerinin tahmininde daha çok teknik hesaplamalardan, piyasa araştırmalarından ve deneyimlerden yararlanılmaktadır.

- Ayrıca, tekliflerin fiyatlandırılmasında kullanılan "fiyat analizi" formunda yer alan maliyet giderleri ile hesap planında yer alan maliyet giderlerinin tür ve içerikleri arasında bir uyum yoktur. Bu nedenle de tahmini maliyetler ile fiili maliyetleri karşılaştırma olanağı bulunmamaktadır.

2. Şantiye Muhasebesi

Şantiye muhasebesi, inşaatın büyüklüğüne göre değişebilmekle birlikte genellikle muhasebeci, tahakkuk memuru, ambar memuru ve veznedardan oluşan bir kadro ile yürütülmektedir.

Şantiye muhasebesinin işlevleri ve ne şekilde yerine getirileceği, merkez muhasebede hazırlanan bir "talimat"ta açıklanmıştır. Bu işlevlerin; para hareketlerinin izlenmesi, malzeme giriş-çıkışlarının kontrolü ve kayıtlarda izlenmesi, işçiliklerle ilgili çeşitli işlemler olduğunu görmekteyiz.

A. Para Hareketlerinin İzlenmesi

Şantiye şefi aylık gereksinimlerini ayrıntılı olarak bir liste halinde ilgili ay gelmeden genel müdürlüğe bildirir. Genel müdürlük, işletmenin finansman olanaklarına ve harcama programına göre, toptan veya partiler halinde şantiyeye havale çıkarır.

Şantiyede tutulan kasa defterine her türlü para giriş ve çıkışları belgelere dayanan açıklamalarla kaydedilir. Bu deftere kaydedilen giriş ve çıkışlar arasındaki fark, şantiye veznesinde ve bankadaki para mevcudunu gösterir.

Kasa defterine kaydolunan bütün para giriş ve çıkışları ayrıca (Ek:13) te verilen "kasa bülteni"ne de geçirilir. Her ayın 10.20 ve sonuncu günleri itibariyle düzenlenen bu bülten, şantiye şefi ve muhasebeci tarafından imzalanarak merkez muhasebeye postalanır. Merkez muhasebe, kasa bülteninde yer alan bilgilerden ve ekindeki belgelerden (fatura, makbuz, bordro v.b.) yararlanarak hesap planına uygun olarak şantiye faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarını yapar.

B. Malzeme Giriş ve Çıkışlarının İzlenmesi

Bir inşaat taahhüdünde en önemli maliyet ögesi olan malzemelerin şantiyeye-ambara giriş ve çıkışlarının kontrolü ve kayıtlarda izlenmesi üzerinde önemle durulmaktadır.

a. Malzeme Girişleri

İnşaatlarda kullanılacak malzemelerin bir bölümü genel müdürlük tarafından satın alınarak şantiyeye gönderilmekte, bir bölümü de şantiyeye bölgeden sağlanmaktadır.

1. Genel Müdürlükçe Gönderilen Malzemelerin

Teslim Alınması

Genel müdürlüğün satınalma departmanlığınca genellikle İstanbul ve Ankara piyasalarından satın alınan malzemeler, iki nüsha "sevk pusulası" düzenlenerek inşaatın bulunduğu yere gönderilir. Malzemeler şantiyeye geldiğinde ambar memuru tarafından sayılarak, tartılarak, ölçülerek teslim alınır. Gelen malzemeler ile sevk pusulasında yazılı cins ve miktarlar aynı ise, her iki nüshü sevk pusulasına da "tam olarak teslim alınmıştır" kaşesi basılarak, ambar memuru ve şantiye şefi tarafından imzalanır ve bir nüsha derhal malzemeyi gönderen genel merkeze postalanır. Şantiyede kalan ikinci nüshaya dayanarak her tür malzeme için tutulan "malzeme takip kartı"na giriş kaydı yapılır. Ambara giren ve çıkan malzemeler, malzeme takip kartlarında sadece miktar olarak izlenir.

11. Şantiyece Bölgeden Satın Alınan Malzemelerin

Teslim Alınması

Şantiyece inşaatın bulunduğu bölgeden satın alınan malzemelerin teslim alınışında ve kayıtlarda izlenmesinde iki yol izlenmektedir:

- Kum, çakıl, taş, tuğla gibi devamlı olarak şantiyece alımı yapılan ve gelen her parti için fatura düzenleme uygulaması bulunmayan malzemelerin şantiyeye gelişlerinde, ambar memuru tarafından üç nüsha "teslim alma belgesi" düzenlenir. Bu belgenin bir nüshası malzemeyi teslim edene, bir nüshası hesaplasmaya esas olmak üzere şantiye muhasebesine verilir.

Üçüncü nüsha, ambar memurunca saklanır ve buna dayanarak malzeme takip kartlarına giriş kaydı yapılır.

- Faturanın malzemeyle birlikte şantiyeye gönderildiği durumlarda, fatura içeriği ile teslim alınan malzemenin kontrolü yapılır. Malzemeler cins ve miktar yönünden tamam ise, ambara giriş kaydından sonra faturaya teslim alındığını gösteren kaşe basılır; imzalanır ve ödenmek üzere muhasebeye verilir. Ödemeleri yapılan faturalar, kasa bülteni ile birlikte merkez muhasebeye gönderilir.

b. Ambar Çıkışları

Özellikleri nedeniyle açık alanda bulundurulanan malzemeler ile kapalı ambarda saklanan malzemelerin çıkışlarında izlenen süreçler biraz farklıdır.

1. Açık Alandan Üretime Malzeme Verilmesi

Açık alandaki malzemeler, teslim alma işlemleri ölçü ve tartıyı dayanarak sağlıklı olarak yapılan, fakat üretime verilirken tam olarak ölçü ve tartısı kolay olmayan, genellikle inşaat alanının çeşitli yerlerinde bulundurulanan kum, çakıl, taş, tuğla, demir v.b. leridir.

Bu malzemeler inşaat alanı dışına çıkarılmamak koşuluyla, istek üzerine, ölçüsüz ve tartısız olarak üretime verilir. Kullanılmış olan malzeme miktarları, aylık hakediş raporlarında belirtilen üretim miktarına göre hesaplanır. Ambar memuru, sözü edilen malzemelerden o ay içinde ne kadar kullanılmış olması gerektiğini belirten şantiye şefinin imzalı yazısına

dayanarak malzeme takip kartlarından çıkışlarını yapar.

11. Kapalı Ambardan Üretime Malzeme Verilmesi

Kapalı ambarda bulundurulan malzemelere gereksinim duyan inşaat görevlisi, bu malzemenin cins ve miktarını ambar memuruna bildirir. Ambar memuru ve düzenleyeceği "malzeme çıkış pusulası"nı şantiye şefine imzalattıktan sonra, istekte bulunan kişiye imzası karşılığında malzemeyi verir. Malzeme çıkış pusulasına dayanarak da malzeme takip kartından çıkış kaydını yapar.

C. İşçiliklerle İlgili İşlemler

Şantiyede çalışanların puvantajlarını yapmak, ücret ve sigorta bordrolarını düzenleme işleri tahakkuk memurunun görevidir.

Tahakkuk memuru, öğleden önce ve öğleden sonra günde en az iki kez çalışanların devam durumlarını kontrol ederek günlük puvantaj kartına işler. Her akşam çalışma saati sonunda günlük puvantaj kartında işaretlenen çalışma saatlerini, "ana puvantaj defteri"ne geçirir.

Şantiyede çalışan bütün personel için: Çalışma süreleri, iş sözleşmeleri, varsa toplu iş sözleşmeleri, vergi ve sigorta mevzuatı dikkate alınarak düzenlenen üç nüsha aylık ücret bordrosunun ilk nüshası merkez muhasebeye gönderilir; ikinci nüshası şantiyede saklanır; zımbalı üçüncü nüsha da ödeme sırasında işçiye verilir.

