

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**ÖZEL YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MUHASEBE VE
VERGİLENDİRME: GAZİANTEP İLİNDE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
ESRA VİLDAN CANTAŞDEMİR

GAZİANTEP - 2022

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**ÖZEL YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MUHASEBE VE
VERGİLENDİRME: GAZİANTEP İLİNDE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
ESRA VİLDAN CANTAŞDEMİR

TEZ DANIŞMANI
DOÇ.DR. CUMA ERCAN

GAZİANTEP - 2022

KABUL VE ONAY

Esra Vildan CANTAŞDEMİR tarafından hazırlanan “**Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetlerinde Muhasebe ve Vergilendirme: Gaziantep İlinde Bir Uygulama**” başlıklı bu çalışma **13.01.2022** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUOĞLU
(Başkan)

DOÇ. Dr. Cuma ERCAN
(Üye)

Dr. Öğr. Üyesi Ali KESTANE
(Üye)

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım. / /

Prof. Dr. İbrahim Halil Güzelbey
Enstitü Müdürü

TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetlerinde Muhasebe ve Vergilendirme: Gaziantep İlinde Bir Uygulama**” başlıklı çalışmanın tarafımda, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım. 13/01/2021

Esra Vildan CANTAŞDEMİR

TEŞEKKÜR

Bu tez çalışması sırasında en başta her tŸrlŸ desteği sağlayıp yol gŸsteren, gerekli bilgi alt yapısını oluŐturmamda katkıları olan, hiçbir konuda yardımını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Cuma ERCAN'a Őukranlarımı ve teŐekkŸrlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca çalışmanın uygulama kısmı için M.G İnaŐat San. Tic. Ltd. Şirketinin mali mŸŐaviri Dr. Mehmet ŐS'e teŐekkŸr ederim. Son olarak, bugŸnlere ulaŐmamı sağlayan ve emeklerini hiçbir zaman Ődeyemeyeceęim sevgili annem ve babama, bana her zaman destek olan kardeŐlerime sonsuz teŐekkŸrlerimi sunarım.

Esra Vildan CANTAŞDEMİR
20.12.2021

ÖNSÖZ

Ticari faaliyetler çerçevesinde etkileşim ağı birçok sektöre nazaran daha yüksek bir noktada bulunan inşaat sektörü, ülkemiz ve dünya için büyük bir öneme sahiptir. Ticari, sınai, zirai vb. birçok iş koluna doğrudan etki edebilen inşaat sektörü gerek istihdam açısından gerekse de temel insani ihtiyaçlar bakımından önemini hiçbir zaman yitirmeyecek bir iş alanıdır. İnşaat sektöründe işgücü yoğun bir biçimde kullanıldığı için; işgücü istihdamı açısından önemli bir yere sahip olup, toplumsal refaha olumlu katkılar sağlamaktadır. Bu denli kritik bir rol üstlenen inşaat sektörü, ülkemizin iktisadi anlamda lokomotif sektörlerinden biri olmasının yanı sıra ödenen vergi kapsamında da düşünüldüğünde ön plana çıkmaktadır. İnşaat sektöründe faaliyetlerin kayıt altına alınması, sürekli tetkik edilmesi hem işletme açısından hem de devlet açısından gereklidir. Bundan dolayı inşaat işletmelerindeki mali nitelikli işlemleri kaydeden, gruplandıran, gerekli birimlere raporlayan inşaat muhasebesi ve vergilendirilmesi önem arz eden bir konudur.

Her sektörün kendine özgü muhasebe ve vergi uygulamaları olduğu gibi inşaat işletmelerinin de kendine özgü uygulamaları mevcuttur. Bu çalışmada, özel (yap-sat) inşaat faaliyetlerinden biri olan kat karşılığı inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi ele alınmıştır. Bu kapsamda, Gaziantep ilinde faaliyette bulunan bir inşaat firmasında kat karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe ve vergilendirme işlemleri uygulama örnekleriyle açıklanmıştır. Çalışmanın bu yönüyle literatüre katkı sağlayacağı beklenmektedir.

Gaziantep, 2022

Esra Vildan CANTAŞDEMİR

ÖZET

Özel (yap-sat) inşaat alanında faaliyet gösteren işletmeler için muhasebe ve vergilendirme bu sektörün kilit taşı haline gelmiştir. İnşaat faaliyetlerinde gelir ve giderlerin doğru hesaplanabilmesi ve vergilendirmenin gerçek şekilde ifa edebilmesi muhasebe sisteminin önemini ortaya koymaktadır. Çalışma literatür ve uygulama bölümünden oluşmaktadır. Yapılan çalışmada, kapsamlı biçimde literatür araştırması yapılmış, akabinde özel (yap-sat) inşaat muhasebesi faaliyet alanlarından biri olan kat karşılığı inşaat ile ilgili uygulama yapılmıştır. Günümüzde arsa maliyetinin neden olduğu finansman yükünü kolaylaştırmak amacıyla kat karşılığı inşaat faaliyetleri yaygın bir şekilde yapılmaktadır. Kat karşılığı inşaat faaliyetleri inşaat firması ile arsa sahibi arasında yapılan bir sözleşmeye dayanmaktadır. Arsa payının inşaat maliyetlerine nasıl yansıtılacağı, arsa sahibine verilen konut veya işyerlerinin nasıl muhasebeleştirileceği gibi konulara ilişkin kayıtların eksiksiz ve doğru bir şekilde tutulması büyük önem arz etmektedir. Çalışmanın uygulama bölümü için Gaziantep ilinde faaliyet gösteren bir inşaat firması seçilmiştir. Söz konusu firmasının resmi defterini tutan SMMM ile görüşmeler yapılmış olup işletmenin konu ile ilgili muhasebe kayıt ve belgelerinden yararlanılmıştır.

Anahtar Kelimeler; özel inşaat, kat karşılığı inşaat, muhasebe, vergilendirme.

ABSTRACT

Accounting and taxation have become the keystone of this sector for businesses operating in the private (build-sell) construction field. The correct calculation of income and expenses in construction activities and the real performance of taxation reveal the importance of the accounting system. The study consists of literature and application parts. In the study, a comprehensive literature search was conducted, and then an application was made regarding construction in return for flat, which is one of the private (build-sell) construction accounting activity areas. Today, in order to ease the financial burden caused by the cost of land, construction activities in return for flat are widely carried out. Construction activities in return for flat are based on a contract between the construction company and the landowner. It is of great importance to keep complete and accurate records on subjects such as how the land share will be reflected in the construction costs, and how the residences or workplaces given to the landowner will be accounted for. For the application part of the study, a construction company operating in Gaziantep was selected. Interviews were held with the SMMM, who kept the official book of the company in question, and the accounting records and documents of the enterprise were used.

Keywords: private construction, construction in return for flat, accounting, taxation.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TEŞEKKÜR.....	i
ÖNSÖZ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ	1
1.1. Problemin Saptanması.....	2
1.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi	2
1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları.....	3
1.4. Araştırmada Kullanılan Teknikler.....	3

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	4
2.1. İnşaat Kavramı	4
2.2. İnşaat Türleri	4
2.3. Yapı	5
2.4. Bina	5
2.5. İnşaat İşlerinin Tarafları	5
2.5.1. İnşaat (Yapı) Sahibi	5
2.5.2. Proje Yöneticisi.....	6
2.5.3. Yapı Müteahhidi (Yüklenici).....	6
2.5.3.1. Müteahhitlik Grupları.....	6
2.5.4. Taşeron (Alt Yüklenici)	7
2.5.5. İnşaat Sektörüyle İlgili Genel Bilgiler	8
2.6. İnşaat Faaliyet Türleri	8
2.6.1. Özel Yap – Sat İnşaat.....	9

2.6.2. İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşleri	9
2.6.3. Arsa Sahibinin Kendi Arsası Üzerinde Kendi İhtiyacı İçin İnşaat Yapması.....	11
2.6.4. Arsa Karşılığı Katma Değer Vergisi Uygulaması	12
2.6.5. Özel İnşaat Faaliyetlerinde Arsa Temin Yöntemleri	12
2.6.5.1. Kat Karşılığı İnşaat Yöntemi	13
2.6.5.2. Kat İrtifakı	14
2.6.5.3. Hasılat Paylaşımı Yöntemi.....	14
2.6.6. Arsanın Satın Alınması	15
2.6.7. Arsanın Kat Karşılığı Temin Edilmesi	15
2.6.8. Arsanın İşletmenin Aktifinde Bulunması	15
2.7. İnşaat Muhasebesi Tanımı ve Genel Özellikleri	16
2.7.1. İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri	16
2.7.2. İnşaat Muhasebesinde Maliyet Sistemlerinin Amacı ve Oluşturulması	17
2.7.3. İşin Tam ve Kısmen Bitim Yöntemleri.....	17
2.7.4. Tutulması Zorunlu Defterler	18
2.7.4.1. İşletme Hesabına Tabi Mükelleflerin Tutacağı Defterler	18
2.7.5. Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetleri ve Maliyet Hesapları	19
2.7.5.1. 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları	19
2.7.5.2. 7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları.....	20
2.8. Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde Vergilendirme	21
2.8.1.Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde Geçici Vergi	21
2.8.2.Geçici Verginin Beyanı ve Mahsubu.....	22
2.8.2.1.Geçici Verginin Beyanı	22
2.8.3.Özel İnşaat Faaliyetlerinde Vergiyi Doğuran Olay	24
2.8.4.Kendileri Kullanmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşlerinde Vergilendirme	24
2.8.5.Kendi Nam ve Hesabına Bina İnşa Ederek Satmak Amacıyla:	25
2.8.6.Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme	26
2.8.7.Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi	27
2.8.8. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Bağımsız Bölüm Teslimi.....	28
2.8.9.Özel İnşaat İşlerinde Kazancın Beyanı.....	28
2.9.Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde Katma Değer Vergisi (KDV).....	30
2.9.1.Konut ve İşyeri Teslimlerinde KDV	30
2.9.2.İnşaat Bitmeden Yapılan Satışlarda KDV	31
2.9.3.Yapı Denetim Hizmetlerinde KDV Tevkifatı.....	32

2.10.Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde Diğer Vergi ve Harçlar.....	32
2.10.1.Bina İnşaat Harcı	33
2.10.2.Tapu Harcı	33
2.11.Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde İlk Madde ve Malzeme Giderleri	34
2.11.1.İlk Madde ve Malzemelerin Sınıflandırılması	34
2.11.1.1.Direkt İlk Madde ve Malzemeler.....	34
2.11.1.2.Endirekt Madde ve Malzemeler.....	35
2.11.2. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	35
2.11.2.1. İlk Madde ve Malzeme Alışları.....	35
2.11.2.2.İlk Madde ve Malzeme Olarak Arsa Alışı	36
2.11.2.3.Direkt İlk Madde ve Malzemelerin Kullanılmak Üzere İnşaatlara Gönderil.37	
2.11.2.4.İlk Madde ve Malzeme İnşaat Maliyetlerine Yüklenmesi.....	38
2.11.2.5.İlk Madde ve Malzeme İadeleri	38
2.11.5.1.İnşaat İşletmesinin Deposundan Satıcılara İade	38
2.11.5.2.İnşaat Alanından (Üretiminden) Depoya İade	38
2.11.2.6. Kullanılmayan İlk Madde ve Malzemelerin Satışı	39
2.11.2.7.İlk Madde ve Malzemelerin Zayi Olması ve Çalınması	39
2.11.2.8.İlk Madde ve Malzemelerde Fire.....	40
2.11.2.9.Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı Hesabı	40
2..11.2.9.1.İlk Madde ve Malzeme Farkları	41
2.12.Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde İşçilik Giderleri.....	41
2.12.1. İşçilik Giderlerinin Sınıflandırılması	41
2.12.1.1.Direkt İşçilik Giderleri	42
2.12.1.2.Endirekt İşçilik Giderleri	42
2.12.2.İşçilik Giderlerinin İnşaat Maliyetlerine Yüklenmesi	43
2.12.3.Taşeron ve Diğer Direkt Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	47
2.12.3.1. Taşeronlara Avans Verilmesi ve Avansın Mahsubu	48
2.12.3.2.Taşeronlara Avans Verilmesi.....	49
2.12.3.3.Taşeronlara Verilen Avansın Mahsubu.....	49
2.13. Diğer Direkt Giderler.....	49
2.14. Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde Genel Üretim Giderleri	50
2.14.1. İnşaat Faaliyetlerinde Genel Üretim Giderleri	50
2.14.2.Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi.....	51
2.15. Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde İnşaat Maliyetinin Tespiti ve Dönem Sonu İşlem	53

2.16. Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetinde Tamamlanan İnşaatların Satışı	54
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	55
-----------------------------------	-----------

3.1. Olay Çalışması	55
---------------------------	----

3.2. Olay Çalışması Yönteminin Seçilme Nedenleri.....	55
---	----

3.3. Olay Çalışması Araştırma Süreci	56
--	----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ İÇİN ÖRNEK BİR UYGULAMA	57
--	-----------

4.1. İşletmenin Temel Kurumsal Bilgileri.....	57
---	----

4.2. Özel İnşaat Faaliyetlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları.....	57
---	----

