ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

anadolum eKampüs

anadolum eKampüs ve anadolu mobil

dilediğin yerden,
dilediğin zaman,
öğrenme fırsatı!

(ekampus.anadolu.edu.tr)

(mobil.anadolu.edu.tr)

ekampus.anadolu.edu.tr

- Takvim
- Duyurular
- Ders Kitabı (PDF)
- Epub
- Html5
- Video
- Canlı Ders
- Sesli Kitap
- Ünite Özeti
- Sesli Özet
- Sorularla Öğrenelim
- Alıştırma
- Deneme Sınavı
- İnfografik
- Etkileşimli İçerik
- Bilgilendirme Panosu
- Çıkmış Sınav Soruları
- Sınav Giriş Bilgisi
- Sınav Sonuçları
- Öğrenci Topluluklari

AOSDESTEK
AÇIKÖĞRETİM DESTEK SİSTEMİ

aosdestek.anadolu.edu.tr

444 10 26

www.anadolu.edu.tr

/AOFAnadolum /Anadolu_Univ instagram.com/anadoluuniv

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ YAYINI NO: 3869
AÇIKÖĞRETİM FAKÜLTESİ YAYINI NO: 2674

İNŞAAT VE GAYRİMENKUL MUHASEBESİ

Yazarlar
Prof.Dr. Vedat EKERGİL (Ünite 1, 3, 4)
Doç.Dr. Canatay HACIKÖYLÜ (Ünite 2)
Prof.Dr. Salim ŞENGEL (Ünite 5, 6, 7)
Dr.Öğr.Üyesi Halil Cem SAYIN (Ünite 8)

Editör
Prof.Dr. Salim ŞENGEL

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu kitabın basım, yayım ve satış hakları Anadolu Üniversitesine aittir.
"Uzaktan Öğretim" tekniğine uygun olarak hazırlanan bu kitabın bütün hakları saklıdır.
İlgili kuruluştan izin almadan kitabın tümü ya da bölümleri mekanik, elektronik, fotokopi, manyetik kayıt veya başka şekillerde çoğaltılamaz, basılamaz ve dağıtılamaz.

Copyright © 2019 by Anadolu University
All rights reserved
No part of this book may be reproduced or stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means mechanical, electronic, photocopy, magnetic tape or otherwise, without permission in writing from the University.

Dil ve Yazım Danışmanları
Emine Koyuncu
Hatice Köken

Ölçme Değerlendirme Sorumlusu
Öğr.Gör. Gamze Erşen

Grafik Tasarım ve Kapak Düzeni
Prof.Dr. Halit Turgay Ünalan

Grafikerler
Özlem Çayırlı
Gülşah Karabulut
Ayşegül Dibek

Dizgi ve Yayıma Hazırlama
Kitap Hazırlama Grubu

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi

E-ISBN
978-975-06-3445-1

Bu kitabın tüm hakları Anadolu Üniversitesi'ne aittir.

ESKİŞEHİR, Şubat 2019

2533-0-0-0-1902-V01

İçindekiler

Önsöz ix

1. ÜNİTE

İnşaatla İlgili Kavramlar 2
GİRİŞ 3
İNŞAAT VE GAYRİMENKUL KAVRAMLARI 4
İnşaat ve Gayrimenkul 4
İnşaat İşinin Tarafları 6
İnşaat (Yapı) Sahibi 6
Proje Yöneticisi 6
Yapı Müteahhidi (Yüklenici) 7
Taşeron (Alt Yüklenici) 8
İnşaat İşinde Kullanılan Bazı Terimler 9
Hakediş (İstihkak) 9
Teminat 9
Kabul 10
İNŞAATLARIN SINIFLANDIRILMASI 11
Bitirme Zamanına Göre İnşaat Sınıflandırması 11
Aylara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri 11
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri 11
Toprağa Bağlılığına Göre İnşaat Sınıflandırması 12
Vergi Rejimine Göre İnşaat Sınıflandırması 12
Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri 12
İnşaat Taahhüt İşletmeleri 15
İnşaat Taahhütlerinde Faaliyet Süreci 15
İNŞAAT İŞLETMELERİNDE DEFTERLER VE BELGELER 19
Özet 22
Kendimizi Sınayalım 23
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı 25
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı 25
Yararlanılan Kaynaklar 26

2. ÜNİTE

Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinde Vergileme 28
GİRİŞ 29
VERGİLEME FARKLILIKLARI AÇISINDAN İNŞAAT TÜRLERİ 30
İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLEME 31
Özel İnşaat İşlerinde Vergileme 32
Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay 32
Kendileri Kullanmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme 33
Kendi Nam ve Hesabına Bina İnşa Ederek Satmak Amacıyla (Yap/Sat İşleri) Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme 35
Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme 35
Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi 37
Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Bağımsız Bölüm Teslimi 37
Özel İnşaat İşlerinde Kazancın Beyanı 39
TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME 39
Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme 40

Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme 40
Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay 41
Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından 43
Gelir Vergisi Stopajı Uygulaması Açısından 43
Geçici Vergi Uygulaması Açısından 44
Katma Değer Vergisi Açısından 44
Damga Vergisi Açısından 46
Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazancın Beyanı 46
Özet 47
Kendimizi Sınayalım 48
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı 49
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı 49
Yararlanılan Kaynaklar 50

3. ÜNİTE İnşaat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi 52
GİRİŞ 53
MALİYET YÖNETİMİ 54
İNŞAAT İŞLETMELERİ İÇİN MALİYET MUHASEBESİ 56
İnşaat İşinde Kullanılan Stoklar 59
Tamamlanmamış Mamuller / Hizmetler 60
Hakedişler 60
Taşeronlardan Alınan Hizmetler 61
Mamul / Hizmet Maliyetleri 61
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri 61
Direkt İşçilik Maliyetleri 62
Genel Üretim Maliyetleri 62
Hizmet Üretim Maliyetleri 63
Yönetim, Satış ve Finansman Giderleri 65
Dönem Kârı veya Zararı 65
Tam Bitim Yöntemi 67
Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi 68
Özet 73
Kendimizi Sınayalım 74
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı 75
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı 75
Yararlanılan Kaynaklar 76

4. ÜNİTE Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Muhasebesi 78
GİRİŞ 79
İNŞAAT İŞİNE BAŞLAMA 79
İNŞAAT İŞİNİN YAPIM SÜRECİ 82
Şantiyenin Kurulması ve İşletilmesi 83
İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri 84
İnşaat Sahası Deposu 86
İşletmenin Merkez Deposu 87
İşçilik Maliyetleri 89

Direkt İşçilik Maliyetleri 90
Endirekt İşçilik Maliyetleri 93
Ortak Maliyetler 94
Ortak Maliyetlerin Özellikleri 94
Ortak Maliyetlerin Sunulan Hizmetlere Dağıtılması 95
Amortisman Giderleri 99
Taşerondan Alınan Hizmetlerin Maliyetleri 101
Hakedişler 103
İNŞAAT İŞİNİN TAMAMLANMASI VE TESLİMİ 105
Kesin Kabul 105
Asgari İşçilik Uygulaması 109
Özet 111
Kendimizi Sınayalım 112
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı 114
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı 114
Yararlanılan Kaynaklar 115

Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri..... 116 **5. ÜNİTE**
GİRİŞ 117
ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİ 117
ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLERİNDE TUTULACAK DEFTERLER 118
Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler 118
İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defter 119
ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI 119
7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları 120
7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları 121
ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 122
İlk Madde ve Malzeme 122
İlk Madde ve Malzeme Alışları 122
Alış Giderleri 122
İlk Madde ve Malzeme Alış İadesi 123
İlk Madde ve Malzeme Olarak Arsanın Muhasebe Kaydı 123
Arsanın Kullanıma Hazır Hâle Getirilmesi 124
İlk Madde ve Malzemenin İnşaat Faaliyetlerinde Kullanılması 125
Özel İnşaat Faaliyetlerinde İşçilik Giderleri 127
Maliyet Unsuru Olarak Taşeron Giderleri 129
Genel Üretim Giderleri 131
Direkt Genel Üretim Giderleri 131
Endirekt Genel Üretim Giderleri 133
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı 134
İnşaat Üretim Maliyetinin Hesaplanması 136
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 137
Genel Yönetim Giderleri 138
DÖNEM SONU İŞLEMLERİ 138
Tamamlanmamış Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri 138
Tamamlanan Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri 142
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri 144
ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNDE SATIŞLAR 144

İnşaat Devam Ederken Yapılan Satışlar 144
Tamamlanan İnşaatların Satışı 145
Tamamlanan İnşaatın İşletmede Kullanılması 146
ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNİN KENDİ İHTİYAÇLARI İÇİN İNŞAAT YAPMALARI 146
Özet 148
Kendimizi Sınayalım 149
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı 150
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı 150
Yararlanılan Kaynaklar 151

6. ÜNİTE

Arsa (Kat) Karşılığı Yapılan İnşaat İşleri 152
GİRİŞ 153
ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ 153
ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE TUTULACAK DEFTERLER 154
Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler 154
İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defter 154
ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARI 154
7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları 155
7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları 155
ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 156
GERÇEK KİŞİLERE AİT ARSA ÜZERİNE YAPILAN KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ 156
İnşaat Maliyetlerinin Kaydı 157
Arsa Maliyetinin Kaydı 159
İnşaat Maliyetinin Bulunması ve Kaydı 161
Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinin Teslimi 163
Hesapların Kapatılması 165
Gayrimenkullerin Satışı 167
Dönem Sonu İşlemleri 167
İŞLETME AKTİFİNE KAYITLI ARSA ÜZERİNE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ 168
Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşleri Yapan İşletmenin Kayıtları 168
Arsa Maliyetinin Kayıtlara Alınması 169
İnşaat Maliyet Kayıtları 170
Arsa Karşılığı Gayrimenkullerin Teslimi 173
Arsa Sahibi İşletmenin Muhasebe Kayıtları 174
Arsa Üzerine İnşaatın Başlaması 174
Gayrimenkullerin Teslim Alınması 175
Arsa Payının Devri ve Arsa (Kat) Karşılığı Gayrimenkul Alınmasından Doğan Farkın Kaydedilmesi 177
Hesapların Kapatılması 178
Özet 179
Kendimizi Sınayalım 180
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı 181
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı 181
Yararlanılan Kaynaklar 181

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....182 7. ÜNİTE
GİRİŞ 183
GAYRİMENKUL KAVRAMI 183
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 185
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN KAYDA ALINMASI VE DEĞERLEMESİ 187
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün İlk Defa Kayıtlara Alınması 187
Kayıtlara Alınma Sonrası Değerleme 188
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 189
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Peşin Satın Alınması 189
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Vadeli Satın Alınması 190
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün İnşa Edilmesi 191
GAYRİMENKUL TRANSFERLERİ 194
Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Sınıfına Transferi 195
Stoklarda İzlenen Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Sınıfına Transferi 196
Yatırım Amaçlı Bir Gayrimenkulün Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkul Sınıfına Transferi 196
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERE YAPILAN HARCAMALAR VE AMORTİSMANLAR 197
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN KİRAYA VERİLMESİ 198
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULÜN ELDEN ÇIKARILMASI 199
Özet 200
Kendimizi Sınayalım 201
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı 204
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı 204
Yararlanılan Kaynaklar 205

Yurt Dışı İnşaat İşleri..... 206 8. ÜNİTE
GİRİŞ 207
YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN KAPSAMI VE ÖNEMİ 207
Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Kapsamı 207
Türk Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Gelişim Süreci ve Önemi 208
YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME 210
Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme 211
Yurt Dışı İnşaat İşleri İstisnası 211
Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası 212
Gelir Vergisi Kanunu Açısından Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme 213
Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Yapıldığı Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu 214
Yurt Dışı İnşaat İşlerinden Doğan Zararların Mahsubu 214
Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Götürü Gider Uygulaması 215
Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme 216
YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 217

Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Muhasebe Sistemi 217
Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Merkez, Şube ve İştirakler Arasındaki Para Hareketlerinin Muhasebeleştirilmesi 218
Yurt Dışı İnşaat İşleriyle İlgili Kazançların Muhasebeleştirilmesi 220
Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Kullanılan Makine ve Teçhizatların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi 223
Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Kullanılacak Makine ve Teçhizatların Geçici İhracat Yoluyla Gönderilmesi 224
Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Kullanılacak Makine ve Teçhizatların Kesin İhracat Yoluyla Gönderilmesi 224
Yurt Dışında Satın Alınarak İnşaat İşlerinde Kullanılan Makine ve Teçhizatların Kesin İthalat Yoluyla Getirilmesi 225
İnşaat İşlerinde Kullanılmak Üzere Yurt Dışına Gönderilen Malzemelerin Muhasebeleştirilmesi 226
Özet 228
Kendimizi Sınayalım 229
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı 231
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı 231
Yararlanılan Kaynaklar 233

Önsöz

Sevgili öğrenciler,

Ülkemizde ekonomisi içinde inşaat ve gayrimenkul sektörü önemli bir yer tutmaktadır. Ülke ekonomisini gelişmesi ve istihdam yaratma kapasitesi ve diğer sektörleri etkileme gücü bakımından önemli bir sektördür. İnşaat işleri, bir sözleşmeye bağlı olarak ihale yoluyla yapılan inşaat işleri ve özel inşaat işleri olarak ele alınabilir. Başkası adına yapılan inşaat işlerinde yapılan iş hizmet olarak değerlendirilirken özel inşaat işlerinde yapılan işi mamul olarak değerlendirilir. Ayrıca işletmeler değer artış kazancı ve kira geliri elde etmek amacıyla gayrimenkullere de yatırım yapmaktadırlar. Muhasebe dersleri genel olarak ticaret ve üretim işletmeleri faaliyetleri temelinde anlatılmaktadır. Ancak birçok sektör uygulamaları kendine has bir özellik taşımaktadır. İnşaat ve gayrimenkul sektörü de bunlardan birisidir. İnşaat sektörü yapısal özellikleri muhasebe ve vergi uygulamaları açısından farklı uygulamaları zorunlu kılmaktadır. Temelde muhasebe kavram, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına uygun olmakla birlikte muhasebe uygulamaları açısından sektörün kendine has özellikleri vardır. Dolayısıyla sektörün temel özellikleri ve faaliyetlerini esas alan açıklamalara ve muhasebe uygulamalarına gereksinim vardır. Kitap, inşaat ve gayrimenkul muhasebesi konusunda öğrencilerin bilgi gereksinimini karşılamaya yönelik olarak hazırlanmıştır. Kitapta inşaat ve gayrimenkul sektörü ile ilgili temel kavramlar, inşaat sektöründe vergilendirme, inşaat özel inşaat işleri ve taahhüt şeklinde inşaat işleri, yurt dışı inşaat işleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ele alınmış ve muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

Editör
Prof.Dr. Salim ŞENGEL

İNŞAAT VE GAYRİMENKUL MUHASEBESİ

1

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- İnşaat kavramını açıklayabilecek,
- Menkul ve gayrimenkul kavramları arasındaki farkı ifade edebilecek,
- İnşaat işine ilişkin terimleri tanımlayabilecek,
- Özel inşaat işletmeleri ile inşaat taahhüt işletmeleri arasındaki farkı açıklayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- İnşaat
- Gayrimenkul
- Yapı Müteahhidi
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri
- Doğrudan Temin Usulü İhale
- Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri
- İnşaat Taahhüt İşletmeleri
- Geçici Teminat
- Kesin Teminat
- Pazarlık Usulü İhale

İçindekiler

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi → İnşaatla İlgili Kavramlar

- GİRİŞ
- İNŞAAT VE GAYRİMENKUL KAVRAMLARI
- İNŞAATLARIN SINIFLANDIRILMASI
- İNŞAAT İŞLETMELERİNDE DEFTERLER VE BELGELER

İnşaatla İlgili Kavramlar

GİRİŞ

İnşaat faaliyetleri ilk mühendislik alanlarından birisidir. İnsanların barınma ihtiyacı temel gereksinimlerinden birisini oluşturmaktadır. Bu nedenle inşaat faaliyetlerinin geçmişi insanoğlunun yaradılışında var olan merak duygusu ile başlamaktadır. Bireylerin ve toplumun ihtiyaçlarını doğanın kaynakları ile karşılamak, doğanın zapdedilemeyen gücünü dizginleyebilmek ve hatta uygarlıkların ve hükümdarları tanrılaştırmak için; Mısır Piramitleri, Babil Asma Bahçeleri, İskenderiye Deniz Feneri, Çin Seddi, Rodos Heykeli, Artemis Tapınağı gibi dünyanın yedi harikasını oluşturan yapıtlar ortaya konulmuştur. Hatta her uygarlığı veya çağı tanımlayacak inşaat stilleri de yaratılmıştır. Yapıtların hükümdar için bu kadar önemli olması nedeniyle, yapıtların yapımından sorumlu mühendisler de sonsuz yetkilerle donatılmıştır. Bu yetkilerle o günün mühendisleri, yapıtların "dünyaya uzaydan gelen canlılar tarafından" yapıldığı veya yaptırıldığını dedirtecek kadar gelişmiş alet ve makineleri de icat etmiş ve kullanmışlardır. Günümüzde de inşaat sektörü gelişmeleri tetikleyerek hem birçok sektörün gelişmesine hem de istihdamın artmasına önemli katkılar sağlamaktadır. İnşaat sektörü kalkınmakta olan tüm ülkelerin lokomotif sektörüdür. 2007'de patlak veren ve hâlâ etkilerinin sürdüğü finansal ekonomik krizin temelinde inşaat sektörünün yatırım cazipliği yatmaktadır.

Küresel nüfus artışı önümüzdeki yıllarda kaçınılmaz olarak devam edecektir. Bugün 7 milyar olan dünya nüfusunun 2050 yılında 9 milyar 300 milyon kişi olması beklenmektedir. Bu da yeni bir Çin ya da Hindistan'ın dünya topraklarına yerleştirilmesidir [Gazete 5 "2050 kıyamet senaryosu" 26.04.2012 http://www.gazete5.com/haber/2050-kiyamet-senaryosu-2050de-neler-olacak-212958.htm]. Bu durum enerji, ulaşım, telekomünikasyon, bilişim, bankacılık, turizm gibi günümüzün atılımcı sektörleri gelişimlerini sağlayabilmek için inşaat sektörüne ihtiyaç duymalarına neden olacaktır. Dolayısıyla dünyanın geleceğinde de inşaat sektörünün faaliyetlerine hız kesmeden devam edeceği aşikârdır.

İnşaat sektörünün çok sayıda sektöre hizmet sunması ve gelişmelere çok hızlı bir şekilde uyum sağlayabilmesi, onun karmaşık bir yapıya sahip olmasını gerekli kılmaktadır. Bu nedenle "inşaat" kavramının tanımında bile bir birliktelik sağlanmış değildir. Bu ünitede, inşaat ve gayrimenkul faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin temel kavramlar açıklanacaktır. Bu ünitede öğrenmiş olduğunuz bilgiler, kitabın diğer ünitelerini daha kolay anlamanıza yardımcı olacaktır.

İNŞAAT VE GAYRİMENKUL KAVRAMLARI

İşletmeler faaliyet alanlarına göre ticaret, üretim veya hizmet işletmeleri olarak sınıflandırılır. İnşaat faaliyetinde bulunan işletmeler, inşaat malzemeleri satıyorsa bir ticaret işletmesidir. Ancak köprü, gemi, bina, tünel, arkeolojik kazılar, bakım gibi çok farklı ürünlerin yaratılması, inşaat faaliyetlerinin üretim işletmesi mi, yoksa hizmet işletmesi mi olduğu konusunda farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bir bakış açısına göre, inşaatla ilgili yürütülen faaliyetlerin temelinde; teknik, mimari, mühendislik, sanat, yaratıcılık gibi nitelikler yer almaktadır. Bu niteliklerin sonucunda ortaya çıkan hayaller sadece insan ve makine gücüyle somutlaştırılmaktadır. Bu nedenle de inşaat faaliyetleri *hizmet* olarak nitelendirilmeli ve inşaat işletmeleri bir hizmet işletme olarak kabul edilmelidir. Farklı bir bakış açısına göre ise, dünyadaki tüm mamuller bir tasarım, buluş ve planlama ile üretilmektedir. Bu nedenle inşaat faaliyetleri sonucunda somut bir varlık yaratılmaktadır ve bu nedenle inşaat işletmeleri üretim işletmesi olarak nitelendirilmelidir. Aslında bakış açılarındaki farklılıkların nedeni, inşaat faaliyetlerinin çok kapsamlı bir alanı içermesinden kaynaklanmaktadır.

İnşaat ve Gayrimenkul

İnşaat ve gayrimenkul kavramları, insanlarda; bina, fabrika, liman, baraj, köprü, yol gibi inşaat faaliyetlerini hatırlatmaktadır. Ancak aslında inşaat kavramı; okyanuslar üzerinde kurulan petrol platformlarından, deniz altındaki otobanlar ve hızlı tren yollarına, 42 km uzunluğunda köprülere, 818 m yüksekliğindeki gökdelenlere, nükleer enerji santrallerine, denizlerin doldurularak ada hâline getirilip şehirler oluşturulmasına, buz otel yapılmasına, Ay'da kalıcı bir üs kurulmasına kadar çok uç örnekleri de içine almaktadır.

Gayrimenkul, toplum yararı amacıyla getirilmiş sınırlamalar dışında sahiplerine, bunları diledikleri gibi kullanma hakkı veren toprak ve taşınmaz yapılardır. İnşaat ise kısaca, taşınmaz varlıkların yaratılmasındaki süreçler ve faaliyetler olarak tanımlanabilir. İnşaat terimi, Arapçadan *inşaa* kelimesinden gelmektedir ve Türkçe karşılığı *yapı*'dır. Türk yasalarında ise inşaat kavramı şöyle tanımlanmaktadır::

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde "taşınmak mülkiyetinin konusu"nu; "*arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler*" olarak sınıflandırmaktadır. Taşınmaz mülkiyetinin içeriği ise 718. maddede; *"arazi üzerindeki mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde,* üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar. *Bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere yapılar, bitkiler ve kaynaklar da girer"* denilerek, kısa ama çok detaylı bir gayrimenkul tanımına yer verilmektedir.

İnşaat kelimesi ile ilgili açıklamalar genel olarak 3194 sayılı İmar Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda yer almaktadır. 3194 sayılı İmar Kanunu'nda inşaat kavramı yerine yapı kavramının tanımı verilmiştir. Buna göre "*karada ve suda daimi ve geçici, resmî veya özel, yer altı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve hareketli tesisler*" yapı olarak tanımlanmıştır. 3194 sayılı İmar Kanunu'nda yapı tanımına ek olarak bina tanımına da yer verilmiştir. Anılan kanunda bina "*kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme ve dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yönelik yapı*" olarak tanımlanmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ise yapım kavramı tanımlanmış olup, buna göre yapım "*bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlenmesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri*" şeklinde ifade edilmiştir.

Ayrıca 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun "eser sözleşmeleri" bölümünün 470. maddesinde "eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş-sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir" ifadesiyle eser sözleşmeleri kapsamına inşaat işlerinin de girebileceği anlaşılmaktadır.

Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ile İlgili Kanun Taslağı çalışmasında inşaat, "yüklenici tarafından, emek ve sermaye harcanarak yapılacak olan imalat" olarak ifade edilmektedir.

Ayrıca Çevre ve Şehircilik Bakanlığının her yıl yayımlamış olduğu "...Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkındaki Tebliğ"inde inşaat kavramı "yapı" olarak ifade edilmektedir. Bu Tebliğ'de yapı, beş sınıfta ve alt gruplar hâlinde sıralanmaktadır:

- **1. sınıf yapılar, iki grupta incelenmektedir:** A grubundaki yapılar; plastik örtülü seralar, gölgelikler-çardaklar, kalıcı kullanımı olan yardımcı yapılar gibi inşaatlardan kapsarken B grubundaki yapılar; cam örtülü seralar, iş yeri depoları basit padok, büyük ve küçük baş hayvan ağıllarını içermektedir.
- **2. sınıf yapılar, üç grupta açıklanmaktır:** A grubunda; kuleler, ayaklı su depoları, palplanj/ ankrajlı perde ve istinat duvarları, kayıkhane vb., B grubunda; şişirme (pnömatik) yapılar, tek katlı ofisler, yat bakım ve onarım atölyeleri, mezbahalar vb., C grubunda ise; uçak bakım ve onarım amaçlı hangar yapıları, tek katlı, bodrum ve asma katı olabilen prefabrik beton, botenarme ve çelik sanayi yapıları olarak sıralanmıştır.
- **3. sınıf yapılar iki grupta verilmektedir:** A grubu yapılar; okul ve mahalle spor tesisleri, katlı garajlar, akaryakıt ve gaz istasyonları, kreş ve gündüz bakımevleri vb. iken, B grubu yapılar; büyük çiftlik yapıları, lokanta, kafeterya ve yemekhaneler, 150 kişiye kadar cezaevleri, fuarlar, marinalar vb. olarak sıralanmaktadır.
- **4. sınıf yapılar üç grupta sıralanmaktadır:** A grubu yapılar; poliklinikler, entegre sanayi tesisler, 1500 kişiye kadar ibadethaneler, büyük alışveriş merkezleri, yüksekokullar ve eğitim enstitüleri, 1 ve 2 yıldızlı oteller, yapı yüksekliği 30,5 m'den az apartman tipi konutlar vb.dir. B grubu yapılar; il tipi belediyeler, metro istasyonları, banka binaları, otobüs terminalleri, stadyum, eğlence amaçlı yapılar vb. iken C grubu yapılar; bakanlık binaları, yüksek öğretim yurtları, büyük kütüphaneler, 3 yıldızlı otel ve moteller vb.dir.
- **Son olarak 5. sınıf yapılar dört grupta incelenmektedir:** A grubu yapılar; orduevleri, büyükelçilik yapıları, vali konakları, borsa binaları, üniversite kampüsleri, yapı yüksekliği 51,5 m aşan yapılar, yapı yüksekliği 30,5 m aşan iş merkezleri vb. B grubu yapılar; kongre merkezleri, hastaneler, olimpik spor tesisleri-hipodromlar, havalimanları, 1500 kişinin üzerindeki ibadethaneler, 4 yıldızlı oteller vb. C grubu yapılar; 5 yıldızlı oteller ve tatil köyleri, müze ve kütüphane kompleksleri vb. iken D grubu yapılar; konser salonları ve kompleksleri, tarihî eser niteliğinde olup restore edilerek veya yıkılarak aslına uygun olarak yapılan yapılar vb. olarak sıralanmaktadır.

Kanunlarda çerçevesi çizilmeye çalışılan inşaat kavramının aslında; insanların hayal gücü ile tasarlayabilecekleri, emek, teknoloji ve kaynaklarını kullanarak bu tasarılarını hayata geçirerek yaratacakları tüm yapılar veya eserler ile yaratılan mamuller üzerinde gerçekleştirilecek tüm iyileştirmeleri kapsadığını açıklamaya çalıştığı görülmektedir. Bu nedenle inşaat kavramını bir tanım olarak vermek, onun sınırlarını çizmeye çalışmaktan başka bir şey değildir.

İnşaat işletmesi, kendi adına veya hesabına veya taahhüt yoluyla başkalarına inşaat yapan işletmelerdir. İnşaat işletmeleri gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda özel inşaatlarda mamul (yapı) ve taahhüt şeklindeki inşaatlarda ise bir hizmet sunan özel üretim işletmeleridir (Alagöz, 2009, s.1). Başka bir ifadeyle kendi nam ve hesabına veya taahhüt yoluyla başkalarına inşaat yapan işletmelere *inşaat* işletmesi denilmektedir.

İnşaat işletmeleri kuruluş aşamasında özel inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde kurulmuş olsalar bile, inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde kurulanlar, taahhüt işlerinin yanında özel inşaat işleri de yapabilmektedirler. Taahhüt işletmeleri yaptığı inşaat işleriyle ya da yıllara yaygın inşaat işleri ile muhasebe ve vergi uygulamaları açısından özel inşaat işletmelerine göre farklı süreçlerle karşılaşmaktadırlar (Türüng, 2006, s.6).

İnşaat İşinin Tarafları

İnşaat mamul veya hizmetinin gerçekleştirilebilmesi için, bir işverenin ve bu işi yerine getirecek birçok inşaat çalışanının bulunması gerekmektedir. İnşaat faaliyeti yürütücülerinin sayısı çok olmasına rağmen en temelleri hakkında kısaca bilgi verilecektir.

İnşaat (Yapı) Sahibi

Belirli bir inşaat işini, kararlaştırılan bedel karşılığında müteahhide yaptıran kişi veya kuruluşlardır. İnşaat faaliyetini başlamasını sağlayan işverenlerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başlamasına neden olan faaliyeti bütçesindeki öz kaynakları kendi kaynakları veya yabancı kaynaklar ile finanse eden, işin tamamlanması ile kesin kabulü yapılan yapıya ihtiyaç duyan gerçek ve tüzel kişilerdir (Gülten ve Kocaer 2010, s.10). 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu (DİK) ise, kamu gözüyle inşaat sahibini "idare" olarak tanımlamaktadır ve idare; ihaleyi yapan daire, kurum ve kuruluşları ifade etmektedir. İnşaat sahipleri; gerçek kişiler, özel işletmeler, kamu işletmeleri, kâr amacı gütmeyen işletmeler olabilir. 3194 sayılı İmar Kanunu'na 2009 yılında 28. maddesinde yapılan bir değişiklikle "*yapı sahibinin, yapısının fenni mesuliyetini üstlenemeyeceği*" belirtilmektedir. Bu madde ile uzmanlık gerektiren inşaat faaliyetlerinin uzman kişilerce yapılması amaçlanmaktadır.

Proje Yöneticisi

Çalışanları, ekipmanları, araçları ve parayı projede en etkin biçimde kullanmak amacıyla, etkin çalışan birçok yönetim sisteminin yönetilmesi gerekmektedir. Planlama, koordinasyon ve kontrol; projenin istenilen kalitede, zamanda ve öngörülen bütçe içinde tamamlanmasını ve teslim edilmesini çok önemlidir. İnşaat

işinin küçük veya büyük olması, inşaat işinin projelendirilemeyeceği anlamına gelememektedir. İnşaat projesi, inşaat işine ilişkin ilk teklifin hazırlanma sürecinden başlar ve inşaatın kesin kabulüne kadar devam eder. *Proje yöneticisi*, inşaat sahibinin taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak tasarım, bütçe, zaman, araç ve ekipman uyumunu ve yönetimini sağlayan kişidir (Sorguç ve Kuruoğlu, 2003, s.24).

İnşaat işi için gerekli teknik ve mühendislik tasarımını, plan ve projelerini yapan kişilerdir. Yükleniciye bağlı çalışabileceği gibi bağımsız olarak da faaliyet gösterebilir. Tasarıma bağlı olarak oluşturulan plan ve projeler inşaat sözleşmesinin bir parçasını oluşturmaktadır. Bir anlamda inşaat işletmesinin inşaat işine ilişkin taahhütlerini ifade etmektedir. Bu nedenle inşaatın kesin kabulüne kadar bir yol haritası rolü üstlenmektedir. Aynı zamanda inşaatın maliyeti, finansmanı ve hakediş tutarları da oluşturulan plan ve projelerle bağlantılı bir şekilde yürütülmektedir.

Proje yöneticisinin sorumlulukları; ödemelerle ilgili dokümanları hazırlama ve sunma, işletme ve bakım el kitaplarının hazırlanmasını organize etme, imalat resimlerini toplama, yüklenicileri izleme, ekipman ve/veya sistemleri teslim ve devreye alma şeklinde sıralamak mümkündür.

Yapı Müteahhidi (Yüklenici)

İnşaat işlerinin sözleşme, plan ve şartnamelere uygun biçimde yapımı için sorumluluk alan ve bu amaçla iş gücü, malzeme ve ekipman sağlayarak bunları yöneten (denetleyen) kişi veya ortak birimlerdir (http://www2.dsi.gov.tr/sozlukler/sozlukins/index.cfm?InsaatSozlukID=396).

Yapı müteahhidi, yapım işini, yapı sahibine karşı taahhütte bulunan ve ilgili meslek odasına kayıtlı, gerçek veya tüzel kişidir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 28. maddesinde yapı müteahhidin ve şantiye şefinin sorumluluklarına fenni mesuliyette eklenmektedir. Buna göre; "*bir yapının, tesisatı ve malzemeleri ile birlikte, İmar Kanuna, ilgili diğer mevzuata, uygulama imar planına, ruhsata, ruhsat eki etüt ve projelere, standartlara ve teknik şartnamelere uygun olarak inşa edilmesinin kamu adına denetiminin, ruhsat eki etüt ve projelerin gerektirdiği uzmanlık alanındaki mühendis ve mimarlar tarafından ayrı ayrı üstlenilmesi*" fenni mesuliyet olarak ifade edilmektedir.

2886 sayılı DİK'e göre yüklenici "müşteri" olarak tanımlanmaktadır. Kanun'da "üzerine ihale yapılan istekli ve istekliler" müteahhit olarak tanımlanırken, "artırma sonucunda kendisine ihale yapılan istekli ve istekliler" müşteri olarak ifade edilmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda yüklenici ve yapım müteahhidi ayrı ayrı tanımlanmıştır. Yapım müteahhidi "yapım işi ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimler" olarak tanımlanırken, yüklenici "üzerine ihale yapılan ve sözleşme imzalanan istekli" olarak ifade edilmiştir.

Ayrıca İmar Kanunu yapı müteahhitliğine meslek itibarını da kazandırmaktadır. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı veya Bakanlıkça yetkilendirilmiş idareden yetki belgesi almaksızın, inşaat ve tesisat dâhil yapım işlerinin müteahhitliği üstlenilmesine izin verilmemektedir. Yetki belgeleri gerçek kişilere ve özel hukuk tüzel kişilerine yapı inşa eden müteahhitlerin kayıtları, her yapı için ayrı ayrı tutulmaktadır.

Yapı sahibi ile yapı müteahhidi arasındaki ilişki eser sözleşmesi ile hukuki statü kazanmaktadır. Türk Borçlar Kanunu'nun 470. maddesinde, yüklenici iş sahibinin eser sözleşmesi hükümleri karşılığında bir bedel ödenen ve bir eseri meydana getiren kişi veya kişiler olarak ifade edilmektedir. Ayrıca yüklenicinin üstlendiği edimleri iş sahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle yerine getirme zorunluluğu da aynı Kanun' da belirtilmektedir. Eser sözleşmesi ile ortaya konulan eseri, yüklenici ya bizzat kendisi ya da kendi yönetimi altında yaptırmakla yükümlüdür. Ayrıca yüklenici eserin meydana getirilmesi için kullanılacak olan araç ve gereçleri kendisi sağlamalıdır.

Yapı müteahhidi, inşaat işini eser sözleşmesi ile üstlenen kişidir. Bu nedenle inşaat işinin muhasebe kayıtlarını tutmak, mali tablolarını hazırlamak ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumludur.

Taşeron (Alt Yüklenici)

Bir inşaatın tamamının yapı müteahhidi tarafından kendi ekipman ve iş gücü ile gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, işin işçilik, tesisat, havalandırma gibi belli bir kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen ve bu alanda uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişilere *taşeron* denilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2010, s.11).

Türkiye' de inşaat sektörü ağırlıklı olarak özel sektörden gelen taleplerle beslenen bir sektördür. İnşaat faaliyetlerinin yaklaşık %60'ını konut projelerinden oluşmaktadır ve konut üretimi alanında farklı birçok sektörden girdi sağlamaktadır. Bu nedenle inşaat işletmesinin faaliyetlerini yürütebilmesi için güçlü bir finansal yapıya ve borçlanma kabiliyetinin yüksek olmasına ihtiyaç vardır. Aynı zamanda inşaat faaliyetleri sabit kıymet yatırıma dayalı bir sektördür. Bu nedenle risk düzeyi oldukça yüksektir. İnşaat işletmeleri aşağıdaki nedenlerden dolayı taşeronla çalışmayı tercih eder:

- İşletmenin sürekliliklerini sağlayabilmek
- İşi zamanında teslim edebilmek ve zamanı etkin kullanabilmek
- Uzmanlaşmadan yararlanmak ve nitelikli işçilerle çalışabilmek
- Riskleri paylaşmak
- Verimliliği arttırmak
- Maliyetleri düşürmek
- Lojistik olanaklarından yararlanmak
- Yetki belgesinden yararlanmak
- Sermaye paylaşımı gerçekleştirmek
- Varlık ve kaynak paylaşımı sağlamak
- Çalışanların vergi ve sorumluluk yükümlülüklerinden kaçınmak

Uygulamada yapı müteahhidinden taşerona aktarılan işlerin, taşeronlar tarafından da başka taşeronlara yüklendiği görülmektedir. Bu durumda yüklenilen işin sorumluluğu zincirleme olarak gerçekleşmektedir.

İnşaat İşinde Kullanılan Bazı Terimler

İnşaat mamul veya hizmetinin gerçekleştirilebilmesi için, bir işverenin ve bu işi yerine getirecek birçok inşaat çalışanının bulunması gerekmektedir. İnşaat faaliyeti yürütücülerinin sayısı çok olmasına rağmen en temelleri hakkında kısaca bilgi verilecektir.

Hakediş (İstihkak)

Tamamlanmış iş kısımlarının inşaat proje yöneticisi tarafından periyodik biçimde denetlenip onaylanması üzerine, bunlarla ilgili sözleşme tutarlarının periyodik olarak inşaat sahibi tarafından ödenmesidir. İnşaat işi bütünleşik hizmetlerin verildiği bir hizmettir. İnşaat projesinin belirtilen sürelerde tamamlanabilmesi için proje ile, sözleşme ile ve inşaat sahibinin talepleri ile sürekli bir fiziki kontrolünün sağlanması gerekmektedir. Ayrıca yapı müteahhidinin projeyi yürütme maliyetlerini karşılayabilmesi için de belirli aralıklarla projede tamamlanan kısımların bedelini tahsil edilmesine olanak sağlanmaktadır. Yüklenici işletme, yapımın herhangi bir aşamasında inşaatın seyrinin izlenmesi amacıyla hakediş toplantısı gerçekleştirebilir. Bu toplantılar en azından sözleşmede belirtilen hakediş dönemlerinden önce yapılır. Hakediş dönemleri, inşaat işinin denetlendiği, hesap verildiği ve kısmi tahsilatın gerçekleştirildiği dönemlerdir. Muhasebe kayıtları tahakkuk esasına göre kayda alınmaktadır. Hakediş dönemleri aynı zamanda, maliyetler ile gelirlerin buluştuğu ve kısmi kâr veya zararın tespit edildiği dönemlerdir. Tanım ve maliyetlerle birlikte işçilik ve malzemeyi içeren pozların toplamı sözleşme bedelini vermelidir. Böylece pozlar yardımıyla yüklenicinin hakkedişleri hesaplanır. *Pozlar,* yüklenicinin muhasebeleştirme amacıyla proje maliyet kalemlerini yazılı biçimde tanımladığı belgelerdir.

İnşaat işinin kesin kabulünden önce alınan hakedişler, ara hakediş veya geçici hakediş olarak adlandırılırken, kesin kabulden sonra sözleşmede belirtilen inşaat bedelinden veya ihale bedelinden ara hakedişler düşüldükten sonra kalan hakediş bedeli ise son hakediş veya kesin hakediş olarak tanımlanmaktadır.

Teminat

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre taahhüt inşaat işlerinde inşaat sahiplerinin yapı müteahhidinin işi zamanında ve ihale sözleşmesinde belirtilen şartlarda ve kalitede yapılmasını sağlamak amacıyla teminat almaktadır. Teminat süresi, ihale ilanı ile kesin kabul arasındaki süreyi ifade eder. Kanun'a göre teminat, geçici teminat ve kesin teminat olarak ikiye ayrılır.

Geçici teminat: İnşaat sahibinin ihale yoluyla inşaat işini yapmak için istekli yüklenicilerden, ihaleye katılabilmeleri ve tekliflerinde ciddi olduklarını gösterebilmek amacıyla, istekli tarafından teklif edilen bedelin %3'ünden az olmamak üzere, ihaleye katılan tüm istekliler tarafından belirlenecek para, teminat mektubu veya kamu senetleridir. 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre geçici teminat oranı %3 üzerinden hesaplanmaktadır ancak pazarlık usulü ile yapılacak ihalelerde, geçici teminat alıp almamakta idareler serbesttir.

Geçici teminat olarak kabul edilecek değerler ise KİK Madde 34'te düzenlenmiştir. Buna göre;

- Tedavüldeki Türk parası (₺),
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları ve
- Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerdir.

İhale üzerinde kalan istekli ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibi istekliye ait teminat mektupları ihaleden sonra saymanlık ya da muhasebe müdürlüklerine teslim edilir. Diğer isteklilere ait teminatlar ise hemen iade edilir. İhale üzerinde kalan istekli ile sözleşme imzalanması hâlinde, ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibine ait teminat hemen iade edilir. Aynı zamanda teminatlar, teminat olarak kabul edilen diğer değerlerle değiştirilebilir. Ancak her ne suretle olursa olsun, idarece alınan teminatlar haczedilemez ve üzerine ihtiyati tedbir konulamaz.

Kesin teminat: Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplamak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınır.

İhale sonucu, ihale kararının ihale yetkilisi tarafından onaylandığı günü izleyen en geç üç gün içinde, ihale üzerinde bırakılan dâhil olmak üzere, ihaleye teklif veren bütün isteklilere bildirilir. İhale üzerinde bırakılan istekliye, tebliğ tarihini izleyen 10 gün içinde kesin teminatı vermek suretiyle sözleşmeyi imzalaması hususu bildirilir. Yabancı istekliler için bu süreye 12 gün ilave edilir.

Yapım işlerinde, ihale komisyonu verilen teklifleri yaklaşık maliyete göre aşırı düşük bulması durumunda, ihalenin komisyon tarafından belirlenen sınır değerin altında teklif veren isteklilerden biri üzerinde bırakılması hâlinde, kesin teminat sınır değerin %6'sı oranında alınır.

İhale üzerinde kalan istekli, kesin teminatı vererek sözleşmeyi imzalamak zorundadır. Sözleşme imzalandıktan hemen sonra geçici teminat iade edilir.

Kabul

Yapı yüklenicisi tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre ve inşaat sahibi ile yapılan sözleşme hükümlerine göre tamamlanması durumunda, inşaat sahibinin veya Muayene ve Kabul Komisyonu tarafından inşaat işin *kabul* edilmesidir. Kabul işlemi geçici kabul ve kesin kabul olarak iki kısımda incelenir (Yapı İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği).

Geçici kabul: Bir inşaatın -tamamen bitmemiş bile olsa- inşaat sahibi tarafından öngörülen amaca uygun olarak kullanılmak istendiği düzeye ulaştığını, tasarımcı veya proje yöneticisi ya da her ikisinin belgelediği tarihte, ilgili komisyon tarafından geçici kabul tutanağının onaylanmasıdır.

Taahhüt edilen iş, sözleşme ve eklerinde yer alan hükümlere uygun olarak tamamlandığını yapı müteahhidi idareye geçici kabulün yapılması için yazılı olarak başvuruda bulunması gerekir. Başvuru tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde iş, yapı denetim görevlisi tarafından ön incelemeye tabi tutulur ve Yapım İşleri Genel Şartnamesi ile uyumlu ise, "Geçici Kabul Teklif Belgesi" düzenleyerek yetkili makama gönderir. Yetkili makam, en geç 15 gün içinde Geçici Kabul Komisyonunu oluşturur. Geçici Kabul Komisyonu yapı müteahhidi tarafından yapılan işleri muayene eder ve inceler. Herhangi bir kusur ve noksanlık bulunmaması durumunda, Geçici Kabul Tutanağı düzenlenerek yetkili makam tarafından onaylanır. Böylece geçici kabul gerçekleşmiş olur.

Kesin kabul: Geçici kabulden sonra sözleşmelerde ve ihale dokümanında belirtilen süre sonunda veya öncesinde işin tamamlanması ile yapı müteahhidinin, inşaat sahibine başvurarak Kesin Kabul Tutanağı'nı onaylatması ve inşaat işini teslim etmesi sürecidir.

Yapı müteahhidinin kesin kabul başvurusu sonucunda, yapı denetim görevlilerinin yaptığı incelemeler sonucunda kesin kabule uygun bulunması duru-

munda "Kesin Kabul Teklif Belgesi" hazırlanır ve bu tarihten itibaren en geç 15 gün içinde kesin kabul komisyonu oluşturulur. Bu komisyon Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 41. ve 44. maddelerine göre inceler ve herhangi bir kusur veya noksanlık bulmazsa, Kesin Kabul Tutanağı düzenlenir. Tutanak hem komisyon üyeleri hem de yapı müteahhidi tarafından imzalanır. Tutanağın yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul gerçekleşmiş olur.

Kısmi kabul: Bir inşaat işinin geçici kabulünden önce veya sonra ihale dokümanında veya sözleşmede belirtilmiş olması şartıyla taahhüt konusu işin tamamlanmış ve müstakil kullanıma elverişli bölümleri için kısmi geçici kabul yapılabilir. Ancak kısmi geçici kabulünün yapılması, işin bütününün geçici kabulünün yapıldığı anlamına gelmemektedir.

Benzer şekilde yapı müteahhidinin yazılı müracaatı ve idarenin de uygun görüşü olmak kaydıyla, kısmi geçici kabulü yapılmış kısımların, sözleşmede belirtilen teminat süresi dikkate alınarak işin bütünü için kısmi kesin kabul yapılabilir. Ancak kısmi kesin kabulünün yapılması kesin kabulünün yapıldığı anlamına gelmemektedir.

İNŞAATLARIN SINIFLANDIRILMASI

İnşaat faaliyetleri zamana, kanunlara, sahipliğine, yapılış yerine göre farklı şekilde sınıflandırılabilmektedir.

Bitirme Zamanına Göre İnşaat Sınıflandırması

İnşaat faaliyetlerinin yürütülebilmesi için; nitelikli işçi, kaliteli malzeme, proje yönetimi, mevsimsel koşullar gibi birçok karmaşık problemin de çözülmesi gerekmektedir. Özellikle Türkiye gibi dört mevsimin yaşandığı ülkelerde inşaat yapım süreleri oldukça kısadır. Bu nedenle inşaat veya onarım işinin başlangıcında zamana yönelik verilen taahhütler son derece önem kazanmaktadır. Bu bakış açısıyla, zamana göre yapılan sınıflandırmada inşaatın bitirme süresi göz önünde bulundurulmaktadır. Buna göre grupta yer alan inşaatlar; aylara yaygın inşaat ve onarım işleri ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılır (Gülten ve Kocaer 2010, s.9,10).

Aylara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

Aynı takvim yılı içinde başlayıp biten inşaat ve onarım işlerini ifade etmektedir. Genellikle hafif inşaat işleri ya da yoğun teknolojinin ve tekniğin kullanılması ile gerçekleştirilen taahhütlerdir. Örneğin, genellikle yoğunluğun azaldığı yaz aylarında İstanbul'da Haliç ve Fatih Sultan Mehmet Köprülerinin üç ay boyunca tadilata alınması, aylara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak kabul edilir.

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

Yapım ve onarım işinin birden fazla takvim yılını ilgilendirmesi durumudur. İnşaat işinin 12 aydan daha kısa sürede bitmiş olması, yıllara yaygın olmayacağı anlamına gelmemektedir. İnşaat işinin başladığı takvim yılı ile bittiği takvim yılının birbirinden farklı olması yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak nitelendirilmesi için yeterlidir. Örneğin 12 Kasım 2015 tarihinde başlanan bir inşaat işinin 4 Ocak 2016 tarihinde tamamlanması durumunda, bu inşaat işi yıllara yaygın olarak kabul edilir. İnşaat faaliyeti sadece 54 gün sürmüş olabilir ancak muhasebenin dönemsellik kavramı gereği tahakkuk eden gelir ve giderler farklı dönemleri ilgilendirmektedir. Ayrıca bir inşaat işi sözleşmesi keşif artışı nedeniyle de yıllara yaygın hâle gelebilir (İnan, 2006, s.55).

Toprağa Bağlılığına Göre İnşaat Sınıflandırması

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda varlıklar taşınır (menkul) ve taşınmaz (gayrimenkul) olarak sınıflandırılmaktadır. Türk Medeni Kanunu'nda mülkiye hakkı ve verasete ilişkin maddelerinde bahsedilen taşınır ve taşınmaz varlıklar, Türk Borçlar Kanunu'nda satışla ilgili tüm işlemlerde geçmektedir.

Türk Medeni Kanunu'nun 728. maddesinde taşınır yapılar, "*başkasının arazisi üzerinde kalıcı olması amaçlanmaksızın yapılan kulübe, büfe, çardak, baraka ve benzeri hafif yapılar, bunlar malikine aittir, bu tür yapılar, taşınır mal hükümlerine tâbi olur ve tapu kütüğünde gösterilmez*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Taşınmaz yapılar ise; insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa/arazi üzerinde) sürekli kalmak amacıyla meydana getirilen ve ekonomik değer taşıyan yapılardır (Kızılot, 2008, s.3). Bu yapılar; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğünde kayıtlı bağımsız bölümlerdir. Türk Medeni Kanunu'nun 718. maddesinde taşınmaz yapılar, "*arazi üzerindeki mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde, üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar, ayrıca bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere yapılar, bitkiler ve kaynaklarda girer*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi Rejimine Göre İnşaat Sınıflandırması

İnşaatların yapılma amaçlarına göre Vergi Usul Kanunu'nda farklı şekillerde vergilendirme gerçekleştirmektedir. Vergi kanunlarında inşaat ayrımına gidilmemesine rağmen, inşaat işlerinin ve işletmelerinin vergileme farklılıkları açısından da bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Buna göre vergi kanunları açısından inşaatlar, *özel inşaatlar* ve *inşaat taahhüt işleri* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

SIRA SİZDE 1

Vergi kanunları açısından inşaat türleri ayrımı hangi temel esasa dayandırılmaktadır?

Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri

Özel inşaat işleri, kendi nam ve hesabına bina inşa edip, daire, kat ve dükkân şeklinde satmak veya satmak amacı olmaksızın kendi ihtiyacı için kişilerin kendi arsası üzerine yapmış oldukları inşaat işlerini kapsamaktadır (Kurban, 2006, s.1). Bina inşa edip daire, kat ve dükkân hâlinde satanlar, bu inşaatı kendi arsaları üzerine yapabilecekleri gibi arsa karşılığında belirli sayıda daire, kat ve dükkân vermek suretiyle de yapabilirler (Kızılot, 2008, s.311). Bu durumda özel inşaat işletmelerini taahhüt işletmelerinden ayıran temel özellikler şöyledir:

- Özel inşaat işletmeleri ticari kazanç elde etmek amacıyla kendi nam ve hesaplarına inşaat yaparlar.
- Özel inşaat işletmeleri satmak amacıyla inşaat yaparlar.
- Pazarlama ve satış sorumluluğu işletmeye aittir.
- Kâr veya zararın belirlenmesinde işin bitmesi yeterli değildir, aynı zamanda satış işleminin de tamamlanması gerekmektedir.

Özel inşaat işletmelerinin esas faaliyet konuları bina ve iş yeri inşa edip satmak olduğundan bu tür işletmeler üretim işletmesi niteliği taşımaktadır. Bu nedenle üretmiş oldukları mamullerin (bağımsız bölümlerin) satış ve pazarlama sorumluluğu da kendilerine aittir. Özel inşaat işletmelerinde kâr ve zararın belirlenmesi için üretimin tamamlanması yeterli değildir, üretilen mamulün (bağımsız bölümlerin) satışı yapılmadığı sürece o mamulden elde edilen kâr ya da zararında belir-

lenmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, işletmeler ihtiyacı olan binaları vb. yapıları kendileri de yapabilir. Bu tür faaliyetlerde özel inşaat faaliyeti kapsamında yer almaktadır (Şenlik, 2011, s.23).

Özel inşaatlar yapılış biçimlerine göre üçe ayrılabilir (Kavacık, 2008, s.12).

1. Satmak amacı olmaksızın kendi arsası ya da arazisi üzerine yapılan inşaat işleri
2. Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri (yap/sat işleri)
3. Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri

Özel inşaat işleri yapılış biçimine göre kaça ayrılır?

SIRA SİZDE 2

Kendileri Kullanmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşleri: Kişiler ya da işletmelerin kendilerine kullanmak amacıyla yaptıkları bina, iş yeri ve benzeri inşaatlar bu kapsamdadır. Bu tür inşaat işleri kâr amacı güdülerek, yani ticari amaç gayesiyle yapılmadıkları için herhangi bir vergisel yükümlülüğe de tabi değildir (Türüng, 2006, s.7). Bu tür inşaat işleri, inşaata konu yapının bağımsız bölümler hâlinde satılma amacı güdülmeksizin kendi ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yapılmasını ifade etmektedir. Bu tür inşaat işlerinin sürekliliği yoktur. Özel inşaat işletmelerinin temel amacı ticari kazanç elde etmektir. Kendileri için gerekli olan bir satış bürosunun, sosyal tesisin veya bahçe düzenlemesinin de farklı bir inşaat işletmesine yaptırılması beklenemez.

Kendi Nam ve Hesabına Bina İnşa Ederek Satmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşleri (Yap/Sat İşleri): Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri, yap-sat işleri olarak da ifade edilmektedir. Bu tür inşaat işlerine gerçek ve tüzel kişilerin kendi nam ve hesaplarına satmak üzere yaptıkları konut ve iş yeri şeklindeki bağımsız bölümler konu olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gayrimenkul alım-satışı veya inşaat işiyle sürekli bir şekilde uğraşan işletmelerin elde ettikleri kazançlar, ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle ticari kazancı ortaya çıkabilmesi için hem satışın gerçekleşmesi hem de inşaatın tamamlanması gerçekleşmesi gerekmektedir. Uygulamada inşaat işletmelerinin; inşaat işi proje aşamasındayken, devam ederken veya örnek daire gösterilerek satış işleminin gerçekleştirildiği de görülmektedir. Ancak bu durumda bir yarı mamulün satışı söz konusudur ve işletme ile yapıyı satın alan kişiler arasında yapılan satış akdinin hükümleri daha yerine getirilmediği için, ticari faaliyet gerçekleşmiş olmamaktadır. Dolayısıyla da ticari kazanç doğmamaktadır. Bu nedenle özel inşaat işletmesinin yapıyı satın alanlara tapu tescili yapılmadığı sürece alınan paralar, avans niteliğindedir.

Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşleri: Hızlı nüfus artışı ve göç nedeniyle özellikle nüfusun giderek arttığı büyük şehirlerde konut ihtiyacı da nüfusa paralel olarak artmakta, yeterli arsa üretilmediği takdirde mevcut arsalarında değeri yükselmektedir. Dolayısıyla inşaat işleri ile uğraşan gerçek ve tüzel kişiler arsaların finansmanında zorlanmaktadır. Ayrıca özellikle konut ve iş yeri fiyatlarının yüksek olduğu bölgelerde arsa sahipleri arsalarını daha iyi değerlendirmek için (arsa sahiplerinin yapıyı inşa ettirecek finansmandan çoğu zaman yoksun oldukları için) "arsa karşılığı inşaat, kat karşılığı inşaat, arsa karşılığı kat yapımı, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı" gibi isimlerle ifade edilen bir sistemi tercih etmektedir (Turut, 2007, s.2).

Bu sistemde arsa sahibi, arsası üzerine inşaat işletmesinin yapacağı inşaattan kendisine kalacak bağımsız bölümlere karşılık para vermek yerine arsasının belirli bir kısmını veya tamamının mülkiyetini vermektedir. İnşaat işletmesi ise, mülkiyeti kendisine geçirilen ya da geçirilmesi vadedilen arsa payları karşılığında, arsa paylarına bağlanan bağımsız bölümlerin yapım işini üzerine almaktadır. Dolayısıyla arsa sahibi arsasını inşaat işletmesine vererek sözleşme hükümleri çerçevesinde bağımsız bölüm sahibi olmak suretiyle arsasını değerlendirmekte, inşaat işletmesi ise arsayı finanse etmek yükünden kurtulmaktadır.

Yukarıda genel hatlarıyla anlatmaya çalıştığımız arsa karşılığı inşaat işlerinin hem hukuki hem de mali açıdan en önemli unsurlarından biri arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliğidir.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesini vergi idaresi "trampa sözleşmesi" olarak değerlendirmektedir. Danıştay ise hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin de uygulanmasını gerektiren, tamamen kendine özgü (suigeneris) bir hukuki işlem olarak nitelendirmektedir. Kimi Yargıtay kararlarında ise Türk Borçlar Kanunu'nun 355. ve devamı maddelerinde düzenlenen Eser Sözleşmesi'nin farklı bir türü olarak değerlendirmektedir.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi ilişkin olarak Turut (2010, s.143) şu ifadeleri kullanmıştır. "Sözleşme bir yönüyle eser sözleşmesine benzemekle birlikte tipik bir eser sözleşmesi de değildir. Çünkü karşılıklı yani meydana getirilecek bağımsız bölümler karşılığında ücret taahhüdü içeren ve karşılığı arsa payı olan bu sözleşmelerde, müteahhidin yapacağı işin yani bağımsız bölümlerin ücreti arsa üzerinden verilen pay ile ayni olarak ödenmektedir. Başka bir ifadeyle arsa sahibi diğer bir sözleşmenin (satım sözleşmesinin) karakteristik bir asli edimini üstlenmiştir. Nitekim Yargıtay içtihadından arsa karşılığı bağımsız bölüm yapım sözleşmelerinin karma sözleşme niteliğinde olduğu ve çift tipli karma sözleşme kategorisinde yer aldığı görüşü hâkimdir.

Özel inşaat işletmesi için arsanın rayiç bedeli son derece önemlidir. Çünkü rayiç bedele karşılık, arsa sahip veya sahiplerine verilecek bağımsız bölümlerinin toplam maliyetinin karşılaştırılarak farkın tespit edilmesi gerekmektedir. Fark, özel inşaat işletmesi için kâr veya zarar olmaktadır. Özel inşaat işletmesi ile arsa sahibi arasında yapılan sözleşmeden sonra, arsa payı inşaat işletmesi adına tescil ettirilir. Özel inşaat işletmesi arsa için arsa sahibine herhangi bir bedel ödemediğinden, sadece tapuda ödenen vergi ve harçlar ile ilgili maliyetleri üstlenir.

Ayrıca genellikle uygulamada, kat karşılığı işlerde işletmenin arsa ile trampa yapması gerekmemektedir. Söz konusu inşaat işinin yapılacağı yerde bir konutta bulunabilir. Bu durumda özel inşaat işletmenin dekapaj maliyetlerini de göz önünde bulundurması gerekir. Ayrıca bağımsız bölüm teslim edilinceye kadar, arsa sahiplerinin kira bedelinin karşılanması da bir maliyet unsurudur.

DİKKAT

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki yönüne ilişkin daha ayrıntılı bilgiye Danıştay 4. Daire Esas No:1995/1518, Karar No:1996/2097, 7. Daire Esas No:1989/1359, Karar No:1990/1518 nolu kararları ve Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 05.12.1974 Gün ve Esas No:1249, Karar No:2188 sayılı kararlarından ulaşabilirsiniz.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde müteahhit ile arsa sahibi, inşa edilen daire, kat ve dükkanların nasıl bölüşüleceği, başka bir ifadeyle arsa sahibinin arsası karşılığında alacağı bağımsız bölümlerin sayısı belirlenir. Sözleşmede bunların yanı sıra, inşaatın teknik koşulları, inşaatla ilgili sigorta, vergi ve harçların kim tarafından ödeneceği, inşaatın süresi, gecikme durumunda ödenecek ceza miktarı, uyuşmazlık durumunda yetkili mahkeme ve diğer ayrıntılar belirtilir (Kızılot, 2008, s.376).

İnşaat Taahhüt İşletmeleri

Taahhüt şeklindeki özel veya kamu sektörüne yapılan ve genellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işi nitelinde olan inşaat işlerini gerçekleştiren işletmelerdir. Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Ancak bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilebilmesi için aşağıda verilen unsurları taşıması gerekmektedir (Şenlik, 2011, s.24).

1. İşin yapılmasını isteyen bir taraf bulunmalı (inşaat sahibi),
2. İşin yapılmasını üstlenen taraf olmalı (müteahhit),
3. Sözleşmeye konu olan inşaat ve onarım işi bulunmalı (inşaat işi) ve
4. İnşaat ve onarım işi belirli bir parasal bedel karşılığında yapılmalıdır.

Bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi olabilmesi için gerekli şartlar nelerdir?

SIRA SİZDE 3

İnşaat Taahhütlerinde Faaliyet Süreci

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar özel işletmeler veya kamu kurumlarına yapılabilir. Özel işletmelere yapılan inşaat işlerinde işin kime verileceği ve nasıl ihale edileceğine ilişkin kanunlarla konulmuş kurallar bulunmamaktadır. Kamu kurumlarına ilişkin inşaat işleri ise, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre yapılmak zorunluluğu bulunmaktadır. İnşaat taahhüt işlerinde izlenecek aşamalar kısaca aşağıda açıklanmıştır.

Kamu veya özel sektöre ilişkin bir ihalede istekli olarak teklif verilmesi için yoğun bir çalışma sürecinin yaşanması gerekir. Teklif hazırlama süreci, projenin kâğıt üzerinde tamamlanmasıdır. Bu nedenle her projenin uzman bir ekip tarafından proje yönetimi mantığıyla hazırlanması gerekir. İnşaat proje yönetimi, bir profesyonel yönetim süreci olup, ilk düşünceden (hayallerden) işin tamamlanıp inşaat sahibine fiziksel olarak teslim edilinceye kadar geçen süreç içinde süre, maliyet ve kalite kontrolü için hazırlanan prosedürler bütünüdür. İnşaat işletmesi bu amaçla teklife yönelik sırasıyla; ön proje, kesin proje ve uygulama projelerini hazırlamalıdır. Ancak daha önce benzer bir işin yapılması veya doğal afet durumlarında ön ve kesin proje atlanılarak doğrudan uygulama projesi de hazırlanabilir. KİK'te proje türleri şöyle tanımlanmaktadır:

- **Ön proje:** Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin hâlihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dâhil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plan, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projeyi,
- **Kesin proje:** Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçülendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projeyi,

- **Uygulama projesi:** Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projeyi ifade etmektedir.

SIRA SİZDE 4

Doğal afetllerde hangi tür projeler gerçekleştirilir?

Uygulama projesi üzerinden anahtar teslimi, götürü bedel teklif almak suretiyle ihale edilecek yapım işlerinde arazi ve zemin etüt çalışmalarının; ön ve/veya kesin proje üzerinden birim fiyat teklif almak suretiyle gerçekleştirilir. İhale edilecek yapım işlerinde ise, mümkün olan arazi ve zemin etüt çalışmalarının yapılmış olması gerekmektedir [(http://www.projemaliyet.com/mevzuat.html (25.06.2012)].

Bina işlerinde uygulama projesi, diğer yapım işlerinin uygulama projesi yapılabilen kısımları için uygulama projesi, yapılamayan kısımları için kesin proje; doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan yapım işlerinde ise, ön ve/veya kesin projenin hazırlanması yerine yaklaşık maliyetin söz konusu önceki projelere dayanılarak hesaplanması gerekir [(http://www.projemaliyet.com/ mevzuat.html (25.06.2012)].

İhale ve İhale Usulleri

Kamu kurumları inşaat işini, bu faaliyeti yürüten yüklenicilerden yatırmak amacıyla ihale yoluyla davet ederler. İhale, Kamu İhale Kanunu'nda yazılı usul ve şartlarla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemlerin bütünüdür.

İhale yetkilileri; ihaleye çıkarılan yapım işleri için ihaleye katılmak isteyen isteklilerin farklı ihale yöntemlere göre teklif vermelerini isteyebilir. Buna göre ihale türleri; açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü, pazarlık usulü ve yarışma usulü yöntemleri olarak sıralanabilir.

- **Açık ihale usulü:** Bütün isteklilerin teklif verebildiği ihale yöntemidir. Kanun'da temel ihale usulleri olarak açık teklif ve belli istekliler arasında ihale usulü belirtilmiş olmasına rağmen Kanun'un belli istekliler arasında ihale usulünü düzenleyen 20. maddesinde bu usule "açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım ilerinin ihalesinde" başvurulabileceği belirtilmiş olduğundan, Kanun'da esas itibari ile öncelikli usul olarak Açık İhale Usulü ön plana çıkmıştır.
- **Kapalı teklif usulü:** Bu ihale türünde teklifler yazılı olarak yapılır. Teklif mektubu, bir zarfa konulup kapatıldıktan sonra zarfın üzerine isteklilerin adı, soyadı ve tebligata esas olarak göstereceği açık adresi yazılır. Zarfın yapıştırılan yeri istekli tarafından imzalanır ve mühürlenir. Bu zarf geçici teminat ile birlikte yeni bir zarfa konularak kapatılır. Dış zarfın üzerine de isteklinin ve işin bilgileri yazılır.

  Kapalı teklif usulü ile yapılan artırma ihalelerinde; geçerli en yüksek teklifin altında olmamak üzere, oturumda hazır bulunan isteklilerden sözlü veya yazılı teklif alınmak suretiyle ihale sonuçlandırılır. Ancak geçerli teklif sayısının üçten fazla olması durumunda bu işlem, geçerli en yüksek teklif üzerinden, oturumda hazır bulunan en yüksek üç teklif sahibi istekliyle, bu üç teklif ile aynı olan birden fazla teklifin bulunması hâlinde ise bu istekliler dâhil edilerek gerçekleştirilir. Komisyon, uygun gördüğü her aşamada oturumda hazır bulunan isteklilerden yazılı son tekliflerini alarak ihaleyi sonuçlandırabilir. Bu husus, ihale komisyonunca ikinci bir tutanakla tespit edilir.

Kapalı teklif usulü ile yapılan artırma ihalelerinde; geçerli en yüksek teklifin altında olmamak üzere, oturumda hazır bulunan isteklilerden sözlü veya yazılı teklif alınmak suretiyle ihale sonuçlandırılır.
Ancak geçerli teklif sayısının üçten fazla olması durumunda bu işlem, geçerli en yüksek teklif üzerinden, oturumda hazır bulunan en yüksek üç teklif sahibi istekliyle, bu üç teklif ile aynı olan birden fazla teklifin bulunması hâlinde ise bu istekliler dahil edilmek suretiyle yapılır.
Komisyon, uygun gördüğü her aşamada oturumda hazır bulunan isteklilerden yazılı son tekliflerini alarak ihaleyi sonuçlandırılabilir. Bu husus, ihale komisyonunca ikinci bir tutanakla tespit edilir.

- **Belli istekliler arasında ihale usulü:** İhaleye çıkılacak inşaat işi için ön yeterlik ilanı hazırlanır. Bu ilanda verilen bilgilerin değerlendirilmesi sonucunda idare tarafından davet edilen isteklilerin teklif verebildiği bir ihale türüdür. Yapım işleri, hizmet ve mal alım ihalelerinden işin özelliğinin uzmanlık ve/veya ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı işlerin ihalesi ile yaklaşık maliyeti eşik değerin yarısını aşan yapım işi ihaleleri bu usule göre yaptırılabilir.
- **Pazarlık usulü:** Bu Kanun'da belirtilen hâllerde kullanılabilen, ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hâllerde fiyatın isteklilerle görüşüldüğü yöntemdir. Aşağıda belirtilen hâllerde pazarlık usulü ile ihale yapılabilir:
  a. Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması
  b. Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması
  c. Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması
  d. İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması
  e. İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mâlî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenememesi
- **Yarışma usulü:** 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda; "her türlü etüt, plan ve güzel sanatlara ilişkin işleri gerekli görüldüğünde, yarışma ile yaptırabileceği" ifade edilmektedir. Bu tür işlerin teknik ve meslek kontrolü, projeyi üstlenen yarışmacıya pazarlıkla ihale edilebilir.

Doğrudan temin: Belirtilen hâllerde ihtiyaçların, idare tarafından davet edilen isteklilerle teknik şartların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edilebildiği yöntemdir. Bu yöntemin uygulanmasının temel nedeni, ihtiyacın sadece doğrudan talep edilen gerçek veya tüzel kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesidir.

4964 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda doğrudan temin usulü yeniden düzenlenmiştir. Doğrudan Temin usulü "esasen bir ihale usulü olmadığı" gerekçesi ile ihale usulleri arasından çıkarılmıştır. 29.01.2015 tarih ve 29251 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2015/1 no. lu Kamu İhale Tebliğine göre 01.02.2015 - 31.01.2016 tarihleri arasında doğrudan temin usulü ile yapılacak alımlar; büyükşehir sınırı

içindeki idareler için 50.385 lira ve diğer idareler için ise 16.786 liraya kadar gerçekleştirilebilir. Bu tutarlara kadar bakım, onarım, inşaatın bazı bölümleri veya küçük inşaat işleri gibi işlerde doğrudan temin yöntemi kullanılabilir.

Kamu kurumu yapım işlerine ilişkin olarak aşağıdaki durumlarda ilana çıkmadan doğrudan temin yoluna gidebilir:

a. İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi,
b. Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması,
c. Mevcut mal, ekipman, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için zorunlu olan mal ve hizmetlerin, asıl sözleşmeye dayalı olarak düzenlenecek ve toplam süreleri üç yılı geçmeyecek sözleşmelerle ilk alım yapılan gerçek veya tüzel kişiden alınması,
d. İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz malın alımıdır.

Teminatlar

İhaleye katılarak inşaat taahhüt işi yapmak isteyen yükleniciler tekliflerinin garantisini göstermek amacıyla geçici teminat bedellerini inşaat sahiplerine teslim ederler. Kamu kurum ve kuruluşunun ihale komisyonu yükleniciler tarafından verilen teklifleri; ihale belgeleri, teklif bedelleri, teklifin yerine getirilme zamanına uyumu, geçici teminatın teklif bedelinin en az %3'ü veya üzeri olup olmadığı gibi birçok kritere göre değerlendirir.

Örneğin; yıllara yaygın inşaat işinde bulunan KMS İnşaat 20.04.2012 tarihinde Sağlık Bakanlığının açmış olduğu hastane inşaatı ihalesine katılmış ve ₺2.400.000 teklif vermiştir. KMS İnşaat sunduğu teklifte geçici teminat bedelini teklifin %3,2 olarak belirtmiştir. Buna göre geçici teklif bedeli şöyle hesaplanır.

Geçici teminat = Teklif Bedeli x %3,2
= ₺2.400.000 x %3,2
= ₺**76.800**'dır.

KMS İnşaat, PAL Bankasından aldığı teminat mektubunu Sağlık Bakanlığı yetkililerine ihale teklifi ile birlikte teslim edecektir.

Kamu İhale Kanunu ihaleye katılan yüklenicilerin bir anlamda aşırı düşük teklif vermelerini engellemek amacıyla her yıl Resmî Gazete'de *eşik değerler ve parasal limitler* tebliğini yayımlamaktadır. Eşik değer yaklaşık maliyet dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir. Yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlik ilanlarında yer verilmez, isteklilere veya ihale süreci ile resmî ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanmaz. Böylece teklif verenlerin teklifleri yaklaşık maliyetle karşılaştırılarak değerlendirilir.

İhale teklif sonuçlarının değerlendirilmesi sonucunda kesinleşen ihale kararı, yetkili tarafından onaylandıktan sonra üç gün içinde ihale üzerinde bırakılan dâhil tüm isteklilere bildirilir. İhale sonucunun bütün isteklilere bildiriminden itibaren; pazarlık usulüne ihalelerde doğal afet ve savunmaya ilişkin bir ihale ise beş gün sonra, diğer ihale usullerinde ise 10 gün sonra sözleşme yapılabilir.

İhaleyi alan işletme ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibi dışındakilerin geçici teminatları iade edilir. Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin

yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınır. Sözleşme imzalandıktan hemen sonra üzerinde ihale bırakılan ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibinin geçici teminatı iade edilir.

İhale komisyonunun değerlendirmesi sonucunda ihale KMS İnşaat üzerinde kalırsa, bu durumda sözleşme yapılmadan önce inşaat işinin süresini ve ihale bedelinin %6 oranında kesin teminat bedelini kapsayacak teminat bedelini para, senet ve mektup olarak yatırması gerekmektedir. KMS İnşaatın kesin teminat bedeli şöyle hesaplanır.

Kesin teminat = İhale Bedeli x %6
= ₺2.400.000 x %6
= **₺144.000**'dır.

KMS İnşaat ₺144.000'lık kesin teminat bedelini yetkililere teslim ettikten sonra, inşaat sözleşmesini imzalayacaktır. Sözleşmenin imzalanmasından sonra geçici teminat bedeli olan ₺76.000'lık teminat mektubunu alabilecek ve ilgili bankaya teslim edecektir.

SIRA SİZDE 5

İhaleyi alan yüklenici sözleşmeyi imzalayabilmek için kesin teminat bedelini ödemesi gerekmektedir. Kesin teminat bedeli ile daha önce teslim etmiş olduğu geçici teminat arasındaki farkı ödeyerek, kesin teminat bedelinin ödenmesi mümkün müdür?

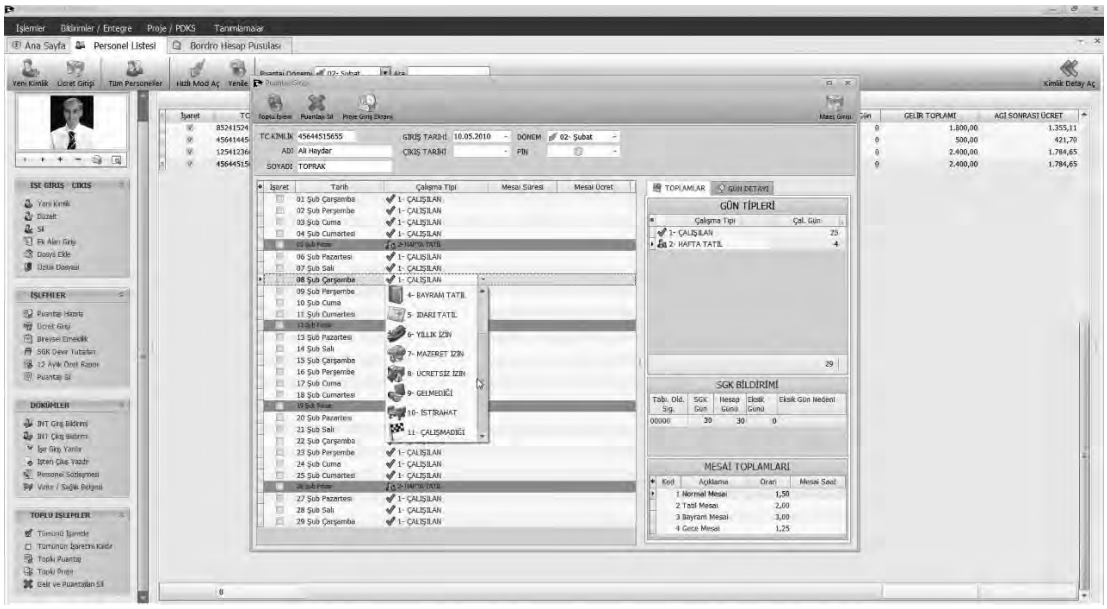
İNŞAAT İŞLETMELERİNDE DEFTERLER VE BELGELER

İnşaat işletmeleri de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun zorunlu tuttuğu yasal defterler olan yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterini tutmak durumundadır. Ancak inşaat işletmeleri faaliyetlerini yürütebilmek amacıyla isteğe bağlı bazı defterlerde tutmaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir (MEGEP, 2008, s.13-18):

- Şantiye (Günlük) Defteri
- Röleve Defteri
- Ataşman Defteri
- Puantaj Defteri
- Sürveyan Defteri
- Yeşil Defter

Bu defterler 1979 yılında yürürlüğe giren Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'nin 8.2. maddesinde "*kontrol mühendisliğince düzenlenecek, röleve, ataşman defteri, plankote, proje, hesap, tutanak, şantiye defteri ve işin yürütülmesi için*" şeklinde geçmektedir. Uygulamada bilgisayar yazılımlarının etkin bir şekilde kullanılması ile birlikte, bu defterlerin görevleri yazılımın içinde bir araç çubuğunda çıkan listede bir başlık hâline getirilmiştir. Başlık tıklandığında verilerin işlenmesi için bir menü ile ekrana gelmekte ve istenirse raporda almakta mümkün olabilmektedir. Hatta bazı defterlerde bir amacı yerine getirmek için alt başlık altına getirilmiştir. Örneğin, Puantaj defteri, bordro menüsü içinde ücret hesaplamasının içine yerleştirilmiştir. Yazılımın bir ay önceki işlemleri kopyalayabilme özelliği olması nedeniyle, çalışanların puantaj bilgileri her ay bir önceki aydan kopyalanabilmektedir. Sadece işçinin cari ayda izinli, raporlu vb. olması durumunda güncellemeler yapılabilmektedir. Puantaj bilgilerine ilişkin bilgiler bir örnek yazılımda şöyle gösterilmektedir.

Resim 1.1



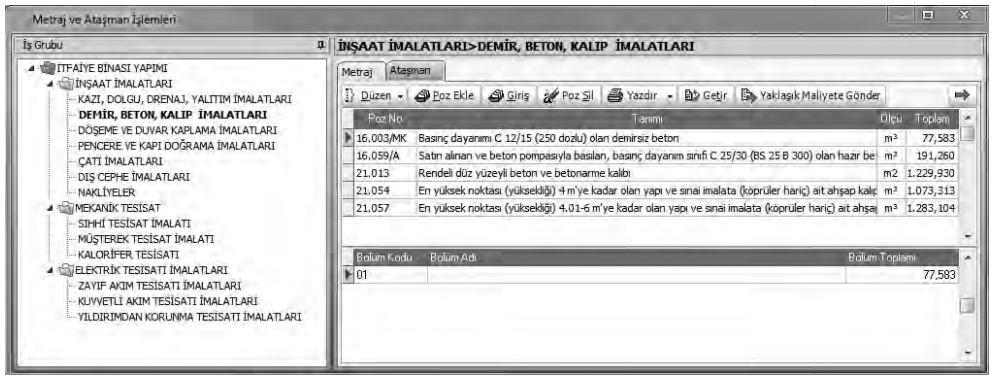
Şantiye defteri; işin ilerleyişini, inşaata giren ihrazatı, fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarını, çalışan işçi sayısını ve çalışan makineleri takip edildiği bir defterdir. Ancak bu defterin görevleri yazılımlarda menü içinde çeşitli başlıklara dağıtılmıştır ve hatta bazıları da gereksiz olduğu için kaldırılmıştır.