Aylık ücret bordrosundan başka yine şantiye muhasebesinde düzenlenen aylık sigorta bordroları , üç aylık prim bordroları

ve aylık muhtasar beyannamelerinin birer sureti en kısa zaman-
da merkez muhasebeye gönderilir. Böylece merkez muhasebe,
şantiye muhasebesinde işçiliklerle ilgili muhasebe işlemleri-
nin yapılıp yapılmadığını kontrol edebilecek ve inşaat mali-
yetiyle ilgili işçilik giderlerini muhasebeleştirebilecektir.

D. Şantiyede Tutulan Yardımcı Hesaplar

Şantiye muhasebesinde para giriş ve çıkışları kasa def-
terinde izlenirken, borç ve alacak durumları da gerekli sayı-
da hesapları içeren yardımcı (muavin) defterde izlenir. Bu
defterde yer alan hesaplar genellikle şunlardır:

- Merkez Cari Hesabı,
- Bankalar Cari Hesabı,
- Satıcılar Cari Hesabı,
- Taşaronlar Cari Hesabı,
- Personel Avansları Hesabı,
- Verilen Depozitolar Hesabı,
- Gelir Vergisi Kesintisi Hesabı,
- Mali Denge Vergisi Kesintisi Hesabı,
- Öd. Sosyal Sigorta Primleri Hesabı,

E. Şantiye Muhasebesi Denetimi

Şantiye çalışmaları ve muhasebesi çeşitli zamanlarda
genel müdürlükçe denetlenir. Şantiye muhasebesinin denetimi,
merkez muhasebede görevli şantiye denetçisi tarafından yapılır.
Şantiye denetçisinin "denetim raporu" olarak kabul edilebile-
cek "muhasebe kontrol formu", (Ek:14-15) te verilmiştir. Bu
formun incelenmesi, şantiye muhasebesinin denetlenen noktala-
rını gösterecektir.

SONUÇ

İnşaat taahhüt işletmeleri, belirli bir bedel karşılığında iş sahiplerinin yaptırmak istedikleri inşaatların yapımını üstlendiklerinden, sipariş üzerine üretim yapan endüstri işletmelerine benzetilebilir. Ancak, inşaat taahhüt işletmelerinin iş ve faaliyet şeklinden doğan kendilerine has özellikleri vardır. İnşaatların, iş sahiplerinin gösterdikleri alanlarda yapılma zorunluğunun olması, tamamlanmalarının genellikle bir takvim yılını aşması ve gerçekleştirilen işler karşılığında yapılacak ödemeler konusunda çok değişik uygulamaların bulunması nedeniyle inşaat taahhüt işletmelerinin muhasebe sistemlerinde, endüstri işletmelerinkine göre bazı farklılıklar meydana gelmektedir.

İnşaat taahhüt işletmeleri muhasebesinde en önemli konu herbir inşaat taahhüdünün ve bunun yanında işletmenin bütününe kârını veya zararını doğru saptamaktır. Bu amaçla esas alınabilen kâr ölçüm yöntemlerinin hepsinin temelinde hasılat, maliyet karşılaştırması bulunmaktadır. Aynı hesap döneminde yapımı tamamlanan inşaatlarda pek sorun yaratmayan kârın ölçümü, yıllara yaygın götürü inşaatlarda kârın yıllar itibarıyla ne miktarlarda gerçekleştiği sorusunu karşımıza çıkarmaktadır. Bu tür taahhütlerden elde edilen kârı ölçmede esas alınan gerek "işin kısmen bitimi yöntemi"nin, gerekse "işin tam bitimi yöntemi"nin bazı üstünlük ve sakıncaları vardır.

Eğer inşaat tamamlanma derecesi ve nihai toplam maliyeti hakkında doğru tahmin ve saptamada bulunamıyorsa, işin tam bitimi yöntemi benimsenmelidir.

Faaliyet sonucunun doğru olarak saptanması ve düzenlenen finansal tabloların güvenilir olması için herbir inşaat taahhüdüyle ilgili maliyet giderlerinin yakından izlenmesi ve muhasebeleştirilmesi gerekir. Taahhütle ilgili direkt maliyet giderlerinin maliyetler içindeki payının artması oranında doğru maliyete ulaşılır. Endirekt maliyet giderlerinin ve yönetim giderlerinin inşaat taahhütlerine dağıtımında ise, gerçeği yansıtan dağıtım ölçütleri esas alınmalıdır.

İnşaatların, işletmenin merkezi dışında bir yerde olup olmadığına ve merkez muhasebe ile şantiye muhasebesi arasındaki işbölümüne göre, özellikle maliyet öğelerinin izlenmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunda değişik uygulamalara gidilebilir. Ancak, merkez muhasebe ile şantiye muhasebesi arasında iyi bir iletişim ve denetim mekanizması kurulması şarttır.

İşletmenin finansal durumunu gösteren bilançosu ile faaliyet sonuçlarını özetleyen gelir tablosunun, muhasebenin temel kavramlarına ve genel kabul görmüş ilkelerine uygun olarak düzenlenmesi halinde ilgili kişi ve kurumlara açık ve güvenilir bilgiler verilmiş olur. İşletmenin büyüklüğü, hukuki statüsü ve krediye olan gereksinimi, finansal tabloların içerdiği bilgileri etkileyebilir. Ancak kârın ölçümünde esas alınan yöntemin en azından dipnot olarak mutlaka belirtilmesi gerekir.

Muhasebenin yöneticilere kararlarında yardımcı olarak bilgileri içeren ara raporlar hazırlamayı da ihmal etmemesi

gerekir. Özellikle, teklif verilirken yapılan maliyet tahminleri ile fiili maliyetlerin belirli tarihlerde karşılaştırmasını ve analizini yapan maliyet raporları önemlidir. Bu şekilde hazırlanacak raporlarla maliyet kontrolü yapma olanağı sağlanmış olacaktır. İnşaatın tamamlanma derecelerine göre tahmini ve fiili maliyetlerin karşılaştırması ve analizini yapan aylık maliyet raporlarının kolayca hazırlanabileceğine ve belirli sınırlar içinde yöneticilere yararlı olacağına inanıyoruz.

Vergi kanunlarımızın inşaat taahhüt faaliyetlerinde sağlanan kârın saptanmasını düzenleyen hükümlerinin, muhasebe ilkelerden ⁱⁿ pek fazla ayrılık taşımadığı kanısındayız. Bu bakımdan muhasebe sisteminin kuruluş ve işleyişinde muhasebe ilkeleri ve vergi kanunlarımızın ilgili hükümleri arasında belirli ölçüde bağdaşım sağlanabilir.

İnşaat taahhüt işletmesi muhasebe sisteminin; kârın ölçümü, finansal tabloların düzenlenmesi, maliyet kontrolü ve vergi matrahının belirlenmesi işlevlerini yerine getirirken yararlanacağı çeşitli verileri sağlayan hesapları bünyesinde toplayan hesap planının çok iyi düşünülerek hazırlanması gerektiği açıktır.

Kutlutaş İnşaat ve Ticaret Sanayi Limited Şirketi'nin muhasebe sistemi ile ilgili değerlemelerimize gelince:

- İşletmenin muhasebe sisteminin iskeletini oluşturan hesap planı, çeşitli finansal verilerin sağlanmasına olanak verecek sayıda ana ve yardımcı hesabı içermektedir. Bununla beraber maliyet giderleri hesapları geliştirilmeye muhtaçtır.

- Dönemsonu bilançosu ilgililerin bilgi gereksinimlerini kapsayacak ayrıntıda olmakla beraber, faaliyet sonuçlarının yer aldığı kâr ve zarar tablosu, inşaat taahhütleri maliyetlerini oluşturan maliyet giderlerine yer vermediğinden yetersiz kalmaktadır. İşletmenin her türlü hasılat, gelir, maliyet ve giderlerinin gelir tablosunda gösterilmesini öneririz.