4.2.1. Kuruluş Kaydı.....	57
---------------------------	----

4.2.2. Proje Maliyetlerinin Kaydı	58
---	----

4.2.3. İnşaat Malzemesi Alımı	59
-------------------------------------	----

4.2.4. Asgari İşçilik Kaydı	60
-----------------------------------	----

4.2.5. KDV Tahakkuku.....	61
---------------------------	----

4.2.6. Arsa Payının Maliyete Aktarılması.....	62
---	----

4.2.7. Maliyetlerin Gider Hesabına Aktarılması.....	62
---	----

4.2.8. Giderlerin Yarı Mamul Hesabına Aktarılması.....	64
--	----

4.2.9. Tamamlanan İnşaatın Mamuller Hesabına Aktarılması	64
--	----

4.2.10. Satış Kaydı.....	65
--------------------------	----

4.2.11. Arsa Sahiplerine Dairelerin Teslim Edilmesi	66
---	----

4.2.12. Satışın Kâr / Zarara Aktarılması	67
--	----

4.2.13. Satılan Mamullerin Maliyetinin Kâr / Zarara Aktarılması	68
---	----

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER..... 69

KAYNAKÇA 71

EKLER..... 77



KISALTMALAR LİSTESİ

GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
TMK	:	Türk Medeni Kanunu
KMK	:	Kat Mülkiyeti Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standardı
TOKİ	:	Toplu Konut İdaresi
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanun
EStG	:	Alman Gelir Vergisi Kanunu
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
AGİ	:	Asgari Geçim İndirimi
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de İnşaat sektörü çok önemli bir yere sahiptir. İnşaat sektörünün gerek sağladığı istihdam olanakları ve gerekse diğer sektörlerle ilişkisi göz önüne alındığında ekonominin itici gücü haline geldiği görülecektir. İnşaat faaliyetlerini genel olarak iki gruba ayırmak mümkündür. Bunlar; ihale yoluyla bir sözleşmeye dayalı olarak başkası adına yapılan inşaat faaliyetleri ve özel inşaat faaliyetleridir. Özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler, kendilerine ait arsa ve araziler üzerine ya da başkalarına ait arsalar üzerine konutlar ve iş yerleri yapmaktadırlar. Bu işletmelerin genellikle satmak amacıyla yapmış oldukları bu inşaatlar, uygulamada yap-sat şeklinde ifade edilmektedir.

Konut ve işyeri yapıp satan inşaat işletmeler aslında bir üretim işletmesidir. Dolayısıyla diğer üretim işletmelerinde kullanılan maliyet muhasebesi hesapları ve kayıt yöntemleri burada da geçerlidir. Ancak her sektörün kendine özgü muhasebe ve vergi uygulamaları olduğu gibi inşaat işletmelerinin de kendine özgü uygulamaları mevcuttur. Bu nedenle yap-sat inşaat işletmelerinin temel özellikleri, muhasebe ve vergi uygulamalarının bilinmesi önem arz etmektedir. Bu çalışmada, öncelikle özel (yap-sat) inşaat faaliyetlerinin temel özellikleri, muhasebe ve vergi uygulamaları açıklanmıştır. Daha sonra Gaziantep ilinde faaliyet gösteren bir inşaat firmasında muhasebe ve vergi uygulamaları olay incelemesi yöntemi ile incelenmiştir.

Bu çalışma toplamda beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; çalışmanın giriş kısmı yer almaktadır. Bu çerçevede öncelikle problemin tespiti, çalışmanın amacı ve önemi anlatılmaktadır. Ardından araştırmanın kısıtları, kapsamı ve araştırmada kullanılan tekniklere ilişkin bilgiler açıklanmıştır.

İkinci bölümde; kavramsal çerçeve yer almaktadır. Bu kapsamda; inşaat kavramı, inşaat tarafları, inşaat faaliyetlerine ilişkin genel bilgiler, inşaat faaliyeti türleri, inşaat muhasebesi tanımı ve genel özellikleri, özel yap-sat inşaat faaliyetine ilişkin maliyet kayıtları ve özel yapsat inşaat etkinliği alanında vergilendirme, işçilik giderlerinin sınıflandırılması başlıklı konular açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde; çalışmanın yöntemi yer almaktadır. Bu kapsamda ilk olarak çalışmanın yöntemi olarak seçilen olay çalışması ve olay çalışmasının seçilme nedenlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde; gerçek bir şirkette özel yap-sat inşaat faaliyetine ilişkin muhasebe ve vergilendirmeye ilişkin uygulamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda; kat karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe ve vergilendirme örnek uygulamalarla açıklanmıştır.

Çalışmanın beşinci bölümünde ise; sonuç ve öneriler kısmı yer almaktadır. Bu kapsamda çalışmada elde edilen sonuçlar özetlenerek bazı önerilerde bulunulmuştur.

1.1.Problemin Saptanması

Günümüz dünyasında inşaat ve özel yap-sat inşaatı, üzerinde durulması gereken mühim olan iki konudur. Çünkü ülkemizin revaçta giden sektörlerinin arasında inşaat da bulunmaktadır. İnşaat alanı, bağlantılı olduğu yan dalları faaliyete geçirmesiyle beraber yaratmış olduğu istihdam ve katma değer ile bilhassa ilerlemekte olan ülke iktisadının lokomotifi durumdadır.

Çalışmada, özel inşaat faaliyetleri kapsamında yer alan ve uygulamada çok sık karşılaşılan kat karşılığı inşaat işlemlerinin muhasebe ve vergilendirilmesi incelenmiştir. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe işlemlerinin nasıl yapılacağı konusunda uygulamada bazı farklılıklar vardı. Bu noktada, özellikle arsa payının maliyetlere nasıl yükleneceği, arsa sahibine daire teslimlerinin nasıl muhasebeleştirileceği gibi konuları saymak mümkündür.

Diğer taraftan, inşaat alanında faaliyette bulunan işletmeler yapılan daire satışlarından elde ettikleri karı tam anlamıyla yansıtmayabilirler. Bu nedenle oluşan durum; firmalarda domino taşı etkisi yaratarak faturasız alımlara yönelimi artırmaktadır. Bu durumun önlenmesi amacıyla tutulan muhasebe ve vergi kayıtlarının sıkı bir şekilde takip edilmesi gerekmektedir.

1.2.Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı; özel (yap-sat) inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe ve vergilendirme ile ilgili temel konuları mevcut kanunlar çerçevesinde ele alıp, muhasebe ve vergilendirme işlemlerini uygulama örnekleri ile açıklamaktır. Bu amaç doğrultusunda ilk olarak çalışmanın teorik kısmını oluşturan inşaat, inşaat faaliyet türleri, özel yapsat inşaat yöntemleri, özel yapsat inşaat sektöründe vergilendirme konuları ele alınarak açıklanacaktır. Ardından Gaziantep ilinde faaliyet gösteren bir inşaat firmasında uygulama yapılacaktır. Uygulama kısmında kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin muhasebe ve vergilendirme işlemleri ele alınacaktır.

Günümüzde inşaat maliyetlerinin önemli bir kısmını arsa payı oluşturmaktadır. Arsa

maliyetinin neden olduğu finansman yükünü kolaylaştırmak amacıyla başvuru yöntemlerinden birisi de kat (arsa) karşılığı inşaat yapımıdır. Kat karşılığı inşaat faaliyetleri inşaat firması ile arsa sahibi arasında yapılan bir sözleşmeye dayanmaktadır. Arsa payının inşaat maliyetlerine nasıl yansıtılacağı, arsa sahibine verilen konut veya işyerlerinin nasıl muhasebeleştirileceği ve bu gibi işlemlerin vergilendirilmesinin nasıl olacağı konuları çalışmanın önemini göstermektedir.

1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırma özel (yap-sat) inşaat faaliyetlerinin muhasebe ve vergi uygulamalarını kapsamaktadır. Araştırmada Gaziantep ilinde faaliyet gösteren M.G. İnşaat Ticaret Sanayi Limited Şirketinin 2020 yılında kat karşılığı yapmış olduğu inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi incelenmiştir. Araştırmanın uygulama kısmının sadece bir firma üzerinden yapılması çalışmanın en önemli kısıtını oluşturmaktadır.

1.4. Araştırmada Kullanılan Teknikler

Çalışmada kifayyetli düzeyde bilgilere ulaşabilmek amacıyla bilimsel araştırmalarda kullanılan geniş kapsamlı olarak uygulanan veri toplama tekniği olarak literatür tarama tekniği kullanılmıştır. Tez çalışmasının teorik bölümünü oluşturan bilgiler, ulusal ve uluslararası dergilerde yayınlanmış olan makaleler, kitaplar, internet ve veri tabanlarından sağlanmıştır. Özel yap-sat inşaat muhasebesine ilişkin bilgi toplama konusunda görüşme tekniği kullanılmıştır. Bunun için gerçek anlamda faaliyet gösteren inşaat firmasının muhasebe kayıtlarını tutan Serbest Mali Müşavir ile görüşme yapılarak konuya ilişkin belgelerden yararlanılmıştır. Özel yap-sat inşaat faaliyetinde muhasebeleştirme ve vergilendirme amacıyla olay çalışması yönteminden yararlanıl

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. İnşaat Kavramı

İnşaat, Arapça kökenli bir kelime olup, Türk Dil Kurumu tarafından “yapma işi, yapım ve yapımı süren bina” olarak tanımlanmıştır. 3194 sayılı İmar Kanunu’nda inşaat kavramı yerine "yapı" kavramı, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda ise inşaat kavramı yerine "yapım" kavramı kullanılmıştır. İnşaat kavramı, arazi veya arsa üzerinde malzeme ve emek harcanarak oluşturulan bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tamamını kapsamaktadır (Erkuş, 2019:8).

“Medeni Kanun’un 652/1 yasasına istinaden; binalar, malzeme ve işçilik kullanılarak arsa üstüne inşa edilen ve düzenlenen varlıklardır. Çalışma Bakanlığı inşaatı tarafından hazırlanan şube yönetmeliğinde; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, yeraltı treni, kanal, liman, dalgakıran, yüzme havuzları, tahkimatlar, havaalanları, dekovil ve tramvaylar, spor sahaları ve bunların etütleri gibi her türlü inşaat işleri, projelendirme, çalışma, bakım onarım ve aynısı çalışmalar olarak tarif edilir. Söylenilen açıklamalardan da anlaşılacağı gibi inşaat, bir çalışma adıdır. Bu aktivite sırasında oluşturulan ürüne yapı denir.” (Çatıkkaş, 2012: 70).

2.2. İnşaat Türleri

İki çeşit inşaat türü mevcuttur. Bunlar; menkul inşaat ve menkul olmayan inşaat (taşınmaz inşaat) şeklindedir.

Menkul İnşaat: Daimî konaklama gayesi olmadan bir başkasının arsasına yapılan kulübe ve barınaklardır. Bu inşaatlar; inşayı yapanın maliki olarak sayılmakta ve tapu tescili istenmektedir (T. M. K., Md. 654).

Menkul Olmayan İnşaat: Araziye zorunlu şekilde daimî konaklamak amacıyla ortaya konulmuş iktisadi önem arz eden binalardır. Bunlar menkul inşaat kapsamı haricinde olan ve arsaya direkt yahut endirekt şeklinde ortaya konulan inşaatlardır. Bunlar; apartmanlar, işyeri, ek kuruluş, hastane, otel, spor tesisleri ve havaalanlarıdır (Erden,1995;4).

2.3. Yapı

İnşaatı bitmiş, sona erdirilmiş bina olarak açıklanmaktadır. Bina, Arazi Kullanım Kanununda şu biçimde isimlendirilir; karada ve denizde kalıcı veya süresiz, onaylanmış ve özel yer altı ve yer üstü yapıları da dâhil olmak üzere sabit ve çıkarılabilir tesisler ile bunların eklenmesi, değiştirilmesi ve onarımıdır. “4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’nda ise inşa; “bina, karayolu, demiryolu, karayolu, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, boru hattı, İletişim ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, Rafineri tesisi, Sulama tesisi her türlü demektir. Zemin iyileştirme, taşkın koruma ve hafriyat işleri ve ilgili kurulum, imalat, hazırlık, taşımacılık, bitirmek, devasa onarma, restorasyon, bölge teşkilatlandırma, sondaj, yıkım, sağlamlaştırmak, montaj çalışması ve benzeri inşaat faaliyetleri gibidir.” (Çatıkkaş, 2012: 70).

2.4. Bina

Yapı yönetmeliğinde bina; tek başına kullanılabilen, üstü örtülü ve erişilebilir, oturmak, çalışmak, eğlenmek, dinlenmek veya ibadet etmek için kullanılan, hayvanları ve mülkü koruyan binaları ifade eder. Bu ifade doğrultusunda binanın belirli bir formu olduğu sonucuna ulaşılmıştır. (Clarke, 2004: 527).

2.5. İnşaat İşinin Tarafları

2.5.1. İnşaat (Yapı) Sahibi

İnşaatçı, inşaat yükümlülüğünü başlatan, yani inşaat faaliyeti nedeniyle binanın bakımının yapılmasını talep eden gerçek veya tüzel kişidir. Yapı sahibi olmayı gerektiren sebepler ise; inşa edilecek binayı kendisinin kullanması, yapıyı kiralarak gelir elde etme niyeti olması ya da sahip olduğu mülkü geliştirmeyi düşünmesidir (Aşker, 2006:64).