Röleve defteri, ataşman defterine kaydedilen inşaat işlemlerinin tamamlanmasından sonra denetçiler (sürveyanlar) tarafından sonuçların basit krokilerinin kaydedildiği defterlerdir. Artık inşaat işletmeleri çok daha profesyonel çizimleri ayrıntılı bir şekilde çizebilmektedir.

Sürveyan defteri ise denetçilerin inşaat işine ilişkin bilgilerin yazıldığı defterdir. Yazılımlarda inşaat işine ilişkin projenin hazırlanması ile birlikte inşaat bilgilerinin de sisteme girilmesi gerekmektedir. Bu nedenle böyle bir deftere ihtiyaç kalmamıştır.

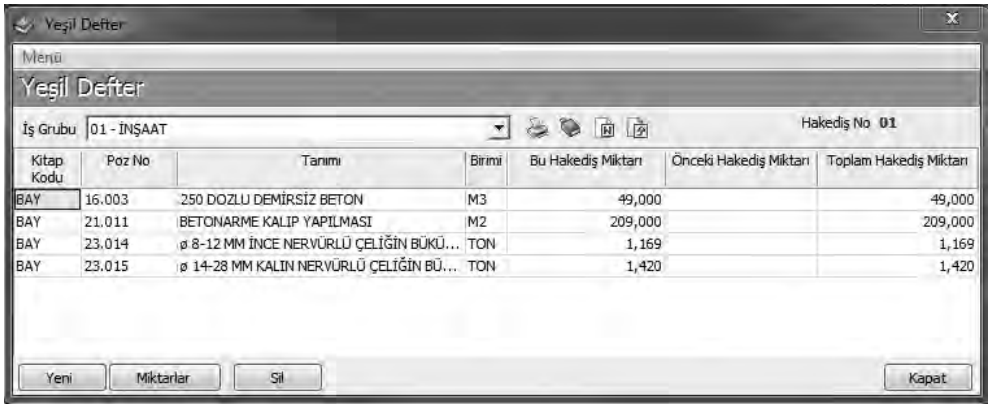
Ataşman defteri, inşaat esnasında esas projede olmayan işlerin şekil ve boyutlarını gösteren çizim ve sayısal bilgiler tutulur. Uygulamada metraj ve ataşman işlemleri aynı menüden takip edilmektedir. Bu menüye ilişkin bir örnek şöyledir.

Resim 1.2



Yeşil defter, iki ara hakediş dönemi arasında yapılan inşaat işlerini ve çeşitlerini gösteren defterdir. Ayrıca söz konusu inşaat işlerinin yaklaşık maliyet hesaplamalarına dayalı hakediş tutarları da oluşturulur. Bu defterin yazılımda görünümü şöyle örneklendirilebilir.

Resim 1.3



Kitap Kodu	Poz No	Tanımı	Birimi	Bu Hakediş Miktarı	Önceki Hakediş Miktarı	Toplam Hakediş Miktarı
BAY	16.003	250 DOZLU DEMİRSİZ BETON	M3	49,000		49,000
BAY	21.011	BETONARME KALIP YAPILMASI	M2	209,000		209,000
BAY	23.014	ø 8-12 MM İNCE NERVÜRLÜ ÇELİĞİN BÜKÜ...	TON	1,169		1,169
BAY	23.015	ø 14-28 MM KALIN NERVÜRLÜ ÇELİĞİN BÜ...	TON	1,420		1,420

Özet

İnşaat işi tasarımcının hayal gücüyle sınırlı bir faaliyet alanı olması nedeniyle, birçok inşaat tanımı ile karşılaşılmaktadır. İnşaat kavramını insanların hayal gücü ile tasarlayabilecekleri, emek, teknoloji ve kaynaklarını kullanarak bu tasarılarını hayata geçirerek yaratacakları tüm yapılar veya eserler ile yaratılan mamuller üzerinde gerçekleştirilecek tüm iyileştirmelerdir.

Menkul (taşınır) yapılar, başkasının arazisi üzerinde kalıcı olması amaçlanmaksızın yapılan kulübe, büfe, çardak, baraka ve benzeri hafif yapılardır.

Gayrimenkul (taşınmaz) yapılar ise; insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa/arazi üzerinde) sürekli kalmak amacıyla meydana getirilen ve ekonomik değer taşıyan yapılardır.

Hakediş, üstlenilen inşaat işi sözleşmesinde belirtilen dönemlerde tamamlanan işin karşılığı olarak hak edilen ve inşaat sahibi tarafından yapılan ödemelerdir.

Teminat, taahhüt inşaat işlerinde inşaat sahiplerinin yapı müteahhidinin işi zamanında ve ihale sözleşmesinde belirtilen şartlarda ve kalitede yapılmasını sağlamak amacıyla aldığı garantilerdir.

Kabul, yapı yüklenicisi tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve inşaat sahibi ile yapılan sözleşme hükümlerine göre kısmen veya tamamen bittiğini inşaat sahibinin onaylamasıdır.

Özel inşaatlar, kendi nam ve hesabına ürettikleri inşaat işlerini satan işletmelerdir. İnşaat taahhüt işletmeleri ise, inşaat sahiplerinin taleplerini genellikle bir ihale usulüyle gerçekleştirmeye istekli olan ve sözleşme koşullarına göre inşaat işini gerçekleştirip teslim eden işletmelerdir.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi gayrimenkul için bir örnektir?

a. Karavan
b. Baraka
c. Köprü
d. Çardak
e. Büfe

2. Aşağıdakilerden hangisi pazarlık usulü ihalenin yapılmasının gerekli olduğu durumlardan biri **değildir?**

a. Savunmaya ilişkin özel durumlarda ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olduğu durumlarda
b. Yapım işinin özgün ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin kesin olarak belirlenmediği durumlarda
c. Açık ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmadığı durumlarda
d. Yapım işinin sadece doğrudan talep edilen gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılabileceğinin tespit edilmesi durumunda
e. Salgın hastalar gibi idarenin beklemediği olaylar için ivedi olarak yapılmasının zorunlu olduğu durumlarda

3. Aşağıdakilerden hangisi inşaat işinin tamamen bitmemesine rağmen, yapı müteahhidinin inşaat sahibi ile yapılan sözleşme şartlarını yerine getirdiğini düşünerek, inşaat işini teslim etmesidir?

a. Kısmi Geçici Kabul
b. Hakediş
c. Kesin Kabul
d. Tam Teslim
e. Geçici Kabul

4. Aşağıdakilerden hangisi Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği hükümlerine göre kullanılması gereken inşaat defterlerinden biri **değildir?**

a. Kasa defteri
b. Röleve defteri
c. Yeşil defter
d. Ataşman defteri
e. Şantiye defteri

5., 6.ve 7. soruları aşağıdaki bilgilere çözünüz.

PNR taahhüt işletmesi Sağlık Bakanlığının açmış olduğu hastane inşaat işine ilişkin proje hazırlayarak ihaleye teklif vermiştir. PNR, hastane işi için ₺900.000 teklifte bulunmuştur.

5. PNR işletmesinin *asgari geçici teminat* bedeli kaç ₺'dir?

a. ₺16.000
b. ₺27.000
c. ₺32.400
d. ₺21.000
e. ₺23.700

6. PNR taahhüt işletmesinin üzerine hastane ihalesi bırakılırsa, işletmenin ödemesi gereken *asgari kesin teminat* bedeli kaç ₺'dir?

a. ₺66.000
b. ₺27.000
c. ₺102.000
d. ₺210.000
e. ₺54.000

7. PNR işletmesi geçici teminatı bedelini aşağıdaki olaylardan hangisinden sonra geri alabilir?

a. Geçici kabulden sonra
b. İlk hakediş bedelini tahsil ettikten sonra
c. İhale sözleşmesini imzaladıktan sonra
d. Kesin kabulden sonra
e. Son hakkediş tahsil edildikten sonra

8. Aşağıdakilerden hangisi inşaat işini taahhüt şekilde inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi için gerekli şartlardan biri **değildir?**

a. İşin yapılmasını isteyen bir tarafın olması
b. İşin kendi namına yapılıp satılması
c. Sözleşmeye konu olan inşaat ve onarım işinin bulunması
d. İşin yapılmasını üstlenen tarafın olması
e. İnşaat ve onarım işinin belirli bir bedel karşılığında yapılması

9. KAPAŞ İnşaat işletmesi çevre yolu üzerine üst geçit inşaat işini 22 Aralık tarihinde üstlenmiştir. İşletme 30 gün sonra inşaat işini tamamlayarak teslim etmiştir. Buna gore KAPAŞ'ın üst geçit inşaat işi aşağıdaki inşaat sınıflandırmalarından hangisidir?

a. Gayrimenkuller
b. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri
c. Menkul Kıymetler
d. Özel İnşaat İşletmeleri
e. Aylara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

10. Aşağıdaki kanunlardan hangisi menkul ve gayrimenkul sınıflandırmasının yapılmasına olanak sağlar?

a. Türk Medeni Kanunu
b. Vergi Usul Kanunu
c. Devlet İhale Kanunu
d. Katma Değer Vergisi Kanunu
e. Kurumlar Vergisi Kanunu

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. c	Yanıtınız yanlış ise "Vergi Rejimine Göre İnşaat Sınıflandırması" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. d	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat Taahhütlerinde Faaliyet Süreci" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. e	Yanıtınız yanlış ise "Kabul" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. a	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat Işletmelerinde Defterler ve Belgeler" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. b	Yanıtınız yanlış ise "Geçici Teminat" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. e	Yanıtınız yanlış ise "Kesin Teminat" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. c	Yanıtınız yanlış ise "Kesin Teminat" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. b	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat Taahhüt İşletmeleri" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. b	Yanıtınız yanlış ise "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. a	Yanıtınız yanlış ise "Toprağa Bağlılığına Göre İnşaat Sınıflandırması" konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Vergi kanunları açısından inşaat türleri ayrımında esas alınan nokta vergileme farklılıklarıdır. Çünkü vergi kanunları açısından inşaat türlerini oluşturan özel inşaat işleri ile taahhüt şeklindeki inşaat işlerinin vergileme süreçleri farklıdır. Bununla birlikte vergi kanunları açısından ister özel inşaat olsun ister taahhüt şeklindeki inşaat olsun sonuçta bu inşaatlar Türk Medeni Kanunu'nda yer alan inşaat türlerinden oluşur, vergi kanunlarına göre yapılan ayrım vergileme farklılıklarına göre yapılmaktadır.

Sıra Sizde 2

Özel inşaat işleri yapılış biçimlerine göre üçe ayrılmaktadır. Bunlar sırasıyla şu şekildedir: Satmak amacı olmaksızın, kendi arsası ya da arazisi üzerine yapılan inşaat işleri, kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan yap/sat işleri de denilen inşaat işleri ve son olarak arsa (kat) karşılığı inşaat işleridir.

Sıra Sizde 3

Bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi olabilmesi için; (1) İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması, (2)İşin yapılmasını üstlenen tarafın olması (3) Sözleşmeye konu olan inşaat ve onarım işinin bulunması ve (4) İnşaat ve onarım işinin belli bir ücret karşılığında yapılması gerekmektedir.

Sıra Sizde 4

Doğal afet dönemleri olağanüstü durumlardır. Deprem, sel, yangın gibi durumlarda zaman kısıtlıdır. Bu nedenle ön ve kesin proje hazırlamakla zaman kaybetmek yerine, daha önce hazırlanmış benzer bir projenin ya doğrudan ya da üzerinde düzeltmeler yapılarak uygulama projesi gerçekleştirilir.

Sıra Sizde 5

İki açıdan mümkün değildir. Bunlardan ilki kesin teminat bedeli ihaleyi alan işletmenin sözleşme yapabilmesi için yatırdığı bir bedeldir. Sözleşmeyi yapmadan da geçici teminatın blokesi bozulmamaktadır. İkincisi ise, eğer geçici teminat bir teminat mektubu ise, sözkonusu teminat mektubunun süresi ve içeriği geçici teminata göre ayarlanmıştır. Bu nedenle aynı teminat mektubunun kesin teminat için kullanılması mümkün değildir.

Yararlanılan Kaynaklar

Alagöz, Ali. (2009) "İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebeye Yön Veren Kurallar" İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi ve Denetim (15-16 Ocak 2010) Kayseri SMMM Odası.

Gülten, Selçuk ve Kocaer, İlyas (2010). Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları, Ankara: Ankara Ofset, ss.282.

İnan, Atilla (Ocak-Mart 2006). "Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme" Sayıştay Dergisi, S:60, s.55.

Kavacık, M. (2008). "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri". Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Danışman: Ayşe Necef Yereli, Manisa.

Kızılot, Şükrü (2008). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Kurban, Dursun Ali (2006). "Özel İnşaatlarda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları". Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. [http://www.bursa-smmmo.org.tr (12.05.2012)]_

Sorguç, Doğan ve Kuruoğlu, Murat (2003). İnşaat (Proje) Yönetiminin Hizmet Ve Uygulama Standartları, 2.Baskı. İnşaat Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi, Aralık 2003.

Şenlik, Mehmet. (2011). İnşaat Muhasebesi. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Turut, Şenol (2007). "Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi". Basılmamış Doktora Tezi. Danışman: Bumin Doğrusöz, İstanbul.

Turut, Şenol. (2010). "Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri". Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu-I, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.

Türüng, Hülya (2006). "Yapı Muhasebesinde -Yıllara Yaygınlık- Kavramının Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri". Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

Kamu İhale Kanununda Değişiklikleri İçeren 4964 Sayılı Kanun [http://www.alomaliye.com/ 4734_sayili_kanun.htm (21.6.2012)]

MEGEP, (2008). Muhasebe Finansman: İnşaat İşletmeleri, Ankara [http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/modul_pdf/344MV0040.pdf (25.06.2012)].

3194 Sayılı İmar Kanunu [http://www.mevzuat. adalet.gov.tr/html/711.html (20.06.2012)]

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu [http://www. tbmm.gov.tr/kanunlar/k4721.html (21.6.2012)]

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi İle İlgili Kanun Taslağı [http://www.turkhukuksitesi.com/makale _1367.htm (23.6.2012)]

Yapı İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği: RGT: 04.03.2009. [http://www.mevzuat.gov.tr/ Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.12920&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch= (24.06.2012)]

http://www.serki.com/index.php?bolumsec=terimler&terim=hakediş&id=oortra (22.6.2012)

http://www2.dsi.gov.tr/sozlukler/sozlukins/index.cfm?InsaatSozlukID=396 (24.06.2012)

16745 Sayılı Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği [http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/21187.html (25.06.2012)]

2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu, [http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18161.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18161.pdf (16.11.2015)].

5577 Sayılı Devlet İhale Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun [http://www.resmi gazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/01/20070131.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/01/20070131.htm (16.11.2015)].

https://dosyalar.kik.gov.tr/yardim/dokumanlar/2015_Esik_Degerler_Parasal_Limitler_Karsilastirma.pdf (16.11.2015)

http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/04/20180426-8.htm (14.01.2019)

2

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- Vergileme farklılıkları açısından inşaat türlerini açıklayabilecek,
- İnşaat işlerinde vergileme süreçlerini ifade edebilecek,
- Özel inşaat işlerinde vergileme süreçlerini sıralayabilecek,
- Taahhüt şeklindeki inşaat işlerinde vergileme süreçlerini tanımlayabilecek bilgi ve becerilere sahip olabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- İnşaat İşleri
- Özel İnşaat
- Taahüt Şeklinde İnşaat
- Yıllara Yaygın İnşaat
- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Damga Vergisi
- Harçlar
- Kazancın Beyanı

İçindekiler

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi

Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinde Vergileme

- GİRİŞ
- VERGİLEME FARKLILIKLARI AÇISINDAN İNŞAAT TÜRLERİ
- İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLEME
- TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinde Vergileme

GİRİŞ

İnşaat sektörü birçok alt sektörü bünyesinde barındıran ve birden fazla iş koluna istihdam sağlayan ekonominin sürükleyicisi olan sektörlerinde biridir. İnşaat sektörünün her türlü faaliyet biçimi, çok yönlü ve karmaşık ilişkileri bünyesinde barındırmaktadır (Tokat, 2010:62). Bu sektörü ilgilendiren yasal düzenlemeler oldukça kapsamlı ve karışıktır. İnşaat faaliyetlerinde arsanın temin ve elde edinme şeklinden başlamak üzere faaliyetin gerçekleşmesi, yapının tamamlanması, satışı veya arsa sahibine bağımsız bölümlerin teslim süreçleri vergi kanunları ile birlikte muhasebe ve hukuk bilimlerini de ilgilendiren konulardır. Bu konular çoğu zaman gerçek ve tüzel kişiler tarafından kolay bir şekilde anlaşılamamaktadır. İnşaat ve gayrimenkul sektörlerinde özellikle vergileme süreçlerinin tam olarak bilinmemesi bu kişilerin birtakım olumsuz sonuçlarla karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır.

Türkiye'de 2000'li yılların başından itibaren inşaat ve gayrimenkul sektörlerinde yaşanan büyüme sonucu bu sektörlerde faaliyet gösteren firma sayısı artmıştır. Bu artışa paralel olarak herbiri vergi mükellefi olan bu firmalar ile vergi idaresi arasında yaşanan problemlerin temelinde vergileme süreçlerinin tam olarak bilinmemesi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

İnşaat işleri herkesin gözü önünde yapılan, uzun süren ve birden fazla resmî kuruluşa beyanda bulunmayı zorunlu kılan bir faaliyettir (Doğan, 2010:59). İnşaat işleri genellikle birden fazla hesap dönemi içerisinde tamamlanan faaliyetler olduğundan bu faaliyetlerin vergileme süreçleri de farklı olmaktadır. Bu farklılıkları bilmek ve birtakım olumsuzluklardan etkilenmemek için gerek inşaatın yapım aşamasında gerekse inşaat tamamlandıktan sonra satışı aşamasında vergi kanunları açısından farklı uygulamaların bilinmesi ve ona göre hareket edilmesi önemli bir husustur.

Türk hukuk sistemi içerisinde inşaat kavramı çeşitli yasal düzenlemelerde değişik şekillerde tanımlanmıştır. Vergi kanunlarında gayrimenkul kavramının aksine inşaat kavramının tanımı yapılmamıştır. Bununla birlikte vergileme farklılıkları açısından inşaat türleri, ilgili literatürde (değişik kaynaklarda) özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Yine başta gelir vergisi olmak üzere diğer bazı vergiler açısından da vergileme

farklılıkları gayrimenkulün inşaası ve satışı aşamalarına göre bir ayrıma tabi tutulabilir. Fakat kitabınızın "Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinde Vergileme" başlıklı bu ünitesinde biz bu ayrımlar çerçevesinde kapsamlı ve karışık olan vergileme süreçlerini daha çok gayrimenkulün inşaası aşamasına yönelik olarak genel hatlarıyla ele almaya çalışacağız.

Bu çerçevede kitabınızın bu ünitesinde ilk olarak vergileme farklılıkları açısından inşaat türleri açıklanmış, daha sonra inşaat türlerinde vergileme süreçleri ya da vergileme farklılıkları özellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde çeşitli vergiler açısından ele alınmıştır.

VERGİLEME FARKLILIKLARI AÇISINDAN İNŞAAT TÜRLERİ

İnşaat teriminin tanımı vergi kanunlarında yer almamakla birlikte başta 3194 sayılı İmar Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ve benzeri düzenlemelerde değişik şekillerde ifade edilmiştir.

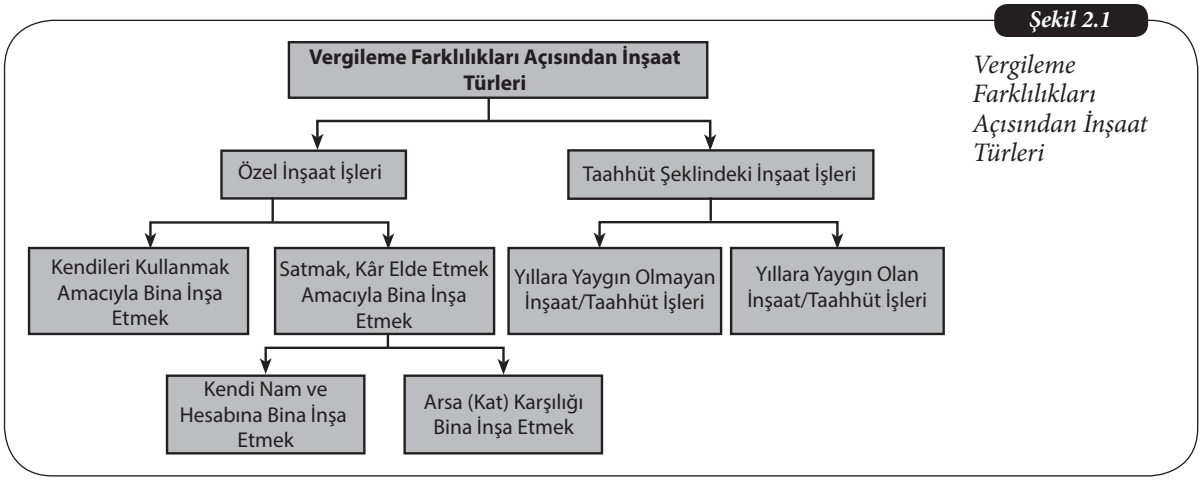
Vergileme farklılıkları açısından inşaat türlerini açıklamadan önce vergileme süreci açısından önemli bir unsur olan inşaat işletmesi kavramını hatırlamak gerekirse; inşaat işletmesi kendi adına veya hesabına veya taahhüt yoluyla başkalarına inşaat yapan işletmeler olarak tanımlanmıştı. İnşaat işletmeleri kuruluş aşamasında özel inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde kurulmuş olsalar bile, inşaat taahhüt işletmeleri şeklinde kurulanlar, taahhüt işlerinin yanında özel inşaat işleri de yapabilmektedirler. İşte bu çeşit işleri bir arada yapan ya da yıllara yaygın inşaat işleri yapan işletmeler muhasebe ve vergi uygulamaları açısından farklı süreçlerle karşılaşmaktadırlar (Türüng, 2006:6).

Türk Medeni Kanunu'nda inşaat işleri ile ilgili olarak yapılar, taşınır inşaatlar (yapılar) ve taşınmaz inşaatlar (yapılar) olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Taşınır yapılar; başkasının arazisi üzerinde kalıcı olması amaçlanmaksızın yapılan kulübe, büfe, çardak, baraka ve benzeri hafif yapılar olarak tanımlanmıştır. Taşınmaz yapılar ise; insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa/arazi üzerinde) sürekli kalmak amacıyla meydana getirilen ve ekonomik değer taşıyan yapılardır (Kızılot, 2008:3). Vergi kanunlarında Medeni Kanun'daki gibi bir yapı (inşaat) ayrımı yapılmamakla birlikte inşaat işlerinin ve işletmelerinin vergileme farklılıkları açısından bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Buna göre vergi kanunları açısından inşaat türlerini özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olmak üzere ikiye ayırabiliriz.

Burada unutulmaması gereken husus, vergi kanunları açısından ister özel inşaat olsun ister taahhüt şeklindeki inşaat olsun bunların sonuçta Medeni Kanun'da yer alan inşaat türlerinden oluştuğudur. Fakat Medeni Kanun'daki ayrımdan farklı olarak vergi kanunları açısından yapılan ayrımın vergileme farklılıkları açısından yapıldığı unutulmamalıdır.

SIRA SİZDE 1

Vergileme farklılıkları açısından inşaat türleri ayrımı hangi esas çerçevesinde yapılmıştır?



Şekil 2.1

Vergileme Farklılıkları Açısından İnşaat Türleri

Kitabınızın gayrimenkul ve inşaat işlerinde vergileme başlıklı bu ünitesinde buraya kadar olan bölümde genel hatlarıyla vergi kanunları açısından (vergileme farklılıkları açısından) inşaat türleri açıklanmıştır. Ünitenin bundan sonraki kısmında bu açıklamalar çerçevesinde yine vergileme farklılıkları açısından inşaat türleri sınıflandırmasına bağlı kalarak inşaat işlerinde vergileme süreçleri ele alınacaktır.

İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLEME

Bir müteahhidin kendi nam ve hesabına bina inşa ederek bağımsız bölümler hâlinde satması ile inşaatın taahhüt şeklinde bir başkası hesabına yapılması arasında hukuki ve mali yönden farklılıklar bulunmaktadır. Benzerlik, her iki şekilde de bir inşaatın söz konusu olmasıdır.

Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek, bağımsız bölümler hâlinde satan kişi satma amacıyla kendiliğinden inşaata teşebbüs eder. Taahhüt suretiyle yapılan inşaatta ise, inşaat bir iş sahibi adına yapılır. İnşaata iş sahibi tarafından teşebbüs edilir. Kendi nam ve hesabına inşaatta sözleşmenin asıl unsuru eşya ve malzemedir. Verilen ücret veya bedel eşya ve malzemenin karşılığıdır. Emek ikinci unsurdur. Buna karşın taahhüt suretiyle inşaatta sözleşmenin asıl unsuru emektir. Verilen ücret veya bedel kendisine inşaat yaptırılan kimsenin emeğinin karşılığıdır. Malzeme ve eşya müteahhit tarafından temin edilse bile bunlar ikinci unsurdur. Yine taahhüt şeklindeki işin bitiminde yapılan inşaatın (eserin) mülkiyetinin iş sahibine devir ve temliki gibi bir süreç yapılmaz. Buna karşın kendi nam ve hesabına yapılan inşaatta mülkiyetin alıcıya devri için tapuda resmî senet düzenlemek ve tescil işlemlerini yapmak zorunludur (Kızılot, 2008:302).

Çoğunlukla kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla (yap/sat işleri) yapılan inşaat işleri, arsanın temin ve elde edinme şeklinden başlamak üzere inşaatın başlama ve kullanımının ruhsatlandırılması, işin gerçekleştirilmesi ve denetimi, yapı malzemelerinin tedarikinin ve işçiliklerin kayıt dışı boyutunun büyüklüğü, tamamlanan yapının bağımsız bölümlerinin temelde satışı, arsa sahiplerine arsa karşılığı konut/iş yeri teslimleri gibi yönleriyle parasal açıdan oldukça maliyetli ve vergileme süreçleri oldukça karışık ilişkiler ağına sahiptir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ise elde edilen gelir nedeniyle ve bununla bağlantılı olarak kazancı dengeleyici çabalardan dolayı daha karışık özellikler taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri faaliyetinin niteliği ve elde edilen

gelir unsurları bakımından kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaatlar gibi ticari faaliyet ve ticari kazanç sayılsa da yap/sat türü inşaat işlerine kıyasla vergileme açısından bazı temel farklılıklara sahiptir. Bu nedenlerdendir ki taahhüt şeklindeki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari kazanç sayılan diğer işlerden farklı düzenlemelere yer verilmiştir. Nitekim söz konusu kanunda yer alan hükme göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ister gerçek ister tüzel kişiler tarafından yürütülsün bu husus dikkate alınmaksızın vergileme süreçleri özel düzenlemelere bağlanmıştır (Tokat, 2010:62).

SIRA SİZDE 2

Özel inşaat işleri ile taahhüt şeklindeki inşaat işlerindeki temel farklılıklar nelerdir?

İnşaat işlerinde vergileme yönünden farklılıklar içeren ve yukarıda aralarındaki temel farklılıklar genel hatlarıyla açıklanmaya çalışılan inşaat türleri her yönüyle çok yönlü ve karmaşık ilişkileri bünyesinde barındırmaktadır. Bu karmaşıklığı gözönüne alarak inşaat işlerinde vergileme süreçleri bundan sonraki başlıklarda vergileme farklılıkları açısından yapılan inşaat türü ayrımları çerçevesinde ele alınmıştır.

Özel İnşaat İşlerinde Vergileme

Özel inşaat işlerinin kendi nam ve hesabına bina inşa edip bağımsız bölümler hâlinde satmak ve satmak amacı olmaksızın kendi ihtiyacı için kendi arsası üzerine yapılan inşaat işleri olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan sonra vergileme farklılıkları açısından özel inşaat türlerini de satmak amacı olmaksızın kendi arsa/arazisi üzerine yapılan inşaat işleri, kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri (yap/sat işleri) ve arsa (kat) karşılığı inşaat işleri olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Bu ayrım çerçevesinde özel inşaat işlerinde vergileme süreçlerini açıklamadan önce özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olaya ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Özel inşaat işlerinde (genellikle yap/sat ve arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde) bağımsız bölümlerin satışı çoğunlukla inşaat tamamlanmadan yapılmaktadır. Bu tür inşaat işlerinin bir diğer özelliği de inşaat işlerinin birden fazla yıl sürebilmesidir. Bu durumda vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşmiş olacağı vergileme süreçleri açısından önem kazanmaktadır (Çankaya, 2003:388).

Genellikle özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın tapuya tescil işlemi ile gerçekleştiği düşünülmektedir. Ancak tescil işlemi yapılmadan da inşaat işletmeleri yapmakta oldukları bağımsız bölümleri inşaat devam ederken özel sözleşme veya satış vaadi sözleşmesi ile satmaktadırlar. İnşaat devam ederken yapılan bu satışlar karşılığında alınan bu paralar avans niteliğindedir. Burada vergiyi doğuran olay söz konusu değildir. Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay tasarruf hakkının devridir. Yapılan inşaat alıcının tasarrufuna (istifadesine ve yararına) sunulduğu anda teslim edilmiş ve vergisel açıdan satış gerçekleşmiş sayılır. Özel inşaat işlerinde elde edilen kâr veya zarar yıl içindeki satışlara göre belirlenmektedir. Özel inşaat işletmeleri üretimini yaptıkları bağımsız bölümlerinin satışını ne zaman yaparlar ise üretim maliyeti ile satış fiyatı arasındaki olumlu fark ticari kazanç olarak satışın gerçekleştiği dönemde vergilendirilir ve o yılın geliri olarak beyan edilir. Benzer şekilde inşaatı devam ederken yapılan satışlarda satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar tesliminin yapıldığı yılın satış hasılatı olarak gösterilmesi gerekmektedir (Şenlik, 2011:144-145).

Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay nedir?

SIRA SİZDE 3

Kendileri Kullanmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme

İnşaatın bir üretim faaliyeti olması nedeniyle, prensip olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine tabidir (Pur, 2006:167). Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazanç "*her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç*" olarak tanımlandıktan sonra aynı maddenin dördüncü fıkrasında "*gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden*" elde ettikleri kazancın vergiye tabi olduğu ifade edilmektedir.

Yine konuya gelir vergisi açısından baktığımızda gayrimenkullerin vergilendirilmesi, gayrimenkullerin inşaası ve satış aşamalarına göre ikiye ayrılabilir. Bu ayrım özellikle özel inşaat işleri açısından oldukça önemli bir husustur ve bu iki unsurun ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. İlk olarak inşaat aşamasındaki bir gayrimenkul, ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek ve birtakım unsurlar (sermaye unsuru, devamlılık unsuru, organizasyon unsuru vb.) var ise doğal olarak elde edilen kazanç ticari kazanç kapsamına alınacaktır. İkinci olarak gayrimenkulün satış aşamasında elde edilen kazancın vergi kanunları açısından nasıl değerlendirileceği aşamasıdır ki buradaki kazanç değer artış kazancı veya ticari kazanç şeklinde ikili bir yapıda değerlendirilebilir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, ister gerçek ister tüzel kişi olsun herhangi bir mükellef ticari amaç olmaksızın sadece servetin el değiştirmesi veya bir arsayı değerlendirip oturmak (kendileri kullanmak) veya belki bir kısmını kiraya vermek amacıyla bir gayrimenkul inşa ediyorsa bu tür inşaat işleri ticari kazanç çerçevesinde değerlendirilmeyecektir. Ancak bu gayrimenkul inşaat aşamasında mükellefin şahsi ihtiyacının kapsam ve sınırlarını aşan bir durum varsa ve aynı zamanda bir ticari organizasyon olduğuna yönelik unsurlarda mevcut ise inşaat işi ticari kazanç çerçevesinde değerlendirilecektir (Tekkoyun, 2010:81).

Bu anlatılanları şu şekilde özetlersek; kendileri kullanmak amacıyla yapılan inşaat işlerinde kişilerin yapmış oldukları inşaat işleri Gelir Vergisi Kanunu açısından ticari kazanç olarak değerlendirilmeyecek, dolayısıyla inşa aşamasında bir vergi yükümlülüğü ortaya çıkmayacaktır. Bu tür inşaat işlerinde vergi yükümlülüğü gayrimenkulün satış aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada doğan kazançlar devamlılık arz etmemek ve ticari bir organizasyon dâhilinde yapılmamak koşuluyla Gelir Vergisi Kanunu kapsamında Diğer Kazanç ve İratlar başlığı altında "Değer Artış Kazancı" olarak vergilendirilmektedir. Gayrimenkul satışının ticari bir organizasyon içinde yapılması durumunda elde edilen kazanç ise ticari kazanç olacaktır.

Bir müesseseye ticari olma özelliği veren en önemli kıstaslardan biri organizasyonu kuran kişi ve kişilerin bir gelir ya da kazanç elde etme kastıyla ve niyetiyle hareket etmesidir. Böyle bir amaç yoksa ticari faaliyetten bahsedilemez. Sıralanan bu unsurlar bir arada değerlendirildiğinde, şahsi ihtiyaçlarına yönelik olarak inşaat yapanların bu faaliyetlerinin ticari kazanç olup olmadığının tespitinde; yapılan inşaatın şahsi ihtiyaca yönelik olması ve şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarının aşılmaması, kazanç sağlama hedefinin bulunmaması ve söz konusu faaliyetlerde tekrarlanma bir başka deyişle devamlılık unsurunun bulunmaması gerekmektedir. Bu şartların ihlali hâlinde kendi arsası üzerine kendileri kullanmak amacıyla inşaat yapanlar da dahil olmak üzere faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kabul edilecektir.

ÖRNEK

Bay (A) kendisine ait olan bir arsa üzerinde üç katlı bir bina inşa etmektedir. Binanın yapılış amacı Bay (A)'nın kendisinin ve bir çocuğunun mesken amaçlı kullanımıdır. Bu durumda Bay (A) bu inşaatı kendisi kullanmak amacıyla yaptığı ve gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olmadığı varsayımı altında yapılan bu inşaat ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyecektir. Çünkü Bay (A) bu inşaatı kazanç elde etmek için değil mesken olarak kullanmak için yapmakta, devamlılık unsuru bulunmamakta ve ticari bir organizasyon kapsamında yapılmamaktadır. İnşaat tamamlandıktan sonra Bay (A) kendisinin ve çocuğunun kullanımı dışındaki bağımsız bölümü kiralarsa belirli şartlar altında gelir vergisi kapsamında gayrimenkul sermaye iradı ya da üçüncü bir şahsa satarsa satıştan elde ettiği kazanç yine belirli şartlar altında gelir vergisi kapsamında değer artış kazancı sayılacaktır.

KİTAP

Değer Artış Kazançları ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile ilgili daha ayrıntılı bilgiye "Gayrimenkullerde Vergileme" isimli kitaptan ulaşabilirsiniz.

SIRA SİZDE 4

Kendi arsası üzerine bir defaya mahsus olmak üzere bina inşa ederek kat, daire ve iş yeri olarak satanların kazançları değer artış kazancı mı? Ticari kazanç mıdır?

Bütün bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kişilerin sahip oldukları arsalar üzerine kendi ihtiyaçları kapsamında yapacakları inşaatlar dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine giren herhangi bir kazanç doğmadığından bu kişilerin vergi mükellefiyeti tesis ettirmelerine ve buna bağlı ödevlerini (işe başlamayı ve bırakmayı bildirme, defter tasdik ettirme ve tutma, belge düzenine uyma vb.) yerine getirmelerine mali mevzuat hükümleri çerçevesinde gerek bulunmamaktadır. Ancak inşaatın yapım aşamasında ortaya çıkan ve genellikle yerel yönetimlerce tahsil edilen birtakım harçları (bina inşaat harcı vb) ödemekle yükümlüdürler.

KİTAP

Bir inşaatın yapım aşamasında ortaya çıkabilecek harçlara ilişkin bilgilere "Gayrimenkullerde Vergileme" isimli kitabınızdan ulaşabilirsiniz.

Vergisel yükümlülük bu inşaatların tamamlandıktan sonra elden çıkarılması ya değer artış kazancı ya da ticari kazanç hükümleri çerçevesinde olmaktadır (Şenlik, 2011:202).

Bu konu ile ilgili son olarak kendileri kullanmak amacıyla yapılan inşaat işlerinde çalışan işçilerin vergi kesintisine ilişkin açıklama yapmak gerekirse; bu tür inşaatlarda çalışan işçilerin ücretlerinden vergi kesintisi yapılmaz. Ancak bu tür inşaatlarda çalışanların safi ücretleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 64/3 maddesine göre takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 25'i olarak belirlendiği söylenebilir. Örneğin Bay (A) kendisi kullanmak üzere yapmış olduğu inşaatta beş işçi çalıştırmakta olsun. Bu inşaat işinde çalışan işçilere ödenen ücretin safi tutarı hesaplanırken Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinden farklı olarak aynı Kanun'un 64. maddesi hükmü dikkate alınacaktır.

Kendi Nam ve Hesabına Bina İnşa Ederek Satmak Amacıyla (Yap/Sat İşleri) Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme

Kendi arsaları üzerine bina inşa edip, inşa ettikleri binaları bağımsız bölümler hâlinde (daire/iş yeri gibi) satanların yapmış oldukları inşaat işleri kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla ya da yap/sat türü inşaat işleri olarak adlandırılmaktadır. Bu tür inşaat işleri gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılmaktadır.

Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işi gerçek kişi tarafından yapılıyor ise gelir vergisinin, tüzel kişiler tarafından yapılıyor ise kurumlar vergisinin kapsamına girmektedir. Fakat bu tür inşaat işlerinden elde edilen kazanç ister gelir vergisi, ister kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilsin ticari kazanç sayılacak ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine göre vergileme yapılacaktır.

Bu tür inşaat işlerinden elde edilen gelir ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirildiğinden bu tür inşaat faaliyetleri ile uğraşan işletmelerin (gelir/kurumlar vergisi mükellefi) vergilendirme dönemi, geçici vergi, katma değer vergisi vb. yükümlülükleri gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olan bir üretim işletmesinden farklı değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/4 maddesine göre *"gayrimenkullerin alım satım ve inşaat işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançları ticari kazanç"* sayılmıştır. Bu nedenle bu tür inşaat faaliyetinde bulunanlar özel bir vergileme sistemine tabi değildirler (Şenlik, 2011:200). Başka bir ifadeyle bu tür inşaat işleri ile uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gerçek usulde vergilendirilmekte ve kazancın tespiti için bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulması gerekmektedir.

Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaatların vergileme sürecini taahhüt şeklindeki inşaatlardan ayıran en önemli nokta işin bitim tarihinin önemli olmamasıdır. Bu tür inşaat işlerinde vergilendirme açısından önemli olan unsur satışın gerçekleşmesidir (Kızılot, 2008:200). Çünkü bu tür inşaat faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişiler üretimini yaptıkları bağımsız bölümlerin satışını ne zaman gerçekleştirirler ise maliyet ile satış fiyatı arasındaki olumlu fark ticari kazanç olarak satışın gerçekleştiği dönemde vergilendirilir ve o yılın geliri olarak beyan edilir (Şenlik, 2011:203).

ÖRNEK

İnşaat işleriyle uğraşan kurumlar vergisi mükellefi (X) AŞ kendi arsası üzerine 10 adet daire ve 2 adet iş yeri olan bir bina inşaa etmektedir. Binanın yapım amacı toplamda 12 adet olan bağımsız bölümlerin satışıdır. (X) AŞ kurumlar vergisi mükellefi olduğu için her bir bağımsız bölümün satışından elde ettiği gelir, ticari kazanç sayılacak ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümleri kapsamında vergilendirilecektir. (X) AŞ'nin vergileme dönemi normal hesap dönemidir. Ayrıca bu şirket geçici vergi ve katma değer vergisi gibi diğer bazı vergisel yükümlülüklerini normal bir üretim işletmesi gibi yerine getirmek zorundadır. (X) AŞ'nin ticari kazancı ise bağımsız bölümlerin satışı ile binanın maliyeti arasındaki farktır. Örneğin şirket bağımsız bölümlerin satışından ₺2.000.000 kazanç elde etmiş ve binanın maliyeti de ₺1.000.000 olduğu varsayımı altında şirketin bu inşaattan elde ettiği ticari kazanç ₺1.000.000 olacaktır.

Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme

Ülkemizde hızlı kentleşme ile birlikte konut ve iş yeri ihtiyacı her geçen gün artmakta bu doğrultuda şehir merkezleri de gün geçtikçe genişlemektedir. Genişleyen yerleşim merkezlerinin sınırları içinde kalan arsaların en çok tercih edilen

değerlendirme yöntemi ise arsa (kat) karşılığı inşaat yapılmasıdır. Bu yöntemde, gerçek ve tüzel kişi arsa sahipleri karşılığında belirli sayıda bağımsız bölüm edinmek amacıyla arsa paylarını müteahhide vermektedir (Aslanpınar, 2011:273).

Arsa karşılığı inşaat işleri uygulamada son derece yaygın olarak görülmekle birlikte, Türk Vergi Kanunlarında bu işlerin nasıl vergilendirileceğine ilişkin doğrudan bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergileme daha çok genel hükümlere dayalı olarak yapılmaya çalışılmakta, bu durum ise bünyesinde pek çok özellikli unsur barındıran bu tür işlerde farklı sorunlara neden olmaktadır. Gerçekten diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi, inşaat sektöründe de nihai anlamda bir üretim yapılmaktadır. Ancak yapılan işlerin her birinin kendine özgü üretiminin olması, işin çoğunlukla bir takvim yılında tamamlanmaması ve üretim yerinin standart olmaması gibi hususlar, bu işleri diğer standart üretim şekillerinden ayrı kılmakta dolayısıyla bu tür işlerin vergilendirilmesinde özel düzenlemelerin yapılması ihtiyacını yaratmaktadır. İnşaat işlerinin bu özellikli üretim yapısına bir de arsa karşılığı inşaat işlerinin kendine özgü yapısından doğan hususlar eklendiğinde vergileme iyice karmaşık bir hâl almaktadır (Turut, 2007:149).

Ayrıca arsa karşılığı inşaat işlerinin vergisel boyutları hakkında yukarıda ifade edilen karmaşık durum da dikkate alındığında yıllardan beri tartışmalar sürmektedir. Arsa karşılığı inşaat işlerinin vergisel durumu ile ilgili olarak vergi idaresi ile yargı organlarının konuya bakışlarının uyum içinde olmadığı da görülmektedir (Güneş, 2009:591).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde ortaya çıkan sorunlardan hareketle konu incelendiğinde; gerek arsanın elden çıkarılma değerinin, gerekse arsa karşılığı sahip olunan bağımsız bölümlerin değerinin tespiti ve bu işlemlerin vergisel boyutu önem arz etmektedir. Dolayısıyla bu husus dikkate alınarak konunun hem arsa sahibi hem de müteahhit açısından değerlendirilmesi sürecin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olabilecektir.

Arsa sahiplerini vergisel açıdan genel olarak aşağıdaki şekilde bir ayrıma tabi tutmak mümkündür (Şen, 2011:139).

- Vergi mükellefi olmayan arsa sahipleri
- Gelir vergisi mükellefi olan arsa sahipleri
- Kurumlar vergisi mükellefi olan arsa sahipleri

Vergi idaresinin arsa karşılığı inşaat işini tüm yönleriyle değerlendirdiği tebliğ bazında bir görüşü bulunmamaktadır. Ancak bu işlemin katma değer vergisi yönü kısıtlı bir şekilde de olsa 26.04.2014 tarihinde yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde değerlendirilmiştir. Biz de arsa sahibi ve müteahhit açısından yapacağımız açıklamaları bu tebliğ çerçevesinde ele alacağız.

DİKKAT

Vergi idaresinin arsa karşılığı inşaat işini tüm yönleriyle değerlendirdiği tebliğ bazında bir görüşü bulunmamaktadır. Ancak bu işlemin katma değer vergisi yönü kısıtlı bir şekilde de olsa KDV Genel Uygulama Tebliği'nde değerlendirilmiştir. 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan bu tebliğ ve bu tebliğe ilişkin daha sonraki tarihlerde yapılan değişikliklere http://www.gib.gov.tr adresinden ulaşabilirsiniz.

Bu Tebliğ hükümlerine göre arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim vardır. Birincisi arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhit tarafından arsa karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm teslimidir. Vergi idaresi bu işlemi arsa ile inşaatın trampa edilmesi olarak değerlendirmektedir.

Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Eğer arsa bir iktisadi işletmeye dâhil ise (kurumlar vergisi mükellefi arsa sahipleri) veyahut arsa sahibi arsa alım satım işini mutad ve sürekli olarak yani ticari faaliyet kapsamında yapıyorsa (gelir vergisi mükellefi arsa sahipleri) müteahhide konut ya da iş yeri karşılığında yapılan arsa teslimleri katma değer vergisine tabidir. Ancak arsa sahibi arızi (sürekli olmayan) olarak bağımsız bölüm karşılığında arsa teslimini müteahhide yapıyorsa yani yapılan bu işlem arsa sahibinin ticari kazanç kapsamında mükellef olmasını gerektirmiyorsa (vergi mükellefi olmayan arsa sahipleri) bu şekilde yapılan arsa teslimleri katma değer vergisine tabi değildir (Turut, 2010:143).

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde arsa sahibi tarafından müteahhide teslim edilen arsanın ticari kazanç hükümlerine tabi olabilmesi için arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetinin olması ya da arsa alım satım faaliyetinin arızi nitelikte olmayıp ticari bir organizasyon şeklinde sürdürülmüş olması gerektiği sonucuna varılabilir. Ticari nitelik taşımayan bir faaliyet çerçevesinde müteahhide teslim edilen arsa karşılığında bağımsız bölümlerin alınması aşamasında arsa sahibi açısından vergilemenin olmayacağı da ifade edilebilir (Şen, 2011:140). Bu son durumda arsa sahiplerinin arsaları karşılığında aldıkları bağımsız bölümleri kiraya vermeleri ya da satmaları durumuna göre vergi kanunları yönünden örneğin kiraya verdiği takdirde Gelir Vergisi Kanunu açısından gayrimenkul sermaye iradı gibi farklı vergisel yükümlülüklerin olacağı unutulmamalıdır.

Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Bağımsız Bölüm Teslimi

Konuya müteahhit açısından bakıldığında başkasının arsası üzerine inşaat yapanların arsa sahibine vermiş oldukları bağımsız bölümlerin inşaası için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait bağımsız bölümler için yapmış oldukları harcamaların toplamı inşaatın maliyetini vermektedir. Müteahhide ait bağımsız bölümlerin maliyeti, toplam inşaat maliyetinin bu bağımsız bölümlere dağıtımı suretiyle bulunmaktadır. İnşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere isabet eden kısmı ise, müteahhidin kendisine ait bağımsız bölümlerin arsasının maliyetidir.

Müteahhit inşaat faaliyetinden dolayı gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olduğu için inşaatın bitimi ve bağımsız bölümlerden herhangi birinin satılması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. Bu nedenle inşaat süresince yapılan işlerle ilgili olarak kâr/zarar beyanında bulunulmayacak fakat beyanname verilecektir. Müteahhidin kâr/zarar beyan etmesi için, inşaatın tamamlanmış olması yeterli değildir. Hem inşaat bitmiş hem de bağımsız bölümlerden en az biri satılmış olmalıdır. İnşaatın devamı sırasında satılan bağımsız bölümler nedeniyle alınan paralar avans niteliğindedir. İnşaat bitmeden önce tüm bağımsız bölümler satılmış olsa dahi yine de kâr/zarar beyan edilmez. Çünkü inşaat bitmediğinden maliyetlerde belli olmamıştır (Kızılot, 2008:390).

Müteahhit tarafından arsa sahiplerine yapılan bağımsız bölüm teslimleri ayrıca katma değer vergisine de tabidir. Arsa karşılığı inşaat işini yapanların gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olmaları katma değer vergisi açısından önem arz etmemektedir. Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirleyen 24/12/2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre net alanı 150m^2'ye kadar olan konut teslimlerinde KDV oranı %1, net alanı 150m^2 ve üstünde olan konut teslimlerinde KDV oranı %18 olarak belirlenmişti. Ancak bu uygulama 01/01/2013 tarihinden itibaren 24/12/2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişmiştir.

24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine ilişkin Kararın 1 inci maddesine aşağıdaki (6) numaralı fıkra eklenmiştir.

"(6) Net alanı 150m^2 ve üstünde olan konut teslimlerinde KDV oranı %18 olarak uygulanmaya devam edilirken (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150m^2'ye kadar konutlardan; 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu kapsamındaki büyük lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hâli de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine istinaden arsa birim m^2 vergi değeri;

a. Beş yüz Türk lirası ile bin Türk lirası (bin Türk lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (Bu oran %8'dir.),
b. Bin Türk lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (Bu oran %18'dir.)" olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. İş yeri ve 150m^2'den büyük konut teslimlerinde ise katma değer vergisi oranı %18 olarak uygulanmaktadır.

Ayrıca katma değer vergisinin matrahı hesaplanırken, arsa (kat) karşılığı bağımsız bölüm teslimlerinde emsal bedelin belirlenmesinde inşaat maliyetine Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin ikinci fıkrası uygulanacak olup %5 ilave edilmek suretiyle emsal bedel bulunmaktadır. Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecek olup, indirimin uygulanmasına yönelik olarak 117 ve 119 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır.

İNTERNET

117, 119 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'ne http://www.gib.gov.tr adresinden ulaşabilirsiniz.

DİKKAT

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinin tesliminde emsal bedel uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar kitabınızın Arsa (kat) Karşılığı Yapılan İnşaat İşleri başlıklı 6. ünitesinde yapılmıştır.

ÖRNEK

Bay (A) 2000 m^2 arsaya sahip olup, bu arsasını (X) AŞ'ye. ye arsa (kat) karşılığı vermiş ve sözleşme imzalamıştır. Sözleşme hükümlerine göre (X) AŞ Bay (A)'ya arsa karşılığında 1 adet 200m^2'lik ve 3 adet 140m^2'lik toplam 4 daire verecektir. Bu durumda arsa sahibi Bay (A) ve inşaatı yapan (X) AŞ açısından vergisel yükümlülükler şu şekilde ifade edilebilir.

Bay (A) Açısından: Arsa sahibi olan Bay (A) sahibi olduğu arsayı sözleşme gereği (X) AŞ'ye ye teslim ederken ve (X) AŞ de arsa karşılığı bağımsız bölümleri yine sözleşme gereği arsa sahibine teslim ederken, Bay (A) nın vergi mükellefi olup olmaması önem kazanmaktadır.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satım işini mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi hâlinde, konut veya iş yeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arizi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır. Bu durumda sözleşmeye konu arsa iktisadi bir işletmeye

kayıtlı değil ve Bay (A) da vergi mükellefi değil ise arsa tesliminde katma değer vergisi doğmayacak, Bay (A)'nın gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşüne göre arsa teslimi ve konut teslimlerinde katma değer vergisi hesaplanacaktır.

(X) AŞ Açısından: (X) AŞ tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m^2'ye kadar konut teslimlerinde katma değer vergisi arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre belirtilen m^2 vergi değerine göre %1, %8 ya da %18 iş yeri veya 150 m^2'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden %18 oranında katma değer vergisi uygulanacaktır. Bu durumda örnekte yer alan 140m^2'lik 3 daire için dairenin bulunduğu arsanın m^2 değerinin ₺510 olduğunu varsayarsak %8, 200m^2'lik 1 adet daire içinde %18 katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Müteahhitler tarafından arsa sahiplerine yapılan bağımsız bölüm teslimleri katma değer vergisine tabi midir?

SIRA SİZDE 5

Özel İnşaat İşlerinde Kazancın Beyanı

Özel inşaat işlerinin diğer işlerden farklı yönlerinden biri başladığı yıl tamamlanmaması nedeniyle, inşaatın birkaç yıl sürmesi ve sonuçta ortaya çıkan kazancın hangi yılın kazancı sayılacağı ve beyan edileceği konusudur.

Özel inşaat işlerinin çoğunlukla birden fazla yıl sürmesine karşın Türk Vergi Kanunlarında bu tür inşaat işleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmemiştir. Dolayısıyla özel inşaat işlerinden sağlanan kazancın beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin olarak ayrı bir düzenleme yapılmamıştır.

Özel inşaat işlerinden elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu madde 37/4 kapsamında ticari kazanç sayılmaktadır. Bu kazancın vergilendirilmesinde özel bir düzenleme de getirilmediğinden ticari kazancın saptanması ve vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler aynen özel inşaat işleri için de geçerlidir. İnşaatın tamamlanıp bağımsız bölümlerin alıcılara teslimi ile (tasarruf hakkının devri) satış işlemi (vergiyi doğuran olay) gerçekleşmiş olacağından, bitirilen yılda satışı yapılarak alıcılara teslim edilen bağımsız bölümlere ilişkin gelirler ticari kazanç kapsamında elde edildikleri yılda beyan edilerek vergilendirilmektedir. Tamamlandığı hâlde henüz satışı yapılmayan bağımsız bölümler işletme açısından stok sayıldığından ticari kazancın tespitinde gelir unsuru olarak işlem görmeyecektir. Bu bölümler, satılıncaya kadar stokta bekletilmekte ve satıldıkları yılın ticari kazancına dahil edilerek beyan edilmektedirler (Çankaya, 2003:390).

Özel inşaat işlerinden kazanç elde eden mükellefin durumuna göre beyan dönemi değişmektedir. Özel inşaat işlerinden kazanç elde eden mükellef gelir vergisi mükellefi ise, beyannamenin, kazancın elde edildiği yılı takip eden yılın üçüncü ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, kurumlar vergisi mükellefi ise, kazancın elde edildiği yılı takip eden yılın dördüncü ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Ayrıca özel inşaat işleri geçici vergi uygulamasına tabi olduğundan ödenen geçici vergiler beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Vergi kanunları açısından taahhüt şeklindeki inşaat işlerini bir inşaat firmasının bir başka gerçek ya da tüzel kişilere ait bir inşaat eylemini sözleşme koşullarına uygun olarak belirlenen bir ücret karşılığında yapması işi olarak tanımlamıştır (Güneş, 2009:600).

Taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Ancak taahhüt şeklindeki inşaat işlerinin yıllara yaygın olması hâlinde taşıdığı özellikler nedeniyle genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemi kabul edilmiştir. Özel vergileme sadece birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işlerinde söz konusudur. Aynı yıl içinde başlanıp bitirilen taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilmektedir (Kızılot, 2008:59).

Taahhüt şeklindeki inşaat işleri yapılan inşaatın bir takvim yılında (aynı hesap döneminde) tamamlanması durumuna göre yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Aynı yıl içerisinde başlayıp biten inşaat ve onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılmakta ve bazı kaynaklarda aylara yaygın inşaat ve onarım işi olarak da ifade edilmektedir. Örneğin 10.01.2017 tarihinde başlayan ve 20.10.2017 tarihinde tamamlanan taahhüt şeklindeki bir inşaat ve onarım işi yıllara yaygın olmayan olarak kabul edilir. Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işinin herhangi bir nedenle yıllara yaygın hâle dönüşmesi durumunda bu inşaat ve onarım işinin artık yıllara yaygın olduğu kabul edilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işine dayanan ve yapısı itibarıyla bir takvim yılı içerisinde bitirilmesi mümkün olmayan inşaat, hafriyat, baraj, yol, köprü, tünel ve metro yapımı gibi inşaat ve onarım işlerini kapsayan bir faaliyettir. Başka bir ifadeyle taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işinin süresi bir yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre esas alınır. Burada ifade edilen süre 12 aylık süre değil hesap dönemidir. Örneğin, 01.01.2017 tarihinde başlayıp 31.12.2017 tarihinde biten bir inşaat işi için geçen süre bir yıl olmasına rağmen iş yıllara yaygın inşaat işi değildir. Çünkü iş aynı hesap dönemi içinde başlamış ve bitmiştir. Ancak 08.09.2017 tarihinde başlayıp 20.05.2018 tarihinde tamamlanan bir inşaatın yapım süresi 8 ay olmasına rağmen iki takvim yılı yani hesap dönemini kapsadığı için yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilir (Şenlik, 2011:25).

SIRA SİZDE 6

Türk vergi sisteminde normal bir hesap dönemi hangi tarihleri kapsar?

Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme

Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri inşaat işletmelerinin aynı yıl içinde başlayıp bitirdikleri inşaat işlerini ifade etmektedir. Dolayısıyla bu işlerden elde edilen kâr ya da zarar iş aynı yıl içinde bittiği için kesin olarak tespit edilir ve yıl sonunda dönem sonu işlemlerine dahil edilerek vergilendirilir. Aylara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak da ifade edilebilen bu tür inşaat işleri üretim işlerinde olduğu gibi vergilendirilmektedir. Bu tür inşaat işlerinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde olduğu gibi gelir vergisi stopajı uygulaması bulunmamakta fakat geçici vergi uygulaması bulunmaktadır.

Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme

Vergi kanunları kapsamında inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar gelir vergisi kapsamında ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak bu işlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilmesi durumunda taşıdığı özellikler nedeniyle bu işlerden elde edilecek kazançlar genel hükümler dışında özel bir vergileme rejimine tabidir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde özel vergileme rejimini gerekli kılan temel neden iş bitiminden önce maliyetlerin ve hasılatın, dolayısıyla gerçek faaliyet sonucunun tespitinde yaşanan güçlüklerdir (Durna, 2008:31).

Bir ticari faaliyet, o faaliyetten elde edilen hasılat ile faaliyet için yapılan giderler ve katlanılan maliyet toplamı arasındaki farkın olumlu veya olumsuz oluşuna göre kâr ya da zararla sonuçlanabilir. Bu hesaplamanın yapılabilmesi için faaliyetin sonuçlanmış olması, gelir ve giderin tahakkuk etmiş olması gerekir (Maç, Turut, 2011:19). Başka bir ifadeyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti dolayısıyla vergilenecek matrahın belli olması için toplam maliyetlerin ve bu işlerden elde edilen toplam hasılatın belli olması gerekmektedir (Esen, 2007:142).

Bu nedenledir ki Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-44. maddelerinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ayrı bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekopaj işlerinde inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur (anılan) yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hâllerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar" hükmü yer almaktadır.

Nisan 2016 tarihinde başladığı taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işini Kasım 2017 tarihinde bitiren bir (X) işletmesi bu iş ile ilgili beyannamesini hangi tarihte verecektir?

SIRA SİZDE 7

Bu hükümden hareketle bir inşaat ve onarım işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında vergilendirilebilmesi için aşağıda yer alan üç özelliği taşıması gerekir.

1. Faaliyetin konusunun inşaat ve onarım işi olması
2. İnşaat ve onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapılması
3. İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması

Bu üç koşulu birlikte sağlamayan işlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinden faydalandırılması mümkün değildir.

Dekopaj işi genel anlamıyla çoğunlukla baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerinin açılması ve maden yatağının üzerindeki örtü tabakasının gevşetilmesi, kırılması, taşınması vb. işlerin tamamına denir.

DİKKAT

Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir. Bu çerçevede;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, işin başlangıç tarihi olarak kabul edilir (Güneş, 2009:601).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme döneminin belirlenmesi açısından önemli olan vergiyi doğuran olay işin bitimidir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde *"inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul sürecine tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır."* hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hükümden anlaşıldığı üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi farklı şekillerde tanımlanmıştır. Buna göre;

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih,
- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı tarih,
- İnşaat ve onarım işinin çeşitli nedenlerle müteahhit tarafından bırakıldığı tarih, fiilen bırakma tarihi kabul edilip, iş bitmiş sayılmaktadır (Şenlik, 2011:52).

SIRA SİZDE 8

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olayın önemi nedir?

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, bir yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması veya bu işlerin diğer işlerle yapılması hâlinde ortak (müşterek) genel giderlerin ve amortismanların dağıtımı birtakım özellikler arz etmektedir. Bu duruma ilişkin düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde "müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması" başlığı altında yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesi başlığından da anlaşılacağı üzere burada önemli olan nokta dağıtıma tabi tutulacak giderler ile amortismanların "müşterek" yani ortak maliyette olması gereğidir. Dolayısıyla inşaat işi ile ilgili olmayan ve ortak nitelik taşımayan giderlerin herhangi bir dağıtıma tabi tutulmayıp doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Yine yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde bazen işin tamamlandığı dönem dışında da gelir ve giderler ortaya çıkabilmektedir. Bu gelir ve giderlerin hangi döneme ait olduğunun belirtilmesi konusu Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinin 2. bendinde hükme başlanmıştır. Buna göre *"bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararında dikkate alınır."* Anılan maddeden de anlaşılacağı üzere işin bitim tarihinden sonra ortaya çıkan gelir ve giderler hangi yıl ortaya çıkmışsa o yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınmaktadır (Değer, 2006:125).

DİKKAT

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde müşterek genel giderleri ve amortisman dağıtılmasına ilişkin esaslar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde düzenlenmiştir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin yukarıda yapılan açıklamalardan sonra bu tür inşaat işlerinin bazı vergi kanunları açısından değerlendirmeleri aşağıda verilmiştir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından

İnşaat ve onarım işini yapan işletme ister gelir vergisi mükellefi ister kurumlar vergisi mükellefi olsun Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine göre vergileme yapılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde *"kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kazanç safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır"* hükmü yer almaktadır.

Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sıralanan işletmeler safi kurum kazançlarını Gelir Vergisi Kanunu'na göre tespit ederler. Fakat yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmeler yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre özel bir vergileme rejimine tabidirler.

Gelir Vergisi Stopajı Uygulaması Açısından

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işini yapanlara zaman zaman söz konusu işlerle ilgili olarak düzenlenen rapora dayanarak hakediş ödemesi yapılmaktadır. Bu ödemeler geçici kabulün ve işin fiilen bitiminden sonraki ana ödemeye mahsuben yapılan bir ödeme olmaktadır. Vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek ve müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ödenen hakediş bedellerinden vergi kesintisi yapılmaktadır (Güneş, 2012:154).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a maddesi uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yaptıranlara müteahhide yapacakları nakden veya hesaben her türlü hakediş ödemesinden (avans ödemeleri dâhil) ödeme anında gelir vergisi kesintisi yapma sorumluluğu getirilmiştir.

Vergi kesintisi, sunulan hizmetler karşılığında elde edilen hasılat üzerinden gerçekleşmektedir. Sözleşmeye konu inşaat işi başladığı yılda bitirilecekse gelir vergisi kesintisi yapılamaz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesine göre; 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen hakediş bedelleri üzerinden 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Taahhüdü yerine getiren işletmeler, hakediş bedelleri üzerinden yapılan gelir vergisi kesinti tutarlarını işin tamamlandığı dönemde verilecek beyannamede bildirilen kazançtan mahsup edebilmektedirler.

ÖRNEK

Anadolu AŞ turizm sektöründe faaliyette bulunmak üzere yapmakta olduğu ve yaklaşık iki yıl sürecek olan otel inşaatının demir ve beton işleri ile bahçe duvarı işini taşeron firma olan Osmangazi AŞ'ye yaptırmaktadır. Anadolu AŞ Osmangazi AŞ'ye yapılacak işe ilişkin olarak 20.07.2012 tarihinde ₺300.000 hakediş ödemesi yapmıştır. Bu durumda Anadolu AŞ Osmangazi AŞ'ye yapmış olduğu hakediş ödemesinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a maddesi ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince Osmangazi AŞ'nin ödeyeceği kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere %3 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadır. Yapılacak vergi kesintisi miktarı ₺300.000 x %3 = ₺9.000'dir. Yapılan bu kesinti Anadolu AŞ tarafından yapıldığı ayı takip eden ayın başından yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyannamesi ile beyan edilmek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmek zorundadır.

DİKKAT

Sözleşmeye konu inşaat, işin başladığı yılda bitirilecekse gelir vergisi kesintisi yapılamaz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. madde kapsamına göre işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen hakediş bedelleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Geçici Vergi Uygulaması Açısından

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler ister gelir vergisi isterse kurumlar vergisi mükellefi olsun kazançları üzerinden geçici vergi ödemeyecekler ancak bu kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödeyeceklerdir (Kavacık, 2008:40).

Vergi kanunlarında geçici vergi konusunda dönem dönem birtakım değişiklikler yapılmış olsa da yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri sürekli olarak geçici verginin kapsamı dışında tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici vergi ile ilgili mükerrer 120. maddesinin 1. fıkrasında parantez içinde *"42. madde kapsamına giren kuruluşlar hariç"* denilmek suretiyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri geçici vergi kapsamı dışında bırakılmıştır.

Diğer taraftan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/2. maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergi ödemesiyle ilgili olarak *"Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre"* ifadesine yer verilmektedir. Esas yönünden yapılan bu gönderme yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleriyle uğraşan kurumlar vergisi mükelleflerini de kapsamaktadır. Yani kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşanlar, bu işlere yönelik ve bu işleriyle sınırlı olmak üzere geçici vergi ödememektedirler (Kızılot, 2008:299).

Bu durumun temel nedeni, bu tür inşaat işlerinde hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasının öngörülmüş olması ve kesintinin bir nevi geçici vergi niteliğinde olmasıdır. Zira bu işi yapanlar vergi kesintisi yoluyla henüz hasılat oluşumu aşamasında vergilendirilmektedir. Bununla beraber bu durumun Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında elde edilen kazançlarla sınırlı olduğu unutulmamalıdır (Sezgin, 2012:397).

DİKKAT

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici vergi ile ilgili mükerrer 120. maddesinin 1. fıkrasında parantez içinde "*42. madde kapsamına giren kuruluşlar hariç*" denilmek suretiyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri geçici vergi kapsamı dışında bırakılmıştır.

Katma Değer Vergisi Açısından

Katma Değer Vergisi mal ve hizmetlerin üretimi ve ithalinden tüketiciye kadar el değiştirme aşamalarında ve sadece o aşamanın katma değeri üzerinden alınan genel bir harcama vergisidir.

Katma değer vergisinde verginin konusu, Türkiye sınırları içerisinde yapılan, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifası, her türlü mal ve hizmet ithali ve diğer faaliyetlere ilişkin teslim ve hizmetlerdir. Yine vergiyi doğuran olay mal teslimi veya hizmetin ifasıdır. Teslim ve hizmet işlerinde matrah ise bu işlemler karşılığı alınan bedeldir.

Katma değer vergisinin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay ve diğer hususlar Kanun'un ilgili maddelerinde açıklanmış olup yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında genel uygulamanın dışında özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir (Durna, 2008:83). Başka bir ifadeyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri hizmet ifası olarak değerlendirilmekte ve işi yapan işletmelerin yaptıkları işler ticari kazanç kapsamında olduğundan bu tür işleri yapan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yaptıkları işlerle ilgili olarak katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmaktadır. Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti yapan işletmeler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergilerini aksine hüküm olmadıkça indirim konusu yapabilmektedirler.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (c) bendinde kısım kısım mal teslimi ve hizmet yapılmasının mutad olduğu veya bu hususlarda mutabık kılınan hâllerde vergiyi doğuran olayın, her bir kısmın teslimi veya her bir kısmın hizmetinin yapılması ile meydana geleceği kabul edilmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin yaptıkları işler için hakediş raporları düzenlemeleri ve Kamu İhale Kanunu'na göre ihale usulü ile yapılan işlerde, müteahhidin yaptığı işlerden doğan alacakları, yapılan iş gözönüne alınarak hesaplanmakta veya kesin ödeme niteliğinde olmamak üzere belirli aralıklarla düzenlenen geçici hakediş raporlarına dayanılarak ödenmektedir. Hakediş raporlarının esas olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgeler olması, aynı zamanda işin belli bir kısmının yapıldığını da göstermesinden dolayı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Diğer taraftan hakediş karşılığında fatura kesilmesi ve katma değer vergisinin faturada gösterilmesi gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi yapan işletmelerin yapmış oldukları iş hizmet işidir. Dolayısıyla üstlenmiş oldukları işlerin teslimi sırasında hesaplayacakları katma değer vergisinin oranı %18'dir (Şenlik, 2011:99).

Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan "…..... *gerekli görülen hâllerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilir*" hükmünden hareketle bazı kurum ve kuruluşlara yapım işleri ile bu işlerle ilgili mühendislik mimarlık ve etüt proje hizmetlerinden doğan katma değer vergisinde tevkifat yapma sorumluluğu getirilmiştir.

Tevkifat kullanılan malzemelere ait olan tutarlar da dâhil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak olup, yüklenicileri tarafından tamamen ya da kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş veya devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin kendisine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutması öngörülmüştür (Alagöz, 2009:8).

Konunun dahi iyi anlaşılmasına yönelik olarak 117. Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ'den alınmış bazı örnekler aşağıda verilmiştir.

ÖRNEK

(A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat AŞ kazanmıştır. (B) bu işe ait nakliye işlerini (C) firmasına devretmiştir. Bu durumda, (B)'nin (A)'ya, (C)'nin (B)'ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

ÖRNEK

DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. AŞ tarafından (B) Hazır Beton AŞ'den temin edilmesi durumunda, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır. Tevkifat uygulaması kapsamındaki işin bir kısmının alt yüklenicilere (taşeronlara) devredilmesi hâlinde, devir işlemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat uygulaması bakımından önem arz etmemektedir.

DİKKAT

Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması ile ilgili olarak 26.04.2014 Tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğ ile 14 Nisan 2012 tarih ve 28264 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ'den (Seri No: 117) daha ayrıntılı bilgiye ulaşabilirsiniz.

Damga Vergisi Açısından

Damga vergisi, kişilerin kendi aralarında ya da devletle yaptıkları hukuki işlemlerde düzenledikleri belgeler ya da kâğıtlar üzerinden ödedikleri mali yükümlülüklerdir. Damga Vergisi Kanun'un 1. maddesinde verginin konusunu Kanun'a bağlı (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların oluşturduğu belirtilmiştir. Damga vergisinin mükellefi bu kağıtları düzenleyenler ve imza edenlerdir. Resmî kurum ve kuruluşlar ile kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler ödemektedir (Kumrulu, Çağal, Öncel, 1999:437).

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde damga vergisine tabi başlıca işlemler şu şekildedir (Durna, 2008:79).

- Sözleşmeler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli parayı ihtiva edenler,
- Makbuzlar ve diğer kâğıtlar bölümünde hakediş ödemeleri,
- Avanslar (henüz hakediş raporuna bağlanmayan ödemeler),

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca *"makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde"* hakediş ve avans ödemeleri üzerinden 2018 yılı için binde 9,48 ve İhale Kanunu'na tabi olan veya olmayan resmî daire ve kamu tüzel kişiliğine haiz kurumların her türlü ihale kararlarında da binde 5,69 oranında damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

ÖRNEK

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri yapan Güneş AŞ, (A) Bakanlığına yapmış olduğu taahhüt işi karşılığında ₺50.000 tutarında hakediş ödemesi almış ve bu ödemeye ilişkin olarak fatura düzenlenmiştir. Hakediş ödemesine ilişkin gelir vergisi stopajı, katma değer vergisi tevkifatı ve damga vergisi şu şekilde hesaplanacaktır.

Hakediş Tutarı: ₺50.000
Gelir Vergisi Stopajı: ₺50.000 x %3 = ₺1.500
Damga Vergisi Tutarı: ₺50.000 x binde 9,48 = ₺474
Katma Değer Vergisi: 50.000 x %18 = ₺9.000
Katma Değer Vergisi Tevkifatı (2/10): 9.000 x 2/10: ₺1.800
Hesaplanan Katma Değer Vergisi (8/10): 9.000 x 8/10: ₺7.200
(₺9.000 – ₺1.800:7.200 tahsil edilecek KDV)

İNTERNET

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ve diğer vergi kanunlarına http://www.gib.gov.tr adresinden ulaşabilirsiniz.

Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazancın Beyanı

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

Şahıs işletmelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi hükümlerine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin sonucu kazanç işin bitim tarihinde tespit olunmakta ve işin bitimini izleyen yıl Mart ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar tamamı o yılın geliri olarak beyan edilmektedir.

Sermaye şirketlerinin yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar da işin bitim yılının kazancı sayılır ve kurumlar elde ettikleri safi kazançları kurumlar vergisi beyannamesi ile hesap döneminin kapandığı dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar ve verildiği ayın sonuna kadar ödenmektedir (Şenlik, 2011:54).

Özet

İnşaat teriminin tanımı vergi kanunlarında yer almamakla birlikte çeşitli kanunlarda ve benzeri düzenlemelerde değişik şekillerde ifade edilmiştir.

Vergi kanunları açısından inşaat türleri vergileme farklılıklarına göre özel inşaat işleri ve taahhüt şeklindeki inşaat işleri olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulabilir.

Özel inşaatlar; kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaatları, arsa (kat) karşılığı inşaat işlerini ve satmak amacı olmaksızın kendi arsası/arazisi üzerine yapılan inşaat işlerini kapsamaktadır.

Taahhüt şeklindeki inşaatlar ise; yıllara yaygın olan ve yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işlerini kapsamaktadır.

Burada unutulmaması gereken husus, vergi kanunları açısından ister özel inşaat olsun ister taahhüt şeklindeki inşaat olsun bunların sonuçta Medeni Kanun'da yer alan inşaat türlerinden oluştuğudur. Fakat Medeni Kanun'daki ayrımdan farklı olarak vergi kanunları açısından yapılan ayrımın vergileme farklılıkları açısından yapıldığıdır.

Özel inşaat işleri, kendi nam ve hesabına bina inşa edip, daire, kat ve dükkân şeklinde satmak veya satmak amacı olmaksızın kendi ihtiyacı için kişilerin kendi arsası üzerine yapmış oldukları inşaat işlerini kapsamaktadır. Bina inşa edip daire, kat ve dükkân hâlinde satanlar, bu inşaatı kendi arsaları üzerine yapabilecekleri gibi arsa karşılığında belirli sayıda daire, kat ve dükkân vermek suretiyle de yapabilirler.

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek olarak tanımlanabilir.

Taahhüt şeklindeki inşaat işleri yapılan inşaatın bir takvim yılında (aynı hesap döneminde) tamamlanması durumuna göre yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Buna göre başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Ancak bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilebilmesi için aşağıda verilen unsurları taşıması gerekmektedir. (1) İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması (iş sahibi), (2) İşin yapılmasını üstlenen tarafın olması (müteahhit), (3) Sözleşmeye konu olan inşaat ve onarım işinin bulunması (yapılacak iş) ve (4) İnşaat ve onarım işinin belli bir ücret karşılığında yapılması (bedel) olması gerekmektedir.

Bir müteahhidin kendi nam ve hesabına bina inşa ederek bağımsız bölümler hâlinde satması ile inşaatın taahhüt şeklinde bir başkası hesabına yapılması arasında hukuki ve mali yönden farklılıklar vardır. Benzerlik, her iki şekilde de bir inşaatın söz konusu olmasıdır.

Çoğunlukla kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla (yap/sat işleri) yapılan inşaat işleri, arsanın temin ve elde edinme şeklinden başlamak üzere inşaatın başlama ve kullanımının ruhsatlandırılması, işin gerçekleştirilmesi ve denetimi, yapı malzemelerinin tedarikinin ve işçiliklerin kayıt dışı boyutunun büyüklüğü, tamamlanan yapının bağımsız bölümlerinin temelde satışı, arsa sahiplerine arsa karşılığı konut/iş yeri teslimleri gibi yönleriyle parasal açıdan oldukça maliyetli ve vergileme süreçleri oldukça karışık ilişkiler ağına sahiptir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ise elde edilen gelir nedeniyle ve bununla bağlantılı olarak kazancı dengeleyici çabalardan dolayı daha karışık özellikler taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri faaliyetinin niteliği ve elde edilen gelir unsurları bakımında kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaatlar gibi ticari faaliyet ve ticari kazanç sayışla da yap/sat türü inşaat işlerine kıyasla vergileme açısından bazı temel farklılıklara sahiptir. Bu nedenlerdendir ki taahhüt şeklindeki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda diğer ticari kazanç sayılan işlerden farklı düzenlemelere yer verilmiştir. Nitekim söz konusu Kanun'da yer alan hükme göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ister gerçek ister tüzel kişiler tarafından yürütülsün bu husus dikkate alınmaksızın vergileme süreçleri özel düzenlemelere bağlanmıştır.

Kendimizi Sınayalım

1. Özel inşaat işlerinde çalışan işçilerin ücretlerinin safi tutarı hesaplanırken 16 yaşından büyük işçiler için hesaplanan asgari ücretin brüt tutarının yüzde kaçı esas alınır?

a. 10
b. 15
c. 20
d. 25
e. 30

2. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m^2'nin üstündeki konutlarda katma değer vergisi oranı yüzde kaçtır?

a. 1
b. 8
c. 10
d. 18
e. Katma değer vergisinden istisnadır.