- İnşaat taahhütlerinden sağlanan kârın saptanmasında tamamen vergi kanunlarımızın hükümlerine uyulmaktadır. İşletmenin ticari ve mali kârı arasındaki fark, kanunen kabul edilmeyen giderlerden ileri gelmektedir. Bu nedenle vergi matrahı kolaylıkla saptanabilmektedir. Bu durum vergi kanunlarının işletmenin muhasebesine etkisinin büyük olduğunu göstermektedir.

- Merkez muhasebesi ile şantiye muhasebesi arasında iyi düzenlenmiş işbölümü, iletişim ve denetim bulunmaktadır.

- Kanımızca sistemin yetersiz kalan yönünü daha çok yönetime sunulan ara raporlar oluşturmaktadır. Tüm hesapların dökümünden ibaret olan üç aylık mizanların yönetime sunulacak ara raporlar olabileceği kabul edilemez. Maliyet kontrolü konusunda muhasebe sisteminin hiçbir etkinliği yoktur.

Son söz olarak; bu sektörde muhasebenin etkinliğini arttırabilecek her konuda yapılacak yeni çalışmaların yararına ve gerekliliğine inancımızı belirtmek isteriz.

E K L E R

(Ek:1)

İş No:		İŞÇİLİK DAĞITIM RAPORU					Rapor No:			
İşin Adı:		İşin Yeri.....					Sayfa No:			
							Tarih :			
İş Sınıfı	İşçinin Mesleği	Çalışılan Saatler	Saat Ücreti	Tutar	İş Sınıfı için Toplam	Önceki Toplam Maliyet	Yapılan İşin Miktarı	Birim Maliyet	Toplam İşin Miktarı	Önceki Ortalama Birim Maliyet

Kaynak: Frank R. Walker s.93.

(EK:2)

GÜNLÜK MALZEME RAPORU							
İş No	:		Tarih	:			
İşin Adı	:		Hava Durumu	:			
İşin Yeri	:		Isı Derecesi	:			
Araç No	İlgili İş Şınıfı	Teslim alınan malzemenin türü ve kimden alındığı				Miktar	
Teslim alınan ve kullanılan malzemenin özeti:							
Malzeme türü	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)
Bugüne kadar							
Bugün							
Malzeme türü	(h)	(ı)	(i)	(g)	(k)	(l)	(m)
Bugüne kadar							
Bugün							
Toplam							

Kaynak: Frank R. Walker, s.55

İŞ MALİYET KARTI										
İş No:.....		Başlama tarihi :					Kabul tarihi:			
Tahmini bitirme tarihi:										
Tarih	Açıklama	Folyo	Toplam	Alan Hazırlığı	Hafriyat	Duvar Örne	Kapı-Pencere	İnce Doğrama		

Madeni İşler	Boya-Badana	Sıhhi Tesisat	Isıtma	Elektrik İşleri	Diğer Teçhizat	Bahçe Düzenlemesi	Genel İmal Giderleri

(Ek:4)

İş Sınıfları	Maliyetler - İş No...		
	Tahmin	Fiili	Sapma
1 Alan hazırlığı			
2 Hafriyat			
3 Duvar örme			
4 Kapı - pencere			
5 İnce doğrama			
6 Madeni işler			
7 Boya badana			
.			
.			
.			
.			
.			

Kaynak : Alfred Kaplan, s.147.

(Ek:5)

İş Maliyet Karşılaştırması			
İş No...		Tarih.....	
İş Sınıfları	Teklif Tahmini	Birikmiş Toplam Maliyetler	
		Toplam	Tamamlanma % s i
1 Alan hazırlığı			
2 Hafriyat			
3 Duvar örme			
4 Kapı - pencere			
5 İnce doğrama			
6 Madeni işler			
7 Boya - badana			
.			
.			
.			
.			

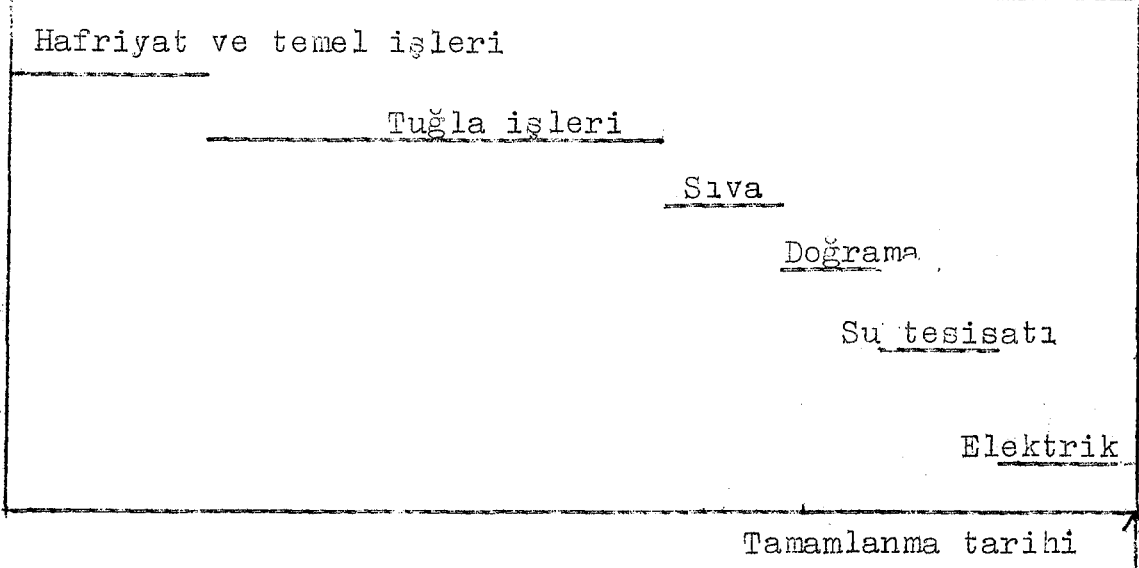
Kaynak : Alfred Kaplan, s.162.

İş No.		İŞ MALİYET KARTI					İş Adı:..... İnşaatı
Tarih	Açıklama	501 Toplam İnşaat Mal.	5010 Malzeme	5011 Direkt İşçilik	5012 Taşeronlar	5013 Diğer Giderler	

BASİT BİR GANTT ŞEMASI

(Ek:7)

Başlama tarihi



NOTLAR:

1. Uygulamada zaman cetveli(gün, hafta, ay şeklinde) ayrıntılı olarak yapılır.
2. Her yatay çizgi(çubuk) ayrı bir iş sınıfını gösterir.
3. Her çizginin uzunluğu inşaat programına bağlıdır.
4. İşlerin sırası gösterilir.
5. İnşaatın gelişimi, fiili durumu gösteren ek çizgilerle ölçülebilir.
6. Program çeşitli iş sınıflarının aynı zamanda meydana gelen girdilerini gösterebilir.

KAYNAK: J.B. Goodlad, s.97

(Ek:8)

..... İnşaat taahhüt işletmesi Talep Fişi			
Tarih		- Malzeme Ambarı - İşin adı:	
Açıklama	Miktar	Maliyet	Tutar
Toplam			

KAYNAK: Paul D. Lucas, s.44.

(Ek:9)

İLGİLİ İNŞAAT
TAAHHÜT İŞLETMESİNİN Tek kişi işletmesi:
FİNANSAL TABLOLARI VE Kişi ortaklığı :
DESTEKLEYİCİ BİLGİLER Sermaye ortaklığı :

Düzenlenme tarihi:..... Kim için düzenlendiği.....
Kim tarafından düzenlendiği.....
Tablonun imzalandığı tarih:..... İmza.....
Ünvan:.....