Belirli bir inşaat işi için anlaşılan bir bedel üzerinden sözleşme yapılan bina maliki, müteahhitlere işlemleri yaptıracak kişiler olarak tanımlanır. Bu nedenle işverenler, inşaat süreçlerini başlatan kişilerdir. Yıllar içinde tamamlanan inşa süreçlerinde, inşaatı yapan veya bakım çalışmasını başlatan yöneticilerdir. İşi tamamlarken gerçek veya tüzel kişileri içeren küme biçiminde hareket ederler (Kartal, 1991: 9).

2.5.2. Proje Yöneticisi

Profesyonel inşaat yönetimi yönteminin yol gösterici ilkesi, projenin başlangıcında inşaat işinin planlanması ve kontrol edilmesi için inşaat sürecini yönetmek üzere atanmış bir uzmanın görevlendirilmesidir. Bu temsilci bir uzman veya şirket olabilir. Bunlar işveren yararına çalışır ve işverenin plan, proje ve isteklerine göre projenin zamanında, bütçeye gereken biçimde uymasını sağlar. Proje yöneticisi plan ile meydana gelen problemleri sonuçlandırır. Projeyi yöneten kişi tek projeye veya birden çok projeye ilgilenebilir. Proje yöneticisinin sorumlulukları; ödeme belgelerinin hazırlanması, kullanım kılavuzlarının hazırlanmasının organizasyonu, taşeronların denetimi, üretim detaylarının toplanması, takım ve sistemlerin kabulüdür (Çelebi, 2011:48).

2.5.3. Yapı Müteahhidi (Yüklenici)

Türk Dil Kurumu Sözlüğünde Yüklenici; “başka bir kişi ile ilgili olarak bir işi yapmayı üstlenen kişi” olarak tanımlanır. Ancak ihale kanununda, doğrudan yüklenici tanımı değil, istekli ve yüklenici terimleri tanımlanmıştır. Bu kanuna göre; yüklenici, teklifin yapıldığı ve sözleşmenin imzalandığı kişi; mal veya hizmet alımı ve yapım işi için isteklidir. Bu tanımlara göre yüklenici terimi, bir başkası tarafından kendi adına ve belirli bir bedel karşılığında yaptırılan inşaat ve onarım işlerini yapan gerçek veya tüzel kişiler olarak adlandırılabilir (Eşkinat, 2012:33).

Müteahhit, inşaatın bütün inşa periyodunu tamamıyla koordine eder. Tasarının ihtiyacı olan bütün elemanları işe alır. Teftiş sürecinde tasarlanması ve uygulanmasını kontrol eder. Arapça kökenli olan yüklenici kelimesi; “üstlenici, taahhüt eden” anlamlarına gelmekte ve müteahhittin görev kapsamını belirtmektedir (Yılmaz,1992:653). Yapı alanını tespit etme, ekonomik maliyeti oluşturma, işe alım süreçlerini idare gibi inşaatın yapım periyodunun tamamını yüklenir. Müteahhit olmak için fakülte mezuniyet koşulu aranmamaktadır.18 yaşını doldurmuş Türkiye Cumhuriyeti Vatandaşları, Çevre ile Şehircilik Bakanlığı İl Müdürlüğü’ne müracaat ederek, ‘Yeterlilik Belgesine’ sahip olan kişiler bu hakkı kazanmaktadır. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı müteahhitleri 9 sınıfa ayırmaktadır.

2.5.3.1.Müteahhitlik Grupları

- A grubu yüklenici son 15 yılda tek kontratta 90 milyon liralık çalışma faaliyetinde bulunmalıdır. Bu sınıftaki yüklenici dilediği metrekarede inşaat ifa etme hakkına sahiptir.

- B grubu yüklenici son 15 yılda bir kez de 65 milyon liralık iş ve bir kontratta 32 bin 500 metrekare kadar çalışmış olması gerekir. B sınıfındaki şirkete önceden yaptığıının iki katı yani 65 bin metrekareye dek iş ifa hakkı doğacaktır.
- C grubu üstenci son 15 yılda bir kontratta 45 milyon liralık iş yapmış, tekrar tek seferde 22 bin 500 metrekare iş yapmış olmalı. Bu sınıfa tek işte 45 bin metrekareye kadar inşaat yetkisi tanınacaktır.
- D grubu müteahhitlere bir kontratta 30 milyon liralık çalışma ve 15 bin metrekare inşaat yapma koşullandırılacaktır. D grubunda bulunan şirket bitirdiği çalışmanın 2 katı yani 30 bin metrekare yapı icra yetkisini elinde bulunduracaktır.
- E grubu yüklenici bir akitte 15 milyon liralık iş ve 7 bin 500 metrekare çalışmış olması gerekmektedir. E grubunun yeni yönetmelikte yalnız izin belgesi yüklenebileceği iş 15 bin metrekaredir.
- F grubu müteahhitte istenen kıstas bir kez 3 milyon liralık iş ve tek seferde 2 bin 500 metrekare bitirmiş olmalıdır. Bu sınıfta şirket tek izinde 5 bin metrekareye kadar yapabilecektir.
- G grubu üstenci şirket tek akitte 1,5 milyonluk çalışma yapmış olmalı ve 1500 metrekare bitirmelidir. G sınıfı tek akitte en çok 3 bin metrekare yapabilecektir.
- H grubu müteahhitlerde çalışma tecrübesi şartına bakmaksızın fakat şirket en çok bir izinde 1000 metrekare inşaat tamamlayabilecektir. Süreksiz grupta ön koşula bakılmamaktadır. 500 metrekare ve en fazla 2 katlı olacak biçiminde kendisi konutunu inşa etmek suretiyle 1 defaya özgü yetki tanımlanmaktadır. (Emlakjet. (2021). Yapı Müteahhitliği Yetki Belgesi Sınıfları. <https://www.emlakjet.com/haber/blog/yapi-muteahhidi-yetki-belgesi-nedir-nasil-alinir>, Erişim Tarihi: 12.11.2021).

2.5.4. Taşeron (Alt Yüklenici)

İnşaat işleri, yapısı gereği uzmanlık ve deneyim gerektiren işler olarak sınıflandırılır. Bu nedenle inşaat firmasının inşaatının tüm işlerinde ve detaylarında uzmanlaşması pek olası değildir. İnşaat firmaları, taahhüt ettikleri inşaatın belli bir bölümünü alanında uzmanlaşmış başka şirketlere yaptırabilir. Böylelikle inşaat faaliyetinin makul bir bölümünü gerçekleştiren alt yüklenicilere ya da inşaat şirketleri taşeron olarak adlandırılmaktadır. Alt yükleniciler işi direkt olarak kabul etmezler, işin bütününe ya da bir bölümünü müteahhitten satın alarak tüzüğe uygun olarak müteahhide teslim ederler (Özorhon, 2012:29).

Taşeronlardan bazıları büyük inşaat şirketleridir. Bu firmalar bazı projeleri taşerona verirken ana firma olarak kendi inşaatlarını da yapmaktadır. Genel olarak taşeronlar, büyük işletmeleri yürütmek için mali, teknik ve yönetsel kapasiteye sahip olmayan küçük işletmelerdir (Eşkinat, 2012: 161).

2.5.5. İnşaat Sektörüyle İlgili Genel Bilgiler

İnşaat piyasası birçok sektör ile ilişkisi vardır. Bu sebeple ilettilmiş seviyesi her ne olursa olsun inşaat piyasası, ülke iktisatı içerisinde lokomotif sektör kategorisi içerisinde. Ülke iktisadının gelişmesinde etkin işlev görmektedir. İnşaat sektörünün ilettilmiş seviyede verimli olarak etkili olduğu etmenler sırasıyla;

- Kamunun mevduat bütçesi,
- Kişisel tutumların bina mevduatına çevirme yönelimi,
- Özel sektörün mevduat yönelimi,
- Dış kaynak varlıklarının Türkiye’de mevduat oluşturma yönelimi,
- Kamunun, inşaat sektöründeki iç piyasa ve dış piyasa ilerlemesini önleyen problemlere cevap bulabilme verimliliği (Adiloğlu,2006:7).

2.6. İnşaat Faaliyet Türleri

İnşaat çalışmaları yönetmelikler dâhilinde ayrı biçimlerde kategorize edilebilmektedir. Yapılan kategorizeler içerisinden Vergi Kanunu ve Medeni Kanun gibi tüzüğe ilişkin bölümlendirmeler olmaktadır. Başka taraftan senelere ve aylara yaygın inşaat biçiminde de yapıların çeşitleri söylenebilmektedir. Bu bağlamda vergi hukukuna bağlı inşaatların bölümlendirilmesi özel (yap-sat) ve taahhüt biçiminde inşaatlar olarak incelenmektedir. Aya göre inşaat işleri ve onarımlarıyla alakalı kategorizelendirmelerde ise, yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarımları ile yıllara yaygın olan inşaat taahhüt ve onarımları şeklinde açıklanabilmektedir. Bu bağlamda araştırma kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olan inşaat faaliyeti çeşitleri ise özel inşaat, taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat, yıllara yaygın olan ve yıllara yaygın olmayan inşaatlar biçiminde sınıflandırılarak incelenecektir (Ekergil, 2013: 10).

Vergi Hukukunda:

- **Özel inşaatlar:** Yapım biçimine bağlı olarak 2 şekilde sıralanmaktadır;
 - a) Apartman, kat ve dükkân biçiminde elden çıkarma maksadıyla yapılan yapı

b) Öz ihtiyacı dolayısıyla, elden çıkarma hedefi güdülmeden yapılan inşaatlar

2.6.1.Özel (Yap-Sat) İnşaat

Özel inşaat terimi, kişi yahut kurumlar tarafından kendi kullanım durumlarını sağlamak yahut satmak amacıyla kendi adları altında gerçekleştirilen inşaat işlerini ifade eder. Buna göre müteahhitlerin kişi adlarına yaptıkları binadan faydalanmaları gerektiği ifade edilebilir. Yapıları hem kendilerinin kullanabilmesi hem de başkalarına satabilme imkânı bu durumda önemli bir unsurdur. Öte yandan özel yapıların inşası bina sahibi tarafından gerçekleştirilebilir veya başka bir kişinin taahhüdü kapsamında geliştirilebilir (Bekçi ve Nergis, 2011: 125).

Özel inşaat işlerinin yıllara yaygın inşaat işlerinden en kritik ayrımı, yapılan inşaat işlerinin birden fazla senelere yayılmış olsa dahi yıllara yaygın inşaat işi olmamasıdır. Bu yüzden rastgele bir taahhüt mevzubahis değildir. Yıllara yaygın inşaatlarda işin mülkiyeti işi yapan şirkete ait değildir ve meydana gelen ürünün ticareti ile ilgili herhangi bir mesuliyeti mevzubahis değildir(Gordon,1987:48).

2.6.2. İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşleri

Gerçek veya tüzel kişiler için inşaat işinin sözleşmeli veya sözleşmesiz yapılması veya mal teslimi esasına göre belirli bir sürecin yürütülmesini ifade eder. Bu bağlamda müteahhit, fiyata bağlı bir edim borçlusu olarak tanımlanmaktadır. Ancak, inşaat ile ilgili satın alma işlemlerinin yürütülmesi veya onarım işleminin gerçekleştirilmesi için belirli kriterler bulunmaktadır. Bu ölçütler aşağıda sıralanmıştır (Kızılot, 1996: 389);

- “Çalışmanın yapılmasını arzu eden iş ehlinin yahut ihale mevkisinin bulunması gerekmektedir.
- Çalışmanın yapılması sürecini üzerine alan yüklenici ya da taşeronlar olmalıdır.
- Kontrat kapsamında köprü, yol, bina gibi işlemlerde inşaat-taahhüt veya onarma çalışmalarının yer alması gerekir.
- İnşaat-taahhüt işlemleri; bilinen bir paraya bağlı olarak gerçekleştiriliyor olmalıdır.”

Zorunlu işlemlerin uygulanması bağlamında, vergi hukuku konuları, inşaat ve onarım işlemleri için uygulanması şart olan prosedürlere ilişkin nitelikleri içerir. Borçlar Kanunu'nun 335. maddesine dayanan hükümler, bu kapsamda kurumsal işlemlerin yürütülmesine ilişkin yargıları da içermektedir. Maddelerde ifade edilen durumlar, istisna sözleşmesi ile tam uyumlu

nitelikleri gösterir. İstisna sözleşmesi, Borçlar Kanunu'na göre borç işlemlerinde düzenlenmiştir. Buna göre, bu istisnada taraflardan biri ile diğeri arasındaki mevcut ilişkinin bir ölçütü olarak şekillenmek mümkündür (Güngörmüş ve Coşkun, 2008: 214).