3. Gelir vergisi mükellefi bir inşaat firması 2015 yılında başlamış olduğu yap/sat türü inşaat işini 2017 yılında tamamlamış ve bağımsız bölümlerin tamamını aynı yılda satmıştır. Bu bilgilere göre Satıştan elde edilen ticari kazanç hangi yılın geliri sayılacaktır?

a. 2014
b. 2015
c. 2016
d. 2017
e. 2018

4. Aşağıdakilerden hangisi vergi kanunları açısından bir inşaat firmasının bir başka gerçek ya da tüzel kişiye ait bir inşaat işini sözleşme koşullarına uygun olarak belirlenen ücret karşılığında yapma işidir?

a. Pazarlık usulü inşaat
b. Yüklenici türü inşaat
c. Taahüt şeklinde inşaat
d. Arsa (kat) karşılığı inşaat
e. Yap/Sat türü inşaat

5. Bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdakilerden hangisi olması gereken unsurlardan biri **değildir?**

a. İş sahibi
b. Finans kuruluşu
c. Müteahhit
d. Yapılacak iş
e. Bedel

6. Bir inşaat faaliyetinin yıllara yaygın veya yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işi ayrımında **temel** alınan kriter aşağıdakilerden hangisidir?

a. Bağımsız bölüm sayısı
b. İnşaatın taahhüt şeklinde olup olmadığı
c. İnşaat işini üstlenen müteahhidin vergi mükellefiyeti türü
d. Takvim yılı
e. İnşaatın büyüklüğü

7. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettiklere kazançlara ne ad verilir?

a. Serbest meslek kazancı
b. Diğer kazanç ve iratlar
c. Değer artış kazancı
d. Menkul sermaye iradı
e. Ticari kazanç

8. Aşağıda verilen inşaat işlerinden hangisi için özel bir vergileme rejimi düzenlenmiştir?

a. Yıllara yaygın olmayan inşaat işleri
b. Yap/Sat türü inşaat işleri
c. Yıllara yaygın olan inşaat işleri
d. Arasa karşılığı inşaat işleri
e. Kendileri kullanmak üzere yapılan inşaat işleri

9. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergileme ile ilgili hükümler aşağıda verilenlerden hangisinde yer alır?

a. Kurumlar Vergisi
b. Gelir Vergisi
c. Katma Değer Vergisi
d. Damga Vergisi
e. Emlak Vergisi

10. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ödenen hakediş bedelleri üzerinden yüzde kaç gelir vergisi stopajı kesintisi yapılır?

a. 1
b. 2
c. 3
d. 4
e. 5

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. d	Yanıtınız yanlış ise "Kendileri Kullanmak Üzere Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. d	Yanıtınız yanlış ise "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. d	Yanıtınız yanlış ise "Özel İnşaat İşlerinde Kazancın Beyanı" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. c	Yanıtınız yanlış ise "Taahhüt Şeklindeki İnşaat İşlerinde Vergileme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. b	Yanıtınız yanlış ise "Taahhüt Şeklindeki İnşaat İşleri" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. d	Yanıtınız yanlış ise "Taahüt Şeklindeki İnşaat İşleri" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. e	Yanıtınız yanlış ise "Kendileri Kullanmak Amacıyla İnşaat İşleri ile Uğraşanların Vergilendirilmesi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. c	Yanıtınız yanlış ise "Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. b	Yanıtınız yanlış ise "Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. c	Yanıtınız yanlış ise "Yıllara Yaygın Olan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Vergi kanunları açısından inşaat türleri ayrımında esas alınan nokta vergileme farklılıklarıdır. Çünkü vergi kanunları açısından inşaat türlerini oluşturan özel inşaat işleri ile taahhüt şeklindeki inşaat işlerinin vergileme süreçleri farklıdır. Bununla birlikte vergi kanunları açısından ister özel inşaat olsun ister taahhüt şeklindeki inşaat olsun sonuçta bu inşaatlar Medeni Kanun'da yer alan inşaat türlerinden oluşur, vergi kanunlarına göre yapılan ayrım vergileme farklılıklarına göre yapılmaktadır.

Sıra Sizde 2

Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek, bağımsız bölümler hâlinde satan kişi satma amacıyla kendiliğinden inşaata teşebbüs eder. Taahhüt suretiyle yapılan inşaatta ise, inşaat bir iş sahibi adına yapılır. İnşaata iş sahibi tarafından teşebbüs edilir. Kendi nam ve hesabına inşaatta sözleşmenin asıl unsuru eşya ve malzemedir. Verilen ücret veya bedel eşya ve malzemenin karşılığıdır. Emek ikinci unsurdur. Buna karşın taahhüt suretiyle inşaatta sözleşmenin asıl unsuru emektir. Verilen ücret veya bedel kendisine inşaat yaptırılan kimsenin emeğinin karşılığıdır. Malzeme ve eşya müteahhit tarafından temin edilse bile bunlar ikinci unsurdur. Yine taahhüt şeklindeki işin bitiminde yapılan inşaatın (eserin) mülkiyetinin iş sahibine devir ve temliki gibi bir süreç yapılmaz. Buna karşın kendi nam ve hesabına yapılan inşaatta mülkiyetin alıcıya devri için tapuda resmî senet düzenlemek ve tescil işlemlerini yapmak zorunludur. Taahhüt şeklindeki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari kazanç sayılan diğer işlerden farklı düzenlemelere yer verilmiştir.

Sıra Sizde 3

Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay tasarruf hakkının devridir. Yapılan inşaat alıcının tasarrufuna (istifadesine ve yararına) sunulduğu anda teslim edilmiş ve vergisel açıdan satış gerçekleşmiş sayılır. Özel inşaat işlerinde elde edilen kâr veya zarar yıl içindeki satışlara göre belirlenmektedir. Özel inşaat işletmeleri üretimini yaptıkları bağımsız bölümlerinin satışını ne zaman yaparlar ise üretim maliyeti ile satış fiyatı arasındaki olumlu fark ticari kazanç olarak satışın gerçekleştiği dönemde vergilendirilir ve o yılın geliri olarak beyan edilir. Benzer şekilde inşaatı devam ederken yapılan satışlarda satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar tesliminin yapıldığı yılın satış hasılatı olarak gösterilmesi gerekmektedir.

Sıra Sizde 4

Kendi arsası üzerine bir defaya mahsus olmak üzere apartman inşa ederek, bağımsız bölüm hâlinde satanların vergisel durumları satışın ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilip değerlendirilmemesine bağlıdır. Başka bir ifadeyle, kişinin kendi arsası üzerine inşa etmiş olduğu kat, daire ve dükkânları birden fazla kişiye birden fazla yıl içinde satması hâlinde Gelir Vergisi

Kanunu'nun 37/4 maddesine göre devamlılık unsuru bulunacağı ve ticari kazanç olarak vergilendirileceği açıktır. Fakat gayrimenkulün elden çıkarılmasından dolayı elde edilen kazanç devamlılık arz etmemek ve ticari bir organizasyon dâhilinde yapılmamak koşuluyla değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Sıra Sizde 5

Evet. Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirleyen 24/12/2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre net alanı 150 m^2'ye kadar olan konut teslimlerinde KDV oranı %1, net alanı 150 m^2 ve üstünde olan konut teslimlerinde KDV oranı %18 olarak belirlenmişti. Ancak bu uygulama 01/01/2013 tarihinden itibaren 24/12/2012 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değişmiştir.
24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar'ın 1 inci maddesine aşağıdaki (6) numaralı fıkra eklenmiştir.
"(6) Net alanı 150 m^2 ve üstünde olan konut teslimlerinde KDV oranı %18 olarak uygulanmaya devam edilirken (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m^2'ye kadar konutlardan; 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu kapsamındaki büyük lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hâli ve dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 ncu maddesine istinaden arsa birim m^2 vergi değeri;
a. Beş yüz Türk lirası ile bin Türk lirası (bin Türk lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (Bu oran %8'dir.),
b. Bin Türk lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (Bu oran %18'dir.)" olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Sıra Sizde 6

Türk vergi sisteminde aksine bir hüküm yok ise, normal bir hesap dönemi 1 Ocak 31 Aralık dönemini kapsamaktadır. Bu dönem Gelir Vergisi Kanunu'nda takvim yılı olarak ifade edilirken, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda normal hesap dönemi olarak ifade edilmektedir.

Sıra Sizde 7

Beyannameyi vereceği tarih X işletmesinin gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olmasına göre değişmektedir. X işletmesi gelir vergisi mükellefi ise Nisan 2016-Kasım 2017 tarihleri arasında yapmış olduğu taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işine ilişkin beyannamesini kâr ve zarar 2017 yılında tespit edileceği için 2018 yılının Mart ayının 25. günü akşamına kadar, X işletmesi kurumlar vergisi mükellefi ise 2018 yılının Nisan ayının 25. günü akşamına kadar beyanname verilmesi gerekmektedir.

Sıra Sizde 8

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme döneminin belirlenmesi açısından vergiyi doğuran olayın tespiti önemlidir. Çünkü vergiyi doğuran olay işin bitimidir. İşin bitim tarihinde Gelir Vergisi Kanunu'nun yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini düzenleyen 42-44. maddelerinin uygulanması açısından oldukça önemlidir.

Yararlanılan Kaynaklar

Alagöz, A. (2009) İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebeye Yön Veren Kurallar. İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi ve Denetim 15-16 Ocak 2010. Kayseri SMMM Odası.

Aslanpınar, B. (2011) Miras Kalan veya Bağışlanan Arsa Karşılığında Elde Edilen Konut ve İş yeri Satışında Gelir Vergisi I. Yaklaşım Dergisi. Temmuz 2011. Sayı: 223, s.273.

Çankaya, İ. (2003) İnşaat Muhasebesi. 2.Baskı. Meslek Yapıtları, Ankara.

Değer, N. (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İstihkaklarından Kesilen Gelir Vergisinin Nakden ve Mahsuben İadesi Uygulaması. Yaklaşım Dergisi, Nisan 2006, Sayı: 160. S.122-129.

Durna, F. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Danışman: Erkan Aydın, İstanbul.

Doğan, H. (2010). İnşaat Sektöründe Vergi İncelemeleri. Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu I, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.

Esen, A. (2007). Yıllara Sairi İşlerde Vergileme. Maliye Postası Dergisi. 2007 Özel Sayısı.

Güneş, Ş. (2009). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergileme Süreci. E Yaklaşım Dergisi. Eylül 2009. Sayı: 201. S.591-599.

Güneş, Ş. (2012). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Hasılat Paylaşımı Modelinin Dayanılmaz Cazibesi. Yaklaşım Dergisi, Şubat 2012, Sayı: 230. S.153-155.

Kavacık, M. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Danışman: Ayşe Necef Yereli, Manisa.

Kumrulu, A. Çağan, N. ve Öncel M. (1999). **Vergi Hukuku.** Turhan Kitabevi, Ankara.

Kurban, D.A. (2006). Özel İnşaatlarda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları. Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. http://www.bursa-smmmo.org.tr Erişim: 20.07.2012

Kütükçü, A. (2010). İnşaat İşlerinde KDV Uygulamaları. Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu I, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.

Kızılot, Ş. (2008). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Maç, M. Turut, Ş. (2011). Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri Nolu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz. Yaklaşım Dergisi, Ekim 2011, Sayı: 226.

Maç, M. Turut, Ş. (2009). Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesi Açısından İnşaat İbaresinin Kapsamı. Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2000, Sayı: 226. S.93-100.

Pur, H. (2006). Gayrimenkullerde Vergi Uygulamaları. Suryay Yayınevi, İstanbul.

Özocak, H. (2007). İnşaat İşlemlerinde Vergisel Uygulamalar ve Özellik Arz Eden Konular. http://www.iktisadidayanisma.com. (Erişim:20.07.2012)

Tekkoyun, İ. (2010). Özel ve Taahhüt Şeklindeki İnşaat İşlerinde Vergisel Sorunlar. Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu I, İnşaat/Taahhüt sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.

Turut, Ş. (2010). Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri. Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu I, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.

Turut, Ş. (2007). Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi. Basılmamış Doktora Tezi. Danışman: Bumin Doğrusöz, İstanbul.

Türüng, H. (2006). Yapı Muhasebesinde "Yıllara Yaygınlık" Kavramının Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Danışman: Selahattin Karapınar, Sakarya.

Tokat, Y. (2010). İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar I,II. Yaklaşım Dergisi. Ocak/Şubat 2010, Sayı: 205-206. s.62-71, s.86-90.

Şenlik, M. (2011). İnşaat Muhasebesi. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Sezgin, B. (2012). Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması. E Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2012, Sayı: 233. S.397-401.

Şen, S. (2011). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa ve Bağımsız Bölümlerin Arsa Sahibi Açısından Maliyet, KDV ve Muhasebe Uygulaması I, II. Yaklaşım Dergisi, Nisan/Mayıs 2011, Sayı: 220-221. S.137-142, s.121-129.

Ülgen, S. (2011). Yargı Kararları Eşliğinde İnşaat İşlerine Bir Bakış. Yaklaşım Dergisi, Mart 2011, Sayı: 219. S.103-108.

3194 Sayılı İmar Kanunu

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu

ÇSGB İşkolları Tüzüğü, 15/06/1983 tarih ve 83/6686 BKK.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

30 Seri Nolu KDV Genel Tebliğ. 16/12/1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete.

Hakediş Ödemelerine İlişkin 2006-11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ (Seri No: 117), 14 Nisan 2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete.

Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ (Seri No: 119), 23 Haziran 2012 tarih ve 28332 sayılı Resmi Gazete.

http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028 (Erişim: 20.07.2012)

3

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- İnşaat maliyet muhasebesi sisteminin özelliklerini açıklayabilecek,
- Yıllara yaygın inşaat işlerine hesapları sıralayabilecek,
- Özel inşaat işletmeleri ile inşaat taahhüt işletmelerinin maliyet muhasebesi sistemi arasındaki farkı açıklayabilecek,
- Dönem kârı veya zararının tespitinde tam bitim yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi arasındaki farkı açıklayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Maliyet Muhasebesi
- Maliyet Yönetimi
- Özel İnşaat İşletmesi Maliyet Akışı
- İnşaat Taahhüt İşletmesi Maliyet Akışı
- Hesap Planı
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri
- Ortak Maliyetler
- Tam Bitim Yöntemi
- Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

İçindekiler

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi → İnşaat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi →

- GİRİŞ
- MALİYET YÖNETİMİ
- İNŞAAT İŞLETMELERİ İÇİN MALİYET MUHASEBESİ

İnşaat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi

GİRİŞ

Türkiye'de inşaat sektörü birçok sektörü harekete geçiren bir sektördür. Sektörün rekabet yoğun bir piyasada yaşayabilmesi için maliyet unsurlarını doğru bir şekilde yönetebilmesi ile gerçekleşebilmektedir. İnşaat işletmeleri kıt kaynakları en etkin bir şekilde kullanmak zorundadır. Özellikle inşaat mevsimi olarak değerlendirilen nisan-kasım arasındaki dönemde ham madde, işçi ve donanımın yoğun bir şekilde talep görür. Aynı zamanda bu dar dönemde inşaat işinin tamamlanması da amaçlanır. Bu nedenle zaman kısıtı da inşaat işletmeleri için önemlidir. Zamanın ve kaynakların kıt olması, kaynakların olduğundan daha pahalı olmasını beraberinde getirmektedir. Tüm bu nedenlerle inşaat işletmeleri maliyet yönetimine çok fazla önem vermek zorundadır.

Maliyet yönetimi, kaynakların ve zamanın doğru bir şekilde kullanılarak kaliteli, müşteri memnuniyetini gözönünde bulunduran mamullerin/hizmetlerin en düşük maliyetle üretilmesini sağlayan bir sistemdir. Bu nedenle öncelikle inşaat işletmelerinin mamul/hizmet maliyetlerini doğru bir şekilde tespit etmesi gerekmektedir. Ancak özel inşaat işletmeleri ile inşaat taahhüt işletmelerinin üretme amaçları birbirinden farklıdır.

Özel inşaat işletmeleri, inşaat işlerini kendileri için üreterek mamullerini pazarlama teknikleri ile satmaktadır. Bu nedenle özel inşaat işletmeleri bir üretim işletmesi özelliklerini taşımaktadır. Maliyet muhasebesi sistemi, inşaat işinin üretim unsurları olan ham madde, işçilik ve diğer üretim unsurlarının maliyetlerini tespit etmeye dayanmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmeleri ise, ihale yoluyla talepte bulunulan inşaat işini üstlenerek, inşaat sahibi ile yapılan sözleşmenin hükümleri dâhilinde hizmet sunumu gerçekleştiren işletmelerdir. Bu nedenle maliyet muhasebesi sistemi, tek bir maliyet hesabı üzerinden maliyetlerin tespit edilmesine dayanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin dönem sonunda kâr veya zararının tespit edilmesi de son derece önemlidir. Çünkü işletme birden fazla takvim yılında bir inşaat işini tamamlayabilmektedir. Oysa muhasebe sistemi belirli aralıklarla gelir ve giderlerin birbiriyle karşılaştırmasını amaçlamaktadır. Muhasebede dönemsellik kavramı olarak ifade edilen bu durum, yıllara yaygın inşaat işleri için pek mümkün olmamaktadır. Dönemsellik kavramının yürütülebilmesi için, dönemsellik kavramı gereği tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması önerilmektedir.

MALİYET YÖNETİMİ

İnşaat proje yönetimi, bir profesyonel yönetim süreci olup, ilk düşünceden (hayallerden) işin tamamlanıp inşaat sahibine inşaat işi fiziksel olarak teslim edilinceye kadar; zamanın, maliyetin, kalitenin ve iş güvenliğinin en doğru şekilde yönetilmesini sağlamaya yönelik prosedürler bütünüdür. Her inşaat işi; ön tasarım, tasarım, konsorsüyüm kurma, işe başlama (ihale ve satınalma), yapım ve yapım sonrası aşamalarını geçerek tamamlanabilir. Bu aşamalar bir bal peteğinin duvarları gibi birbiriyle bağlantılı bir şekilde işleyerek sistem tasarımı gerçekleştirilmektedir.

Sistem tasarımında en önemli prosedür maliyet yönetimidir. Maliyet yönetimi hem prosedürlerin yürütülmesinde hem de inşaat işinin her aşamasında aktif rol oynamaktadır. İnşaat projesinin bütünleşik, kapsamlı ve karmaşık yapısının parasal değerlerle planlanması, bütçe sistemi ile gerçekleştirilir. İnşaatın tasarlanmasında finansal sınırlar önemli bir ölçüttür. Doğru planlama ve kontrol, projenin istenilen kalitede, zamanda ve öngörülen bütçe içinde tamamlanmasını sağlamaktadır. *Maliyet yönetimi:* zamanlama, maliyet, kalite ve fonksiyonellik boyutları ile rekabet edebilir mamul veya hizmet sunumunda kaynakların verimli kullanılarak yöneticilerin karar almalarına katkı sağlayacak bilgilerin oluşturulmasını sağlamaktadır (Gürdal, 2007, s.20). Maliyet yönetim bilgi sistemi geleneksel maliyet muhasebesine göre çok daha geniş bilgileri kullanmaktadır. Bu maliyetler; kalite, çevrim süresi, maliyet nesneleri, diğer işletme fonksiyonları gibi unsurları da gözönünde bulundurarak daha gerçekçi bir bilgi yaratmayı amaçlamaktadır.

SIRA SİZDE 1

İnşaat işletmelerinde maliyet yönetiminin önemi nedir?

İnşaat maliyet yönetimi sistemi, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi alt sistemlerinden oluşur. Uygulamada işletmeler maliyet muhasebesi fiilî (gerçekleşen) maliyetler boyutuyla kullanmaktadır. Ancak inşaat işletmeleri, maliyet muhasebesini hem fiilî maliyetlere hem de ileriye yönelik tahmini maliyetlere yönelik maliyet raporlanmasına odaklanmak durumundadır. Gerek özel inşaat işletmeleri gerekse inşaat taahhüt işletmeleri inşaat işinin proje aşamasında tüm pozların maliyetini tahmini olarak bütçeler. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 9. maddesinde *"…yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir"* ifadesi yer almaktadır. Özellikle inşaat taahhüt işletmeleri inşaat işine ilişkin ihale tekliflerinde tahmini maliyetlerine dayalı teklif bedelleri sunmak durumundadır. İnşaat sürecine ilişkin maliyetlerin proje aşamasında tahmin edilmesi, pozlar gerçekleştikçe fiilî maliyetler ile bütçelenen tahmini maliyetleri karşılaştırma olanağı yaratır. Bu sayede ara terminlerde hakedişlerde güncellemeler yapılabilir.

İnşaat taahhüt işletmeleri teknik, mimari, mühendislik, sanat, yaratıcılık gibi niteliklerden dolayı hizmet işletmesi olarak nitelendirilir. Hizmet işletmelerinin maliyet yapısı incelendiğinde ham madde maliyetlerinin yok denecek kadar az, işçilik ve genel hizmet maliyetlerinin ise büyük bir orana sahip olduğu görülür. Ancak inşaat işletmelerinin temel maliyet yapısını ham madde maliyeti oluşturmaktadır. İşçilik ve diğer maliyetler ise toplam maliyetler içinde nispeten daha az maliyet oranına sahiptir. Bu özellikleri nedeniyle, üretim işletmesinin maliyet yapısını andırdığı söylenmektedir. Ancak maliyet yapısı bakımından inşaat işletmelerini üretim işletmelerinden ayıran belki de en önemli özellik, genel yönetim giderlerinin, satış giderlerinin ve finansman giderlerinin maliyetin bir unsuru

olarak ortak maliyete dahil edilmesidir. Bunun en önemli nedeni olarak ise; yapı yüklenicisi, tasarımcısı, proje yöneticisi, satış elemanları inşaat faaliyetine ilişkin her türlü bilgi ile donanımlı olmak zorundadır ve bu nedenle her aşamasında etkin görev almaktadır. İnşaat işlerinde yükleniciler hem inşaat işinin tamamlanması ile ilgilenirken hem finansmanı, hem de inşaatın satılmasıyla doğrudan ilgilenebilmektedir. Dolayısıyla inşaat işinin maliyetinin hesaplanmasında ortak maliyetin üretim ve yönetim-satış olarak ayrıştırılması ya mümkün değildir ya da böyle bir ayrımın yapılması anlamlı ve ekonomik değildir.

Maliyet muhasebesi sistemi, işletme giderlerinin gereksinme duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflandırılmış şekilde saptanıp izlenmesi, bunların gider merkezlerine dağıtılması, stok maliyet giderlerinin dönem giderlerinden ve zararlarından ayrılarak üretilen mamul maliyetlerine yüklenmesi ve böylelikle mamul birim maliyetlerinin saptanması amacıyla kullanılan belgelerden, düzenlenen tablolardan tutulan kayıtlama sistemidir (Büyükmirza, 2009, s.82).

Maliyet muhasebesi, inşaat işletmelerinin aşağıdaki amaçlarını yerine getirmesine katkı sağlamaktadır:

- Sorumluluk merkezi temelinde toplam ve birim hizmet maliyetlerini belirlemek,
- Bütçeleme kontrolü, standart maliyet kontrolü, stok kontrolü gibi tekniklerle işletmenin "maliyet kontrolü"nü sağlamak,
- Her bir inşaat işine ilişkin standart belirleyerek maliyet planlamasını gerçekleştirmek,
- İnşaat sektöründeki rakipleri ile maliyet karşılaştırmaları yapabilmek,
- Pazar koşulları, işletme döngüsü, hükûmet politikaları, rekabet, modadaki değişmeler, insanların gelir düzeyleri, sosyal güvenlik kurumu politikaları gibi değişkenlere bağlı olarak satış fiyatını belirlemek,
- Hükümet ve sosyal güvenlik kurumu politikalarına bağlı sabitlenen hizmet fiyatlara yönelik maliyet düşürme yaklaşımları geliştirmek,
- Sunulan hizmet, süreç, iş, bölüme dayalı kârlılığı belirlemek ve kârlılık analizine olanak sağlamak,
- Maliyet verileri ile yöneticilerin karar almalarına yardımcı olmaktır.

Maliyet muhasebesinin finansal muhasebeden temel farklılığı, yaratılan bilginin kullanıcılardır. Finansal muhasebe işletmenin aynasıdır. İşletme dış dünyaya yansıtmak istediği finansal görünümünü finansal muhasebe aracıyla gerçekleştirir. Bilgi kullanıcıları hem işletme içi hem de işletme dışı çıkar gruplarıdır. İşletme içi gruplar, finansal olayları karara yönelik bilgilere yönlendirmek için veri olarak kullanır. Devlet, çevre örgütleri, kreditörler gibi işletme dışı gruplar ise, işletmenin vergi yükünün belirlenmesi, borç verilebilirliğini ve yatırım yapılabilirliğini vb. tespit etmek için kullanılır. Maliyet muhasebesinin temel işlevi, finansal muhasebenin yarattığı verileri kullanarak, yeni verileri ve bilgileri yönetime ileterek, yöneticinin alacağı kararlara destek sağlamayı amaçlamaktır. Bu nedenle de finansal muhasebe devletin koyduğu yasalarla olmak zorunda iken maliyet muhasebesi böyle bir zorlamadan uzaktır.

Maliyet muhasebesi bilgi sistemi ile arzulanan amaçlara ulaşmak için birçok maliyet unsurundan yararlanılmaktadır. Maliyet, her farklı amaca farklı bir anlam yüklemektedir. Bu nedenle maliyet ele alındığı ve kullanıldığı amaca göre farklılık gösterebilecektir. En genel yaklaşımla *maliyet*, bugün veya gelecekte işletmeye fayda getirmesi beklenen hizmetler için katlanılan fedakârlıkların nakit ya da nakit benzeri değerlerle ifade edilmesidir. Bu nedenle inşaat işletmelerinin arzuladığı ve hedeflediği amaçlara ulaşabilmesi için feda ettiği veya elden çıkarmayı göze

aldığı parasal değerlerin bütünü maliyet olarak nitelendirilmektedir. Maliyetler gelecekte fayda getirmesi beklenen ürünler için oluşturulur. Kârlı bir işletmede, gelecekteki fayda genellikle gelirin gösterdiği eğilimle ölçülür. Bu nedenle maliyetler gelir oluşturmak için kullanılır. Tükenmiş maliyetler ise işletmenin giderlerini oluşturmaktadır.

İnşaat işinin üretim sürecinde, yöneticilerin; karar almasında, planlama yapmasında, maliyetleri azaltma çabasında veya maliyet kontrolü sağlamasında belirli bir şeyin (bir hizmet, bir makine, bir işlem, bir birim, bir süreç veya bir faaliyet, iş emri, bir proje, bir taahhüt vb.) maliyetinin tespit edilmesini yöneticiler isteyebilir. Yöneticilerin maliyetini ayrı olarak belirlenmesini istediği *şey*'e *maliyet nesnesi* denilmektedir. İnşaat işletmesinin bir taahhüde ilişkin ihaleye katılabilmesi için projenin her pozuna yönelik yapılan maliyet hesaplaması, üretim yöntemlerinde maliyete dayalı kararlar alınması, işletmenin hafta sonu tüm gün hizmet vermesi, yeni bir vincin kiralanması veya satın alınması gibi maliyet raporu hazırlanması gibi birçok yönetici talebi maliyet nesnesine örnek oluşturmaktadır.

İnşaat işletmeleri, sahip oldukları varlıklardan en yüksek faydayı sağlayacak şekilde yararlanmalıdır. İnşaat işletmesinin birçok inşaat işini bir arada yürütmesi gerekmektedir. Bu nedenle işçi ekiplerinin ve varlıklarının inşaatlar arasında etkin bir şekilde dağılımının planlanması gerekmektedir. İnşaat işinde maliyet kontrolü sağlanmasında, birim bazında maliyetlerin düzenli olarak saptanması ve esas üretim gider yerlerine ilişkin birim maliyetlerin belirlenmesi ile mümkün olabilir (Esatoğlu, Ağırbaş vd., 2010, 17).

Maliyet politikasının sürdürülebilirliği yaklaşımı, sabit ve değişken maliyetlerde gelecekte olası artışların önlenmesi çabalarına odaklanmaktadır. Maliyetten kaçınma çabaları, fayda-maliyet ilişkisine uygun bulunmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasıdır. Maliyetlerin düşürülmesi ise, temel faaliyetlere ilişkin sabit ve birim değişken maliyetlerin nasıl düşürüleceğine odaklanılmaktadır. İşletmenin belli başlı faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynakların maliyetini ölçmek, maliyet yönetim sistemlerinin en önemli amaçlarından biri olarak ortaya çıkmaktadır.

İNŞAAT İŞLETMELERİ İÇİN MALİYET MUHASEBESİ

İnşaat işletmelerinin, özel (yap-sat) inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işletmeleri olmak üzere iki başlık altında sınıflandırıldığı önceki bölümlerde anlatılmıştı. Gerek özel gerekse taahhüt üzerine inşaat işi gerçekleştiren işletmelerin yapılan işlerin nitelikleri gereği diğer hizmet ve üretim işletmelerinden farklılıkları söz konusudur. Bu nedenle inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde de farklı yaklaşımların izlenmesi gerekmektedir. Bu farklı nitelikler şöyle sıralanabilir:

- İnşaat işletmelerinde yönetim ile inşaat işinin yeri arasında bir uzaklık söz konusudur. Bu nedenle veri akışının ve muhasebeleştirme işleminin nerede yapılacağının tespit edilmesi gerekir.
- İnşaat işi bir yılı aşkın süre devam edebilir. İnşaat işleri genellikle doğa ile mücadeleyi gerektirir. Her ne kadar inşaat teknolojisinde yapılan buluşlar doğanın engellemelerini önlemeye çalışsa da insan faktörü faaliyetlerin doğa koşullarına uygun hareket etmeye zorlamaktadır.
- İnşaat işi faaliyetinin farklı yıllarda başlayıp tamamlanması muhasebenin dönemsellik kavramı gereği gelir ve giderin ilgili dönemler için belirlenmesini zorlaştırmaktadır.

- İnşaat işletmelerinin faaliyetlerinde sabit varlıkları yoğun bir şekilde kullanmaları nedeniyle, amortisman, finansal kiralama, borçlanma anapara ve faiz takibi muhasebe açısından önem kazanmaktadır.
- İnşaat şantiyelerinin kurulması ve taşınması, stokların hangi inşaat işlerinde kullanıldığının tespit edilmesi, işçilik maliyetlerinin ilgili inşaat işine yüklenmesi muhasebe açısından sorun oluşturacak konulardır. Bu sorunun ortaya çıkmasındaki en önemli neden ise, yönetimin muhasebe bilgi sistemine gerekli önemi vermemesidir.
- İnşaat işletmeleri proje bazında çalışan işletmelerdir. Her inşaat işi grubu birbirinden farklı özellikler taşımaktadır. Bu nedenle inşaat işletmeleri genellikle inşaat işinin toplam ve birim maliyetini hesaplarken sipariş maliyeti sistemini kullanmaktadır.
- Türkiye'deki inşaat işletmelerinde kurumsallaşma oldukça azdır. Genellikle bir yapı müteahhidinin kurduğu tek kişilik ya da aile işletmeleridir. Bu nedenle birçok işletme için muhasebenin süreklilik kavramından tam olarak söz etmek mümkün değildir.
- İnşaat işlerine ilişkin maliyetlerin tespit edilmesinde ortak maliyetlerin dağıtımı için doğru iş tanımlarının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İnşaat işlerinin tamamlanma derecesinin ayrı ayrı doğru bir şekilde tespit edilmesi durumunda ancak gerçeğe uygun bir inşaat maliyeti saptanabilir.

Özel inşaat işletmeleri ürettikleri mamulleri daha proje aşamasında satabileceği gibi üretim tamamlandıktan sonra belirli bir süre stoklamak durumunda da kalabilir. İnşaat taahhüt işletmeleri ise, inşaat işini proje aşamasında aldığı andan itibaren üretilen hizmetin satın alınmama olasılığı ortadan kalkmaktadır. Bu durum iki işletme türü için farklı muhasebeleştirmelerin yapılmasına neden olmaktadır. Tekdüzen hesap planında inşaat işletmeleri için özellikle ayrılan hesaplar şöyle sıralanabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.204, 448, 884, 885, 899):

***Tablo 3.1:** İnşaat İşletmelerinin Muhasebe Hesapları Farklılığı*

Özel İnşaat İşletmeleri	**İnşaat Taahhüt İşletmeleri**
15 STOKLAR 150 İlk Madde ve Malzeme	15 STOKLAR 150 İlk Madde ve Malzeme
151 Yarı Mamuller – Üretim 152 Mamuller	17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET. 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri *170.00 …(A)….. İnşaatı* *170.001 Malzeme Maliyeti* *170.002 İşçi ve Ücret Maliyeti* *170.003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler* *170.004 Çeşitli Diğer Maliyetler* *170.005 Vergi, Resim ve Harçlar* *170.006 Amortisman ve Tükenme Payları* *170.007 Finansman Maliyetleri* *170.008 Ortak Maliyetlerden Alınan Paylar* *170.009 Diğer Maliyetler* 170.01…(B)….. İnşaatı 174 İnşaat İşi Tamamlanmış İşler 175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler 176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 179 Taşeronlara Verilen Avanslar 179.00 …(A)….. İnşaatı 179.01 …(B)….. İnşaatı
	35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ. 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri 350.00 …(A)….. İnşaatı *350.001 Önceki Dönemlerde Alınan Hakedişler* *350.001 Cari Dönemde Alınan Hakedişler* 378 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
71 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERLERİ 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri 711 Direkt İlk Md. ve Malz. Gid. Yansıtma 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 720 Direkt İşçilik Giderleri 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma 73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730 Genel Üretim Giderleri 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma	74 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 740 Hizmet Üretim Maliyetleri *740.00 …(A)….. İnşaatı* *740.001 Malzeme Maliyetleri* *740.002 İşçi ve Ücret Maliyetleri* *740.003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler* *740.004 Çeşitli Diğer Maliyetler* *740.005 Vergi, Resim ve Harçlar* 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma
76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri 77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770 Genel Yönetim Giderleri 78 FİNANSMAN GİDERLERİ 780 Finansman Giderleri	

İnşaat maliyet muhasebesi sistemi, özel inşaat işletmeler için üretim işletmelerde olduğu gibi kurulurken, inşaat taahhüt işletmelerinde ise hizmet işletmelerinde olduğu gibi oluşturulur. İnşaat maliyet muhasebesi sistemi için gerekli muhasebe hesapları hakkında kısaca bilgi verilecektir.

İnşaat İşinde Kullanılan Stoklar

İlk madde ve malzeme stokları, inşaat işletmesinin inşaat faaliyetlerinde tüketilen her çeşit malzemeyi kapsamaktadır. Bu tür stoklar *150 İlk Madde ve Malzeme* hesabının borcunda izlenir. Satın alınan her çeşit ilk madde ve malzeme satın alma maliyetiyle bu hesabın borcuna kaydedilir. İnşaat işlerinde stokların kullanılabilmesi için katlanılan satın alma maliyetleri sadece satın alma fiyatını kapsamamaktadır. TMS 2 Stoklar standardına göre stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatını, ithalat vergileri ve diğer vergiler ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri içerirken ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimlerin düşülmesi ile saptanır. Diğer vergiler, işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecek vergiler satın alma maliyeti dışında kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu vergilerden biri olan Katma Değer Vergisi de satın alma maliyeti kapsamına girmemektedir.

İnşaat işletmelerinde merkez büro ile inşaat işleri farklı yerlerdir. İlk madde ve malzeme stoklarının bulunduğu depo ise genellikle tek bir noktadır. Bu nedenle inşaat işletmelerinde sürekli bir lojistik faaliyeti sürdürülmektedir. İnşaat işletmeleri lojistikten olabildiğince kaçınmak amacıyla her inşaat işinin bulunduğu yere bir şantiye deposu (koltuk ambarı) oluşturmayı yeğler. Ancak stok kontrolünün sağlıklı olmaması durumunda, her şeyin ellerinin altında bulunmasını isteyen şantiye şefleri, genellikle ihtiyaçlarından fazla malzemeyi depolar ve kullanılmayan malzemeyi hemen merkez depoya iade etmez. Bu durumda inşaat işine ilişkin maliyet hesaplanırken, merkez depodan şantiye deposuna gönderilen stoklar da tükenmiş olarak kabul edilir. Bu ise muhasebe kayıtlarında inşaat işinin maliyetini olduğundan fazla gösterir. Bu durumu önlemenin bir yolu, her maliyet dönemi sonunda ilgili inşaat işlerinde malzeme sayımı yapılmasıdır (Büyükmirza, 2009, s.153).

Özel inşaat işletmelerinin yaygın olarak başvurduğu üretim sistemlerinden birisi de "arsa (kat) karşılığı inşaat işleri"dir. İşletmenin diğer işletmelerle rekabet edebilmesi veya yarattığı projenin içinde yer alan arsayı satın almak yerine, arsa sahibine arsası üzerine yapacağı konuttan vermeyi taahhüt edebilmektedir. Arsalar, üzerinde inşaat yapılan arazi parçalarıdır. Arsalar inşaatın bünyesine doğrudan girmektedir. Bu nedenle arsalar inşaat maliyetinin temel bir unsurudur. Arsalar özel inşaat işletmeleri için ilk madde ve malzeme olarak kabul edilir. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, yıkım giderleri, komisyon giderleri ile emlak alımına ilişkin vergi ve harç bedelleri maliyete eklenmelidir. Arsanın tapu kanalıyla özel inşaat işletmesine geçmesiyle birlikte, 250 Arazi ve Arsalar hesabına kaydedilir. İnşaatın yapılma kararı alındığında, işletme maddi duran varlıklarından arsayı çıkartarak, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı aktarır. Uygulamada arsanın devrini tapu aracılığıyla almak yerine, noterde Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesi yapılabilir. Böylece özel işletme hem maddi duran varlıklarını büyük göstermemeyi, hem arsanın vergi yükümlülüğünü üstlenmemeyi, hem de işlem yükünden kurtulmayı amaçlamaktadır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde muhasebe kaydı nasıl olmalıdır?

SIRA SİZDE 2

Tamamlanmamış Mamuller / Hizmetler

Özel inşaat işletmelerinin ve inşaat taahhüt işletmelerinin farklı amaçlarla üretim faaliyetini gerçekleştirmeleri nedeniyle henüz tamamlanmamış mamullerin/hizmetlerin kayda alınmasında farklı hesaplar kullanılmaktadır.

Özel inşaat işletmeleri kendi namlarına faaliyetlerini sürdüren işletmelerdir. Bu nedenle sahip olduğu varlıkları tüketerek yeni bir varlık (mamul) üretmektedir. Bu nedenle aslında işletme, varlıklarını tüketirken, varlıkların maliyetini yeni ürettiği mamule yüklemektedir. Mamulün üretimi tamamlanıncaya kadar varlıklardan gelen maliyetler *Yarı Mamuller-Üretim* hesabında izlenir. İnşaat işi yapılmakta olan bir stoktur ve henüz tamamlanmadığı için mamul stoku olarak kabul edilmesi doğru olmayacaktır. Üretilen yarı mamul satılabilir duruma geldiği anda Yarı Mamuller-Üretim hesabından kapatılarak, maliyetler *Mamuller* hesabına aktarılır.

İnşaat taahhüt işletmeleri başkaları adına inşaat işini gerçekleştiren işletmelerdir. Bu nedenle işletme varlıklarını tüketerek üreteceği varlık, işletmenin sahip olduğu yeni bir varlık olmayacaktır. İşletme proje karşılığında sunduğu hizmeti stoklamayacak, hizmeti tamamladığında inşaat sahibinin kesin kabulü ile teslim edecektir. Bu nedenle 15 Stoklar grubunda hizmetin üretimi devam ederken "Tamamlanmamış Hizmetler" gibi bir hesabın içinde gösterilmesi muhasebe teorisi açısından hatalı bir durum olacaktır. Bu amaçla Tekdüzen Hesap Planında inşaat işletmelerinin tamamlanmamış hizmetlerinin maliyetinin yüklendiği hesap grubunun, *17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri* grubunda izlenmesi önerilmiştir. Mevcut hesap planı *170 -178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri* hesabına ayrılmıştır. 170 – 178 arasındaki dokuz hesabın her birisini bir inşaat işinin maliyetlerine ilişkin bilgilerin tutulmasına ayrılmıştır. Ancak inşaat işletmeleri çok sayıda hizmet sunmak için kurulmuştur. Bu nedenle uygulamada sadece 170 kodlu hesap ana hesap olarak kullanılıp, inşaat işleri ise alt hesaplarda takip edilmektedir.

İnşaat işinin tamamlanması sonucunda inşaat sahibi tarafından kesin kabul edilmesi ile birlikte 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı alacaklandırılırken, *622 Satılan Hizmetlerin Maliyeti* hesabı boçlandırılır.

İnşaat taahhüt işletmelerine yönelik olarak Türkiye Muhasebe Standartları hükümleri birçok yenilik getirmektedir. Bu yeniliklerin hesap planına da yansıtılması gerekmektedir. Henüz hesap planında bir güncelleme yapılmamasına rağmen, Tablo 1'de gösterilen 174 – 178 kodlu hesaplar yeni hesap planı için önerilmektedir.

Hakedişler

İnşaat ve onarım işi ihalesi üzerinde kalan yüklenici, sözleşme koşullarını yerine getirmekle yükümlüdür. Sözleşme hükümlerinde hem inşaat işinin belirli aralıklarla inşaat sahibi tarafından kontrolünün sağlanması hem de yüklenicinin yaptığı işler için katlandığı maliyetlere ilişkin hakkettiği gelirleri tahakkuk ettirmek amacıyla *geçici hakedişler* yer almaktadır. Hakediş, inşaat taahhüt işletmesinin inşaat sahibinden nakit veya hesaben aldığı paralardır. Hakediş tahsil edilmesine rağmen, inşaat işi henüz tamamlanmamıştır. Bu nedenle hakediş tutarı; Satış Hasılatı hesaplarına aktarılmak yerine *350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri* hesabında izlenir. Bu hesap borç karakterli bir hesaptır. İnşaat işletmesi inşaat işini tamamlayıncaya kadar inşaat sahibinden tahsil ettiği değerler için borçludur. İnşaat sahibine kesin teslimin gerçekleşmesi ile birlikte, 350 Yıllara Yaygın İnşaat

ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabının alacağında yer alan geçici hakkedişler ve kesin hakediş *600 Yurtiçi Satışlar veya 601 Yurtdışı Satışlar* hesabına devredilir.

Muhasebenin dönemsellik kavramı gereği dönem kârı veya zararı tespit edilmelidir. Yıllara yaygın bir inşaat işinin ilgili döneme ait maliyetlerinin ve hakedişlerinin karşılaştırılarak dönem sonu gelirlerinin ve giderlerinin ölçülmesi gerekir.

Taşeronlardan Alınan Hizmetler

Belirli bir inşaat işi alanında uzmanlaşmış ikinci derece müteahhit niteliğindeki inşaat işletmeleri taşeron olarak nitelendirilmektedir. Taşeron, yüklenicinin üstlendiği inşaat işinin belirli bir kısmını, büyük bir kısmını ve hatta tamamını gerçekleştirebilir. Uygumalada taşeron firma, üstlendiği inşaat işini başka bir taşeron firmaya devredebilir. Bu sık karşılaşılan bir durumdur.

Yüklenicilerin taşerona yaptırdığı işler karşılığında yapılan ödemeler, inşaat işinin maliyeti olarak kabul edilecektir. Yüklenicilerin sözleşmede yer alması koşuluyla yapılan iş karşılığında hakediş aldıkları belirtilmişti. Yüklenici ile taşeronlar arasında işin teknik şartları, tamamlanma süresi gibi koşulları belirtilen bir sözleşme yapılabilir. Taşeronlara verilen inşaat işlerinin ödemesi ilgili inşaat işi tamamlandığında, işin başında veya belirli aralıklarla kısmi iş tamamlandığında kismi ödemelerle gerçekleştirilebilir. Bu ödemeler avans niteliğindedir (Benligiray, 2009, s.206). Taşeronlara verilen avans ödemeleri *179 Taşeronlara Verilen Avanslar* hesabının borcunda izlenir. Taşeron inşaat işini teslim etmesi ve yüklenicinin teslim edilen işi kesin kabul etmesi sonucunda, sözleşmede belirtilen iş bedelinden taşeronlara verilen avanslar düşüldükten sonra kalan kısmı ödenir. Bu durumda 179 Taşeronlara Verilen Avanslar hesabı, ya taşeronun verilen inşaat bedelinin tamamının ödenmesi sırasında ya da taşeronun inşaat işini tamamlayamaması ve inşaat işinin taşerondan alınması durumunda alacaklandırılır.

Mamul / Hizmet Maliyetleri

İnşaat işletmelerinde üretilen mamul veya sunulan hizmetin maliyetin tespit edilmesinde farklı maliyet hesapları kullanılmaktadır. Bunun nedeni özel inşaat işletmeleri bir üretim işletmesi olarak kabul edilirken, inşaat taahhüt işletmeleri bir hizmet işletmesi olarak kabul edilmesidir.

Özel inşaat işletmeleri inşaat işinin üretim maliyetinin belirlenmesinde; *710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri*, *720 Direkt İşçilik Giderleri* ve *730 Genel Üretim Giderleri* hesaplarından 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabına yüklenir. İnşaatı tamamlanıp, satılabilir duruma gelen inşaat işi 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabından çıkatılarak *152 Mamuller* hesabının borcuna kaydedilir.

Tamamlanan inşaat işinin satılması ya da arsa karşılığı inşaat işinin inşaat sahibine teslim edilmesi sonucunda 152 Mamuller hesabı kapatılarak, *620 Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına devredilir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

150 İlk Madde ve Malzeme hesabı aracılığıyla işletme deposuna gelen stoklar incelendiğinde, bu stokların bir kısmının inşaat işiyle doğrudan ilişkisi kurulabillir. Yani hangi inşaat işi için ne kadar malzeme kullanıldığı kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Bir kısım malzeme dolaylı bir şekilde inşaat işiyle ilişkilendirilebilir ancak bu durum ilişkilendirilse bile malzemenin ne kadar olduğunu tespit etmek ekonomik ve anlamlı değildir (Karakaya, 2007, s.58).

Arsa karşılığı inşaat işinde arsanın inşaat yapımında kullanılma kararı verildiğinde arsa stoklardan çıkartılır. Bunun için 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı alacaklandırılırken, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının borcuna kaydedilecektir. Arsa, konuta dönüşmesi ile birlikte stok özelliğini kaybeder ve tükenmiş maliyet niteliği kazanır.

Özel inşaat işletmelerinde, inşaat işiyle doğrudan ilişki kurulabilen stoklardan inşaat işinde tüketilenler *710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri* hesabında izlenir. Dolaylı bir şekilde inşaat işiyle ilişki kurulabilen malzemeler stoklardan, inşaat işinde tüketilenler ise *730 Genel Üretim Giderleri* hesabından takip edilir.

Direkt İşçilik Maliyetleri

İnşaat işine doğrudan doğruya yüklenebilen ve inşaat işinin temel yapısını oluşturan ilk madde ve malzemelerin biçimini, yapısını ve niteliğini değiştirebilen işçilik maliyetleri, *720 Direkt İşçilik Giderleri* hesabında izlenmektedir (Üstün, 1996, s.140). İnşaat faaliyetini sürdüren duvarcı, sıvacı, yalıtımcı gibi inşaat işletmesine bağlı işçilerin maliyeti direkt işçilik maliyeti olarak nitelendirilir. Taşerondan sağlanan hizmetlerde, taşeron işçileri genellikle inşaat işletmesinin kayıtlı çalışanı olmaması nedeniyle inşaat işine doğrudan yüklenebilen işçiliklerde bile direkt işçilik maliyeti kabul edilemez.

İnşaat işinin üretiminde kullanılan direkt işçilik dışında kalan ve bu işlere doğrudan doğruya yüklenmesi olanaksız veya ekonomik olmayan işçilikler *endirekt işçilik* olarak kabul edilir. Endirekt işçilikler *730 Genel Üretim Giderleri* hesabında izlenir (Üstün, 1996, s.141). Yüklenici, proje yöneticisi, tasarımcı, şantiye şefi, güvenlik görevlisi gibi işçilik maliyetleri endirekt işçilik niteliğindedir. Ayrıca fazla çalışma ücretleri, ücrete bağlı ödemeler, sosyal güvenlik kesintileri, yan ödemeler ve boşa geçen zaman işçilik maliyetleri de endirekt işçilik kapsamındadır. Ayrıca kamyon, vinç vb. şoförlerinin birden fazla inşaat işine hizmet sunmaları durumunda, bu işçilerin maliyeti endirekt işçilik ve ortak maliyet olarak kabul edilerek, inşaat işleri arasında dağıtıma tabi tutulur.

SIRA SİZDE 3

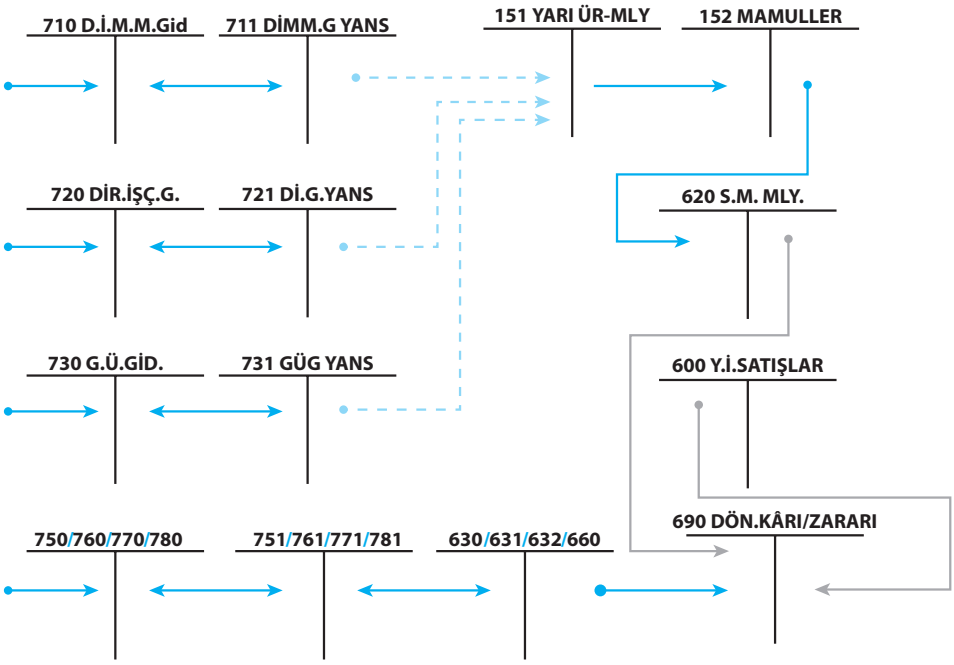
Neden yüklenici, tasarımcı ve şantiye şefinin aldığı ücretler endirekt işçilik olarak kabul edilir?

Genel Üretim Maliyetleri

İnşaat işi üretilmesi sürecinde direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyeti dışında kalan tüm üretim maliyetlerini kapsamaktadır. Endirekt malzeme, endirekt işçilik, amortisman giderleri, kira giderleri, sigorta giderleri, kırtasiye giderleri, ısınma giderleri, elektrik giderleri vb. gerçekleştiğinde *730 Genel Üretim Giderleri* hesabında izlenir.

Özel inşaat işletmeleri inşaat işinin üretim maliyetini Tablo 3.2'deki maliyet akışını izleyerek muhasebe kayıtlarını gerçekleştirir.

Tablo 3.2: *Özel İnşaat İşletmelerinin Maliyet Akışı*



Özel inşaat işletmeleri her inşaat işine ilişkin bir proje hazırlamaktadır. Projede inşaatın süreci zaman temeline göre oluşturulmaya çalışırken, aynı zamanda yapılacak işlerin tahmini maliyetleri de bütçelenmektedir. İşletmeler, bütçelerindeki parasal değerleri muhasebe kayıtlarında takip edebilmeleri için *yansıtma* hesaplarından yararlanır. Direkt ilk madde ve malzemelere ilişkin bütçe değerleri *711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma* hesabında izlenmektedir. Direkt işçilik maliyetlerine ilişkin bütçe değerleri *721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma* hesabında ve genel üretim giderleri de *731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma* hesabında takip edilir. Dönem sonlarında ise gerçekleşen değerler (710, 720 ve 730 kodlu hesaplar) ile bütçelenen değerler (711, 721 ve 731 kodlu hesaplar) birbirleriyle karşılaştırılarak kapatılır. Burada direkt ilk madde ve malzemelerin, direkt işçiliklerin ve genel üretim maliyetlerinin kendi aralarında karşılaştırılacakları aşikârdır. Eğer gerçekleşen değer ile bütçelenen değerler arasında farklar ortaya çıkarsa, bunların nedenleri araştırılır. Bu durum aslında yapılan proje ile gerçekleşen durum arasındaki olumlu veya olumsuz durumlardır ve olumsuz durumlara yönelik önlemler almak için projede güncellemelere gitmek gerekebilir.

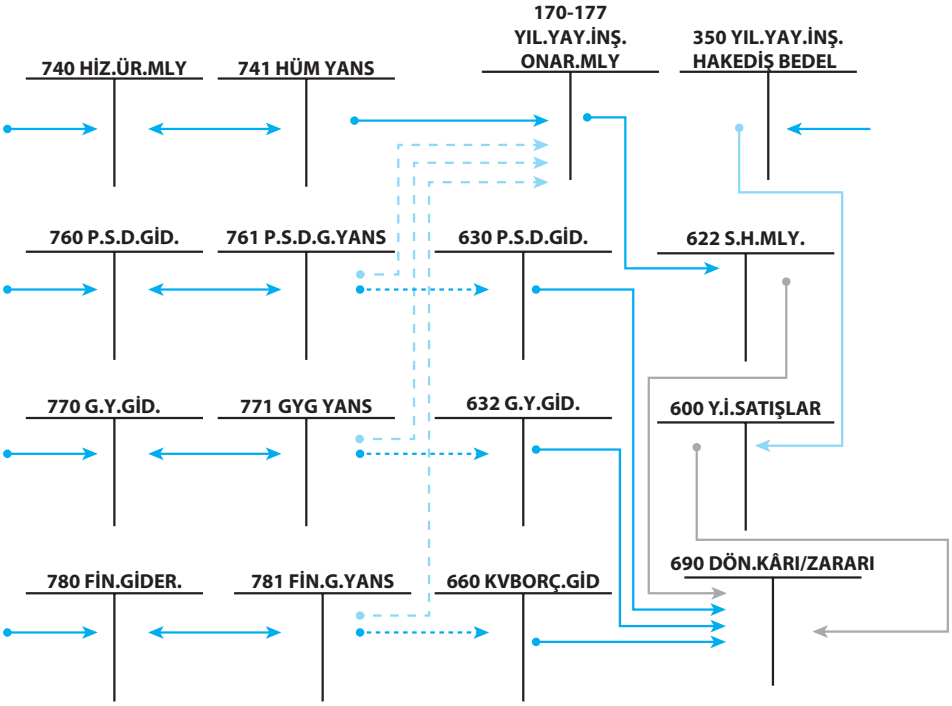
Hizmet Üretim Maliyetleri

İnşaat taahhüt işletmeleri, sunulan proje hizmetinin maliyetini *740 Hizmet Üretim Maliyetleri* hesabının borcunda izlemektedir. Özel inşaat işletmelerinde inşaat işinin maliyetinin takip edilmesinde kullanılan; Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderleri hesaplarının yerine sadece tek bir hesap kullanılmaktadır. Hizmetin maliyetinin takip edilmesi için tek bir hesabın kullanılması taahhüt işletmelerinin aynı ayrıntıda maliyetlerini tespit etmediği anlamına gelmemektedir. Aksine daha düzenli bir hesap planı oluşturmaya zorlamaktadır. İnşaat taahhüt işletmeleri, yüklendiği birçok inşaat işinin ve işlere ilişkin maliyet çeşitlerinin izlenmesinde alt hesaplardan ve kırılımlarından yararlanarak bu sorunun üstesinden gelmektedir.

Yıllara yaygın inşaat işleri bir faaliyet döneminden daha uzun süren inşaat işlerini kapsamaktadır. Bu nedenle işlerin takibinin tek bir hesap üzerinde izlenmesi bir bakıma işleri kolaylaştırmaktadır. Ancak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı yıllara yaygın inşaat işlerinin de dönemler itibarıyla kâr veya zarar tespit etmeye zorlamaktadır. Türkiye'de yapılan yasal düzenlemeler standarda uyum sağlaması durumunda 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabının ya alt hesaplarda yeni bir düzenlemeye gidilmesi ya da ana hesap düzeyinde hesap planında güncellemelerin yapılması gerekebilecektir. Aslında 6102 Türk Ticaret Kanunu'nun Temmuz 2012'de yürürlüğe girmesi ile birlikte de böyle bir sürece girilmiş bulunmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmelerinin inşaat işine ilişkin maliyet akışı Tablo 3.3'te gösterilmektedir.

Tablo 3.3: *İnşaat Taahhüt İşletmelerinin Maliyet Akışı*



İnşaat taahhüt işletmelerinin bir inşaat işine başlayabilmeleri için bir ihaleyi üstlenmiş olmaları gerekmektedir. İşletmenin ihaleye katılma sürecinde, inşaat işine ilişkin bir teklif vermesi ve bu teklif içinde en azından bir taslak proje hazırlaması gerekmektedir. İhaleye sunulan teklif bedeli talip olunan inşaat işinin tahmini maliyeti artı kâr değerini göstermektedir. İnşaat işine ilişkin tahmini maliyetler, inşaat taahhüt işletmelerinde *741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma* hesabında izlenmektedir. Hesabın doğuşu 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabı borçlandırılırken, 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı tahmini maliyetler üzerinden alacaklandırılmaktadır. Bu nedenle 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı inşaat işinin tamamlanması ile 622 Satılan Hizmetlerin Maliyeti hesabına tahmini maliyetler üzerinden devredilmektedir.

Hakediş dönemlerinde projede yer alan tahmini maliyetler (741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma hesabının alacak kalanı) ile gerçekleşen maliyetler (740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabının borç kalanı) karşılaştırılır. Böylece ilgili hakediş dönemine ilişkin maliyet farkları hesaplanmış olur ve gerekli düzeltmeler yapılır.

Yönetim, Satış ve Finansman Giderleri

İnşaat işletmelerinde *760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri ve 780 Finansman Giderleri* hesapları özel inşaat işletmesi veya inşaat taahhüt işletmesi olmasına göre farklı şekillerde izlenmektedir.

Özel inşaat işletmelerinde faaliyet giderleri ve borçlanma giderleri inşaat işiyle ilişkili olmaması durumunda 760, 770 ve 780 kodlu hesaplarda gösterilir. Eğer söz konusu gider inşaat işiyle ilgiliyse, 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenir. Örneğin bir arsa banka kredisi ile satın alınmışsa, bu durumda söz konusu finansman gideri arsanın bir maliyet unsurudur ve inşaatın maliyeti içinde yer alması gerekir. Bu nedenle finansman giderinin 780 Finansman Giderleri hesabında gösterilmesi yerine, 730 Genel Üretim Giderleri hesabında gösterilmesi gerekmektedir. Genel yönetim giderleri; vergi resim ve harçlar, personel ücretleri, danışmanlık ücretleri, iletişim giderleri, merkez kira giderleri, yemek giderleri, araç kiralama giderleri, akaryakıt-otopark giderleri, enerji giderleri gibi alt hesaplarda detaylandırılabilmektedir. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ise; reklam giderleri, satış ofisi kira giderleri, satış komisyonları ve satışa ilişkin diğer giderler olarak örneklendirilebilir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri ve 780 Finansman Giderleri hesapları inşaat işiyle ilişkili olup olmadığı tespit edilemiyorsa, *ortak maliyet* olarak kabul edilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 43. maddesinde "*birden fazla takvim yılı boyunca süren inşaat ve onarma işlerinde ya da bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması hâlinde müşterek (ortak) genel giderler ve amortismanlar inşaat işine dağıtılır*" denilmektedir. Buna göre faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin büyük bir çoğunluğu veya tamamı inşaat işleri arasında paylaştırılarak hizmet maliyetine dönüşecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinin ayrıntılarını www.mevzuat.adalet.gov.tr/ html/1040.html web adresinden inceleyebilirsiniz.

İNTERNET

Tahmini finansman ve faaliyet giderlerinin GVK hükümlerine göre dağıtılmasında *761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma, 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma* ve *781 Finansman Giderleri Yansıtma* hesaplarından yararlanılmaktadır. Yansıtma hesaplarının alt hesaplarında ise inşaat işleri gösterilmektedir. Ortak maliyetlerin dağıtımında 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı borçlandırılırken 761, 771 ve 781 kodlu hesaplar alacaklandırılmaktadır. Bu durum Tablo 3.3'te de gösterilmektedir.

Dönem Kârı veya Zararı

Kâr, işletmeler açısından önemli bir başarı ölçütüdür. İşletmenin inşaat işlerindeki başarısının bir ölçütü ve sürekliliğinin temel dayanağıdır. Dönem kârı; işletmenin esas ve yan faaliyetlerinde elde ettiği gelirler ile bu gelirleri elde etmek için katlandığı gider ve maliyetler arasındaki olumlu fark olarak tanımlanabilir. Ancak inşaat işletmelerinin yıllara yaygın inşaat işi yapması nedeniyle, özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde ve inşaat taahhüt işletmelerinde kâr tespiti farklı şekillerde olabilmektedir.

Özel inşaat işletmeleri inşaat işletmelerinin hemen hemen hepsini dönem içinde başlayıp tamamlamaktadır. Bu nedenle bir üretim işletmesi gibi 600 Yurtiçi Satışlar veya 601 Yurtdışı Satışlar hesabı ile 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabı karşılaştırılarak döneme ilişkin brüt satış kârı veya zararına ulaşılabilmektedir. Brüt satış kârı veya zararı ise *690 Dönem Kârı veya Zararı* hesabında gösterilmektedir.

İnşaat taahhüt işletmeleri genellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgilenmektedir. Bu nedenle de genellikle dönem içinde başladığı inşaat işinin aynı dönem içinde tamamlanması beklenemez. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin dönem sonunda kâr veya zararın tespit edilmesi ve eğer kâr söz konusu ise vergilendirmesi muhasebe için önemli bir sorundur. Bu durum GVK'nin 42. maddesinde *"yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kesin kâr veya zararın işin bittiği yılda belirlenmesi ve tamamının o yılın geliri sayılması"* gereği belirtilmektedir. Buna göre bu tür inşaat ve onarım işlerinin maliyetleri, işin bitiminde hasılatla eşleştirmek üzere biriktirilecektir. Bu yaklaşım literatürde tam bitim yöntemi olarak adlandırılmaktadır.

Dönemsellik kavramı gereği, inşaat işi yıllara yaygın olsun ya da olmasın dönem sonunda inşaat işinin dönem kârı ve zararının tespit edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderler, inşaat sözleşmede belirtilen tamamlanma aşamasına göre belirlenir. Bu kâr/zarar tespiti *tamamlanma yüzdesi yöntemi* olarak adlandırılmaktadır.

Tam bitim yöntemi ile tamamlanma yüzdesi yöntemi arasındaki fark bir örnek yardımıyla açıklanabilir. PAŞAM İnşaat işletmesi, 20X4 yılında Boğaz Köprüsü ihalesini üstlenmiştir. İşletme sözleşmeye göre Kasım 20X6'da ₺24.000.000 ihale bedeli ile inşaat işini tamamlamayı taahhüt etmiştir. PAŞAM'ın, Boğaz Köprüsü inşaat işine ilişkin 20X4 – 20X6 döneminde aldığı hakedişler ve katlandığı maliyetler şöyledir:

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.

(20X4)	7.000.000		
(20X5)	4.000.000		
(20X6)	10.000.000		
	21.000.000		

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.

		8.300.000	*(20X4)*
		5.100.00	*(20X5)*
		10.600.000	*(20X6)*
		24.000.000	

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.

(20X4)	7.000.000		
(20X5)	5.480.000		
(20X6)	7.520.000		
	20.000.000		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.

		7.000.000	*(20X4)*
		4.000.000	*(20X5)*
		10.000.000	*(20X6)*
		21.000.000	

DİKKAT **PAŞAM işletmesine ilişkin örnekte vergi, avans, alacaklar ve borçlar göz ardı edilmiştir.**

Tam Bitim Yöntemi

PAŞAM işletmesinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre tam bitim yöntemini uygulaması durumunda, 10 Kasım 20X6 tarihinde kesin teslimi yapılmış inşaat sahibi kesin kabulünü 21 Kasım 20X6 tarihinde gerçekleştirmiştir. Buna göre boğaz köprüsü inşaat işinin dönem kârı veya zararına ilişkin muhasebe kayıtları şöyledir:

21.11.20X6		
622 SATILAN HİZMETLERİN MALİYETİ HS.	**21.000.000**	
622.18 Boğaz Köprüsü		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET. HS.		**21.000.000**
170.18 Boğaz Köprüsü		

PAŞAM, 20X4 – 20X6 dönemleri arasında çeşitli tarihlerde Boğaz Köprüsü'ne ilişkin hakedişleri tahakkuk etmiştir. 21 Kasım 20X6 tarihinde kesin kabulün gerçekleşmesi ile tahakkuk edilen hakedişler inşaat işinin geliri hâline gelmiştir. Bunun için satış gelirine ilişkin yevmiye kaydına yer verilir.

21.11.20X6		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.	**24.000.000**	
350.15 Boğaz Köprüsü		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		**24.000.000**
600.18 Boğaz Köprüsü		

PAŞAM, inşaat işi dönemleri içinde katlandığı gerçekleşen maliyetleri ve sözleşmeye dayalı bütçelenen maliyetleri, maliyet hesaplarında biriktirmişti. İnşaatın kesin kabulü ile birlikte bu hesapların kapatılması gerekir. Ancak işletme Boğaz Köprüsü inşaatını planladığından daha düşük bir maliyete katlanarak teslim etmiştir. Bu durumda ortaya çıkan ₺1.000.000'lık kâr hesaplarda düzeltme yoluyla gerçekleştirebilir.

21.11.20X6		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.	**21.000.000**	
741.18 Boğaz Köprüsü		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.		**20.000.000**
740.18 Boğaz Köprüsü		
622 SATILAN HİZMETLERİN MALİYETİ HS.		**1.000.000**
622.18 Boğaz Köprüsü		

Tam bitim yöntemini kullanan PAŞAM işletmesinin muhasebe kayıtları incelendiğinde, 20X6 döneminde ₺4.000.000 (₺24.000.000 – ₺20.000.000) kâr elde ettiği görülmektedir. Eğer işletme %20 üzerinden kurumlar vergisi ödüyorsa, işletmenin kurumlar vergisi ₺800.000 (₺4.000.000 × %20) olacaktır.

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi olarak da ifade edilen bu yöntem ara dönemlerde inşaatın kâr veya zararını hesaplamak amacıyla kullanılan bir yöntemdir. İnşaat işletmesinin dönem sonu itibarıyla sözleşmeye göre inşaatın olması gereken aşama, gerçekleşen inşaat maliyeti ile inşaatın tahmini toplam tamamlanma maliyetine bölünerek tespit edilmektedir. Bu orana *tamamlanma yüzdesi* denilmektedir.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Güne Kadar Katlanılan Maliyetler}}{\text{Toplam Tahmini Maliyetler}}$$

PAŞAM, işletmesi yukarıdaki tamamlanma yüzdesi formülünden ilk dönemin sonunda yararlanabilir. Sonraki dönem sonlarında ise, inşaat belirli tamamlanmışlığa ulaşmış olacaktır ve ilgili dönemin yeni koşullarına göre inşaatın tamamlanma maliyeti sözleşmede tahmin edilen tutara göre farklılaşabilecektir. Bu durumda aşağıdaki formülün kullanılması daha doğru sonuçlar elde edilmesini sağlayacaktır.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Güne Kadar Katlanılan Maliyetler}}{\text{O Güne Kadar Katlanılan Maliyetler} + \text{İnşaatın Tamamlanması İçin Gereken Ek Tahmini Maliyetler}}$$

PAŞAM işletmesinin 20X4 dönem sonunda Boğaz Köprüsü inşaat işine ilişkin tamamlanma yüzdesini hesaplayalım.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{₺7.000.000}{₺21.000.000} = \%33{,}3$$

Bu durumda 20X4 dönem sonu itibarıyla yapılan inşaat işine göre hakedilen fiilî gelir toplam ihale bedelinin %33,3'üdür.

Gerçekleşen Hasılat = İhale Bedeli × Tamamlanma Yüzdesi

Gerçekleşen Hasılat_{20X4} = ₺24.000.000 × %33,3 = ₺8.000.000

PAŞAM işletmesinin 20X4 dönemi için bütçelediği inşaat maliyeti 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabının borcunda da görüldüğü gibi ₺7.000.000'dır. İşletmenin 20X4 inşaat maliyetine ilişkin muhasebe kaydı şöyle yapılacaktır.

31.12.20X4		
622 SATILAN HİZMETLERİN MALİYETİ HS.	**7.000.000**	
622.18 Boğaz Köprüsü		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET. HS.		**7.000.000**
170.18 Boğaz Köprüsü		

İşletmenin 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabının alacağı incelendiğinde, 20X4 döneminde toplam ₺8.300.000 hakediş aldığı tespit edilmektedir. Oysa işletmenin aynı dönemde yaptığı işlerin karşılığı olarak ₺8.000.000'lık iş yaptığı hesaplanmaktadır. Bu durumda işletme yaptığı işe göre inşaat sahibinden fazla hakediş tahsil etmiştir. Bu duruma ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

31.12.20X4		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS	**8.300.000**	
350.18 Boğaz Köprüsü		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		**8.000.000**
600.18 Boğaz Köprüsü		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		**300.000**
600.18 Boğaz Köprüsü		

PAŞAM işletmesinin 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı ile 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabı büyük defterleri incelendiğinde, işletmenin 20X4 dönemine ilişkin tahmini maliyetleri ile gerçekleşen maliyetlerin birbirine eşit olduğu görülmektedir. Buna göre Boğaz Köprüsü inşaat işinin 20X4 dönemine ilişkin maliyet hesapları arasında bir fark olmadan muhasebe kaydı yapılır.

31.12.20X4		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.	**7.000.000**	
741.18 Boğaz Köprüsü		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.		**7.000.000**
740.18 Boğaz Köprüsü		

İşletme 20X4 dönemde ₺1.000.000 kâr elde etmiştir. Buna göre ödemesi gereken kurumlar vergisi ₺150.000'dır.

PAŞAM işletmesinin 20X5 dönemi için katlanmayı planladığı inşaat maliyeti ₺4.000.000'dır ve bu dönemde ekonomik koşullardaki iyileşmelerden dolayı boğaz köprüsü inşaatının ₺20.800.000'sına tamamlanabileceğini tahmin etmektedir. 20X5 dönemine ilişkin tamamlanma yüzdesi ve cari döneme ilişkin gelir şöyle hesaplanır:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Güne Kadar Katlanılan Maliyetler}}{\text{O Güne Kadar Katlanılan Maliyetler} + \text{İnşaatın Tamamlanması İçin Gereken Ek Tahmini Maliyetler}}$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{₺7.000.000 + ₺5.480.000}{₺12.480.000 + ₺8.320.000} = \%60$$

Gerçekleşen Hasılat = ₺24.000.000 × %60 = ₺14.400.000

Cari Dönemin Geliri$_{20X5}$ = ₺14.400.000 – ₺8.000.000 = ₺6.400.000

SIRA SİZDE 4

PAŞAM işletmesi, 20X5 döneminde ₺4.440.000'lık maliyete katlanması durumunda, cari dönem geliri kaç lira olur?

31.12.20X5		
622 SATILAN HİZMETLERİN MALİYETİ HS.	**4.000.000**	
622.18 Boğaz Köprüsü		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET HS.		**4.000.000**
170.18 Boğaz Köprüsü		

İşletmenin 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabının alacağı incelendiğinde, 20X5 döneminde toplam ₺5.100.000 hakediş aldığı tespit edilmektedir. Oysa işletmenin aynı dönemde ₺6.400.000'lık (₺14.400.000 – ₺8.000.000) iş yaptığı hesaplanmaktadır. Bu durumda işletmenin geçen dönem inşaat sahibinden fazla aldığı ₺300.000 gözönünde bulundurulursa, işletme yaptığı işe göre inşaat sahibinden ₺1.000.000 [₺6.400.000 - (₺5.100.000 + ₺300.000)] eksik hakediş tahsil etmiştir etmiş ve işletme sahibinden alacaklı durumuna gelmiştir. Bu duruma ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

31.12.20X5		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.	**5.100.000**	
350.18 Boğaz Köprüsü		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	**300.000**	
600.18 Boğaz Köprüsü		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS.	**1.000.000**	
600.18 Boğaz Köprüsü		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		**6.400.000**
600.18 Boğaz Köprüsü		

PAŞAM işletmesinin 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma hesabı ile 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabı büyük defterleri incelendiğinde, işletmenin 20X5 dönemine ilişkin tahmini maliyetlerinin ₺4.000.000 ve gerçekleşen maliyetlerinin de ₺5.480.000 olduğu görülmektedir. Buna göre Boğaz Köprüsü inşaat işinin 20X5 dönemi maliyet hesapları kapatıldığında, tahminlerle gerçekleşenler arasında tutarsal farkın olduğu tespit edilmiştir. Fark işletmenin ilgili dönemine ilişkin gerçekleşmiş bir maliyettir ve katlanılan bu maliyetin 622 Satılan Hizmetlerin Maliyeti hesabına aktarılması gerekmektedir. Böylece 20X5 döneminde toplam 622 Satılan Hizmetlerin Maliyeti hesabının borç kalanı ₺5.480.000 olacaktır. 20X5 dönemine ilişkin kâr ise ₺920.000 (₺6.400.000 – ₺5.480.000) olacaktır. İşletme dönem kârına sahip olması nedeniyle, kurumlar vergisi (%20) olarak ₺184.000 ödemesi gerekmektedir.

31.12.20X5		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.	**4.000.000**	
741.18 Boğaz Köprüsü		
622 SATILAN HİZMETLERİN MALİYETİ HS.	**1.480.000**	
622.18 Boğaz Köprüsü		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.		**5.480.000**
170.18 Boğaz Köprüsü		

PAŞAM işletmesinin 20X6 dönemi için katlanmayı planladığı inşaat maliyeti ₺10.000.000'dır ve bu dönemde ekonomik koşullardaki iyileşmelerden dolayı Boğaz Köprüsü inşaatını ₺20.000.000'na tamamlamıştır. 20X6 dönemine ilişkin tamamlanma yüzdesi ve cari döneme ilişkin gelir şöyle hesaplanır:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Güne Kadar Katlanılan Maliyetler}}{\text{İnşaatın Tamamlanma Maliyeti}}$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{₺12.480.000 + ₺7.520.000}{₺20.000.000} = \%100$$

Cari Dönemin Geliri$_{20X6}$ = ₺24.000.000 – ₺14.400.000 = ₺9.600.000

21.11.20X6		
622 SATILAN HİZMETLERİN MALİYETİ HS.	**10.000.000**	
622.18 Boğaz Köprüsü		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET HS.		**10.000.000**
170.18 Boğaz Köprüsü		

İşletmenin 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabının alacağı incelendiğinde, 20X6 döneminde toplam ₺10.600.000 hakediş aldığı tespit edilmektedir. Oysa işletme aynı dönemde inşaat işini tamamlamak için ₺9.600.000'lık (₺24.000.000 – ₺14.400.000) iş yaptığı hesaplanmaktadır. Bu durumda işletme geçen dönem inşaat sahibinden eksik aldığı ₺1.000.000'yı da tahsil ettiği görülmektedir. Bu duruma ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

21.11.20X6		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.	**10.600.000**	
350.18 Boğaz Köprüsü		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS.		**1.000.000**
600.18 Boğaz Köprüsü		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		**9.600.000**
600.18 Boğaz Köprüsü		

PAŞAM işletmesinin 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma hesabı ile 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabı büyük defterleri incelendiğinde, işletmenin 20X6 dönemine ilişkin tahmini maliyetlerin ₺10.000.000 ve gerçekleşen maliyetlerin ise ₺7.520.000 olduğu görülmektedir. Buna göre Boğaz Köprüsü inşaat işinin 20X6 dönemi maliyet hesapları kapatıldığında, tahminlerle gerçekleşenler arasında tutarsal farkın olduğu tespit edilmiştir. Fark işletmenin ilgili dönemine ilişkin olumlu bir farkıdır. Bu nedenle tahmini maliyetle 622 Satılan Hizmetlerin Maliyeti hesabına yüklenen fazla maliyet hesaptan düşülmelidir. Böylece 20X6 döneminde toplam 622 Satılan Hizmetlerin Maliyeti hesabının borç kalanı ₺5.480.000 olacaktır. 20X6 dönemine ilişkin kâr ise ₺2.080.000 (₺9.600.000 – ₺7.520.000) olacaktır. İşletme dönem kârına sahip olması nedeniyle, kurumlar vergisi (%20) olarak ₺416.000 ödemesi gerekmektedir.

21.11.20X6		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.	**10.000.000**	
741.18 Boğaz Köprüsü		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.		**7.520.000**
740.18 Boğaz Köprüsü		
622 SATILAN HİZMETLERİN MALİYETİ HS.		**2.480.000**
622.18 Boğaz Köprüsü		

Tam bitim yönteminde işletme 20X6 döneminde boğaz köprüsü inşaatını tamamlamış ve elde ettiği gelir ve gideri 20X6 döneminde tespite ederek, ₺4.000.000 kâr için ₺800.000 kurumlar vergisi ödemiştir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise her dönemin gelir ve gideri tespit edildikten sonra ilgili dönemde kâr elde edilmişse, kurumlar vergisi de ilgili dönemde ödenmiştir. Bu durumda tamamlanma yüzdesi yöntemine göre; 20X4 döneminde ₺1.000.000 kâr için ₺200.000 kurumlar vergisi, 20X5 döneminde ₺920.000 kâr için ₺184.000 kurumlar vergisi ve 20X6 döneminde ₺2.080.000 kâr için ₺416.000 kurumlar vergisi ödenmiştir. Bu yöntemde de boğaz köprüsü inşaat işi için toplamda ₺800.000 vergi ödenmiştir ancak dönemsellik kavramına göre ilgili dönemde ödenmiştir.

Özet

İnşaat işletmeleri, özel inşaat işletmesi ve inşaat taahhüt işletmesi olarak iki başlık altında sınıflandırılabilir. Özel inşaat işletmesi, kendi namına inşaat işini gerçekleştiren ve ürettiği mamulleri pazarlama tekniklerini kullanarak satan inşaat türüdür. Bu nedenle inşaat işini yaratış şekli üretim işletmelerine benzemektedir ve ürettiği mamullerin maliyetini tespit etmeye yönelik bir maliyet muhasebesi sistemi oluşturulması gerekmektedir. İnşaat işinin üretim sürecinde üretim unsurları ham madde, işçilik ve diğer üretim unsurlarıdır. Maliyet muhasebesi de bu unsurlar üzerinden işlem görür. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderleri hesaplarında toplanan maliyetler inşaat işleri arasında dağıtılır. Üretim süreci tamamlanıncaya kadar inşaat işi için oluşturulan bir stok hesabı olan Yarı Mamuller-Üretim hesabında biriktirilir. Özel inşaat işletmeleri bir inşaat işine başladıklarında işi bir projeye dayandırır. Proje, hem zaman, hem kalite, hem malzeme, hem de bunların tümünü ilgilendiren maliyet tahminlerini içermektedir. Üretim süreci başladığında projeye dayalı maliyet yansıtma hesapları ile birlikte Yarı Mamuller-Üretim hesabı birlikte çalıştırılır. Üretim süreci tamamlandığında ise, Yarı Mamuller-Üretim hesabı Mamuller hesabına aktarılır. Böylece Mamuller hesabı tahmini değerler üzerinden ifade edilmiş olur. Mamuller satıldığında da Satılan Mamullerin Maliyeti hesabına devredilerek kapatılır. Satılan mamullerin maliyeti aynı zamanda satış hasılatını da ortaya çıkarır. En son olarak fiilî maliyetler ile tahmini maliyetler karşılaştırılarak, ortaya çıkan sapmalar kapatılır.