TABLO (A) : BİLANÇO

1. Kasa (8. sıradaki kalemler hariç)
2. Tamamlanmış inşaatlardan alınan alacak senetleri
3. Tamamlanmış inşaatlardan senetsiz alacaklar
4. Devam eden inşaatlardan alacaklar
(a) Mühendis ve mimarlarca onaylanan
(b) Mühendis ve mimarlarca onaylanacak
5. Tamamlanmış inşaatlardan alınacak teminat kesintileri
6. İnşaatlara yüklenen malzeme, işçilik ve genel imal giderleri (yukarıdakilere eklenmeyen)
7. Malzeme stoku
8. Teklif ve diğer garantiler için depozitolar
9. Tamamlanmış veya devam eden inşaatlar karşılığı alınan hisse senedi ve tahviller
10. Diğer menkul kıymetler
11. Diğer alacaklar
12. Arsa, arazi ve binalar (işte kullanılmayan)
Eksi: Amortismanlar
13. Arsa, arazi ve binalar (işte kullanılan)
Eksi: Amortismanlar
14. Makina, teçhizat, taşıtlar v.b. (net)
15. Peşin ödenmiş giderler
16.

TOPLAM AKTİFLER

Kaynak: William E. COOMBS. 7. 315-716

17. Bankalara ödenecek senetler - Teklif çekleri için
" " " - Diğerleri için
18. Makina ve teçhizat için senetli ve senetsiz borçlar
19. Ortaklardan, arkadaşlardan veya akrabalarından alınan avans veya borçlar
20. Malzeme alımlarından doğan borçlar
21. Federal gelir vergisi dışında tahakkuk etmiş giderler
22. Federal gelir vergisi-Ödenecek.....\$,
Tahakkuk etmiş.....\$,
23. Taşaronlara borçlar - Devam eden inşaatlar için
" " - Tamamlanan inşaatlar için
24. Gayrimenkul ipotekli borçlar (12 aydan önce ödenmeyecek)
25. Diğer borçlar
26.
- TOPLAM (17 den 26 ya kadar) _____
27. Kazanılmış gelir için karşılıklar yada devam eden inşaatlardan kâr ve zarar
28. İmtiyazlı hisse senedi (beherinin nominal değeri....)
29. Adi hisse senedi (nominal değer
30. Dağıtılmamış kârlar (sermaye şirketi değilse özsermaye)
31. Sermaye üstesi
- TOPLAM (28 den 31 e kadar) _____
- TOPLAM PASİFLER _____

TABLO (B): GELİR TABLOSU (1.1.19../ 31.12.19..)

1. Dönem içinde tamamlanmış inşaatlar
2. Eksi: Malzeme, işçilik ve g.i.g. lerini içeren direkt maliyetler
3. Tamamlanmış inşaatlar brüt kârı
4. Diğer gelirler
5. Toplam gelir
6. Eksi: Genel yönetim giderleri
7. Ödenen faiz:\$, Diğer giderler\$
8. Federal gelir vergisi için karşılıklar

9. Net kâr ve zarar
10. Artı: Dönem başındaki dağıtılmamış kârlar
11. Düzeltmeler(net).....S, kâr payı ve diğer çekmeler...\$,
12. Dönemsonunda dağıtılmamış kârlar
13. Ek bilgi: yukarıdaki giderlere dahil edilen amortismanlar

TABLO (C) : DEVAM EDEN İNŞAATLAR (1) den (4) kadar olanlar fiili
(5) den (8) kadar olanlar tahmini

1. Toplam taahhüt fiyatı
Bugüne kadar oluşan maliyetler:
 - (A) İşçilik
 - (B) Malzeme
 - (C) Genel imal giderleri
 - (D) Taşaronlara ödemeler
 - (E) Taşaronlara borçlar
 - (F)
2. (A) den (E) ye kadar toplam
Tahsili beklenen alacaklar
 - (G) Onaylanmış alacaklar
 - (H) Onaylanmak için beklenen alacaklar
 - (I) (G) ve (H) tan alıkonulan kestiler
3. (G) den (I) ya kadar toplam
4. Bugüne kadar gerçekleşen kâr ve zarar
5. Bugünden sonra tamamlanacak taahhüt kalanı
İnşaatın tamamlanması için tahmin edilen maliyet:
 - (K) İşçilik
 - (L) Malzeme
 - (M) Genel imal giderleri
 - (N) Taşaronlara verilecek işler
6. (K) den (N) ye kadar toplam
7. Taahhüt kalanından tahmini maliyet
8. Kalan taahhütten tahmini kâr veya zarar
9. Makina, teçhizat, taşıtlar maliyeti
10. Taahhüdün tamamlanması için gerekli makina, teçhizat
maliyet tahmini

11. Bugüne kadar ödenen teçhizat kiralari
12. İşin yeri
13. İşin niteliği
14. İnşaat tamamlanma tarihi
15. Orijinal teklif fiyatı
16. Taahhüt fiyatı veya işletmece verilen ikinci en düşük teklif
17. Bugüne kadar ortaya çıkan ek işler
18. Tahmin edilen kârda meydana geleceği düşünölen artışlar ve eksilişler

İşletmeler Arası Karşılaştırma İçin
Oranlar Pramidı

		(1) <u>Net Kâr</u>		
		Kullanılan Sermaye (Toplam Aktifler)		
(2)	<u>Net Kâr</u>		(3)	<u>Tamamlanmış Taahhütler Değeri</u>
	Tamamlanmış Taahhütler Değeri			Kullanılan Sermaye (Toplam Aktifler)
(2a)	<u>Malzeme Giderleri</u>		(3a)	<u>Tamamlanmış Taah. Değeri</u>
	Tamamlanmış Taah. Değeri			Sabit Aktifler
(2b)	<u>İşçilik Giderleri</u>		(3b)	<u>Tamamlanmış Taah. Değeri</u>
	Tamamlanmış Taah. Değeri			Cari Aktifler
(2c)	<u>Makine ve Teçhizat Giderleri</u>		(3c)	<u>Tamamlanmış Taah. Değeri</u>
	Tamamlanmış Taah. Değeri			Likit Aktifler
(2d)	<u>Taşarılara Yaptırılan İşler</u>		(3d)	<u>Tamamlanmış Taah. Değeri</u>
	Tamamlanmış Taah. Değeri			Devam Eden İnşaatlar Maliyeti
(2e)	<u>Genel İmal Giderleri</u>			
	Tamamlanmış Taah. Değeri			
(2f)	<u>Genel Yönetim Giderleri</u>			
	Tamamlanmış Taah. Değeri			

Kaynak: J.B. Goodlad, 16.

(EK:11)

KUTLUTAŞ İNŞAAT VE TİCARET, SANAYİ LİMİTED
ŞİRKETİ

H E S A P P L A N I

Ana Hesap	Defteri Kebir Hesabı	Muavin Hesabı	H E S A P İ S M İ
10			<u>KASA VE BANKALAR</u>
	100		KASA HESABI
	101		ŞUBELER KASASI
	102		ŞANTIYELER KASASI
		102.00	. . . Şantiyesi Kasası
		102.01	. . . "
		102.02	. . . "
		102.03	. . . "
		102.04	. . . "
		102.05	. . . "
		102.06	. . . "
		102.07	. . . "
		102.08	. . . "
		102.09	. . . "
		102.10	. . . "
	103		YABANCI PARALAR
	104		ALINAN ÇEKLER
	105		PULLAR
		105.00	Damga Pulu
		105.20	Posta Pulu
	107		BANKALAR
		107.00	Yurt İçi Bankalar A.Ş. (Her banka için ayrı föy)
		107.50	Yurt Dışı Bankalar C.H. (Her banka için ayrı föy)
		107.60	Yurt Dışı Bankalar Akreditif Hesabı
II			<u>HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER, HAZİNE BONOLARI</u>
	110		<u>HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER</u>
		110.00	Türk hisse senetleri
		110.29	Yabancı hisse senetleri
		110.50	Tahviller
	III 119		HAZİNE BONOLARI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER DEĞER DÜŞÜK- LÜĞÜ KARŞILIĞI
		119.00	Hisse senetleri değer düşüklüğü kar.
		119.50	Tahviller değer düşüklüğü karşılığı