Borçlar Kanunu'nun 356. maddesinde müteahhitler için belirlenmiş bir kaliteye atıfta bulunmaktadır. Buna göre yüklenici, yaptığı inşaat işlerini kendisi yapmak ve yaptırmak zorundadır. Ancak şahsi bir önemi yoksa sözleşmeden doğan işlemleri başka bir kişiye yaptırabilir. Yukarıdaki faktörler değerlendirildiğinde, inşaat işinin belirli kişiler tarafından yapılması ve bu işin belirli kesimlerin hükümlerine göre yapılması mümkündür. Binalar sipariş üzerine yapıldığı sürece, mevcut binalarda aylık bina hizmetlerinin verilmesi iki ayrı kategoride ele alınmaktadır. Gruplandırmalar yıllardır alışlagelmiş inşaat ve onarım işleriyle ilgili yapılmaktadır (Güngörmüş ve Coşkun, 2008: 214).

İnşaatı gerçekleştirirken veya inşaat işini onarıırken, süreç bir yıldan az sürerse yıllara olağandışı inşaat denir. Binaları bu şekilde gerçekleştirme süreci, aynı takvim yılı içinde başlayıp bitmeleri anlamına gelmektedir. Bu tür binaların gerçekleştirilmesine yönelik vergilendirme süreci, genel düzenlemelere göre yapı olarak değerlendirilmektedir (Güngörmüş ve Coşkun, 2008: 214).

İnşaatların yıllar içinde uygulanması, sözleşme çerçevesinde gerçekleştirilen ve sözleşmede öngörülen türlerdir. Bunlar arasında yol, kazı, baraj, yeraltı treni, köprü gibi yapıların inşası ile bakımları yer almaktadır. Yapının inşasının bir yıldan uzun sürmesi halinde, “Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44”üncü maddeleri uyarınca mevzuat çerçevesinde vergilendirme işlemleri yapılır. İfade edilen yasa çerçevesinde özel bir vergilendirme sistemi kullanılmaktadır (İnan, 2006: 52).

Türk vergi sisteminin ilkelerinden biri de vergilendirilebilir gelirin yıllık sürekliliğidir. Bu ilke Türk hukuk sistemi içerisinde değerlendirilirken, Gelir Vergisi Kanununda çeşitli istisnaların olduğu ifade edilebilir. Bu istisnalar, yıllardır yaygın olan inşaat işlemlerinden kaynaklanan vergi borçlarını içermektedir. Uygun görülen özel vergilendirme rejiminin önemli bir sonucu, taahhüdün veya onarımdan elde edilen gelirin tespitidir. Bu durum muhasebe ile ilgili vergi işlemlerinde farklılıklara ortam yaratmaktadır. Onarım veya yapım sürecinin bir yıldan fazla sürmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42’nci ilkesine istinaden yapım ve bakım çalışmalarının tamamlandığı yılın belirlenmesi ve işlemlerin yürütülmesine bağlı şekilde

oluşan kâr veya zarara ilişkindir. Bu nedenle, yılın geliri, devam eden prosedürde işin başladığı günden itibaren ortaya çıkan ve tamamlanan yılın tüm gelirleri olarak muhasebeleştirilmektedir (İnan, 2006: 52).

İnşaat sürecinin uygulanmasında, inşaat ve onarım işlerinin yıllar içinde hesaplanması ve buna göre vergi sistemlerinin uygulanması muhasebe periyodunun başlıca sorunları olarak meydana gelmektedir. Böylelikle, ayrı dönemlere ait avans ödemelerinin, yapılan işlemlerle ilgili giderlerin, muhasebe işlemlerinin yapıldığı dönemlerin ve kâr veya zararın muhasebeleştirildiği dönemlerin bilinmesi önemlidir. Bu durumu etkileyen ise iki faktör mevcuttur. Bunlar; tamamlanmış ve eksik sözleşme unsurudur. Yapılan sözleşme, yıl için maliyet veya gelir kontrolünün makul bir çerçevede geliştirilemeyeceği yöntemlerden biri olarak kabul edilir. Bu yöntemle inşaat işlerine ilişkin gelir ve giderler, inşaatın tamamlandığı yıl üzerinden kaydedilerek kâr veya zararı belirlenmektedir (Gülten ve Kocaer, 2010: 11).

Diğer bir yaklaşım, yüzde tamamlama metodudur. Metot, kazanç ve giderlerin ortaya çıktığı zamanlarını kapsar. Bu metodun esas faydalı yönü ise, iş tamamlanmadan kâr veya zarar hesaplamalarının yapılmasına olanak sağlamasıdır. İnşaat faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine dayalı sürece başlamadan önce belirli aşamaların tamamlanması gerekmektedir. Buna göre, özel binalar ile bunların ihale ve onarımları için başlangıç zamanının belirlenmesi, işin devamlılığı sağlanması, proje hazırlanması, işlemlerin maliyetlerinin belirlenmesi, ihale prosedürlerinin duyurulması ve mevcut tekliflerin proje ile birlikte değerlendirilmesi yer almaktadır. İhale süreci, sınırlı süre teminat işlemleri ve teminat beyannamelerinin gönderilmesinin gerçekleştirildiği, tekliflerin değerlendirilmesinin sağlandığı, ihaleye karar verildiği ve kesin teminat işlemlerinin sağlanması şeklinde ifade edilebilir. Mevcut işlemler gerçekleştirilirken etkin bir inşaatın sağlanması, bunların aktif ve eksiksiz biçimde yürütülebilmesi için önemlidir (Bekçi ve Negiz, 2011: 125).

2.6.3. Arsa Sahibinin Kendi Arsası Üzerine Kendi İhtiyacı İçin İnşaat Yapması

Arsa sahibi şahsi gereksinimi dolayısıyla arazi olarak inşaat yaptırmak amacıyla ruhsat için belediyeye müracaatında vergi levhası ve ticaret odasından faaliyet dokümanı istenmektedir. Çünkü İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının aşağıdaki özelgesinde ticari kazanç mükellefiyeti tesisine gerek bulunmadığı doğrultusunda fikrini beyan etmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.10.2010 tarihli aşağıdaki özelgesi; "bireysel gereksinim dâhilinde ve sınırlarını aşmayan, kazanç sağlama gücüne sahip olmayan özel konut inşaatı işlerinin ticari

etkinlik dâhilinde kıymetlendirilmesi olası değil, bu çalışmada bulunanlar adına ticari kazanç sorumlusu kurulmasına ihtiyaç duyulmamaktadır(Bekçi ve Negiz, 2011: 126).

2.6.4.Arsa karşılığı inşaat işlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması

26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete 'de duyurulduğunda KDV Uygulama Genel Tebliğinde Kat Karşılığı Yapım eylemine ilişkin aşağıdaki ifadelere değinilmiştir: “Arsa karşılığı yapım eyleminde vergiye sebep olan durumda, üstlenici arsa karşılığı hane, dükkan gibi serbest alanlarında arazi malikine iletilmesiyle gerçekleşir. Arsanın bir ekonomik şirket kapsamı içerisinde bulunması veya arsa sahibinin arazi elde etmesi veya elden çıkarılmasını daimi bir etkinlik şeklinde devam ettirmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın oluşturulduğu zaman dizininde, üstleniciye inşa edilen arazi sunulması sebebiyle ayarlanacak makbuzda arsa karşılığı alınan serbest birimlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesabı yapılmaktadır. Arsa sahibinin, asıl kuralda yükümlülüğünün ihtiyacı doğrultusunda çabuk yapılması gereken faaliyet kapsamında arsasını serbest üniteler karşılığında üstenciye devretmesinde ise KDV yoktur. Arsa karşılığı inşaat faaliyetinde iki farklı tekabül mevcuttur. İlk olarak, arsa haizi tarafından üstleniciye arsa teslimi; ikinci adım ise üstenci vasıtasıyla mülke karşılık olarak arsa haizine verilen konut veya işyeri teslimidir. Arsa karşılığı inşaat faaliyetinde vergiyi doğuran olay, üstencinin arsa karşılığı hane, işyeri gibi serbest birimleri arsa sahibine teslimiyle oluşur. Arsanın bir ekonomik şirket kapsamı içerisinde olması yahut arsa sahibinin arsa alım satımını alışılmış ve daimi bir etkinlik olarak devam ettirmesi halinde, vergiyi doğuran olayın oluşturulduğu tarihte, üstenciye arsa teslimiyle tanzim edilecek faturada arsa karşılığı alınan serbest birimlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, gerçek usulde yükümlülükleri ihtiyaç duyulmayan arazi etkinlik biçiminde arazinin serbest bölümler karşılığında üstenciye verilmesinde ise KDV uygulanmaz” biçiminde tüzükte yer almıştır(Akın, 2010:3-4).

2.6.5. Özel İnşaat Faaliyetlerinde Arsa Temin Yöntemleri

Arazi, yapı etkinliklerinde hususi üretim girdilerinden biridir. Arsa maliyetinin inşaat sonunda ortaya çıkan konut veya çalışma alanı maliyetleri üzerinde büyük etkisi vardır. Bu nedenle arazi edinimi yöntemi işletmeler için önemlidir. Özel inşaat şirketleri temel olarak mülkü iki şekilde elde eder. Arazi edinim yöntemlerinden ilki; arazi satın almak veya daha önce satın aldıkları arazilerden yararlanmaktır. Özel inşaat şirketlerinde arsa edinmenin ikinci yöntemi ise; binanın arsa sahibi, bölümlerinin yapılması karşılığında arsa sağlamaktır. Bu

yönteme ülkemizde konuta karşı inşaat denilmektedir. Ayrıca hasılat paylaşımı yöntemi son yıllarda üçüncü yöntem olarak yer almıştır. İlk iki yöntem ile aynı biçimde kullanılsa da inşaat işkolunda ilerlemelere eş biçimli yeni arazi temin süreci şeklinde meydana gelmektedir (Akın, 2010: 3-4).

2.6.5.1. Kat Karşılığı İnşaat Yöntemi

Bir apartman inşaatı, yüklenici kanalıyla bir arsa karşılığında bir konut inşasıdır. Metotta mal sahibi serbest bölüm karşılığında malı müteahhide teslim eder. Müteahhit ise söz konusu taşınmaz üzerine sözleşmede belirtilen yapıyı inşa eder. Bu sözleşme uyarınca inşaatı tamamlanan binanın bağımsız bölümleri de burada kullanılmaktadır. Bu nedenle konut inşaat sözleşmeleri, iş ve hizmet kontratları çerçevesinde değerlendirmekle birlikte, satın alma sözleşmeleri ve mülkiyet devri borçlarını içeren karmaşık bir sözleşmedir (Coşkun ve Güngörmüş, 2008: 214).

Mülkün belli bölümünün, sahibine devretme sorumluluğu doğrultusunda, bir daire için inşaat sözleşmesi, Alman Medeni Kanunu'nun 706. maddesi ve Borçlar Kanunu'nun 237. maddesi uyarınca resmi olarak yapılmalıdır. Bu bir geçerlilik şartıdır. Buna göre Noterler Kanunu'nun 60. maddesine göre noterin görevlerinden biri de daire için inşaat sözleşmesi düzenlemektir. Bir daireye karşı inşaat yapılması durumunda, mülk sahibi mülk hisselerinin bir kısmının mülkiyetini yükleniciye devretmeyi taahhüt eder, bir kısmının mülkiyeti kendisine ait olarak kalır. Yüklenici ise bu mülk hisseleri için bağımsız bölümler kurmayı taahhüt eder ve mülk sahibinin bu bağımsız bölümlerdeki payını kendisine devretmekle yükümlüdür. Burada mal sahibinin asıl yükümlülüğü malın teslimi olup, müteahhidin asli yükümlülüğü inşaatın tamamlanması ve bağımsız birimin teslimidir (İnan, 2006: 54).

Az katlı inşaat, son senelerde apartman talebindeki artışla beraber Türkiye'de yaygın bir inşaat metodudur. Arsa karşılığı daire yönteminin tercih edilen bir arazi edinme yöntemi olmasının diğer bir nedeni de, arazinin herhangi bir fon çıkışı olmadan tedarik edilmesidir. Bu durum inşaat şirketlerine arazi satın alma yöntemine dayalı dolaylı finansal yardım sunmaktadır. Ancak bu yöntemle arsa sahibi ile yapılan sözleşme şirketin sorumluluğunu artırmaktadır. Prosedürün bir dezavantajı, bu sorumluluğun yüklenicinin esnekliğini sınırlaması olabilir (GİB, 2021).

2.6.5.2. Kat İrtifakı

Kat irtifakı; "Arazi üstünde inşa edilmekte olan yahut ilerideki inşa edilmekte bir veya birden çok inşaatın apartman, daire, çalışma bürosu, iş yeri, mağaza, salon ve depo gibi farklı ve başlı başına kullanmaya uygun kısımların üzerinde, inşaat bittikten sonra geçilecek kat mülkiyetine temel olmak üzere, o arsanın sahibine veya hissedarları tarafından arsa payına bağlı olarak kurulan irtifak hakkına kat irtifakı denilmektedir." (KMK md.1/2, md.2/c, md.3/3).

Kat irtifakı, bir arsanın maliki veya paydaşları lehine arsa payına bağlı olarak kurulur. Arsa payı kat irtifakından ayrı olarak devredilemeyeceği gibi miras yoluyla da geçmez ve başka bir hakla kısıtlanamaz. Arsa payı devredildiği zaman ona bağlı kat irtifakı da kendiliğinden devredilmiş olur. Kat irtifakı, resmi senetle ve tapu siciline tescil ile doğar (KMK. md.10/1). Bu resmi senet tapu sicil müdürlüğünce düzenlenir (KMK. Md. 13/1). Kat irtifakına konu olan arsanın tamamı bir kişiye ait ise resmi senet düzenlenmeyip istem belgesi düzenlenmektedir (Kat irtifakı.28.10.2021,<https://www.tkgm.gov.tr/>).