İnşaat taahhüt işletmeleri, inşaat sahiplerinin fikirlerini inşa etmeyi amaçlayan bir hizmet işletmesidir. Bu nedenle hizmet işletmelerinin temel özelliklerini taşır. İnşaat sahibinin açtığı ihaleye girerek, ihalenin üzerinde kalması durumunda, ihale komisyonuna sunduğu projeyi uygulayarak inşaat işini gerçekleştirir. Hizmet işletmeleri sundukları hizmetin maliyetini, Hizmetin Üretim Maliyeti hesabında izlerler. Bu durumda inşaat işine ilişkin ortaya çıkan işçilik, ham madde, enerji, amortisman ve diğer üretim maliyetlerini bu hesap üzerinde izlemektedir. Birçok inşaat işinin bir hesap altında izlenmesi, hesap kırılımlarının çok iyi bir şekilde tasarlanmasını gerekli kılmaktadır. Projeye ilişkin tahmini maliyetler hem Yıllara Yaygın İnşaat ve Bakım Maliyetleri hesabında hem de Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma hesabında izlenmektedir. İnşaat işi tamamlanıncaya kadar Yıllara Yaygın İnşaat ve Bakım Maliyetleri hesabında izlenecek tahmini maliyetler, inşaatın tamamlanması ile birlikte Satılan Hizmetlerin Maliyeti hesabına devredilir. Satış hasılatı genellikle, inşaat işinin tamamlanıp, inşaat sahibinin kesin kabul etmesi ile gerçekleşmez. Çünkü projenin ilk sunumunda inşaat sahibinden inşaat işinin belirli evrelerine ilişkin iş tamamlandıkça yüklenici hakedişler tahsil eder. Hakedişler, Yıllara Yaygın İnşaat ve Bakım Hakediş Bedelleri hesabında izlenir. Kesin kabul ile birlikte son hakediş tahsil edilirken, inşaat işi süresince tahsil edilen hakedişler de Yurtiçi Satışlar hesabına devredilir. Son olarak tahmini maliyetler ile fiilî maliyetler karşılaştırılarak hesaplar kapatılır.

Yıllara yaygın inşaat işletmeleri için bir önemli sorunda dönem kârı veya zararının tespit edilmesidir. Yıllara yaygın inşaat işleri birden fazla takvim yılını kapsamaktadır. Bu nedenle döneme ilişkin gelir ve giderin tespit edilmesi zorlaşmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi yıllara yaygın inşaat işlerinin dönem kârını tespit etmesini, inşaat işinin tamamlanması ile de belirlenmesini istemektedir. Bu belirleme şekli tam bitim yöntemi olarak adlandırılır. Muhasebenin dönemsellik kavramı gereği her dönemin gelir ve giderinin ilgili dönemde belirlenmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Kârın veya zararın bu şekilde tespit edilmesi tamamlanma yüzdesi yöntemi ile gerçekleştirilmektedir.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi inşaat maliyet yönetimi sisteminin bir alt sistemidir?
a. Üretim sistemi
b. Pazarlama sistemi
c. Yönetim muhasebesi sistemi
d. Sayısal yöntemler sistemi
e. Bilgi işlem sistemi

2. Aşağıdakilerden hangisi projenin bütçe tasarımında en önemli prosedürdür?
a. Maliyet yönetimi
b. Zaman etüdleri
c. Kalite kontro
d. Proje çizimi
e. Proje yönetimi

3. Aşağıdakilerden hangisi inşaat işletmelerinin maliyet muhasebesi amaçlarından biri **değildir?**
a. Piyasa değişkenlerine bağlı satış fiyatı belirlemek
b. İnşaat işine ilişkin maliyet standartları belirlemek
c. Toplam ve birim hizmet maliyeti belirlemek
d. İnşaat işine ilişkin kurumlar vergisini belirlemek
e. Yönetilerin karar almalarına yardımcı olmak

4. Aşağıdakilerden hangisi özel inşaat işletmeleri için kullanılan maliyet hesaplarından biri **değildir?**
a. Direkt İşçilik Giderleri
b. Hizmet Üretim Maliyetleri
c. Genel Yönetim Giderleri
d. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
e. Genel Üretim Giderleri

5. Aşağıdakilerden hangisi yöneticilerin maliyetini ayrı olarak bilmek istediği unsura verilen genel addır?
a. Maliyet Yönetimi
b. Genel Üretim Giderleri
c. Maliyet Nesnesi
d. Maliyet Yüklenici
e. Maliyet Zinciri

6. Aşağıdakilerden hangisi maliyet muhasebesini etkileyen inşaat işletmelerinin özelliklerinden biri **değildir?**
a. İnşaat işinin birden fazla takvim yılı sürebilmesi.
b. Siparişe dayalı mamul/hizmet üretilmesi.
c. Genel yönetim giderlerinin ortak maliyet olarak inşaat işlerine dağıtılması.
d. Farklı şantiye depoları nedeniyle stok kontrolünün zor olması.
e. İnşaata ilişkin arsanın büyük olması.

7. TAYRA İnşaat işletmesi arsa karşılığı inşaat işi gerçekleştirmektedir. İşletme, bir yıl sonra AVM yapmayı amaçladığı alandaki arsaları dükkân karşılığında arsa sahiplerinden tapu kanalıyla satın almıştır.
Aşağıdakilerden hangisi TAYRA işletmesinin arsa karşılığı arsaları kaydettiği hesaptır?
a. İlk Madde ve Malzemeler
b. Hizmet Üretim Maliyetleri
c. Genel Üretim Giderleri
d. Arazi ve Arsalar
e. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

8. RASA İnşaat Taahhüt işletmesi tramvay yolu inşaat işinde çalışan işçilere ödenen ücretlere ilişkin yapılacak yevmiye kaydında aşağıdakilerden hangisi doğrudur?
a. 730 Genel Üretim Giderleri hesabı alacaklandırılır.
b. 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı borçlandırılır.
c. 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma hesabı borçlandırılır.
d. 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabı borçlandırılır.
e. 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabı alacaklandırılır.

9. TASA işletmesi kendi namına inşaat yapıp satmaktadır. TS Konutları inşaat işi kasım ayında 60 ton kumun kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu bilgilere göre yapılması gereken yevmiye kaydında göre aşağıdakilerden hangisi **yanlıştır?**
a. 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma hesabı alacaklandırılır.
b. 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı borçlandırılır.
c. 150 İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı alacaklandırılır.
d. 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı borçlandırılır.
e. 770 Genel Yönetim Giderleri hesabı borçlandırılır.

10. PAYE İnşaat Taahhüt işletmesi tamamlanma yüzdesi yöntemine göre dönem kârı veya zararını belirlemektedir. 20X5 döneminde 156.250 ihale bedelli ve 112.500 tahmini maliyetle inşaat işini üstlenmiştir. İşletme 20X9 döneminde inşaat işini tamamlamıştır. İşletme, 20X5 döneminde 15.525 maliyete katlanmayı planlamasına rağmen, 14.400 maliyete katlanmıştır ve karşılığında 40.000 hakediş almıştır. Buna göre, aşağıdakilerden hangisi işletmenin 20X5 dönemine ilişkin tamamlanma yüzdesidir?
a. %40,0
b. %36,0
c. %25,6
d. %13,8
e. %12,8

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. c	Yanıtınız yanlış ise "Maliyet Yönetimi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. a	Yanıtınız yanlış ise "Maliyet Yönetimi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. d	Yanıtınız yanlış ise "Maliyet Yönetimi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. b	Yanıtınız yanlış ise "Maliyet Yönetimi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. c	Yanıtınız yanlış ise "Maliyet Yönetimi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. e	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat Maliyet Muhsebesi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. d	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat İşinde Kullanılan Stoklar" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. b	Yanıtınız yanlış ise "Hizmet Üretim Maliyet" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. e	Yanıtınız yanlış ise "Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. e	Yanıtınız yanlış ise "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

İnşaat sektöründe rekabet yoğun bir şekilde yaşanmaktadır. İhalesi alınan projenin zamanında, kaliteli ve en asgari maliyetle tamamlanması ancak maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ile gerçekleştirilebilir.

Sıra Sizde 2

Özel inşaat işletmesi, arsa sahibinden tapu aracılığıyla arsayı devraldığında 250 Arazi ve Arsalar hesabı borçlandırılır. İnşaatın başlanma niyeti ile birlikte 250 Arazi ve Arsalar hesabı alacaklandırılarak, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı borçlandırılacaktır. Böylece arsa, işletmenin maddi duran varlıklarından çıkartılarak stoklarına getirilir. Artık işletme stoklarındaki arsayı kullanıp, tüketebilir. Arsanın üzerinde harfiyat, dekapaj, temel gibi işlemlerin başlanması ile de 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı alacaklandırılarak, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı borçlandırılır. Artık stok (arsa) tüketilmiş ve inşaata dönüştürülmüştür.

Sıra Sizde 3

Yüklenicinin, tasarımcının ve inşaat şefinin işçileri yönetmek gibi bir görevi bulunmaktadır. İnşaatın bizzat yapımında çalışan işçiler direkt işçilik olarak nitelendirilir. Yönetici işçiler ise endirekt işçilik olarak kabul edilir.

Sıra Sizde 4

Öncelikle inşaat işine ilişkin olarak katlanılan toplam maliyetinin, inşaatın tamamlanması beklenen toplam tahmini maliyete bölünmesi gerekmektedir. Böylece tamamlanma yüzdesine ulaşılır. Daha sonra ihale bedeli ile tamamlanma yüzdesi çarpılarak ilgili döneme kadar kazanılan gelir elde edilir. Cari döneme ilişkin gelirin hesaplanmasında ise, gerçekleşen hasılattan önceki dönemin hasılatı düşülür.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{7.000.000 + 4.440.000}{12.480.000 + 8.320.000} = \%55$$

Gerçekleşen Hasılat = ₺24.000.000 × %55 = ₺13.200.000

Cari Dönemin Geliri = ₺13.200.000 – ₺7.000.000
= ₺6.200.000

Yararlanılan Kaynaklar

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması,** Ankara: Gazi Kitabevi, 12.Baskı.

Benligiray, Yılmaz (2009). **Uzmanlık Muhasebeleri,** Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, Kamil (2009). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,** Ankara: Gazi Kitabevi.

Esatoğlu, Afsun Ezel; Ağırbaş, İsmail vd. (2010); "Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri'nde Maliyet Analizi", Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası Cilt:1, Sayı:63: 17-27.

Gürdal, Kadir (2007); **Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar,** Ankara, Siyasal Kitabevi.

Karakaya, Mevlüt (2007). **Maliyet Muhasebesi,** Ankara: Gazi Kitabevi, Geliştirilmiş 3.Baskı.

Üstün, Rifat (1996). **Maliyet Muhasebesi,** İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 5.Baskı.

Kamu İhale Kanununda Değişiklikleri İçeren 4964 Sayılı Kanun [http://www.alomaliye.com/ 4734_sayili_kanun.htm (21.6.2012)]

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu *www.mevzuat.adalet.gov.tr/ html/1040.html*

6102 Türk Ticaret Kanunu

İNŞAAT VE GAYRİMENKUL MUHASEBESİ

4

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- Yıllara yaygın inşaat işine başlama sürecinin aşamalarını açıklayabilecek,
- İnşaat yapım sürecinde şantiyenin kurulmasına ilişkin işlemleri muhasebeleştirebilecek,
- İnşaat işinde kullanılan ilk madde ve malzemelerinin depo yerine göre muhasebe kaydını yapabilecek,
- Direkt işçilik ile endirekt işçilik arasındaki farkı açıklayabilecek,
- Ortak maliyetleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesine göre inşaat işlerine dağıtabilecek,
- Taşeronlardan alınan hizmetlerin maliyetini muhasebeleştirebilecek,
- Yıllara yaygın inşaat işletmelerine özel muhasebe hesaplarını tanıyabilecek,
- Geçici hakediş ile kesin hakediş arasındaki farkı açıklayabilecek,
- Asgari işçilik uygulamasını açıklayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Taahhüt İşletmeleri
- Yıllara Yaygın İnşaat İşleri
- Hizmet Üretim Maliyetleri
- İlk Madde ve Malzeme
- İşçilik
- Asgari İşçilik
- Ortak Maliyet
- Taşeron
- Hakedişler
- Kesin Kabul

İçindekiler

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Muhasebesi

- GİRİŞ
- İNŞAAT İŞİNE BAŞLAMA
- İNŞAAT İŞİNİN YAPIM SÜRECİ
- İNŞAAT İŞİNİN TAMAMLANMASI VE TESLİMİ

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Muhasebesi

GİRİŞ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleri faaaliyetlerini ihale yoluyla gerçekleştirmektedir. İhale sunulacak rapor, ihaleye konu olan inşaat işinin tasarım, tedarik, zaman ve yapım için çeşitli seçeneklerden en uygun olanını tespit ederek parasal değerlerle bütçelenmesi ve planlanmasıdır. Bu durum inşaat işinin daha ihale aşamasında tahmini maliyetinin tensip edilmesini gerektirir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (KİK) kapsamında tahmini maliyet kavramı *yaklaşık maliyet hesabı* olarak ifade edilmektedir. Yaklaşık maliyet, mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere belirlenir.

KİK'in 8. maddesinde yaklaşık maliyet hesaplamasında temel aşamalardan bahsedilmektedir. Bunlar sırasıyla; arazi ve zemin etüdünün yapılması, hazırlanan projelere dayandırılması, mahal listesinin hazırlanması, metraj listesinin hazırlanması, birim fiyat ve imalat tarifelerinin hazırlanmasıdır.

İhaleye hazırlanan projenin inşaat sahibi tarafından kabul edilmesi ile inşaat işi; ön tasarım, tasarım, ihale ve satın alma (tedarik), inşaat işinin yapılması ve inşaat işinin kesin kabulünden sonraki işlemler gibi aşamalardan geçerek inşaat tamamlanır. İnşaat işinin bu aşamaları sırasında gerçekleşen maliyetler ile yaklaşık maliyetler inşaatın her aşamasında kontrol edilir. Eğer inşaat aşamaları sırasında para sapması veya zaman sapması ortaya çıkabilir. Para sapmasında, yaklaşık maliyet gerçekleşen maliyetten büyükse işletme inşaat işinin tamamlanma maliyetinin beklenenden daha düşük olacağı anlaşılmaktadır ve işletme inşaat işine ilişkin kârlılığı beklediğinden daha büyük olacaktır. Ancak yaklaşık maliyetin gerçekleşen maliyetten küçük olması durumunda ise, işletmenin ek bütçe oluşturması ve bu bütçeyi inşaat sahibine kabul ettirerek ihale bedelini arttırmaya yönelik çaba göstermesi gerekecektir. Zaman sapmaları genellikle inşaatın projede belirtilen süreyi geçmesi beklentisidir. Bu durum işletmenin süre uzatma ve süresel etki analizini gerekli kılmaktadır. Süresel etki analizi, kritik gecikmenin hesabı, ağ diyagramı üzerinde kritik gecikmelerin proje süresine etkisini saptayan bir tahmin yöntemidir. Projede belirtilen süreden daha önce inşaat işinin tamamlanması ise, işletmenin hem kârını hem de prestijini arttıran bir unsur olacaktır.

İNŞAAT İŞİNE BAŞLAMA

Yıllara yaygın inşaat işleri, inşaat sahibinin talep ettiği inşaat işini yapılmayı üstlenen bir taahhüt işletmesinin açılan ihaleye başvurması ile gerçekleşmektedir. İhale; açık ihale usulü, belirli istekliler arasında ihale usulü veya pazarlık usulü

yöntemlerinden birisi ile açılabilir. Yüklenicinin inşaat işine başvurabilmesi için, öncelikle ihale koşullarını sağlayan proje ile ön başvuruda bulunması gerekir. Projede, inşaatın tüm aşamalarını içerecek şekilde kapsamlı bir şekilde hazırlanmalıdır. Zaman çizelgesi, ağ diyagramları, iş planlaması, iş gücü ve ekipman planlaması, yetki ve sorumluluk planlaması gibi birçok detay maliyet yönetim sistemi ile birlikte projede ortaya konulmalıdır. Böylece projenin tahmini (yaklaşık) maliyetlerin yönetilmesi, kontrolü ve geri bildirimlerle güncellenmesi sağlanabilmektedir. Ayrıca ihale teklif fiyatı, projenin tahmini (yaklaşık) maliyetine dayalı direkt maliyetleri, endirekt maliyetleri ve kâr ile risk oranlarının toplamından oluşmaktadır. İhale teklifinde, ihale bedeli ve zaman çizelgesinin (pursantaj) hangi aşamalarında hakediş bedellerinin talep edileceği de yer almalıdır. Maliyet ve hakediş raporlarının, nakit akış raporları ile birleştirilmesi gerekir. Böylece projenin temelleri belirli bir dayanak üzerine oturtulmuş olacaktır.

Etkin bir maliyet yönetimi; inşaat sahibinin mali sınırları içinde doğru ve şeffaf bir proje bütçesinin hazırlanmasını ve sözleşmedeki koşullar çerçevesinde maliyet yönetimi tekniklerinin kullanılarak, projenin en ekonomik biçimde planlanmasını, tasarlanmasını, yapımını ve yapım sonrası işlerin tamamlanarak kesin kabulünün yapılmasını sağlamayı amaçlamaktadır (Soğur ve Kuruoğlu, 2003, s.8). İnşaat süreci, sadece yapım aşamasından ibaret değildir. Süreç, ihale öncesi ve sözleşmenin imzalanması sonrası diye ikiye ayrılabilir.

İhale öncesinde inşaat işinin projelendirilmesi ve maliyet analizi gerçekleştirilerek, ihaleye katılma kararının alınması gerekmektedir. Bu kısımda; ön tasarım, tasarım, ihale ve satın alma, yapım, yapım sonrası işlemlerinin planlanması ve bu planlara bağlı olarak maliyetlerin bütçelenmesi ve nakit akışının düzenlenmesi gerekmektedir.

İhalenin üstlenilmesi ve sonrasında sözleşmenin imzalanması ile birlikte, inşaat işinin yapımına başlanmış olunacaktır. Bu aşama; inşaat işine ilişkin sözleşmenin imzalanması, kesin kabulün gerçekleşmesi ve yapım sonrasında ortaya çıkabilecek eksiklikler veya garantiden kaynaklanan işlerin yerine getirilmesi olarak ifade edilebilir. Yüklenicinin inşaat işine ilişkin sunulan ihale teklifin ciddiyetini ve ihale üstünde kaldıktan sonra sözleşme şartlarına göre işleri yerine getirmelerini sağlamayı garanti altına almak için teminat alınır. Kamu ihalelerinde teminat alımı, Kamu İhale Kanunu ile yasallaştırılmıştır. Yüklenici ihaleye girerken teklifiyle birlikte ihale bedelinin azami %3'ü oranında geçici teminat tutarını ödemekle yükümlüdür. İhalenin üstünde kalması durumunda ise ihale bedelinin azami %6'sı oranında kesin teminat tutarını ihale komisyonuna ödemek durumundadır. İnşaat işletmesi sözleşmeyi imzalaması ile ancak geçici teminatını geri alabilmektedir (*Ayrıntılı bilgi için bu kitabın 1. ünitesine bakınız*). Bu durum aşağıda kurgulanan bir örnek üzerinden açıklanacaktır.

Yıllara yaygın inşaat işinde bulunan MS İnşaat işletmesi, 11.04.20X5 tarihinde Sağlık Bakanlığının açmış olduğu sağlık ocağı inşaat işinin ihalesine katılmış ve ₺800.000 teklif vermiştir. Teklife ilişkin geçici teminat olarak ihale teklifinin %3,4'ünü nakden yatırmıştır.

MS taahhüt işletmesinin ihale komisyonu yetkililerine ödemiş olduğu geçici teminat tutarı şöyle hesaplanır:

Geçici Teminat = İhale (teklif) Bedeli × Bildirilen Geçici Teminat Oranı
= ₺800.000 × %3,4
= ₺27.200

MS işletmenin geçici teminatı ödemesine ilişkin yevmiye kaydı şöyledir.

11.04.20X5		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS	**27.200**	
126.22 (A) Sağlık Ocağı		
100 KASA HS.		27.200

MS işletmesi sağlık ocağı ihalesine nakit ödemede bulunmuştur ve bu yüzden KASA hesabı alacaklandırılır. Yatırılan teminat, işletme için ihale yetkililerinden olan kısa vadeli bir alacak niteliğindedir. İhalenin sonuçlanması ile birlikte, ihale yüklenicinin üstünde kalmazsa bu alacağını geri tahsil edecektir. Ancak ihale üstünde kalırsa, bu durumda sözleşmeyi imzaladıktan sonra alacağını tahsil edecektir. Bu nedenle VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR hesabı geçici teminat tutarı kadar borçlandırılır.

MS işletmesinin sağlık ocağı ihalesine sunduğu teklif komisyon tarafından değerlendirilmiş ve ihale sonucunda söz konusu inşaat işi MS işletmesinde kalmıştır. Gerekli yasal süreler beklendikten sonra, MS işletmesi ihale bedelinin %6,1'i kadar tutarı içeren teminat mektubu Ziraat Bankasından 21.04.20X5 tarihinde alınmıştır. İşletme teminat mektubu için bankaya ₺900 komisyon ve faiz ödemesini nakden yapmıştır. 23.04.20X5 tarihinde teminat mektubunu yetkililere teslim etmiştir. Taahhüde ilişkin sözleşme noter aracılığıyla imzalanmıştır. İşletme noter masrafı ₺1.200 ve ₺216 KDV'yi nakden ödemiştir. Ayrıca İhale Karar Damga Vergisi (‰4,95) ₺3.960 notere nakden ödemiştir.

Kesin Teminat = ₺800.000 × %6,1
= ₺48.800

21.04.20X5		
910 VERİLEN TEMİNAT MEKTUPLARI HS	**48.800**	
910.2 Sağlık Ocağı		
911 TESLİM EDİLECEK TEMİNAT MEKTUPLARI HS		**48.800**
911.1 Ziraat Bankası		

Sağlık ocağı ihale bedeli ₺800.000 olmasına rağmen, neden alınan teminat mektubunun değeri kesin teminat tutarı kadardır?

SIRA SİZDE 1

23.04.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS	**6.060**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı		
740.22.7 Finansman Giderleri 900		
740.22.9 Diğer Giderler 5.160		
740.22.9 Noter Giderler 1.200		
740.22.9 İhale Karar DV 3.960		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	**216**	
100 KASA HS.		**6.276**

DİKKAT

Kesin teminat için alınan teminat mektubuna ilişkin masraflar ve sözleşme masrafları Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında izlenir. Çünkü bu maliyetler sağlık ocağı inşaatının maliyetidir.

DİKKAT

Kesin teminat tutarı teminat mektubu dışında bir araçla ödenmiş olsaydı, bu durumda 226 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabı borçlandırılacaktı *(Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.282).*

MS işletmesi 23.04.20X5 tarihinde sözleşmeyi imzaladıktan sonra geçici teminatını yetkililerden tahsil etmiştir.

23.04.20X5		
100 KASA HS	**27.200**	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS		**27.200**
126.22 (A) Sağlık Ocağı		

İşletme geçici teminat tutarını peşin olarak ödediği için, aynı şekilde de tahsil etmiştir. Bu nedenle kısa vadeli depozito ve teminatlar alacaklandırılarak kapatılmıştır. İşletme geçici teminatı tahsil etmesi ile artık inşaatın yapım aşamasına geçmiş olacaktır.

İNŞAAT İŞİNİN YAPIM SÜRECİ

İnşaat işine ilişkin olarak ihale öncesi yapılan proje çalışmaları sözleşmenin imzalanmasıyla yürürlüğe konulmaya başlanır. Yapım sürecinde ilk aşama inşaatta çalışma ortamının yaratılmasıdır. Bu amaçla enerji kaynakları sağlanır ve şantiye kurulur. İnşaatın dekapajı sağlandıktan sonra, ilk madde ve malzemelerin depolanması, işçilik ve ekipmanların çalışması ile inşaat sözleşmeye uygun bir şekilde tamamlanmaya çalışılır.

Şantiyenin Kurulması ve İşletilmesi

İnşaat işinin yapım süreci, şantiyenin kurulması ile başlar. Şantiye tüm inşaat süresince; bir yönetim binası, proje değerlendirme birimi, bilgi işlem merkezi, dinlenme salonu, gizli bilgilerin saklandığı arşiv, güvenlik, yemekhane gibi birçok işlevi yerine getiren bir üsttür. Şantiye aynı zamanda inşaat için gerekli elektrik, su gibi temel ihtiyaçların yaratılmasında da öncülük yapar. Böylece inşaat alanı inşaatın yapılmasına hazırlanmış olur.

Şantiye binaları genelde geçici binalardır. İnşaat işi başlayınca kurulur, inşaat işi tamamlanınca başka bir inşaat işine taşınır. Bu nedenle işletme açısından bu geçici bina (prefabrik gibi) maddi duran varlık niteliğindedir. Ancak inşaat alanına yapılan kalıcı şantiye binaları inşaatın bir maliyet unsuru olarak kabul edilir. İnşaat tamamlanınca bu binalar yıkılır. Bu tür şantiye binaların Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenmesi gerekmektedir.

SIRA SİZDE 2

İnşaat işletmesinin sabit kıymeti olan ve inşaat işinin şantiye binası olarak kullanılan bir prefabrik ofis, (A) İnşaatından (B) İnşaatına taşındığında muhasebe dili bakımından bunu nasıl yorumlamak gerekir?

MS İnşaat, sağlık ocağı inşaatına ilişkin ön hazırlık için şantiye olarak sahip olduğu konteyneri kullanacaktır. Konteyner başka bir inşaat alanından taşınmış ve inşaat alanına kurulmuştur. 2.05.20X5 itibarıyla şantiye kurulumu, elektrik panosu, alt yapı sistemi için toplam ₺1.800 maliyete katlanılmıştır. Ayrıca elektrik için ₺1.600 ve su aboneliği için ₺700 nakden ödenmiştir.

02.05.20X5			
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS		**2.300**	
226.22 (A) Sağlık Ocağı			
226.22.1 Elektrik Depozitosu	1.600		
226.22.2 Su Depozitosu	700		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS		**1.800**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı			
740.22.9 Diğer Giderler	1.800		
100 KASA HS.			**4.100**

İnşaat işletmeleri, şantiyeyi inşaat işinin tüm faaliyetlerini sürdürebilmek için kullanır. Bu nedenle şantiyenin kurulması için katlanılan maliyetler, inşaat işinin maliyeti olarak kabul edilir. İnşaatta kullanılacak su, elektrik, doğal gaz gibi kaynakların aboneliği için verilen depozitlerin her inşaat işi için ayrı ayrı alınması yerine, depozitin inşaat işleri arasında devredilmesi de söz konusu olabilmektedir. Bu durumda devrolunan depozite ilişkin hesap kapatılırken yeni inşaat işine ilişkin depozit borçlandırılır. Bu durumda yukarıdaki örneğe ilişkin yevmiye kaydı şu şekilde değişecektir.

02.05.20X5			
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS		**2.300**	
226.22 (A) Sağlık Ocağı			
226.22.1 Elektrik Depozitosu	1.600		
226.22.2 Su Depozitosu	700		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS		**1.800**	
740.22 Sağlık Ocağı			
740.22.9 Diğer Giderler	1.800		
100 KASA HS.			**1.800**
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS			**2.300**
126.16 (T) İlkokul İnşaatı			
126.22.1 Elektrik Dep.	1.600		
126.22.2 Su Depozitosu	700		

Yıllara yaygın inşaat işine başlanırken, depozito uzun vadeli olarak düşünülür. İnşaat işi tamamlanmasına bir yıldan daha az bir süre kaldığında, Verilen Depozitolar ve Teminatlar hesabı uzun vadeliden kısa vadeliye dönüştürülerek dönem ayarlaması yapılır. Bu nedenle depozitin farklı bir inşaat işine devredilmesinde ise kısa vadeli depozito hesabı kapatılır.

Şantiye, inşaat işinin kesin kabulünden sonra, inşaatla ilgili tüm malzeme ve ekipmanlar inşaat alanından taşınıncaya kadar faaliyetlerine devam edecektir. Bu süre içinde şantiyenin işletilmesine ilişkin yapılan haberleşme, enerji, destek, eğitim, ofis giderleri de inşaat işine dolaylı maliyet olarak yüklenecektir.

İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

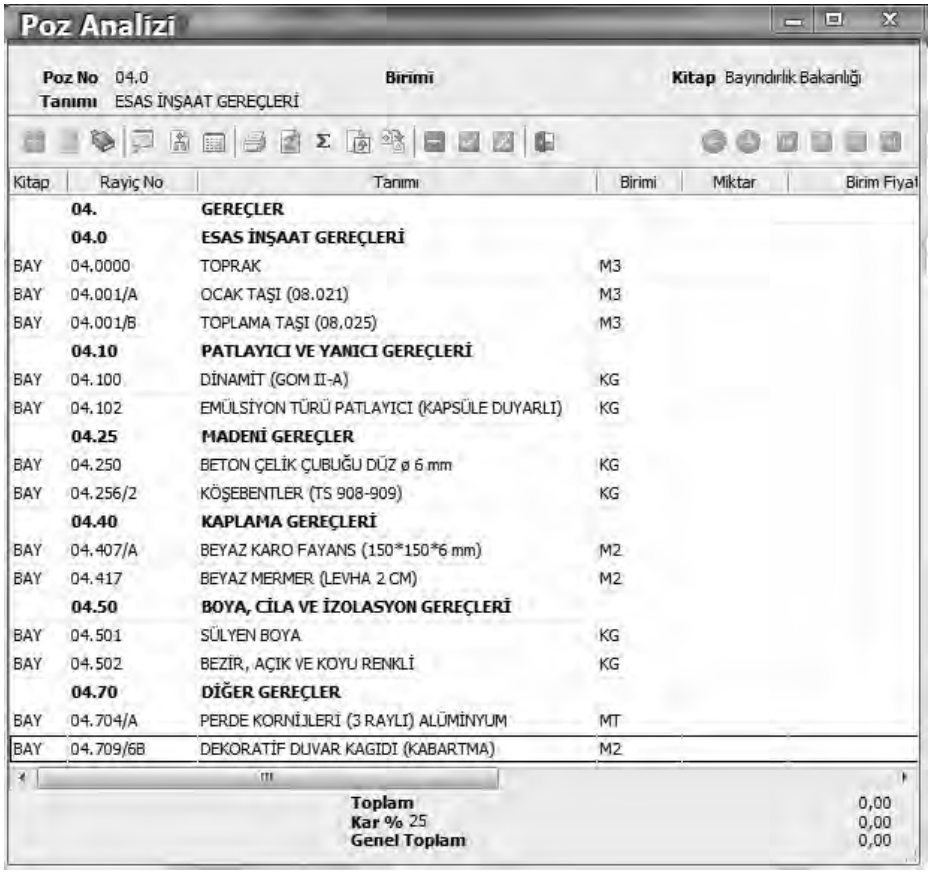
Üretimde kullanılan ya da tüketilen tüm ilk madde ve malzemelerin parasal tutarına, ilk madde ve malzeme maliyetleri denir. İlk madde ve malzemeler üretimle ilişkileri açısından, direkt ve endirekt ilk madde ve malzeme olmak üzere iki ana gruba ayrılır.

İnşaat birçok yapım işini içermektedir. İnşaat işi bir anlamda yüklenicilerin yapboz yapması gibidir. Yapboz oyunundan belki de en önemli farkı, bir inşaat yüz binlerce parçadan oluşabilir. Bir inşaatın yer döşemesi için farklı kalınlıklarda, boyutlarda, renklerde, desenlerde, kombinasyonlarda fayans yapabilirsiniz. Hatta fayanstan vazgeçip tahta, metal, mermer, granit gibi birçok çeşit veya bunların karışımını kullanabilirsiniz. Resim 4.1'de inşaatta kullanılan gereçler bir yazılım programından örneklendirilmektedir. Resimde yer alan *esas inşaat gereçleri* inşaat işinde direkt ilk madde ve malzemeleri oluşturması nedeniyle yazılım firmasının böyle bir ismi uygun gördüğü düşünülebilir. Ancak inşaat işletmeleri için *madeni gereçler, kaplama gereçleri, boya-cila-izolasyon gereçleri* ve *diğer gereçler* de inşaat işinin temel ham maddeleridir.

Endirekt malzemeler, inşaat faaliyetinin sürdürülmesi veya inşaat işinde kullanılmasına rağmen miktarının tespit edilmesi anlamlı olmayan yardımcı malzemelerden oluşur. Örneğin patlayıcı gereçler inşaatın yapılacağı arsa üzerindeki binaların kontrollü yıkılması için kullanılabilir. Bu nedenle patlayıcılar inşaatın

ham maddesini oluşturamaz. Benzer şekilde iş makinelerinin yağı, akaryakıtı veya yedek parçaları stoklanabilir malzemelerdir. Bu malzemeler de endirekt malzeme niteliğindedir.

Resim 4.1



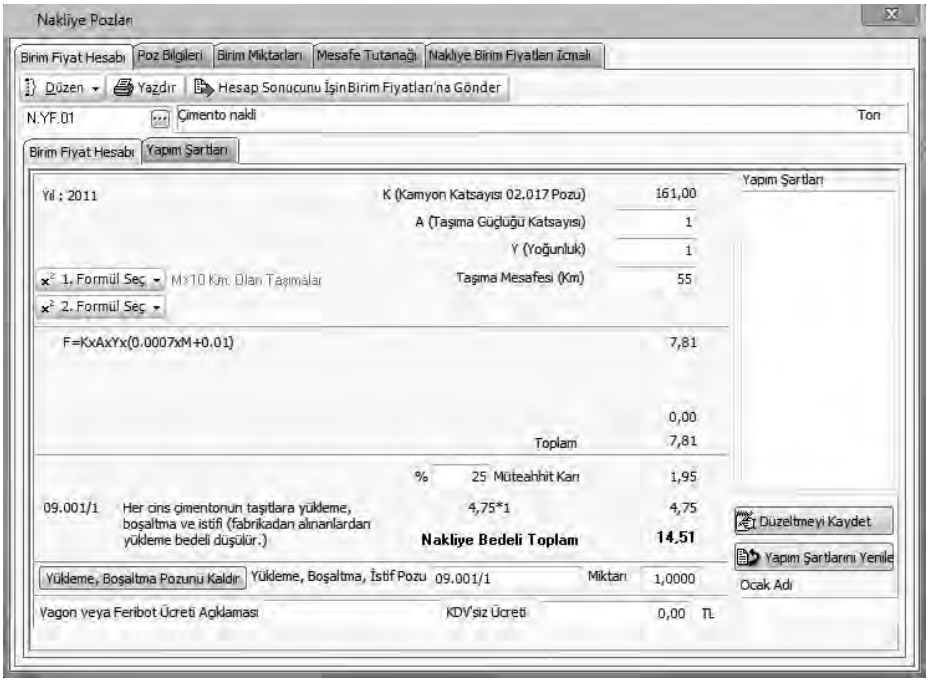
Kitap	Rayiç No	Tanımı	Birimi	Miktar	Birim Fiyat
	04.	**GEREÇLER**			
	04.0	**ESAS İNŞAAT GEREÇLERİ**			
BAY	04.0000	TOPRAK	M3		
BAY	04.001/A	OCAK TAŞI (08.021)	M3		
BAY	04.001/B	TOPLAMA TAŞI (08.025)	M3		
	04.10	**PATLAYICI VE YANICI GEREÇLERİ**			
BAY	04.100	DİNAMİT (GOM II-A)	KG		
BAY	04.102	EMÜLSİYON TÜRÜ PATLAYICI (KAPSÜLE DUYARLI)	KG		
	04.25	**MADENİ GEREÇLER**			
BAY	04.250	BETON ÇELİK ÇUBUĞU DÜZ ø 6 mm	KG		
BAY	04.256/2	KÖŞEBENTLER (TS 908-909)	KG		
	04.40	**KAPLAMA GEREÇLERİ**			
BAY	04.407/A	BEYAZ KARO FAYANS (150*150*6 mm)	M2		
BAY	04.417	BEYAZ MERMER (LEVHA 2 CM)	M2		
	04.50	**BOYA, CİLA VE İZOLASYON GEREÇLERİ**			
BAY	04.501	SÜLYEN BOYA	KG		
BAY	04.502	BEZİR, AÇIK VE KOYU RENKLİ	KG		
	04.70	**DİĞER GEREÇLER**			
BAY	04.704/A	PERDE KORNİJLERİ (3 RAYLI) ALÜMİNYUM	MT		
BAY	04.709/6B	DEKORATİF DUVAR KAGIDI (KABARTMA)	M2		

Bir Yazılım Programında İnşaat Malzeme Ayrımı

İnşaat işletmeleri ilk madde ve malzemeleri farklı şekillerde depolayabilmektedir. Bazı stokları merkez depodan inşaat işlerine yönlendirirken, bazı stoklar ise tedarikçiden şantiye deposuna doğrudan gönderilmektedir. Malzemelerin merkez depodan talep edilmesi veya tedarikçiden sipariş edilmesine ilişkin bilgi sistemi inşaat işletmeleri tarafından farklı şekillerde uygulanabilmektedir. Ancak belgeye dayalı bir bilgi sisteminde; ambar giriş fişi, malzeme istek fişi, malzeme iade fişi, sipariş fişi, teslim alma fişi, irsaliye gibi belgelerden yararlanılmaktadır. Ancak uygulamada ve yazılım programlarında *nakliye pozlama* menüsü aracılığıyla bu belgelerin görevlerinin yerine getirildiği görülmektedir. Resim 4.2'de örneklendirilen bu menü yardımıyla malzeme hareketi yaklaşık maliyet hesaplaması ile de bütünleşik çalıştırılmaktadır.

Resim 4.2

İnşaat Malzemelerinin Nakliye Hareketi



İnşaat Sahası Deposu

İnşaat işinde kullanılmak üzere sipariş edilen ilk madde ve malzemelerin tedarikçi tarafından doğrudan inşaat sahasındaki depoya teslim etmesi söz konusu olabilir. Bu durumlarda ilk madde ve malzemeler ya kullanılıncaya kadar şantiye deposunda depolanır ya da tedarikçi stoku inşaat işinde tükerek teslim eder. Örneğin yalıtım malzemeleri şantiye deposuna teslim edilirken, hazır beton veya ahşap kapılar depoya teslim edilmeden doğrudan inşaat işinde tüketilebilir. Bu durum sayısal bir örnek üzerinden şöyle muhasebeleştirilebilir.

MS işletmesi, (A) Sağlık Ocağı inşaatının temel kazımına başlamış ve temelin tabanında kullanmak üzere "Çakıl İri Agrega"dan 50 m^3 satın almıştır. Stokun satın alma maliyeti 14 ₺/m^3'dır. KDV, satın alma maliyetine dahil değildir ve KDV oranı %18'dir. İşletme stoka ilişkin ödemeyi banka havalesi ile gerçekleştirmiştir. Çakıl, 07.05.20X5 tarihinde (A) Sağlık Ocağı şantiyesine kamyonlarla getirilmiş ve doğrudan inşaat temeline dökülmüştür.

Stokun Maliyeti = 50 m^3 × 14 ₺/m^3 = ₺ 700

KDV tutarı = ₺ 700 × %18 = ₺ 126

07.05.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS	**700**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı		
740.22.0 Direkt İlk Madde ve Malzeme		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	**126**	
102 BANKALAR HS.		**826**

Sağlık Ocağı inşaatında sipariş verilen çakıllar doğrudan inşaat yapımında kullanıldığı için Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında izlenmiştir. Eğer söz konusu çakıllar önce depolanmış olsaydı, bu durumda aşağıdaki muhasebe kaydına yer verilecekti.

07.05.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	**700**	
150.22 (A) Sağlık Ocağı Şantiye Deposu		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	**126**	
102 BANKALAR HS.		**826**

MS işletmesi, (A) Sağlık Ocağı şantiye deposunda bulunan çakıl taşlarından 42 m^3'ünü ilgili inşaat işinde kullanmıştır.

Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 42 m^3 × 14 ₺/m^3 = ₺588

07.05.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS	**588**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı		
740.22.0 Direkt İlk Madde ve Malzeme		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		**588**
150.22 (A) Sağlık Ocağı Şantiye Deposu		

MS işletmesi, (A) Sağlık Ocağı şantiye deposunda bulunan 50 m^3'lük çakıl stokunun 42 m^3'ünü kullanmıştır. Bu nedenle ₺588'lık stok maliyeti Sağlık Ocağı inşaatına yüklenmiştir. Depoda bulunan ve kullanılmayan stok ise İlk Madde ve Malzeme hesabının borcunda ₺112 (₺700 – ₺588) olarak görünmektedir.

İşletmenin Merkez Deposu

İnşaat işletmesi stoklarını büyük tutarlarda veya miktarlarda alıyorsa, işletme bu durumda merkez depodaki stokları teslim aldıktan sonra bu stokların inşaat işi taleplerine göre dağıtımını da gerçekleştirebilir. Bu durumda işletmenin; kayıp, çalınma, israf önlemek ve her inşaat işinin gerçek maliyetini tespit edebilmek için çok iyi bir stok kontrolü sistemi kurması gerekmektedir. Ayrıca stoklarını etkin bir şekilde de yönetebilmelidir. Bir inşaat işine gönderilen stokun, inşaat işinde kullanıldıktan sonra kalan kısmının nasıl değerlendirileceği planlanmalıdır. Kalan stok ya farklı bir inşaat işinde kullanılmak üzere gönderilmeli ya da merkez depoya iade edilmelidir. MS işletmesinin 07.05.20X5 tarihinde satın aldığı "Çakıl İri Agrega" stokunun merkez depoya teslim edilmesi durumunda aşağıdaki muhasebe kaydına yer verilecektir.

07.05.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	**700**	
150.01 MS Merkez Deposu		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	**126**	
102 BANKALAR HS.		**826**

(A) Sağlık Ocağı, MS'nin merkez deposundan 08.05.20X5 tarihinde 45 m³ "çakıl iri agrega" isteğinde bulunmuştur. Stok aynı gün (A) Sağlık Ocağı şantiye deposuna gönderilmiştir.

Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 45 m³ × 14 ₺/m³ = ₺630

08.05.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	**630**	
150.22 (A) Sağlık Ocağı Şantiye Deposu		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		**630**
150.01 MS Merkez Deposu		

(A) Sağlık Ocağı, 10.05.20X5 tarihinde şantiye deposunda bulunan çakıl taşlarından 42 m³'ünü temel taban için kullanmıştır (Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 42 m³ × 14 ₺/m³ = ₺588).

10.05.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.	**588**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı		
740.22.0 Direkt İlk Madde ve Malzeme		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		**588**
150.22 (A) Sağlık Ocağı Şantiye Deposu		

(A) Sağlık Ocağı, 11.05.20X5 tarihinde şantiye deposunda kalan 3 m³ çakılı MS Merkez Deposuna iade etmiştir (3 m³ × 14 ₺/m³ = ₺42).

11.05.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	**42**	
150.01 MS Merkez Deposu		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		**42**
150.22 (A) Sağlık Ocağı Şantiye Deposu		

150 İLK MADDE VE MALZEME stok hesabından kullanılmak üzere inşaat işine yönlendirilen stoklar endirekt malzeme olması durumunda yine 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ hesabında izlenecektir. Ancak hizmet maliyetinin alt hesabı olarak açılacak 3 Genel Hizmet Maliyetleri hesabının altında gösterilecektir. Gerek direkt ilk madde ve malzeme gerekse endirekt malzeme olsun, 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında izlenen maliyetler gerçekleşen maliyetlerdir. İnşaat işine yüklenen maliyetlerle yaratılan hizmeti (inşaat) işletmenin varlıklarında görüntüleyebilmek için 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabı ile 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA hesabının muhasebe kayıtlarının yapılması gerekir. Böylece inşaat işletmesi sözleşmede taahhüt etmiş olduğu yaklaşık (tahmini) maliyeti de bu hesaplar aracılığıyla izlemiş olacaktır.

MS işletmesi, (A) Sağlık Ocağı inşaatının temel pozunda çakıl malzemesine ilişkin maliyeti ₺580 olarak planlamıştır. Buna ilişkin yevmiye kaydı şöyledir.

10.05.20X5		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS	**580**	
170.22 (A) Sağlık Ocağı		
170.22.0 Direkt İlk Madde ve Malzeme		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.		**580**
741.22 (A) Sağlık Ocağı		
741.22.0 Direkt İlk Madde ve Malzeme		

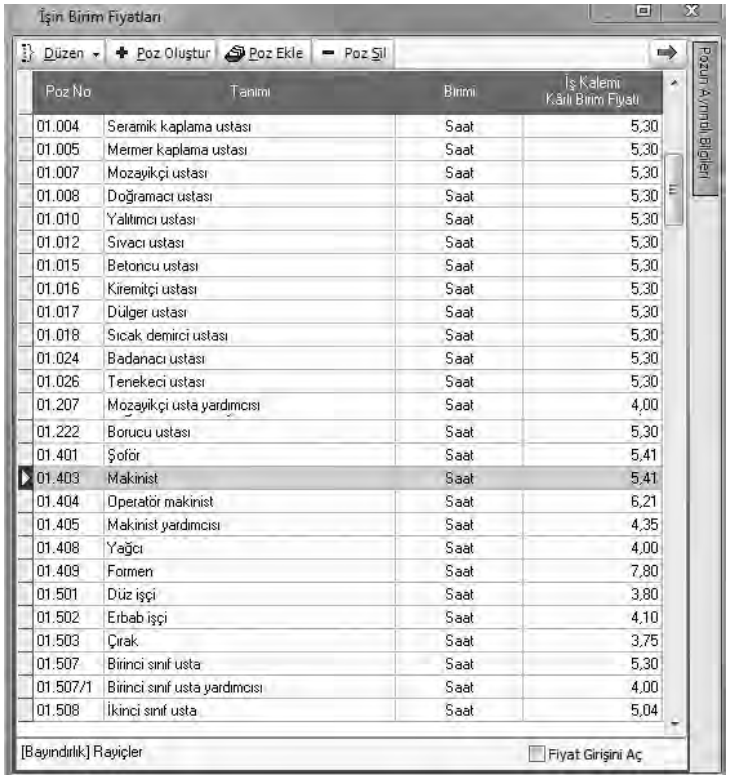
İşletmenin direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinde ₺8'lık (₺580 – ₺588) olumsuz bir sapmanın olduğu görülmektedir.

İşçilik Maliyetleri

İnşaat kaynaklarını kullanan ve belkien önemli unsurlardan biri de zihinsel ve fiziksel yetenek ve becerilerini işletmenin kullanımına sunan insan gücü *işçilik* olarak tanımlanmaktadır. İşçilik maliyetleri birbirinden farklı niteliklerde pek çok sayıda unsurdan oluşmaktadır. İşçilik maliyetinin temelini çıplak ücret veya esas ücret oluşturmaktadır. İnşaat işletmelerinde iş gücü; direkt, endirekt, staf personel, yerel, Türk, yabancı gibi değişik şekillerde sınıflandırılabilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2010, s.80). Çevre ve Şehircilik Bakanlığının her yıl açıkladığı "inşaat-tesisat analiz ve birim fiyatları" kapsamında saat başına işçilik maliyetleri sektör tarafından kullanılmaktadır. Bu durum Resim 4.3'te örneklendirilmiştir.

Resim 4.3

İşçilik Birim Fiyatları Örneği



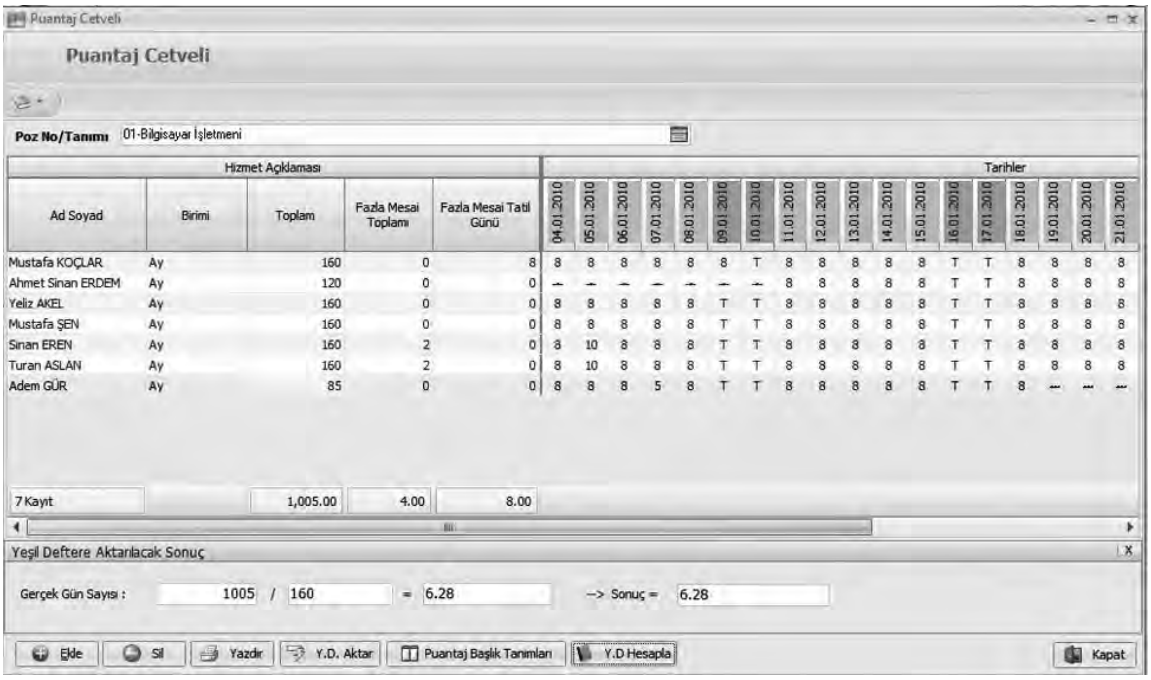
Poz No	Tanımı	Birimi	İş Kalemi Kârlı Birim Fiyatı
01.004	Seramik kaplama ustası	Saat	5,30
01.005	Mermer kaplama ustası	Saat	5,30
01.007	Mozayikçi ustası	Saat	5,30
01.008	Doğramacı ustası	Saat	5,30
01.010	Yalıtımcı ustası	Saat	5,30
01.012	Sıvacı ustası	Saat	5,30
01.015	Betoncu ustası	Saat	5,30
01.016	Kiremitçi ustası	Saat	5,30
01.017	Dülger ustası	Saat	5,30
01.018	Sıcak demirci ustası	Saat	5,30
01.024	Badanacı ustası	Saat	5,30
01.026	Tenekeci ustası	Saat	5,30
01.207	Mozayikçi usta yardımcısı	Saat	4,00
01.222	Borucu ustası	Saat	5,30
01.401	Şoför	Saat	5,41
01.403	Makinist	Saat	5,41
01.404	Operatör makinist	Saat	6,21
01.405	Makinist yardımcısı	Saat	4,35
01.408	Yağcı	Saat	4,00
01.409	Formen	Saat	7,80
01.501	Düz işçi	Saat	3,80
01.502	Erbab işçi	Saat	4,10
01.503	Çırak	Saat	3,75
01.507	Birinci sınıf usta	Saat	5,30
01.507/1	Birinci sınıf usta yardımcısı	Saat	4,00
01.508	İkinci sınıf usta	Saat	5,04

Direkt İşçilik Maliyetleri

Direkt (esas) işçilikler inşaat işinin yaratılmasını ve şekil verilmesini sağlayan inşaat işçilerinin işletmeye olan maliyetini ifade etmektedir. Dolayısıyla inşaat işletmesinin taahhüt ettiği işle direkt bağlantı ve doğrudan ilgili işe işçilik maliyeti yüklenebilir. *Esas ücret,* işçiye inşaat işinde normal çalışma saatleri içinde çalışması durumunda taahhüt edilen ödemedir. İnşaat işlerinde işçilik maliyetleri önemli bir yer tutmaktadır. İnşaat işlerinde genellikle işçiler inşaat işleri arasında dinamik bir çalışma sistemiyle çalıştırılır. Örneğin, bir elektrik tesisatı işçisinin aynı anda yapılan tüm inşaat işlerinde çalıştırılması beklenemez. Aynı şekilde her bir inşaat işi için de ayrı bir elektrik tesisat işçisini işe almak anlamsızdır. Ayrıca genellikle aynı anda tüm inşaat işlerinde elektrik tesisat işçisine zaten gereksinim duyulmaz. Bu durumda iyi planlamala ile aynı elektrik tesisat işçisi inşaat işleri arasında görevlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda hangi işçinin hangi inşaat işinde ne kadar süre çalıştığının tespit edilmesi önemli bir sorundur. İnşaat işinde yaratılan pozlarda çalışan işçilerin hangi inşaat işinde, hangi işi ne kadar süreyle ve hangi saat ücreti ile gerçekleştirdiği işletme tarafından bilinmektedir. Bu ise işçinin maliyetinin inşaat işleri arasında kolaylıkla bölüştürülebilmesini sağlamaktadır. İnşaat işletmeleri bu fonksiyonu bilgisayar yazılımında "puantaj cetveli" yardımıyla veri aktarımını gerçekleştirmektedir. Resim 4.4'te bir puantaj cetveli örneği görülmektedir.

Resim 4.4

Puantaj Cetveli Örneği



Kaynak: *http://www.youtube.com/watch?v=jV3tnZHdh_k (05.07.2012)*

İnşaat işletmeleri, işçilerinin puantaj bilgilerini doğru ve detaylı bir şekilde raporlamalıdır. Ancak uygulamada inşaat işletmeleri her bir inşaat işinin maliyetini hesaplamak yerine tüm inşaat işlerine ilişkin toplam hizmet maliyetini hesaplama-

yı yeğlemektedir. Bazı inşaat işletmeleri ise, toplam işçilerini asgari işçilik kısıtları çerçevesinde bölüştürerek gerçeği yansıtmayan bir işçilik maliyetine ulaşmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmeleri her ne kadar inşaat sahibine karşı bir taahhütte bulunmuş olsalar da tüm işleri kendileri yapmak zorunda değildir. Konusunda uzmanlaşmış işletmelerden hizmet satın alabilirler. Örneğin; güvenlik, temizlik, yemek hizmetleri ya da doğrama, yalıtım, doğal gaz, peyzaj işleri için hizmet satın alabilir. Bu satın alınan hizmetlerde çalışan işçiler, işletmenin sorumluluğunda ve yükümlülüğünde değildir. Bu nedenle inşaat işletmesi bu işçilerin bilgilerini tutmak yerine, hizmeti satın aldığı işletme ile yapılan sözleşme hükümlerine göre işin zamanında tamamlanmasına ve işe ilişkin sözleşme maliyetine katlanmaya odaklanır.

İşçilik maliyetleri zaman temeline dayalı olarak hesaplanabileceği gibi, prim veya parça başına ücret sistemlerine dayalı olarak hesaplanabilir. Örneğin iş makinesi operatörü için zaman temeline göre ücret belirlenebilir. Operatörün günlük çalışma saati ile saat ücreti çarpılarak işçilik maliyetine ulaşılabilir. Ancak seramik işçisinin ücreti parça başına ücret sistemi ile hesaplanabilir. Seramik işçisi metretül başına tespit edilen tutar üzerinden ücret isteyebilir. Bu durumda yapılan metretül miktarı ile metretül başına maliyet çarpılarak parça başına işçilik maliyetine ulaşılmış olur. İşletme işçileri için katlandığı toplam işçilik maliyeti ile işçilerin eline geçen net ücret hiçbir zaman aynı değildir. İşçilik maliyeti, brüt ücret, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) işveren payları ve yan ücretlerden oluşmaktadır. İşçinin net ücreti ise, brüt ücretten çeşitli oranlarda SGK işçi payı, gelir vergisi, işsizlik sigortası, damga vergisi gibi kesintiler düşüldükten sonra kalan tutarı ifade etmektedir. Bu kesintiler kaynağında kesilerek, işveren tarafından vergi dairesi veya SGK'ye beyanname ile birlikte iletilir.

MS inşaat işletmesi, 13.05.20X5 tarihinde faaliyetlerinde çalıştırdığı iki kalıp işçisine temel kalıplarını yaptırmıştır. Kalıp işçilerinin her birisinin saat ücreti ₺3,20'dır. Kalıp işçileri kalıp işi için toplam 50 direkt işçilik saati (DİS) çalışmıştır. Ayrıca bir beton ustasına temel beton işi yaptırılmıştır. İşletme, temel beton işini parça ücret sistemine göre gerçekleştirmekte ve m^3 başına ₺0,05 ödemektedir. Temel beton işinin toplam 6.000 m^3 olduğu hesaplanmıştır.

Öncelikle işçilerin işçilik maliyetlerini hesaplayalım.

	Kalıp İşçileri		**Beton İşçisi**		**Toplam**
Brüt Ücret	*(50 DİS × ₺3,20)*	160,00	*(6.000 m^3 × ₺0,05)*	300,0	460,0
SGK İşveren Payı (%21,5)	*(160 × %21,5)*	34,40	*(300 × %21,5)*	64,50	98,90
İşsizlik Sigortası İşveren Payı (%2)	*(160 × %2)*	3,20	*(300 × %2)*	6,00	9,20
İşletmenin Direkt İşçilik Maliyeti		**197,60**		**370,50**	**568,10**
Direkt İşçilerin Net Ücreti:					
Brüt Ücret		160,00		300,00	460,00
(1) (-) SGK İşçi Payı (%14)	*(160 × %14)*	-22,40	*(300 × %14)*	-42,00	-64,40
(2) (-) İşsizlik Sigortası İşçi Payı (%1)	*(160 × %1)*	-1,60	*(300 × %1)*	-3,00	-4,60
Gelir Vergisi Matrahı (Brüt Ücret – SGK işçi payı – SGK İşsizlik Sig.İşçi Payı)		136,00		*255,00*	*391,00*
(3) (-) Gelir Vergisi (%15)	*(136 × %15)*	-20,40	*(255 × %15)*	-38,25	-58,65
(4) (-) Damga Vergisi (%0,6)	*(160 × ‰6)*	-0,96	*(300 × ‰6)*	-1,80	-2,76
Kesintiler Toplamı (1) + (2) + (3) + (4)		-45,36		-85,05	-130,41
Net Ücret (Brüt Ücret – Kesintiler)	*(160 – 28,35)*	***114,64***	*(300 – 85,05)*	***214,95***	***329,59***

MS inşaat işinin temel atma pozunun beton kalıbının hazırlanması ve betonunun atılmasına ilişkin direkt işçilik maliyetleri şöyle muhasebeleştirilir.

13.05.20X5			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS		**568,10**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı			
740.22.1 Direkt İşçilik			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS			**61,41**
360.01 Gelir Vergisi	58,65		
360.02 Damga Vergisi	2,76		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS			**177,10**
361.01.SGK İşveren Payı	98,90		
361.02 SGK İşçi Payı	64,40		
361.03 İşsizlik İşveren Payı	9,20		
361.04 SGK İşçi Payı	4,60		
335 PERSONELE BORÇLAR HS			**329,59**
335.22 (A) Sağlık Ocağı			
335.22.12 Aydın Kar	57,32		
335.22.24 Kasım Tur	57,32		
335.22.38 Kaan Taş	214,00		

Taahhüt işletmelerinin direkt işçilik maliyetleri ve endirekt işçilik maliyetleri 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında izlenmektedir. Sadece direkt ve endirekt işçilik ayrımı alt hesaplarda düzenlenmektedir. İşletme işçilerden yapılan yasal kesintileri vergi dairesine ve SGK'ye ödemek üzere 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR hesabında ve 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ hesabında izlemektedir. Personele ödenecek net ücret hesaplaması *bordro* adı verilen çizelgelerde gerçekleştirilir. Bordrolar genellikle işçilere ücret ödemesinden birkaç gün önce hazırlanır. Böylece işletmenin nakit akışı düzenlenmiş olur. Ücret işçilere ya bir banka aracılığıyla ya da işçiye imza karşılığı mutemet tarafından ödenir. Ücret ödemesi yapılıncaya kadar, hesaplanan net ücret 335 PERSONELE BORÇLAR hesabında takip edilir. İşçilik kesintileri ve net ücret ödemesi gerçekleştirildiğinde bu hesaplar alacaklandırılarak kapatılır.

13.05.20X5			
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS		**568,10**	
170.22 (A) Sağlık Ocağı			
170.22.1 Direkt İşçilik			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.			**568,10**
741.22 (A) Sağlık Ocağı			
741.22.1 Direkt İşçilik			

İnşaat işine yüklenen maliyetlerle yaratılan hizmeti işletmenin varlıklarında görüntüleyebilmek için 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİ-

YETLERİ hesabı ile 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA hesabının muhasebe kayıtlarının yapılması gerekir. Böylece işçilik maliyetlerini, inşaat işletmesi sözleşmede taahhüt etmiş olduğu yaklaşık (tahmini) maliyeti de bu hesaplar aracılığıyla izlemiş olacaktır.

Endirekt İşçilik Maliyetleri

Endirekt işçilik için; yardımcı işçilik, dolaylı işçilik, yönetici işçilik gibi terimler de kullanılır. İnşaat işinin yapılmasına katkı sağlayan ancak inşaat işini bizzat gerçekleştirmeyen işçilerin işletmeye olan maliyetidir. Endirekt işçilik maliyeti, direkt işçilik maliyeti dışında kalan ve inşaat işine dolaylı bir şekilde yüklenebilen maliyetlerdir. Endirekt işçilik, yasalar, sözleşme hükümleri ya da yüklenicinin isteğine bağlı olarak esas ücrete ek olarak yapılan ödemeleri ya da birden fazla inşaat işi için katlanılan işçilik maliyetlerini kapsamaktadır. İkramiye, fazla çalışma ücreti, sosyal yardımlar, sağlık giderleri, izin ücretleri, işçi yollukları, kıdem tazminatı, primler, yükleniciden kaynaklanan boşa geçen zamanlar gibi ödemeler endirekt işçilik olarak kabul edilir.

MS işletmesi, Tarık Arı'ya aylık ₺1000 brüt ücretle güvenlik görevlisi olarak işe almıştır. Güvenlik görevlisinin mayıs ayı işçilik maliyetinin ₺1.220 ve net ücreti ₺716,50 olarak hesaplanmıştır.

13.05.20X5			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS		**1.220,00**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı			
740.22.2 Genel Hizmet			
740.22.2.2 Endirekt İşçilik			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS			**133,50**
360.01 Gelir Vergisi	127,50		
360.02 Damga Vergisi	6,00		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS			**370,00**
361.01.SGK İşveren Payı	200,00		
361.02 SGK İşçi Payı	140,00		
361.03 İşsizlik İşveren Payı	20,00		
361.04 SGK İşçi Payı	10,00		
335 PERSONELE BORÇLAR HS			**716,50**
335.22 (A) Sağlık Ocağı			
335.22.09 Tarık Arı			
13.05.20X1			
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS		**1.220,00**	
170.22 (A) Sağlık Ocağı			
170.22.2 Genel Hizmet			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.			**1.220,00**
741.22 (A) Sağlık Ocağı			
741.22.2 Genel Hizmet			

Endirekt işçilik maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi direkt işçilik gibidir. Direkt işçilikten tek farkı 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabının alt hesabı olarak 3 Genel Hizmet Maliyetleri hesabı kullanılmasıdır.

Ortak Maliyetler

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan ve inşaat işiyle ilgili olan tüm maliyetler ortak maliyet olarak nitelendirilir. Birden fazla inşaat ve onarım işinin yapıldığı durumlarda, hangi işe ait olduğu kesin olarak bilinmeyen ancak diğerini de ilgilendiren maliyetlere ortak maliyet veya müşterek maliyet adı verilir. Ortak maliyetler direkt maliyetlere göre önemli farklılıklara sahiptir.

Ortak Maliyetlerin Özellikleri

Endirekt malzeme, endirekt işçilik, enerji maliyetler, sigorta, vergi ve harçlar, cezalar, aydınlatma, ısıtma, havalandırma, bakım-onarım giderleri, sosyal giderler, mahkeme ve noter giderleri, eğitim giderleri, danışmanlık giderleri, kırtasiye giderleri, amortisman giderleri, haberleşme giderleri, güvenlik giderleri, kira giderleri gibi pek çok hizmetin sunulmasına dolaylı katkı sağlayan maliyet ortak maliyete örnek olarak gösterilebilir. Ortak maliyetlerin birbirinden bu kadar farklı özelliklere sahip maliyetlerden oluşması, işletmenin inşaat hizmetine ortak maliyetleri gerçeğe uygun bir şekilde yüklemesinde sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır. Ortak maliyetlerin temel özellikleri şöyle sıralanabilir (Karakaya, 2007, s.275; Üstün, 1996, s.183):

- Ortak maliyetler birçok maliyet unsurunu içinde barındırır. Bu nedenle birbirinden farklı özelliklere sahip maliyetler inşaat işiyle ilişkilendirilmeye çalışılır.
- Ortak maliyetler yarı değişken maliyet özelliği taşırlar. Üretimle ilgili sabit maliyetlerin tamamı ise ortak maliyet içerisinde yer alır.
- Ortak maliyetler birçok inşaat işini ilgilendiren maliyetlerdir. Bu nedenle maliyetlerin inşaat işlerine dağıtımında Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde belirtilen yöntemlerden yararlanılır.
- Ortak maliyetler dönem içinde farklı zamanlarda ortaya çıkabilir. Ayrıca zaman içinde de maliyette dalgalanmalara neden olabilir. Örneğin yıllık izinler, ikramiyeler gibi.
- Bazı ortak maliyetlerde ancak dönem sonunda maliyetleri kesinleşir. Örneğin bakım onarım giderleri gibi.
- Yıllık tutarları bilinen bazı maliyetlerin bir kısmında dönem sonunda düzeltme yapmak gerekebilir. Örneğin kullanılmayan iş makinelerinin amortisman giderleri gibi.

Ortak maliyetlerin birçok hizmet maliyetini içermektedir. Üretim işletmeleri ve hizmet işletmeleri için temel kabul edilen maliyet muhasebesinde *genel üretim maliyetleri* veya *genel hizmet maliyetleri* doğrudan mamul veya hizmet ile ilişkilendirilmesini esas almaktadır. Yine mamul veya hizmet ile ilişkili olan finansman giderlerinin de üretim/hizmet maliyeti kapsamına alınması gerektiği belirtilmektedir.

İnşaat maliyet muhasebesi sisteminde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ortak maliyetleri *müşterek genel giderler ve amortismanlar* olarak tanımlamaktadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinin sunduğu hizmetin niteliği gereği, maliyet muhasebesinin temel mantığında bir farklılık olmamasına rağmen, çok farklıymış gibi yansıtılmaktadır. Bu tür işletmelerin, genellikle bir üst yönetim kadrosu bulunmamaktadır. Üst yönetim olarak nitelendirilebilecek işletme sahibi, girişimci, yönetici, pazarlama ve satış faaliyetini yürütücü olarak nitelendirilen kişiler müteahhit veya mühendislerden oluşmaktadır. Bu gruptaki işletme personeli ise hem yönetici hem

de inşaat işinin yaratılmasına doğrudan katkı sunan kişiler olmaktadır. Bu durumda bu tür personelin giderlerinin; genel yönetim gideri olarak mı, pazarlama ve satış gideri olarak mı yoksa genel hizmet maliyeti olarak mı kabul etmek gerekir? Benzer şekilde yıllara yaygın taahhüt işletmelerinde pazarlama ve satış faaliyeti genellikle ihaleye teklif verme ve ihaleyi alma faaliyeti gerçekleştirilir. Bu aşamada katlanılan maliyetler, işletmenin inşaat işine başlama maliyeti olarak kabul edilmişti. Bu durumda bu birimlerde çalışanların ücret, ulaşım, yemek ya da bu birime tahsis edilmiş araçların amortismanları ve giderlerini pazarlama ve satış gideri olarak mı yoksa genel hizmet maliyeti olarak mı kabul etmek gerekir? Bu maliyetler bu bakış açısıyla değerlendirildiğinde, doğrudan üstlenilen ihaleye ilişkin inşaat işinin tamamlanmasına ve teslim edilmesine ilişkin maliyetler olması nedeniyle, bir hizmet maliyeti olarak kabul edilmelidir. Gelir Vergisi Kanunu (m.43), bu tür maliyetleri *müşterek genel giderler ve amortismanlar* başlığı altında toplayarak çözümlemiştir.

Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşletmelerinin faaliyet giderleri yok mudur?

SIRA SİZDE 3

Ortak Maliyetlerin Sunulan Hizmetlere Dağıtılması

GVK (m.43) birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması hâlinde müşterek genel giderler ve amortismanların üç şekilde sunulan inşaat hizmetlerine dağıtılabileceğini ifade etmektedir.

Sadece Birden Fazla İnşaat İşinin Yapılması

GVK (m.43/1) *yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde* dağıtılması gerektiğini ifade etmektedir.

Bu Kanun'a göre, sadece inşaat ve onarım faaliyetini gerçekleştiren yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmeleri ortak maliyetlerini inşaat işlerine dağıtırken, dönem içinde yapılan inşaat işlerine ilişkin *harcamaları* dağıtım anahtarı olarak kabul etmektedir. Bu durumda *ortak maliyet yükleme payı (oranı)* şöyle formüle edilebilir.

$$\text{Ortak Maliyet Yükleme Payı} = \frac{\text{Toplam Ortak Maliyetler}}{\text{Tüm İnşaat İşlerine İlişken Toplam Harcama}}$$

Ortak maliyet yükleme oranı ile her bir inşaatın ortak maliyetten alacağı payın yüzdesi hesaplanmış olmaktadır. Böylece toplam ortak maliyet ile ortak maliyet yükleme oranının çarpılması sonucunda her bir inşaat işinin ortak maliyetten aldığı pay hesaplanmaktadır.

MS işletmesinin 30 Nisan itibarıyla toplam ortak maliyetleri şöyledir:

Ortak maliyetler:		***İnşaat işleri mayıs ayı HARCAMALARI:***	
Finansman giderleri (inşaatla ilgili)	*₺3.440*	*(A) Sağlık Ocağı inşaat işi*	*₺12.000*
Endirekt malzeme maliyetleri	*₺910*	*Eti Köprü inşaat işi*	*₺9.600*
Endirekt işçilik maliyetleri	*₺1.220*	*Porsuk temizleme inşaat işi*	*₺34.800*
Sigorta giderleri	*₺120*	*Sazova Park onarım işi*	*₺3.600*
Elektrik giderleri	*₺2.110*		
Toplam Ortak Maliyetler	***₺7.800***	***Toplam Nisan Ayı İnşaat Harcamaları***	***₺60.000***

Bu yaklaşıma göre ortak maliyetlerin dağıtımını gerçekleştirmek için öncelikle ortak maliyet yükleme oranının hesaplanması gerekmektedir.

$$\text{Ortak Maliyet Yükleme Payı} = \frac{₺7.800}{₺60.000} = 0{,}13₺/₺$$

MS'nin nisan ayında yürüttüğü inşaat işleri için yapılan her ₺1'lık harcamanın, toplam ortak maliyetlerden inşaat işine ₺0,13 olarak yükleneceğini ifade etmektedir. Bu durumda inşaat işlerinin ortak maliyetlerden aldığı paylar şöyle hesaplanır.

(A) Sağlık Ocağı inşaat işi	₺12.000 × ₺0,13 =	₺1.560
Eti Köprü inşaat işi	₺9.600 × ₺0,13 =	₺1.248
Porsuk kanal inşaat işi	₺34.800 × ₺0,13 =	₺4.524
Sazova Park onarım işi	₺3.600 × ₺0,13 =	₺468
İnşaat İşlerine Dağıtılan Toplam Ortak Maliyet		**₺7.800**

30.04.20X5			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS		**7.800**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı	1.560		
740.22.2 Genel Hizmet			
740.23 Eti Köprü	1.248		
740.23.2 Genel Hizmet			
740.25 Porsuk Temizleme	4.524		
740.25.2 Genel Hizmet			
740.32 Sazova Park Onarım	468		
740.32.2 Genel Hizmet			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.			**910**
373 MALİYET GİDER KARŞILIKLARI HS.			**1.220**
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.			**2.230**
300 BANKA KREDİLERİ HS.			**3.440**

30.04.20X5			
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HS		**7.800**	
170.22 (A) Sağlık Ocağı	1.560		
170.22.2 Genel Hizmet			
170.23 Eti Köprü	1.248		
170.23.2 Genel Hizmet			
170.25 Porsuk Temizleme	4.524		
170.25.2 Genel Hizmet			
170.32 Sazova Park Onarım	468		
170.32.2 Genel Hizmet			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.			**7.800**
741.22 (A) Sağlık Ocağı	1.560		
741.22.2 Genel Hizmet			
741.23 Eti Köprü	1.248		
741.23.2 Genel Hizmet			
741.25 Porsuk Temizleme	4.524		
741.25.2 Genel Hizmet			
741.32 Sazova Park Onarım	468		
741.32.2 Genel Hizmet			

Hem İnşaat İşi Hem de Diğer İşlerin Yapılması

GVK (m.43/2), *yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması hâlinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dâhilinde* dağıtılması gerektiğini ifade etmektedir.

Kanun'un bu maddesine göre, inşaat ve onarım faaliyeti yanında farklı işlerde yapan inşaat işletmelerinin ortak maliyetleri inşaat işlerine dağıtırken, dönem içinde yapılan inşaat işlerine ilişkin olarak *harcamaları* ve inşaat-onarım işi dışındaki işler içinde *satış ve hasılat tutarlarını* dağıtım anahtarı olarak kabul etmektedir. Bu durumda da ortak maliyet yükleme payı formülünden yararlanılmaktadır.

MS işletmesinin ortak maliyetlerine ilişkin verilen örneği biraz daha geliştirerek tekrar çözümleyelim. Böylece her iki durum arasındaki farklılığı da karşılaştırma olanağı sağlanmış olacaktır.

MS işletmesinin 30 Nisan itibarıyla toplam ortak maliyetleri şöyledir:

Ortak maliyetler (Nisan 20X5):		**İnşaat işleri (Nisan 20X5)**	**Harcamalar**	**Satış ve Hasılat**
Finansman giderleri (inşaatla ilgili)	*₺3.440*	*(A) Sağlık Ocağı inşaat işi*	*₺12.000*	
Endirekt malzeme maliyetleri	*₺910*	*Eti Köprü inşaat işi*	*₺9.600*	
Endirekt işçilik maliyetleri	*₺1.220*	*Porsuk temizleme inşaat işi*	*₺34.800*	
Sigorta giderleri	*₺120*	*Sazova Park onarım işi*	*₺3.600*	
Elektrik giderleri	*₺2.110*	*İş makinesi kiralama geliri*		*₺3.400*
		Nakliye işine ilişkin gelirler		*₺1.600*
Toplam Ortak Maliyetler	**₺7.800**	**Toplam**	**₺60.000**	**₺5.000**

Bu yaklaşıma göre ortak maliyetlerin dağıtımında paydada hem inşaat işine ilişkin harcamalar hem de inşaat işi dışında işletmenin elde etmiş olduğu satış hasılatın yer alması gerekmektedir. Bu durumda ortak maliyet yükleme oranı şöyle hesaplanmaktadır.

$$\text{Ortak Maliyet Yükleme Payı} = \frac{\text{Toplam Ortak Maliyetler}}{\text{Toplam İnşaat İşi Harcamaları} + \text{Toplam Diğer İşler Hasılatı}}$$

$$\text{Ortak Maliyet Yükleme Payı} = \frac{₺7.800}{₺60.000 + ₺5.000} = 0{,}12₺/₺$$

MS'nin nisan ayında yürüttüğü inşaat işleri için yapılan her ₺1'lık harcamanın, toplam ortak maliyetlerden inşaat işine ₺0,12 olarak yükleneceğini ifade etmektedir. Bu durumda inşaat işlerinin ortak maliyetlerden aldığı paylar şöyle hesaplanır.

(A) Sağlık Ocağı inşaat işi	₺12.000 × ₺0,12 =	₺1.440
Eti Köprü inşaat işi	₺9.600 × ₺0,12 =	₺1.152
Porsuk kanal inşaat işi	₺34.800 × ₺0,12 =	₺4.176
Sazova Park onarım işi	₺3.600 × ₺0,12 =	₺432
İş makinesi kiralama	₺3.400 × ₺0,12 =	₺408
Nakliye işi	₺1.600 × ₺0,12 =	₺192
İnşaat İşlerine Dağıtılan Toplam Ortak Maliyet		**₺7.800**

30.04.20X5			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS		**7.200**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı	1.440		
740.22.2 Genel Hizmet			
740.23 Eti Köprü	1.152		
740.23.2 Genel Hizmet			
740.25 Porsuk Temizleme	4.176		
740.25.2 Genel Hizmet			
740.32 Sazova Park Onarım	432		
740.32.2 Genel Hizmet			
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ HS		**600**	
622.40 İş Makinası Kiralama	408		
622.41 Nakliyecilik	192		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.			**910**
373 MALİYET GİDER KARŞILIKLARI HS.			**1.220**
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.			**2.230**
300 BANKA KREDİLERİ HS.			**3.440**

30.04.20X5			
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HS		**7.200**	
170.22 (A) Sağlık Ocağı	1.440		
170.22.2 Genel Hizmet			
170.23 Eti Köprü	1.152		
170.23.2 Genel Hizmet			
170.25 Porsuk Temizleme	4.176		
170.25.2 Genel Hizmet			
170.32 Sazova Park Onarım	432		
170.32.2 Genel Hizmet			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.			**7.200**
741.22 (A) Sağlık Ocağı	1.440		
741.22.2 Genel Hizmet			
741.23 Eti Köprü	1.152		
741.23.2 Genel Hizmet			
741.25 Porsuk Temizleme	4.176		
741.25.2 Genel Hizmet			
741.32 Sazova Park Onarım	432		
741.32.2 Genel Hizmet			

Amortisman Giderleri

GVK (m.43/3), *birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle birlikte diğer işler içinde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların kullanıldıkları her işe ilişkin* ***gün sayısına*** *göre* dağıtımı gerçekleştirilir.

MS işletmesi, sahip olduğu araçlara ilişkin amortisman giderlerini sunduğu hizmetlere GVK'nin 43/3'e göre paylaştıracaktır. Söz konusu sabit kıymetlerin yıllık amortisman tutarı ₺17.520'dır. Bu amaçla sabit kıymetleri nisan ayında kullanma sürelerini tespit etmiş ve aşağıdaki gibi listelemiştir.