<u>Ana Hesap</u>	<u>Defteri Kebir Hesabı</u>	<u>Muavin Hesap</u>	<u>H E S A P İ S M İ</u>
12			<u>ALACAKLAR</u>
	120		ALACAK SENETLERİ
		120.00	Portföydeki senetler
		120.20	Tahsile gönderilen senetler
		120.30	Teminata verilen senetler
		120.40	Protestolu senetler
	122		STÜASYONDAN ALACAKLARIMIZ
		122.00	Yurt içi stüasyondan alacaklarımız (Her idare için ayrı föy)
		122.50	Yurt dışı stüasyon alacaklarımız (Her idare için ayrı föy)
	123		HAZİNE DEN ALACAKLARIMIZ
		123.00	İhracattan vergi iadesi alacaklarımız
		123.50	Geri alınacak vergiler
		123.90	Ödenen vergi stopajları (Her inşaat için ayrı föy)
	124		PERSONELİMİZDEN ALACAKLAR
		124.00	Personelimizden alacaklar (Şahıslar itibariyle ayrı föy)
	125		ŞİRKETLERİMİZ VE HOLDİNGDEN ALACAKLAR
		125.00	Kutlutaş Holding C.H.
		125.40	Şirketlerimiz C.H. (Her şirket için ayrı föy)
		125.50	İştiraklerimiz C.H. (Her şirket için ayrı föy)
	126		VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
		126.00	Verilen depozito ve teminatlar
		126.10	Ödenen inşaatlar nakit teminatı (Her inşaat için ayrı föy)
		126.20	Ödenen süre teminatları (Her inşaat için ayrı föy)
		126.30	Ödenen kabul garantileri (Her inşaat için ayrı föy)
		126.40	Akreditif teminatları
		126.50	Bankalardaki bloke paralar
		126.60	Ödenen inşaatlar gecikme tazminatı (Her inşaat için ayrı föy)
	127		DİĞER ALACAKLAR
		127.90	Diğer Alacaklar (Firma ve şahıs itibariyle ayrı föy)
		127.40	Sermaye taahhüdünden alacaklar (Her hissedar adına ayrı föy)

<u>Ana Hesap</u>	<u>Defteri Kebir Hesabı</u>	<u>Muavin Hesap</u>	<u>HESAP İSMİ</u>
	128		<u>ŞÜPHELİ ALACAKLAR</u>
		128.00	Tahsili gecikmiş senetli alacaklar
		128.10	" " senetsiz "
		128.20	Kanuni takipteki senetli "
		128.30	" " senetsiz "
	129		<u>ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI</u>
		129.00	Tahsili gecikmiş senetli alacaklar karşılığı
		129.10	Tahsili gecikmiş senetsiz alacaklar karşılığı
		129.20	Kanuni takipteki senetli alacaklar karşılığı
		129.30	Kanuni takipteki senetsiz alacaklar karşılığı
13			<u>VERİLEN AVANSLAR</u>
	130		<u>SİPARİŞ AVANSLARI</u>
		130.00	Yurt içi sipariş avansları (Her firma için ayrı föy)
		130.50	Yurt dışı sipariş avansları (Her firma için ayrı föy)
	133		<u>PERSONEL AVANSLARI</u>
		133.00	Personel harcırah avansları (Her şahsa ayrı föy)
		133.20	Personel iş avansları (Her şahsa ayrı föy)
	135		<u>İŞ AVANSLARI</u>
		135.00	Taahhütlere ödenen iş avansları (Her taahhütlere ayrı föy)
		135.10	Taahhütlere ödenen ihzarat avansları (Her taahhütlere ayrı föy)
		135.20	Taahhütlere ödenen malzeme avansları (Her taahhütlere ayrı föy)
	139		<u>DİĞER AVANSLAR</u>
15			<u>STOKLAR</u>
	150		<u>STOKTAKİ İNŞAAT MALZEMELERİ</u>
		150.00	Stoktaki inşaat malzemeleri
		150.10	" yarı mamuller
		150.20	" hurdalar
	151		<u>STOKTAKİ DEMİRBAŞLAR</u>
		151.00	Stoktaki makineler
		151.10	" alet ve edevat
		151.20	" büro demirbaşları
	152		<u>SAİR STOKLAR</u>
		152.10	Stoktaki evrak matbu
		152.20	" kırtasiye
		152.30	" sair kıymetler

<u>Ana Hesap</u>	<u>Kebir Hesabı</u>	<u>Muavin Hesap</u>	<u>H E S A P İ S M İ</u>
	153	153.00	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
		153.10	İnşaat malzemeleri değer düşüklüğü karşı.
		153.20	Demirbaşlar
			Sair Stoklar
16			<u>TAAHHÜTLERİMİZE AİT MASRAFLAR</u>
	160	160.00	..... İNŞAAT MASRAFLARI
			- Malzeme
			Demir Kg 3
			Kereste m ³
			Çimento Ton
			Diğer
	160.01		- İşçilik
			Şantiye
			Taşaron
	160.02		- Sair
			Mukavale ve noter
			Akaryakıt
			Alet edavat tamirat
161			..... İNŞAATI MASRAFLARI
			(160 hesaptaki detaylara göre)
162			..... İNŞAATI MASRAFLARI
			(160 hesaptaki detaylara göre)
163			..... İNŞAATI MASRAFLARI
			(160 hesaptaki detaylara göre)
164			..... İNŞAATI MASRAFLARI
			(160 hesaptaki detaylara göre)
165			..... İNŞAATI MASRAFLARI
			(160 hesaptaki detaylara göre)
166			..... İNŞAATI MASRAFLARI
			(160 hesaptaki detaylara göre)
167			..... İNŞAATI MASRAFLARI
			(160 hesaptaki detaylara göre)
168			..... İNŞAATI MASRAFLARI
			(160 hesaptaki detaylara göre)
169			..... İNŞAATI MASRAFLARI
			(160 hesaptaki detaylara göre)
18			<u>GENEL MASRAFLAR</u>
	180		MERKEZ GENEL MASRAFLARI
	180.00		Personel ücretleri
	180.01		Seyahat masrafları
	180.02		P.T.T. masrafları
	180.03		Kırtasiye ve matbua masrafları
	180.04		Faiz ve komisyonlar
	180.05		Kiralar
	180.06		Vergi, resim ve harçlar
	180.07		Dava masrafları
	180.08		Temsil masrafları
	180.09		Sair masraflar
	180.10		Amortismanlar
	180.11		Teberru ve yardımlar

<u>Ana Hesap</u>	<u>Defteri Kebir Hesabı</u>	<u>Muavin Hesap</u>	<u>H E S A P İ S M İ</u>
	181		<u>İSTANBUL BÜROSU MASRAFLARI</u>
		181.00	Personel ücretleri
		181.01	Seyahat masrafları
		181.02	P.T.T. masrafları
		181.03	Kırtasiye ve matbu masrafları
		181.04	Faiz ve komisyonlar
		181.05	Kiralar
		181.06	Vergi, resim ve harçlar
		181.07	Dava masrafları
		181.08	Temsil masrafları
		181.09	Sair masraflar
		181.10	Amortismanlar
		181.11	Teberru ve yardımlar
20			<u>UZUN VADELİ ALACAKLAR VE FONLAR</u>
	200		<u>UZUN VADELİ ALACAK SENETLERİ</u>
		200.00	Alacak Senetleri
	201		<u>UZUN VADELİ İSTİHKAK ALACAKLARI</u>
		201.00	İstihkak alacakları
	202		<u>UZUN VADELİ PERSONELDEN ALACAKLAR</u>
		202.00	Personelden alacaklar
	203		<u>UZUN VADELİ MÜESSESELER ALACAKLARI</u>
	204		<u>UZUN VADELİ İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR</u>
	205		<u>UZUN VADELİ AVANSLAR</u>
	206		<u>UZUN VADELİ DEPOZİTO VE TEMİNATLAR</u>
	208		<u>UZUN VADELİ DİĞER ALACAKLAR</u>
		208.00	Diğer alacaklar
22			<u>MÜESSESE VE İŞTİRAKLERDEKİ SERMAYE PAYLARI</u>
	221		<u>İŞTİRAKLERDEKİ SERMAYE PAYLARI</u>
		221.00	. . . . . (İştirakin adı)
		221.01 (" ")
		221.02 (" ")
	225		<u>SERMAYE TAAHHÜDÜNDEN BORÇLAR</u>
		225.00	. . . . . (İştirakin adı)
		225.01	. . . . . (İştirakin adı)
		225.02	. . . . . (İştirakin adı)
23			<u>MADDİ DURAN VARLIKLAR</u>
	230		<u>ARAZİ ve ARSALAR</u>
		230.00	Araziler
		230.01	Arsalar
	231		<u>BİNALAR</u>
		231.00	İşyeri olan binalar
		231.01	Meskenler
	232		<u>TESİSLER</u>
		232.00	Şantiye tesisleri
		232.01	Sair tesisler