Kat İrtifakı Kurulmasının Şartları

- Ana yapı henüz tamamlanmamış olmalıdır.
- Yapılacak bölümler bağımsız olmalıdır.
- Yapılacak yapının tamamında kat irtifakı kurulmalıdır.
- Maliklerin tümü istemde bulunmuş olmalıdır.
- Birden çok malik varsa resmi senet, tek malik varsa istem belgesi düzenlenmiş olmalıdır.

2.6.5.3. Hasılat Paylaşımı Yöntemi

Gelir paylaşımı yöntemi, mülk sahibinin mülkü teslim aldığı ve yüklenicinin söz konusu mülk üzerine inşa edilecek bağımsız bölümlerin satış bedelinin belirli bir yüzdesini ödemekle yükümlü olduğu arazi edinim yöntemidir. Bu süreçte, yüklenici tarafından bağımsız mülkün satışından elde edilen gelirin bir kısmının arsa sahibine teslim edilmesi karşılığında mülk verilir. Bu yöntem aynı zamanda "Arsa için Gelir Paylaşımı" yöntemi olarak da bilinmektedir (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu).

3 Mayıs 2006 tarih ve 26157 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ihale yönetmeliğinde taşınmaz satışından elde edilen gelirin dağılımı; idareye ait taşınmaz veya arsa üzerinde idarece uygun görülen projeye göre müteahhittin proje maliyetlerinin tamamını karşıladığı bina veya bina bölümlerinin satışından elde edilen gelir olarak tanımlanmaktadır. Hizmet tanımında yer alan gelirin, sözleşmede belirtilen esaslara göre

idare ile yüklenici arasında tanımlanmaktadır”. Gelir paylaşımı yöntemi yaygın bir yöntem olmayıp, TOKİ'nin yerleşik olmayanlara konut yapımında ve kamu arazilerinin değerlendirilmesinde kullandığı bir yöntemdir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011).

Türkiye'de özellikle 2004 yılından itibaren TOKİ'ye devredilen büyük hazine arazilerinde hasılat paylaşımı usulünün tercih edildiği bina projelerinin uygulanması yoğun bir şekilde başlamıştır. Konut inşaatı sektöründe TOKİ ile müteahhitler arasındaki sözleşmeli ilişkilerde başlayan bu kontrat modeli, son yıllarda kamuya ait olmayan özel şirketlerin projelerinde de tercih edilmektedir (Kabataş, 2010: 26).

2.6.6. Arsanın Satın Alınması

İnşaat şirketi veya arazi olarak inşaat işlerinde faaliyet gösterecek gerçek kişi; inşaat faaliyetlerinde değerlendirmek amacıyla arsa teminini şahsi finansman kuvvetiyle temin etmesidir. Üzerine inşa edilecek araziye sağlamanın yollarından biri de arsa satın almaktır. Bir daire karşılığında yabancı arazi satın almak ve satmak yaygın bir uygulama iken, bazı şirketler tarafından tercih edilmiyor. Çünkü bu, yüklenicinin sorumluluğunu arttırmakta ve inşaat sürecinde verilecek kararların esnekliğini azaltmaktadır. Bu nedenle taşınmaz, yüklenici firma tarafından satın alınır ve inşaat işi yapılır. Ancak bu yöntem büyük miktarda nakit gerektirdiğinden, yöntemi kullanan şirketlerin finansal açıdan güçlü olması gerekmektedir. İnşaat amacıyla edinilen arazi, işletme varlıkları altında satın alma maliyetinde gösterilir (Benligiray, 1996: 110).

2.6.7. Arsanın kat karşılığı temin edilmesi

Arsanın üçüncü bir birey ile kontrat yapılmak kaydıyla başka birini ilgilendiren bir arsa üzerine inşaat yapılarak arsa malikine çıkacak mutlak kısımlardan antlaşmaya istinaden hisse verilerek arsanın elde edilmesidir.

2.6.8. Arsanın İşletmenin Aktifinde Bulunması

Tüzükte geçen “aktifte kayıtlı olma” ifadesi bilançonun aktif kısmında kayıtlı olduğunu belirtmektedir. Aslında daha uygun olan, aktifte kayıtlı olma cümlesinin kuruluşun malvarlığının aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir. Çünkü tapuya kayıtlı bir taşınmazın, kurumun malvarlığının aktifinde yer alma anı tapu sicilinde tescil edildiği andır(TMK, m.705/1). Bu durumda, söz konusu arazi, sabit kıymetler grubundaki arazi ve arsa hesabına

kaydedilir. Şirketler daha önce edindikleri ve varlıklarına kaydettikleri arazi ve arsaları inşaat amacıyla kullanmayı tercih edebilirler. Bu yöntem ile firmalar söz konusu araziye inşaat amacıyla kullanırlarsa, arazi ilk unsur ve malzeme olduğu için artık arazi ve tapu senedinden düşülerek inşaat maliyetlerine eklenmez. Dolayısıyla bu yöntem arazi satın alma yöntemiyle alakalıdır ve benzer bir süreç üzerinde çalışmaktadır (Benligiray, 1996: 110).

2.7. İnşaat Muhasebesi Tanımı ve Genel Özellikleri

İnşaat muhasebesi görevlerinin yerine getirilmesinde, inşaat şirketinin mali yeterliliğine ilişkin unsurların belirlenmesinde bilgilerin düzenlenmesi, kayıt altına alınmasına ilişkin işlemlerin yapılması, iş süreçlerine ilişkin raporların yapılması çok önemlidir (Şenlik, 2013: 17).

İnşaat muhasebesi sistemlerini genel muhasebe tanımı bazında ifade ederken, inşaat şirketleri ile ilgili varlık ve kaynakların bölünmesi, şirketin faaliyet sonuçlarının belirlenmesi, şirketlerin mali şartlarının açıklanması, geliştirilmesi kapsamlı iş süreçleri ve geliştirilen bilgilerin yorumlanmasını ve bu bilgilerin ve yorumların ilgili kişilere sunulmasını sağlamaktadır (Atay, 2013: 2).

2.7.1. İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri

İnşaat muhasebesi önemli süreçleri içeren bir unsur olmakla birlikte farklı işlevleri olan bir sistemdir. Çok kapsamlı inşaat muhasebesinin belirli işlevleri vardır. Buna göre inşaat muhasebesinin özellikleri aşağıda sıralanmıştır (Şenlik, 2013: 32);

- İnşaat işinin süresi, diğer işlere göre daha uzun bir süreci içerir.
- İnşaat muhasebesinin diğer muhasebe süreçlerinden farklı olmasının nedeni, inşaat süreçlerinin daha uzun bir süreye yayılması veya inşaat faaliyetlerinin ertelenmesi gibi süreçlerin önemli bir sonucu olmasıdır.
- Muhasebe ilkeleri, muhasebe işlemlerinin etkin konumu ile birlikte, aşınma payı ve beklenen maliyetlerin sonuç üzerinde önemli bir etkiye sahip olması için ortam hazırlar.
- İnşaat işini gerçekleştirme süreci merkezden çok uzakta geliştiği için mevcut verilerin bu temelde toplanması, işin işlenmesi vb. gibi işlemler zaman sorunlarına neden olmaktadır. Dolayısıyla muhasebenin merkezde mi yoksa inşaat sektöründe mi olduğuna bağlı olarak alınan kararlar üzerinde etkisi vardır.
- İnşaat süreçlerinin uygulanmasındaki metodolojik farklılıklar, sözleşme maliyeti yönteminin tercih edilmesini gerektirmektedir.

- İnşaat süreçlerinin uzun bir süreye yayılması nedeniyle hasılatın belirlenmesi, işin tamamlanması ve işin bir kısmının tamamlanması dışında yöntemlerin kullanılmasını gerektirmektedir.

2.7.2. İnşaat Muhasebesinde Maliyet Sistemlerinin Amacı ve Oluşturulması

Maliyet sistemlerinin oluşturulması değerlendirilirken maliyet yöntemlerine vergi kanunu tam maliyet sistemi yaklaşımının uygulanması kabul görülmüştür. Ancak inşaat firmasının tercihine bağlı olarak farklı yöntemler kullanmak mümkündür. Örnek vermek gerekirse, değişken maliyet prosedürleri içerisinde plan, kontrol, karar ve performans incelemeleri oluşturma sürecini geliştirmek ortamı daha etkin bir pozisyona hazırlar. Bu bağlamda, değişken maliyetlerle prosedür için planların oluşturulması, elde edilen kârların artması, faaliyet hacminin değişkenliğini etkiler. Bu durumda inşaat firmalarının yıllık hesaplar bazında değerlendirme yapması daha kolay olmaktadır. Firmalarda kullanılan maliyet sistemlerinin aşağıda sıralanan bilgileri içermesi önemlidir (Şenlik, 2013: 35);

- “Bütçeleme ve planlama sistemleri oluşturulur.
- Hisse senetlerinin değerlemesi, kazanç veya kayıplar belirlenerek sağlanmalıdır.
- Özel kararlar için gerekli maliyetlerin belirlenmesi sağlanır.
- Sistematik bir çerçevede maliyetleri düşürme durumu söz konusudur.
- Stoklarla ilgili kontrol süreçleri sağlanır.
- Ürün bazında fiyatlandırma sistematik bir çerçevede geliştirilmelidir.
- Ürün ve hizmetlerin üretim maliyetlerini belirlemek için kullanılır.”

2.7.3. İşin Tam ve Kısmen Bitim Yöntemleri

İnşaat firmaları için defter tutma işlemleri, faaliyet kârının doğru ölçümlerinin yapılmasında ve muhasebe kayıtlarının oluşturulmasında oldukça önemlidir. Taahhüt edilen işlerin hesap döneminin genellikle bir yıldan fazla bir süreyi kapsamaması, gelir ve giderlerin belirlenmesine, farklı yöntemlerle kâr ve zarar değerlendirmesine yönelik unsurların geliştirilmesine ortam sağlamaktadır. Bu kapsamda faturalama için işin tam ve kısmi olarak tamamlanması olmak üzere iki farklı yöntem kullanılmaktadır (Erden, 1997: 23).

Tam tamamlama yöntemi, iş tamamlanana kadar gelir tablosunun hesaplanmadığını belirten yöntemdir. Sözleşmeden elde edilen gelirlerin iş tamamlanıncaya kadar bilançoya aktif

olarak aktarılması ve aktif hesaplarında gösterilmesi durumudur. Bu durumda gelir tablosuna dâhil edilmeyecektir. Bu yöntem birçok ülke tarafından kullanılıyor olma özelliğine sahiptir. Taahhüt süreçlerinin sürekli olduğu durumda farklı kârlılık seviyeleri, bina inşaatı sırasında hafriyat ve temel açmada daha fazla ince ayar ve tamamlama aşamalarında ise daha az kârlılık olması bu yöntemin tercih edilmesindeki temel etkidir (Örten, 2014: 129).

Kısmi iş tamamlama yöntemi ise, daha önce tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılan, çeşitli hesaplamalarla girdi yöntemi olarak ifade edilen bir hesaplamayı ifade eder. TFRS 15'e göre de uygun olan bu yöntem, işin tamamlanmasını beklemeden dönemsel olarak gelir ve giderlerin kayıt altına alınmasına imkân sağlamaktadır. Yönteme dayalı olarak, dönem sonucu iş süreci ilerledikçe hesaplanabilir ve yıllık mali tablolarda dikkate alınabilir (Örten, 2014: 129).

2.7.4. Tutulması Zorunlu Defterler

Tacirlerin Vergi Usul Kanununa göre tutacakları defterler iki ayrı sınıfta ele alınır ve 176. maddeye göre değerlendirilir. Birincisi bilanço esasına göre tutulacak defterler, diğeri ise işletme hesabı esasına göre tutulacak defterlerdir. Aynı kanunun 177. maddesine göre tutulacak defterlerin özellikleri alım, satım ve hasılat tutarları dikkate alınarak geliştirilmiştir. Bu bağlamda birinci sınıf tüccarlar, kanun çerçevesinde yıllardır yaygın olan 177'nci madde hükmüne göre inşaat ve onarım işleri ile uğraşanlar arasında kanuni sınırları aşanlardır. Öte yandan, limitleri aşmayan şirketler, alış, satış ve ücret tutarlarının unsurlarında işletme hesabına bağlı olarak defter tutmakla yükümlüdür (16.03.1990 Tarihli 20463 Sayılı Resmi Gazete).

Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulacak defterler; yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri olarak adlandırılabilir. Bu defterlerin tutulması yükümlülüğü ve bilanço esasına göre tutulacak defterler Vergi Usul Kanunu'nun 182'nci maddesine göre belirlenmiştir. Daha genel bir tabirle yevmiye defteri, kaydedilecek işlemlerin tarih sırasına göre kalemler halinde düzenli olarak yazıldığı defter olma özelliğine sahiptir. Defterler ise yevmiye defterindeki kayıtları içeren ve hesapları belirli bir tasnif çerçevesinde sistematik şekilde temsil eder. Envanter defteri ise her hesap dönemi sonunda stokların ve bilançoların kaydedildiği defterdir (Şenlik, 2013: 225).