İnşaat işleri (Nisan 20X5)	Kamyon Gün Sayısı	İş Makinesi Gün Sayısı	Toplam Gün Sayısı
(A) Sağlık Ocağı inşaat işi	5	7	12
Eti Köprü inşaat işi	4	2	6
Porsuk temizleme inşaat işi	9	12	21
Sazova Park onarım işi	2	1	3
İş makinesi kiralama geliri	0	6	6
Nakliye işine ilişkin gelirler	3	0	3
Boşa geçen zaman	7	2	9
Toplam	**30**	**30**	**60**

Buna göre işletmenin kullandığı sabit kıymetlerin amortisman giderleri sunulan hizmetlere dağıtılmak için kullanıldıkları gün sayısı dağıtım ölçüsünden yararlanılacaktır. Boşa geçen zaman ise, sabit varlıkların kullanılmadığı süreyi ifade etmektedir. İşletme yönetimi varlıklarını en etkin şekilde kullanmakla yükümlüdür. Eğer bu varlıklar etkin bir şekilde kullanılamamışsa, kullanılmayan varlıkların maliyeti işletmenin sunduğu hizmetlere yüklenmemelidir. Boşa geçen zaman maliyetleri 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI hesabında gösterilmelidir. Bu durumda amortisman giderlerinin; inşaat işlerine, diğer işletme işlerine ve boşa geçen zamana ve gün sayısına göre dağıtılmalıdır. Bunun için aşağıdaki amortisman maliyetleri yükleme payı formülünden yararlanılır:

$$\text{Amortisman Maliyeti Yükleme Payı} = \frac{\text{Nisan Ayı Amortisman Gideri}}{\text{Sabit Varlıkları Kullanma Gün Sayısı}}$$

$$\text{Amortisman Maliyeti Yükleme Payı} = \frac{₺17.520 \div 12}{60 \text{ gün}} = 24,\overline{3}\ ₺/\text{gün}$$

İnşaat işleri (Nisan 20X5)	Açıklama	Tutar (₺)
(A) Sağlık Ocağı inşaat işi	*12 × 24,3*	*₺292*
Eti Köprü inşaat işi	*6× 24,3*	*₺146*
Porsuk temizleme inşaat işi	*21× 24,3*	*₺511*
Sazova Park onarım işi	*3× 24,3*	*₺73*
İş makinesi kiralama geliri	*6× 24,3*	*₺146*
Nakliye işine ilişkin gelirler	*3× 24,3*	*₺73*
Boşa geçen zaman	*9× 24,3*	*₺219*
Toplam		**₺1.460**

İşletme isterse her bir sabit varlığının amortisman giderinden aldığı payı da hesaplayabilir. Bu durumda ortak maliyet yükleme oranı ile her bir sabit varlığın her bir işe yapmış olduğu katkıyı temsil eden gün sayısı çarpılmalıdır. Böyle bir bilgi gereksinimi genellikle, işletmenin sabit varlıklarını ne kadar etkin kullandığını tespit etmek, bir performans değerlemesi için gerekli olabilir.

30.04.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS	**1.022**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı 292		
740.22.2 Genel Hizmet		
740.23 Eti Köprü 146		
740.23.2 Genel Hizmet		
740.25 Porsuk Temizleme 511		
740.25.2 Genel Hizmet		
740.32 Sazova Park Onarım 73		
740.32.2 Genel Hizmet		
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ HS	**219**	
622.40 İş Makinesi Kiralama 146		
622.41 Nakliyecilik 73		
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HS.	**219**	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		**1.460**
30.04.20X5		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HS	**1.022**	
170.22 (A) Sağlık Ocağı 292		
170.22.2 Genel Hizmet		
170.23 Eti Köprü 146		
170.23.2 Genel Hizmet		
170.25 Porsuk Temizleme 511		
170.25.2 Genel Hizmet		
170.32 Sazova Park Onarım 73		
170.32.2 Genel Hizmet		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.		**1.022**
741.22 (A) Sağlık Ocağı 292		
741.22.2 Genel Hizmet		
741.23 Eti Köprü 146		
741.23.2 Genel Hizmet		
741.25 Porsuk Temizleme 511		
741.25.2 Genel Hizmet		
741.32 Sazova Park Onarım 73		
741.32.2 Genel Hizmet		

Taşerondan Alınan Hizmetlerin Maliyetleri

Taşeron, asıl işveren olan müteahhitten iş alan ve kendi işçileriyle bunu yerine getirmeyi üstlenen alt yüklenici veya alt müteahhittir. İhaleyi üstlenen ana inşaat taahhüt işletmesiyle sürekli çalışan taşeronlara *iç taşeron* denir. *Dış taşeron* veya *kapasite taşeronu* uzmanlık gerektiren işlerin yapılması için ihtiyaç hâlinde ayrı olarak bir hizmet sözleşmesi ile çalıştırılan taşeronlardır. Bir inşaat projesinin gerçekleştirilmesinde hemen her zaman birden fazla müteahhit (duvar ustası, marangoz, elektrik teknisyeni, su ve kalorifer tesisatçısı, sıvacı, soğuk demir ve beton ustası vb.) görev alır. İhaleyi üstlenen yüklenici, belirli bir eş güdüm ve ko-

ordinasyon ile farklı uzmanlık alanlarına sahip birçok alt müteahhitle ayrı ayrı sözleşme yaparak, söz konusu üstlendiği projeyi ihale etmiş olmaktadır (http://www.insaattaseron.com/taseronluknedir.html).

MS inşaat taahhüt işletmesi, Sağlık Ocağı inşaatının çatı işini taşeron BUZ İşletmesine yaptırmıştır. BUZ işine 10.02.20X6 tarihinde başlamış ve 5.04.20X6 tarihinde tamamlayarak kesin teslimini gerçekleştirmiştir. BUZ İşletmesinin ₺22.500 ve ₺4.050 KDV'lik faturası şöyle düzenlenmiştir. MS, BUZ işletmesinin ödemesini çek ciro ederek ödemiştir.

Çatı bedeli		*22.500*
KDV (%18)	*4.050*	
2/10 KDV Stopajı	*(810)*	
Hesaplanan KDV		*3.240*
Toplam Ödenen Tutar		*25.740*

05.04.20X6		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.	**22.500**	
740.22 (A) Sağlık Ocağı		
740.22.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	**4.050**	
101 ALINAN ÇEKLER HS.		**25.740**
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		**810**
360.05 KDV Tevkifatı		

DİKKAT

117 Seri no. lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 14/04/2012 tarihinde 28264 no. lu Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğ ile, 1/6 olan KDV tevkifat oranı 2/10 olarak değiştirilmiştir.

05.04.20X6		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS	**22.500**	
170.22 (A) Sağlık Ocağı		
170.22.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.		**22.500**
741.22 (A) Sağlık Ocağı		
741.22.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		

117 Seri no. lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde *KDV tevkifat uygulamasında yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri* sunan işletmelerin *kısmi tevkifat* yapılmasını hükme bağlamıştır. Kısmi tevkifat, hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar (müteahhitler) tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan (taşeron) tarafından beyan edilip ödenmesidir. İnşaat işlerinde taşeronlara uygulanacak KDV tevkifat oranı, KDV tutarının 2/10'u kadardır. Bunun anlamı, ihaleyi üstlenen müteahhit bir taşerona iş yaptırırsa, aldığı hizmetin karşılığında ödediği hizmet bedeli için hesapladığı KDV payının 2/10'unu taşerona ödemeyecektir. KDV tutarından kesinti yaptığı tevkifat tutarını ihale sahibi müteahhit KDV beyannamesinde bildirirken, 8/10'luk KDV payını ise taşeron firma KDV beyannamesinde bildirecektir. Buna göre, MS işletmesinin taşeronu BUZ işletmesine yaptırdığı çatı işi karşılığında ödemesi gereken toplam ₺4.050'lık KDV'nin tamamını ödemeyerek, 2/10'u olan ₺810'yı tevkifat yaptıktan sonra kalan kısmı BUZ işletmesine ödemiştir.

SIRA SİZDE 4

TSA İşletmesi üstlendiği hastane inşaatının bir kısmının yapımı için Taşeron MVİ İşletmesi ile sözleşme yapmıştır. Sözleşmeye göre MVİ işe 28.8.20X6'da başlamış ve 25.09.20X6 tarihinde tamamlayacaktır. Müteahhit TSA İşletmesi 28.08.20X6 tarihinde taşerona ₺5.000 avansı, ‰6,6 damga vergisi kesintisi yaptıktan sonra taşerona nakden ödemiştir. Muhasebe kaydını yapınız.

Hakedişler

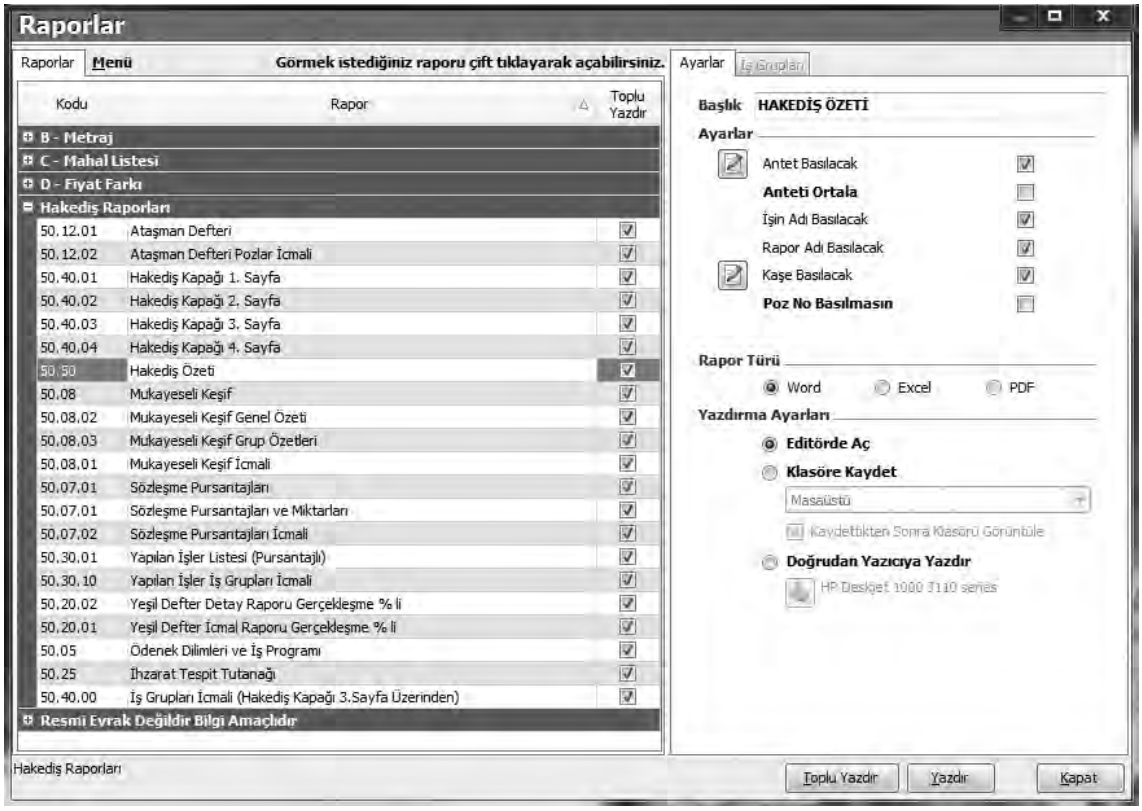
İnşaat işletmelerinin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için inşaat sahiplerinden ihale sözleşmesine bağlı olarak alınan bedeller hakediş olarak adlandırılmaktadır. Sözleşme hükümlerine göre hakedişler inşaatın yapımı sırasında belirli dönemler itibarıyla alınabileceği gibi, inşaat işinin tamamlanıp kesin tesliminin gerçekleştirilmesinden sonra da gerçekleşebilir.

İnşaat sahiplerine karşı inşaat ve onarım işini üstlenen işletmelerin, yüklenimleri altındaki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, gerçekleştirdikleri kısım için düzenlenen hakedişler karşılığında, nakden veya hesaben aldıkları paralar, işin bitiminde katlanılan maliyetle eşleştirmek üzere ve 600 YURTİÇİ SATIŞLAR veya 601 YURTDIŞI SATIŞLAR hesabına aktarılıncaya kadar 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ hesabında tutulur. Tekdüzen hesap planı hakediş bedellerinin izlenmesi için 350 – 357 arasındaki kodları uygun görmüştür (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.448).

Sözleşme koşullarına dönemleri belli olan hakediş bedellerinin tahsil edilebilmesi için, öncelikle yüklenicinin bir hakediş raporu düzenlemesi gerekmektedir. Resim 4.5'te örneklendirilen hakediş raporu birçok raporun birleşiminden oluşmaktadır. Aslında hakediş raporu, yüklenicinin taahhüt ettiği dönemdeki işlerin ne kadarının yapıldığının, yapılan işlerin kabulünü, yapılamadıysa nedeninin ve sözleşmede yüklenilen işin maliyetinde piyasa koşullarında ortaya çıkan farklılığın yüklenici açısından hesap verilmesini veya inşaat sahibi açısından sorgulanmasını sağlayan bir denetim sürecini de içermektedir.

Resim 4.5

Hakediş Raporu Örneği



MS işletmesi, Sağlık Ocağı inşaatına ilişkin ilk hakediş bedelini 30 Eylül 20X5 tarihinde alacaktır. İşletme, inşaat sahibine sunulmak üzere hakediş raporunu düzenlemiştir. Buna göre hakediş bedeli aşağıdaki gibidir:

Hakediş Tutarı			*₺300.000*
KDV	*(300.000 × %18)*	*₺54.000*	
KDV Tevkifatı	*(54.000 × 2/10)*	*- ₺10.800*	
Tahsil Edilen KDV			*₺43.200*
Toplam Tutar			*₺343.200*
Damga Vergisi (‰3)			*- ₺900*
Gelir Vergisi (%3)			*-9.000*
Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli			*₺333.300*

Sağlık Ocağı inşaat sahibi hakediş raporunu inceleyerek geçici hakedişi 04.10.20X5 tarihinde onaylamıştır. Buna göre muhasebe hakediş bedeline ilişkin yevmiye kaydı şöyledir:

04.10.20X5		
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HS.	**333.300**	
127.10 İnşaat Taahhüt İşlerinden Alacaklar		
127.10.22 (A) Sağlık Ocağı		
295 PEŞİN ÖDENİN VERGİ VE FONLAR HS.	**9.000**	
295.01 Mahsup Edilecek Gelir Vergisi		
295.10.22 (A) Sağlık Ocağı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	**900**	
740.05 Damga Vergisi		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.		**300.000**
350.22 (A) Sağlık Ocağı		
391 HESAPLANAN KDV HS.		**43.200**
350.22 (A) Sağlık Ocağı		

MS işletmesi hakediş raporunda belirttiği ₺300.000'lık hakediş bedeline, KDV'yi eklemiştir. Ancak taşeronların hakedişlerine benzer şekilde KDV Tevkifatı uygulanmıştır. Ancak taşeronlara verilen hakedişlerden farklı olarak, hakediş bedelinin işletme tarafından alınması nedeniyle KDV'nin 8/10'u işletme tarafından inşaat sahibinden tahsil edilmektedir. Bu tutar 391 HESAPLANAN KDV hesabında gösterilmektedir. *Damga Vergisi Kanunu'na göre, Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisi'ni kişiler öder* hükmü yer almaktadır. Damga Vergisi Kanunu'na göre hakedişten (istihkak) damga vergisi kesintisi yapılması durumunda, ertesi ayın 20. günü akşamına kadar beyan edilmesi gerekir. Hakedişler üzerinden kesilen gelir vergisi stopajı kurumlar vergisinden mahsup edileceği için ve işletme yıllara yaygın inşaat işletmesi olduğu için 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabında uzun vadeli bir alacak olarak gösterilmiştir.

İNŞAAT İŞİNİN TAMAMLANMASI VE TESLİMİ

İnşaat işinin sözleşme koşullarına göre tamamlanarak inşaat sahibine teslim edilme süreci; kesin hakediş raporlar ve belgelerinin hazırlanması, inşaatın yapı denetim görevlileri veya idare tarafından teknik kontrolünün yapılması, kesin kabul tutanağının onaylanması ve asgari işçilik belgesinin onaylanması şeklinde özetlenebilir.

Kesin Kabul

Yıllara yaygın inşaat işini müteahhitin tamamlaması ile birlikte *Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği*'ne göre inşaatın kesin kabulünün gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu Yönetmelik 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 53. maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Yüklenici, inşaatı sözleşmede öngörülen süre içinde tamamladığında *yazılı* olarak Muayene ve Kabul Komisyonuna başvurur. Yapı denetim görevlisi veya idarece görevlendirilen teknik eleman, tamamlanan inşaat işinin kesin kabule uygun bulunup bulunmadığını inceler ve eğer uygunsa *Kesin Kabul Teklif Belgesi* düzenler. Kesin kabul teklif belgesinin hazırlandığı tarihten itibaren *en geç on gün*

içinde yetkili makamca Kesin Kabul Komisyonu oluşturulur ve durum yükleniciye yazılı olarak bildirilir. Kesin kabul komisyonu, Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ne göre yapılan inceleme ve muayeneler sonunda işi kesin kabule hazır bulması durumunda, *Kesin Kabul Tutanağı* düzenler. Bu tutanak komisyon üyeleri ve yüklenici tarafından imzalanır.

Kesin kabul sırasında tespit edilen kusur ve noksanlıkların kabul edilmesine engel olmayacak nitelikte bulunması hâlinde, kesin kabul tutanağı düzenlenir. Ancak kusur ve noksanlıklar tutanakta açıkça gösterilir ve tamamlanmaları için verilen süre tutanakta belirtilir. Bu şekilde tanzim edilen tutanaktan birer nüsha yapı denetim görevlisine ve yükleniciye verilir. Kesin kabul tutanağı, kusur ve noksanlıkların tamamlandığının yapı denetim görevlisi ile yüklenici tarafından tespit edilerek tutanağa bağlanması ve bu tutanağın yetkili makama gönderilmesinden sonra işleme konulur. Yüklenici belirtilen kusur ve noksanlıkları tamamlar.

Kesin kabul sırasında tespit edilen kusur ve noksanlıklar kesin kabule engel olacak nitelikte bulunduğu taktirde; kabulü engelleyen kusur ve eksiklikler bir tutanakla tespit edilir ve kesin kabul işlemi yapılmaksızın kusur ve eksikliklerin giderilmesi için bir süre belirlenerek durum idareye bildirilir. Kesin kabul muayenesi noksan ve kusurların giderilmesinden sonraya bırakılır. İdare, bu kusur ve eksikliklerin giderilmesi hususu yükleniciye bildirilir. Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin ilgili maddelerine göre, kusur ve noksanlıkları yüklenici nam ve hesabına tamamlar.

Kesin kabul tutanağı yetkili makam tarafından onaylandıktan sonra geçerli olur ve kesin kabul yapılmış sayılır. Kesin kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanmasından sonra yüklenicinin sözleşme konusu işten dolayı idareye karşı herhangi bir sorumluluğu kalmaz. Sözleşme imzalamadan teslim etmiş olduğu kesin teminat bedelini geri alır. Ayrıca kesin kabul ya da kısmi geçici kabulün yapılması ile sözleşmede belirtilen ihale bedelinden dönem içinde almış olduğu geçici hakedişler ve varsa aldığı avanslar düşüldükten sonra kesin hakediş bedelini de tahsil eder.

MS işletmesi 30.05.20X6 tarihinde Sağlık Ocağı inşaat işini tamamlayarak, kesin kabul için başvuruda bulunup, Kesin Kabul Teklif Belgesi düzenletmiştir. İnşaat işi noksansız ve kusursuz bir şekilde tamamlanarak Kesin Kabul Tutanağı 27.06.20X6 tarihinde alınmıştır. İhale bedeli olan ₺800.000'nın ₺300.000'sı 04.10.20X5 tarihinde ilk hakediş bedeli olarak tahsil edildiği için, kalan hakediş bedeli 27.06 20X6 tarihinde nakden tahsil edilmiştir. Kesin teminatı olarak teslim edilen ₺48.800'lık teminat mektubu ise geri alınarak bankaya teslim edilmiştir.

İhale Bedeli			*₺800.000*
(-) İnşaat Yapım Sürecinde Alınan Hakedişler			*₺300.000*
Kesin Hakediş Bedeli			*₺500.000*
KDV	*(500.000 × %18)*	*₺90.000*	
KDV Tevkifatı	*(14.400 × 2/10)*	*- ₺18.000*	
Tahsil Edilen KDV			*₺72.000*
Toplam Tutar			*₺572.000*
Gelir Vergisi (%3)			*-15.000*
Damga Vergisi (‰3)			*- ₺1.500*
Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli			*₺555.500*

27.06.20X6		
100 KASA HS.	**555.500**	
295 PEŞİN ÖDENİN VERGİ VE FONLAR HS.	**15.000**	
295.01 Mahsup Edilecek Gelir Vergisi		
295.10.22 (A) Sağlık Ocağı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	**1.500**	
740.05 Damga Vergisi		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.		**500.000**
350.22 (A) Sağlık Ocağı		
391 HESAPLANAN KDV HS.		**72.000**
350.22 (A) Sağlık Ocağı		

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabı pasif karakterli bir hesaptır, yani işletmenin taahhüt etmiş olduğu inşaat işine yönelik almış olduğu varlıkları ifade etmektedir. Kesin kabul ile birlikte inşaat işi tamamlanmış ve yetkili kurumlardan aldığı belgelerle de Sağlık Ocağı inşaat işine ilişkin sorumluluğu kalmamıştır. Bu durumda hem inşaat sahibine olan borcunun kapatılması hem de faaliyetinin sonuncunda ortaya çıkan gelirin gösterilmesi amacıyla aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

27.06.20X6		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.	**800.000**	
350.22 (A) Sağlık Ocağı		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		**800.000**
600.22 (A) Sağlık Ocağı		

MS inşaat işletmesinin Sağlık Ocağı inşaatına ilişkin satış hasılatı inşaat tamamlandıktan sonra tespit edilmiştir. İşletmenin Sağlık Ocağı inşaatını tamamlamak için katlandığı maliyetleri satış hasılatı ile karşılaştırabilmek için tespit edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla *inşaat işine başlama ve inşaat işinin yapım süreci* başlıklarında oluşan maliyetlerin 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ hesabına devredilerek kapatılması gerekmektedir.

MS işletmesinin Sağlık Ocağı inşaatı için yaptığı toplam maliyetin ₺624.000 olduğu tespit edilmiştir. Bu maliyet tutarı ihale sözleşmesinde belirtilen yaklaşık maliyetle de aynıdır.

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS		**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS**		**741 HİZMET ÜRETİM MLY. YANSITMA HS**	
170.22 (A) Sağlık Ocağı		740.22 (A) Sağlık Ocağı		741.22 (A) Sağlık Ocağı	
:		:			:
:		:			:
624.000		**624.000**			**624.000**

DİKKAT

Bu ünitede Sağlık Ocağı inşaatı için katlanılan maliyetlerden örnekler verilmiştir. Bu nedenle maliyet hesaplarının borç ve alacak tutarları ₺624.000'ya eşit değildir.

27.06.20X6		
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ HS.	**624.000**	
622.22 (A) Sağlık Ocağı		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS		**624.000**
170.22 (A) Sağlık Ocağı		
27.06.20X6		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.	**624.000**	
741.22 (A) Sağlık Ocağı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.		**624.000**
740.22 (A) Sağlık Ocağı		

Hizmeti tamamlanan Sağlık Ocağı muhasebe kayıtları yapıldıktan sonra bütün maliyet hesapları kapatılmış olacaktır. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR ve 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ hesaplarının 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI hesabına devredilmesi ile Sağlık Ocağı inşaat işine ilişkin ₺176.000'lık (₺800.000 – ₺624.000) brüt satış kârı da tespit edilmektedir.

Kesin teminat nakit veya bono gibi bir varlığın verilmesi ile gerçekleştirilmişse, inşaat işi yıllara yaygın olması nedeniyle uzun vadeli bir alacak olan 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR hesabında izlenmiştir. Bu nedenle sözleşmede belirtilen inşaat işinin bitiş yılında inşaatın bitmesi de bekleniyorsa, işin bitim yılının başında teminat için vade ayarlaması yapılarak kısa vadeli bir alacak olan 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR hesabına dönüştürülür. Teminat olarak, bir bankadan alınan teminat mektubu alınmışsa (MS işletmesi örneği bu şekilde kurulmuştu), bu durumda teminat mektubuna ilişkin yapılan nazım hesap kayıtları kapatılır.

27.06.20X6		
911 TESLİM EDİLECEK TEMİNAT MEKTUPLARI HS.	**48.800**	
911.1 Ziraat Bankası		
910 VERİLEN TEMİNAT MEKTUPLARI HS		**48.800**
910.2 Sağlık Bakanlığı		

Sağlık Ocağı işinin kesin kabulünün yapılması ile birlikte, MS işletmesi kesin teminat olarak bıraktığı teminat mektubunu da geri almıştır. MS işletmesi teminat mektubunu Sağlık Bakanlığından alarak bankaya iade etmektedir.

Asgari İşçilik Uygulaması

İşçilik giderleriyle ilgili olarak inşaat faaliyetinin olmazsa olmaz bir unsurudur. Ancak aynı zamanda inşaat işletmelerinin maliyet yapıları incelediğinde oldukça büyük bir yere de sahiptir. Bu nedenle yükleniciler taahhütlerinin maliyetini düşürme tekniği olarak işçilik maliyetlerini düşürme yolunu tercih etmektedir. İşçi sayısını azaltma, düşük ücretlerle işçi çalıştırma veya sigortasız işçi çalıştırma bunlardan en çok rastlanılanlarıdır. Sosyal Güvenlik Kurumunun 1964 yılında uygulamaya koyduğu *ölçümleme uygulaması* ile sigortasız veya asgari ücretin altında işçi çalıştırmayı engellemeyi amaçladı. Bu uygulama, 1978 yılına kadar yürürlükte kaydı ve 1978-1987 yılları arasında *asgari işçilik uygulaması* olarak sistem yenilendi. 1987-1994 yılları arasında uygulamaya son verildi ancak SGK'ye bildirilen sigorta primlerinde büyük bir düşüş olduğu tespit edildi. 1994 yılından itibaren asgari işçilik uygulaması yeniden başlatılmıştır. 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 85 inci maddesinde asgari işçilik uygulaması aynen düzenlenmiş olup uygulama hâlen bu maddeye istinaden devam etmektedir.

Asgari işçilik uygulaması "genel denetim" olarak da adlandırılır. İnşaat işlerinde işverenin, iş yerinde yapılan işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğunun tespiti hâlinde, işin yürütümü açısından gerekli olan asgari işçilik tutarı; yapılan işin niteliği, kullanılan teknoloji, iş yerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar/kıstaslar dikkate alınarak Müfettiş tarafından tespit edilir.

Asgari işçilik uygulaması; ihale mevzuatına göre yaptırılan işlerde işin kesin kabulünün ya da geçici kabulünün noksansız olarak yapıldığı tarihten sonra ve işverene ödenmesi gereken katma değer vergisi hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dâhil toplam istihkak tutarına, Kurumca yayımlanan genelge ve tebliğde belirtilen asgari işçilik oranı uygulanarak yapılmaktadır. Eğer işveren inceleme konusu işle ilgili olarak Kurumda ayrı iş yeri dosyası açtırmış ve işçilik bildiriminde bulunmuş ise işin bitiminden sonra öncelikle kurum tarafından ön değerlendirme yapılmakta, bu ön değerlendirmede genelge veya tebliğ eki listede belirtilen asgari işçilik oranlarının %25 eksiği esas alınmaktadır. Asgari İşçilik Oranları Listesinde bulunmayan işler için Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından o işe ait asgari işçilik oranı tespit edilmektedir. Yapılan değerlendirme sonucunda işverenin yeterli işçilik bildirdiği anlaşılırsa teminat çözümünde veya yapı kullanma izin belgesi (iskan ruhsatı) almakta kullanılan *ilişiksizlik belgesi (borcu yoktur yazısı)* verilmektedir (http://www.isvesosyalguvenlik.com/anasayfa/dosya2.htm).

Ön değerlendirme sonucunda işçilik farkı çıkar ve işverenin fark işçiliğini bir ay içinde ödemeyi kabul etmesi durumunda da ilişiksizlik belgesi (borcu yoktur yazısı) verilmektedir. Bu şekilde fark/eksik işçiliğin ödenmesi hâlinde sadece ödenecek fark işçiliğe hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı eklenmekte, herhangi bir idari para cezası ise uygulanmamaktadır.

Ön değerlendirme sonucunda bildirilen işçilik ile hesaplanan asgari işçilik arasında bir fark çıkması durumda, işveren bu farkı ödemeyi kabul etmezse veya işveren inceleme konusu işe ait malzemeli işçilik ya da salt işçilik gider faturalarının olduğunu belirtirse, bu defa söz konusu işle ilgili olarak gerekli inceleme müfettiş tarafından yapılır. Müfettiş tarafından yapılan incelemede asgari işçilik oranlarının %25 eksiği hesaplamaya dahil edilmeden, tamamı esas alınır. Müfet-

tişin incelemesinde işçilik farkı kesinleşirse, işveren farkın yanında hesaplanacak gecikme cezası, gecikme zammı ve para cezasını ödemekle yükümlü olur (http://www.isvesosyalguvenlik.com/anasayfa/dosya2.htm).

Sosyal Güvenlik Kurumu, her bir inşaat işi ile ilgili olarak kullanılması gereken minimum işçilik oranlarını tespit etmiştir. Asgari işçilik oranı denilen bu uygulama da inşaat ürünleri bazında tek tek işçilik oranları tespit edilmiştir. SGK ihale kazanıldıktan sonra yatırılan kesin teminatın müteahhide iadesi sırasında SGK'den alınan ilişiksiz kâğıdının verilmesinde bu asgari işçilik oranlarını gözönünde bulundurmaktadır. Bu oranların altında SGK'ye işçi bildirilmesi durumunda ya bir müfettişe defterleri incelemekte, ya 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış bir meslek mensubunun raporunu talep etmekte ya da eksik kısmın yatırılması istenmektedir. Ancak inşaat sektöründen de oranların yüksek belirlendiği konusunda gelen şikâyetler bulunmaktadır.

MS işletmesi Sağlık Ocağı inşaat işi boyunca SGK'ye bildirilen ve ödenen işçiliğin ₺115.000 olduğu tespit edilmiştir. Sağlık Ocağı inşaat işine ilişkin yapılan birçok işçilik söz konusudur. MS, tüm işler için ayrı ayrı asgari işçilik hesaplamak yerine, işler arasında en yüksek asgari işçilik oranının uygulanmasına ilişkin yazılı başvuruda bulunmuştur. Buna göre Sağlık Ocağı işi için uygulanacak asgari işçilik oranı %16'dır. Sağlık Ocağı işinin hakediş tutarı ₺800.000 lira'dır. Aynı işte ₺20.000 malzeme fiyat farkı ve ₺60.000 akreditif bedeli de söz konusudur. SGK'ye bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı şöyle hesaplanır:

Hakediş Tutarı	*₺800.000*
(+) *Malzeme Fiyat Farkı*	*₺20.000*
(+) *Akreditif Bedeli*	*₺60.000*
Asgari İşçilik Matrahı	*₺880.000*

Ön Değerlendirmede Asgari İşçilik Oranı = %16 – (%16 × %25) = ***%12***
Bildirilmesi Gereken Asgari İşçilik Tutarı = 880.000 × %12 = ***₺105.600***

MS işletmesinin Sağlık Ocağı için SGK'ye inşaat süresince bildirilen ve ödenen işçilik sigortası tutarı toplamı ₺115.000 idi. SGK'nin hesaplamış olduğu ve bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı ise ₺105.600 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda MS işletmesi, ₺9.400 (₺115.000 – ₺105.600) fazla işçilik bildirmesi nedeniyle, ilişiksizlik belgesini de alabilecek ve herhangi bir ceza ile de karşı karşıya kalmayacaktır.

Özet

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri genellikle bir ihale sürecine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. İhalenin yayımlanması sonucu ilgilenen işletmeler ihaleye konu olan işe teklif vererek, taahhütlerini inşaat sahibine bildirmektedir. Taahhütlerinin arkasında olduğunu göstermek ve aynı zamanda sağlıklı bir ihale süreci geçirebilmek için ihaleye katılan işletmeler ihale komisyonuna geçici teminat bedelini nakit, bono veya teminat mektubu verebilir. İhale sonucunda ihale inşaat işletmesinin üstünde kalması durumunda, öncelikle kesin teminat tutarını yatırır ve sonrasında taahhütlerini bir sözleşme ile hukuki boyuta taşır. İnşaat işini üstlenen işletme artık geçici teminatını geri alabilir.

İnşaat işini üstlenen inşaat işletmesinin, inşaat sürecine başlayabilmesi için inşaat yerini öncelikle hazırlaması gerekir. Bu amaçla, kalıcı veya geçici şantiye binası, elektrik, su gibi unsurları inşaat alanına taşır. Şantiye binasının kalıcı bir bina olarak inşa edilmesi durumunda, inşaat işinin maliyeti olarak düşünülür ve 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında izlenir. Şantiye binası geçici, prefabrik bir bina olacaksa, bu durumda işletmenin maddi duran varlığı olan prefabrik bir bina inşaat alanına taşınmış olacaktır. Ancak şantiyenin kurulacağı yerin betonlanması, tesisatının ve elektrik sisteminin oluşturulması için katlanılan maliyetler inşaatın maliyeti olacaktır.

İnşaatın yapım sürecinde işletme inşaatta; ilk madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetlerine katlanmak durumundadır. İlk madde ve malzemelerin inşaat yerine getirilmesi, depolanması ve inşaat işinde kullanılması süresi maliyet oluşma sürecini oluşturmaktadır. İşletme ilk madde ve malzemeleri depolama sistemini; ya merkez bir depodan malzemelerin inşaat alanına taşınmayı ya inşaat alanında bir depo oluşturmayı ya da bu iki seçeneği birlikte kullanmayı tercih edebilir. İşletmenin stoklarının bulunduğu yeri gösteren 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı inşaat malzemeleri depoya girmesi durumunda borçlandırılır. İnşaat işinde malzemenin kullanılması durumunda ise alacaklandırılırken, aynı zamanda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı borçlandırılarak malzemelerin maliyetinin inşaat işinin maliyetine yüklenmesi sağlanır.

İnşaat işletmeleri için hayati bir öneme sahip olan işçilik, direkt ve endirekt işçilik olarak ikiye ayrılır. Direkt işçilik inşaatın yapımını sağlayan işçilerden oluşur. Endirekt işçilik ise, direkt işçilerin işlerini yapmasına katkı sağlayan ve birden fazla inşaat işinde çalışması nedeniyle doğrudan inşaat işine mal edilemeyen işçiliklerdir.

Ortak maliyetler, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri dışında kalan inşaat işinin üretilmesi ile ilgili tüm maliyetlerdir. Bu maliyetler çok çeşitlidir ve birden fazla inşaat işini ilgilendirdiği için doğrudan bir inşaat işine maliyetin yüklenmesi olanağı yoktur. Bu nedenle çeşitli dağıtım ölçülerinden yararlanılarak, maliyet ile inşaat işi arasında bir ilişki kurulmaya çalışılır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesi müşterek (ortak) maliyetlerin inşaat işlerine dağıtımını hükme bağlamıştır. Buna göre sadece inşaat işiyle ilgilenen işletmelerin ortak maliyetleri inşaat işleri için yapılan harcamalara göre dağıtılacaktır. Eğer işletme inşaat işi yanında başka işlerle de ilgileniyorsa, *inşaat işlerini inşaat işleri için yapılan harcamalara* ve diğer işleri ise *bu işlerden elde ettiği hasılata* göre dağıtacaktır. Bunun dışında amortisman maliyetlerini ise, faaliyetlerinde kullanılan gün sayısına göre dağıtacaktır.

Taşeron, ihaleyi üstlenen işletmenin alt müteahhitleridir. Taşeronlar işinde uzmanlaşmıştır. Müteahhitler, taşeron kullanarak zaman, risk, maliyet gibi birçok faktörü azaltmış olmaktadır. Taşerona yaptırılan işler, inşaat işinin bir parçasıdır. Bu nedenle 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı borçlandırılarak taşeron maliyeti inşaat maliyetine yüklenmektedir.

İnşaat işi ihale ile üstelenildiğine sözleşme eklerinde inşaat işinin tüm pozlarına ilişkin tahmini maliyetlerde yer almaktadır. İşletme taahhüt etmiş olduğu maliyetlerle inşaat yapım sürecinde gerçekleşen maliyetleri sürekli kontrol etmek zorundadır. Bu nedenle tahmini maliyetleri 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma hesabını alacaklandırarak takip eder. Ancak inşaat işiyle işletme satılabilir bir hizmet üretmektedir. Bu hizmeti stoklarında göstermesi gerekmektedir. Tekdüzen hesap planı henüz tamamlanmamış hizmetin gösterilmesi için 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı önermiştir. Bu hesap 741 kodlu hesapla birlikte çalıştırılır. Ayrıca işletmenin yaptığı işlerin karşığında inşaat sahibinden aldığı geçici ve kesin hakedişler bulunmaktadır. İşletme aldığı her hakedişi 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabının alacağında izler.

Geçici hakedişler işletmenin inşaat yapım süreci devam ederken inşaat sahibinden aldığı nakit veya nakit benzeri değerleri ifade etmektedir. Bu hakedişler bir avans değildir. Genellikle sözleşmede inşaat işinin belirli tarihler itibarıyla tamamlanma durumunu takip etmek için ve yüklenicini mali yapısı ile nakit akışını düzenlebilmesi için konulan hem denetim hem de ara ödemelerdir. Kesin hakediş ise, işin tamamlanması ile kesin kabulden sonra inşaat sahibinden alınan nakit ve nakit benzeri değerlerdir.

Asgari işçilik uygulaması, Sosyal Güvenlik Kurumunun inşaat işletmelerindeki kayıt dışılığı engellemek için bulduğu bir çözümdür. Her bir inşaat işine ilişkin olarak çalıştırılması gereken işçilerin sayısını, niteliğini ve çalıştırılma süresini gözönünde bulundurarak, belirlenen ve ihale bedeline uygulanan oranlardır.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi etkin bir maliyet yönetiminin amaçlarından biri **değildir?**

a. Doğru ve şeffaf bir proje bütçesinin hazırlanması
b. Projenin en ekonomik şekilde planlanması
c. Sözleşmede taahhüt edilen yaklaşık maliyetlerden sapmayı en aza indirmesi
d. Kaliteli ilk madde ve malzeme kullanması
e. İnşaat sahibinin mali sınırlarına göre bütçe hazırlaması

2. Aşağıdakilerden hangisi ihale teklifinde belirtilen yaklaşık maliyetleri ifade etmektedir?

a. Sabit maliyetler
b. Fiilî maliyetler
c. Tahmini maliyetler
d. Direkt maliyetler
e. Ortak maliyetler

3. KAYA İnşaat işletmesi İstanbul'un üçüncü köprüsünün inşaat işinin ihalesine katılmak üzere teklifte bulunmuştur. KAYA inşaat ihaleye ₺3.000.000 teklifte bulunmuştur. Teklifi ihale komisyona sunabilmek için asgari geçici teminat tutarını nakden yatırmıştır.
Aşağıdakilerden hangisi KAYA işletmesinin Boğaz Köprüsü ihalesi için yatırdığı geçici teminat tutarıdır?

a. ₺30.000
b. ₺90.000
c. ₺96.000
d. ₺102.000
e. ₺180.000

4. Aşağıdakilerden hangisi KAYA işletmesinin Üçüncü Boğaz Köprüsü ihalesini üstlenmesi durumunda geçici teminatı ne zaman geri alır?

a. İhale sonuçlandığında
b. Sözleşme imzalandığında
c. Kesin teminat tutarı ödendiğinde
d. İnşaat tamamlandığında
e. İnşaatı üstlendiği için geri alamaz

5. PRA İnşaat işletmesi Maliye Bakanlığının Eskişehir Vergi Dairesi ihalesini üstlenmiştir. İşletme temeli için hazır beton kullanacaktır. Hazır beton şirketinden 40 ton beton satın alınmıştır. Beton PRA işletmesinin deposuna gelmeden, doğrudan beton araçlarından temele boşaltılacaktır. PRA işletmesi beton atma işlemini 22 Haziran tarihinde tamamlamış ve hazır beton işletmesine ₺60.000'yı nakden ödemiştir.
Buna göre, işletmesinin hazır beton işlemi için yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdakilerden hangisidir?

a.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS	**60.000**	
150.1 3. Boğaz Köprüsü		
100 KASA HS.		**60.000**

b.

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.	**60.000**	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		**60.000**
150.1 3. Boğaz Köprüsü		

c.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	**60.000**	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		**60.000**
150.1 3. Boğaz Köprüsü		

d.

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	**60.000**	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		**60.000**

e.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	**60.000**	
100 KASA HS.		**60.000**

6. KRM inşaat işletmesi PS İlkokulu inşaatında çalıştırdığı üç adet duvar işçisine aylık ₺2.100 brüt ücret ödeyecektir. İşletme SGK'ye %20 işveren payı ve %14 işçi payı ile işsizlik sigortası olarak %2 işveren payı ve %1 işçi payı ödeyecektir. İşçilerin toplam gelir vergisi ₺270'dır. Buna göre PS İlkokulu inşaatında çalışan duvar işçilerinin KRM işletmesine maliyeti kaç TL'dir?

a. ₺1.515
b. ₺1.638
c. ₺1.908
d. ₺2.100
e. ₺2.562

7. TOKİ, İstanbul'da birbirinden farklı ebatlarda 6000 konut yapacaktır. İhaleyi ASM işletmesi üstlenmiştir. Aşağıdakilerden hangisi ASM'de çalışan esas işçidir?

a. Depo görevlisi
b. Kalıp işçisi
c. Şantiye şefi
d. Aşçı
e. Güvenlik görevlisi

8., 9. ve 10. soruları aşağıdaki bilgilere göre çözümleyiniz. AKV işletmesi 20X6 döneminde (S) ve (L) yıllara yaygın inşaat işleri ve (Z) onarım işini yürütmüştür. AKV, bu dönemde ₺32.000'lık ortak maliyete katlanmıştır. Bu inşaatlarda kullandığı ekipmanların amortisman giderleri ise ₺21.240'dır. 20X6'da (S) işi için ₺40.000, (L) işi için ₺16.000 ve (Z) onarım işi için ₺24.000 harcama yapmıştır. Ayrıca işletme aynı dönemde (Z) onarım işinde hiç ekipman kullanmazken (S) için 240 gün ve (L) için 120 gün kullanılmıştır (Hesaplamalarda yıl 360 gün kabul edilmiştir).

8. Aşağıdakilerden hangisi AKV işletmesinin 20X6 dönemine ilişkin ortak maliyet yükleme oranıdır?

a. 0,14/₺
b. 0,22/₺
c. 0,30/₺
d. 0,36/₺
e. 0,40/₺

9. AKV işletmesinin 20X6 döneminde (Z) onarım işinin ortak maliyetlerden aldığı pay kaç TL'dir?

a. 6.400
b. 8.400
c. 9.600
d. 12.800
e. 16.000

10. Aşağıdakilerden hangisi AKV işletmesinin 20X6 dönemine ilişkin (S) inşaat işinin amortisman maliyetinden aldığı pay kaç TL'dir?

a. 14.160
b. 13.820
c. 11.090
d. 9.570
e. 7.080

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. d	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat İşine Başlama" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
2. c	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat İşine Başlama" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
3. b	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat İşine Başlama" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
4. b	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat İşine Başlama" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
5. e	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat Sahası Deposu" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
6. e	Yanıtınız yanlış ise "Direkt İşçilik" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
7. b	Yanıtınız yanlış ise "Direkt İşçilik" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
8. e	Yanıtınız yanlış ise "Ortak Maliyetlerin Sunulan Hizmetlere Dağıtılması" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
9. c	Yanıtınız yanlış ise "Ortak Maliyetlerin Sunulan Hizmetlere Dağıtılması" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
10. a	Yanıtınız yanlış ise "Ortak Maliyetlerin Sunulan Hizmetlere Dağıtılması" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

MS işletmesi, kesin teminat tutarını nakit ve bir alacak senedini ciro ederek kesin teminat tutarını ödemiş olsaydı, bu durumda kesin teminat tutarı olan ₺48.800'i ödeyecekti. Bu durum teminat mektubu için de geçerlidir.

Sıra Sizde 2

Muhasebe, işletmede parasal değişim yaratan finansal nitelikteki işlemlerin kayda alınmasını sağlayan bir bilgi sistemidir. İşletmenin sahip olduğu bir prefabrik ofis, satın alındığında katlanılan maliyet üzerinden BİNALAR hesabına kaydedilmiştir. Dönem sonlarında sabit kıymetin yıpranma payı hesaplanıp amortisman gideri ayrılmaktadır. Bir inşaattan diğer bir inşaata taşınırken veya kurulurken yeni giderlere katlanılacaktır. Ancak bu giderlerde söz konusu inşaatın maliyeti olacaktır. O zaman prefabrik ofisin inşaatlar arasında yer değiştirmesi finansal bakımdan bir değişim yaşatmadığı için muhasebe açısından da bir şey yapılmayacaktır. Bununla birlikte eğer işletme, prefabrik ofislerinin hangi inşaat işlerinde bulunduğunu bilmek isterse, bu durumda bu bilgiyi üretmek için muhasebede nazım hesaplardan yararlanılır.

Sıra Sizde 3

Müşterek genel giderler projelerle ilgilendirilmesi mümkün olan (genel üretim giderlerinde olduğu gibi) giderleri ifade etmektedir. Faaliyet giderleri olarak kabul edilen; Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ile Araştırma ve Geliştirme Giderleri yıllara yaygın taahhüt işletmelerinin gelir tablosunda da yer alacaktır. Ancak bu giderler, inşaat işleriyle doğrudan ilgili olmayan giderleri kapsayacaktır. Müteahhidin bir yurt dışı gezisi, özel aracının bakım ve yakıt giderleri ya da marka yaratmaya ilişkin tutundurma çabaları bunlara örnek olarak gösterilebilir.

Sıra Sizde 4

MVİ işletmesi taşeron olarak yapacağı işleri yaklaşık bir ay içinde tamamlamayı taahhüt etmiştir. Taşeron MVİ, sözleşmeyi imzaladığı gün ₺5.000 almıştır. O zaman bunu hakediş olarak nitelendirmek doğru olmaz. Bu yapılması beklenen işler için verilmiş bir avanstır. Tekdüzen hesap planında 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR hesabı bulunmaktadır ve bu şekilde taşeronlara verilen hesaplar bu hesapta takip edilmektedir. Buna göre aşağıdaki muhasebe kaydına yer vermek gerekir:

28.8.20X6		
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HS.	5.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		33
100 KASA HS.		4.967

Yararlanılan Kaynaklar

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması,** Ankara: Gazi Kitabevi, 12.Baskı.

Gülten, Selçuk ve Kocaer, İlyas (2010). **Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları,** Ankara: Ankara Ofset, ss.282.

Karakaya, Mevlüt (2007). **Maliyet Muhasebesi,** Ankara: Gazi Kitapevi, Geliştirilmiş 3.Baskı.

Sorguç, Doğan ve Kuruoğlu, Murat (2003). **İnşaat (Proje) Yönetiminin Hizmet Ve Uygulama Standartları**, 2.Baskı. İnşaat Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi.

Üstün, Rifat (1996). **Maliyet Muhasebesi,** İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 5.Baskı.

Asgari İşçilik Uygulaması – Örnek Hesaplamalar – Uzlaşma [http://www.isvesosyalguvenlik.com/ anasayfa/dosya2.htm (05.07.2012)].

Yapım İşleri Muayene Ve Kabul Yönetmeliği [http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.12920&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=(07.07.2012)].

117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği [http://www.gib.gov.tr/index.php?id= 1079&uid=XZjID6OfiPNjLQ1j&type=teblig (07.07.2012)].

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

www.mevzuat.adalet.gov.tr/ html/1040.html

http://www.youtube.com/watch?v=jV3tnZHdh_k (05.07.2012)

5

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- Özel (yap-sat) işletmelerini açıklayabilecek,
- Özel (yap-sat) işletmeleri ilk madde ve malzeme giderlerini tanımlayabilecek,
- Özel (yap-sat) işletmeleri direkt işçilik giderlerini sıralayabilecek,
- Özel (yap-sat) işletmeleri genel üretim giderlerini tartışabilecek,
- Özel (yap-sat) işletmeleri üretim maliyetini tanımlayabilecek,
- Özel (yap-sat) işletmeleri satış işlemlerini ifade edebilecek,

bilgi ve becerilere sahip olabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Genel Üretim Gideri
- Muhasebe Defterleri
- İnşaat Üretim Maliyeti
- İlk Madde ve Malzeme
- İhtiyaç İçin Yapılan İnşaat
- Direkt İşçilik
- Yap-Sat İnşaat Faaliyetlerinde Satışlar

İçindekiler

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi → Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri

- GİRİŞ
- ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİ
- ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLERİNDE TUTULACAK DEFTERLER
- ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI
- ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
- DÖNEM SONU İŞLEMLERİ
- ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNDE SATIŞLAR
- ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNİN KENDİ İHTİYAÇLARI İÇİN İNŞAAT YAPMALARI

Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri

GİRİŞ

İşletmeler insanların gereksinim duydukları mal ve hizmetleri üreten ekonomik birimlerdir. Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri de gereksinim duyulan konut, iş yeri vb. yapıları üretmek için inşaat işleri yapmaktadırlar. İnşaat işleri arazi veya arsa üzerine ham madde ve işçilik kullanımı yoluyla bir yapı üretilmesi faaliyetidir. Günümüzde inşaat işletmeleri ekonominin motor gücünü oluşturmaktadır. Tüm sektörleri etkileyen ve harekete geçiren inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler farklı şekillerde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bunlar;

İnşaat taahhüt işleri: Başkası nam ve hesabına inşaat üretiminde bulunan, hizmet üreten işletmelerdir.

Özel inşaat işleri: Kendi nam ve hesabına yapı üretim faaliyeti yapan işletmelerdir.

Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde muhasebe, mali nitelikli işlemleri belgelere dayanarak kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz ve yorumlayarak ilgililerine sunulması işlevlerini yerine getirmektedir.

Bu ünitede özel (yap-sat) inşaat işletmelerinin yapı üretim sürecinde gerçekleşen mali nitelikli işlemlerini kapsayan muhasebe işlemleri işlenecektir.

ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİ

Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri kendi nam ve hesabına, kendi veya başkasına ait arsa veya arazi üzerine inşaat faaliyeti sürdüren işletmelerdir. Bu tür işletmeler satmak ya da kendi işlerinde kullanmak amacıyla yapı üretimi faaliyetinde bulunurlar. Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinin faaliyetleri ev, dükkân kat, iş yeri şeklinde yapı üretip ve satmak üzerinedir. Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri kâr amacıyla yapı üretiminde bulunurlar. Özel inşaat faaliyeti yapan işletmeler yaptıkları daire, dükkân, iş yeri, villa vb. gibi yapıların pazarlama ve satışını da kendileri yaparlar.

Özel inşaat işletmeleri bir üretim işletmesidir. Arsa üzerine ilk madde ve malzeme (kum, tuğla demir, çimento vd.) ve işçilik kullanımı ile yapı üretimi gerçekleştirilmektedir. Arsa ve arazi üzerine ilk madde ve malzemeyi kullanarak üretimi gerçekleştirilen yapılan bir üründür. Bir üretim işletmesi için bitmiş bu yapılar mamul niteliği taşımaktadır.

Özel inşaat işletmeleri üretim işletmesi niteliğindedir.

DİKKAT

Özel inşaat işletmelerinin özellikleri şöyle sıralanabilir (Çankaya, 2003:385);

- Arsa Varlığı: İnşaat faaliyetinin üzerinde sürdürüleceği arsa gerçek veya tüzel kişiliğe ait olabileceği gibi başkasının mülkiyetinde de olabilir. Arsa veya arazinin mülkiyeti üzerine yapılacak yapı, inşaat faaliyetinin niteliğini değiştirmez.
- Mülkiyet Hakkı: Üretilen yapılar üzerinde "Sahiplik Hakkı"nın olmasını ifade eder. Diğer bir deyişle özel inşaat faaliyetleri sonucu üretilen yapıların kendi nam ve adına yapılmasıdır. Arsanın daire veya iş yeri karşılığı yapılması sahiplik hakkını değiştirmez.
- Üretim Yapılması: Özel inşaat işletmeleri bir arsa üzerine ilk madde ve malzeme, işçilik kullanarak yapı üretim faaliyetinde bulunurlar. Dolayısıyla özel inşaat işletmeleri bitmiş yapıların alım satımı faaliyetini yapan işletmelerden ayrıdırlar.
- Mamul Satışı: Özel inşaat işletmeleri üretim faaliyetinde bulunduklarından faaliyetleri sonucu ürettikleri yapılar mamul niteliğindedir. Mamuller satışa sunulabileceği gibi işletmenin diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere duran varlık olarak da kaydedilmesi olanaklıdır.

Özel inşaat işletmeleri bir üretim işletmesi olarak değerlendirildiğinden maliyetlerde üretim işletmelerinde olduğu gibi kayıt altına alınacaktır. Özel inşaat işletmelerinde sipariş maliyet sistemi oluşturulur. Belli bir dönemde belli bir mamulün veya mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı bilinmesi gerekli oluğunda sipariş maliyet sistemi kullanılır (Uslu, 1985:211).Sipariş maliyet sistemi, inşaat, gemi, mobilya, uçak gibi birbirinden ayrı birimler üreten işletmelerde kullanılabilir. Tek bir mamul veya mamul grubunda oluşan bir siparişe, ilgili tüm maliyetlerin yüklenmesi sipariş maliyet sieteminin özelliğini oluşturur (Üstün, 1996:259). Sipariş maliyet sisteminde her bir sipariş için üretim üretim sürecinin başlamasından sonuna kadar maliyet unsurlarının ayrı ayrı izlenmesidir. Bu sistem her bir sipariş maliyetinin özel olarak saptanmasına olanak sağlamaktadır.

İşletmeler kendi gereksinimleri için inşaat faaliyetinde bulunmaları da özel inşaat kapsamındadır.

SIRA SİZDE 1

İnşaat taahhüt işletmeleri ile özel (yap-sat) işletmeleri arasındaki fark nedir?

ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLERİNDE TUTULACAK DEFTERLER

Özel inşaat işletmelerinde tutulacak defterler işletmenin niteliğine göre değişebilir. İşletmeler bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler.

Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

Belirli ölçüleri aşan özel inşaat işletmelerinin bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Bu ölçüler şöyle sıralanabilir;

- Vergi Usul Kanunu (VUK) md 177'de belirlenen sınırları aşmış olmak
- Kendi isteği ile bilanço esasına göre defter tutmak isteyenler
- Kurumlar Vergisine tabi diğer tüzel kişiler

Bilanço esasında aşağıdaki defterler tutulur:

- Yevmiye defteri;
- Defterikebir;
- Envanter defteri

İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defter

İşe yeni başlayan ve VUK md 177'de belirlenen ölçütlerin altında kalan özel inşaat işletmeleri işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Ayrıca Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. İşletme hesabı esasına göre tutulacak defter işletme hesabı defteridir.

Özel inşaat işletmelerinin tutacağı defterler nelerdir?

SIRA SİZDE 2

ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek hâlinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır. Özel inşaat işletmeleri işletme özelliği ve büyüklüğüne göre 7/A veya 7/B seçeneğinden birisini uygulayabilecektir.

Özel inşaat işletmeleri büyüklüğüne göre 7/A fonksiyon esasına veya 7/B çeşit esasına göre seçeneklerden birisini uygulayabilirler.

DİKKAT

Özel (Yap-Sat) İnşaatlarda Gider Yerleri (10-99)

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar. Gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon şeması esas alınır.

Gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenir.

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim gider yerleri.

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gider yerleri gruplanması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana grup başlıkları altında yer alabilir.

Özel (yap-sat) İnşaatlarda Gider Çeşitleri

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder. Bu hesaplar, kuruluşların bünyelerine uygun biçimde detaylandırılır. Gider çeşitleri hesaplarının sabit, değişken ve yarı değişken olarak gruplandırılması mümkün olup, bu ayrım işletmelerin kendi ihtiyaç ve inisiyatiflerine bırakılmıştır.

Gider çeşitleri hesaplarının kodlamasında aşağıda belirtilen sınıflama esas alınmıştır.

Gider hesapları grupları:
0 İlk madde ve malzeme
1 İşçi ücret ve giderleri
2 Memur ücret ve giderleri
3 Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler
4 Çeşitli giderler
5 Vergi, resim ve harçlar
6 Amortismanlar ve tükenme payları
7 Finansman giderleri

7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri 7/A seçeneğini uyguladıklarında kullanabilecekleri hesaplar şöyle sıralanabilir;

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı

İlk madde ve malzeme giderlerinden bazıları şöyle sayılabilir; Demir, Çimento, Tuğla, Kiremit, Fayans, Doğrama, Su Tesisat Malzemeleri, Kalorifer Tesisatı Malzemeleri, Elektrik Malzemeleri, Boya ve Badana Malzemeleri vb. Bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, inşaat bünyesine giren, inşaatın temel ögesini oluşturan ve inşaata doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. İnşaat üretiminde kullanılmayan, satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez.

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı
720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

Betonarme kalıp işçiliği, sıva işçiliği, demir işçiliği, kalorifer tesisatı işçiliği, boya işçiliği, elektrik tesisatı işçiliği, su tesisatı işçiliği vb. gibi giderler inşaat faaliyetinde çalışan işçilerle ilgilidir. Her bir inşaata doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar.

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı

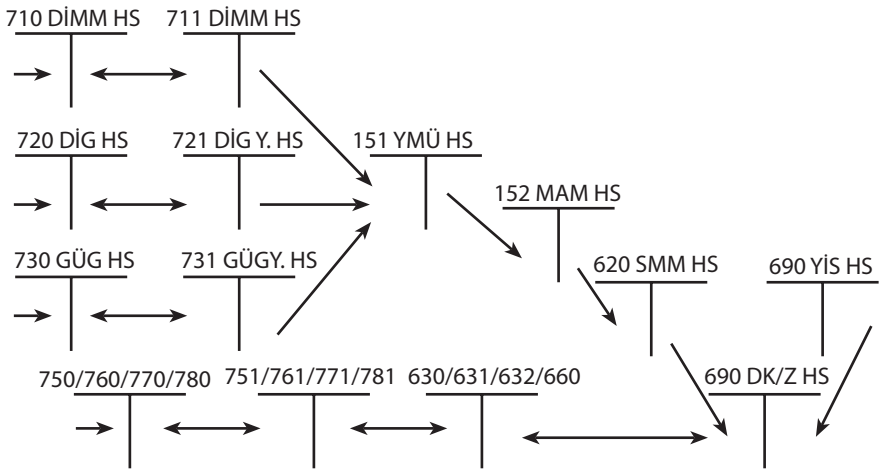
Genel üretim giderlerinden bazıları şöyle sıralanabilir: Endirek yardımcı maddeler, sıhhi tesisat malzemesi, boya badana malzemeleri, yedek parçalar, endirekt işçilik, elektrik ve su giderleri, sigorta giderleri, taşeron giderleri, yakıt gideleri, amortismanlar vb. İnşaat yapımı ve buna bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu giderler inşaat faaliyeti ile ilgili olup her bir inşaata dağılacak olan giderlerdir. Genel üretim giderleri içinde oluşan giderlerin bir kısmı inşaatlara dağıtılırken bir kısmı da belirli inşaatlara doğrudan yüklenebilmektedir.

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
780 Finansman Giderleri Hesabı
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

Maliyet hesapları akım şeması şekildeki gibi gösterilebilir:

Şekil 5.1



7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenir:

79 GİDER ÇEŞİTLERİ
790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
791 İşçi Ücret ve Giderleri
792 Memur Ücret ve Giderleri
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
794 Çeşitli Giderler
795 Vergi, Resim ve Harçlar
796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
797 Finansman Giderleri
798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
799 Üretim Maliyet Hesabı

Hesapların işleyişi ise şöyledir:

Giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790-797 No.lu çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

Özel inşaat işletmelerinde, maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile "799- Üretim Maliyet Hesabı"na ve "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri", "631- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri", "632- Genel Yönetim Giderleri", "66- Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına, "680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları" hesaplarının ilgili olanlarına veya aktifleşmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında "799- Üretim Maliyet Hesabı", üretim işletmelerinde 151- Yarı Mamüller Üretim" ve "152- Mamüller" hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise "622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"na devredilerek kapatılır.

ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Özel (yap-sat) inşaat işleri arsa üzerine ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik kullanarak yapı üretme faaliyetidir. Bunun içinde arsa, ilk madde ve malzeme alımları, işçilik ücretleri ve doğrudan inşaatlara yüklenemeyen genel üretim giderleri maliyet kalemlerini oluşturur. İnşaatın maliyetinin tam ve güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi açısından maliyet kalemlerinin doğru bir şekilde kayıt altına alınması önemlidir. Özel (yap-sat) inşaat işlerinde oluşan maliyetler, ilk maddde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri hesaplarına kaydedilir.

İlk Madde ve Malzeme

İlk madde ve malzeme inşaat üretim sürecinde önemli bir maliyet kalemidir. İlkmadde ve malzemenin maliyeti; alış bedeliyle işletmeye girinceye kadar yapılan alış giderlerinden oluşur. Alış bedeli, taşıma giderleri, sigorta giderleri, işletmeye girinceye kadar ki depolama giderleri, alış komisyonları ilk madde ve malzemenin maliyet değerini oluşturmaktadır (Akdoğan, 2009).

İlk Madde ve Malzeme Alışları

İnşaat işletmelerinde ilk madde ve malzeme alındıklarında önce depolara konulur daha sonra da inşaat faaliyetlerinde kullanmak üzere depodan inşaatın yapıldığı alana gönderilir. İlkmadde ve malzeme alınıp depoya konulduğunda "150 İLKMADDE VE MALZEME HESABI"na kaydedilir.

İşletme ₺100.000+KDV değerinde çimento ve ₺100.000+KDV değerinde demir almış ve bedelini bankadan havale etmiştir.

```
150 İLK MADDE VE MALZEME HS                  200,000
 150.01 Demir     100.000
 150.02 Çimento   100.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS                        36.000
        102 BANKALAR HS
        236.000
          102.01 X Bankası
Demir ve çimento alımı
```

İlk madde ve malzeme alışı ile ilgili olarak yapılan giderler ilk madde ve malzemenin maliyetini artırır. Bu nedenle alış giderleri ilk madde ve malzeme hesabının borcuna kaydedilir.

Alış Giderleri

Özel inşaat işleri için alınan ilk madde ve malzemelerin işletmeye getirilmesine kadar geçen süreçte yapılan harcamalar ilk madde ve malzemenin maliyetini arttırmaktadır. Bu nedenle yapılan harcamalar 150 İLKMADDE ve MALZEME HESABI"na borç kaydedilir.

İşletme satın aldığı çimento ve demirin nakliyesi ile ilgili olarak ₺2.000+KDV nakliye giderini peşin ödemiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS	2.000	
150.01 Demir 1.000		
150.02 Çimento 1.000	360	
191 İNDİRİLECEK KDV HS		
100 KASA HS		
Demir ve çimento alış gideri		2.360

İlk Madde ve Malzeme Alış İadesi

İşletme çeşitli nedenlerle (alış koşullarına uymamaması gibi) aldığı ilk madde ve malzemeleri iade edebilmektedir. Bu durumda iade nedeniyle 150 İLK MADDE VE MALZEME HS alacaklandırılır.

İşletme satınaldığı çimentolardan ₺10.000+KDV kısmının çimento olma özelliğini kaybetmesi nedeniyle iade etmiş, iade tutarı kadar bir çek almıştır.

101ALINAN ÇEKLER HS	11.800	
150 İLK MAD. ve MAL. HS		10.000
150.02 Çimento		
391 HESAPLANAN KDV. HS		
391.04 İade Malzeme KDV		1.800
Çimento alış iadesi		

İlk Madde ve Malzeme Olarak Arsanın Muhasebe Kaydı

Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri işletmeleri kendilerine ait arsalar üzerine yapı yaparak satan işletmelerdir. Arsa genel olarak üzerine yapı yapmak üzere ayrılmış toprak parçası olarak tanımlanabilir. Bir diğer tanım ise belediye ve mücavir alan sınırları veya köy yerleşik alanlarında yapılan planlarla iskân (yapılaşma) sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan arazi parçalarına arsa denir. Özel inşaat işletmeleri açısından arsalar üretilecek konut ve iş yeri benzeri yapılar açısından temel bir girdi ve üretilecek yapının ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle bir maliyet unsurudur. Dolayısıyla ilk madde ve malzeme olarak dikkate alınması gerekir.

Arsa temin edilmesinde KDV uygulaması arsanın elde ediliş şekline göre farklılık göstermektedir. Arsanın bir şirket ya da kooperatif aktifine kayıtlı olması veya arsa alım satımı devamlılık arzetmesi durumunda katma değer vergisine konu olmaktadır. Ancak bir işletme aktifine kayıtlı olmayan, bir şahısa ait arsaların temini durumunda katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Özel inşaat işletmesi arsayı daha önce alıp 250 ARSA VE ARAZİLER HESABI"na kaydetmiş olabileceği gibi inşaat faaliyetine başladığı zamanda almış olabilir.

Çalışkan İnşaat işletmesi üzerine konut yapmak üzere Duru Ltd. Şirketinden ₺500.000+KDV değerinde bir arsa almış ve bedelini bankadan havale etmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS	500.000	
150.05 Arsalar	90.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS		
102 BANKALAR HS HS		590.000
02 x Bankası		
Arsa üzerine inşaat yapım kararı verilmesi		

DİKKAT

Arsa alımı gerçek kişilerden alındığında Katma Değer Vergisi hesaplanmaz. Ancak bir işletmenin duran varlıklarına kayıtlı bir arsa alımında Katma Değer Vergisi hesaplanır.

Yıldız İnşat işletmesi ileride konut yapmak üzere üzerinde eski ve yıkık yapılar olan ₺400.000 değerinde bir arsayı Bay Ahmet ARI'dan satın almış ve bedelini bankadan havale etmiştir.

250 ARSA VE ARAZİLER HS	400.000	
250.01 Arsalar		
102 BANKALAR HS		400.000
102.02 Y Bankası		
Arsa Alımı		

Yıldız inşaat işletmesi 6 ay sonra ₺400.000 satın aldığı arsa üzerine inşaat yapma kararı almıştır.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS	400.000	
150.05 Arsalar		
250 ARSA VE ARAZİLER HS		400.000
250.01 Arsalar		
Arsa üzerine inşaat yapım kararı verilmesi		

DİKKAT

Özel inşaat işlerinde arsa ilk madde ve malzeme olarak dikkate alınır.

Arsanın Kullanıma Hazır Hâle Getirilmesi

Arsa üzerinde bulunan eski ve yıkık yapıların kaldırılarak arsanın yeni bir inşaat yapılmaya hazır duruma getirilmesi için yapılacak giderler arsanın maliyetine eklenecektir.

Ayrıca, noter masrafı, kıymet takdiri, komisyon giderleri, emlak alım vb. vergi ve harçlar arsa maliyetine eklenmektedir.

Yıldız inşaat işletmesi inşaat faaliyetine başlayabilmek için arsa üzerindeki eski ve yıkık yapılar yıktırılmış ve enkaz kaldırmak için ₺5.000+KDV gideri peşin ödemiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS	5.000	
150.05 Arsalar	900	
191 İNDİRİLECEK KDV HS		
100 KASA HS		5.900
Arsa üzerindeki enkazın kaldırılması		

Arsa üzerinden kaldırılan eski ve yıkık yapı içinden satışa uygun malzemenin varlığı durumunda satıştan elde edilen gelir arsa maliyetinden düşülecektir.

Arsa üzerinden kaldırılan enkaz ₺2.000+KDV'ye satılmış karşılığında bir çek alınmışır.

101 ALINAN ÇEKLER HS	2.360	
150 İLKMADDE VE MALZEME HS		2.000
150.05 Arsalar		360
391 HESAPLANAN KDV HS		
Enkaz satışı		

150 İLK MADDE VE MALZEME HS
(Arsa)

400.0000	2.000
5.000	

İnşaat yapımına hazır hale getirilen arsanın işletmeye maliyeti;

405.000-2.000= ₺403.000 olarak belirlenir.

Diğer yandan özel inşaat işletmeleri kendi arsaları üzerine inşaat yapabilecekleri gibi başkasının arsası üzerine de kat veya iş yeri karşılığı olmak üzere inşaat yapabilmektedirler. Bu durumda arsa maliyeti tam olarak belirleyerek muhasebe kayıtların almak olanaklı değildir. Bu sebeple bu tür arsalar üzerine inşaat faaliyeti başladığında arsa emsal bedeli üzerinden nazım hesaplarda izlenir. (Bu konu bir sonraki bölümde kat karşılığı inşaat faliyetlerinde ele alınacaktır)

İşletme arsa sahibi X şahsı ile anlaşarak kat karşılığı olarak arsayı teslim almıştır. Arsanın emsal bedeli ₺300.000 olarak belirlenmiştir. Bu durum nazım hesaplarda izlenecektir.

900 TESLİM ALINAN ARSALAR HS	300.000	
900.01 …. Nolu parsel arsa		
950 ARSA TESLİM EDENLER HS		300.000
950.01 X Şahsı		
Kat karşılığı teslim alınan arsa		

İşletme değeri ₺500.000 olan arsanın üzerine konut yapımına başladığında yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

710 DİREKT İLKMADDE VE MALZEME G. HS	500.000	
10 Arsalar		
150 İLKMADDE VE MALZEME HS		500.000
01 Arsalar		
Arsanın üzerine inşaat başlanması		

İlk Madde ve Malzemenin İnşaat Faaliyetlerinde Kullanılması

Arsa inşaat faaliyetine hazır hale getirildikten sonra inşaat faaliyetlerine başlanmaktadır. Bu durumda daha önce alınıp 150 İLKMADDE VE MALZEME HESABI"na kaydedilen çimento demir, tuğla gibi malzemeler inşaat faaliyetlerinde kullanılmaya başlandığında bu hesabın alacağına ve "710 DİREKT İLKMADDE VE MALZEME HESABI"nın borcuna yazılarak oluşan üretim maliyetleri kayıt altına alınacaktır.

İşletme inşaat faaliyetlerinde kullanılmak üzere ₺5.000 değerinde demir ve ₺5.000 değerinde çimentoyu şantiyeye göndermiştir. (7/A seçeneğine göre kayıt)

710 DİREKT İLKMADDE VE MALZEME G. HS	10.000	
710.01 Demir 5.000		
710. 02 Çimento 5.000		
150 İLKMADDE VE MALZEME HS		10.000
150.01 Demir 5.000		
150.02 Çimento 5.000		
Depodan şantiyeye demir ve çimento gönderilmesi		

7/B seçeneğine göre kayıt

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS	10.000	
790.01 Demir 5.000		
790.02 Çimento 5.000		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		10.000
150.01 Demir 5.000		
150.02 Çimento 5.000		
Depodan şantiyeye demir ve çimento gönderilmesi		

Depodan şantiyeye gönderilen ilk madde ve malzeme ihtiyaçtan fazla gönderilmesi durumunda depoya geri iade edilir.

İşletmenin depodan şantiye alanına ₺3.000 değerinde çimentoyu yanlışlıkla fazla göndermiş, fazla gönderilen çimento depoya geri getirilmiştir.

7/A seçeneğine göre kayıt;

150 İLK MADDE VE MALZEME HS	3.000	
150.02 Çimento 3.000		
710 DİREKT İLK MADDE VE MAL G. HS		3.000
710.02 Çimento 3.000		
Şantiye alanına fazla gönderilen çimentonun depoya geri getirilmesi		

150 İLK MADDE VE MALZEME HS

200.000	10.000
3.000	

710 D. İLKMADDE VE MALZEME HS

10.000	3.000

7/B seçeneğine göre kayıt;

150 İLK MADDE VE MALZEME HS	3.000	
150.02 Çimento 3.000		
790 İLKMADDE VE MAL. GİD. HS		3.000
790.02 Çimento 3.000		
Şantiye alanına fazla gönderilen çimentonun depoya geri getirilmesi		

Özel İnşaat Faaliyetlerinde İşçilik Giderleri

İnşaat faaliyetlerinde oluşan işçilik giderlerinin kayıt altına alınması önemlidir. Öncelikle işçilik giderlerinin doğrudan inşaat faaliyeti ile ilgili olarak yüklenebilen direkt işçilik ve doğrudan yüklenemeyen endirekt işçilik ayrımının yapılması önemlidir. İnşaata doğrudan yüklenebilen işçilik giderleri "720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI"na, doğrudan yüklenemeyen işçilik giderleri ise "730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI"na borç kaydedilir. İşçilik giderlerinin belirlenmesi amacıyla puantaj kartları tutulmaktadır. Puantaj kartlarına dayanarak direkt ve direkt olmayan işçilik giderleri belirlenir ve tahakkuk ettirilerek işçi ücretleri ödenir.

Güneş İnşaat işletmesi konut kendine ait arsa üzerine konut üretimi yapan bir özel bir inşaat işletmesidir. İnşaat işletmesinde 200xx yılı .. ayında konut inşaatında çalışan işçilere tahakkuk ettirilen ücret ve kesintiler şöyledir;

- Brüt ücretler 10.000
- Sosyal Güvenlik Kesintileri
  - İşçi Payı 1.400
  - İşveren Payı 2.200
  - İşsizlik Sigortası İşçi Payı 100
  - İşsizlik Sigortası İşveren Payı 200
- Vergi ve Fonlar 1.341
  - Gelir Vergisi 1.275
  - Damga Vergisi 66
  - Net Ücret 7.159

7/A seçeneğine göre kayıt;

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS	12.400	
01 Esas Ücret 10.000		
02.SGK İşveren Payı 2.200		
03 İşs.Sig İşv. Payı 200		
335 PERSONELE BORÇLAR HS		7.159
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.HS		1.341
01. Gelir Vergisi Kesintisi 1.275		
02. Damga Vergisi 66		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS		3.900
01.SGK İşçi Payı 1.400		
02 SGK İşveren Payı 2.200		
03 İşs. Sig. İşçi Payı 100		
04 İşs. Sig.İşv. Payı 200		
Konut inşaatı işçilik ücret tahakkuku		

7/B seçeneğine göre kayıt;

```
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS                          12.400
 10 Direkt İşçilik
 01 Esas Ücret          10.000
 02 SGK İşveren Payı     2.200
 03 İşs.Sig İşv. Payı      200
    335 PERSONELE BORÇLAR HS                             7.159
    360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.HS                         1.341
     01. Gelir Vergisi Kesintisi 1.275
     02. Damga Vergisi               66
    361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS                       3.900
     01.SGK İşçi Payı          1.400
     02 SGK İşveren Payı       2.200
     03 İşs. Sig. İşçi Payı      100
     04 İşs. Sig.İşv. Payı       200
Konut inşaatı işçilik ücret tahakkuku
```

Güneş İnşaat işletmesinin 200xx yılı .. ayında konut inşaatında birden fazla inşaatta çalışan kontrol mühendislerine tahakkuk ettirilen ücret ve kesintiler şöyledir;

- Brüt ücretler ₺5.000
- Sosyal Güvenlik Kesintileri (İşçi) (750)
  - İşçi Payı 700
  - İşveren Payı 1.100
  - İşsizlik Sigortası İşçi Payı 50
  - İşsizlik Sigortası İşveren Payı 100
- Vergi ve Fonlar (671)
  - Gelir Vergisi 638
  - Damga Vergisi 33
  - Net Ücret 3.579

7/A Seçeneğine göre kayıt;

```
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS                 6.200
 01 Esas Ücret          5.000
 02.SGK İşveren Payı    1.100
 03 İşs.Sig İşv. Payı     100
       335 PERSONELE BORÇLAR HS                          3.579
       360 ÖDENECEK VERGİ VE FON. HS                       671
        01. Gelir Vergisi Kesintisi 638
        02. Damga Vergisi            33
       361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS                    1.950
       01.SGK İşçi Payı        700
       02 SGK İşveren Payı   1.100
       03 İşs. Sig. İşçi Payı   50
       04 İşs. Sig.İşv. Payı   100
Konut inşaatı kontrol mühendisi ücret tahakkuku
```

7/B seçeneğine göre kayıt;

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS	6.200	
20 Endirekt işçilik		
01 Esas Ücret 5.000		
02.SGK İşveren Payı 1.100		
03 İşs.Sig İşv. Payı 100		
335 PERSONELE BORÇLAR HS		3.579
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON. HS		671
01. Gelir Vergisi Kesintisi 638		
02. Damga Vergisi 33		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS		1.950
01.SGK İşçi Payı 700		
02 SGK İşveren Payı 1.100		
03 İşs. Sig. İşçi Payı 50		
04 İşs. Sig.İşv. Payı 100		
Konut inşaatı kontrol mühendisi ücret tahakkuku		

İşçilik ücretlerinin ödenmesi durumunda yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

İ35 PERSONELE BORÇLAR HSu	3.579	
102 BANKALAR HS		3.579
01. X Bankası		
Ücret ödemesi		

Maliyet Unsuru Olarak Taşeron Giderleri

İnşaat işletmeleri inşaat faaliyetlerinin tamamını kendileri yapmaz, özelliği olan ve uzmanlık gerektiren işleri dışarıya, taşeronlara yaptırabilirler. Örneğin; elektrik, su tesisatı veya fayans döşenmesi gibi işler belirli uzmanlıklar ve yeterlilikler gerektiren işlerdir. Bu sebeple bu tür işler taşeronlara yaptırılabilir. Bu durumda inşaata doğrudan yüklenebilen ilk madde ve malzeme giderleri 7/A seçeneğinde "710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME HESABI"na, 7/B seçeneğinde "790 İLKMADDE VE MALZEME HESABI"na borç, işçilik giderleri ise 7/A seçeneğinde "720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI"na, 7/B seçeneğinde "791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HESABI"na borç kaydedilir.

Yıldız inşaat işletmesi yapmakta olduğu konutların elektrik tesisatı döşeme işini bu konuda yeterliliği olan taşeron Işık Elektrik işletmesine ₺2000 malzeme ve ₺1.000 işçilik olmak üzere toplam ₺3.000 +540 KDV'ye elektrik işlerini yaptırmış bedelini bankadan havale etmiştir.