Ana Hesap	Defteri Kebir Hesabi	Muavin Hesap	HESAP İSMİ
	233		MAKİNALAR
		233.00	İş makinaları
		233.01	Beton makinaları
		233.02	Atölye tezgâhları
		233.03	Montaj için metal işleme makinaları
		233.04	Şantiye yardımcı makinaları
		233.05	El aletleri ve cihazları
		233.06	Sair şantiye demirbaşları
	234		BÜRO DEMİRBAŞLARI
		234.00	Merkez bürosu demirbaşları
		234.01	Ankara " " "
		234.02	Şantiye " " "
	235		NAKİL VASİTALARI
		235.00	Binek otolar
		235.01	Kamyon ve kamyonetler
		235.02	Traktör ve römorkler
		235.03	Diğer nakil vasıtaları
	236		BAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
		236.00	İnşa halindeki gayrimenkuller masrafı
		236.10	Açılan sabit kıymet akreditifleri
25			<u>MADDİ DURAN VARLIKLAR AMORTİSMANLARI</u>
	250		ARAZİ VE ARSALAR AMORTİSMANLARI
	251		BİNA AMORTİSMANLARI
	252		TESİSLER AMORTİSMANLARI
	253		MAKİNALAR AMORTİSMANLARI
	254		BÜRO DEMİRBAŞLARI AMORTİSMANLARI
	255		NAKİL VASİTALARI AMORTİSMANLARI
26			<u>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</u>
	260		HAKLAR
	261		AKTİFLEŞTİRİLEN KURULUŞ MASRAFLARI
	262		PEŞTEMALLIKLAR
	263		DİĞER GAYRİ MADDİ DURAN VARLIKLAR
27			<u>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR AMORTİSMANLARI</u>
	270		HAKLAR AMORTİSMANLARI
	271		KURULUŞ MASRAFLARI AMORTİSMANLARI
	272		PEŞTEMALLIKLAR AMORTİSMANLARI
	273		DİĞER GAYRİMADDİ DURAN VARLIKLAR AMORTİSMANLARI
29			<u>DİĞER DURAN VARLIKLAR</u>
	290		GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
	291		ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR

<u>Ana Hesap</u>	<u>Defteri Kebir Hesabı</u>	<u>Muavin Hesabı</u>	<u>H E S A P İ S M İ</u>
		291.00	Satılacak malzemeler
		291.01	" hurdalar
		291.02	" makinalar
		291.03	" nakil vasıtaları
		291.04	" demirbaşlar
30			<u>ALINAN KREDİLER</u>
	300		<u>BANKA KREDİLERİ</u>
		300.00	Açık krediden alacaklı bankalar (Her banka için ayrı föy)
		300.10	Senet karşılığı krediden alacaklı bankalar (Her banka için ayrı föy)
		300.20	Esham tahvilat kâr, krediden alacaklı bankalar
		300.30	Mal mukabili krediden alacaklı bankalar
		300.40	Akreditif kredisinden alacaklı
		300.50	" teminatı kredisinden ala.ban.
	305		<u>DİĞER KREDİLER</u>
		305.10	İştiraklerden alınan krediler
31			<u>UZUN VADELİ KREDİLERİN TAKSİTLERİ</u>
	310		<u>UZUN VADELİ KREDİLERİN YIL İÇİ TAKSİTLERİ</u>
	315		<u>İHRAÇ EDİLEN TAHVİLLERİN YIL İÇİ TAKSİTLERİ</u>
32			<u>BORÇLAR</u>
	320		<u>BORÇ SENETLERİ</u>
	321		<u>SATICILAR</u>
		321.00	Yurt içi satıcılar (Her firma için ayrı föy)
		321.10	Yurt dışı satıcılar (Her firma için ayrı föy)
	322		<u>TAŞARONLAR</u> (Her firma için ayrı föy)
	323		<u>YURT DIŞI ŞANTIYELER CARİ HESABI</u>
		323.00	. . . . Şantiyesi C.H.
		323.10 " "
	324		<u>PERSONELİN EMANET ÜCRETLERİ</u> (Her işyeri için ayrı föy)
	326		<u>İŞTİRAKLERE BORÇLAR</u> (Her şirkete ayrı föy)
	327		<u>ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR</u>
		327.00	Alınan depozitolar
		327.10	Alınan iş teminatları (Her taşarona ayrı föy)

<u>Ana Hesap</u>	<u>Defteri Kebir Hesabı</u>	<u>Muavin Hesabı</u>	<u>H E S A P İ S M İ</u>
		327.20	Alınan süre teminatları (Her taşarona ayrı föy)
	328		ÖDENECEK KÂR PAYLARI
	329		DİĞER BORÇLAR (Her firma ve şahsa ayrı föy)
34	340		<u>ALINAN AVANSLAR</u> <u>İDARELERDEN ALINAN İŞ AVANSLARI</u>
		340.00	Yurtiçi idarelerden alınan iş avansları (Her inşaat için ayrı föy)
		340.10	Yurtdışı idarelerden alınan iş avansları (Her inşaat için ayrı föy)
	341		<u>İDARELERDEN ALINAN MALZEME AVANSLARI</u>
		341.00	Yurtiçi idarelerden alınan malzeme avansları (Her inşaat için ayrı föy)
		341.10	Yurtdışı idarelerden alınan malzeme avansları (Her inşaat için ayrı föy)
	342		<u>İDARELERDEN ALINAN İHZARAT AVANSLARI</u>
		342.00	Yurtiçi idarelerden alınan ihzarat avansları (Her inşaat için ayrı föy)
		342.10	Yurtdışı idarelerden alınan ihzarat avansları (her inşaat için ayrı föy)
	345		DİĞER AVANSLAR
35			<u>VERGİ, RESİM, HARC ve KESİNTİLER</u>
	350		ÖDENECEK GELİR VERGİLERİ (Her işyeri için ayrı föy)
	351		ÖDENECEK MALİ DENGE VERGİLERİ (Her işyeri için ayrı föy)
	352		ÖDENECEK DAMGA RESİMLERİ (Her işyeri için ayrı föy)
	353		ÖDENECEK SİGORTA PRİMLERİ (Her işyeri için ayrı föy)
	354		ÖDENECEK SENDİKA AİDATLARI (Her işyeri için ayrı föy)
	355		ÖDENECEK KURUM VE M.DENGE VERGİLERİ (Yıllık beyannameye göre)
	356		ÖDENECEK STOPAJ VERGİSİ (Yıllık beyannameye göre)
36			<u>GİDER TAHAKKUKLARI</u>
	360		ÜCRETLER TAHAKKUKU
	361		İKRAMİYE VE PRİMLER TAHAKKUKU