2.7.4.1 İşletme Hesabına Tabi Mükelleflerin Tutacağı Defterler

İşletme hesabı defteri, tek bir işletme hesabını içeren basit bir defterdir: Bu defterin sol tarafı giderleri, sağ tarafı ise geliri kaydeder. Maliyet bölümü; satın alınan mal ve hizmetlerin

karşılığı, işle ilgili diğer tüm giderler ile ödenen KDV kaydedilir. Gelir alanında; mal ve hizmet satışı için alınan parayı, ticari faaliyetlerden elde edilen geliri ve KDV'yi kaydeder. Sabit kıymetler işletme defterine kaydedilmez. Ancak bunun için hesaplanan amortisman, amortisman kayıtlarının tutulması şartıyla işletme defterinin gider kısmına kaydedilir (Selimoğlu, 2011: 34).

2.7.5. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetleri ve Maliyet Hesapları

2.7.5.1. 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Bu seçenekte, giderler defteri kebir (ana hesap) düzeyinde "fonksiyonel ilke" benimsenmiş ve "temel türe" göre aynı anda tali hesaplara kaydedilmesi amaçlanmıştır. Yani bu kayıt seçeneği ile giderler aynı anda fonksiyon, tip ve lokasyon bazında takip edilebilir. Konut karşılığı inşaat işlerinde 7/A seçeneği uygulanırken kullanılacak hesaplar aşağıdaki gibidir (Çankaya, 2003: 46);

- 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

Gider hesapları; Dönem içinde gerçekleşen ve tahakkuk eden giderlerin takip edildiği ve kaydedildiği hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak belgeler için oluşturulacak deftere nakil belgelerinde gider merkezi ve gider türü hesap numaralarıyla birlikte yazılır. Gider hesaplarına kaydedilen tüm giderlerin uygun hesaplara yansıtılmasını sağlamak için gider yansıtma hesapları kullanılır (Çankaya, 2003: 46).

2.7.5.2. 7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Kat karşılığı yapı faaliyetlerinde 7/B seçeneği gerçekleştirildiğinde kullanılacak hesaplar aşağıdaki gibidir. 7/B Seçeneğine Göre Gider Hesapları (Çankaya, 2003: 46):

- 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

7/B seçeneğindeki gider hesaplarının nasıl kullanılması gerektiği 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulamalı Genel Tebliğinde aşağıdaki biçimde ifade edilmiştir (Çankaya, 2003: 47): Giderler, genel muhasebede gider dönemi boyunca tür bazında izlenir. Hesaplama dönemlerinde bu giderler, gider dağıtım tablosu kullanılarak fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider noktalarına ve mamul maliyeti veya sonuç hesaplarına aktarılır. Maliyet türlerini işlevlerine dönüştürürken ve bunlara karşılık gelen maliyet yerlerine yüklerken, şirketler maliyet türü hesaplarından ilgili masraf yerlerine ve işlevsel masraf yerlerine transfer kayıtları gerektiren veri kaydı sırasını seçerler. Dilerse bu seçenek için eş zamanlı ayırma talimatını da kullanabilir, fonksiyonel gider hesaplarını ve tali defterlerdeki gider hesaplarını takip edebilir. Bu sayede yapılan harcama türleri ilgili defteri kebir hesaplarında takip edilmekte; tali defterlerde işlevlerine göre izlenebilir ve aynı zamanda gider hesaplarına aktarılabilir. 7/B seçeneğinde şirketler grup 79'un maliyet hesaplarını kullanmaktadır.

Oluşan giderler, dönem boyunca 790-797 türlerine göre bölümlere ayrılmış ilgili gider hesaplarına borç yazılır. İmalat ve servis şirketlerinde, hesaplama zamanlarında oluşturulan gider dağılım tablosu neticesine göre fonksiyonlarına ve gider noktalarına göre gruplanan tip hesapların toplam tutarları: "798 Gider Türleri Yansıtma Hesabı", "799 Üretim Maliyet Hesabı" ve "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri", "631 Pazarlama, Satış - Ve Satış Giderleri ", "632

Genel Ve İdari Giderler ”,“ 66 Finansman Giderleri ” grubun ilgili hesaplarına kaydedilir,“ 680 Olmayanlar için gider ve zararlar doğrultusunda çalışan kısımlar” veya aktifleştirilecek tutarlar ilgili varlık hesaplarına borç kaydedilir. Dönem sonunda "799 Üretim Maliyeti Hesabı", üretim şirketlerinde 151 Yarı Mamul ve 152 Mamul Hesabına aktarılır ve " 622 Hizmet Maliyet Hesabı" hizmet şirketlerinde kapatılmaktadır (Akça, 2016: 39).

Ticari şirketlerde, dönem içinde gider türü hesabının borç kısmına kaydedilen tutarlar, dönem sonunda fonksiyona çevrilerek 630, 631, 632 hesaplarına ve "66 Mali Gider" grubunun ilgili hesabına borç kaydedilir aynı zamanda "798 Gider Türleri Yansıtma Hesap'larına yatırılmıştır. 798 ve 790-797 numaralı hesaplar karşılaştırılarak dönem sonunda kapatılır (Akça, 2016: 39).

2.8. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetlerinde Vergilendirilme

2.8.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetlerinde Geçici Vergi

Süreksiz vergi, kamunun doğrudan vergi gelirleri içinde en önemli kalemlerden olan gelir ve kurumlar vergisini ifade etmektedir. Özel inşaat şirketleri süreksiz olarak vergiye tabidir. Süreksiz vergi, gelir (ticari ve serbest meslek erbabı) ile kurumlar vergisi yükümlülerin üçer aylık gelirleri üzerinden cari vergi dönemlerinin gelir ve kurumlar vergisinden hesap edilmek üzere hesaplanan vergi öncesi bir uygulamadır. Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre, sürekli olarak gayrimenkul alım satımı ve yapım işi ile uğraşanların geliri ticari gelirdir. Bu nedenle genel kurallar vergilendirme için geçerlidir. Özel bir vergilendirme sistemi uygulanmaz. Ticari bir kazanç elde edilebilmesi için satışın yapılmış olması ve inşaatın tamamlanmış olması gerekir. İşletme karı, satışlar ve maliyetler arasındaki pozitif farktır. Aslında vergiyi doğuran olay “tasarruf hakkının” devridir. Bu durumda bir satış sözleşmesi veya fiili bir ödeme olsa bile, satın alma (satın alma, edinme) fiili teslim tarihi olarak kabul edilmektedir (Yükçü, 2011: 246).

Tasarruf hakkı (kullanılabilirlik) tapuya girilmeden ev sahibine geçmişse vergiye tabi olay gelir yönünden meydana gelmiştir. Taşınma gerçekleşmemiş olsa bile, tapu kaydının veya mülkün fiili kullanımının tarihinden itibaren 7 gün içinde fatura kesilmelidir. Ancak uygulamada satışların tamamlanmadan, hatta inşaat başlamadan önce yapıldığı görülmüştür. Bu durumda “özel satış vaadi” ile aldığımız para bir ön ödemedir. Önceden fatura düzenleme zorunluluğu yoktur. Ancak, bir fatura düzenlenirse KDV tahsil edilmelidir (Yükçü, 2011: 246).

2.8.2. Geçici Verginin Beyanı ve Mahsubu

2.8.2.1. Geçici Verginin Beyanı

Süreksiz vergi bir avans yöntemidir. Süreksiz vergi, sonradan senelik gelir üstünden yatırılacak vergiden hesap edilen bir peşin vergidir. Vergi öncesi dönemde yatırılan girdi vergisi, bir sonraki vergi öncesi dönem için hesaplanan girdi vergisinden mahsup edilir. Yıl içinde ödenen geçici vergiler, izleyen yıl verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Ödenen geçici vergi tutarı, hesaplanan gelir veya kurumlar vergisini aşarsa, indirilemeyen meblağ, yükümlünün öteki vergi sorumluluklarından hesap edilir (Çankaya, 2003: 14).

Süreksiz vergi, gerçek ve tüzel kişilerin 3 ay süreli gelirlerinin tarh edilmesidir. Diğer bir deyişle mükellef, tahakkuk eden vergilerini üçer aylık dönemlerde senede dört kez süreksiz vergi tebliği ile sabit olduğu vergi ofisine vermekle yükümlüdür. Süreksiz vergi, yukarıda belirtilen süreler içinde vergi dairesinde elden veya internet üzerinden geçici vergi beyannamesi ile tescili sağlanır. Ödeme dönemi içerisinde vergi ofisine aktarılacaktır. Üçer ay süreli dönemlerde yatırılan süreksiz vergi matrahı, sonraki üç aylık birikmiş geçici vergi beyannamelerinde de gösterilir. Vergi öncesi toplam tutardan önceki sürelerde yatırılan vergiler düşülerek kalan meblağ vergi bürosuna yatırılır. Fakat senelere yayılan yapım faaliyetleri için süreksiz vergi sistemi uygulanmamaktadır. Süreksiz vergi tebliğinde senede 4 vergi süreci vardır. Süreksiz vergi süreçleri üçer ay süreli oluşmakla beraber, süreksiz vergi beyannamesi ile bildirilecek kazanç belirlenirken takvim senesi başından alakalı sürecin sonuna değin olan kazançlar göz önünde bulundurulur. Süreksiz vergi zamanları ile alakalı vergi, alakalı süreci takip eden ikinci ayın 14. günü (bugünü de kapsayan) akşamına dek vergi dairesine bildirilir ve 17. gün (bugün dahil) akşamına kadar ödenmektedir (Ekergil vd., 2013: 208).

Süreksiz vergi zamanları üçer ay süreli süreçler olmakla beraber, raporlanacak gelirin hesaplanmasında 3, 6, 9 ve 12 aylık tablolar kullanılmaktadır. Süreksiz değerlendirme matrahı hesaplanırken, kayıtlardan dönem sonundaki varlıklar belirlenebilir. Varlıkların dönem sonundaki değeri ister kaydi ister fiili envanter ile belirlensin, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme düzenlemelerine göre belirlenir (Kızılot, 2009: 29).

Süreksiz vergi ödemeleri direkt vergi bürolarına veya vergi bürolarının anlaşmaları bulunduğu bankalara veya internet bankacılığı aracılığıyla gerçekleştirilebilir. Limitleri aşan kurumlar vergisi yükümlüleri ve gelir vergisi yükümlüleri, süreksiz vergi tebliğlerini elektronik zeminde elektronik tebligat vererek internet vergi dairesi üzerinden vermek zorundadır. E-Beyanname uygulamasından yararlanabilenler, yasal teslim süresinin sona erdiği iş günü gece yarısına kadar elektronik ortamda beyanname verebilirler (Kızılot, 2009: 29).

Bilançoda defter tutan kurumlar vergisi yükümlüleri ve gelir vergisi yükümlüleri sadece gelir tablosunu geçici beyannamelerine ekler, defter tutan yükümlüler şirket hesap özetini ekler ve serbest meslek gelir defteri tutan mükellefler kâr ekler. Geçici verginin alacaklandırılması için herhangi bir yazılı başvuruya gerek yoktur, alacak kaydı sorumlu vergi dairesi tarafından resen yapılır. Kesintiye rağmen geçici vergi iade edilmesi gerekiyorsa ve bu tutar beyannamenin ilgili tablosuna girilirse, bu durum mükellefin yazılı olarak iade talebi olarak kabul edilecektir. Beyannamenin ilgili kısmında gösterilmeyen geçici verginin mahsup veya nakden geri ödenmesi için mükellefin yılsonuna kadar vergi dairesine yazılı olarak başvurması gerekir. Nakden veya mahsup halinde geçici vergi iade tutarının bir sınırı yoktur, geçici verginin yatırılması yeterlidir. Süreksiz vergi iadesi talepleri için teminat veya inceleme raporu aranmamaktadır (Kızılot, 2011: 16).

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, özel inşaat faaliyetleri yürüten gerçek kişiler ve özel şirketler, beyanname verdikleri senelik gelir vergisi beyannamesi üstünden hesabı yapılacak gelir vergisinden hesap yapılmak üzere geçerli vergilendirme süreci içerisinde süreksiz vergi yatırırlar. Gelecek yıl 2019 yılında gelir vergisi yükümlüleri için süreksiz vergi oranı %15; Kurumlar vergisi yükümlüleri için %22 olarak belirlenmiştir (Kızılot, 2011: 16).

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, özel inşaat faaliyetlerinde bulunan tüzel kişilerin, cari dönemden dönüştürmek için Gelir Vergisi Kanunu'nda ifade edilen temeller çerçevesinde geçerli döneme ait kurum kazançlarını geçici olarak vergilendirmeleri gerekmektedir. İndirilecek vergi döneminin kurumlar vergisi. Ödenmeyen geçici vergi, yılsonu gelir ve kurumlar vergisinden hesap edilemez. Önceki zamanlara ait süreksiz verginin %10'undan fazlasının eksik bildirilmesi halinde, eksik bildirilen bölüm için serbest veya müteakip tahakkuk nedeniyle zarar cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır (Akdoğan vd., 2011: 14).