7/A Seçeneğine göre kayıt;

710 DİREKT İLKMADDE VE MALZEME G. HS	2.000	
06. Elektrik tesisatı	1.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS		
05. Taşeron işçilikleri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	540	
102 BANKALAR HS		3.540
01. X Bankası		
Taşeron gideri ödemesi		

7/B seçeneğine göre kayıt;

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS	2.000	
06. Elektrik tesisatı	1.000	
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS		
05. Taşeron işçilikleri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	540	
102 BANKALAR HS		3.540
01. X Bankası		
Taşeron gideri ödemesi		

Diğer yandan taşeronlara yaptırılacak işlerin bitiminden önce avans verilebilir. Bu durumda verilen avanslar "159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI"na kaydedilecektir.

İşletme yapmakta olduğu konutların fayans işlerini yapmak üzere taşeron Kaya işletmesi ile anlaşmıştır. Kaya işletmesine ₺3.000 avansı peşin vermiştir.

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS	3.000	
01. Kaya işletmesi		
100 KASA HS		3.000
Taşerona avans verilmesi		

Kaya işletmesi konutların fayans işlerini tamamlamış ve ₺6.000 malzeme ve ₺4.000 işçilik olmak üzere ₺10.000+KDV tutarında bir fatura düzenlemiştir. İşletme verdiği avansı mahsup edip kalan tutar kadar bir çek düzenleyerek Kaya işletmesine vermiştir.

7/A Seçeneğine göre kayıt;

710 DİREKT İLKMADDE VE MALZEME G. HS	6.000	
07. Taşeron fayans gideri		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS	4.000	
07. Taşeron fayans işçilik gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	1.800	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS		8.800
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANS. HS		3.000
Taşeron fayans gideri avans mahsubu ve çek düzenlenmesi		

7/B seçeneğine göre kayıt;

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS		
07. Taşeron fayans gideri	6.000	
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS	4.000	
07. Taşeron fayans işçilik gideri	1.800	
191 İNDİRİLECEK KDV HS		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS		8.800
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANS. HS		3.000
Taşeron fayans gideri avans mahsubu ve çek düzenlenmesi		

Taşeronlara verilen avanslar, Verilen Sipariş Avansları olarak dikkate alınır.

DİKKAT

Genel Üretim Giderleri

Özel inşaat işletmelerinde üretimle ilgili olup, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışındaki diğer giderler genel üretim gideri olarak değerlendirilir ve kayıt altına alınır. Genel üretim giderleri üretimle doğrudan ilgili olmayan fakat üretimin sürdürülmesi için zorunlu olan giderlerdir. Örneğin; şantiye binası, bakım onarım giderleri, şantiye şefi gibi.

Genel üretim giderleri endirekt gider olarak da adlandılır. Endirekt giderlere örnek olarak şunlar verilebilir;

- Endirekt madde ve malzeme giderleri (çivi, tel, lehim, boya, badana malzemeleri, akaryakıt, yedek parça, marangoz malzemeleri gibi)
- Endirekt işçilik giderleri (araç şoför ücretleri, temizlik işçilik ücretleri, yemekhane görevlileri ücretleri, şantiye şefleri maaşları, sosyal yardım, fazla çalışma, tatil, izin ücretleri gibi)
- Üretimle ilgili amortismanlar
- Üretim için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, telefon, danışmanlık vb.)
- Sigorta giderleri
- Vergi, resim ve harçlar (tapu harçları, damga vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, belediye rüsumları vb.)

Genel üretim giderleri doğrudan inşaata yüklenemeyen giderler olmasına rağmen bazı genel üretim giderlerinin hangi inşaatla ilgili olduğu bilinebilir. Bu durumda bu tür genel üretim giderleri dağıtıma tabi tutulmaksızın direkt olarak ilgili inşaata yüklenir. Hangi inşaatla ilgili olduğu doğrudan belirlenemeyen ortak giderler (amortisman, bakım onarım gibi) dağıtım yoluyla inşaatlara yüklenir.

Direkt Genel Üretim Giderleri

Yıldız İnşaat işletmesi yaptıracağı konut inşaat projesini Örnek Mühendislik şirketine ₺10.000+KDV'ye yaptırmış bedelini bankadan havale etmiştir.

7/A Seçeneğine göre kayıt;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	10.000	
10. Proje gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	1.800	
102 BANKALAR HS		11.800
Proje bedelinin havale edilmesi		

7/B Seçeneğine göre kayıt;

793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZMET. HS	10.000	
10. Proje gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	1.800	
102 BANKALAR HS		11.800
Proje bedelinin havale edilmesi		

İşletme yaptıracağı konut inşaatı izni için belediyeye ₺3.000 ödemiştir.
7/A Seçeneğine göre kayıt;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	3.000	
10. İnşaat harcı		
100 KASA HS		3.000
İnşaat harcı ödenmesi		

7/B Seçeneğine göre kayıt;

795 VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ HS	3.000	
10. İnşaat harcı		
100 KASA HS		3.000
İnşaat harcı ödenmesi		

Yıldız inşaat işletmesi yaptıracağı konutların hafriyatını Toprak Hafriyat şirketine ₺5.000+KDV'ye yaptırmış ve bedelini bankada havale etmiştir.
7/A Seçeneğine göre kayıt;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	5.000	
11. Hafriyat gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	900	
102 BANKALAR HS		5.900
Harfiyat giderinin havale edilmesi		

7/B Seçeneğine göre kayıt;

793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ. HS	5.000	
11. Hafriyat gideri	900	
191 İNDİRİLECEK KDV HS		
102 BANKALAR HS		5.900
Harfiyat giderinin havale edilmesi		

Endirekt Genel Üretim Giderleri

Endirekt genel üretim giderleri bir inşaata doğrudan yüklenemeyen ve dağıtım gerektiren giderlerden oluşur. Bu gider "730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI"nın borcuna kaydedilir.

Duru İnşaat işletmesinin üç farklı inşaat işi olup, işletmenin elindeki kamyonlar her üç inşaatın işlerinde kullanılmaktadır. Kamyonlar için 20xx yılında ayrılan amortisman tutarı ₺10.000 olarak hesaplanmıştır.

7/A Seçeneğine göre kayıt;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	10.000	
02 Dağıtıma Tabi Endirekt Giderler		
005 Kamyon amortismanı		
257 BİRİKMİŞ AMOTİSMANLAR HS		10.000
01 Kamyon amortismanı		
Kamyon amortismanı ayrılması		

7/B seçeneğine göre kayıt;

796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI HS	10.000	
02 Endirekt Genel Üretim Giderleri		
05 Kamyon amotismanı		
257 BİRİKMİŞ AMOTİSMANLAR HS		10.000
01 Kamyon amortismanı		
Kamyon amortismanı ayrılması		

Kamyon şoförlerinin 20xx yılı …. Ayı ücretleri brüt ₺2.000 olup, ücret tahakkuku yapılmıştır. (İşveren SG Payı ₺440, işsizlik sigortası fonu ₺40)

7/A Seçeneğine göre kayıt;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	2.480	
02 Dağıtıma Tabi Endirekt Giderler		
006 Brüt ücret 2.000		
007 SGK işveren payı 440		
008 İşs Sig Fonu İşv. Payı 40		
381 GİDER TAKAKKUKLARI HS		2.480
01 Ücret tahakkukları		
…. Ayı endirekt işçilik ücret tahakkuku		

7/B seçeneğine göre kayıt;

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS	2.480	
02 Ortak Endirekt Genel Üretim Giderleri		
006 Brüt ücret 2.000		
007 SGK işveren payı 440		
008 İşs Sig Fonu İşv. Payı 40		
381 GİDER TAKAKKUKLARI HS		2.480
01 Ücret tahakkukları		
…. Ayı endirekt işçilik ücret tahakkuku		

Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı

Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde yapı üretim faaliyeti sırasında oluşan genel üretim giderlerinin inşaatlara yüklenmesi önemlidir. Genel üretim giderleri inşaatlara doğrudan yüklenemeyen giderler olmakla birlikte inşaat sektörünün özelliği gereği birçok giderin hangi inşaatla ilgili olduğu bilinebilir. Bu durumda dağıtıma tabi tutmaksızın, genel üretim giderlerinden doğrudan ilişki kurulabilenler esas üretim gider yerleri inşaatlara yüklenir. Doğrudan ilişki kurulamayanlar genel üretim giderleri, birden çok inşaatta kulanılan (iş makineleri, kamyonlar gibi) ortak giderler ise dağıtıma tabi tutularak inşaatlara yüklenir.

Genel üretim giderlerinden dağıtıma tabi tutulacak giderler belli ölçütlere göre dağıtılır. Bu dağıtım ölçütleri şu şekilde sıralanabilir;

- Direkt ilk madde ve malzeme tutarı
- Direkt işçilik saatleri
- Direkt işçilik giderleri tutarı
- Gün sayısı
- Makine saatleri
- Bakım onarım saatleri
- Yüzdelere göre
- Eşit

Birden fazla inşaatta kullanılan iş makineleri, kamyonlar ve makine ve tesisatlar ve diğer amortismana tabi varlıklar hangi inşaatta ner kadar süre için kullanıldıkları bir çizelgede izlenerek, amortisman giderleri inşaatlarda çalıştıkları gün sayısına göre dağıtılabilir.

Yıldız inşaat işletmesi 2 ayrı inşaat faaliyeti sürdüren bir işletmedir. 20xx yılı faaliyet yılında gerçekleşen genel üretim giderleri şöyledir:

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ ÇEŞİTLERİ	TUTAR	DAĞITIM ÖLÇÜTLERİ
1. Endirekt Madde ve Malzeme	50.000	D.İ.M.M Tutarı
2. Endirekt İşçilik	40.000	D.İşçilik Saati
3. Dışarıdan Sağlana Fayda ve Hizmetler	5.000	%'ye göre
4. Çeşitli Giderler	4.000	Eşit
5. Amortismanlar	45.000	Çalışan gün sayısı

Bu giderlerin Esas Üretim Gider Merkezi olan inşaatlara dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir:

GİDER YERİ	D.İ.M.M TUT.	D.İ.S	ÇALIŞMA GÜN SAYISI	YÜZDE (%)
X İNŞAATI	100.000	40.000	160	40
Y İNŞAATI	150.000	60.000	200	60
TOPLAM	250.000	100.000	360	100

Endirekt Madde ve Malzemenin Dağıtımı

Yükleme Oranı= Dağıtılacak Gider Toplamı/Dağıtım Ölçüsü = 50.000/250.000= ₺0,2/DİMM.Tut.

X İNŞAATI 0,2 X 100.000 = 20.000
B İNŞAATI 0,2 X 150.000 = 30.000
50.000

Endirekt İşçilik Dağıtımı

Yükleme Oranı= Dağıtılacak Gider Toplamı/Dağıtım Ölçüsü=40.000/100.000 = ₺0,4/D.İ.S

X İNŞAATI 0,4 X 40.000 = 16.000
B İNŞAATI 0,4 X 60.000 = 24.000
40.000

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Dağıtımı

Yükleme Oranı= Dağıtılacak Gider Toplamı/Dağıtım Ölçüsü = 5.000/ 100=₺50/Yüzde

X İNŞAATI 50X 40 = 2.000
B İNŞAATI 50 X 60 = 3.000
5.000

Çeşitli Giderlerin Dağıtımı

Yükleme Oranı= Dağıtılacak Gider Toplamı/Dağıtım Ölçüsü = 4.000/ 2=₺2.000/İnşaat sayısı

X İNŞAATI 2.000
B İNŞAATI 2.000
4.000

Amortismanların Dağıtımı

Yükleme Oranı= Dağıtılacak Gider Toplamı/Dağıtım Ölçüsü =45.000/ 360= ₺125/Gün Sayısı

X İNŞAATI 25X 160 = 20.000
B İNŞAATI 125 X 200 = 25.000
45.000

GİDER YERİ	TUTAR	DAĞ. ÖLÇÜSÜ	ESAS ÜRETİM GİDER YERİ (İNŞ.)	
GÜG GİD. ÇEŞ			X İNŞAATI	Y İNŞAATI
End Mad. Mal	50.000	DİMM Tutarı	20.000	30.000
End. İşçilik	40.000	DİS	16.000	24.000
Dış. Sağ. Fay. ve Hiz	5.000	Yüzde	2.000	3.000
Çeşitli Giderler	4.000	Eşit	2.000	2.000
Amortismanlar	45.000	Gün Sayısı	20.000	25.000
TOPLAM	144.000	-	60.000	84.000

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	144.000	
10 X İNŞAATI		
01 End. Mad ve Mal 20.000		
02 End İşçilik 16.000		
03 Dış. Sağ. Fay.Hiz 2.000		
04 Çeş. Giderler 2.000		
05 Amortismanlar 20.000		
20 Y İNŞAATI		
01 End. Mad ve Mal 30.000		
02 End İşçilik 24.000		
03 Dış. Sağ. Fay.Hiz 3.000		
04 Çeş. Giderler 2.000		
05 Amortisimanlar 25.000		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS		144.000
00 20xx Yılı End. Gid Toplamı		
01 End. Mad ve Mal 50.000		
02 End İşçilik 40.000		
03 Dış. Sağ. Fay.Hiz 5.000		
04 Çeş. Giderler 4.000		
05 Amortismanlar 45.000		
20xx Yılı Endirekt Giderlerin Dağıtımı		

İnşaat Üretim Maliyetinin Hesaplanması

Özel inşaat (yap-sat) işletmelerinde inşaat yapım süreci bir faaliyet yılı içinde bitirilebileceği gibi bazı inşaat yapım işleri bir yılı aşan süreleri kapsayabilmektedir. İnşaat üretim faaliyeti tamamlandığında yapı işletme için mamul haline dönüşmektedir.

Özel inşaat işletmeleri inşaat üretimine ilişkin maliyetleri 710 Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarında toplanır.

Bir faaliyet dönemi içinde tamamlanan inşaatlar tamamlandıktan sonra mamuller hesabına alınırlar. İnşaat üretim maliyetleri kaydı için 151 Yarı Mamul Üretim hesabının borçlandırılırken, 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı ve 731 Genel üretim Giderleri Yansıtma Hesabı alacaklandırılır. Sonra da 151 Yarı Mamul Üretim Hesabı alacakdırılırken 152 Mamuller Hesabı borçlandırılarak mamuller hesabına alınır.

Güneş İnşaat işletmesi konut yapıp satan bir işletmedir. İşletme 20 dairelik bir apartman yapmakta ve dairelerin 10 tanesi 120m^2, 10 tanesi 100m^2 dairelerden olmak üzere inşaatın toplam alanı 2.200m^2'den oluşmaktadır. İnşaat maliyetleri ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

710 D. İLKMADDE VE MALZEME HS	
1.300.000	

720 D. İŞÇİLİK HS	
1.300.000	

730 GENEL ÜRETİM GİD. HS	
300.000	

Tamamlanan konut inşaatı maliyetinin hesaplanması

Konutların Toplam Maliyeti = Direkt İlk Madde ve Malzeme+Direkt İşçilik+Genel Üretim Giderleri

= 1.300.000+600.000+300.000
= ₺2.200.000

Birim(m^2) inşaat maliyeti = Toplam Üretim Maliyeti/Toplam Alan (m^2)
= 2.200.000/2.200
= ₺1000/m^2

120 m^2 daire maliyetleri = 120 m^2 x ₺1000= ₺120.000
100 m^2 daire maliyetleri = 100 m^2 x ₺1000= ₺100.000

151YARI MAMUL ÜRETİM HS	2.200.000	
01 Konutlar		
01 120 m^2 daireler 1.200.000		
02 100 m^2 daireler 1.000.000		
711 D.İLKMAD. VE MAL.GİD YAN. HS		1300.000
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS		600.000
731 G.Ü.G YANSITMA HS		300.000
Dönemin Üretim Maliyetleri		
152 MAMULLER HS	2.200.000	
01 Konutlar		
01 120 m^2 daireler 1.200.000		
02 100 m^2 daireler 1.000.000		
151YARI MAMUL ÜRETİM HS		1300.000
01 Konutlar		600.000
01 120 m^2 daireler 1.200.000		300.000
02 100 m^2 daireler 1.000.000		
Tamamlanan konut inşaatı		

711 D.İLKMAD. VE MAL.GİD YAN. HS	1.300.000	
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS	600.000	
731 G.Ü.G YANSITMA HS		
710 D.İLKMAD. VE MAL.GİD. HS		1.300.000
720 D. İŞÇİLİK GİD. HS		600.000
730 G.Ü.GİDERLERİ HS		300.000
Hesapların kapatılması		

İnşaat üretim maliyeti nasıl hesaplanır?

SIRA SİZDE 3

Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

Özel inşaat işletmelerinde üretilen yapıların alıcılarına teslimine kadar yapılan giderler "760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı'na borç kaydedilir.

İşletme pazarlama işlerinde kullandığı araçlar için ₺500+KDV yakıtı peşin almıştır.

760 PAZ. SAT. VE DAĞITIM GİDERLERİ HS	500	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	90	
100 KASA HS		590
Pazarlamada kullanılan araçlar için yakıt alımı		

Genel Yönetim Giderleri

Özel inşaat işletmesi yönetimi ile ilgili yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

İşletme büro işlerinde kullanmak üzere ₺1000+KDV kırtasiyeyi peşin almıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	1.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	180	
100 KASA HS		1.180
Kırtasiye alımı		

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Özel inşaat işletmeleri inşaat faaliyetleri üretilen yapının niteliğine göre bir faaliyet yılı içinde bitebileceği gibi bazı durumlarda bir yılı aşan bir zamanı kapsayabilmektedir. Dönem sonunda tamamlanmamış inşaatlar 151 Yarı Mamul Üretim Maliyeti Hesabına ve tamamlanmış inşaatlar ise 152 Mamuller Hesabına alınması gerekir.

Tamamlanmamış Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri

Her işletme dönem sonunda envanter çıkarmak ve dönem sonu mali tablolarını düzenlemek zorundadır. Özel inşaat işletmelerinde dönem sonunda yapı üretimi tamlanmamış olsa bile mali tabloları düzenleyebilmek için dönem sonu işlemleri yapması gerekir. Tamamlanmamış inşaat faliyetleri için oluşmuş maliyetler 151 Yarı Mamul Üretim Maliyeti Hesabına alınarak maliyet hesapları kapatılır.

Güven İnşaat işletmesi iş yeri ve konut olmak üzere iki farklı alanda faaliyetlerini sürdürmektedir. Dönem sonunda inşaat faaliyetleri tamamlanmamış ve 20xx yılı sonu itibarıyla inşaatlara ilişkin bilgiler şöyledir;

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS
- 01 İş yeri 900.000
- 02 Konut 600.000

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS
- 01 İş yeri 400.000
- 02 Konut 300.000

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS
- 01 İş yeri 200.000
- 02 Konut 150.000

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS
- 01 İş yeri 60.000
- 02 Konut 40.000

20xx yılı sonu itibarıyla toplam maliyetler şöyle oluşacaktır;

İş yeri İnşaatı: Önceki Dönem Maliyetleri+Dönem Maliyetleri (DİMM+DİG+GÜG)

=900.000+400.000+200.000+60.000

=₺1.560.000

Konut İnşaatı: Önceki Dönem Maliyetleri+Dönem Maliyetleri (DİMM+DİG+GÜG)

=600.000+300.000+150.000+40.000

=₺1.090.000

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	1.150.000	
01 İş yeri 660.000		
02 Konut 490.000		
711 D.İLKMAD. VE MAL.GİD YAN. HS		700.000
01.İş yeri 400.000		
02 Konut 300.000		
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS		350.000
01 İş yeri 200.000		
02 Konut 150.000		
731 G.Ü.G YANSITMA HS		100.000
01 İş yeri 60.000		
02 Konut 40.000		
20xx yılı üretim maliyetleri		
711 D.İLKMAD. VE MAL.GİD YAN. HS	700.000	
01.İş yeri 400.000		
02 Konut 300.000		
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS	350.000	
01 İş yeri 200.000		
02 Konut 150.000		
731 G.Ü.G YANSITMA HS		
01 İş yeri 60.000	100.000	
02 Konut 40.000		
20xx yılı üretim maliyetleri		
710 D.İLKMAD. VE MAL.GİD. HS		700.000
01.İş yeri 400.000		
02 Konut 300.000		
720 D. İŞÇİLİK GİD. HS		350.000
01 İş yeri 200.000		
02 Konut 150.000		
730 G.Ü.GİDERLERİ HS		
01 İş yeri 60.000		100.000
02 Konut 40.000		
Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması		

Özel (yap-sat) inşaat işletmesi Özyapı İnşaat konut yapıp satmaktadır. İnşaata yıl içinde … ayında başlamış inşaat yıl sonu itibariyle bitmemiştir. 20xx yılı dönem sonu itibarıyla hâlen devam etmekte olan 2 konut inşaatına ilişkin bilgiler şöyledir;

790 İLKMADDE VE MALZEME HS
01 A İnşaatı 300.000
02 B İnşaatı 200.000
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS
01 A İnşaatı 150.000
02 B İnşaatı 100.000
793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HS
01 A İnşaatı 6.000
02 B İnşaatı 4.000
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HS
01 A İnşaatı 7.000
02 B İnşaatı 3.000
796 AMORTSİMAN VE TÜKENME PAYLARI HS
01 A İnşaatı 15.000
02 B İnşaatı 10.000

799 ÜRETİM MALİYETİ HS	795.000	
10 A İnşaatı		
01 İMM 300.000		
02 İÜG 150.000		
03 DSFH 6.000		
04 Çeş. Gid 7.000		
05 Amort. 15.000		
20 B İnşaatı		
01 İMM 200.000		
02 İÜG 100.000		
03 DSFH 4.000		
04 Çeş. Gid 3.000		
05 Amort. 10.000		
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YAN. HS		795.000
20xx yılı üretim maliyeti		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	795.000	
10 A İnşaatı		
01 İMM 300.000		
02 İÜG 150.000		
03 DSFH 6.000		
04 Çeş. Gid 7.000		
05 Amort. 15.000		
20 B İnşaatı		
01 İMM 200.000		
02 İÜG 100.000		
03 DSFH 4.000		
04 Çeş. Gid 3.000		
05 Amort. 10.000		
799 ÜRETİM MALİYETİ HS		795.000
10 A İnşaatı		
01 İMM 300.000		
02 İÜG 150.000		
03 DSFH 6.000		
04 Çeş. Gid 7.000		
05 Amort. 15.000		
20 B İnşaatı		
01 İMM 200.000		
02 İÜG 100.000		
03 DSFH 4.000		
04 Çeş. Gid 3.000		
05 Amort. 10.000		
20xx yılı üretim maliyeti		
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YAN. HS	795.000	
790 İLKMADDE VE MALZEME HS		500.000
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİD. HS		250.000
793 DIŞ. SAĞ. FAY VE HİZ HS		10.000
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HS		10.000
796 AMORT VE TÜK PAY HS		25.000
Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması		

Tamamlanan Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri

Özel inşaat işlerini bir faaliyet dönemi veya daha fazla bir zaman diliminde tamamlanan özel inşaat işleri mamul niteliği kazanır ve yarı mamullerden mamuller hesabına aktarılır.

Sağlam İnşaat işletmesi 10 villa ve bir iş hanı olmak üzere iki farklı alanda inşaat faaliyetleri sürdürmektedir. Villa ve iş hanı inşaatlarına bir önceki faaliyet yılında başlanmıştır. 20xx yılı içinde villa inşaatları tamamlanmış olup, iş hanı inşaatı devam etmektedir. İnşaat faaliyetine ilişkin bilgiler şöyledir:

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	
01 Villa	600.000
02 İş hanı	800.000
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS	
01 Villa	800.000
02 İş hanı	1.200.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS	
01Villa	400.000
02 İş hanı	600.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	
01 Villa	40.000
02 İş hanı	60.000

20xx yılı sonu itibarıyla toplam maliyetler şöyle oluşacaktır;

Villa İnşaatı: Önceki Dönem Maliyetleri+Dönem Maliyetleri (DİMM+DİG+GÜG)
=600.000+800.000+400.000+40.000
=₺1.840.000

İş hanı İnşaatı: Önceki Dönem Maliyetleri+Dönem Maliyetleri (DİMM+DİG+GÜG)
=800.000+1.200.000+600.000+60.000
=₺2.660.000

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	3.100.000	
01 Villa 1.240.000		
02 İş hanı 1.860.000		
711 D.İLKMAD. VE MAL.GİD YAN. HS		2.000.000
01.Villa 800.000		
02 İş hanı 1.200.000		
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS		
01 Villa 400.000		
02 İş hanı 600.000		
731 G.Ü.G YANSITMA HS		100.000
01 Villa 40.000		
02 İş hanı 60.000		
20xx yılı üretim maliyetleri		
711 D.İLKMAD. VE MAL.GİD YAN. HS	2.000.000	
01.Villa 800.000		
02 İş hanı 1.200.000		
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS	1.000.000	
01 Villa 400.000		
02 İş hanı 600.000		
731 G.Ü.G YANSITMA HS		
01 Villa 40.000		
02 İş hanı 60.000		
710 D.İLKMAD. VE MAL.GİD. HS		2.000.000
01.Villa 800.000		
02 İş hanı 1.200.000		
720 D. İŞÇİLİK GİD. HS		1.000.000
01 Villa 400.000		
02 İş hanı 600.000		
730 G.Ü.GİDERLERİ HS		
01 Villa 40.000		100.000
02 İş hanı 60.000		
Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması		

Villa inşaatı dönem içinde tamamlandığından yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

152 MAMULLER HS	1.840.000	
01 Villa		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS		1.840.000
01 Villa		

Villaların toplam maliyeti ₺1.840.000 olup işletme 10 villa yapmıştır.
1 Villa maliyeti = ₺1.840.000 / 10 Villa
= ₺184.000

Tamamlanmamış ve tamamlanmış özel inşaat işlerinde dönem sonu işlemleri nasıl yapılır?

SIRA SİZDE 4

Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri

Dönem sonunda Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri önce yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına ve daha sonra 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılır.

Dönem içinde Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ₺500 ve Genel Yönetim Giderleri ₺1000'dir. Dönem sonunda yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

631 PAZ. SAT. VE DAĞITIM GİDERLERİ HS	500	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	1.000	
761 PAZ. SAT VE DAĞ GİD. YAN HS		500
771 GENEL YÖN. GİD YAN. HS		1000
761 PAZ. SAT VE DAĞ GİD. YAN HS	500	
771 GENEL YÖN. GİD YAN. HS	1.000	
760 PAZ. SAT VE DAĞ GİD. HS		500
770 GENEL YÖN. GİD HS		1.000
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS	1.500	
631 PAZ. SAT VE DAĞ GİD. HS		500
632 GENEL YÖN. GİD HS		1.000

ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNDE SATIŞLAR

Özel inşaat işletmeleri kâr amacı ile faaliyet gösteren işletmelerdir. Faaliyetleri sonucu ürettikleri mamullerin satışını yaparlar. Ancak özel inşaat işlerinde satışlar iki türlü gerçekleşebilmektedir;

- İnşaat devam ederken yapılan satışlar
- Tamamlanan inşaatların satışı

İnşaat Devam Ederken Yapılan Satışlar

Özel inşaat işlerinde işin bitimi bir yıldan daha uzun sürebilmektedir. Gayrimenkullerin devri tapu tescili yoluyla gerçekleşmiş olsa bile henüz inşaat tamamlanmadan da satış yapılabilmektedir. Bu durumda özel sözleşme veya satış vaadi sözleşmesi yaparak satış işlemi gerçekleşmektedir.

Henüz tamamlanmamış inşaat işletmelerinde mamulun üretimi devam ettiğinden, mamul tamamlandığında devir işlemi gerçekleşecektir. Henüz tamamlanmamış bir özel inşaat işinde yapılan satışlar bir avans niteliği taşımaktadır.

2012/4116 Sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile uygulanacak KDV oranlarında değiştirilmiştir. Buna göre Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamı içindeki büyük lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre arsa birim m^2 değerine göre uygulanacak KDV oranları %1, %8 veya %18 olabilmektedir. Büyükşehir Belediye Kanunu'n kapsamı dışında kalanlar için ise uygulamada bir değişiklik bulunmamaktadır.

Güvenilir inşaat işletmesi Büyükşehir Belediyesi olmayan bir ilde konut yapıp satmaktadır. Yapımına başladığı 20 daireden 2 no'lu daireyi henüz inşaat bitmeden satış vaadi sözleşmesi ile 10.10. 20xx tarihinde 80.000+₺800 KDV'ye satmıştır. İnşaat satıştan 6 ay sonra tamamlanarak teslim edilmiştir. Satış anında ₺20.000

avans bankaya yatırılmıştır. Kalan tutar konutun teslimi sırasında ödenecek ve fatura düzenlenecektir.

Konutun satışı yapılıp avans alındığında yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

102 BANKALAR HS	20.000	
01 X Bankası		
340ALINAN SİPARİŞ AVANS. HS		20.000
2 Nolu Daire Avansı		
Satışı yapılan daire için avans alımı		

Daire tamamlanıp teslim edildiğinde yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

102 BANKALAR HS	60.800	
01 X Bankası		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANS. HS	20.000	
2 Nolu Daire Avansı		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS		80.000
01 Daire satışı		
391 HESAPLANAN KDV HS		800
01 Mal ve Hiz Teslim KDV		
Daire satış ve teslim kaydı		

Tamamlanmayan inşaatların satışı yapıldığında, Alınan Sipariş Avansları olarak dikkate alınır.

DİKKAT

Tamamlanan İnşaatların Satışı

Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde tamamlanan inşaatlar "151 YARI MAMUL ÜRETİM HESABI"ından "152 MAMULLER HESABI" na alınır ve satış yapılıncaya kadar da bu hesapa izlenir.

İşletme üretimini tamamladığı mamulun satışını gerçekleştirdiğinde "600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI"na alacak kaydederken ilgili hesap ise borçlandırılır. Aynı zamanda üretilen mamulun maliyeti belli olduğundan " 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HESABI"na borç kaydedilirken "152 MAMULLER HESABI"na alacak kaydedilerek mamul stoklarından çıkışı yapılır.

Duru İnşaat işletmesi özel (yap-sat) inşaat işletmesi olup tamamladığı 10 dairesi bulunmaktadır. Dairelerden 100 m^2' lik dairelerden bira tanesini ₺150.000+1.500 KDV'ye satmış bedeli bankadaki hesaba yatırılmıştır. Dairenin üretim maliyeti ₺100.000'dir.

102 BANKALAR HS	151.500	
01 X Bankası		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS		150.000
01 Daire satışı		
391 HESAPLANAN KDV HS		1.500
01 Mal ve Hiz Teslim KDV		
100 m^2 daire satış ve teslim kaydı		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS	100.000	
152 MAMULLER HS		100.000
01 100 m^2 daire		
Satılan daire maliyet kaydı		

Tamamlanan İnşaatın İşletmede Kullanılması

Özel inşaat işletmeleri satmak amacıyla üretmiş oldukları yapıları işletme işlerinde kullanmaları da olanaklıdır. Bu durumda "152 MAMULLER HESABI"ndan "252 BİNALAR HESABI"na aktarılır.

Kuru İnşaat işletmesi yapmış olduğu 20 daireden bir tanesini işletme yönetim işlerinde kullanma kararı almıştır. Dairenin maliyeti ₺80.000'dir.

252 BİNALAR HS	80.000	
01 … daire		
152 MAMULLER HS		80.000
… nolu dairenin aktifleştirilmesi		

ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNİN KENDİ İHTİYAÇLARI İÇİN İNŞAAT YAPMALARI

Özel inşaat işletmeleri kendi ihtiyaçları için de inşaat yapmaları olanaklıdır. Bu durumda inşaat maliyetleri "258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI"nda izlenir. İnşaat tamamlandığında Duran Varlıklar grubunda "252 BİNALAR HESABI"na aktarılır.

Kuru İnşaat işletmesi, işletme faaliyetlerini tek bir çatı altında toplayabilmek amacıyla bir bina yapma kararı almıştır. Karar gereği arsa temin edilmiş ve inşaat faaliyetlerine başlamış ve aşağıdaki giderler yapılmıştır;

Direkt llk Madde ve Malzeme	₺400.000
Direkt İşçilik Giderleri	₺200.000
Genel Üretim Giderleri	₺50.000 (Bankadan ödenmiştir)

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS	400.000	
01 DİMM Giderleri		
150 İLKMADDE VE MAL. HS		4000.000
İnşaatta kullanılan malzeme		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS	200.000	
02 Direkt İşçilik Giderleri		
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS		200.000
Ücret tahakkuk kaydı		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS	50.000	
03 Genel Üretim Giderleri		
102 BANKALAR HS		50000
Genel üretim giderleri kaydı		

İşletmenin kendi işlerinde kullanmak amacıyla yaptığı inşaat bittiğinde yapacağı kayıt şöyle olacaktır;

252 BİNALAR HS 01	650.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.HS		650.000
01 DİMM Giderleri		
02 Direkt İşçilik Giderleri		
03 Genel Üretim Giderleri		
Kendi kullanımı için yapılan inşaatın durak varlıklara devri		

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS

400.000	**650.000**
200.000	
50.000	

252 BİNALAR

650.000	

Tamamlanan inşaatın işletme tarafından kullanılması durumunda duran varlıklara kaydedilir.

DİKKAT

Özet

İnşaat işleri arazi veya arsa üzerine ham madde ve işçilik kullanımı yoluyla bir yapı üretilmesi faaliyetidir. İnşaat faaliyetleri inşaat taahhüt işleri ve özel inşaat işleri olmak iki şekilde yapılmaktadır.

Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri kendi nam ve hesabına, kendi veya başkasına ait arsa veya arazisi üzerine inşaat faaliyeti sürdüren işletmelerdir. Özel inşaat faaliyeti yapan işletmeler yaptıkları daire, dükkan, iş yeri, villa vb. gibi yapıların pazarlama ve satışını da kendileri yaparlar.

Özel inşaat işletmeleri bir üretim işletmesidir. Arsa üzerine ilk madde ve malzeme (kum, tuğla demir, çimento vb.) ve işçilik kullanımı ile yapı üretimi gerçekleştirilmektedir.

Özel inşaat işletmelerinin özellikleri şöyle sıralanabilir: Arsa Varlığı, Mülkiyet Hakkı, Üretim Yapılması, Mamul Satışı

Özel inşaat işletmeleri bir üretim işletmesi olarak değerlendirildiğinden maliyetlerde üretim işlet-melerinde olduğu gibi kayıt altına alınacaktır. Özel inşaat işletmelerinde sipariş maliyet sistemi oluşturulur. Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek hâlinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur.

Özel inşaat işletmeleri, işletme özelliği ve büyüklüğüne göre 7/A veya 7/B seçeneğinden birisini uygulayabilecektir.

Özel inşaat işlerinde bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutulabilecektir.

Özel inşaat işlerinde giderler, gider yerine göre kayıt altına alınacaktır. Her bir inşaat direkt yüklenebilen giderler Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerine borç kaydedilecektir. İnşaatlara direkt yüklenemeyen Genel Üretim Giderleri dağıtım anahtarları aracılığıyla inşaatlara yüklenir. Özel inşaat işleri açısından önemli olan arsa ilk madde ve malzeme olarak kayıt altına alınır.Taşeron giderleri direkt inşaatlara yüklenebilir ise direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik olarak dikkate alınır

Özel inşaat işlerinde satışlar tamamlanmış ve tamamlanmamış inşaatlar şeklinde yapılabilir. Özel inşaat işletmeleri üretim işletmesi sayıldığında muhasebe kayıtlarda üretim işletmelerinde olduğu gibidir. İnşaat satışları Yurt içi Satışlar hesabına kaydedilir. İnşaatın tamamlanmadan satışı durumunda alınan değerler Alınan Sipariş Avanslarına kaydedilir.

Özel inşaat işletmesi kendi gereksinimi için inşaat yaptığında bunu 258 Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izler ve işin tamamlanmasından sonra aktifleştirerek duran varlıklara kaydeder.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi özel (yap-sat) inşaat işletmeleri özelliklerinden biri **değildir?**

a. Arsa varlığı
b. Mülkiyet hakkı
c. Hizmet işletmesi
d. Üretim işletmesi
e. Mamul satışı

2. Aşağıdakilerden hangisi özel (yap sat) inşaat işletmelerinin özelliklerinden biridir?

a. Hizmet işletmesi
b. Taahhüt işleri yapması
c. Mülkiyet hakkının olmaması
d. Üretimi başkası adına yapması
e. Kendi nam ve hesabına inşaat yapması

3. Maliyet kayıtlarında 7/A seçeneğini uygulayan özel (yap-sat) inşaat işletmesi aşağıdaki hesaplardan hangisini **kullanmaz?**

a. 710 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri Hs
b. 720 Direkt İşçilik Giderleri Hs
c. 730 Genel Üretim Giderleri
d. 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs
e. 770 Genel Yönetim Giderleri Hs

4. Özel inşaat mamul maliyeti hesaplanırken aşağıdakilerden hangisi dikkate **alınmaz?**

a. Genel Yönetim Giderleri
b. İlkmadde ve Malzeme Giderleri
c. Arsa Maliyeti
d. Direkt İşçilik Gideri
e. Genel Üretim Gideri

5. Özel inşaat işletmelerinde bilanço esasına göre aşağıdaki defterlerden hangisi tutulur?

a. Röleve defteri
b. Kasa defteri
c. Defterikebir
d. İşletme defteri
e. Yapı işleri defteri

6. Yılmaz Özel inşaat işletmesi konut yapmak üzere Duru Ltd. şirketinden ₺600.000+KDV değerinde arsa almış ve bedelini bankadan havale etmiştir. Bu bilgilere göre yapılacak muhasebe kaydında aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

a. 102 Bankalar Hs borçlanır.
b. 191 İndirilecek KDV Hs alacaklanır.
c. 150 İlkmadde ve Malzeme Hs borçlanır.
d. 391 Hesaplanan KDV borçlanır.
e. 151 Yarı Mamul Üretim Hs alacaklanır.

7. Taşeron Yıldız işletmesine ₺6.000 elektrik tesisatı ve ₺4.000 işçilik olmak üzere ₺10.000 +KDV değerinde iş peşin yaptırılmıştır. Bu bilgilere göre yapılacak muhasebe kaydında aşağıdakilerden hangisi **yanlıştır?**

a. 710 İlk Madde ve Malzeme Gider Hs borçlanır.
b. 720 Direkt İşçilik Giderleri Hs borçlanır.
c. 191 İndilecek KDV Hs borçlanır.
d. 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs borçlanır.
e. 100 Kasa Hs alacaklanır.

8. Konut yapılacak arsanın hafriyatı ₺10.000 +KDV'ye yaptırılmıştır. Bu bilgilere göre yapılacak muhasebe kaydında aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

a. 710 D.İlkmadde ve Mal. Gid Hs alacaklanır.
b. 151 Yarı Mamul Üretim Hs borçlanır.
c. 740 Hizmet Üretim Mal. Hs borçlanır.
d. 150 İlkmadde ve Malzeme Hs alacaklanır.
e. 730 Genel Üretim Giderleri Hs borçlanır.

9. Tamamlanmayan inşaat işlerinde dönem sonu işlemlerinde yapılacak muhasebe kaydında aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

a. 151 Yarı Mamul Üretim Hs borçlanır.
b. 710 D. İlkmadde ve Mal. Gid Hs borçlanır.
c. 720 D. İşçilik Giderleri Hs borçlanır.
d. 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs alacaklanır.
e. 730 Genel Üretim Giderler Hs borçlanır.

10. İşletme ₺70.000 maliyetli daireyi ₺100.0000+KDV'ye satmış, bedeli bankadaki hesaba yatmıştır. Bu bilgilere göre yapılacak muhasebe kaydında aşağıdakilerden hangisi **yanlıştır?**

a. 102 Bankalar Hs borçlanır.
b. 152 Mamuller Hs borçlanır.
c. 620 Satılan Mamul Maliyeti Hs borçlanır.
d. 600 Yurtiçi Satışlar Hs alacaklanır.
e. 391 Hesaplanan KDV Hs alacaklanır.

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. c	Yanıtınız yanlış ise "Özel (Yap-Sat) İşletmeleri" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
2. e	Yanıtınız yanlış ise "Özel (Yap-Sat) İşletmeleri" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
3. d	Yanıtınız yanlış ise "Özel İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesapları" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
4. a	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat Üretim Maliyetinin Hesaplanması" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
5. c	Yanıtınız yanlış ise "Özel İnşaat İşlerinde Tutulacak Defterler" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
6. c	Yanıtınız yanlış ise "İlkmadde ve Malzeme Olarak Arsa" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
7. d	Yanıtınız yanlış ise "Taşeron Giderleri" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
8. e	Yanıtınız yanlış ise "Genel Üretim Giderleri" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
9. a	Yanıtınız yanlış ise "Dönem Sonu İşlemleri" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
10. b	Yanıtınız yanlış ise "Özel İnşaatlarda Satışlar" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

İnşaat taahhüt işletmeleri hizmet üretimi yapar. Özel inşaat işletmeleri üretim işletmesi olup, tamamlanan inşaatlar mamul niteliğindedir.

Sıra Sizde 2

Bilanço esasına göre yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri tutarlar. İşletme hesabı easasına gore defter tutan özel inşaat işletmesi işletme hesabı defteri tutar.

Sıra Sizde 3

İnşaat maliyeti direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri dikkate alınarak hesaplanır.

Sıra Sizde 4

Tamamlanmamış özel inşaat işlerinde dönem sonunda maliyet hesapları 151 Yarı Mamul-Üretim Hesabına devredilerek kapatılır. Tamamlanmış inşaatlarda maliyetler önce 151 Yarı Mamul-Üretim Hesabına ve burada da 152 Mamuller hesabına aktarılır.

Yararlanılan Kaynaklar

Akdoğan, N. (2009) **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları,** Gazi Kitabevi

Benligiray, Y. (2009). **Uzmanlık Muhasebeleri,** Gazi Kitabevi, Ankara

Çankaya, İ. (2003). **İnşaat Muhasebesi,** Meslek Yapıtları, Ankara

Çoşkun A., Güngörmüş, A.H., (2008) **"Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması"**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Yıl: 10, Sayı:2

Şenlik, M. (2011). İnşaat Muhasebesi**,** Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

Uslu, S (1985). **Maliyet Muhasebesi,** Çözüm Yayıncılık Eğitim Girişimleri ve Danışmanlık A.Ş, Ankara

Üstün, R. (1996). **Maliyet Muhasebesi,** Bilim ve Teknik Yayınevi, Eskişehir

Vergi Usul Kanunu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

6

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- Arsa (Kat) karşılığı inşaat işlerini açıklayabilecek,
- Gerçek kişiye ait arsa üzerine yapılan kat karşılığı inşaat işlerini açıklayabilecek,
- İşletme aktifine kayıtlı arsa üzerine yapılan kat karşılığı inşaat işlerini ifade edebilecek,
- Arsa (Kat) karşılığı inşaat işlerinde muhasebe uygulamalarını sıralayabilecek, bilgi ve becerilere sahip olabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat
- Gerçek Kişiye Ait Arsa Üzerine İnşaat
- Özel İnşaat İşleri
- Maliyet Bedeli
- Aktife Kayıtlı Arsa Üzerine İnşaat
- Kat Karşılığı Teslim

İçindekiler

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi → Arsa (Kat) Karşılığı Yapılan İnşaat İşleri

- GİRİŞ
- ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ
- ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE TUTULACAK DEFTERLER
- ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARI
- ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
- GERÇEK KİŞİLERE AİT ARSA ÜZERİNE YAPILAN KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ
- İŞLETME AKTİFİNE KAYITLI ARSA ÜZERİNE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Arsa (Kat) Karşılığı Yapılan İnşaat İşleri

GİRİŞ

Son yıllarda köylerden kentlere doğru hızlı bir göç yaşanmaktadır. Günümüzde nüfusun önemli bir kısmı kentlerde yaşamaktadır. Bu hızlı göç beraberinde şehirlerde konut sorununu da gündeme getirmiştir. Bu sorunun çözümü için kamu ve özel sektör işletmeleri yoğun bir şekilde çabalarını sürdürmektedirler. Bu alanda yürütülen önemli bir faaliyet arsa (kat) karşılığı inşaat işleridir. Bir tarafın arsasını, diğer tarafın emek ve sermayesini koyması suretiyle gerçeleşen bir inşaat işidir. Yaygın olarak yürütülen arsa (kat) karşılığı inşaat işleri konut ve iş yeri üretimi sağlarken diğer yandan da ekonominin gelişmesi ve istihdam açısından önemli bir katkı sağlamaktadır.

ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Arsa (Kat) karşılığı inşaat işleri yaygın uygulama alanı bulmaktadır. Arsa sahibine, arsasına karşılık kat ya da iş yeri gibi gayrimenkuller verilmektedir. Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri özel inşaat işidir. Özel inşaat işletmeleri kendi nam ve hesabına, kendi veya başkasına ait arsa veya arazisi üzerine inşaat faaliyeti sürdüren işletmelerdir. Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri bir özel inşaat işletmesinin başkasının arsası üzerine inşaat yapması işidir. Bu şekilde yapılan inşaat sonucu üretilen daire iş yeri gibi yapılar belli bir sözleşme çerçesinde taraflar arasında paylaşılır. Diğer bir deyişle arsa sahibine arsası karşılığı yapılan inşaatın belli bir kısmı devredilir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsa, gerçek bir kişiye ait ya da bir işletmenin aktifine kayıtlı olabilir. Arsa sahibi arsanın belli bir bölümünü inşaatı yapan müteahhit ya da işletmeye devretme, bunun karşılığında arsa sahibine üretilen arsa bedeli olarak üretilen daire ve/veya işyerlerinin belli bir kısmı verilmektedir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde taraflar belli bir sözleşme çerçevesinde işlemleri yürütürler. Sözleşmeye göre arsa sahibi arsayı teslim etmekle yükümlü iken inşaat işletmesi arsa karşılığı olarak belirlenen daire veya iş yeri vb teslim etmekle yükümlüdür. Diğer yandan gerçek kişiler arsa karşılığı elde ettikleri gayrimenkulleri elde ediş tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarmaları durumunda elde ettikleri kazanç Gelir Vergisi Kanunu'na göre değer artış kazancı olarak vergilendirilir. İşletmeler aktifine kayıtlı arsa karşılığı elde ettikleri gayrimenkuller bakımından devrettikleri arsa tutarı ile elde ettikleri gayrimenkul arasındaki fark ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri sonucunda konut iş yeri gibi bir yapı üretimi gerçekleşmektedir. Bu nedenle arsa (kat) karşılığı inşaat işleri de bir üretim işletmesi niteliği taşımaktadır. Bu nedenle muhasebe uygulamaları bakımından üretim işletmelerine benzer bir uygulama yapılır. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde belli bir arsa üzerine ilk madde ve işçilik kullanımı yoluyla bir yapı üretimi gerçekleşmektedir.

DİKKAT

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletmeler üretim işletmesi niteliğindedir.

ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE TUTULACAK DEFTERLER

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri de özel inşaat işletmeleri tarafından yürütülen faaliyetlerdir. Bu nedenle özel inşaat işletmeleri tarafından tutulacak defterler işletmenin niteliğine göre değişebilir. İşletmeler bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler.

Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

Belirli ölçüleri aşan özel inşaat işletmelerinin bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Bu ölçüler şöyle sıralanabilir;

- Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 177'de belirlenen sınırları aşmış olmak
- Kendi isteği ile bilanço esasına göre defter tutmak isteyenler
- Kurumlar Vergisine tabi diğer tüzel kişiler

Bilanço esasında aşağıdaki defterler tutulur:

- Yevmiye defteri;
- Defterikebir;
- Envanter defteri

İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defter

İşe yeni başlayan ve VUK madde 177'de belirlenen ölçütlerin altında kalan özel inşaat işletmeleri işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Ayrıca Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. İşletme hesabı esasına göre tutulacak defter işletme hesabı defteridir.

SIRA SİZDE 1

Kat (arsa) karşılığı inşaat işi yapan işletmelerin tutacağı defterler nelerdir?

ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARI

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek hâlinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır. Özel inşaat işletmeleri işletme özelliği ve büyüklüğüne göre 7/A veya 7/B seçeneğinden birisini uygulayabilecektir.

Arsa (kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde Gider Yerleri (10-99) aşağıdaki gibi bölümlenir.

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim gider yerleri.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde gider çeşitleri hesaplarının kodlamasında aşağıda belirtilen sınıflama esas alınmıştır.

- Gider hesapları grupları:
- İlk madde ve malzeme
- İşçi ücret ve giderleri
- Memur ücret ve giderleri
- Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortismanlar ve tükenme payları
- Finansman Giderleri

7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde 7/A seçeneğini uyguladıklarında kullanabilecekleri hesaplar şöyle sıralanabilir:

710 Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri Hesabı
711 Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı
720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
780 Finansman Giderleri Hesabı
781 Finansaman Giderleri Yansıtma Hesabı

Giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenir:

79 GİDER ÇEŞİTLERİ
790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
791 İşçi Ücret ve Giderleri

792 Memur Ücret ve Giderleri
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
794 Çeşitli Giderler
795 Vergi, Resim ve Harçlar
796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
797 Finansman Giderleri
798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
799 Üretim Maliyet Hesabı

Hesapların işleyişi ise şöyledir; Giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790-797 No.lu çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri arsa üzerine ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik kullanarak yapı üretme faaliyetidir. Bunun içinde arsa, ilk madde ve malzeme alımları, işçilik ücretleri ve doğrudan inşaatlara yüklenemeyen genel üretim giderleri maliyet kalemlerini oluşturur. İnşaatın maliyetinin tam ve güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi açısından maliyet kalemlerinin doğru bir şekilde kayıt altına alınması önemlidir. Arsa (kat) inşaat işlerinde oluşan maliyetler, ilk maddde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri hesaplarına borç kaydedilir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri özel inşaat işidir. Özel inşaat işlerinde maliyet arsa ve toplam inşaat maliyetlerinden oluşmaktadır. Özel inşaat işleri yapan işletmeler arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsaya herhangi bir bedel ödememektedirler. Başkasına ait arsa karşılığında daire, iş yeri ya da kat vermek uygulamasında "arsa sahibine verilen dairelerin maliyeti arsanın maliyetini" oluşturur. Bu nedenle arsa maliyeti ancak inşaatların tamamlanması ve inşaatı oluşturan bölümlerin maliyetlerinin saptanmasında tespit edilir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri arsa üzerine iş yeri, konut gibi yapılar yapmak suretiyle sürdürülen faaliyetlerdir. Bu nedenle ilk madde malzeme işçilik gibi giderler yapı üretimi gerçekleştirilir. Bu nedenle bu faaliyetler üretim faaliyetler de bir üretim işletmesinde olduğu şekilde kayıt altına alınırlar.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri özel mülkiyete ait arsa üzerine olabildiği gibi bir işletmenin aktifine kayıtlı bir arsa üzerine de yapılabilmektedir. Burada her iki duruma uygun muhasebe işlemleri ele alınacaktır.

GERÇEK KİŞİLERE AİT ARSA ÜZERİNE YAPILAN KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Gerçek kişilere ait arsalar üzerine inşaat işleri günümüzde yaygın olarak uygulama alanı bulmaktadır. Özellikle tasarruf amacıyla alınan arsalar üzerine inşaat şirketi veya bir müteahhitle anlaşılarak inşaat işleri yapılmaktadır. Böyle arsa sahibi arsasını değerlendirmekte, inşaat şirketi de arsanın finansmanına katlanmadan yapı üretimi gerçekleştirmektedir. Bu tür inşaat işlerinde inşaatın başlamasıyla birlikte arsa emsal bedel üzerinden nazım hesaplarda izlenir.

ÖRNEK

Kuru İnşaat işletmesi arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapmaktadır. Bay Ahmet Şanlı 1.000 m² bir arsaya sahip olup Kuru inşaat işletmesi ile arsa (kat) karşılığı sözleşme imzalamıştır. Arsa üzerine 100 m²'lik 20 daire ve 50 m²'lik 10 iş yeri yapılacaktır. Sözleşmeye göre Bay Ahmet Şanlı'ya arsa karşılığı 8 daire ve 4 iş yeri verilecektir. Arsanın emsal bedeli ₺600.000 olarak belirlenmiştir. Kuru inşaat işletmesi arsa ile ilgili olarak şu kaydı yapacaktır;

900 TESLİM ALINAN ARSALAR HS	600.000	
900.01 ... Nolu parsel arsa		
950 ARSA TESLİM EDENLER HS		600.000
950.01 Ahmet Şanlı		
Kat karşılığı teslim alınan arsa		

İnşaat Maliyetlerinin Kaydı

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri özel inşaat işleridir. Özel inşaat işlerinde mamul maliyetleri ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Giderler oluştukça hesapların borcuna kaydedilir. Bir örnek aracılığıyla arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde maliyet kayıtlarını izleyelim.

Kuru İnşaat işletmesi 1 Kasım 201X tarihinde inşaata başlamış ve 15 Mayıs 201Y tarihinde inşaatı tamamlamıştır. 201X yılında inşaat için yapılan gider ₺800.000'dir. 201Y yılında yapılan giderler ise şöyledir;

201X yılı sonu itibariyle 151 Yarı Mamul Üretim Hesabı şöyledir;

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	
800.000	

- D. İlk madde ve Malzeme Gideri ₺500.000+KDV
- Direkt İşçilik Gideri ₺200.000
- Genel Üretim Gideri ₺100.000
- Genel Yönetim Giderleri ₺50.000

Yukarıdaki bilgilere göre Kuru inşaat işletmesi 201Y yılında aşağıdaki kayıtları yapacaktır;

7/A Seçeneğine göre;

710 D. İLKMADDE VE MALZEME GİD. HS	500.000	
01 Demir		
02 Çimento		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	90.000	
102 BANKALAR HS		590.000
02 X BANKASI		
Demir ve çimento alımı		
720 D. İŞÇİLİK GİD. HS	200.000	
102 BANKALAR HS		200.000
02 X BANKASI		
İşçilik ücreti ödemesi		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLER HS	100.000	
102 BANKALAR HS		100.000
02 X BANKASI		
Genel üretim giderleri için yapılan ödemeler		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLER HS	50.000	
102 BANKALAR HS		50.000
02 X BANKASI		
Genel yönetim giderleri		

710 D. İLKMADDE VE MALZEME G. HS

500.000	

720 D. İŞÇİLİK GİD. HS

200.000	

730 GENEL ÜRETİM GİD. HS

100.000	

770 GENEL YÖNETİM GİD. HS

50.000	

7/B Seçeneğine Göre;

790 İLK MADDE VE MAZEME GİD HS	500.000	
01 Demir		
02 Çimento		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	90.000	
102 BANKALAR HS		590.000
02 X BANKASI		
Demir ve çimento alımı		
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS	200.000	
102 BANKALAR HS		200.000
02 X BANKASI		
İşçilik ücreti ödemesi		
793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZMET. HS	100.000	
veya		
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HS		
veya		
795 VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ HS		
102 BANKALAR HS		100.000
02 X BANKASI		
Genel üretim giderleri için yapılan ödemeler		
793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZMET. HS	50.000	
veya		
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HS		
102 BANKALAR HS		50.000
02 X BANKASI		
Genel yönetim giderleri		

Arsa Maliyetinin Kaydı

Arsa (kat) karşılığı inşaat faaliyetlerinde arsa, inşaat maliyeti açısından ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilmektedir. Arsa (kat) karşılığı inşaat işi yapan işletme arsa bedelini 710 D. İLKMADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI'na kaydedecektir.

Arsa bedelinin bulunması için öncelikle inşaat üretim maliyetinin bulunması gerekmektedir. İnşaat üretim maliyetinden arsa karşılılığı verilecek gayrimenkullerin maliyeti arsa maliyeti olarak değerlendirilecektir.

İnşaat üretim maliyeti (arsa hariç) şöyle hesaplanacaktır;

İnşaat Üretim Maliyeti = Önceki Dönem Maliyeti + Dönem Maliyetleri (DİMM + DİG + GÜG)

= 800.000 +500.000 + 200.000 + 100.000

= ₺1.600.000

İnşaat Üretim Miktarı (daire)= 100 m^2 x 20 daire = 2.000 m^2

İnşaat Üretim Miktarı(iş yeri)= 50 m^2 x 10 iş yeri = 500 m^2

Toplam İnşaat Miktarı 2.500 m^2

Birim İnşaat Maliyeti = 1.600.000 / 2.500 = ₺640 / m^2
Arsa sahibi Bay Ahmet Şanlı'ya Verilecek Daire ve İşyerlerinin Maliyeti
Daireler alanı = 8 daire x 100 m^2 = 800 m^2
İşyerleri alanı = 4 iş yeri x 50 m^2 = 200 m^2
Toplam 1.000 m^2

Arsa Maliyeti= Ahmet Şanlı'ya verilecek alanların alanı X Birim Maliyet

Daire maliyeti	800 m^2 x ₺640 / m^2	= ₺512.000
İş yeri maliyeti	200 m^2 x ₺640 / m^2	= ₺128.000
Toplam Maliyet	1.000 m^2 x ₺640 / m^2	= ₺640.000

DİKKAT **Gerçek kişilere ait arsalar için Katma Değer Vergisi hesaplanmaz.**

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletme için arsa maliyeti arsa karşılığı verdiği daire ve iş yerlerinin inşaat maliyetidir. Daire ve iş yeri teslimi sonucu bulunan maliyet ₺640.000 olup bu arsa maliyetini oluşturmaktadır. Arsa ilk madde ve malzeme olarak değerlendirildiğinden yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

7/A Seçeneğine Göre;

710 DİREKT İLKMADDE VE MALZEME GİD. HS	640.000	
710.01 Arsa		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS		640.000
01 Ahmet Şanlı		
veya		
320 SATICILAR HS		
Arsa maliyeti		

7/B Seçeneğine Göre,

790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HS	640.000	
01 Arsa		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS		640.000
01 Ahmet Şanlı		
Arsa maliyeti		

Arsa maliyeti kayıtlara alındıktan sonra artık nazım hesaplarda arsayı izlemeye gerek kalmamaktadır. Bu nedenle nazım hesapların kapatılması gerekir.

950 ARSA TESLİM EDENLER HS	600.000	
950.01 Arsa		
900 TESLİM ALINAN ARSALAR HS		600.000
900.01 …. Nolu parsel arsa		
Kat karşılığı teslim alınan arsa hesabının kapatılması		

Arsa değeri nasıl bulunur?

SIRA SİZDE 2

İnşaat Maliyetinin Bulunması ve Kaydı

Arsa (kat) karşılığı yapılan inşaat işlerinde maliyet, arsa bedeli ile inşaat maliyetinin toplamından oluşmaktadır. İnşaat maliyetine varsa önceki dönem maliyetleri ile birlikte ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşur.

Örnek olarak Kuru İnşaat işletmesinin arsa karşılığı yaptığı inşaat işlerinin maliyeti şöyle olacaktır.

İnşaat Üretim Maliyeti = Önceki Dönem Maliyeti + Dönem Maliyetleri (DİMM + DİG + GÜG)
= 800.000 + 500.000 + 200.000 + 100.000
= ₺1.600.000

Arsa Payı Hariç İşletmeye Kalan Yerler Maliyeti = Toplam Maliyet - Arsa Sahibine Verilen Yer Mal.

1.600.000 - 640.000 = 960.000

Arsa Payı Dahil İşletmeye Kalan Yer Maliyeti = 960.000 + 640.000
= ₺1.600.000

Kuru İnşaat işletmesine arsa (kat) karşılığı yapılan inşaat işinden 6 iş yeri ve 12 daire kalmıştır.

Daire alanı (m^2) = 12 daire x 100 m^2 = 1.200 m^2
İş yeri alanı (m^2) = 6 iş yeri x 50 m^2 = 300 m^2
TOPLAM ALAN 1.500 m^2

Birim (m^2) inşaat maliyeti = İnşaat maliyeti / İnşaat alanı
= ₺1.600.000 / 1.500 m^2
= ₺1.066,66 / m^2

Daire maliyeti = Daire alanı x Birim fiyatı
= 100 m^2 x ₺1.066,66 / m^2
= ₺106.666,66
Toplam daire maliyeti = ₺106.666 x 12 daire = ₺1.280.002

İş yeri maliyeti = İş yeri alanı x Birim fiyatı
= 50 m^2 x ₺1.066,66 / m^2
= ₺53.333
Toplam İş yeri maliyeti = ₺53.333 x 6 iş yeri = ₺319.998

İnşaat tamamlandıktan sonra üretilen yapılar işletme için mamul niteliği alır ve 152 MAMULLER HESABI'na aktarılması gerekir.

İnşaat tamamlandıktan sonra yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır;

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	1.440.000	
711 D.İ. VE MAL.GİD YAN. HS		1.140.000
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS		200.00
731 G.Ü.G YANSITMA HS		100.00
201Y yılı üretim maliyetleri		
711 D.İLKMAD. VE MAL.GİD YAN. HS	1.140.000	
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS	200.000	
731 G.Ü.G YANSITMA HS	100.000	
710 D.İLKMAD. VE MAL.GİD. HS		1.140.000
720 D. İŞÇİLİK GİD. HS		200.00
730 G.Ü.GİDERLERİ HS		100.00
Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması		

7/B Seçeneğine Göre;

799 ÜRETİM MALİYETİ HS	1.440.000	
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YAN. HS		1.440.000
201Y yılı üretim maliyeti		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	1.440.000	
799 ÜRETİM MALİYETİ HS		1.440.000
201Y yılı üretim maliyeti		
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YAN. HS	1.440.000	
790 İLKMADDE VE MALZEME HS		1.140.000
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİD. HS		200.00
793 DIŞ. SAĞ. FAY VE HİZ HS		100.00
veya		
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HS		
Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması		

Tamamlanan kat karşılığı inşaat işleri mamul niteliği kazandığında yarı mamuller hesabından 152 MAMULLER HESABI'na alınır.

152 MAMULLER HESABI HS	2.240.000	
01 Arsa Karşılığı Verilecek Gayrimenkuller		
01.Daire 512.000		
02 İş yeri 128.000		
İşletmeye Kalan Gayrimenkuller		
01.Daire 1.280.002		
02 İ şyeri 319.998		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS		2.240.000
01 201X Yılı Maliyetleri 800.000		
02 201Y Yılı maliyetleri 1.440.000		
Tamamlanan inşaatların mamullere alınması		

152 MAMULLER HS	
2.240.000	

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	
800.000	
1.440.000	2.240.000

Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinin Teslimi

Arsa sahibi ile arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletme arasında yapılan sözleşme gereği, inşaat işleri tamamlanıp mamuller hesabına alındığında sözleşmede belirlenen bağımsız yerlerin, gayrimenkullerin arsa sahibine teslim edilmesi gerekir. Bu teslimler, Katma Değer Vergisi tabidir.

Arsa (kat) karşılığı yapılan inşaat işleri sonucunda üretilen konut iş yeri gibi yapılar işletme açısından bir mamuldür. Bu mamullerin arsa karşılığı tesliminde Katma Değer Vergisi hesaplanması gerekmektedir. 2012/4116 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile uygulanacak KDV oranlarında değiştirilmiştir. Buna göre Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamı içindeki büyük lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre arsa birim m^2 değerine göre uygulanacak KDV oranları %1, %8 veya %18 olabilmektedir. Büyükşehir Belediyesi Kanunun kapsamı dışında kalanlar için iseuygulamada bir değişiklik bulunmamaktadır. Büyükşehir Belediyesi Kanunu dışındaki yerler için Katma Değer Vergisi 150 m^2 altındaki konutlar için %1,150 m^2 üzeri konutlar ve iş yeri teslimlerinde %18 olarak uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi hesaplayabilmek için öncelikle mamullerin maliyetinin hesaplanması ve Katma Değer Vergisi matrahının bulunması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK 275.3) mamul maliyetinin belirlenmesi konusunda genel yönetim giderlerinden mamullerle pay verilmesini isteğe bağlı bırakmıştır. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu açısından durum farklıdır. KDV Kanunu madde 27(4)'de "Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir." denilerek Vergi Usul Kanunu açısından isteğe bağlı olan durum KDV açısından zorunluluk olup genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay maliyetlere eklenecektir. Diğer yandan arsa (kat)

karşılığı daire, iş yeri gibi teslimlerde teslim edilecek mamulün (iş yeri, konut gibi) değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu değerin belirlenebilmesi için emsal bedeli (VUK 267) toptan satışlar için %5 ilave edilmesi yoluyla bulunur.

Bunu yukarıda verdiğimiz örnek üzerinde izlemeye devam edelim. (İnşaat faaliyeti Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamı dışındaki yerde yürütülmektedir)

Arsa (kat) karşılığı iş yeri ve konut vb teslimlerde emsal bedeli belirlenmesinde inşaat maliyetine VUK.m.267. ikinci fıkrası uygulanacak olup %5 ilave edilmek suretiyle emsal bedel bulunmuş olacaktır.

Buna göre genel yönetim giderlerinden mamullere düşen payın hesaplanması gerekmektedir.

Birim (m^2) başına düşen Genel Yönetim Gideri = GYG Tutarı/Toplam İnşaat Alanı
= ₺50.000/2.500 m^2 = ₺20/m^2

Ahmet Şanlı'ya verilecek alanlara (m^2) düşen Genel Yönetim Gideri

Teslim edilecek alanı X Birim Başına GYG

Dairelere düşen GYG	800 m^2 x ₺20 = ₺16.000
İşyerlerine düşen GYG	200 m^2 x ₺20 = ₺4.000

Ahmet Şanlı'ya teslim edilecek iş yeri ve daireler için fatura düzenlenecektir. Daireler 150 m^2 altında olduğunda uygulanacak KDV oranı %1'dir. Daireler için düzenlenecek fatura tutarı şöyle belirlenecektir;

Dairelerin inşaat maliyeti	₺512.000
Dairelere düşen GYG	₺16.000
Toplam Maliyet	₺528.000
Emsal Bedeli (%5) (528.000 x %5)	₺26.4000
Katma Değer Vergisi Matrahı	₺554.400
Katma Değer Vergisi (%1)	₺5.544

Ahmet Şanlı'ya teslim edilecek iş yeri için düzenlenecek faturada uygulanacak KDV oranı %18'dir. İşyerleri için düzenlenecek fatura tutarı şöyle belirlenecektir:

İşyerleri inşaat maliyeti	₺128.000
İşyerlerine düşen GYG	₺4.000
Toplam Maliyet	₺132.000
Emsal Bedeli (%5) (132.000 x %5)	₺6.600
Katma Değer Vergisi Matrahı	₺138.600
Katma Değer Vergisi (%18)	₺29.948

Bu bilgilere göre düzenlenecek fatura toplam tutarı şu şekilde olacaktır:

Daire Maliyeti	₺512.000
İş yeri Maliyeti	₺128.000
TOPLAM MALİYET	₺640.000
Katma Değer Vergisi	
% 1 KDV	₺5.544
% 18 KDV	₺29.948
TOPLAM	₺35.492

DİKKAT

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinin teslimi Katma Değer Vergisine tabidir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işi yapan işletme arsa payı karşılığı bağımsız yerleri, gayrimenkulleri teslim ettiğinde yapacağı kayıt şöyle olacaktır; (Kuru inşaat işletmesi sözleşme gereği arsa karşılığında Bay Ahmet Şanlı'ya 8 daire ve 4 iş yeri teslimi yapmıştır.)

120 ALICILAR HS	675.492	
veya		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS		
01 Ahmet Şanlı		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS		640.000
01.Daire 512.000		
02 İş yeri 128.000		
391 HESAPLANAN KDV HS		35.492
01 %1 KDV 5.544		
02 %18 KDV 29.948		
Arsa sahibine gayrimenkullerin teslimi		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS	640.000	
01.Daire 512.000		
02 İş yeri 128.000		
152 MAMULLER HS		640.000
01.Daire 512.000		
02 İş yeri 128.000		
Arsa sahibine devredilen gayrimenkuller maliyeti		

Uygulamada ikinci bir kayıt yöntemi olarak satış ve maliyet kayıtlarına yer vermeden doğrudan Katma Değer Vergisinin tahakkukunu olanak veren bir kayıttır. Örneğin gayrimenkul tesliminde hesaplanan Katma Değer Vergisi şu şekilde kayıt altına alınacaktır.

120 ALICILAR HS	35.492	
veya		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS		
01 Ahmet Şanlı		
391 HESAPLANAN KDV HS		35.492
01 %1 KDV 5.544		
02 %18 KDV 29.948		
Arsa sahibine gayrimenkullerin teslimi		

Arsa (Kat) karşılığı gayrimenkul teslimlerinde Katma Değer Vergisi matrahı nasıl bulunur?

SIRA SİZDE 3

Hesapların Kapatılması

Arsa (kat) karşılığı inşaat teslimlerinden doğan borç ve alacak hesapları teslim sonrası karşılıklı olarak kapatılır. Borç alacak ilişkisinden doğan herhangi bir alacak var ise tahsil edilir.

Yukarıda verilen örnek üzerinde izlemeye devam edelim;

Verilen örnekte özel mülk sahibi Bay Ahmet Şanlının arsa teslimi ve Kuru İnşaat işletmesinin arsa karşılığı gayrimenkul tesliminden sonra borçlanan 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI ve 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI karşılıklı olarak kapatılır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta hesaplanan katma değer vergisinin tahsilâtıdır. Sözleşme gereği eğer Katma Değer Vergisi arsa sahibinden tahsil edilecekse tahsilat kaydı yapılır. Ancak uygulamada arsa sahibi Katma Değer Vergisi ödemek istememekte ve katma değer vergisini inşaat işini yapan işletme üstlenmektedir. Katma değer vergisinin arsa (kat) karşılığı inşaat işini yapan taraf üstlenmesi durumunda dönem gideri olarak dikkate alabilir, ancak bu kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

Katma Değer Vergisinin sözleşme gereği arsa sahibinden tahsil edilmesi durumunda yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS	640.000	
01 Ahmet Şanlı	35.492	
102 BANKALAR HS		
136 DİĞER ÇEŞ. ALACAKLAR HS		657.492
01 Ahmet Şanlı		
Arsa ve gayrimenkul teslimi ile ilgili hesapların kapatılması		

Katma Değer Vergisinin arsa karşılığı inşaat işini yapan tarafından üstlenmesi durumunda işletme katma değer vergisini dönem gider olarak dikkate alabilir. Bu durumda katma değer vergisi tutarı 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI'na kaydedilir. Ancak bu vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğinde olduğundan ayrıca nazım hesaplarda izlenmesi gerekir.

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS	640.000	
01 Ahmet Şanlı	35.492	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS		
136 DİĞER ÇEŞ. ALACAKLAR HS		657.492
01 Ahmet Şanlı		
Arsa ve gayrimenkul teslimi ile ilgili hesapların kapatılması		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİD. HS	35.492	
01.Katma değer vergisi		
950 KANUNEN K. E. G. A HS		35.492
01.Katma değer vergisi		
Arsa sahibinden tahsil edilmeyen katma değer vergisi		

Gayrimenkullerin Satışı

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletmeler elde ettikleri gayrimenkuller mamul niteliğindedir. Bu işletmelerin kâr ya da zararları bu gayrimenkulleri satışı ile gerçekleşebilir.

Kuru inşaat işletmesi kat karşılığı yaptığı inşaat işinden elde ettiği dairelerden bir tanesini ₺200.000+KDV'ye, iş yerini ise ₺150.000+KDV'ye satmış ve bedeli bankadaki hesaba yatırılmıştır. Dairenin maliyeti ₺149.333 ve iş yeri maliyeti ₺74.667'dir.

102 BANKALAR HS	379.000	
01 X Bankası		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS		350.000
01 Daire 200.000		
02 İş yeri 150.000		
391 HESAPLANAN KDV HS		29.000
01 %1 KDV 2.000		
02 %18 KDV 27.000		
Daire ve İş yeri satışı		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS	224.000	
01.Daire 149.333		
02 İş yeri 74.667		
152 MAMULLER HS		224.000
01.Daire 149.333		
02 İş yeri 74.667		
Satılan Mamul Maliyeti		

Dönem Sonu İşlemleri

İşletmeler faaliyet dönemi sonunda envanter çıkarmak, kâr/zararını hesaplayabilmek için dönem sonu işlemlerini yapmak ve bilanço, gelir tablosu gibi mali tablolarını düzenlemek zorundadır.

Bir işletmenin dönem sonunda yapacağı muhasebe işlemleri şöyle olacaktır;

- Maliyet hesaplarını yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına aktaracaktır.
- Gelir tablosu hesaplarını kapatarak dönem kârı veya zararını bulacaktır.

Örnek üzerinde izlemeye devam edelim;

Kuru inşaat işletmesinin dönem sonunda yapacağı muhasebe kayıtları şöyledir:

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	85.492	
771 GENEL YÖNETİM GİD YAN. HS		85.492
Giderlerin gelir tablosu hesaplarına yansıtılması		
771 GENEL YÖNETİM GİD YAN. HS	85.492	
770 GENEL YÖNETİM GİD HS		85.492
01.Katma değer vergisi		
Yansıtma ve maliyet hesaplarının kapatılması		

Yansıtma işlemi tamamlandıktan sonra gelir tablosu hesaplarının kapatılarak dönem kârı/zararı bulunur.

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS	309.492	
620 SATILAN MAMULLER MAL. HS		224.000
01.Daire 149.333		
02 İş yeri 74.667		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS		85.492
Giderlerin dönem K/Z hesabına devri		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS	350.000	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS		350.000
Gelirlerin dönem K/Z hesabına devri		

Dönem kâr ya da zararının bilanço hesaplarına aktarılması

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS	40.508	
590 DÖNEM NET KARI HS		40.508
Dönem kârı		

İŞLETME AKTİFİNE KAYITLI ARSA ÜZERİNE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri gerçek kişiye ait arsa üzerine olabileceği gibi bir işletmenin aktifine kayıtlı arsalar üzerine de yapılması olanaklıdır. İşletmelerin aktifine kayıtlı arsalar üzerine yapılan inşalardan işletmeye devredilen gayrimenkullerin maliyet değeri ile arsa değeri arasındaki fark kazanç olarak değerlendirilip ticari kazanca dahil edilmektedir.

İşletme aktifine kayıtlı arsa üzerine yapılan inşaat işlerinin muhasebe kayıtları;

- Arsa (kat) karşılığı üzerine inşaat işlerini yapan işletme
- Aktife kayıtlı arsa üzerine arsa (kat) karşılığı inşaat yaptıran işletme açısından ele alınacaktır.

Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşleri Yapan İşletmenin Kayıtları

Arsa karşılığı inşaat işi yapan işletmeler bir üretim işletmesi niteliğinde olup, üretim işletmelerine benzer şekilde muhasebe kayıtlarını tutarlar. Arsa karşılığı inşaat işlerinde mamul maliyeti arsa bedeli ve inşaat maliyetleri oluşturmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işleri yapan bir işletmenin kayıtlarını bir örnek üzerinde izleyelim.

Sağlam İnşaat işletmesi arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapmaktadır. Güven LTD şirketinin duran varlıklarına kayıtlı ₺500.000 değerinde 2.000 m^2 arsası bulunmaktadır. Sağlam İnşaat işletmesi ile Güven LTD Şirketi arsa (kat) karşılığı inşaat yapılması konusunda anlaşmışlardır. Güven LTD Şirketi arsası üzerine Sağlam İnşaat işletmesi arsa (kat) karşılığı inşaat yapacaktır. Tamamlanan daire ve işyerlerinden sözleşme çerçevesinde belirlenen gayrimenkuller Güven LTD şirketine devredilecektir. Sağlam İnşaat işletmesi arsa üzerine her biri 100 m^{2}' lik dairelerden 40 daire ve her biri 50 m^{2}' lik 20 iş yeri yapacaktır. İnşaatın tamamlanmasından sonra 16 daire ve 8 iş yeri Güven LTD şirketine arsa payı karşılığı devredilecektir.

İnşaata 201X yılında başlanmış ve 201Y yılında bitirilmiş olup, inşaat üretimi ile ilgili olarak oluşan maliyetler şöyledir;

151 Yarı Mamuller Üretim Hesabı	₺2.400.000
710 İlk madde ve Malzeme Gideri Hesabı	₺1.400.000
720 Direkt İşçilik Gideri Hesabı	₺800.000
730 Genel Üretim Gideri Hesabı	₺400.000
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	₺200.000

Arsa Maliyetinin Kayıtlara Alınması

İnşaat toplam üretim maliyeti arsa ve inşaat üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletmeler açısından arsa maliyeti, arsa (kat) karşılığı teslim ettiği iş yeri, daire gibi gayrimenkullerin üretim maliyetidir. Bunun için önce toplam inşaat üretim ve birim inşaat maliyetinin bulunması gerekir.

İnşaat Maliyeti = Önceki Dönem Maliyeti+Dönem Maliyeti
= 2.400.000 + 2.600.000 = ₺5.000.000

Toplam İnşaat Üretim(m^2) = (100 m^2 x 40 daire) + (50 m^2 x 20 iş yeri)
= 4.000 m^2+1.000 m^2
= 5.000 m^2

Birim (m^2) İnşaat Üretim Maliyeti = Toplam Maliyet / Toplam İnşaat Alanı
= ₺5.000.000 / 5.000 m^2
= ₺1.000 / m^2

Sağlam İnşaat işletmesi için arsa maliyeti Güven Ltd. Şirketine verilecek bağımsız yerlerin, gayrimenkullerin üretim maliyetidir. Bu nedenle önce arsa Sahibi Güven Ltd. Şirketine verilecek gayrimenkullerin (daire ve iş yeri) maliyetinin bulunması gerekmektedir.