<u>Ana Hesap</u>	<u>Defteri Kebir Hesabı</u>	<u>Muavin Hesabı</u>	<u>H E S A P İ S M İ</u>
	362		FAİZLER TAHAKKUKU
	363		DİĞER MASRAFLAR TAHAKKUKLARI
37			<u>GELECEK YILLARA AİT GELİRLER</u>
	370		GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
	370.00		Gelecek yıllara ait kira gelirleri
	370.00		" " " faiz "
	370.20		" " " sair "
40			<u>ALINAN UZUN VADELİ KREDİLER</u>
	400		BANKA KREDİLERİ
	400.00		Yurt içi bankalar
	400.10		Yurt dışı bankalar
	401		DİĞER KREDİLER
	401.00		Müesseseler
	401.10		İştirakler
	401.20		Holding
	402		İHRAÇ OLUNAN TAHVİLLER
	403		UZUN VADELİ BORÇ SENETLERİ
	404		SATICILARA OLAN UZUN VADELİ BORÇLAR
	404.00		Yurt içi satıcılar
	404.10		Yurt dışı satıcılar
	405		ALINAN UZUN VADELİ DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
	405.00		Alınan depozitolar
	405.10		Alınan teminatlar
	406		DİĞER UZUN VADELİ BORÇLAR
45			<u>ÖZEL KARŞILIKLAR</u>
	450		ÖZEL KARŞILIKLAR
48			<u>ÖZ SERMAYE</u>
	480		ESAS SERMAYE
	480.00		Merkez sermayesi
	480.10		Şubeler "
	481		ÖDENMEMİŞ SERMAYE
	485		KANUNİ YEDEK AKÇELER
	485.00		I. tertip (% 5) yedek akçeler
	485.01		II. " (% 10) " "
	485.02		Özel kanuni yedek akçeler
	486		STATÜ YEDEK AKÇELERİ
	487		İHTİYARİ YEDEK AKÇELER

<u>Ana Hesap</u>	<u>Defteri Kebir Hesabı</u>	<u>Muavin Hesap</u>	<u>H E S A P İ S M İ</u>
	488		SAİR YEDEK AKÇELER
		488.00	Maddi duran varlıklar yenileme özel yedekleri
		488.01	Yatırım indirimi özel yedekleri
	489		VERGİ YÖNÜNDEN NAZARA ALINMAYAN KARŞILIKLAR
		489.00	Kıdem tazminatı karşılığı
		489.10	Sair karşılıklar
49			<u>KÂR VE ZARAR HESABI</u>
	495		GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
	496		SAFİ DÖNEM KÂRI
	498		GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
	499		DÖNEM ZARARI (-)
50			<u>İMALAT GELİRLERİ</u>
	500		. . . . İNŞAATI STÜASYONLARI
		500.00	İmalat
		500.01	Fiyat farkları
		500.02	Proje bedelleri
		500.03	Tenzilatsız işler
		500.04	Eskelasyonlar
	501		. . . . İNŞAATI STÜASYONLARI
	502		..... İNŞAATI STÜASYONLARI
	503		. . . . İNŞAATI STÜASYONLARI
	504		. . . . İNŞAATI STÜASYONLARI
	505		. . . . İNŞAATI STÜASYONLARI
	506		. . . . İNŞAATI STÜASYONLARI
	507		. . . . İNŞAATI STÜASYONLARI
	508		. . . . İNŞAATI STÜASYONLARI
	509		. . . . İNŞAATI STÜASYONLARI
57			<u>DİĞER GELİRLER</u>
	570		ALINAN FAİZLER
	571		ALINAN KOMİSYONLAR
	572		İŞTİRAKLERİMİZİN KÂR PAYLARI
	573		ALINAN KİRALAR
	574		ESKİ İŞLERE AİT GELİRLER
	575		ARAZİ SATIŞ KÂRLARI
	576		KARŞILIKLARDAN KULLANILMAYAN KISIM
	577		KAMBIYO KÂRLARI

<u>Ana Hesap</u>	<u>Defteri Kebir Hesabı</u>	<u>Muavin Hesabı</u>	<u>HESAP İSMİ</u>
	578		ALINAN TASARRUF BONOSU FAİZLERİ
	579		DİĞER HASILAT VE KÂRLAR
67			<u>DİĞER GİDER VE ZARARLAR</u>
	670		KANUNEN GİDER KABUL EDİLMİYEN MASRAFLAR
		670.00	Vergisiz
		670.10	Vergili
	671		BAĞIŞ VE YARDIMLAR
	672		ESKİ İŞLERE AİT MASRAF VE ZARARLAR
	673		ARAZİ SATIŞ ZARARLARI
	675		DİĞER GİDER VE ZARARLAR
			<u>NAZİM HESAPLAR</u>
	000		KAT'İ TEMİNAT MEKTUPLARI
		000.00	Kat'i teminat mektupları
		000.01	Kat'i teminat mektubu verenler
	001		AVANS TEMİNAT MEKTUPLARI
		001.00	Avans teminat mektupları
		001.01	Avans teminat mektubu verenler
	002		MUVAKKAT TEMİNAT MEKTUPLARI
		002.00	Muvakkat teminat mektupları
		002.01	Muvakkat teminat mektubu verenler
	003		KEFALETLERİMİZ
		003.00	Kefaletten borçlular
		003.01	Kefaletlerimiz
	004		ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI
		004.00	Alınan teminat mektupları
		004.01	Teminat mektubu verenler
	005		HİSSE SENETLERİ
		005.00	Hisse senetleri cüzdanı
		005.01	Hisse senetleri
	006		MERHUN HİSSE SENETLERİ
		006.00	Merhun hisse senetlerinden borçlular
		006.01	Merhun hisse senetleri
	007		VERİLEN TEMİNAT SENETLERİ
		007.00	Teminat senedinden borçlular
		007.01	Verilen teminat senetleri



FIAT ANALIZI

İŞİN CİNSİ :

ÖLÇÜ BİRİMİ :

1 — Malzeme :

2 — Taşıma :

3 — Amortisman :

4 — İşçilik :

5 — Sair işler :

Şantiye giderleri (%) :

Merkez Giderleri (%) :

Maliyet Toplamı :

Genel Giderler ve Kâr (%) :

KUTLUTAŞ
İNŞAAT VE TİCARET - SANAYİ LTD. ŞTİ.
ŞANTİYELER İDARİ KONTROL FORMU

FORM B

Sahife 1

MUHASEBE

Sıra No.	Kontrol Konuları	Kontrol tarihindeki durumu
1	Şantiye ve taşaronlara ait işçi ücret bordrolarının aylık puvantaj defterine göre tanzimi, tahakkuku ve dağıtımı	
2	BORDRO TAHAKKUKLARI : a. Vergiler b. Sigorta primleri c. Mâli Denge Vergileri d. Pul, icra ve aidatlar e. Şahsi avansların durumu f. Emanete alınan ücretlerin merkeze intikali	
3	Kasa sayımı, kasa bülteni ve beyan çizelgesi muvacehesinde tetkiki	
4	Aylık ihtiyaç çizelgelerinin sıhhati ve samimiyeti, bedeli ödenmemiş faturaların zamanında merkeze intikali	
5	Sair masraflara ait defter ve belgeler	
6	Şahıs avansları defteri, Merkez talimatlarına uygunluğu ve takibi ile tahsil durumu	
7	Mahalli mübayaa işlerinde muhasebenin faal rolü ile piyasa işleri ve anbarla koordinasyon	

Kontrol eden :

Şantiye Şefi

KUTLUTAŞ
İNŞAAT VE TİCARET - SANAYİ LTD. ŞTİ.
ŞANTİYELER İDARİ KONTROL FORMU

(EK 115)

FORM B

Sahife 2

MUHASEBE (Devam)

8	MUAVİN DEFTER : a. Bankalar cari hesabı b. Mahalli bayiler C.H. c. Taşaronlar C.H. d. Gelir vergisi ve Mali Denge Vergileri e. Sigorta primleri f. Depozitolar g. Merkez Nakit Cari H. h. Sair C.H.	
9	TAŞARONLAR : a. Sözleşmeler b. Aylık istihkaklar c. S.S.K. ile ilişkiler d. Teminatları e. Mâli defterler	
10	İŞVEREN İDARELER : a. İstihkaktan yapılacak tahsilat için makbuz verilmesi ve suretlerinin kasa bültenine eklenmesi b. İdarece şantiye adına verilen malzeme ve sair masrafa ait dekontların Merkeze irsali	
11	Bedelli malzeme çıkışları, tahsilât, fatura ve makbuzlar ile anbarla koordinasyon	

Kontrol eden :