2.8.3. Özel İnşaat Faaliyetlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Özel inşaat işlerinde (genellikle inşaat/satış ve mülk (zemin) inşaat işleri), bağımsız inşaat bölümlerinin satışı genellikle inşaat bitirmeden gerçekleşir. Özel inşaat faaliyetlerinde vergiyi doğuran olay, tasarruf hakkının devridir. Oluşturulan inşaat, müşterinin insiyatifine bırakıldığı zaman devredilmiş olarak kabul edilir ve vergisel yönden satış kararındadır. Bu sebeple hüküm verici aracılığıyla, bu çeşit satış işlemlerinde, tapu devri yerine tasarruf hakkının devri kabul edilmiştir. Bu tür inşaat işlerinin bir diğer özelliği de inşaat işlerinin tamamlanmasının bir yıldan fazla sürebilmesidir. Bu durumda vergiye tabi olayın meydana geldiği zaman vergilendirme açısından önem kazanmaktadır (Çankaya, 2003:388).

Genel olarak, özel inşaat işleri için vergiye tabi olayın tescil ile birlikte meydana geldiği varsayılmaktadır. Ancak inşaat şirketleri, tescilsiz de bağımsız bölümlerini inşaat süresince özel bir sözleşme veya satın alma vaadi sözleşmesi çerçevesinde satmaktadır. Kısaca ticari hasılatı tahakkuk etmesi için satışın gerçekleşmesi ve inşaatın bitmiş olması lazımdır. Özel inşaatlarda üretim çoğunlukla birden fazla dönemi ihtiva etmesine karşın GVK.42.md. kapsamında değerlendirilmez. İnşaat sırasında yapılan bu satışlar karşılığında alınan bu paralar avanstır. Burada vergiye tabi bir olay yoktur. Özel inşaat işleri için vergiye tabi işlem tasarruf hakkının devridir. Yapım alıcının hizmetine sunulur sunulmaz (kullanım ve fayda) teslim edilmiş ve vergi amaçlı satış gerçekleşmiş sayılır. Özel inşaat işlerinde kâr veya zarar, yıl içindeki ciroya göre belirlenir. Özel inşaat şirketleri müstakil inşaat bölümlerini satarken, satış dönemindeki üretim maliyetleri ile satış fiyatı arasındaki pozitif fark ticari gelir olarak vergilendirilmekte ve yıllık gelir olarak raporlanmaktadır. Aynı şekilde, inşaat aşamasında yapılacak satışlarda, inşaatın tamamlandığı ve anahtar teslimin tamamlandığı yıla ait satış bedelinin tamamı satış hasılatı olarak gösterilmektedir (Şenlik, 2011:144-145).

2.8.4. Kendileri Kullanmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme

İnşaat bir üretim faaliyeti olduğundan, temel olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümlerine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde ticari kazanç "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen gelirler" olarak tanımlandıktan sonra, aynı maddenin dördüncü fıkrasında "sürekli alım, satım ve inşaat işleri ile uğraşanlar" gayrimenkul" vergiye tabidir şeklinde belirtmektedir (Pur, 2006:167).

Gelir vergisinin konusu ele alındığında, gayrimenkulün vergilendirilmesi, gayrimenkulün inşası ve satışının aşamalarına göre ikiye ayrılabilir. Bu ayırım özellikle özel

eserler açısından çok önemli bir konudur ve bu iki unsurun ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. İlk olarak, inşa halindeki bir mülk ticari gelir planına göre değerlendirilir ve bazı unsurlar (sermaye unsuru, süreklilik unsuru, organizasyon unsuru vb.) varsa, ticari gelir olmaktadır. İkincisi, mülkün satışından elde edilen gelirin vergi değerlendirmesi aşamasıdır ve bu aşamada kâr, değer artış kârı veya ticari kâr olarak ikili bir yapıda değerlendirilebilir. Bu açıklamalar bağlamında, gerçek veya tüzel kişi olsun, bir mükellef, münhasıran mülkiyeti değiştirmek yahut bir arazi parçasının kullanımını (kendi kullanımı) veya örneğin bir arazinin kiraya verilmesi amacıyla bir mülk kurar. İnşaat işleri gibi bir kısmı ticari gelir kapsamında dikkate alınır ve derecelendirilmez. Ancak, bu mülkün yapımı sırasında mükellefin kişisel ihtiyaçlarının kapsam ve sınırlarını aşan bir durum varsa ve bunun ticari bir kuruluş olduğunu düşündüren unsurlar varsa, yapım işi bu kapsamda yürütülür (Tekkoyun, 2010:81). Bunları şöyle özetlersek; Kişisel kullanım için yapılan inşaat işlerinde, gerçek kişiler tarafından yapılan inşaat işleri Gelir Vergisi Kanunu anlamında ticari kazanç sayılmaz, dolayısıyla inşaat aşamasında vergi mükellefiyeti yoktur. Bu tür inşaat işleri ile vergi yükümlülüğü mülkün satış aşamasında ortaya çıkar. Bu aşamada elde edilen kazançlar, sürekli olmamak ve ticari bir kuruluş bünyesinde üretilmemek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında Diğer Gelirler ve Emekli Maaşları başlığı altında “sermaye kazançları” olarak vergilendirilmektedir. Mülk ticari bir kuruluş içinde satılırsa, kâr ticari gelirdir (Tekkoyun, 2010:81).

Bir kuruma ticari karakter kazandıran en önemli kriterlerden biri, kurumu oluşturan kişi ve kişilerin gelir veya kâr elde etme niyeti ile hareket etmeleridir. Böyle bir amaç yoksa ticari faaliyet söz konusu olamaz. Bu inşaat faaliyetlerinin kişisel ihtiyaçları için ticari bir kazanç olup olmadığını belirlemek amacıyla listelenen bu öğeler ile birlikte değerlendirildiğinde; inşaat kişisel ihtiyaçlara yönelik olmalı ve kişisel ihtiyaçların kapsam ve sınırları aşmamalıdır. Belirtilen faaliyetlerde kazanç odaklılık olmamalı ve süreklilik arz etmemelidir. Bu koşulların ihlali durumunda, kendi mülkü üzerinde kendi kullanımı için inşa edenler de dâhil olmak üzere faaliyetten elde edilen gelirler işletme geliri olarak kabul edilecektir (Tekkoyun, 2010:81).

2.8.5. Kendi Nam ve Hesabına Bina İnşa Ederek Satmak Amacıyla

Kendi mülkleri üzerine bina inşa edenlerin ve bunların bağımsız bölüm olarak inşa ettikleri binaların inşaat işleri (örneğin bina/inşaat işleri yapmak) ile uğraşan ve inşaat işleri gerçek yahut tüzel kişiler tarafından yapılır. İnşaat işi (bu amaçla yapılıyorsa) gerçek kişi nam ve hesabına yapılıyorsa gelir vergisi, tüzel kişiler tarafından yapılıyorsa kurumlar vergisi kapsamına girmektedir. Bu tür inşaat işlerinden elde edilen gelirler ticari gelir düzenlemelerine

göre vergilendirildiğinden, bu inşaat faaliyetlerini yürüten şirketlerin (gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin) vergi dönemi, geçici vergi, satış vergisi vb. yükümlülüğü gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan imalatçı bir şirketten farkı yoktur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/4'üncü maddesine göre, "Sürekli gayrimenkul ticareti ve inşaatı ile uğraşanların bu işten elde ettikleri kazançlar işletme geliri sayılır". Bu tür inşaat faaliyetlerini yürütenler bu nedenle herhangi bir özel vergi sistemine tabi değildir. Diğer bir deyişle, bu tür inşaat işlerinde yer alan gerçek ve tüzel kişilerin gelirleri doğru olarak vergilendirilmekte olup, gelirin tespit edilebilmesi için bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulması gerekmektedir (Şenlik, 2011:200).

Vergilendirme sürecini kendi adlarına bina yapıp satmak amacıyla oluşturulan eserlerden ayıran temel nokta, işin bitiş tarihinin önemli olmamasıdır. Bu tür inşaat işlerinde Vergi Kanunu kapsamındaki en önemli unsur satışın gerçekleşmesidir. Bu tür inşaat faaliyetlerini yürüten gerçek ve tüzel kişiler ürettikleri bağımsız bölümleri satarlarsa, satın alma maliyetleri ile satış dönemindeki satış fiyatı arasındaki pozitif fark, ticari gelir olarak vergilendirilmekte ve ilgili yıl geliri olarak raporlanmaktadır (Şenlik, 2011:203).

2.8.6. Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme

Ülkemizdeki hızlı kentleşme ile birlikte yaşam alanı ve iş ihtiyacı her geçen gün artmakta ve şehirler de her geçen gün bu doğrultuda büyümektedir. Genişleyen yerleşim merkezlerinin sınırları içinde kalan arsalar için en çok tercih edilen değerlendirme yöntemi arsa (zemin) karşılığı yapılaşmadır. Bu süreçte, gerçek ve tüzel kişiler, mülk sahipleri karşılığında belirli sayıda bağımsız mülk edinebilmek için mülkiyet paylarını yükleniciye vermektedirler (Aslanpınar, 2011:273).

Arazi karşılığı inşaat işi uygulaması yaygın olmakla birlikte, Türk Vergi Hukuku'nda bu işin vergilendirilmesine yönelik doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Çoğu zaman genel hükümlere göre vergilendirme yapılmaya çalışılmakta ve bu durum birçok özel unsuru bünyesinde barındıran bu şirket türünde çeşitli sorunlar yaratmaktadır. Aslında diğer üretim firmalarında olduğu gibi inşaat sektöründe de birkaç işlem yapılmaktadır. Tesislerin her birinin kendi üretiminin olması, tesisin genellikle bir takvim yılında tamamlanmaması ve üretim yerinin standardize edilmemiş olması gibi sorunlar, bu tesisleri diğer standart üretim şekillerinden ayırmakta ve dolayısıyla özel vergilendirme ihtiyacını doğurmaktadır. Bu kapsam çerçevesinde bazı kuralları karşılar. Arsa karşılığı inşaat işlerinin özelliklerine inşaat işlerinin bu karakteristik üretim yapısı eklendiğinde vergilendirme daha karmaşık hale gelmektedir (Turut, 2007:149).

Ayrıca yukarıda bahsedilen karmaşık durum göz önüne alındığında, inşaat işlerinin arazi karşılığı vergilendirilmesi yıllardır tartışılmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlerinin vergi durumu ile ilgili olarak vergi idaresi ile yargının görüşlerinin örtüşmediği görülmektedir. Konu araştırıldığında araziye karşı yapılaşma sorunları göz önüne alındığında; bu işlemlerin vergi boyutunun yanı sıra, mülkün hem gerçekleştirilebilir değeri hem de mülk karşılığında bağımsız mülk bölümlerinin değerinin belirlenmesi önemlidir. Bunu akılda tutarak, sorunu hem arsa sahibi hem de müteahhit açısından değerlendirmek sürecin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Prensipte olarak, mülk sahiplerini aşağıdaki vergi sınıflandırmasına tabi tutmak mümkündür (Şen, 2011:139).

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

Arazi mukayeseli olarak inşaat işinin tüm yönleriyle değerlendirildiği bir tebliğe dayalı olarak vergi idaresinin herhangi bir görüşü bulunmamaktadır. Ancak bu işlemin KDV boyutu, 26 Nisan 2014 tarihinde yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliği'nde sınırlı da olsa değerlendirilmiştir.

2.8.7. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Taşınmazın ticari bir teşebbüsün parçası olması (kurumlar vergisine tabi mal sahibi) veya mal sahibinin malın edinimini ve satışını düzenli ve sürekli olarak yapıp yapmadığını, ticari bir faaliyet bağlamında (mülk sahipleri gelir vergisine tabi), müteahhide ikamet veya iş yeri için mülk teslimleri satış vergisine tabidir. Ancak mal sahibi malı karşılık olarak (süreksiz olarak) müteahhide teslim ederse, bu şekilde yapılan mal teslimleri KDV'ye tabi değildir (Turut, 2010:143). Yukarıdaki açıklamalar bağlamında, arsa sahibi tarafından müteahhide teslim edilen arsanın, arazi sahibinin gerçek süreçte vergiye tabi olması veya arsa edinimi ve satışının bir vergi olarak değerlendirilmesi gerekiyorsa, ticari gelir düzenlemesine tabi olduğu sonucuna varılabilir. Ticari olmayan bir faaliyet kapsamında müteahhide teslim edilen mülk karşılığında bağımsız mülk satın alırken mülk sahibinin vergiye tabi olmadığı da tespit edilebilir. İkinci durumda, örneğin ev sahipleri satın aldıkları müstakil araziye arsalarına karşılık olarak kiralar veya satarlarsa, Gelir Vergisi Kanunu anlamında gayrimenkul sermaye geliri gibi farklı vergi yükümlülüklerinin olacağı unutulmamalıdır (Şen, 2011:140).