Güven Ltd. Şirketine arsa karşılığı verilecek gayrimenkullerin toplam alanı şöyledir;

Daire Alanı (m^2) = 100 m^2 x 16 Daire = 1.600 m^2

Dairelerin Maliyeti = Daire Alanı x Birim Maliyet
= 1.600 m^2 x ₺1.000 / m^2
= ₺1.600.000

İş yeri Alanı (m^2) = 50 m^2 x 8 İş yeri = 400 m^2

İşyerlerinin Maliyeti = İş yeri Alanı x Birim Maliyet
= 400 m^2 x ₺1.000 / m^2
= ₺400.000

Güven Ltd. Şirketine verilecek gayrimenkullerin toplam maliyeti = Daire Maliyet + İş yeri Maliyeti
= ₺1.600.000 + ₺400.000
= ₺2.000.000

Arsa bedeli ₺2.000.000'dir. Ancak bir işletmenin aktifine kayıtlı arsa üzerine inşaat yapılması durumunda KDV Kanunu'na göre %18 Katma Değer Vergisi hesaplanması gerekir. Katma değer Vergisi ise Arsa bedeli + Genel Yönetim Giderleri Payı toplamına uygulanacak %5 emsal bedeli eklenmesi yoluyla bulunacak matrah üzerinden hesaplanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Matrahı şöyle hesaplanacaktır;

Arsa bedeli ₺2.000.000

Teslim Edilecek Gayrimenkul Alanı 2.000 m^2

Genel Yönetim Giderlerinden kat karşılığı teslim edilecek gayrimenkullere düşen payın bulunması

Birim (m^2)Başına Genel Yönetim Gideri = Genel Yönetim Gideri / Toplam İnşaat Alanı
= ₺200.000 / 5.000 m^2
= ₺40/m^2

Teslim Edilecek Alanlara Düşen GYG Payı = 2.000 m^2 x ₺40/m^2
= ₺80.000

Emsal Bedeli (Arsa bedeli+GYG Payı) x %5 = (2.000.000+80.000) x %5
= 104.000

Katma Değer Vergisi Matrahı (2.000.000 + 80.000 + 104.000) = ₺2.184.000

Katma Değer Vergisi (%18) 2.184.000 x %18) = ₺393.120

DİKKAT

Bir işletmenin aktifine kayıtlı arsa teslimi Katma Değer Vergisine tabidir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletme arsa bedelini aşağıdaki gibi muhasebeleştirecektir;

(Sağlam İnşaat İşletmesi arsa bedelini muhasebeleştirmesi)

710 D. İLKMADDE ve MAL. GİD HS	2.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	393.120	
320 SATICILAR HS		2.393.120
Arsa Bedeli		

7/B Seçeneğine Göre

790 İLK MADDE ve MAL. GİD HS	2.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	393.120	
320 SATICILAR HS		2.393.120
Arsa Bedeli		

SIRA SİZDE 4

Bir işletmenin aktifine kayıtlı arsa devrinde Katma Değer Vergisi nasıl hesaplanır?

İnşaat Maliyet Kayıtları

Arsa (kat) karşılığı inşaat işi yapan işletmeler inşaatı tamamlandıktan sonra bağımsız bölümlerin bir kısmını arsa sahibine devrederken bir kısmı da kendilerine kalmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde inşaat işlerinde işletmeye kalan bağımsız yerlerin maliyeti arsa bedeli ile inşaat maliyetinden oluşmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işini yapan işletmenin inşaat maliyetlerini ve maliyet kayıtlarını bir örnek üzerinde izleyelim.

Sağlam inşaat işletmesi arsa (kat) karşılığı elde ettiği daire ve iş yerlerinin maliyeti şöyle olacaktır;

İnşaat Üretim Maliyeti = Önceki Dönem Maliyeti+Dönem Maliyetleri (DİMM + DİG + GÜG)
= 2.400.000 + 1.400.000 + 8000.000 + 400.000
= ₺5.000.000

Arsa Payı Hariç İşletmeye Kalan Yerler Maliyeti = Toplam Maliyet - Arsa Sahibine Verilen Yer Mal.

5.000.000 - 2.000.000 = 3.000.000

Arsa Payı Dahil İşletmeye Kalan Yer Maliyeti = 3.000.000 + 2.000.000
= ₺5.000.000

Sağlam İnşaat İşletmesine arsa (kat) karşılığı yapılan inşaat işinden 24 daire ve 12 iş yeri kalmıştır.

Daire alanı (m^2) = 24 daire x 100 m^2 = 2.400 m^2
İş yeri alanı (m^2) = 12 iş yeri x 50 m^2 = 600 m^2
TOPLAM ALAN 3.000 m^2

Birim m^2 maliyeti = Toplam Maliyet/Sağlam İnşaata Kalan Alan
= ₺5.000.000/3.000 m^2
= ₺1.666,66/m^2

Dairelerin Maliyeti = Daire Alanı x Birim (m^2) Maliyeti
= (24 daire x 100 m^2) 1.666,66 = ₺3.999.999

1 Daire Maliyeti = ₺3.999.999 / 24 Daire = ₺166.666

İşyerlerinin Maliyeti = İş yeri Alanı x Birim (m^2) Maliyeti
= (50 m^2 x 12 iş yeri) x 1.666,66 = T₺1.000.001

1 İş yeri maliyeti = ₺1.000.001 / 12 İş yeri = ₺83.333

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletme inşaatı tamamladığında dönem içinde oluşan maliyetleri önce 151 YARI MAMUL ÜRETİM HESABI'na aktaracaktır.

7/A Seçeneğine Göre;

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	2.600.000	
711 D.İ. VE MAL.GİD YAN. HS		1.400.000
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS		800.000
731 G.Ü.G YANSITMA HS		400.000
201Y yılı üretim maliyetleri		
711 D.İLKMAD. VE MAL.GİD YAN. HS	1.400.000	
721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS	800.000	
731 G.Ü.G YANSITMA HS	400.000	
710 D.İLKMAD. VE MAL.GİD. HS		1.400.000
720 D. İŞÇİLİK GİD. HS		800.000
730 G.Ü.GİDERLERİ HS		400.000
Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması		

7/B Seçeneğine Göre;

799 ÜRETİM MALİYETİ HS	2.600.000	
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YAN. HS		2.600.000
201Y yılı üretim maliyeti		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS	2.600.000	
799 ÜRETİM MALİYETİ HS		2.600.000
201Y yılı üretim maliyeti		
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YAN. HS	2.600.000	
790 İLKMADDE VE MALZEME HS		1.400.000
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİD. HS		800.000
793 DIŞ. SAĞ. FAY VE HİZ HS		400.000
veya		
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HS		
Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması		

Bu kayıtlardan sonra 151 Yarı Mamul Üretim Hesabının görüntüsü şöyle olacaktır:

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS

2.400.000	
2.000.000	
2.600.000	

İnşaat üretim süreci tamamlandıktan sonra 151 Yarı Mamul Üretim Hesabından 152 Mamuller Hesabına aktarılır.

152 MAMULLER HESABI HS	7.000.000	
01 Arsa Karşılığı Verilecek Gayrimenkuller		
01.Daire 1.600.000		
02 İş yeri 400.000		
02 İşletmeye Kalan Gayrimenkuller		
01 Daire 3.999.999		
02 İş yeri 1.000.001		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS		7.000.000
01 201X Yılı Maliyetleri 2.400.000		
02 201Y Yılı maliyetleri 4.600.000		
Tamamlanan inşaatların mamullere alınması		

Arsa Karşılığı Gayrimenkullerin Teslimi

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine arsa payına karşılık inşaatı tamamlanan gayrimenkullerin (bağımsız bölümlerin) bir kısmı devredilmektedir. Böylece arsa sahibi arsasına karşılık gelecek gayrimenkullere para vermek yerine arsasını devrederek arsasını değerlendirmiş olmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlerini yapan işletme inşaat tamamlandıktan sonra sözleşmede belirlenen gayrimenkulleri arsa sahibine devretmekle yükümlüdür.

Arsa (kat) karşılığı inşaatlarda yapılan teslimler Katma Değer Vergisine tabidir. Bu nedenle katma değer vergisi matrahının bulunması önemlidir. Katma Değer Vergisi Matrahı bulunabilmesi için genel yönetim giderlerinden teslim edilecek gayrimenkullere düşen payın bulunması ve inşaat üretim maliyetine eklenmesi gerekir. Katma Değer Vergisi 150 m^2'nin altındaki daireler için %1 ve 150 m^2 üstü daireler ve işyerleri için %18'dir.

Katma Değer Vergisi Matrahının Bulunması
+ İnşaat Üretim Maliyeti
+ Genel Yönetim Giderleri Payı
+ Emsal Bedel %5
Katma Değer Vergisi Matrahı

Genel Yönetim Giderlerinden kat karşılığı teslim edilecek gayrimenkullere düşen payın bulunması

Birim (m^2) Başına Genel Yönetim Gideri = Genel Yönetim Gideri/Toplam İnşaat Alanı
= ₺200.000 / 5.000 m^2
= ₺40

Dairelere Düşen GYG Payı = 1.600 m^2 x ₺40/m^2 = ₺64.000
İşyerlerine Düşen GYG Payı = 400 m^2 x ₺40/m^2 = ₺16.000
TOPLAM GYG PAYI 2.000 m^2 x ₺20/m^2 = ₺80.000

İnşaat Üretim Maliyeti Emsal Bedelinin Bulunması

Güven Ltd. Şirketine verilecek dairelerin emsal bedeli
Dairelerin Emsal Bedeli = (Daire Üretim Maliyeti + GYG Payı) x %5
= ₺1.664.000 x %5 = ₺83.200
Katma Değer Vergisi Matrahı 1.747.200
İşyerleri Emsal Bedeli = (İş yeri Üretim Maliyeti+GYG Payı) x %5
₺416.000 x %5 = **₺20.800**
Katma Değer Vergisi Matrahı = 436.800

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsa karşılığı olarak verilmesi kararlaştırılmış olan gayrimenkullerin teslimi inşaatı yapan işletme açısından bir satış niteliğindedir. Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamı dışındaki yerlerde daire büyüklüğüne göre %1 veya %18 KDV, işyerleri tesliminde %18 KDV hesaplanır.

Güven Ltd. Şirketine teslim edilecek iş yeri ve daireler için fatura düzenlenecektir. Daireler 150 m^2 altında olduğunda uygulanacak KDV oranı %1'dir. Daireler için düzenlenecek fatura tutarı şöyle belirlenecektir:

Dairelerin inşaat maliyeti	₺1.600.000
Dairelere düşen GYG	₺ 64.000
Toplam Maliyet	₺1.664.000
Emsal Bedeli (%5) (1.664.000 x %5)	₺83.200
Katma Değer Vergisi Matrahı	**₺1.747.200**
Katma Değer Vergisi (%1)	**₺17.472**

Güven Ltd. Şirketine teslim edilecek iş yeri için düzenlenecek faturada uygulanacak KDV oranı %18'dir. İşyerleri için düzenlenecek fatura tutarı şöyle belirlenecektir:

İşyerleri inşaat maliyeti	₺400.000
İşyerlerine düşen GYG	₺16.000
Toplam Maliyet	₺416.000
Emsal Bedeli (%5) (416.000 X %5)	₺20.800
Katma Değer Vergisi Matrahı	**₺436.800**
Katma Değer Vergisi (%18)	**₺78.624**

Bu bilgilere göre düzenlenecek fatura toplam tutarı şu şekilde olacaktır:

Daire Maliyeti	₺1.600.000
İş yeri Maliyeti	₺400.000
TOPLAM MALİYET	₺2.000.000
Katma Değer Vergisi	
% 1 KDV	₺17.472
% 18 KDV	₺78.624
TOPLAM	₺96.096

120 ALICILAR HS	2.096.096	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS		2.000.000
01 Daireler 1.600.000		
02 İşyerleri 400.000		
391 HESAPLANAN KDV HS		9.096
01 %1 KDV 17.472		
02 %18 KDV 78.624		
Arsa karşılığı gayrimenkul teslimi		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS	2.000.000	
01 Daire 1.600.000		
02 İş yeri 400.000		
152 MAMULLER		2.000.000
01 Daire 1.600.000		
02 İş yeri 400.000		
Arsa karşılığı teslim edilen gayrimenkuller maliyeti		

Arsa Sahibi İşletmenin Muhasebe Kayıtları

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsa bir işletme aktifine kayıtlı olabilir. Bu durumda arsa sahibi işletme açısından bir arsa teslimi söz konusu olmaktadır. Ayrıca arsa karşılığı yapılan inşaattan da sözleşmede belirlenen bağımsız bölümlerin tesliminin kayıt altına alınması gerekmektedir. Burada arsa sahibi işletme açısından muhasebe kayıtları ele alınacaktır.

Arsa Üzerine İnşaatın Başlaması

Bir işletme aktifine kayıtlı arsası üzerine arsa (kat) karşılığı inşaat yapılması konusunda bir anlaşmaya varabilir. Bu durumda aktife kayıtlı bir arsa üzerine inşaatın başlamasıyla birlikte arsalar arsa sahibi işletme açısından yapılmakta olan yatırımlara dönüşür. 150 ARSA VE ARAZİLER HESABI'ndan çıkarılarak 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'na alınır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS	500.000	
01 Kat karşılığı arsa		
150 ARSA VE ARAZİLER HS		500.000
01 Arsalar		
Kat karşılığı arsa üzerine inşaatın başlaması		

Gayrimenkullerin Teslim Alınması

Arsa (kat) karşılığı yapılan sözleşme sonucunda inşaatın tamamlanmasıyla sözleşmede belirlenen bağımsız bölümler, gayrimenkuller arsa sahibine devredilir. Bu şekilde arsa (kat) karşılığı teslim alınan gayrimenkuller 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'na kaydedilir.

Arsa (kat) karşılığı inşaatlarda yapılan teslimler katma değer vergisine tabidir. Bu nedenle katma değer vergisi matrahının bulunması önemlidir. Katma değer Vergisi Matrahı bulunabilmesi için genel yönetim giderlerinden teslim edilecek gayrimenkullere düşen payın bulunması ve inşaat üretim maliyetine eklenmesi gerekir. Katma Değer Vergisi 150 m^2'nin altındaki daireler için %1 ve 150 m^2 üstü daireler ve işyerleri için %18'dir.

Katma Değer Vergisi Matrahının Bulunması
+ İnşaat Üretim Maliyeti
+ Genel Yönetim Giderleri Payı
+ Emsal Bedel %5
Katma Değer Vergisi Matrahı

Genel Yönetim Giderlerinden arsa (kat) karşılığı teslim edilecek gayrimenkullere düşen payın bulunması

Birim (m^2) Başına Genel Yönetim Gideri = Genel Yönetim Gideri / Toplam İnşaat Alanı
= ₺200.000/5.000 m^2
= ₺40

Dairelere Düşen GYG Payı = 1.600 m^2 x ₺40/m^2 = ₺64.000
İşyerlerine Düşen GYG Payı = 400 m^2 x ₺40/m^2 = ₺16.000
TOPLAM GYG PAYI 2.000 m^2 x 20/m^2 = **₺80.000**

İnşaat Üretim Maliyeti Emsal Bedelinin Bulunması

Güven Ltd Şirketine verilecek dairelerin emsal bedeli

Dairelerin Emsal Bedeli = (Daire Üretim Maliyeti + GYG Payı) x %5
= ₺1.664.000 x %5 = **₺83.200**

İşyerleri Emsal Bedeli = (İş yeri Üretim Maliyeti + GYG Payı) x %5
₺416.000 x %5 = **₺20.800**

TOPLAM ₺2.080.000 x %5 = **₺104.000**

Güven Ltd. Şirketine teslim edilecek iş yeri ve daireler için fatura düzenlenecektir. Daireler 150 m^2 altında olduğunda uygulanacak KDV oranı %1'dir. Daireler için düzenlenecek fatura tutarı şöyle belirlenecektir:

Dairelerin inşaat maliyeti	₺1.600.000
Dairelere düşen GYG	₺64.000
Toplam Maliyet	₺1.664.000
Emsal Bedeli (%5) (1.664.000 x %5)	₺83.200
Katma Değer Vergisi Matrahı	**₺1.747.200**
Katma Değer Vergisi (%1)	**₺17.472**

Güven Ltd. Şirketine teslim edilecek iş yeri için düzenlenecek faturada uygulanacak KDV oranı %18'dir. İşyerleri için düzenlenecek fatura tutarı şöyle belirlenecektir:

İşyerleri inşaat maliyeti	₺400.000
İş yerine düşen GYG	₺16.000
Toplam Maliyet	₺416.000
Emsal Bedeli (%5) (416.000 x %5)	₺20.800
Katma Değer Vergisi Matrahı	**₺436.800**
Katma Değer Vergisi (%18)	**₺78.624**

Bu bilgilere göre düzenlenecek fatura toplam tutarı şu şekilde olacaktır:

Daire Maliyeti	₺1.600.000
İş yeri Maliyeti	₺400.000
TOPLAM MALİYET	₺2.000.000
Katma Değer Vergisi	
% 1 KDV	₺17.472
% 18 KDV	₺78.624
TOPLAM	₺96.096

```
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS                2.000.000
 02 Daireler 1.600.000
 03 İşyerleri 400.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS                              96.096
 01 %1 KDV 17.472
 02 %18 KDV 78.624
           320 SATICILAR HS                                  2.096.096
            01 Sağlam İnş. Şirketi
Kat karşılığı gayrimenkullerin teslim alınması
```

Gayrimenkullerin teslim alınması sonucunda artık yapılmakta olan bir yatırım kalmamıştır. Dolayısıyla 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'ndan 252 BİNALAR HESABI'na alınması gerekir.

```
252 BİNALAR HS                                   2.500.000
 01 Kat Kâr Arsa 500.000
 02 Daireler 1.600.000
 03 İşyerleri 400.000
           258 YAP. OLAN YATIRIMLAR HS                       2.500.000
            01 Kat karşılığı arsa 500.000
            02 Daireler 1.600.000
            03 İşyerleri 400.000
Gayrimenkullerin Binalar Hesabına aktarılması
```

Arsa Payının Devri ve Arsa (Kat) Karşılığı Gayrimenkul Alınmasından Doğan Farkın Kaydedilmesi

İşletme aktifine kayıtlı bir arsayı kat karşılığı devretmesi durumunda elde ettiği gayrimenkul ile teslim ettiği arsa arasında bir değer farkı oluşacaktır. Aradaki bu fark işletmeler açısından ticari kazancın bir unsurudur. Dolayısıyla oluşan fark olağandışı gelir ve kâr olarak gelir tablosu hesaplarında kayıt altına alınması gerekmektedir. Diğer yandan arsa (kat) karşılığı bağımsız yerlerin, gayrimenkul teslimleri aynı zamanda Katma Değer Vergisine tabidir.

Arsa sahibi işletmeler açısından arsa payı ile arsa karşılığı elde edilen gayrimenkulün değeri arasındaki fark ticari kazancın bir unsurudur.

DİKKAT

Arsa üzerine yapılan gayrimenkullerden (daire, iş yeri gibi) doğan kazancın belirlenmesi

Birim (m^2)arsa maliyeti = Arsa Maliyeti / Arsa Alanı
= ₺500.000 / 5.000 m^2
= ₺100 / m^2

Sağlam İnşaat İşletmesine Devredilen Arsa Alanı = Daire 2.400 m^2 + İş yeri 600 m^2
= 3.000 m^2

Sağlam İnşaat İşletmesine Devredilen Arsaların Maliyeti = 3.000 m^2 x ₺100 /m^2
= ₺300.000

Güven Ltd. Şirketine kalan arsa (m^2) 2.000 m^2

Güven Ltd. Şirketi Arsa Maliyeti = 2.000 m^2 x ₺100/m^2 = ₺200.000

Güven Ltd. Şirketi arsa teslimi karşılığında kazancının bulunması

Arsa Karşılığı Teslim Aldığı Gayrimenkullerin Değeri – Teslim Ettiği Arsa Değeri

₺2.000.000 – ₺300.000 = **₺1.700.000** Kazanç (Olağandışı Gelir ve Kâr olarak kayıt altına alınacak)

120 ALICILAR HS	2.393.120	
01 Sağlam İnş. İşl		
252 BİNALAR HS		300.000
02 Daireler 240.000		
03 İşyerleri 60.000		
391 HESAPLANAN KDV HS		393.120[1]
02 %18 KDV		
679 D. OL.DIŞI GEL VE KÂR HS		1.700.000
Arsa payı devri		

[1] Sayfa 169-170'e bakınız.

Arsa payı ile arsa karşılığı elde edilen gayrimenkul arasındaki fark nasıl hesaplanır?

SIRA SİZDE 5

Hesapların Kapatılması

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletmeler inşaat üretim sürecini tamamlayıp sözleşmede belirlenen gayrimenkulleri devrederler. Bunun sonucunda ortaya çıkan alacak var ise tahsil ederek ya da borç var ise ödeyerek hesapları kapatırlar.

Sağlam inşaat işletmesi kat karşılığı inşaat işlerini tamamlamış ve sözleşmede belirlenen gayrimenkulleri Güven Ltd şirketine devretmiştir. Arsa karşılığı bağımsız yerleri, gayrimenkulleri teslim alan işletme (Güven Ltd şirketi) kayıtları şöyle olacaktır;

320 SATICILAR HS	2.096.096	
01 Sağlam İnş. Şirketi		
102 BANKALAR HS	297.024	
120 ALICILAR HS		2.393.120
01 Sağlam İnş. İşl		
Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri hesaplarının kapatılması		

Ars a (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletmenin (Sağlam İnşaat işletmesinin) inşaat tamamlandıktan sonraki kayıtları ise şöyle olacaktır,

320 SATICILAR HS	2.393.120	
01 Güven Ltd		
120 ALICILAR HS		2.096.096
01 Güven Ltd		
102 BANKALAR HS		297.024
Kat karşılığı inşaat işleri hesaplarının kapatılması		

Özet

Son yıllarda gayrimenkul alanında önemli gelişmeler olmaktadır. Gelişmelerden birisi de arsa (kat) karşılığı inşaat işleridir. Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri özel inşaat işidir. Arsa sahibi ile arsa karşılığı inşaat işi yapan işletmeler belli bir sözleşme çerçevesinde anlaşarak inşaat işleri yapılmaktadır. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibine, arsasına karşılık kat ya da iş yeri gibi gayrimenkuller, bağımsız yerler verilmektedir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsa, gerçek bir kişiye ait ya da bir işletmenin aktifine kayıtlı olabilir. Arsa sahibi arsanın belli bir bölümünü inşaatı yapan müteahhit ya da işletmeye devretme, bunun karşılığında arsa sahibine üretilen arsa bedeli olarak üretilen daire ve/veya işyerlerinin belli bir kısmı verilmektedir

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde taraflar sözleşmeye göre arsa sahibi arsayı teslim etmekle yükümlü iken inşaat işletmesi arsa karşılığı olarak belirlenen daire veya iş yeri vb. teslim etmekle yükümlüdür. Gerçek kişiler arsa karşılığı elde ettikleri gayrimenkulleri elde ediş tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarmaları durumunda elde ettikleri kazanç Gelir Vergisi Kanunu'na göre değer artış kazancı olarak vergilendirilir. İşletmeler aktifine kayıtlı arsa karşılığı elde ettikleri gayrimenkuller bakımından devrettikleri arsa tutarı ile elde ettikleri gayrimenkul arasındaki fark ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri sonucunda konut iş yeri gibi bir yapı üretimi gerçekleşmektedir. Bu nedenle kat karşılığı inşaat işleri de bir üretim işletmesi niteliği taşımaktadır. Bu nedenle muhasebe uygulamaları bakımından üretim işletmelerine benzer bir uygulama yapılır. Kat karşılığı inşaat işlerinde belli bir arsa üzerine ilk madde ve işçilik kullanımı yoluyla bir yapı üretimi gerçekleşmektedir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işi yapanlar bilanço esasınsa göre veya işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Arsa (kat) karşılığı inşaat işi yapanlar maliyet kayıtlarını 7/A seçeneği ya da 7/B seçeneğine göre yapabilirler.

Arsa (kat) karşılığı gayrimenkul teslimleri ve işletme aktifine kayıtlı arsa teslimleri Katma Değer Vergisine tabidir. Katma Değer Vergisi Büyükşehir Belediyesi kapsamında olan yerlerde arsa birim fiyatına göre % 1, % 8 veya %18 olarak uygulanırken Büyükşehir Belediyesi kapsamı dışındaki yerlerde 150 m^2'den az konutlar için % 1 ve 150 m^2'den 150 m^2' den az konutlar için %1 ve 150 m^2'den faza konutlar ve iş yeri teslimleri için %18'dir.

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri gerçek kişiye ait arsa üzerine ya da bir işletmenin aktifine kayıtlı arsa üzerine yapılabilmektedir.

Gerçek kişiye ait arsa üzerine yapılan arsa teslimlerinde Katma Değer Vergisi hesaplanmamaktadır. Ancak arsa karşılığı gayrimenkul teslimlerinde toptan teslim sayılarak emsal bedel üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanmaktadır.

Bir işletmenin aktifine kayıtlı arsa üzerine inşaat işi yapanlar arsa bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplamak zorundadırlar. Arsa karşılığı gayrimenkul teslimleri de Katma Değer Vergisine tabidir.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi arsa (kat) karşılığı inşaat işleri özelliklerinden biri **değildir?**

a. İşin arsa (kat) karşılığında yapılması
b. Özel inşaat işi olması
c. İnşaat taahhüt işi olması
d. İşin sonunda gayrimenkul teslimi olması
e. Arsanın işletme aktifine kayıtlı olması

2. Özel inşaat işletmelerinde bilanço esasına göre aşağıdaki defterlerden hangisi tutulur?

a. Sürveyan Defteri
b. Kasa defteri
c. Ataşman defteri
d. Envanter defteri
e. Yapı işleri defteri

3. Arsa (kat) karşılığı inşaat işi yapan işletme ₺10.000+KDV değerinde ilk madde ve malzeme almış ve bedelini bankadan havale etmiştir. Aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a. 102 Bankalar Hs alacaklanır.
b. 191 İndirilecek KDV Hs alacaklanır.
c. 391 Hesaplanan KDV borçlanır.
d. 150 İlk madde ve Malzeme Hs alacaklanır.
e. 151 Yarı Mamul Üretim Hs alacaklanır.

4. Arsa bedelinin belirlenmesinde aşağıdakilerden hangisi dikkate **alınmaz?**

a. İlk madde ve Malzeme Gideri
b. Yarı mamul Üretim
c. İşçilik Gideri
d. Pazarlama Satış Dağıtım Gideri
e. Genel Üretim Gideri

5. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde dönem sonunda tamamlanan inşaat işi ile ilgili yapılan aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a. 710 D. İlk madde ve Malzeme Hs borçlanır.
b. 720 D. İşçilik Hs borçlanır.
c. 730 Genel Üretim Giderleri Hs borçlanır.
d. 150 İlk madde ve Malzeme Hs borçlanır.
e. 152 Mamuller Hs borçlanır.

6. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde katma değer vergisi matrahı bulunurken aşağıdakilerden hangisi dikkate alınır?

a. Genel Yönetim Gideri
b. Pazarlama Satış Dağıtım Gideri
c. Finansman Gideri
d. Araştırma Geliştirme Gideri
e. Hizmet Üretim Maliyeti

7. Arsa (kat) karşılığı gayrimenkul teslimi yapan işletme ile ilgili yapılan aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a. 151 Yarı Mamul Üretim Hs borçlanır.
b. 600 Yurtiçi Satışlar Hs alacaklanır.
c. 191 İndirilecek KDV Hs alacaklanır.
d. 391 Hesaplanan KDV Hs borçlanır.
e. 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hs alacaklanır.

8. Arsa (kat) karşılığı gayrimenkul teslim alan arsa sahibi işletmenin gayrimenkul teslim alması ile ilgili aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

a. 151 Yarı Mamul Üretim Hs alacaklanır.
b. 391 Hesaplanan KDV Hs borçlanır.
c. 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs borçlanır.
d. 152 Mamuller Hs alacaklanır.
e. 191 İndirilecek KDV Hs alacaklanır.

9. Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa devri ile ilgi aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a. 250 Arazi ve Arsalar Hs borçlanır.
b. 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs borçlanır.
c. 391 Hesaplanan KDV borçlanır.
d. 150 İlk madde ve Malzeme Hs alacaklanır.
e. 252 Binalar Hs alacaklanır.

10. Arsa payı ile elde edilen gayrimenkul değeri arasındaki farkın kayda alınmasında aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

a. 150 İlk madde ve Malzeme Hs borçlanır.
b. 252 Binalar Hs borçlanır.
c. 391 Hesaplanan KDV Hs borçlanır.
d. 679 D.Ol.Dışı Gelir ve Karlar Hs alacaklanır.
e. 620 Satılan Mamul Maliyeti Hs borçlanır.

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. c	Yanıtınız yanlış ise "Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşleri" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
2. d	Yanıtınız yanlış ise "Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde Tutulacak Defterler" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
3. a	Yanıtınız yanlış ise "Gerçek Kişilere Ait Arsalar Üzerine İnşaat Maliyetleri" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
4. d	Yanıtınız yanlış ise "Arsa Maliyeti" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
5. e	Yanıtınız yanlış ise "İnşaat Maliyetinin Bulunması" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
6. a	Yanıtınız yanlış ise "Arsa Karşılığı Gayrimenkul Teslimi" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
7. b	Yanıtınız yanlış ise "Arsa Karşılığı Gayrimenkul Teslimi" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
8. c	Yanıtınız yanlış ise "Arsa Karşılığı Gayrimenkul Teslim Alınması" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
9. e	Yanıtınız yanlış ise "Arsa Payının Devri" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
10. d	Yanıtınız yanlış ise "Kat Karşılığı Gayrimenkul Alınmasından Doğan Farkın Kaydedilmesi" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Kat karşılığı inşaat işi yapan işletmeler bilanço esasına göre defter (Yevmiye, büyük defter ve envanter defteri) tutarlar ya da işletme hesabı esasına göre defter işletme hesabı defteridir.

Sıra Sizde 2

Arsa değeri, inşaat üretim maliyetinden arsa karşılığı verilecek gayrimenkullere düşen pay arsa maliyetidir.

Sıra Sizde 3

Kat karşılığı inşaat teslimlerinde inşaat bedeline genel yönetimden düşen pay eklenir. Bulunan değere toptan satışlar %5 emsal bedeli uygulanarak Katma Değer Vergisi matrahı bulunur.

Sıra Sizde 4

İşletme aktifine kayıtlı arsanın katma değerini hesaplamak için önce emsal bedeli bulunur ve emsal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanır.

Sıra Sizde 5

İşletme, arsa karşılığı teslim aldığı gayrimenkullerin değeri ile teslim ettiği arsa değeri arasındaki fark işletme açısından olağandışı gelir ve kâr olarak dikkate alınır.

Yararlanılan Kaynaklar

Akdoğan, N. (2009) Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi.

Benligiray, Y. (2009). Uzmanlık Muhasebeleri, Gazi Kitabevi, Ankara.

Çankaya, İ. (2003). İnşaat Muhasebesi, Meslek Yapıtları, Ankara.

Çoşkun A., Güngörmüş, A. H., (2008) "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Yıl: 10, Sayı: 2.

Şenlik, M. (2011). İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Uslu, S (1985). Maliyet Muhasebesi, Çözüm Yayıncılık Eğitim Girişimleri ve Danışmanlık A.Ş, Ankara.

Üstün, R. (1996). Maliyet Muhasebesi, Bilim ve Teknik Yayınevi, Eskişehir.

Vergi Usul Kanunu.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

7

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- Yatırım amaçlı gayrimenkulleri açıklayabilecek,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesini açıklayabilecek,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesini ifade edebilecek,
- Yatrım amaçlı gayrimenkullerin transferini açıklayabilecek,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılması sürecini sıralayabilecek,

bilgi ve becerilere sahip olabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Yatırım
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- Yatırım Amaçlı Arsa
- Yatırım Amaçlı Arazi
- Yatırım Amaçlı Bina
- Gayrimenkul Değerlemesi
- Sermaye Kazançları
- Kira Gelirleri
- Transfer
- Gayrimenkulün Elden Çıkarılması

İçindekiler

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi → Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

- GİRİŞ
- GAYRİMENKUL KAVRAMI
- YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
- YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN KAYDA ALINMASI VE DEĞERLEMESİ
- YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
- GAYRİMENKUL TRANSFERLERİ
- YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERE YAPILAN HARCAMALAR VE AMORTİSMANLAR
- YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN KİRAYA VERİLMESİ
- YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULÜN ELDEN ÇIKARILMASI

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

GİRİŞ

Türkiye'de köyden kente hızlı bir göç yaşanmaktadır. Bu gelişme beraberinde kentlerde konut ihtiyacını doğurmuş, inşaat ve gayrimenkul sektörlerinin önemli ölçüde büyümesini sağlamış, inşaat ve gayrimenkul sektöründe dinamik bir yapı oluşturmuştur. İnşaat sektörü tüm ülkelerin kalkınmasında ve gelişmesinde lokomotif sektörlerden birisidir. İnşaat sektörü birçok sektörün gelişmesini sağlamakta hem de istihdam yaratmaktadır. Bunun sonucu bu sektörlerde faaliyet gösteren firma sayısı ve gayrimenkule yapılan yatırım artmıştır.

Değer artış kazancı sağlama ve kira geliri elde etmek amacıyla birçok şirket gayrimenkullere yatırım yapmaktadır. Bu gayrimenkuller bina, arsa ve arazi şeklinde olabilmektedir. Birçok şirket ana faaliyeti yanında bu tür gayrimenkullere de yatırım yapmaktadır. Bu gayrimenkuller işletme varlıkları içinde önemli bir yer tutmaya başlamıştır. Dolayısıyla yatırım amaçlı gayrimenkullerin ayrıca ele alınması gereği doğmuştur.

Bu ünitede yatırım amaçlı gayrimenkuller ele alınacaktır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde edilişi, değerlenmesi, transferi, gelir ve giderleri ile ilgili açıklamalara yer verilecek ve muhasebe kayıtları yapılacaktır.

GAYRİMENKUL KAVRAMI

Gayrimenkulün sözlük anlamı **"taşınmaz"**dır. Bir varlık taşınamaz bir nitelikte olması, diğer bir deyişle bir yerden bir yere taşınmasının söz konusu olmaması, sabit durumunda olması hâlinde gayrimenkul olarak değerlendirilebilir.

Gayrimenkul, fiziksel bir yapı olarak arazi ve bu arazinin üstüne yapılan yapılardır. Bu anlamda bina, arsa, araziler bu anlamda taşınmaz, yani gayrimenkul olarak sayılabilir. Elektrik, su, ısıtma tesisatı ve asansör gibi tüm sabit bina eklentileri de gayrimenkulün bir parçasıdır. Gayrimenkul ayrıca hem toprak üstü hem de toprak altı tüm eklentileri içerir.

Çeşitli kanunlarda gayrimenkullerle ilgili hükümler bulunmaktadır. Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde *Taşınmaz Mülkiyeti* konusunu aşağıda belirtilen unsurların oluşturduğu belirtilmiştir;

- Arazi,
- Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.

Vergi Usul Kanunu (VUK) md. 269'da Gayrimenkuller şöyle sıralanmıştır:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar ve
- Gayri maddi haklar

Gelir Vergisi Kanunu md. 70'de gayrimenkul sınıflandırması daha geniştir.

Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Belediye sınırları içinde, belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) Türkiye Muhasebe standartlarının uygulanmasını öngören hükümler içermektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre de gayrimenkuller sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Gayrimenkuller muhasebe açısından farklı sınıflandırmalara tabi tutulmuş ve dolayısıyla muhasebeleştirilmeleri de farklı olmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre;

- Bir işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan, olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan gayrimenkuller, TMS 2 Stoklar Standardına göre sınıflandırılır.
- İşletmenin normal iş akışı çerçevesinde kullandığı gayrimenkuller, işletme sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller olarak TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı"na göre sınıflandırılır.
- İşletme tarafından maddi duran varlık statüsünde bulunan gayrimenkullerin satılmasına karar verilmiş ise bu gayrimenkuller TFRS 5 Satış Amacı ile Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı"na göre sınıflandırılır.
- Bir işletme gayrimenkulleri kira geliri ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde bulunduruluyorsa TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı"na göre sınıflandırılır.

Burada özellikle dikkat edilmesi gereken noktalardan birisi bir işletme sahip olduğu gayrimenkullerden işletme de mal ve hizmet üretiminde ve normal iş akışı çerçevesinde kullandığı gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak değerlendirilmekte ve maddi duran varlık olarak kayıtlara alınmaktadır. Örneğin işletmenin yönetim işlerinde kullandığı bina gibi. Diğer yandan işletmenin sahip olduğu gayrimenkul işletmenin normal iş akışı çerçevesinde kullanılmayıp, kiraya vermek ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elinde bulundurması durumunda bu gayrimenkul duran varlıklarda kayıt altına alınmaz, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılır ve kayıt altına alınır. Örneğin, işletmenin sahip olduğu işhanını kiraya vermesi gibi.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

- Arazi
- Arazi ve binalar
- Makineler
- Gemiler
- Uçaklar
- Motorlu taşıtlar
- Mobilya ve demirbaşlar
- Ofis gereçleri

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise arsa, arazi ve binalar Maddi Duran Varlıklar gurubunda kayıtlara alınmaktadır. Maddi duran varlıklar işletme faaliyetlerinde kullanmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.

Yatırım amaçlı gayrimenkul ile sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıflandırması neye göre yapılır?

SIRA SİZDE 1

Kanunlarda gayrimenkul sınıflandırması farklı ve geniş kapsamlı şekillerde yapılmıştır. Ancak bu ünitede gayrimenkul kavramı içinde taşınmaz varlıklar, diğer bir deyişle arsa, arazi ve binalar ele alınacaktır.

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

İşletmeler ana faaliyetleri dışında alternatif yatırım olarak gayrimenkullere yatırım yapmaktadırlar. İşletmeler birçok farklı nedenle yatırımlar yaparlar. Bu yatırımlar ana faaliyet konusu ile ilgili olabileceği gibi ana faaliyet konusu dışında da olabilir. Yatırımlar gelecekte elde edilmesi umulan bir değer için bugünkü bir değerden vazgeçmek olarak tanımlanmaktadır. Başka bir anlatımla daha fazla para kazanmak amacıyla belirli bir tutar fonu bu işe bağlamaktır. Bazı işletmelerde yatırım faaliyeti işletme faaliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturur. İşletmeler ana faaliyetleriyle ilgili olarak stoklar, maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar vb. sayılabilir. İşletme ana faaliyetlerinden elde edeceği gelirler dışında diğer alanlardan da gelir elde etme amacıyla yatırımlar yapar. Yan faaliyetler olarak değerlendirilecek olan bu alanlardan faiz geliri, kira geliri, kâr payı elde etme amacıyla yatırımlar yapar (Sönmez, 2006:106). Bu yatırımlar menkul kıymetlere, özel fonlara veya gayrimenkullere yatırımlar şeklinde olabilmektedir.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması, ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkullere arazi, arsa, binalar şeklinde olabilmektedir. Bu yatırımlar işletme ana faaliyeti dışında yapılan uzun vadeli yatırımlardır. Dolayısıyla işletmenin bu tür bir yatırımdan amacı nispeten düzenli ve sürekli kira geliri elde etmek ve/veya sermaye kazancı elde etmektir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziyi sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır.)
- İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar

- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller

SIRA SİZDE 2

İşletme, elindeki fazla paraya yatırım yaparak değerlendirmek istemektedir. Bunun için paranın bir miktarı ile borsada hisse senedi almış, bir miktarı ile de İstanbul'da arsa almıştır. İşletmenin arsayı uzun süre elinde tutmaya niyeti vardır ve değer artış kazancı elde etmek istemektedir. Arsa nasıl sınıflandırılacaktır?

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığının tespiti için belirli bir muhakeme gerekir. Gayrimenkullerin ayrımında gayrimenkulün elde bulundurulma amacı önemlidir. Buna göre aşağıdaki gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilmezler;

- Olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan gayrimenkuller. Örneğin; sadece, yakın gelecekte elden çıkarılmak veya geliştirilmek ve satılmak amacıyla edinilen gayrimenkuller.
- Gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da geliştirilmek ve ardından sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemediğine bakılmaksızın) ile sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller. Örneğin, işletmenin çalışanlarının kullandığı lojmanlar.
- Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanan gayrimenkuller.

DİKKAT

İşletme ileride yönetim merkezini taşıyacağı yeni bir arsa almış olması durumunda bu arsa yatırım amaçlı bir gayrimenkul olarak değerlendirilmez.

Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki ile idari amaçlar için elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda (veya finansal kiralama yoluyla bağımsız olarak kiralanmalarının mümkün olması durumunda), işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Örneğin, işletmenin yönetim için kullandığı binaların yanında alışveriş merkezi yapmaya uygun bir binası daha vardır. Alışveriş merkezi yapmaya uygun binayı kiraya vererek değerlendirmek istemektedir. Bu durumda alışveriş merkezi için kiraya verilen bina yatırım amaçlı binalar, yönetim işlerinde kullandığı binalar ise işletme sahibi tarafından kullanılan binalar olarak sınıflandırılacak ve maddi duran varlıklarda kayıt altına alınacaktır.

Bir gayrimenkulün bölümlerinin ayrı olarak satılamaması durumunda, sadece önemsiz bir bölümü mal ve hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkuldür. Örneğin; işletmenin sahip olduğu iş hanının bir bürosunun yönetim işlerinde kullanılması diğer bürolarının kiraya verilmesi gibi.

Bir işletme sahibi bazı koşullarda, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan bu yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda işletme, söz

konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir.

Bir diğer konu da, sunulan hizmetlerin önemli boyutlarda olması durumudur. Örneğin, işletmenin bir otele sahip olması ve aynı zamanda söz konusu oteli işletmesi durumunda, müşterilere sunulan hizmetler toplam kullanımın göreli olarak önemli bir kısmını oluşturur. Dolayısıyla, sahibi tarafından işletilen otel yatırım amaçlı gayrimenkulden ziyade, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuldür.

Bir gayrimenkul; mal ve hizmet üretiminde ya da tedarikinde, idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amacıyla elde tutuluyorsa yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilmeyecektir.

TTK ile Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) uygulanması öngörülmektedir. Muhasebe standartlarından TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile ilgilidir. TMS 40 Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklamasında uygulanır. Diğer yandan, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de Standart kapsamındadır.

İşletme sahibi olduğu bir binanın bir dairesi işletmenin irtibat bürosu olarak kullanmaktadır. Kalan kısımları ise kiraya vermiştir. Bu gayrimenkul nasıl sınıflandırılacaktır?

SIRA SİZDE 3

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN KAYDA ALINMASI VE DEĞERLEMESİ

Yatırım amaçlı gayrimenkuller işletme tarafından çeşitli şekillerde elde edilebilir. Elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebe kayıtlarına alınması ve değerlemesi önemlidir.

Değer, bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet, para ile ölçülebilen karşılığı, bedel olarak tanımlanmaktadır (TDK). Değerleme bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesidir. Değerleme yapmaktan maksat; belli zamanlarda iktisadi kıymetlerin gerçek değerlerini takdir ve tespit etmektir. Bu işlemi yapmak için öncelikle varlığın değerleme ölçülerinden biri ile değerlemesini yapmak ve sonra da varlıkta meydana gelen kıymet eksilmelerini tespit etmek gerekmektedir. VUK md 258'e göre; Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Buradaki tanımdan da anlaşılacağı üzere VUK'a göre değerleme öncelikli olarak vergi matrahının belirlenmesine yönelik bir işlemdir.

Gayrimenkul değerlemesi; bir gayrimenkulün, gayrimenkul projesinin veya bir gayrimenkule bağlı hak ve faydaların belli bir tarihteki muhtemel değerinin bağımsız ve tarafsız olarak takdir edilmesidir. Gayrimenkuller maliyet değeri ya da gerçeğe uygun değer ile değerlenmektedir. Maliyet, bir varlığın edinimi veya inşa edilmesi sırasında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır. Gerçeğe uygun değer ise piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün İlk Defa Kayıtlara Alınması

Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir. Gayrimenkulleri varlık olarak muhasebeleştiren

bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkul maliyetlerini, söz konusu maliyetler ortaya çıktığı anda değerlendirir. Bu maliyetler; başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir gayrimenkule daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içerir (TMS 40). Vergi Usul Kanunu'na göre (md.262) maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir.

Diğer yandan bir gayrimenkul vadeli olarak alınmış ise gayrimenkulün maliyeti eş değer peşin ödeme tutarıdır. Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti, gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir.

Kayıtlara Alınma Sonrası Değerleme

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemede gerçeğe uygun değer ya da maliyet yöntemini seçebilir.

İlk muhasebeleştirme işleminin ardından, gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş olan bir işletme, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçer (TMS40).

Gerçeğe uygun değer ile değerlenen bir gayrimenkulün değerinde değişimler söz konusu olabilir. Bu durumda gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kâr veya zarara dahil edilir.

Her dönem varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilip bu değer raporlandığı için söz konusu varlıklara amortisman ayrılması söz konusu değildir (Örten vd, 2008:613) Yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerleme yöntemi olarak maliyet yöntemini seçen bir işletme gayrimenkul için amortisman ayırmaya devam eder. Bu yönteme göre yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilmektedir.

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. Vergi Usul Kanunu (md.269) İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerleneceğini belirtmektedir.

İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulün (inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün dışında) gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tespit etmenin her zaman mümkün olmadığını belirlemesi durumunda işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünü maliyet yöntemi ile ölçer.

SIRA SİZDE 4 **Gayrimenkul değerlemesi nedir? Yatırım amaçlı gayrimenkuller nasıl değerlenir?**

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yatırım amaçlı gayrimenkuller kira geliri elde etmek ve/veya değer artışı kazançları elde etmek amacıyla işletmelerin ana faaliyetleri dışında yaptıkları faaliyetlerdir. Dolayısıyla yapılan bu yatırımlar muhasebeyle ilgili taraflara tam, doğru ve güvenilir bilgileri üretecek şekilde muhasebe kayıtlarının yapılması gerekir. Burada yatırım amaçlı gayrimenkullerin alınışı, transferi, kiraya verilmesi, gayrimenkul için yapılan giderler ve gayrimenkulün elden çıkarılması ile ilgili kayıtlara örnekler verilerek ele alınacaktır.

Tekdüzen hesap planında gayrimenkullere yapılan tüm yatırımlar duran varlık olarak değerlendirilmekte ve 25 grup durak varlıklarda muhasebeleştirilmektedir. 25. grupta 250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI, 252 BİNALAR HESABI'nın alt hesapları kullanılabilir. Ancak TTK ile muhasebe standartlarının uygulanmasını öngören hükümler içermektedir. Muhasebe standartlarına göre gayrimenkuller, yeni bir sınıflandırılmaya tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre yatırım amaçlı gayrimenkuller işletme bilançolarında ayrı görülecek bir şekilde muhasebeleştirilecektir. Ancak hâlen uygulanmakta olan TDHP'nda yatırım amaçlı gayrimenkuller için bir hesap grubu öngörülmemiştir. Bu nedenle TDHP'na buna uygun bir hesap grubuna gereksinim vardır. Bu amaçlı TDHP'nda boş bulunan 20. grup Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller için kullanılabilir ve aşağıdaki şekilde düzenlenebilir (Akdoğan ve Sevilengul, 2007:264):

20 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
200 YATIRIM AMAÇLI ARAZİLER
201 YATIRIM AMAÇLI ARSALAR
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR
207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞII(-)
208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden kaynaklanan gelir ve giderler gelir tablosu dipnotlarında açıklanması gerekir. Bunun için 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HESABI ve 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI'nın alt hesapları kullanılabilir. Ancak işletmede yatırım amaçlı gayrimenkuller önemli düzeye ulaşmışsa ayrı hesaplar açılması gerekli olabilir. Bu durumda tekdüzen hesap planı değiştirilerek aşağıdaki hesaplar açılabilir (Örten vd, 2008: 611)

640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GELİRLER VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI
650 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GİDERLER VE DEĞER AZALIŞ ZARARLARI

Bu ünitede yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili olarak yukarıda önerilen hesaplar dikkate alınarak ve tekdüzen hesap planına göre muhasebe kayıtları yapılacaktır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Peşin Satın Alınması

Yatırım amaçlı gayrimenkuller peşin satın alındığında maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir.

ÖRNEK

İşletme kiraya vermek ve değer artışlarından yararlanmak amacıyla ₺400.000+KDV değerinde bir bina almış ve bedelini bankadan havale etmiştir.

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	400.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	72.000	
102 BANKALAR HS.		472.000
X Bankası		

Veya TDHP'na göre şöyle kayıt yapılacaktır;

252 BİNALAR HS.	400.000	
01 Yatırım amaçlı binalar		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	72.000	
102 BANKALAR HS.		472.000
X Bankası		

İşletme, Y anonim şirketinden değer artış kazancı elde etmek amacıyla ₺500.000+KDV değerinde arsa satın almış ve arsa bedelini bankadan havale etmiştir.

201 YATIRIM AMAÇLI ARSALAR HS.	500.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	90.000	
102 BANKALAR HS.		590.000
X Bankası		

DİKKAT

Bir işletme aktifine kayıtlı arsaların satışı katma değer vergisine tabidir.

Yatırım amaçlı arsalar ayrı 201 YATIRIM AMAÇLI ARSALAR HESABI'na kaydedilmiştir. İşletme tekdüzen hesap planına göre kayıt yapmış olsa idi arsayı 250 ARAZİ VE ARASALAR HESABI'nın alt hesabında izleyebilecektir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Vadeli Satın Alınması

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul vadeli olarak ya da banka kredisi kullanılarak satın alınabilir. Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda, gayrimenkulün maliyeti eş değer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

ÖRNEK

İşletme kira geliri elde etmek amacıyla ₺500.000+KDV değerinde bir binayı 10 aylık banka kredisi ile satın almıştır. Gayrimenkulün peşin ödeme değeri ₺400.000'dir. Katma değer vergisi peşin ödenmiştir. Aylık ₺40.000 ana para ve ₺10.000 faiz şeklinde geri ödeme yapılacaktır. Bu örneğe göre gayrimenkul peşin değer ₺400.000 üzerinden muhasebeleştirilecektir. Aradaki fark ₺100.000 ise 10 ay süresince faiz gideri olarak dikkate alınacaktır.

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	400.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	72.000	
302 BORÇ REESKONTLARI HS.	100.000	
100 KASA HS.		72.000
300 BANKA KREDİLERİ HS.		500.000
Y Bankası		

Aylık borç ve faiz geri ödemeleri yapıldığında aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	10.000	
300 BANKA KREDİLERİ HS.	50.000	
302 BORÇ REESKONTLARI HS.		10.000
102 BANKALAR HS.		50.000
X Bankası		

Dönem sonunda yatırım amaçlı gayrimenkul değerlemesi yapılmış ve gerçeğe uygun değeri ₺380.000 olarak bulunmuştur. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebe kaydından sonra yapılan gerçeğe uygun değerleme sonucu ortaya çıkacak olumlu veya olumsuz farklar dönem hesaplarına kâr ya da zarar olarak yansıtılır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

650 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GİDERLER VE DEĞER AZALIŞ ZARARLARI HS.	20.000	
01 Değer Azalışları		
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.		20.000

Veya TDHP'na göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

659 DİĞER OLAĞAN GİD. ve ZAR. HS.	20.000	
01 Değer Azalışları		
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.		20.000

Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün İnşa Edilmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkuller işletmenin kendisi tarafından inşa edilebilir. Bu durumda inşaatla ilgili yapılan harcamalar ayrı bir hesapta toplanır. Maddi duran varlıkların işletme tarafından yapılması durumunda kullanılan hesap tekdüzen hesap planında 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR olarak belirlenmiştir. Ancak muhasebe standartlarına göre gayrimenkuller farklı sınıflandırmalara tabi tutulduğundan yatırım amaçlı gayrimenkullerin işletme tarafından yapılması durumunda bunun için farklı bir hesabın kullanılması doğru olacaktır. Bunun için 20 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER grubunda 208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HESABI kullanılabilir.

ÖRNEK

İşletme, kira geliri elde etmek ve değer artışlarından yararlanmak amacıyla işletme ana faaliyeti dışında yan faaliyet olarak bir bina yapmaya karar vermiştir. İnşaatın yapılacağı arsa üzerinde hafriyat çalışması için ₺50.000+KDV gideri bankadan havale etmiştir.

İnşaatla ilgili olarak yapılan giderler inşaat tamamlanıncaya kadar 208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'nda toplanacaktır.

208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HS.	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	9.000	
102 BANKALAR HS.		59.000
Hafriyat gideri		

ÖRNEK

İşletme inşaat için ₺200.000+KDV değerinde çimento ve ₺100.000+KDV değerinde demir almıştır. Karşılığında bir senet imzalayıp vermiştir.

208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HS.	300.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	54.000	
321 BORÇ SENETLERİ HS.		354.000
Demir ve çimento alımı		

Yatırım amaçlı gayrimenkulü kendisi yaptıran işletme inşaat yapımı süresinde oluşan işçilik giderlerini de 208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HESABI'na kaydedecektir.

ÖRNEK

İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkul inşasında ₺25.000 işçilik gideri tahakkuk etmiştir.

208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HS.	25.000	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		14.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.HS.		3.000
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.		8.000
Gayrimenkul inşaatı işçilik ücret tahakkuku		

İşletme, yapmakta olduğu yatırım amaçlı gayrimenkulün bazı işlerini taşeronlar aracılığıyla yaptırabilir. Taşeronlara yapılan ödemelerde 208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HESABI'na kaydedilir.

ÖRNEK

İşletme, kendisinin yapmakta olduğu gayrimenkulün elektrik tesisatı döşeme işini bu konuda yeterliliği olan taşeron Yıldız Elektrik işletmesine ₺15.000+2.700 KDV'ye elektrik işlerini yaptırmış bedelini bankadan havale etmiştir.

208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HS.	15.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	2.700	
102 BANKALAR HS.		17.700
X Bankası		
Taşeron Gideri Ödemesi		

İşletme yatırım amaçlı gayrimenkul yapım işini sürdürürken ilk madde ve malzeme ile işçilik gideri dışında giderler de yapmaktadır. Gayrimenkulle ilgili olup, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışındaki diğer giderler genel üretim gideri olarak değerlendirilir ve kayıt altına alınır. Genel üretim giderleri üretimle doğrudan ilgili olmayan fakat üretimin sürdürülmesi için zorunlu olan giderlerdir. Örneğin; şantiye binası, bakım onarım giderleri, şantiye şefi gibi.

Genel üretim giderleri endirekt gider olarak da adlandılır. Endirekt giderlere örnek olarak şunlar verilebilir:

- Endirekt madde ve malzeme giderleri (çivi, tel, lehim, boya, badana malzemeleri, akaryakıt, yedek parça, marangoz malzemeleri gibi)
- Endirekt işçilik giderleri (araç şoför ücretleri, temizlik işçilik ücretleri, yemekhane görevlileriücretleri, şantiye şefleri maaşları, sosyal yardım, fazla çalışma, tatil, izin ücretleri gibi)
- Üretimle ilgili amortismanlar
- Üretim için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, telefon, danışmanlık vb.)
- Sigorta giderleri
- Vergi,resim ve harçlar (tapu harçları, damga vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, belediye rüsumları vb.)

İşletme yatırım amaçlı gayrimenkulün inşaat projesini Güven Mühendislik şirketine ₺10.000+KDV'ye yaptırmış, bedelini bankadan havale etmiştir.

208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HS.	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.800	
102 BANKALAR HS.		11.800
Proje bedelinin havale edilmesi		

İşletme yaptıracağı konut inşaatı izni için belediyeye ₺5.000 ödemiştir.

208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HS.	5.000	
102 KASA HS.		5.000
İnşaat harcı ödemesi		

İşletmenin kendisinin yaptığı yapılmakta olan yatırım amaçlı gayrimenkuller tamamlandığında 208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HESABI'ndan 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HESABI'na aktarılır.

ÖRNEK

İşletmenin kendisinin yaptığı yatırım amaçlı gayrimenkuller tamamlanmış ve toplam maliyet ₺405.000 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda yapacağı kayıt şöyle olacaktır;

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	405.000	
208 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMEKULLER HS.		405.000

Bir işletme, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan kendisi tarafından inşa edilen veya geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa veya geliştirilmesi işlemini tamamladığında; gayrimenkulün, tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce gösterildiği defter değeri arasındaki farkı kâr veya zarar olarak muhasebeleştirir.

ÖRNEK

İşletmenin kendinin inşa ettiği yatırım amaçlı binanın defter değeri ₺405.000 ve gerçeğe uygun değeri ₺450.000 olarak belirlenmiştir. Bu durumda yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	45.000	
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GELİRLER VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI HS.		45.000
Veya		
649 DİĞER O. GEL VE KÂR. HS.		
01 Değer Artışları		

GAYRİMENKUL TRANSFERLERİ

İşletme gayrimenkulleri farklı şekillerde sınıflandırabilmektedir. Örneğin satış amaçlı üretilen gayrimenkuller stoklara kaydedilirken işletme sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller duran varlık olarak kaydedilmektedir. Bir gayrimenkulün işletmedeki sınıflandırılması gayrimenkulün kullanım amacına göre değiştirilebilir. Örneğin; stoklardan veya duran varlıklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere alınabileceği gibi yatırım amaçlı gayrimenkullerden duran varlıklara da aktarmak olanaklıdır.

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan çıkarılması sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır, söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlara aşağıda yer verilmiştir:

- Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması;
- Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması;
- Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi veya
- Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması.

Bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkulünü herhangi bir geliştirme yapmadan elden çıkarmaya karar verirse, gayrimenkulü finansal durum tablosundan (*bilançodan*) çıkarana kadar yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmaya devam eder ve stok olarak dikkate almaz.

Yatırım amaçlı gayrimenkule hangi durumlarda transfer yapılabilir?

SIRA SİZDE 5

Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Sınıfına Transferi

İşletme sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller duran varlık olarak kayıt altına alınmaktadır. Ancak işletme sahibi tarafından kullanılan varlıkların kullanım amaçlarında değişiklikler olabilmektedir. Örneğin işletmenin yönetim işlerinde kullandığı bir bina yönetim yerinin değişmesi veya yeni bir bina yapılması nedeniyle artık kullanılmamaktadır. İşletme bu binayı kiraya vererek değerlendirmek amacındadır. Bu durumda duran varlık olarak kayıt altına alınmış bina bundan sonra işletme sahibi tarafından kullanılan bina değil yatırım amaçlı bina olarak dikkate alınacaktır.

ÖRNEK

İşletme yönetim işlerinde kullandığı maliyet değeri ₺1.000.000 ve birikmiş amortismanı ₺200.000 olan bir binayı kiraya vererek değerlendirmeye karar vermiştir. Binanın gerçeğe uygun değeri ₺800.000 olup, bu durumda yapılacak kayıt şöyle olacaktır%

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	800.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	200.000	
252 BİNALAR HS.		1.000.000

31.1.2.200xx tarihinde satınalma maliyeti ₺500.000 ve sahibi tarafından kullanılmakta olan bir yönetim binası kiraya verilmek üzere yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılmasına karar verilmiştir. Binanın ekonomik ömrü 50 yıldır. Birikmiş amortismanları ₺200.000 olup gerçeğe uygun değeri ₺400.000 olarak belirlenmiştir.

Net Defter Değeri = Satınalma Maliyeti - Birikmiş Amortismanlar
= 500.000 – 200.000 = 300.000
Değer Artış = Gerçeğe uygun değer – Net defter değeri
= 400.000 – 300.000 = 100.000

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	400.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	200.000	
252 BİNALAR HS.		500.000
552 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.		100.000

ÖRNEK

İşletme yönetim 01.02. 20xx işlerinde kullandığı bir binayı şirketin yönetim merkezini değiştirmesi nedeniyle kiraya vererek değerlendirmek istemektedir. Binanın kayıtlı değeri ₺400.000 ve birikmiş amortismanı ₺100.000'dir. İşletme binayı yatırım amaçlı bina olarak sınıflamıştır. 31.12 20xx tarihinde yapılan değerlemede binanın değeri ₺350.000 olarak belirlenmiştir.

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	300.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	100.000	
252 BİNALAR HS.		400.000

31.12		
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	50.000	
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GELİRLER VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI HS.		50.000
veya		
649 DİĞER OLAĞANDIŞI GEL. ve KAR. HS.		
01 Değer Artışları		

Stoklarda İzlenen Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Sınıfına Transferi

İşletme satmak amacıyla stoklarında kayda aldığı bir gayrimenkulü satmaktan vazgeçerek bu gayrimenkulü kiraya verme ve değer artış kazancı elde etmek isteyebilir. Bu durumda varlık stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfına aktarılır. Stoklardan, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan bir transferde; gayrimenkulün transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce belirlenmiş olan defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Stoklardan, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan transferlerde, stokların satılmasında uygulanan işlem uygulanır.

ÖRNEK

İşletme kendisinin yaptığı ve satış amacıyla stoklarında kayda aldığı ₺800.000 değerindeki bir binayı satmaktan vazgeçerek kiraya verme kararı almış ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmıştır. Binanın gerçeğe uygun değeri ₺1.000.000'dir. Bu durumda yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	1.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180.000	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS.	800.000	
152 MAMULLER HS.		800.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		180.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		1.000.000

Yatırım Amaçlı Bir Gayrimenkulün Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkul Sınıfına Transferi

İşletme kira geliri ve değer artış kazancı elde etmek amacıyla yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kayıtlarına aldığı bir gayrimenkulün kullanım amacını değiştirebilir. Bu durumda gayrimenkulü kullanım amacına uygun sınıflamaya kaydeder.

ÖRNEK

İşletme ₺1.200.000 değerinde ve kiraya verdiği bir yatırım amaçlı binayı işletme ana faaliyetlerinde kullanmak ve yönetim merkezi yapmaya karar vermiştir. Bu durumda bina 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HESABI'ndan 252 BİNALAR HESABI'na aktarılması gerekir.

252 BİNALAR HS.	1.200.000	
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.		1.200.000

Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulden, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına veya stoklara yapılan bir transferde, transfer sonrasında anılan gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olacaktır.

ÖRNEK

İşletme, gerçeğe uygun değerle değerlemekte olduğu yatırım amaçlı binasının değeri ₺750.000'dir. İşletme kiraya verdiği bu binayı işletme faaliyetlerinde kullanma kararı almıştır. Gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ₺800.000 olarak belirlenmiştir.

252 BİNALAR HS.	800.000	
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.		750.000
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GELİRLER VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI HS.		50.000
veya		
649 DİĞER O. GEL. ve KAR. HS.		

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERE YAPILAN HARCAMALAR VE AMORTİSMANLAR

İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri maliyet değeri ile muhasebeleştirirler. Ancak bir işletme gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştiremez. Bu maliyetler gerçekleştikçe kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Günlük hizmet maliyetleri esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin "bakım ve onarım" harcamaları olarak nitelendirilir.

ÖRNEK

İşletme yatırım amaçlı binasının kiraya vermiştir. Ancak binanın bakım ve onarım giderleri işletmeye aittir. Bu nedenle binanın boya badana ve demirlerinin yağlı boya ile boyanması için ₺2.000+KDV gider yapmıştır.

650 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GİDERLER VE DEĞER AZALIŞ ZARARLARI HS.	3.000	
Veya		
659 DİĞER OLAĞAN GİD. ve ZAR. HS.		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	540	
102 BANKALAR HS.		3.540
Bakım onarım gideri		

Diğer yandan yatırım amaçlı bir gayrimenkul için ek yatırımlar yapılabilir, tadilat ve onarım yoluyla gayrimenkulün değeri ve kullanım koşulları daha uygun hâle getirilebilir. Bu durumda yapılan harcamalar yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine eklenir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme nedeniyle elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş şekilleri olabilir. Muhasebeleştirme ilkesine göre bir işletme, muhasebeleştirme koşullarını karşılaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini alınan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edebilir.

ÖRNEK

İşletme kiraya geliri elde etmek amacıyla yatırım amaçlı bir binası vardır. Ancak binanın daha iyi ve uygun koşullarda kiraya verilebilmesi için ek yatırımlar ve tadilat ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla işletme bina için ₺50.000+KDV harcamada bulunmuştur.

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	9.000	
102 BANKALAR HS.		59.000
Ek yatırım ve tadilat gideri		

Yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değeri ile değerlendiğinde amortisman ayrılmaya devam eder.

ÖRNEK

İşletme kayıtlı değeri ₺500.000 ve faydalı ömrü 50 yıl olan bir yatırım amaçlı gayrimenkul için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayıracaktır. Amortisman tutarı ₺10.000 olarak hesaplanmıştır.

650 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GİDERLER VE DEĞER AZALIŞ ZARARLARI HS.	50.000	
207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS.		50.000

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN KİRAYA VERİLMESİ

İşletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkulleri kira geliri ve değer artış kazancı elde etmek amacıyla yatırım yapmaktadırlar. İşletmelerin yatırım amaçlı gayrimenkullere yaptıkları yatırım, ana faaliyetleri dışında bir faaliyet alanıdır. Dolayısıyla bu alanda elde ettikleri gelirler diğer faaliyetlerden elde edilen gelirdir.

Bir iktisadi işletmenin bünyesinde bulunan bir gayrimenkulün kiralanması işlemi, katma değer vergisine tabi olacaktır. Kiralanan gayrimenkulün, işletmenin ***aktifinde kayıtlı olması*** hâlinde, kira ödemesi yapılırken, gelir vergisi stopajı ve fon payı kesintisi yapılmayacaktır. Bu durumda, gayrimenkulü kiraya veren kira geliri için fatura düzenleyerek KDV hesaplayacaktır.

ÖRNEK

İşletme yatırım amaçlı bir binanın 10 bürosundan 5 tanesini aylık ₺1.000+KDV'den Yıldız Ltd. Şirketine kiraya vermiştir. Kira bedelleri işletmenin bankadaki hesabına yatırılmaktadır.

102 BANKALAR HS.	5.900	
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GEL. VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI HS.		5.000
veya		
649 DİĞER O. GEL. ve KAR. HS.		900
391 HESAPLANAN KDV HS.		
Kira geliri		

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULÜN ELDEN ÇIKARILMASI

İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkullere yaptığı yatırımdan vazgeçebilir. Bu durumda yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu *(bilanço)* dışında bırakılır.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar; varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlar ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki farktır ve kullanıma son verilme veya elden çıkarılma döneminde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul elden çıkarılmasına karar verilmesi durumunda öncelikle bu varlığın TFRS 5 Satış Amacı ile Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler olarak sınıflandırılması gerekmektedir.

ÖRNEK

İşletme kiraya geliri elde etmek amacıyla yatırım yaptığı ₺2.200.000 ve birikmiş amortismanı ₺400.000 olan yatırım amaçlı binayı elden çıkarmaya karar vermiştir.

SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VARLIKLAR	1.800.000	
207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS.	400.000	
Veya		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.		2.200.000

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı gayrimenkul için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk başta peşin fiyat eş değerlerinden muhasebeleştirilir. Alacak tutarının nominal değeri ile peşin fiyat eş değeri arasındaki fark, etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

ÖRNEK

İşletme yatırım amaçlı yatırım amaçlı olarak elinde bulundurduğu ₺150.000 değerindeki arsayı peşin olarak ₺200.000'ye Y anonim şirketine satmıştır.

102 BANKALAR HS.	236.000	
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GEL. VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI HS.		150.000
GAYRİMENKULLERDEN GELİRLER VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI HS.		50.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		36.000
Yatırım amaçlı gayrimenkul satışı		

Arsa kayıtlı değeri ile satış fiyatı arasındaki ₺50.000 gelir olarak gelir tablosu hesaplarına kaydedilmiştir.

Özet

Son yıllarda inşaat ve gayrimenkul sektöründe hızlı büyüme yaşanmaktadır. Değer artış kazancı sağlama ve kira geliri elde etmek amacıyla birçok şirket gayrimenkullere yatırım yapmaktadır. Bu gayrimenkuller bina arsa ve arazi şeklinde olabilmektedir. Bu gayrimenkuller işletme varlıkları içinde de önemli bir yer tutmaya da başlamıştır.

Gayrimenkulün sözlük anlamı **"taşınmaz"**dır. Bir varlığın taşınamaz bir nitelikte olması, diğer bir deyişle bir yerden bir yere taşınmasının söz konusu olmaması, sabit durumunda olması hâlinde gayrimenkul olarak değerlendirilebilir. Gayrimenkul, fiziksel bir yapı olarak arazi ve bu arazinin üstüne yapılan yapılardır.

Gayrimenkuller Türk Medeni Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi, Emlak Vergisi ele alınmıştır. Türk Ticaret Kanununda Türkiye Muhasebe Standartların (TMS) uygulanması öngörülmüş ve Muhasebe standartlarına göre gayrimenkuller sınıflandırılmıştır. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile ilgilidir.

Bir işletme sahip olduğu gayrimenkullerden işletme de mal ve hizmet üretiminde ve normal iş akışı çerçevesinde kullandığı gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak değerlendirilmekte ve maddi duran varlık olarak kayıtlara alınmaktadır. Diğer yandan işletmenin sahip olduğu gayrimenkul işletmenin normal iş akışı çerçevesinde kullanılmayıp, kiraya vermek ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elinde bulundurması durumunda bu gayrimenkul duran varlıklarda kayıt altına alınmaz, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılır ve kayıt altına alınır.

İşletme yatırım amaçlı bir gayrimenkulü kira geliri ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla satın alabilir, kendisi yapabilir, ya da kendi kullandığı veya satmak amacıyla elinde tuttuğu varlıklardan transfer edebilir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller muhasebe ile ilgili tarafların gereksinim duydukları güvenilir tam, doğru ve zamanlı bilgiyi üretebilmek için ayrı bir hesap grubunda izlemesi uygun olacaktır. Ancak Tek Düzen Hesap Planında yatırım amaçlı gayrimenkuller için bir hesap grubu öngörülmemiştir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk defa muhasebeleştirildiğinde maliyet değeri ile kayıtlara alınır. İlk kayıttan sonra işletme değerleme yöntemi olarak maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birisini seçerek değerlemeye devam edebilir. Gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kâr veya zarara dahil edilir.

Her dönem varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilip bu değer raporlandığı için söz konusu varlıklara amortisman ayrılması söz konusu değildir. Yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerleme yöntemi olarak maliyet yöntemini seçen bir işletme gayrimenkul için amortisman ayırmaya devam eder. Bu yönteme göre yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilmektedir.

Bazı koşullarda yatırım amaçlı gayrimenkuller veya tersi söz konusu olabilmektedir. Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan çıkarılması sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır.

Bir işletme gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştiremez. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin "bakım ve onarım" harcamaları olarak nitelendirilir.Bu maliyetler gerçekleştikçe kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer yandan yatırım amaçlı bir gayrimenkul için ek yatırımlar yapılabilir, tadilat ve onarım yoluyla gayrimenkulün değeri ve kullanım koşulları daha uygun hâle getirilebilir. Bu durumda yapılan harcamalar yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine eklenir.

İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullere yaptığı yatırımdan vazgeçebilir. Bu durumda yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu *(bilanço)* dışı bırakılır.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi gayrimenkul kavramı içinde **yer almaz?**

a. Sabit olması
b. Fiziksel olarak var olması
c. Arazi üstüne yapılması
d. Eklentileri içermemesi
e. Taşınmaz olması

2. Aşağıdaki kanunların hangisi gayrimenkul ile ilgili hükümler **içermez?**

a. Türk Medeni Kanunu
b. Türk Ticaret Kanunu
c. Vergi Usul Kanunu
d. Emlak Vergisi Kanunu
e. Özel Tüketim Vergisi

3. Aşağıdakilerden hangisi Türkiye Muhasebe Standartlarına göre gayrimenkul sınıflandırmasından biri **değildir?**

a. Satış amaçlı elde tutulan varlıklar
b. Geçici gayrimenkuller
c. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller
d. Yatırım amaçlı gayrimenkuller
e. Satış amacıyla inşa edilen

4. Aşağıdakilerden hangisi yatırım amaçlı gayrimenkuldür?

a. Yönetim binası
b. Fabrika binası
c. Kiraya verilen bina
d. Personel lojmanları
e. İnşaat sözleşmesi ile başkası adına yapılan binalar

5. Aşağıdakilerden hangisi gayrimenkul değerleme ölçütlerinden biridir?

a. Gerçeğe uygun değer
b. Mukayyet değer
c. Nominal değer
d. İtibari değer
e. Ortalama değer

6. İşletme kira gelir ve değer artış kazancı elde etmek amacıyla ₺500.000+KDV değerinde bir bina almış ve bedelini bankadan havale etmiştir. Aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a. 202 Yatırım Amaçlı Binalar Hs alacaklandırılır
b. 391 Hesaplanan KDV Hs borçlandırılır
c. 191 İndirilecek KDV Hs alacakdırılır
d. 102 Bankalar Hs alacaklandırılır
e. 101 Kasa Hs borçlandırılır

7. İşletme yatırım amaçlı bir bina yapmaya başlamış ve ₺10.000+KDV hafriyat gideri yapılmış karşılığında bir çek imzalayıp vermiştir. Aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a.

208 Yap. Olan Yat. Hs.	11.800	
191 İnd. Kdv. Hs.		1.800
102 Bankalar Hs.		10.000

b.

103 Ver. Çek. ve Ö. E. Hs.	10.000	
191 İnd. Kdv. Hs.	1.800	
208 Yap. Ol. Yat. Hs.		11.800

c.

208 Yap. Ol. Yat. Hs.	11.800	
102 Bankalar Hs.		11.800

d.

208 Yap. Olan Yat. Hs.	11.800	
391 İnd. Kdv. Hs.		1.800
103 V. Çek. ve Ö. E. Hs.		10.000

e.

208 Yap. Olan Yat. Hs.	10.000	
191 İnd. Kdv. Hs.	1.800	
103 V. Çek. ve Ö. E. Hs.		11.800

8. İşletme yönetim işlerinde kullandığı, kayıtlı değeri ₺700.000 ve birikmiş amortsmanı ₺200.000 olan bir binayı yönetim binasını değiştirmesi nedeniyle kiraya verme kararı almıştır. Aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a.

208 Yat. Amaçlı Bina Hs.	500.000	
257 B. Amort. Hs.	200.000	
102 Bankalar Hs.		700.000

b.

202 Yat. Amaç. Bin. Hs.	700.000	
252 Binalar Hs.		700.000

c.

252 Binalar Hs.	500.000	
202 Yat. Amaç. Bin. Hs.		500.000

d.

202 Yat. Amaç. Bin. Hs.	700.000	
257 Bir. Amort. Hs.		200.000
252 Binalar Hs.		500.000

e.

208 Yap. Olan. Yat. Hs.	10.000	
191 İnd. Kdv. Hs.	1.800	
102 Bankalar Hs.		11.800

9. İşletme yatırım amaçlı olarak sınıflandırdığı binanın bakım onarımı için ₺5.000 KDV gider yapmış ve peşin olarak ödemiştir. Aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a.

770 Genel Yönetim Gid. Hs.	5.000	
102 Bankalar Hs.		5.000

b.

650 Yat. Amaç. Gay. Gid. ve D. A. Zar. Hs.	5.000	
191 İnd. Kdv. Hs.	900	
100 Kasa Hs.		5.900

c.

100 Kasa Hs.	5.000	
202 Yat. Amaç. Bin. Hs.		5.000

d.

202 Yap. Olan. Bin. Hs.	5.000	
100 Kasa Hs.		5.000

e.

100 Kasa Hs.	5.000	
191 İnd. Kdv. Hs.	900	
650 Yat. Amaç. Gay. Gid. ve D. A. Zar. Hs.		5.900

10. İşletme yatırım amaçlı bir binasını ₺10.000 KDV'ye kiraya vermiş ve kira bedeli bankadaki hesaba yatırılmıştır. Aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a.

102 Bankalar Hs.	10.000	
202 Yat. Amaç. Bin. Hs.		10.000

b.

102 Bankalar Hs.	10.000	
191 İnd. Kdv. Hs.	1.800	
650 Yat. Amaç. Gay. Gel. Ve D. Art. K. Hs.		11.800

c.

102 Bankalar Hs.	11.800	
640 Yat. Amaç. Gay. Gel. Ve D. Art. K. Hs.		10.000
391 H. KDV Hs.		1.800

d.

640 Yat. Amaç. Gay. Gel. Ve D. Art. K. Hs.	10.000	
191 İnd. KDV Hs.	1.800	
102 Bankalar Hs.		11.800

e.

640 Yat. Amaç. Gay. Gel. Ve D. Art. K. Hs.	11.800	
102 Bankalar Hs.		11.800

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. d	Yanıtınız yanlış ise "Gayrimenkul Kavramı" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
2. e	Yanıtınız yanlış ise "Gayrimenkul Kavramı" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
3. b	Yanıtınız yanlış ise "Gayrimenkul Kavramı" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
4. c	Yanıtınız yanlış ise "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
5. a	Yanıtınız yanlış ise "Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kayda Alınması ve Değerlemesi" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
6. d	Yanıtınız yanlış ise "Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Peşin Satın Alınması" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
7. e	Yanıtınız yanlış ise "Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün İnşa Edilmesi" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
8. a	Yanıtınız yanlış ise "Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Sınıfına Transferi" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
9. b	Yanıtınız yanlış ise "Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere Yapılan Harcamalar ve Amortismanlar" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
10. c	Yanıtınız yanlış ise "Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kiraya Verilmesi" başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

İşletmenin normal iş akışı çerçevesinde kullandığı gayrimenkuller, işletme sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller olarak sınıflandırılır. İşletmenin kira geliri ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elinde bulundurduğu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılır.

Sıra Sizde 2

Arsa normal iş akışı çerçevesinde kullanılmadığı ve kısa vadede satılması düşünülmemektedir. Arsa değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu için yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılır.

Sıra Sizde 3

Binanın önemli bir kısmı kiraya verilmesi sebebiyle yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacaktır.

Sıra Sizde 4

Gayrimenkul değerlemesi; bir gayrimenkulün, gayrimenkul projesinin veya bir gayrimenkule bağlı hak ve faydaların belli bir tarihteki muhtemel değerinin bağımsız ve tarafsız olarak takdir edilmesidir. Gayrimenkuller maliyet değeri ya da gerçeğe uygun değer ile değerlenmektedir.

Sıra Sizde 5

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan çıkarılması sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır. Yatırım amaçlı gayrimenkule transfer yapılabilmesi için sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi veya stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması gereklidir.

Yararlanılan Kaynaklar

Akdoğan N. Sevilengül O., (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması,** Ankara: Gazi Kitabevi

Aytekin, S, (2007). **Gayrimenkul Kavramı ve Gayrimenkullerin Kiralanmasında KDV Uygulaması,** Mali Çözüm, Sayı:80.