Şantiye Şefi

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ACAR, Şahabettin : Mali Bilanço, İstanbul: İnkilap ve Aka. Kitapevleri Koll. Şti. - 1964
- ADRIAN, James J. : "Cost Accounting for a Construction Company", Management Accounting Review, March-1978
- AICPA : Audits of Construction Constructors, American Institute of Certified Public Accountants Inc., New York, 1965
- AKTURMAÇ, Sadık : İnşaat Hukuku, Ankara: Ayyıldız Matbaası - 1975
- BAILY, Henry Heaton : Specialized Accounting Systems, Sec. Ed. NewYork: John Wiley and Sons Inc. 1957.
- BEKTÖRE, Sabri : Ticaret İşletmelerinde Vergi Bilanço - su, Ankara: Başnur Matbaası - 1969
- BENLİGİRAY, Yılmaz : "Ekonomide ve Muhasebede İşletme Geliri-Kârı", E.İ.T.İ.A. Dergisi, Cilt:V, Haziran - 1979
- BOWER, James B. : Financial Information Systems - Theory
SCHLOSSER, Robert E. And Practice, Boston: Allyn and Bacon
ZLATKOVIÇ, Charles T. Inc. - 1969
- CARRITHERS, Wallace M. : Business Information and Accounting
WEINWURM, Ernest H. Systems, Ohio: Charles E. Merrill Publishing Co. - 1967
- CEMALCILAR, Özgül : Genel Muhasebe - Teori ve Uygulama, Ankara: Kalite Matbaası - 1967
- CHARLES R. Hadley Co. : "System Service Department - Constructor's Job Cost System", (William E. Coombs, Construction Accounting and Financial Management, içinde).
- COLE, G. N. : "Management and Productivity Techniques", Ed. E.F.L.Breach, Construction Management in Principle and Practice, London:Longman Group Limited - 1971
- COLLIER, Pauline : Fundamentals of Construction- Estimating and Cost Accounting, New Jersey: Prentice Hall Inc. - 1974

- GOOMBS, William E. : Construction Accounting and Financial Management, NewYork: McGrew Hill Co. - 1958
- DARMAN, Suat : Tatbiki Ticaret Muhasebesi, Maliye Bakanlığı Genel Müd. Yayınları, Ankara: Güneş Matbaacılık T.A.Ş. -1971
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh : Yıllık Rapor ve Yatırım Analizi, Ankara: Sevinç Matbaası - 1971
- GOODLAD, J.B. : "Accounting for Construction", Accountancy, Vol.84, N.962, October-1973
- GOODLAD J.B. : Accounting for Construction Management: An Introduction, London: Heinemann - 1974
- GOODLAD, J.B. : "Performance in Construction", Accountancy, Vol. 83, N.960. August-1973
- GRADY, Paul : Inventory of Genarally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, NewYork: Aicpa Inc. - 1965
- HECKERT, J. Brooks
KERRIGAN, Harry D. : Accounting Systems - Design and Installation, NewYork: The Ronald Press Co. - 1967
- HENDERS ON Stuart : "Delegating Management Responsibility", Ed. E. F. L.Breach, Construction Managemant in Principle and Practice, London: Longman Group Limited - 1971
- HENDRIKSEN, Eldon s. : Accounting Theory, Illinois: Richard D. Irwing Inc. - 1973
- HISTOP, Malcolm : "The Industry and Profession", Ed: E.F.L. Breach, Construction Managemant in Principle and Practice, London: Longman Group Ltd. - 1971
- İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİNİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU : Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri - Gelir (Kâr ve Zarar), İkinci Kitap, T.C.D.P.T. Yayınları, İstanbul: Milli Eğitim Basımevi - 1970
- KAPLAN, Alfred : "Building Constructors", Encyclopedia of Accounting Systems, Vol. I. Ed: William and Doris, NewJersey: Prentice-Hall Inc. - 1956
- KAZGAN, Haydar : "Taahhüt Suretiyle İnşaat İşletmeciliğinde Gelir Vergisinin Maliyete Tesiri", Muhasebe Mecmuası, Yıl:3, Sayı:11, Haziran - 1961

- KESKİNOĞLU, Suat : Genel İşletme Ekonomisi Dersleri, Cilt. I, İstanbul: Hilal Matbaası - 1961
- KESKİNOĞLU, Suat : Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş, İstanbul: Hilal Matbaacılık Koll. Şti.-1968
- KIZILOT, Şükrü : İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi ve Ölçümleme, Ankara: Olgaç Matbaacılık - 1979
- KIZILOT, Şükrü : "Senelere Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Ticari Kazancın Tesbiti", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl.4, Sayı:14, Kasım - 1978
- KOÇ, Yüksel : İnşaat Muhasebesi - Ders Notları, Ankara: 1972
- LEVİNE, Leonard : Accounting for Building Contractor, Handbook of Accounting Methods, Ed: J.K.Lasser, New Jersey: D.Van Nostrand Co. - 1961
- LUCAS, Paul D. : Accounting Guide For Construction Contractor, New Jersey: Prentice-Hall Inc. - 1973
- ÖCAL, Fikret : Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Fatih Matbaası - 1969
- ÖZASLAN, İsmail : Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul: Hüsnütabiat Matbaası - 1972
- ÖZBALCI, Yılmaz : Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul: Serbest Matbaası-1976
- PATON, Willian A. : Muhasebenin Temelleri, Çev: Mustafa A. Aysan İstanbul: Duran Ofset Basım-evi - 1963
- DIXON, Robert L.
- SERTOĞLU, Sabahaddin : Envanter Uygulamaları ve Muhasebe Raporlarının Yorumu, Ankara: Kalite Matbaası - 1976
- SİHAY, Jale : Genel Muhasebe Prensipleri ve Uygulaması, Ankara: Ankara Basım ve Cilt-evi - 1976
- SEVİLENGÜL, Orhan
- SÜRMEİ, Fevzi : Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması, Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Basım-evi - 1978
- ŞENTÜRK, Bayram : İnşaat Muhasebesi, Ankara:1960
- D.P.T. : Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı 1979 - 1983

- T. G. : "İnşaat İşleri Muhasebe ve İnşaat İşlerinde Kârın Dağıtılması", Muhasebe ve Maliye Dergisi, Yıl:21, Cilt: 22, Sayı 254, Ekim:1967
- TURGAY, Recep : Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, 1. Cilt. İstanbul: N.Uyuncan Basım Sanayii A.Ş. -1976
- ÜNALAN, E.Sedat : Genel Muhasebe II, Ankara:Özbozkurt Matbaası - 1968
- WALKER, Frank R. : Practical Accounting and Cost Keeping for Constructor, Chicago : Frank R. Walker Co. 1978
- WESTMORE, Peter J. : "Building Project Costs", Accountancy, Vol: 83 N. 955, March - 1973
- WILCOX, Edward B. : "Conflicting Methods of Accounting for Construction Contractors", (William E.Cooms; Construction Accounting and Financial Management içinde)
- WOLKSTEIN, Harry W. : Accounting Methods and Controls for the Construction Industry, New Jersey: Prentice-Hall Inc. - 1978
- YAZICI, Mehmet : Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi, İstanbul:Sermet Matbaası - 1965
- , : Aylık Ekonomik Göstergeler, Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğü Yayınları
- , : Gelir ve Kurumlar Vergisi İzahları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Maliye Hesap Uzmanları Yayını, İstanbul: Favori Ofset - 1975
- , : İnşaat Muhasebesi III, Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 7, Haziran - 1973
- , : İnşaat Şirketleri, Yönetim Dergisi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, Yıl.2, Sayı,2 n.65
- , : Birden Fazla Yıla Sarkan İnşaat ve Onarma İşleri, Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, Cilt:2, Sayı:6, Mayıs - 1973

ÖTEKİ KAYNAKLAR

- 2490 Sayılı Arttırma Eksiltme ve İhale Kanunu
- 743 Sayılı Türk Medeni Kanunu
- 818 Sayılı Borçlar Kanunu
- 7129 Sayılı Bankalar Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Danıştay Kararları
- Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği
- Yapı-Tesis ve Onarım İşlerine Katılma Yönetmeliği