Gökçen G.,Ataman Akgül B., Çakıcı C., 8 2006). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları,** İstanbul: Beta yayım Dağıtım

Güngör A. N., (2011) **Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi,** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kabataş Y., (2005), **Gayrimenkul Değerlemesi ve Türkiye'deki Uygulamalar,** Mali Çözüm, Sayı:71

Örten R., Kaval H., Karapınar A., (2008), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları,** 2. Baskı Ankara: gazi Kitabevi

Önal Y. B., Tezcan K., (2007). **Gayrimenkul Değerleme ve Önemi: Vergisel Açıdan Bir Değerlendirme,** Muhasebe ve Denetime Bakış Yıl:7 Sayı 24

Sağlam N, Şengel S, Öztürk B, (2009) **TMS,** Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**,** 3. Baskı, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları

Sönmez, F. (2006). **Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleler ve Muhasebeleştirilmesi** Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:222/Ekim

Varlı, V. (2012). **TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,** Yaklaşım, Sayı: 235/Temmuz

Yıldız S., (2010) **Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS-40) ve Bir Uygulama,** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**,** İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Katma Değer Vergisi Kanunu

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

Emlak Vergisi Kanununa

Vergi Usul Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

8

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- Yurt dışı inşaat işlerinin kapsamı ve önemini açıklayabilecek,
- Yurt dışı inşaat işlerinin vergilendirilmesini çeşitli vergi yasaları açısından değerlendirebilecek,
- Yurt dışı inşaat işlerine ilişkin muhasebe uygulamalarını gerçekleştirebilecek bilgi ve becerilere sahip olabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Yurt Dışı İnşaat İşleri
- Vergilendirme
- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Götürü Gider
- Muhasebeleştirme

İçindekiler

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi → Yurt Dışı İnşaat İşleri

- GİRİŞ
- YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN KAPSAMI VE ÖNEMİ
- YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME
- YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yurt Dışı İnşaat İşleri

GİRİŞ

Türkiye son yıllarda yurt dışında gerçekleştirdiği büyük çaplı inşaat işleriyle sektörde önemli yere sahip bir ülke konumundadır. Geçmişte küçük ölçekli ve emek yoğun teknoloji ile çalışan Türk inşaat işletmeleri, son yıllarda konut inşasının yanı sıra havalimanı, metro, endüstriyel tesisler, doğal gaz-petrol rafinerileri, otoyol ve enerji santrali inşası gibi büyük ölçekli ve katma değeri daha yüksek projeler üstlenmeye başlamışlardır (Yüksel ve diğ., 2011: 72). Yurt içinde faaliyet gösteren inşaat işletmelerinin söz konusu faaliyetlerini yurt dışında da yürütmeleri; vergilendirme, muhasebeleştirme gibi konuların açıklanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla bu bölümde, yurt dışı inşaat işlerinin kapsamı ve önemi, yurt dışı inşaat işlerinde vergilendirme ve yurt dışı inşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konuları anlatılacaktır.

YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN KAPSAMI VE ÖNEMİ

Yurtdışı inşaat işleri, Türk inşaat işletmelerinin 1970'lerin başlarından itibaren Orta Doğu ülkelerinde yürütmeye başladıkları müteahhitlik faaliyetleri ile ortaya çıkmış bir kavramdır. Türkiye ekonomisinin dışa açılmasıyla birlikte hızlı bir büyüme ve gelişme sürecine giren yurt dışı inşaat işleri kapsamında çok sayıda faaliyet yer almaktadır.

Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Kapsamı

Yurt dışı inşaat işleri kavramı, dış ülkelerde yürütülen inşaat, tesisat, montaj, mühendislik, proje, müşavirlik, işletme, bakım ve onarım gibi faaliyetlerin tümünü ifade etmek üzere kullanılmaya başlanmış bir kavramdır. Buna göre, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler yurt dışı inşaat işleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Yurt dışı inşaat işleri en genel ifadeyle; inşaat işletmelerinin ülke dışında yaptıkları inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler ve benzeri işlerini kapsamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işleri kapsamında; bina, kara yolu, demir yolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri yer almaktadır (Kamu İhale Kanunu, 2002: Madde 4).

Teknik hizmetler ise inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüt, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrolörlük, inşaat kontrolörlüğü, tasarım kontrolörlüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2012: Seri no 6).

Özetle, yurt dışı inşaat işleri kavramıyla inşaat işletmelerinin ülke dışında yaptıkları bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her türlü yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri ifade edilmektedir (Şenlik, 2011: 1015).

Türk Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Gelişim Süreci ve Önemi

Türkiye inşaat sektörünün Cumhuriyet'in kuruluşundan bu yana geçen 95 yıllık gelişim süreci; hazırlık, iç pazar etkinliği, uluslararası pazara açılma, pazar ve ürün çeşitlenmesi ve küresel rekabet olmak üzere beş döneme ayrılmaktadır. İlk iki dönem, 1970'lerin başına kadar devam etmiştir. 1970'lerde Türk müteahhitleri yabancı pazarlardaki iş fırsatlarından yararlanmanın yollarını aramaya başlamıştır (Türkiye Müteahhitler Birliği [TMB], 2018a: 2).

Türk inşaat işletmelerinin hizmetlerini ihraç ettiği ilk ülke 1972 yılında Libya olmuş, bunu takip eden yaklaşık on yıllık süreçte sırasıyla Suudi Arabistan, Kuveyt, Irak ve İran yurt dışı inşaat işlerinin gerçekleştirildiği pazarlar arasına katılmıştır.

Türkiye ekonomisinde 1980'lerden itibaren yaşanmaya başlanan liberal hareketler (özelleştirme, serbest piyasa ekonomisi, dışa açılma, serbest kur sistemine geçilmesi vb.) yurt dışı inşaat işlerinin gelişiminde önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bu dönemde, dünyada yaşanan siyasi ve ekonomik gelişmeler de Türk müteahhitlerinin yurt dışındaki iş fırsatlarının gelişmesini sağlamıştır. Rusya Federasyonu'nun kurulmasıyla yeni pazarlar açılmış ve yurtdışı inşaat işleri Orta Asya ülkelerine yönelmeye başlamıştır.

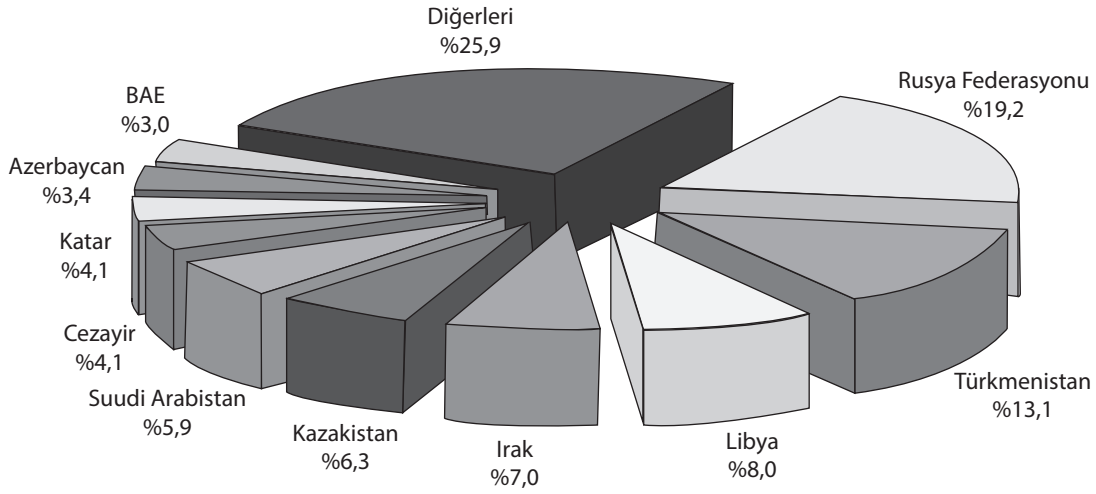
1990'lı yıllara gelindiğinde ise, Türk inşaat işletmeleri tarafından gerçekleştirilen yurt dışı inşaat işlerinin ağırlığı Orta Doğu ülkelerinden Avrasya, Balkan ve Asya ülkelerine kaymaya başlamıştır. Gerçekleştirilen yurt dışı inşaat işlerinde ilk sırayı konut inşaatları alırken diğer faaliyet alanları endüstriyel tesis, turizm tesisi, yol, köprü ve tünel olmuştur.

Uluslararası standartlarda üretim ve proje hizmetlerinde uzmanlaşmanın belirgin hâle geldiği 2000'li yıllarda, konut projelerinin toplam projeler içindeki payı azalmaya başlamıştır. Buna paralel olarak, iş merkezi, yol, köprü, tünel, enerji santrali gibi faaliyet alanlarının paylarında ise artışlar meydana gelmiştir. Bu dönemde Türkmenistan önemli bir pazar hâline gelmiştir.

Günümüzde Türk inşaat işletmeleri tarafından yurt dışında gerçekleştirilen inşaat işlerinin ülkelere göre dağılımı incelendiğinde ise, Rusya Federasyonu'nun %19,2'lik payla ilk sırada yer aldığı, onu sırasıyla Türkmenistan ve Libya'nın takip ettiği görülmektedir. 1972-2018 dönemi itibarıyla yurt dışı inşaat işlerinin ülkelere göre dağılımı Grafik 8.1'deki gibi gerçekleşmiştir.

Grafik 8.1

Yurtdışı İnşaat İşlerinin Ülkelere Göre Dağılımı (1972-2018)

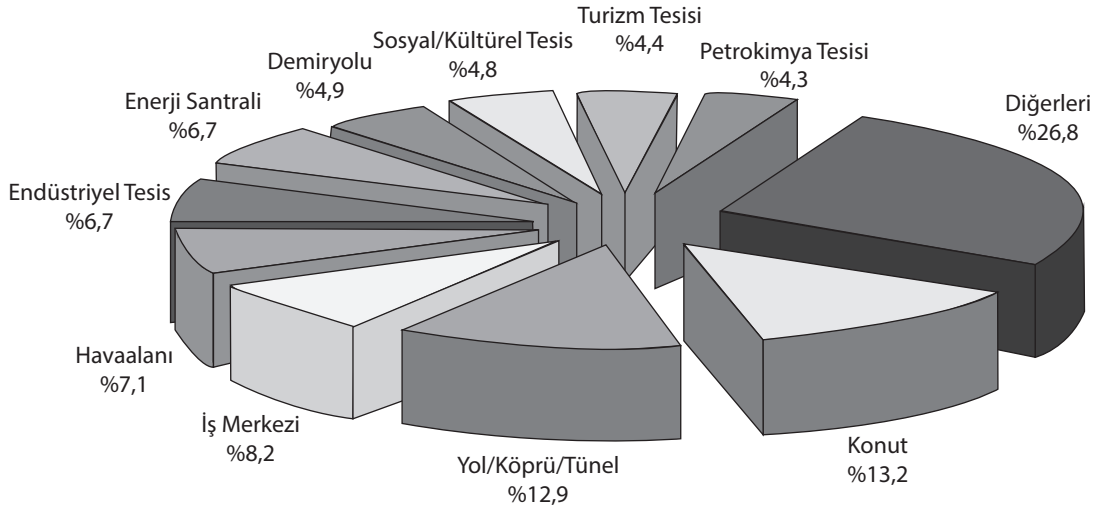


Kaynak: *TMB (2018a: 9)*

Bunun yanı sıra, 1972-2018 döneminde konut inşaatı faaliyetlerin yurt dışı inşaat işleri içindeki payı yıllar itibarıyla azalma göstermiş, yol, köprü, tünel, iş merkezi, havaalanı, endüstriyel tesis, enerji santrali, demir yolu, sosyal-kültürel tesisler, turizm tesisi ve petrokimya tesisi gibi projelerin payında ise önemli oranda artış gerçekleşmiştir (Bknz. Grafik 8.2).

Grafik 8.2

Yurtdışı İnşaat İşlerinin Faaliyet Türlerine Göre Dağılımı (1972-2018)

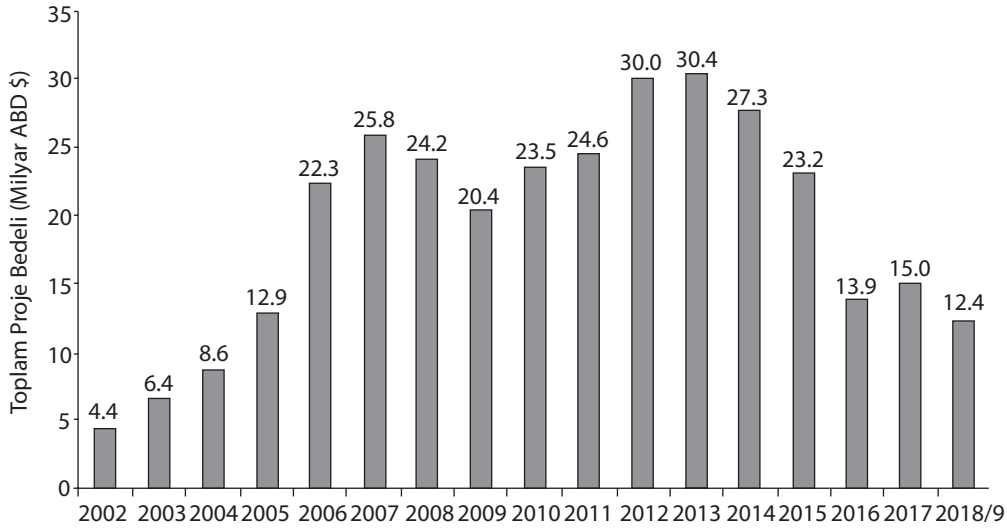


Kaynak: TMB (2018a: 9)

Türk inşaat işletmeleri tarafından 1972'den 2018 Eylül ayı sonuna kadar 121 ülkede üstlenilen 9.400'den fazla projenin toplam bedeli 371 milyar ABD doları olmuştur (Bknz. Grafik 8.3).

Grafik 8.3

Yıllara Göre Türk Yurt dışı İnşaat İşleri



Kaynak: *TMB (2018b: 23)*

Gayri Safi Yurt içi Hasıla'nın yaklaşık %8-9'unu oluşturan ve 2 milyon kişiye iş yaratan inşaat sektörü Türkiye'nin ekonomik kalkınmasında çok önemli bir rol oynamaktadır. Çimento, kum, tuğla, cam sanayi gibi 200'den fazla sektör üzerindeki doğrudan ve dolaylı etkileri dikkate alındığında, inşaat sektörünün Türkiye ekonomisindeki payı %30'lara ulaşmaktadır (TMB, 2018a: 1). İnşaat sektörünün Türkiye ekonomisine yaptığı bu katkıda yurt dışında yürütülen inşaat işleri önemli paya sahiptir. Yurt dışı inşaat işleri, ülkeye döviz girdisi sağladığı gibi, inşaat malzemeleri, makine ve teçhizat ihracı yolu ile de ödemeler dengesine büyük katkı sağlamaktadır. Bunun yanı sıra, yarattığı istihdam, teknoloji birikimi, kalite standartlarının yükselmesi gibi olumlu katkıları nedeniyle yurt dışı inşaat faaliyetlerinin Türkiye ekonomisi içinde önemli bir yeri vardır (Şenlik, 2011: 1015). Dolayısıyla, izleyen kısımda yurt dışı inşaat işlerinin vergisel boyutu ele alınacaktır.

YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Vergi; kamu hizmetlerine harcanmak üzere devletin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya ya da kimi maddelerin, hizmetlerin fiyatları üstüne ekleyerek dolaylı yoldan yurttaşlardan topladığı paradır.

Yurt dışında inşaat işi yapacak olan işletmeler, faaliyette bulunmak istedikleri ülkenin hukuki düzenlemelerine uygun hareket etmek durumundadırlar. Bazı ülkeler sadece şube açmaya izin verirken, bazıları yeni bir şirket kurulmasına veya var olan şirketlere ortak olunmasına olanak tanımaktadır. Bu nedenle, yurt dışında inşaat işi gerçekleştirmek isteyen işletmeler öncelikle, hedefledikleri ülkenin hukuki yapısını ve kendi ülkesi ile faaliyette bulunmayı düşündüğü ülke arasındaki vergi anlaşmalarını incelemelidir.

Vergi kanunları kapsamında tutulması gereken defter ve belgeler yanında tüm vergisel işlemlerin belirli bir kayıt düzeni içinde gerçekleştirilmesindeki amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi ka-

nunları, yalnızca ait oldukları ülkenin sınırları dahilinde uygulanabilmektedir. Dolayısıyla, işletmeler faaliyette bulundukları ülkenin vergi yasalarına tabi olmaktadırlar.

Yurt dışı inşaat işleri yapan Türk inşaat işletmeleri her ne kadar öncelikle faaliyette bulundukları ülkenin vergi usul esaslarına tabi olsalarda, bu işletmelerin yurt dışında yürüttükleri inşaat işleri ve bu işlerden elde edilen kazançların vergi boyutu Türkiye'deki çeşitli kanunlarla da düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu, kurumların vergilendirilmesinde söz konusu kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmadığını dikkate alır. Kanunî merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir (Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK], 2006: Madde 3).

Kanunî merkez, kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

İş merkezi, işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Buna göre, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dolayısıyla, kanunî veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumlar, tam mükellefiyete tabi kurum statüsündedir. Diğer taraftan, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (KVK, 2006: Madde 3). Bu kurumlara, dar mükellefiyete tabi kurumlar denir.

DİKKAT

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan işletmeler tam mükellefiyete, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise dar mükellefiyete tabidirler.

Bu düzenlemeye göre, Türkiye'de kurulmuş bir şirketin yurt dışında gerçekleştireceği inşaat işlerinden elde edeceği gelirin hem faaliyetin gerçekleştirildiği yabancı ülkede hem de Türkiye'de vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Fakat, çifte vergilendirme olarak adlandırabilecek bu durum Türkiye ekonomisi için büyük öneme sahip yurt dışı inşaat işleri sektörünü olumsuz etkileyeceğinden kanunda bazı istisnalar getirilmiştir. Bu istisnalar;

1. Yurt Dışı İnşaat İşleri İstisnası
2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

olmak üzere iki başlık altında ele alınabilir.

Kurumlar Vergisi; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, iş ortaklıkları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurum kazançları üzerinden dolaysız alınan sabit oranlı vergidir.

Yurt Dışı İnşaat İşleri İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı bölümünde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına yansıtılan (intikal ettirilen) kazançların kurumlar vergisinden istisna (muaf) olduğu hüküm altına alınmıştır. Böylece, çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır. Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye fiilen getirilmesi zorunluluğu yoktur. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir (KVK, 2006: Madde 5; *Şenlik, 2011: 1023)*.

DİKKAT

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına yansıtılan kazançlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Benzer şekilde, inşaat işletmelerinin yurt dışında bulunan iş yerleri ve daimî temsilcileri aracılığıyla gerçekleştirdikleri inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan ve yurt dışında vergilendirilmiş olan kazançlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (KVK, 2006: Madde 5). Bu noktada, teknik hizmetler açısından özel durumlar söz konusudur. Bilindiği gibi, inşaat işletmeleri proje hazırlanması gibi teknik hizmetleri inşaat, onarım ve montaj işlerinden ayrı bir faaliyet olarak da yürütebilmektedir. Yani, işletmenin hâlihazırda yurt dışında yürütmekte olduğu bir inşaat işi olmasa dahi yurt dışına teknik hizmet verebilmektedir. Ayrıca, söz konusu teknik hizmeti verebilmek için yurt dışında bir iş yeri veya daimî temsilcisi bulunması gerekmemektedir. Böyle bir durumda, satılan teknik hizmetlerden elde edilen gelir ihracat geliri olarak değerlendirilmekte ve vergiye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla, yurt dışında gerçekleştirilen teknik hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergiden muaf sayılabilmesi için, söz konusu hizmetin işletmenin yurt dışında yürüttüğü bir inşaat ve onarım işine bağlı olarak veya işletmenin yurt dışındaki bir işyeri ya da daimî temsilcisi aracılığıyla gerçekleştiriliyor olması zorunludur (Gülten ve Kocaer, 2010: 196; Şenlik, 2011: 1022).

DİKKAT

Yurt dışında yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi için, söz konusu hizmetin işletme tarafından yurt dışında yürütülen bir inşaat işine bağlı olarak veya işletmenin yurt dışındaki iş yeri ya da daimî temsilcisi aracılığıyla gerçekleştiriliyor olması gerekmektedir.

İstisna edilen kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin, Türkiye'de elde edilen kazançlar üzerinden ödenecek kurumlar vergisinden indirilmesi mümkün değildir *(Çankaya, 2003:* 56). Ayrıca, inşaat işletmelerinin yurt dışı faaliyetlerinin zararla sonuçlanması durumunda da söz konusu zarar ve giderlerin diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır (Kızılot, 2008: 488)

Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, bir şirketin yurt dışında kurulu bir başka şirketin hisse senetlerini satın alarak o şirkete iştirak etmesi nedeniyle elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Ancak, bu muafiyet hakkına sahip olunabilmesi için belirli koşulların sağlanması gerekmektedir. Buna göre, inşaat işletmelerinin yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmeleri için aşağıdaki koşulların tamamını sağlamaları şarttır (KVK, 2006: Madde 5; Gülten ve Kocaer, 2010: 191-192; Şenlik, 2011: 1024-1025);

- İştirak edilen kurumun limited veya anonim şirket niteliğinde olması,
- İştirak edilen kurumun gerek kanunî gerekse iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olunması,
- Yurt dışı iştirak paylarının, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, kesintisiz olarak en az bir yıldır elde tutuluyor olması,

- İştirak kazancının, iştirak edilen şirketin bulunduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında vergiye tabi tutulmuş olması (kâr payı dağıtımına konu kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil),
- İştirak kazancının, ilgili olduğu hesap dönemine ait Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar, Türkiye'ye transfer edilmiş olması.

Ayrıca, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar da vergiden muaf tutulmuştur. Ancak, iştirak edilen şirketin özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmede belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması gerekmektedir.

SIRA SİZDE 1

Yurt dışında inşaat işi yapan kurumun Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, elde ettiği yurt dışı inşaat işi kazancını ne yapması gerektiğini açıklayınız.

İNTERNET

Konuya ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeler ile ilgili detaylı bilgi edinmek için http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf linkini kullanabilirsiniz.

Gelir Vergisi Kanunu Açısından Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Türkiye'de yerleşmiş veya Türk vatandaşı olan gerçek kişiler gerek Türkiye'de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri bütün kazançlar üzerinden tam mükellef sıfatıyla gelir vergisi ödemek zorundadırlar. Başka bir deyişle, tam mükellef olarak kabul edilen gerçek kişilerin yurt dışı inşaat ve onarım faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç ve iratlar vergiye tabidir (Şenlik, 2011: 1017).

İrat; şahsa bağlı olmayıp, doğrudan doğruya kendisini meydana getiren kaynaklara bağlı olan gelirdir. Örneğin; kira geliri, faiz geliri gibi.

Kanun'a göre, Türkiye'de yerleşmiş olan kişiler ile resmî kurumlara veya merkezi Türkiye'de bulunan şirketlere bağlı olup iş nedeniyle yabancı bir ülkede ikamet eden Türk vatandaşları tam mükellef olarak kabul edilir (Gelir Vergisi Kanunu [GVK], 1960: Madde 3).

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar ile ikametgâhı Türkiye'de bulunan gerçek kişiler Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

Dolayısıyla, Türkiye'de yerleşik gerçek kişiler ve Türk vatandaşlarının yurt içinde ve yurt dışında müteahhitlik faaliyetinde bulunarak kazanç sağlaması durumunda, bu kişiler tam mükellef olarak elde ettikleri bütün kazançlar üzerinden vergilendirilecektir. Diğer taraftan, Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler ile Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilciliği bulunmayan inşaat şirketleri ise yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler (GVK, 1960: Madde 6; Gürçay, 2015: 217).

Yurt dışındaki inşaat işlerine ilişkin ticari kazançların elde edilmiş sayılabilmesi ve Türkiye'de vergiye tabi tutulabilmesi için, söz konusu kazanç ve iratların bütün unsurları ile mükellefin tasarrufuna girmiş olması gerekmektedir (GVK, 1960: Madde 85). Söz konusu kazançların vergiye tabi tutulabilmesi için fiilen Türkiye'ye getirilmesi koşulu aranmaz. Kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için, faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir. Çünkü, yabancı ülkede hukuken tasarruf edilen kazanç transfer edilemese dahi bulunulan ülkede kullanılabilecektir (Şenlik, 2011: 1018).

DİKKAT

Yurt dışındaki inşaat işlerinden elde edilen kazançlar, faaliyette bulunulan yabancı ülkede faaliyet sonuçlarının o ülke mevzuatına göre hesaplanıp genel sonuç hesaplarına yansıtılmasıyla tasarruf edilmiş sayılır. Gelirin, sahibi tarafından talep edilebilir hâle kavuştuğu an hesaplara yansıtılması gerekir.

Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Yapıldığı Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi; gerçek kişilerin gelirleri üzerinden dolaysız alınan artan oranlı vergidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda her ne kadar tam mükellef sıfatıyla yurt dışında elde edilen kazançların Türkiye'de de vergiye tabi olduğu ifade edilmiş olsa da çifte vergilendirmenin ekonomik büyümeye olumsuz etkilerinin önüne geçebilmek adına bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla söz konusu Kanun'un 123'üncü maddesinde yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna olanak tanınmıştır.

Dolayısıyla, tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yurt dışında gerçekleştirdikleri inşaat işlerinden elde ettikleri kazançlar için yabancı ülkelerde ödedikleri vergiler, söz konusu kazançlar üzerinden Türkiye'de hesaplanan gelir vergisi tutarından düşülür (GVK, 1960: Madde 123). Fakat, indirilecek vergi miktarının yurt dışı inşaat işlerinden elde edilen kazançlar üzerinden Türkiye'de ödenmesi gereken vergi tutarını aşması durumunda aradaki fark dikkate alınmaz. Başka bir deyişle, yurt dışında ödenen verginin indirime konu olabilecek tutarı, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de hesaplanan gelir vergisi tutarından fazla olamaz.

Yurt dışında elde edilen kazançlara ilişkin olarak ödenen vergilerin mahsup edilebilmesi için, yabancı ülkede ödenenen vergilerin gelir üzerinden alınan bir vergi olması ve yabancı ülkede vergi ödendiğinin yasal belgelerle kanıtlanması zorunludur.

Yurt Dışı İnşaat İşlerinden Doğan Zararların Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nda, tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların, yine bu faaliyetlerden elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilmesine olanak tanınmıştır. Diğer taraftan, Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilememektedir (GVK, 1960: Madde 88).

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, faaliyetlerin yürütüldüğü yabancı ülkede de mahsup edilmesi hâlinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır. Başka bir deyişle, Kanun yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların yalnızca tek bir ülkede mahsup edilmesine izin vermektedir.

Özetle, yurt dışında yürütülen inşaat işlerinden kaynaklanan zararlar, tam mükellef sıfatıyla Türkiye'de verilen beyannamede kazançlardan indirilebilecektir. Ancak, söz konusu zararların Türkiye'de verilen beyannamede kazançlardan indirilebilmesi için yabancı ülkedeki resmî makamlarca onaylanmış denetim raporlarıyla belgelenmesi gerekmektedir.

İNTERNET

Konu hakkında Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeler ile ilgili detaylı bilgi edinmek için http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf linkini kullanabilirsiniz.

SIRA SİZDE 2

Yurt dışı inşaat işi kazancı elde edenin Türkiye'de gelir vergisi mükellefi olması durumunda elde ettiği geliri nasıl beyan etmesi gerektiğini açıklayınız.

Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Götürü Gider Uygulaması

Yurt dışında inşaat işi yapan mükellefler, gerek yabancı ülkelerde uygulanan muhasebe sistemlerindeki farklılıklar gerekse birtakım faaliyetlerin niteliği gereği bazı giderlerini belgeleyememektedir. Bu durum ise, söz konusu giderlerin safi kazancın tesbitinde indirilememesi gibi bir soruna neden olmaktadır. Bundan dolayı Gelir Vergisi Kanunu'nda, yurt dışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyeti yürüten gelir vergisi mükelleflerinin, bu faaliyetlerden elde ettikleri hasılatlarının binde beşini aşmamak koşuluyla, yurt dışındaki işleriyle ilgili belgelendiremedikleri giderlerini indirebilme olanağı verilmiştir (GVK, 1960: Madde 40). Bunun yanı sıra, Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 6'da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, Madde 8'de ise ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükelleflerin bu maddede belirtilen giderleri de ayrıca hasılattan indirebileceği belirtilmiştir. Bu hükümler uyarınca, götürü gider uygulanmasından kurumlar vergisi mükellefleri de faydalanabilecektir (Gelir Vergisi Genel Tebliği, 1996: Seri no 194).

Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahipler tarafından işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilirken, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

DİKKAT

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Ticari kazanç elde eden gerçek kişilerin geliri, gelir vergisine tabidir. Şirketler ve tüzel kişi kurumların kazancı ise kurumlar vergisine tabidir.

Yurt dışında inşaat işleri yapan gelir vergisi mükellefleri, bu işlerden elde ettikleri ve belgelendirebildikleri döviz cinsinden hasılatın binde beşini götürü gider olarak yurt dışı kazançlarından indirdikten sonra kalan kısmı Türkiye'de beyan edeceklerdir (Yıldırım, 2008: 205). Daha sonra ise, yurt dışında ödenen vergi beyan edilen bu kazanç üzerinden Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilecektir (Şenlik, 2011: 1020). Götürü gider uygulamasına ilişkin aşağıda yer alan örnek, konunun daha iyi kavranmasına yardımcı olacaktır.

ÖRNEK

Türkiye'de gelir vergisi mükellefi olan GLY Müteahhitlik işletmesi Türkmenistan'da tamamladığı bir otel inşaatı işinden 8.000.000 Amerikan doları (USD) hasılat elde etmiştir. Otel inşaatından elde edilen ticari kazanç (dönem kârı) ise 1.200.000 USD olmuştur. İşletme bu kazanç üzerinden Türkmenistan'da 240.000 USD vergi ödemiştir. GLY İşletmesi'nin yurt dışında gerçekleştirdiği bu inşaat işinden elde ettiği kazancı Türkiye'deki kayıtlarına yansıttığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru ise 1 USD = ₺5'dir. Bu bilgilere göre, GLY işletmesinin Türkiye'de beyan edeceği kazanç tutarı kaç ₺ olacaktır?

Çözüm: Öncelikle işletmenin otel inşaatı işinden elde ettiği hasılatı ve kazancı Türk lirası cinsinden hesaplanır. Buna göre;

İnşaat işinden elde edilen hasılat = *8.000.000* USD x ₺5 = ₺40.000.000

İnşaat işinden elde edilen kazanç = *1.200.000* USD x ₺5 = ₺6.000.000

Daha sonra hasılatın binde beşi hesaplanarak işletmenin götürü gider olarak yazabileceği tutar belirlenir;

Götürü gider tutarı = ₺40.000.000 x 0,005 = ₺200.000

Son olarak, işletmenin inşaat işinden yurt dışında elde ettiği kazanç tutarından götürü gider tutarı çıkartılarak, Türkiye'de sonuç hesaplarına yansıtılacak kazanç tutarı bulunur;

Türkiye'de Beyan Edilecek Kazanç = ₺6.000.000 – ₺200.000 = ₺5.800.000

Bu durumda GLY İşletmesi Türkmenistan'da yapmış olduğu otel inşaatı işiyle

ilgili olarak Türkiye'de ₺5.800.000 kazanç beyan edecektir. Ardından, Türkiye'de bu tutar üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden Türkmenistan'da ödemiş olduğu vergiyi düşecek ve kalan tutarı ödeyecektir.

DİKKAT

Gelir kavramı hasılat ve kazancı da kapsayan bir üst kavramdır.

Yurt dışında faaliyette bulunan inşaat işletmeleri götürü gider uygulamasını yalnızca kâr elde ettiklerinde değil aynı zamanda zarar ettiklerinde de uygulayabilirler. Dolayısıyla, götürü gider uygulamasının yapılabilmesi için işletmenin yurt dışında hasılat elde etmiş olması yeterlidir. İşletmenin yurt dışı inşaat faaliyet sonucunda zarar etmesi durumunda götürü gider uygulanırsa, inşaat işletmesinin beyan edeceği zararı yükselecektir (Yıldırım, 2008: 207; Usul, 2003: 69).

SIRA SİZDE 3

Yukarıdaki Örnek'te GLY İşletmesinin Türkmenistan'daki faaliyetinin 1.000.000 USD zararla sonuçlanması durumunda Türkiye'de beyan ederek kazançlardan indirebileceği zarar tutarını hesaplayınız.

Götürü gider uygulamasıyla ilgili belirtilmesi gereken bir diğer nokta ise, belgelendirilemeyen giderlerin Kanun'a göre hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısımlarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerektiğidir. Bu konuda uygulamanın ne şekilde olduğunu görmek için aşağıdaki örnek incelenebilir (Usul, 2003: 70).

ÖRNEK

Yurt dışında inşaat işleri yapan GCM Müteahhitlik İşletmesi'nin bu faaliyetlerden elde ettiği dönem hasılatı 150.000.000 Türk lirası (₺) olarak hesaplanmıştır. İşletmenin faaliyette bulunduğu yabancı ülkede aynı dönemde ₺5.000.000 gideri ortaya çıkmıştır. Muhasebe kayıtlarına alınmış olan bu giderlerin ₺1.750.000'lik kısmı belgelendirilememiştir. Bu bilgilere göre, GCM İşletmesinin kanunen kabul edilmeyen giderleri kaç ₺dir?

Çözüm: GCM İşletmesinin ₺5.000.000 tutarındaki toplam giderlerinin ₺3.250.000'lik kısmı belgelendirilmiş, ₺1.750.000'lik kısmı belgelendirilememiş giderlerden oluşmaktadır. Bu durumda;

Belgelendirilememiş giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan (dönem kârından) indirilebilecek götürü gider tutarı = ₺150.000.000 x 0,005 = ₺750.000

Kanunen kabul edilmeyen giderler = 1.750.000 – 750.000 = ₺1.000.000 olacaktır.

Buna göre işletmenin ticari kazancın tespitinde indirilmek üzere beyan edebileceği toplam gider, götürü olarak hesaplanan giderler (₺750.000) ile belgeli giderlerin (₺3.250.000) toplamına eşit olacaktır. Kanunen kabul edilmeyen giderler ise, vergi matrahının hesaplanmasında dönem kârına ilave edilecektir.

Katma Değer Vergisi (KDV); tüketilmek üzere üretilen mal ve hizmetlerden alınan vergidir. Yapılan mal ve hizmet teslimlerinde alıcı tarafından satıcıya ödenir. Böylece, ilk üretim aşamasından nihai tüketim aşamasına kadar olan süreçte her aşamada katılan değer vergilendirilir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme

Daha önce de ifade edildiği gibi, günümüzde inşaat sektörü Türkiye'nin en önemli sektörlerinden biri hâline gelmiştir. Türkiye'de kurulu inşaat işletmelerinin yurt dışında hayata geçirdikleri inşaat projelerinin sayısı her geçen yıl artmaktadır. Bu nedenle, yurt dışı inşaat işleri ülke ekonomisinin döviz ihtiyacının karşılanmasında büyük öneme sahiptir. Bu önemi nedeniyle, sektörün yurt dışı faaliyetlerinin

gelişimini desteklemeye yönelik olarak Türk vergi kanunlarında düzenlemeler yapılmaya devam etmektedir. Bu kanunlardan biri de 1984 yılında uygulamaya konulan Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'dur.

İNTERNET

Katma Değer Vergisi Kanun metnindeki detaylara http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf linkinden ulaşabilirsiniz.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, bir işlemin KDV'ye tabi tutulabilmesi için Türkiye'de gerçekleştirilmesi ve ticari, sınai, zirai, serbest meslek faaliyet alanlarıyla ilgili olması gerekmektedir (Katma Değer Vergisi Kanunu [KDVK], 1984: Madde 1).

DİKKAT

İşlemlerin Türkiye'de yapılması; a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya c) Hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir.

Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler belirli şartlar altında Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi ve Harçlardan muaf tutulmuştur.

Yurt dışı inşaat işlerinde hizmet Türkiye sınırları dışında gerçekleştirildiği için bu işlerin hizmet ihracı istisnası kapsamında KDV'den muaf tutulması mümkün değildir. Ancak Kanun'da, yurt dışına yapılan hizmetler belirli şartları taşımaları durumunda KDV uygulamasından muaf tutulmuştur (Çankaya, 2003: 63). Bu şartlar; hizmetin yurt dışındaki bir müşteriye yine yurt dışında sunulmuş olması ve hizmetten yurt dışında yararlanılmasıdır (KDVK, 1984: Madde 12). Yurt dışı inşaat işleri açısından durum değerlendirildiğinde, hizmet yurt dışında gerçekleştirilmekte ve yurt dışındaki müşteriler bu hizmetten yine yurt dışında yararlanmaktadırlar. Dolayısıyla, yurt dışı inşaat işleri KDV'ye tabi tutulmamaktadır (Şenlik, 2011: 1029).

Yurt dışına inşaat işi yapan işletmeler, bu faaliyetlerinde kullanmak üzere yurt dışına geçici süreyle veya bir daha geri getirmemek üzere (kesin ihraç) makine, teçhizat, ekipman, inşaat malzemeleri ve personelin ihtiyaçları için tüketim malları götürebilmektedir. Söz konusu varlıkların Türkiye'ye geri getirilmek üzere geçici olarak yurt dışına çıkarılması durumunda bunlara KDV muafiyeti uygulanmaz. Diğer taraftan, işletmelerin yurt dışında üstlendikleri inşaat işleriyle ilgili olarak makine, teçhizat, ekipman, inşaat malzemeleri ve tüketim maddelerini kesin ihraç etmeleri durumunda söz konusu varlıklar KDV'den muaf tutulmaktadır (Kızılot, 2008: 493-495).

YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yurt dışı inşaat işlerinin vergiden muaf tutulması gerçekleştirilen mali nitelikteki işlemlerin muhasebe açısından önemini azaltmaz. Dolayısıyla, yurt dışı inşaat işlerinin muhasebe uygulamaları en az yurt içi inşaat işleri kadar önemlidir. Bu nedenle, ünitenin bu kısmında yurt dışı inşaat işleri kapsamında gerçekleştirilen mali nitelikteki işlemlerin muhasebeleştirilmesi konusu ele alınacaktır.

Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Muhasebe Sistemi

Bulundukları ülke dışında inşaat işi yapan işletmeler, faaliyette bulundukları ülkenin vergi yasalarına tabidirler. Bunun yanı sıra, iş yaptıkları ülkenin muhasebe sistemine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. Başka bir deyişle, defter tutma, kâr-zarar tespit etme ve diğer muhasebe uygulamalarında işin yapıldığı ülkenin yerel işletmelerine benzer şekilde davranmak durumundadırlar (Yıldı-

rım, 2008: 203). Buna göre, yurt dışında inşaat ve onarım işi yapan Türk inşaat işletmeleri, bu faaliyetlerinden dolayı, söz konusu ülkenin vergi kanunlarına tabi olacak ve iş yaptıkları ülkedeki düzenlemelere uygun olarak defter tutacaklardır (Şenlik, 2011: 1015).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin muhasebe uygulamaları ülkeden ülkeye büyük farklılıklar gösterebilmektedir. Örneğin, Rusya, Azerbaycan ve Japonya'nın Türkiye'dekine benzer yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri muhasebe uygulamaları bulunmamaktadır. Rusya ve Azerbaycan muhasebe sistemi incelendiğinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için ayrı bir hesap grubu bulunmadığı görülmektedir. Japonya'da yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi genel sisteme tabidir ve bir özellik arz etmez (Gülten ve Kocaer, 2010: 207-226).

Yurt dışında gerçekleştirilen inşaat işlerinde öncelikli vergilendirme hakkı faaliyette bulunulan ve gelirin elde edildiği ülkeye aittir. Faaliyette bulunulan yabancı ülke, ancak yürürlükteki kanunlarına uygun biçimde defterler tutulduktan ve vergiler ödendikten sonra kalan kârın kendi sınırlarının dışına çıkarılmasına izin verecektir (Gülten ve Kocaer, 2010: 190).

Yurt dışında inşaat işi yapan Türk inşaat işletmeleri, faaliyette bulundukları yabancı ülkede yasaların zorunlu kıldığı belge ve defterleri kullanarak muhasebe uygulamalarını gerçekleştirirler. Bu işletmelerin yurt dışındaki inşaat faaliyetleriyle ilgili olarak Türkiye'deki mevzuata göre ayrıca defter tutmalarına gerek yoktur. Söz konusu işletmeler, faaliyette bulundukları ülkenin mevzuatına göre defter tutarken, saptanan kazanç tek kalemde firmanın Türkiye'deki defterlerine intikal ettirilir (Kızılot, 2008: 482). Diğer taraftan, Türkiye'de gerçekleştirdikleri inşaat işlerine ilişkin muhasebe uygulamalarını ise Türkiye'de yürürlükte olan yasal düzenlemelere göre gerçekleştirmeye devam ederler.

Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Merkez, Şube ve İştirakler Arasındaki Para Hareketlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yurt içi ve yurt dışı yıllara yaygın inşaat işlerinde, şubelerin (şantiyelerin) kendi aralarında veya merkez ve şantiyeler arasındaki parasal işlemlerde 393 hesap kodlu Merkez ve Şubeler Cari Hesabı kullanılır. Merkez ve Şubeler Cari Hesabı; merkezin şubelerle ve şubelerin kendi aralarında olan borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği bir hesaptır. Merkezin şubelerden, şubelerin diğer şubelerden veya merkezden olan alacakları bu hesabın borç tarafına, borçları ise alacak tarafına kaydedilir (Gülten ve Kocaer, 2010: 201).

Diğer taraftan yurt dışında inşaat işi yapılabilmesi için söz konusu ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, kurulan şirkete iştirak edilmesinden dolayı ödenen sermaye niteliğindeki tutarlar dışında kalan ve ticari nitelik taşımayan işlemler duruma göre 132 kodlu İştiraklerden Alacaklar veya 332 kodlu İştiraklere Borçlar hesabında izlenir (Şenlik, 2011: 1039).

DİKKAT

Yurt dışındaki inşaat işleri için ilgili ülkede kurulan şirketlere katılım için tahsis edilen sermaye tutarları 242 İştirakler hesabında izlenir.

ÖRNEK

KGK İnşaat Limited Şirketi banka hesabından Azerbaycan'daki şubesi olan PUL inşaat şantiyesine 300.000 USD göndermiştir. Para transferinin gerçekleştiği tarihte Türkiye'deki döviz kuru 1 USD = ₺5, Azerbaycan'daki döviz kuru 1 USD = 2 AZN'dir. Bu işleme ilişkin olarak KGK İnşaat Ltd. Şti. tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı nasıl olacaktır?

Çözüm: Azerbaycan'daki inşaat şantiyesi şirketin şubesi olarak faaliyet gösterdiği için söz konusu işlem KGK İnşaat Ltd.Şti. tarafından aşağıdaki şekilde kaydedilecektir:

300.000 USD x ₺5 = ₺1.500.000

----------../../….----------		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	1.500.000	
393.02 Şantiyeler Cari Hesabı		
393.02.03 Azerbaycan Şantiyesi		
102 BANKALAR		1.500.000
102.01 ABC Bankası		
102.01.02 Dolar Tevdiat Hesabı		
----------/----------		

Bu işleme ilişkin olarak PUL inşaat şantiyesi (Azerbaycan) tarafından yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

300.000 USD x 2 AZN = 600.000 AZN

----------../../….----------		
102 BANKALAR	600.000	
102.02 BAKÜ Bankası		
102.02.02 Dolar Tevdiat Hesabı		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI		600.000
393.01 Türkiye Merkez Hesabı		
----------/----------		

Parayla ölçülme kavramı gereği her ülke ulusal para birimiyle kayıt yapmak durumunda olduğu için Azerbaycan'da yapılan yukarıdaki kayıtta para birimi olarak Manat (AZN) kullanılmıştır.

ÖRNEK

GCS İnşaat Anonim Şirketi, Türkmenistan'da inşaat işine başlamak için 13.03.20XY tarihinde bankadaki hesabından 200.000 USD nakdi sermaye transferi yaparak TRK İnşaat Limited Şirketi'ni kurmuştur. Sermaye transferinin gerçekleştiği tarihte döviz kuru 1 USD = ₺3'dir. GCS AŞ, faaliyetleri devam eden TRK İnşaat Limited Şirketi'ne 18.08.20XY tarihinde banka hesabından 100.000 USD göndermiştir. Para transferinin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru 1 USD = ₺4'dir. Bu işleme ilişkin olarak GCS İnşaat AŞ tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı nasıl olacaktır?

Çözüm: Yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ayrı bir şirketin kurulduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden dolayı bu şirketlere katılım için tahsis edilen sermayeler aşağıdaki şekilde kaydedilir:

Transfer edilen nakdi sermaye tutarı =200.000 USD x ₺3 = ₺600.000

----------13/03/20XY----------		
242 İŞTİRAKLER	600.000	
242.01 TRK İnşaat Ltd. Şti.		
102 BANKALAR		600.000
102.01 Z Bankası		
102.01.02 Dolar Tevdiat Hesabı		
----------/----------		

TRK İnşaat Limited Şirketi GCS İnşaat Anonim Şirketinin Türkmenistan'daki iştiraki olarak faaliyet gösterdiği için 18.08.20XY tarihinde gerçekleştirilen para gönderme işlemi GCS İnşaat AŞ tarafından aşağıdaki şekilde kaydedilecektir:

100.000 USD x ₺4 = ₺400.000

----------18/08/20XY----------		
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	400.000	
132.01 TRK İnşaat Ltd. Şti.		
102 BANKALAR		400.000
102.01 Z Bankası		
102.01.02 Dolar Tevdiat Hesabı		
----------/----------		

Türkmenistan'da kurulmuş olan TRK İnşaat Limited Şirketinin GCS İnşaat AŞ'ye olan borcunu geri ödemesi durumunda ise GCS AŞ tarafından aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

----------../../....----------		
102 BANKALAR	400.000	
102.01 Z Bankası		
102.01.02 Dolar Tevdiat Hesabı		
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR		400.000
132.01 TRK İnşaat Ltd. Şti.		
----------/----------		

Yurt Dışı İnşaat İşleriyle İlgili Kazançların Muhasebeleştirilmesi

Yurt dışı inşaat işlerinden elde edilen kazançların muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Gelir Vergisi Kanunu arasında farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıklar aşağıda örnekler üzerinden açıklanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, inşaat şirketlerinin yurt dışı inşaat faaliyetleriyle ilgili giderleri (yurt dışı hasılatın binde 5'i oranında götürü gider dahil) bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerden düşülerek yurt dışı inşaat işlerinden sağlanan safi kazanç hesaplanır. Daha sonra bu tutar Türkiye'deki sonuç hesaplarına yansıtılır (Çankaya, 2003: *245*; Şenlik, 2011:1035).

ÖRNEK

KRG İnşaat AŞ, Kosova'da yapımına başladığı otel inşaatını yıl sonunda tamamlamıştır. Otel inşaatına işine ilişkin olarak hesaplanan toplam gelirler ₺14.000.000, toplam giderler ise ₺8.000.000'dir. Götürü gider uygulamasına konu olacak belgelendirilmemiş gider söz konusu değildir. Gelir Vergisi Kanunu düzenlemelerine göre, KRG İnşaat AŞ'nin yurt dışı inşaat faaliyetinden elde ettiği safi kazancın Türkiye'deki sonuç hesaplarına yansıtılmasına ilişkin muhasebe kaydı nasıl olacaktır?

Çözüm: Öncelikle, *KRG İnşaat AŞ*'nin yurt dışı inşaat işinden elde ettiği safi kazanç tespit edilir;

Yurt dışı inşaat işlerinden sağlanan gelirler	₺14.000.000
Yurt dışı inşaat işlerine ilişkin giderler	– ₺8.000.000
Yurt dışı inşaat işi safi kazancı	₺6.000.000

Yurt dışı inşaat işi kazancının Türkiye'deki sonuç hesabına yansıtılması için ise aşağıdaki kayıt yapılır;

```
-----------------../../….--------------
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI          6.000.000
393.02 Şantiyeler Cari Hesabı
393.02.01 Kosova Şantiyesi
           690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI                  6.000.000
           690.02 Yurt Dışı İnşaat Kazancı
-------------------/-------------------
```

Gelir Vergisi Kanunu düzenlemeleri doğrultusunda yapılan bu muhasebe kaydı vergi *ağırlıklı* bir bakış açısını yansıtmaktadır. Diğer taraftan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde gelirler ve giderler kendi aralarında mahsup edilmeden sonuç hesaplarına aktarılır. Başka bir deyişle, yurt dışı inşaat işlerinden sağlanan gelirler ile yurt dışı inşaat işleri için yapılan giderler karşılaştırılmadan, brüt tutarları üzerinden Türkiye'deki sonuç hesaplarına aktarılırlar (Çankaya, 2003: 246; Gülten ve Kocaer, 2010: 202). Aradaki fark aynı örnek üzerinden aşağıda gösterilmiştir.

ÖRNEK

KRG İnşaat AŞ, Kosova'da yapımına başladığı otel inşaatını yıl sonunda tamamlamıştır. Otel inşaatına işine ilişkin olarak hesaplanan toplam gelirler ₺14.000.000, toplam giderler ise ₺8.000.000'dir. Götürü gider uygulamasına konu olacak belgelendirilmemiş gider söz konusu değildir. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre, KRG İnşaat AŞ'nin yurt dışı inşaat faaliyetinden elde ettiği safi kazancın Türkiye'deki sonuç hesaplarına yansıtılmasına ilişkin muhasebe kayıtları nasıl olacaktır?

Çözüm: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne yani Tekdüzen Muhasebe Uygulamasına göre yurt dışı inşaat kazançlarının Türkiye'deki sonuç hesaplarına yansıtılması şu şekilde olacaktır;

Kosova şantiye gelirlerinin sonuç hesaplarına yansıtılması

----------../../….----------		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	14.000.000	
393.02 Şantiyeler Cari Hesabı		
393.02.01 Kosova Şantiyesi		
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		14.000.000
601.01 Kosova Otel İnşaatı Gelirleri		
----------/----------		

Kosova şantiye giderlerinin sonuç hesaplarına yansıtılması

----------../../….----------		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	8.000.000	
622.01 Kosova Otel İnşaatı Maliyetleri		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI		8.000.000
393.02 Şantiyeler Cari Hesabı		
393.02.01 Kosova Şantiyesi		
----------/----------		

Vergilendirilmeyecek kazancın nazım hesaplarda izlenmesi

----------../../….----------		
970 VERGİYE TABİ OLMAYAN		
KAZANÇLAR HS.	6.000.000	
970.01 Yurt Dışı İnşaat İşleri İstisnası		
970.01.01 Kosova Otel İnşaatı		
971 VERGİYE TABİ OLMAYAN		
KAZANÇLAR KARŞ. HS.		6.000.000
971.01 Yurt Dışı İnşaat İşleri İstisnası		
971.01.01 Kosova Otel İnşaatı		
----------/----------		

SIRA SİZDE 4

ABC İnşaat AŞ'nin, Romanya'da gerçekleştirdiği inşaat işi ile ilgili olarak hesaplanan toplam gelirler ₺8.000.000, toplam giderler ise ₺10.000.000'dir. ABC AŞ'nin yurt dışındaki inşaat işiyle ilgili gelir ve giderlerinin Türkiye'deki sonuç hesaplarına yansıtılmasına ilişkin muhasebe kayıtlarını yapınız. Yaptığınız nazım hesap kaydının nedenini açıklayınız.

Yurt dışındaki bazı ülkelerde inşaat işi yapabilmek için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulması zorunlu tutulmaktadır. Böyle bir durumda, Türkiye'deki işletme yurt dışında kurulmuş olan şirkete sermaye transferi yoluyla iştirak etmiş kabul edilir. Dolayısıyla, yurt dışında gerçekleştirilen inşaat işlerinden elde edilen kazançlar Türkiye'deki işletme tarafından iştirak kazancı olarak muhasebeleştirilir (Şenlik, 2011: 1036).

ÖRNEK

ESES İnşaat AŞ tarafından Rusya'da kurulan TRY Ltd. Şti. eliyle gerçekleştirilen köprü inşaatı tamamlanmıştır. Söz konusu işten elde edilen kazancın Türk Lirası karşılığı ₺3.500.000'dir. Bu durumda, ESES AŞ tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı nasıl olacaktır?

Çözüm: TRY Ltd. Şti. yurt dışında ESES AŞ tarafından kurulmuş ayrı bir şirket konumundadır. Dolayısıyla TRY Ltd. Şti. tarafından gerçekleştirilen köprü inşaatı işinden elde edilen kazanç ESES AŞ açısından bir iştirak kazancı olarak değerlendirilecek ve aşağıdaki şekilde kaydedilecektir:

----------../../….----------		
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	3.500.000	
132.01 TRY Ltd. Şti. Rusya		
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		3.500.000
640.01 TRY Ltd. Şti. Rusya İnşaat Kazancı		
----------/----------		

ESES Anonim Şirketinin, yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmesi için gerekli koşulların (Bk. ***Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası*** başlıklı kısım) tamamını sağlaması durumunda, söz konusu kazanç ayrıca nazım hesaplarda aşağıdaki gibi izlenecektir:

----------../../….----------		
970 VERGİYE TABİ OLMAYAN KAZANÇLAR HS.	3.500.000	
970.01 Yurt Dışı İnşaat İşleri İştirak Kazancı İstisnası		
970.01.01 TRY Ltd. Şti. Köprü İnşaatı		
971 VERGİYE TABİ OLMAYAN KAZANÇLAR KARŞ. HS.		3.500.000
971.01 Yurt Dışı İnşaat İşleri İştirak Kazancı		
971.01.01 TRY Ltd. Şti. Köprü İnşaatı		
----------/----------		

Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Kullanılan Makine ve Teçhizatların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işletmeleri Türkiye'de bulunan makine, teçhizat ve ekipmanlarını yurt dışında yürüttükleri inşaat işlerinde kullanmak üzere yabancı bir ülkeye geçici olarak veya geri getirmemek üzere götürebilmektedirler. Bu uygulama, Türk vergi kanunları kapsamında ihracat olarak nitelendirilmektedir. Yurt dışı inşaat faaliyetlerinde ihtiyaç duyulan makine, teçhizat ve ekipmanların yabancı ülkeye geçici süreyle götürülmesi durumunda *geçici ihraç*, Türkiye'ye geri getirilmemek üzere götürülmesi durumunda ise *kesin ihraç* durumu ortaya çıkmaktadır.

Yurt dışı inşaat faaliyetlerinde kullanılmak üzere yabancı ülkeye götürülen bu varlıkların değerleme esasları yine Türk vergi kanunları tarafından konulan esaslarla belirlenmiştir. Buna göre; geçici ihracat şeklinde yurt dışına götürülen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilecek olan makine, teçhizat ve ekipmanlar için ihracatın gerçekleştiği dönem itibarıyla amortisman ayrılmasına son verilecektir. İşin bitimini takiben söz konusu makine, teçhizat ve ekipmanın Türkiye'ye getirilmesiyle beraber amortisman işlemi kaldığı yerden devam edecektir (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007: Seri no 1). Örneğin bir inşaat işletmesi, 20X1 yılında satın alarak inşaat işlerinde kullanmaya başladığı ekonomik ömrü 5 yıl olan bir makineye 20X1 ve 20X2 yıllarında %20 amortisman oranı üzerinden amor-

tisman ayırmış olsun. Makinenin 20X3 yılında işletmenin yurt dışı şantiyesinde kullanmak üzere geçici olarak ihraç edilip, inşaat işinin bitimiyle 20X4 yılında Türkiye'ye geri getirilmesi durumunda, %20 amortisman oranı üzerinden 3 yıl boyunca (20X4, 20X5 ve 20X6'da) amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki şubelerde inşaat işlerinde kullanılmak üzere ihtiyaç duyulan makine, teçhizat ve ekipmanların faaliyette bulunulan yabancı ülkede satın alınarak işin bitimiyle birlikte ithal edilmesi de söz konusu olabilmektedir. Yurt dışında satın alınan makine, teçhizat ve ekipmanın işin bitiminde *kesin ithalat* yoluyla getirilmesi durumunda, söz konusu varlıklar emsal bedeliyle değerlenirler.

Yurt dışı inşaat işlerinde kullanılan makine, teçhizat ve ekipmanlara ilişkin geçici ihraç, kesin ihraç ve kesin ithal işlemlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceği aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Kullanılacak Makine ve Teçhizatların Geçici İhracat Yoluyla Gönderilmesi

Makine ve teçhizatların geçici ihraç kaydıyla yurt dışına gönderilme işlemi nazım hesaplarda izlenir. Çünkü, bu varlıkların mülkiyeti hâlen yurt dışına gönderimi gerçekleştiren işletmeye aittir. Dolayısıyla, bu varlıklar işletmenin aktifinde gösterilmeye devam eder. Ancak, bu makine ve teçhizatlar işletmenin tasarrufunda olmasına rağmen fiilen işletmede bulunmaması nedeniyle bu durumun açıklanmasına ihtiyaç vardır. Bu nedenle yurt dışına geçici gönderilme işlemi nazım hesaplarda izlenmelidir (Şenlik, 2011: 1033). Geçici olarak yurt dışına gönderilen makine teçhizatın nazım hesaplarda izlenmesi aşağıdaki şekilde olur:

----------../../….----------		
930 GEÇİCİ OLARAK YURT DIŞINA		
GÖNDERİLEN MAKİNE TEÇHİZAT	xxxxxx	
930.04 Lübnan Şantiyesi Mikseri		
931 GEÇİCİ OLARAK YURT DIŞINA		
GÖNDERİLMİŞ MAKİNE TEÇHİZAT		xxxxxx
931.04 Mikserler		
----------/----------		

Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Kullanılacak Makine ve Teçhizatların Kesin İhracat Yoluyla Gönderilmesi

Emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir varlığın, değerleme gününde satılması hâlinde emsaline (benzerlerine) göre sahip olacağı değerdir.

İnşaat işletmesinin Türkiye'deki makine, teçhizat ve ekipmanını yurt dışındaki inşaat işinde kullanmak üzere kalıcı olarak yabancı ülkeye göndermesi (kesin ihraç) durumunda ise, söz konusu varlıklar işletmenin aktifinden çıkmış kabul edilir. Başka bir deyişle, bu varlıklar yurt dışındaki işletmenin mülkiyetine girer. Bu durumda, Türkiye'deki işletmenin yurt dışındaki şube, şantiye veya iştirak şeklindeki işyerine gönderdiği makine, teçhizat ve ekipmanlar emsal bedeli ile değerlenirler (Kızılot, 2008: 483).

Makine, teçhizat ve ekipmanların kesin ihraç şeklinde yurt dışına gönderilmeleri durumunda, söz konusu varlıkların devir bedeli ile net değeri karşılaştırılarak aradaki fark kâr ya da zarar olarak kaydedilir. Devir bedelinin yurt dışındaki işyerine devredilen makine ve teçhizatın net değerinden yüksek olması durumunda kâr, düşük olması durumunda ise zarar söz konusu olacaktır.

ÖRNEK

ACS İnşaat Anonim Şirketi, kayıtlı değeri ₺300.000, birikmiş amortismanı ₺90.000 olan bir iş makinesini Türkmenistan'da şubesi olarak faaliyet gösteren inşaat şantiyesinde kullanılmak üzere kesin şekilde ihraç etmiştir. Söz konusu makine 50.000 USD tutarında bir fatura düzenlenerek yurt dışına gönderilmiştir. İşlemin gerçekleştiği tarihte kur 1 USD = ₺5'dir. Bu işleme ilişkin olarak ACS Anonim Şirketi'nin yapacağı muhasebe kaydı nasıl olacaktır?

Çözüm: Öncelikle kesin ihraç edilen makinenin net değeri aşağıdaki şekilde belirlenir:

Makinenin Net Değeri = Kayıtlı Değer – Birikmiş Amortismanlar
Makinenin Net Değeri = 300.000 – 90.000
Makinenin Net Değeri = ₺210.000

Ardından kesin ihraç yoluyla gerçekleştirilen devir işlemiyle oluşan kâr veya zarar hesaplanır:

Makinenin Türkmenistan'daki şubeye devir bedeli = 50.000USD x ₺5 = ₺250.000
Devir Kârı veya Zararı = Devir Bedeli – Net Değer
Devir Kârı veya Zararı = 250.000 – 210.000
Devir Kârı veya Zararı = ₺40.000 Kâr

Gerçekleşen kesin ihraç işlemi daha sonra aşağıdaki şekilde kaydedilir:

----------../../….----------		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	250.000	
393.01 Bulgaristan Şantiyesi	90.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		300.000
679 DİĞ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRL.		40.000
----------/----------		

Devir işlemi sonucu zarar ortaya çıkması durumunda ise, 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabında muhasebeleştirilecektir.

Yurt Dışında Satın Alınarak İnşaat İşlerinde Kullanılan Makine ve Teçhizatların Kesin İthalat Yoluyla Getirilmesi

Yurt dışında yürütülen inşaat işlerinde ihtiyaç duyulan makine, teçhizat ve ekipmanın işin yapıldığı yabancı ülkede satın alınarak kullanılması ve iş bittikten sonra kesin ithal yoluyla yurda getirilmesi durumunda, söz konusu varlıklar emsal değerleriyle kayda alınırlar. Ayrıca, ithal edilen makine, teçhizat ve ekipman işletmeye ulaşana kadar yapılan bütün harcamalar ilgili varlığın maliyetine eklenir.

ÖRNEK

SET İnşaat AŞ'nin, Rusya'da şubesi olarak inşaat işlerini yürüten SUR inşaat şantiyesinde kullanılmak üzere Rusya'dan satın aldığı vinç, inşaat işinin tamamlanmasıyla birlikte 11.08.20XY tarihinde 70.000 USD bedel üzerinden SET AŞ'ne (merkeze) fatura edilmiştir. İşlemin gerçekleştirildiği tarihte kur 1 USD = ₺6 olarak açıklanmıştır. İthal edilen vincin 13.09.20XY tarihinde gümrüğe geldiği öğrenilmiş ve ₺84.000 gümrük vergisi ödenerek vinç gümrükten çekilmiştir. Ayrıca, vincin taşınması için ₺16.000 nakliye harcaması yapılmıştır. Ödemeler SET AŞ'nin banka

hesabından gerçekleştirilmiştir. 20.09.20XY tarihinde vinç işletmeye ulaşmıştır. Bu bilgilere göre yapılacak muhasebe kaydı ne şekilde olacaktır? (İşlemlere ilişkin KDV oranı %18'dir).

Çözüm: Yurt dışında satın alınarak yurt dışı şubede kullanılan makinenin ithali

Makinenin ithalat bedeli = 70.000 USD x ₺6 =₺420.000

----------11/08/20XY----------		
259 VERİLEN AVANSLAR	420.000	
259.01 Makine Bedeli		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI		420.000
393.02 Şantiyeler		
393.02.01 Rusya İnşaat Şantiyesi		
----------/----------		

Makinenin gümrükten çekilmesi

----------13/09/20XY----------		
259 VERİLEN AVANSLAR	100.000	
259.02 Gümrük Vergisi: 84.000		
259.03 Nakliye Gideri: 16.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	78.480	
191.01 Makineye İlişkin KDV: 420.000x0.18=75.600		
191.02 Nakliyeye İlişkin KDV: 16.000x0.18=2.880		
102 BANKALAR		178.480
----------/----------		

Makinenin işletmeye ulaşması

----------20/09/20XY----------		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	520.000	
259 VERİLEN AVANSLAR		520.000
259.01 Makine Bedeli : 420.000		
259.02 Gümrük Vergisi: 84.000		
259.03 Nakliye Gideri: 16.000		
----------/----------		

İnşaat İşlerinde Kullanılmak Üzere Yurt Dışına Gönderilen Malzemelerin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işletmeleri yurt dışında inşaat faaliyetlerini yürütmek üzere açtıkları şubelere veya iştirak ettikleri şirketlere inşaat malzemeleri ve personelin ihtiyaçları için tüketim malları gönderebilirler. Bu malzemelerin fatura düzenlenerek yurt dışına gönderilmesi ihracat kapsamında değerlendirilir. Dolayısıyla, inşaat malzemeleri ve tüketim maddelerinin yurt dışına gönderilmesi işlemi 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında izlenir (Şenlik, 2011: 1041).

İnşaat işletmesinin yurt dışında inşaat faaliyeti yürüten şubesine inşaat malzemesi göndermesi durumunda muhasebeleştirmenin nasıl yapılacağı aşağıdaki örnek üzerinden gösterilmiştir.

ÖRNEK

ASD İnşaat Anonim Şirketi, Kazakistan'da şubesi olarak inşaat işlerini yürüten KZK Şantiyesine 40.000 USD tutarında inşaat malzemesi göndermiştir. İşlemin faturalandırıldığı tarihte döviz kuru 1 USD = ₺6 dir. Bu işleme ilişkin olarak, ASD AŞ'nin yapacağı muhasebe kaydı nasıl olacaktır?

Çözüm: İhraç edilen malzemenin ₺ karşılığı 40.000 USD x ₺6 = ₺240.000'dir.

----------../../….----------		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	240.000	
393.01 Kazakistan İnşaat Şantiyesi		
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		240.000
----------/----------		

İnşaat işletmesinin yurt dışındaki inşaat faaliyetini iştiraki aracılığıyla yürütmesi durumunda yurt dışına fatura edilerek gönderilen malzemeler ise aşağıdaki örnekteki gibi muhasebeleştirilecektir.

ÖRNEK

ASD İnşaat Anonim Şirketi, Kazakistan'da inşaat işleri yapmak için kurduğu KZK Limited Şirketi'ne 40.000 USD tutarında inşaat malzemesi göndermiştir. İşlemin faturalandırıldığı tarihte döviz kuru 1 USD = ₺6'dir. Bu işleme ilişkin olarak, ASD AŞ'nin yapacağı muhasebe kaydı nasıl olacaktır?

Çözüm: İhraç edilen malzemenin ₺ karşılığı 40.000 USD x ₺6 = ₺240.000'dir.

----------../../….----------		
120 ALICILAR	240.000	
120.02 Kazakistan KZK Ltd. Şti.		
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		240.000
----------/----------		

Özet

İnşaat işletmelerinin yurt dışında yaptıkları bina, yol, köprü, demir yolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri yurt dışı inşaat işi kapsamında değerlendirilir. Yurt dışında inşaat işleri üstlenen kişi ve kuruluşlar, kâr transferi şeklinde veya işçilerin gönderdiği dövizler yoluyla ülkeye döviz girdisi sağladığı gibi, inşaat malzemeleri, makine ve teçhizat ihracı yoluyla da ödemeler dengesine büyük katkı sağlamaktadırlar. Ayrıca, yarattığı istihdam, teknoloji birikimi ve kalite standartlarında yükselme gibi olumlu katkıları nedeniyle, yurt dışı inşaat işlerinin Türkiye ekonomisi içinde önemli bir yeri vardır.

Ülkeler ekonomilerinin dışa açılarak güçlenmesi ve yerli şirketlerin uluslararası pazarlarda rekabet gücü kazanabilmesi için, yabancı ülkelerde gerçekleştirilen ticari, zirai, sınai ve serbest meslekle ilgili faaliyetlere vergi istisnaları tanımaktadır. Türkiye'de de benzer şekilde istisnalar mevcuttur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yurt dışında yapılan inşaat işlerinden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına yansıtılan kazançlar koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda tam mükelleflerin yurt dışı inşaat işlerinden elde edilen kazançlar vergilendirme kapsamına alınmış olmakla birlikte, söz konusu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenmiş olan vergilerin mahsubuna olanak tanınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ise, yurt dışında gerçekleştirilen inşaat işleri belirli koşulların sağlanması durumunda KDV'den muaf tutulmuştur.

Yurt dışındaki inşaat işlerinde merkez ve şubeler arasındaki para hareketleri ile şube ve merkez arasında gerçekleşen mal ve hizmet hareketlerinden kaynaklanan cari hesap hareketleri 393 Merkez ve Şubeler Cari hesabında izlenir. Diğer taraftan yurt dışında ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, ticari nitelik taşımayan işlemler duruma göre 132 İştiraklerden Alacaklar veya 332 İştiraklere Borçlar hesabında izlenir. Yurt dışı inşaat işlerinden elde edilen gelirler ve giderler yine 393 Merkez ve Şubeler Cari hesabı yardımıyla Türkiye'deki sonuç hesaplarına yansıtılır. Yansıtmanın yapıldığı sonuç hesapları; 601 Yurt Dışı Satışlar, 622 Satılan Hizmet Maliyeti ve 690 Dönem Kârı veya Zararı hesaplarıdır.

Kendimizi Sınayalım

1. Yurt dışında gerçekleştirilen aşağıdaki işlerden hangisi teknik hizmetler kapsamında değerlendirilir?

a. Metraj
b. Dekapaj
c. Sondaj
d. Güçlendirme
e. Restorasyon

2. Aşağıdakilerden hangisi Türkiye ekonomisinde 1980'li yıllarda yaşanan ve yurt dışı inşaat işlerinin büyümesinde önemli rol oynayan gelişmelerden biri **değildir?**

a. Özelleştirme uygulamalarına başlanması
b. Serbest piyasa ekonomisine geçilmesi
c. Dışa açılma politikasının benimsenmesi
d. Serbest kur rejimine geçilmesi
e. Planlı ekonomi uygulamasına geçilmesi

3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, şirketlerin vergilendirilmesinde kullandığı kriter aşağıdakilerden hangisidir?

a. Gelirin elde edildiği ülke
b. Kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülke
c. Gerçekleştirilen ticari faaliyetin niteliği
d. Şirketin sahiplik yapısı
e. Elde edilen kazançların sürekliliği

4. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların vergiden muaf tutulması için aşağıdakilerden hangisinin yapılması gerekir?

a. Kazançların Türkiye'ye fiilen getirilmesi
b. Kanunî ve iş merkezlerinin Türkiye'ye taşınması
c. Kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına yansıtılması
d. Götürü gider niteliğindeki giderlerin kazançlardan indirilmesi
e. Sağlanan kazançlar için yurt dışında vergi ödenmemesi

5. Yurt dışında yapılan ..... sağlanan kazançların kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi için, söz konusu hizmetin işletme tarafından yurt dışında yürütülen bir inşaat işine bağlı olarak veya işletmenin yurt dışındaki iş yeri ya da daimî temsilcisi aracılığıyla gerçekleştiriliyor olması gerekmektedir.
Yukarıdaki cümlede boş bırakılan yeri aşağıdakilerden hangisi doğru şekilde tamamlar?

a. bakım onarım hizmetlerinden
b. montaj işlerinden
c. inşaat işlerinden
d. teknik hizmetlerden
e. yapıcılık işlerinden

6. İnşaat şirketlerinin yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmeleri için sağlaması gereken koşullarla ilgili aşağıdaki ifadelerden hangisi **yanlıştır?**

a. Anonim veya Limited şirkete iştirak edilmesi
b. İştirak edilen kurumun yurt dışında olması
c. İştirakin ödenmiş sermayesinin %10'una sahip olunması
d. İştirak payının kesintisiz bir yıl elde tutulması
e. İştirak kazancının %10 oranında vergi yükü taşıması

7. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, yurt dışındaki inşaat işlerine ilişkin ticari kazançların Türkiye'de vergiye tabi tutulabilmesi için aranan temel şart aşağıdakilerden hangisidir?

a. Kazançların fiilen Türkiye'ye getirilmiş olması
b. Kazançların mükellefin tasarrufuna girmiş olması
c. Kazançların yurt dışında eşit oranda vergiye tabi olması
d. Şirketin yurt dışı faaliyetinin en az beş yıldır sürüyor olması
e. Yurt dışında yürütülen faaliyetin dar mükellefiyet kapsamında olması

8. Türkiye'de gelir vergisi mükellefi olan KÂR İnşaat işletmesi yurt dışında tamamladığı bir spor kompleksi inşaatı işinden 6.000.000 USD hasılat elde etmiştir. İnşaat işinden elde edilen kâr ise 2.000.000 USD olmuştur. İşletme bu kâr üzerinden yurt dışında 400.000 USD vergi ödemiştir. İşlemlere ilişkin döviz kuru 1 USD = ₺5'dir. Buna göre, işletmenin mali kazançtan indirebileceği götürü gider tutarı kaç ₺dir?

a. 28.000
b. 50.000
c. 100.000
d. 150.000
e. 200.000

9. Yurt dışında inşaat işi yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirkete katılım tahsisi edilen sermaye tutarı aşağıdaki hesaplardan hangisinde izlenir?

a. Merkez ve Şubeler Cari Hesabı
b. Kasa Hesabı
c. İştirakler Hesabı
d. İştiraklerden Alacaklar Hesabı
e. Sermaye Hesabı

10. HULK İnşaat Limited Şirketi, yurt dışındaki şubesi olarak çalışan DEV şantiyesine yurt dışında yürüttüğü inşaat işinde kullanılmak üzere banka hesabından 70.000 USD göndermiştir. Bu işleme ilişkin olarak HULK İnşaat Ltd. Şti. tarafından yapılacak muhasebe kaydında alacaklandırılması gereken hesap aşağıdakilerden hangisidir?

a. Bankalar Hesabı
b. Merkez ve Şubeler Cari Hesabı
c. Alıcılar Hesabı
d. Yurt Dışı Satışlar Hesabı
e. İştirakler Hesabı

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. a	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Kapsamı ve Önemi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. e	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Kapsamı ve Önemi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. b	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. c	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. d	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. e	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. b	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. d	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergilendirme" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. c	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. a	Yanıtınız yanlış ise "Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Yurt dışında inşaat ve onarım işi yapan kurumların kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, yurt dışı inşaat işi kazançlarını Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirmeleri gerekmektedir. Söz konusu kurumlar tarafından yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, herhangi bir koşula bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

Sıra Sizde 2

Yurt dışı inşaat ve onarım işi kazancı elde edenin, Türkiye'de gelir mükellefi olması durumunda, yurt dışında elde ettiği kazancı, gelir vergisi beyannamesinde Türkiye'de elde ettiği gelirleriyle beyan etmesi ve aynı iş nedeniyle yurt dışında ödediği vergiyi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup etmesi gerekmektedir.

Sıra Sizde 3

İnşaat işinden elde edilen hasılat = 8.000.000 USD x ₺5 = ₺40.000.000

Belgesiz giderlerine karşılık olmak üzere beyan edeceği kazançtan indirilebilecek götürü gider = ₺40.000.000 x 0.005 = ₺200.000

İnşaat işinden kaynaklanan zarar = 1.000.000 USD x ₺5 = ₺5.000.000

Türkiye'de sonuç hesaplarına intikal ettirilerek Türkiye'deki kazançlardan indirilebilecek zarar = 5.000.000 + ₺200.000 = ₺5.200.000

Sıra Sizde 4

----------../../….----------		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	8.000.000	
393.01 Romanya Şantiyesi		
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		8.000.000
601.01 Romanya İnşaat Gelirleri		
----------/----------		

----------../../….----------		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	10.000.000	
622.01 Romanya İnşaat Maliyetleri		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI		10.000.000
393.01 Romanya Şantiyesi		
----------/----------		

----------../../….----------		
980 MAHSUP EDİLEMEYEN ZARARLAR	2.000.000	
980.01 Yurt Dışı İnşaat İşleri Zararları		
980.01.01 Romanya İnşaatı		
981 MAHSUP EDİLEMEYEN ZARARLAR		2.000.000
981.01 Yurt Dışı İnşaat İşleri Zararları		
981.01.01 Romanya İnşaatı		
----------/----------		

Kazançları Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ve iratlardan sağlanan kârlardan mahsup edilemezler.

Yararlanılan Kaynaklar

Çankaya, İ. (2003). İnşaat Muhasebesi: Yıllara Yaygın – Özel (Yap-Sat) İnşaatlar. Baran Ofset, Ankara.

Gelir Vergisi Kanunu (1960). Kanun Numarası: 193, T.C. Resmî Gazete, 10700, 6 Ocak 1961. http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf Erişim tarihi: 27 Aralık 2018.

Gelir Vergisi Genel Tebliği (1996). Seri No 194, T.C. Resmî Gazete, 22573, 7 Mart 1996. http://www.gib.gov.tr/node/88766 Erişim tarihi: 2 Ocak 2019.

Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2010). Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları. Birinci Baskı, Ankara Ofset, Ankara.

Gürçay, G. (2015). İnşaat Muhasebesi. Çatı Kitapları, Sage Yayıncılık, İstanbul.

Kamu İhale Kanunu (2002). Kanun Numarası: 4734, T.C. Resmî Gazete, 24648, 21 Ocak 2002. www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4734.doc Erişim tarihi: 5 Aralık 2018.

Katma Değer Vergisi Kanunu (1984). Kanun Numarası: 3065, T.C. Resmî Gazete, 18563, 2 Kasım 1984. http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf Erişim tarihi: 4 Ocak 2019.

Kızılot, Ş. (2008). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. Yenilenmiş Onbirinci Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kurumlar Vergisi Kanunu (2006). Kanun Numarası: 5520, T.C. Resmî Gazete, 26205, 21 Haziran 2006. http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf Erişim tarihi: 24 Aralık 2018.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (2007). Seri no 1, T.C. Resmî Gazete, 26482, 3 Nisan 2007. http://www.gib.gov.tr/node/87461 Erişim tarihi 5 Ocak 2019.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (2012). Seri No 6, T.C. Resmî Gazete, 28283, 5 Mayıs 2012. http://www.gib.gov.tr/node/87450 Erişim tarihi: 10 Aralık 2018.

Şenlik, M. (2011). İnşaat Muhasebesi. 4. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları Ltd. Şti., Ankara.

Türkiye Müteahhitler Birliği (2018a). Türk Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri. Türkiye Müteahhitler Birliği (TMB) Yayınları, Yayın No: 2018/Mart, Ankara. https://www.tmb.org.tr/doc/file/YDMH_Nisan-2018.pdf Erişim tarihi: 24 Kasım 2018.

Türkiye Müteahhitler Birliği (2018b). İnşaat Sektörü Analizi: Dünya Türkiye İnşaat Sektörü. Türkiye Müteahhitler Birliği (TMB) Analiz Bülteni, Yayın No: TMB-642, Ankara. https://www.tmb.org.tr/arastirma_yayinlar/tmb_bulten_ekim2018.pdf Erişim tarihi: 26 Kasım 2018.

Usul, H. (2003). İnşaat Muhasebesi. Süleyman Demirel Üniversitesi Basımevi, Yayın No: 37, Isparta.

Yıldırım, Ç. Ö. (2008). İnşaat Muhasebesi. 1. Baskı, Detay Anatolia Akademik Yayıncılık Ltd. Şti., Ankara.

Yüksel, Y., Suvakçı, F. K., Aktaş, A., Uz, S. B., Onkardeşler, B. ve Tükenmez, M. (2011). İnşaat Mühendisliğinde Durum Analizi. TTMMOB İnşaat Mühendisleri Odası 2. İnşaat Mühendisliği Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı, ISBN: 978-605-01-0155-3, Muğla, ss. 55-79.