2.8.8. Mütcaahhit Tarafından Arsa Sahibine Bağımsız Bölüm Teslimi

Mütcaahhit açısından, üçüncü şahıslara ait taşınmazlar üzerine bina inşa edenlerin, mülk sahibine verilen bağımsız bölümlerin inşası için yaptıkları harcamalar ile kendi bağımsız bölümleri için yaptıkları harcamaların toplamına inşaat maliyetlerini verir. Mütcaahhit bağımsız bölümlerinin maliyeti, toplam inşaat maliyetlerinin bu bağımsız bölümlere bölünmesiyle hesaplanacaktır. Toplam inşaat maliyetinin arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere tekabül eden kısmı mütcaahhittin kendisine ait bağımsız bölümlerin arsa maliyetidir. Yüklenici, inşaat faaliyeti nedeniyle gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olduğundan, inşaatın tamamlanması ve bağımsız bölümlerden birinin satılması ile birlikte tahsile tabi olay meydana gelir. Bu nedenle inşaat sırasında yapılan işler için gelir tablosu verilmemekte, bir liste verilmektedir. Yapının tamamlanması mütcaahhittin kâr/zarar beyan etmesi için yeterli değildir. Her iki inşaat da tamamlanmış olmalı ve bağımsız bölümlerden en az biri satılmış olmalıdır. İnşaat çalışmaları devam ederken satılan bağımsız bölümlerden elde edilen gelirler avans şeklinde yapılmaktadır. İnşaat tamamlanmadan bağımsız bölümlerin tamamı satılsa dahi herhangi bir kâr/zarar raporlanmamaktadır. İnşaat henüz tamamlanmadığı için maliyetler henüz belirlenmemiştir (Kızılot, 2008:390).

Bağımsız bölümlerin mütcaahhit tarafından mal sahibine teslimi de KDV'ye tabidir. KDV için arsa karşılığı inşaat işi yapanların gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması fark etmez. Mal ve hizmetlere ilişkin KDV oranlarını belirleyen 24 Aralık 2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, net yüzölçümlü konutların teslimlerinde KDV oranı %1'dir. 150 m², net alanı 150 m² ve üzeri olan konutların tesliminde KDV oranı %18 olarak belirlendi. Ancak bu uygulama 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren 24 Aralık 2012 tarih ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile değişmiştir.

2.8.9. Özel İnşaat İşlerinde Kazancın Beyanı

Özel inşaat ile diğer inşaatlar arasındaki farklardan biri, inşaatın başladığı yıl tamamlanmadığı için tamamlanmasının birkaç yıl sürmesi ve ortaya çıkan kârın yılın kârı olarak sayılması ve raporlanmasıdır. Özel inşaat işleri genellikle bir yıldan uzun sürse de bu tür inşaat işleri Türk vergi kanununa göre yıllarca inşaat ve onarım işi olarak sayılmaz. Bu nedenle özel inşaat işlerinden elde edilen gelirlerin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Özel inşaat işlerinden elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/4 maddesi anlamında işletme geliri sayılır. Bu gelirin vergilendirilmesine ilişkin özel bir

düzenleme getirilmediği için ticari kazancın belirlenmesine ve vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler özel inşaat işleri için de geçerlidir. İnşaat tamamlanıp bağımsız bölümler alıcılara teslim edildiğinden (tasarruf hakkının devri), satış işlemi (vergi imtiyazlı olay) gerçekleştiğinde, satılan ve alıcılara teslim edilen bağımsız bölümlerin geliri tamamlanan yılda ticari gelirin bir parçası olarak elde edildikleri yılda beyan edilir ve vergilendirilir. Serbest meslek sahibi olan ancak henüz satılmamış bölümler, şirket için döküm olarak kabul edildiğinden, işletme geliri belirlenirken gelir unsuru olarak dâhil edilmez. Bu parçalar satılmak üzere stokta tutulmakta ve satıldıkları yılın ticari gelirine dâhil edilerek beyan edilmektedir (Çankaya, 2003:390).

Özel inşaat işlerinden kâr sağlanan yükümlü haline göre raporlama dönemi değişmektedir. Özel inşaat işlerinden gelir elde eden mükellef, gelir vergisi mükellefi ise, gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın üçüncü ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar beyanname verilir. Kurumlar vergisi mükellefi ise, gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın dördüncü ayının birinci gününden yirmi beşinci gününe kadar akşam ibraz edilmesi gerekir. Diğer taraftan özel yapım çalışmaları süreksiz vergiye tabi olduğundan ödenen geçici vergiler bildirilen gelir üstünden hesaplanan vergiden hesaba geçirilmiştir. (Çankaya, 2003:392).

2.9. Özel (Yap – Sat) İnşaat Faaliyetlerinde Katma Değer Vergisi (KDV)

KDV'nin inşaat faaliyetlerine uygulanması konut fiyatının belirlenmesinde önemli bir faktördür. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 ev teslimlerinde KDV'nin tahsil edilebilmesi için maddeye göre bu teslimin ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyet kapsamında gerçekleşmesi veya konutun müzayede sitelerinde satılır, bu uygulama kapsamına girmese bile bu aktiviteyi düşürür. Özel hanelere yapılan diğer teslimatlar için KDV alınmaz. Özel inşaat faaliyetlerinin satışı için geçerli KDV oranı, yapı ruhsatında ve tapuda mülkün tanımlanmasına değil, kullanılan fiili amaca dayanmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun "Oran" başlıklı 28. maddesi uyarınca eve teslimlerde uygulanacak KDV oranının belirlenmesi; net alan kriterine bağlıdır. 2013 yılında KDV oranları yeniden belirlenmiştir. Daha önce 150 m²'nin altındaki dairelere uygulanan %1'lik oran uygulamasından vazgeçilerek 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi kapsamında kurulan sisteme geçildi. 150 m²'ye kadar olan konutların metrekare birim değerleri birbirine bağlanarak eve teslim KDV uygulaması yeniden tanımlandı. Buna göre KDV oranları (Çankaya, 2003:390);

- “Metre kare birim değeri 500 TL’ ye kadar (dâhil) %1
- Metre kare birim değeri 500 TL - 999 TL (dâhil) arası %8
- Metre kare birim değeri 1.000 TL ve üstü %18 olarak tespit edilmiştir.”

150 m² ve üzeri daireler için %18 oranı uygulanır. Ancak geçici yasal düzenleme ile 31 Aralık 2019 tarihine kadar olan daire satışlarında %18 olmak üzere %8 uygulanmasına karar verilmiştir.

2.9.1. Konut ve İşyeri Teslimlerinde KDV

Prensip olarak, özel inşaat faaliyetleri (yap-sat) için yapılan teslimatlar ve hizmetler vergiye tabidir. Konut ve işyeri teslimlerinde satış vergisi olayı tapuya işlenmek suretiyle gerçekleşir. Taşınmaz tapuya kaydedilmeden önce kişi tarafından kullanılmak üzere tahsis edilmişse bu durumda da teslim gerçekleşir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre özel (yap-sat) inşaat hizmetlerinden alınan mal ve hizmetler KDV'ye tabidir. Teslimin tanımı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer almaktadır: “Mal sahibi veya onun adına hareket eden kişilerin mal üzerindeki tasarruf hakkının alıcıya veya onun adına hareket eden kişilere devridir. Malın alıcı adına veya onun adına hareket eden yer veya kişiye teslimi teslim edilmiş sayılır. Mallar alıcıya veya acentesine gönderilmişse, malın nakliyesinin başlaması veya malların taşıyıcı veya sürücüyeye teslimi de malların teslimi sayılır (Çankaya, 2003:390). Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde kar marjı olarak toplam işlemlere özgü olan %5 payının üzerinde durulması gerekmektedir. Çünkü VUK 267/2’deki %10’luk payı perakende satışlarla ilgili olup, arsa karşılığı inşaat ilişkisi perakende satış tanımına uymamaktadır (KDV,M.27,05.04.2018).

2.9.2. İnşaat Bitmeden Yapılan Satışlarda KDV

İnşaat aşamasında özel sözleşmeli veya satış vaadi ile yapılan satışlarda, teslim veya hizmetin yapılmaması nedeniyle alınan ücretler avans şeklinde tahsil edilir. Bu nedenle fatura kesmeye ve KDV hesaplamaya gerek yoktur. Ancak alınan bu avanslar için fatura düzenlenmesi halinde faturada gösterilen fiyat üzerinden KDV hesaplanacaktır. İnşaat aşamasında ve temel atılmadan önce, müteahhitler tarafından taşınmaz üzerinde irtifak hakkı tesis edilerek, ileride müteahhitler tarafından tamamlanıp teslim edilecek olan konutların satışına uygulamada “emlak satışı” denilmektedir. “Kat mülkiyeti” ile satış vergisini doğuran olay, malın teslimi ve hizmetin ifası olduğu için, satış vergisi, ileride yapılacak hizmetin

avansından mahsup edilemez. Ancak tahsil edilen avans tutarı için fatura veya benzeri bir belge düzenlenmesi halinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 10/b maddesi uyarınca belgenin düzenlendiği tarihte avans tutarı ile sınırlı vergilendirilebilir bir olay meydana gelmiştir (Kızılot, 2011: 16).

GVK ve KVK anlamında, inşaat aşamasında veya mülkiyet payı yoluyla satılan daire ve işyerlerinin satış fiyatları avans olarak değerlendirilir ve fatura kesilip kesilmediğine bakılmaksızın satış sayılır. İnşaatın tamamlandığı ve anahtar teslimi teslimatın gerçekleştiği yıl için dairelerin tesliminden önce fatura kesilmesi durumunda 150 m²'nin altındaki daireler için %1 vergi hesaplanarak beyan edilmesi ve dairelerin fiilen teslim edildiği yıl içinde KDV iadesi başvurusunun yapılması gerekmektedir. KDV iade tutarı, tedarik edilen mal veya hizmetler için önceki yıllarda katılan ve ancak KDV iadesi hakkını doğuran satışların yapıldığı yılda mahsup edilebilen vergileri içerebilir. Satış vergisi iadesi, inşaat malzemelerinin satın alınmasından kaynaklanan tüm vergileri, genel üretim ve idari maliyetleri ve inşaat maliyetlerinin hesaplanmasında inşaatın başından sonuna kadar dikkate alınan ATIK (amortisman tabi varlıklar) içerir. Ödenecek KDV'de dikkat edilmesi gereken hususları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kızılot, 2011: 17):

- “Bağımsız bölümlerin maliyetine göre inşaat sırasında indirilen KDV'nin hesaplanması
- 150 m²'nin altındaki konut maliyetlerinde indirimli orana tabi KDV hesaplaması
- 150 m²'nin altındaki konutların satıldığı durumlarda ise oluşan KDV'den alınan KDV düşüldükten sonra kalan tutar talep edilmelidir.
- Geri ödeme talep formları da genel KDV beyannamelerinde açıklandığı şekilde düzenlenmelidir.”

Yapım aşamasında olan bina başka bir müşteriye satılırsa, bu bir bina satışı değil, tamamlanmamış bir bina satışlarıdır. Bu nedenle, KDV genel oranda tahsil edilmelidir. İnşaat işi bir nevi imalat işi olduğu için bu satışları yarı mamul olarak değerlendirebilir. Bu kapsamda kâr, cari inşaat maliyeti ile satış tutarı arasındaki farka eşit olup, genel KDV oranı uygulanmaktadır. Satışlar inşaat tamamlandıktan sonra yapıldığından, bitmiş ürün satıldığı için bu özel bir durum değildir ve satış yılına ilişkin gelirin dâhil edilmesi ve raporlanması gerekmektedir (Erden ve Işıklılar, 2003: 25).

2.9.3. Yapı Denetim Hizmetlerinde KDV Tevkifatı

Yapı denetim servisi, yapı denetim şirketiyle mal ehli yahut temsilcisi arasında akdedilen hizmet anlaşması kararlarına göre yürütülür. Binaların yapımında fonksiyon alan yapı denetim makamları, yetkili laboratuvarlar tarafından beton başta olmak üzere tüm malzemelerin öngörülen standartlara uygunluğunu kontrol eder. Binanın inşaatı mesleğe göre sorumlu uzmanlar nezaretinde yapılmakta ve projeler birebir uygulanmaktadır. KDV tevkifatı, sunulan mal veya hizmet üzerinden alınan KDV'nin teslim eden veya veren tarafından değil, bu işlemleri vergi mükellefi sayanlar tarafından kısmen ya da tamamen beyan edilmesi ve ödenmesidir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca gerekli görülen durumlarda vergi alacaklarını güvence altına almak için vergiye tabi işlemlerin taraflarını verginin ödenmesinden sorumlu tutmak için girdi vergisi indirimi kullanılır. Satış Vergisi Kanunu (11/1-c) ve geçici 17'nci madde kapsamındaki teslimatlar ile Satış Vergisi Kanunu'na göre satış vergisinden muaf olan teslimat ve hizmetler için stopaj uygulanmaz (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2015: 15).

2.10. Özel (Yapsat) İnşaat Faaliyetlerinde Diğer Vergi ve Harçlar

Özel inşaat faaliyetinde inşaata başlangıç izni, konut yapım ücreti ve alış satış işlemleri esnasında vatandaşlardan tahsil edilen tapu hizmetlerinin ücreti açıklanmaktadır. Başka bir deyişle, Arazi Kullanım Yasası kapsamında inşaata başlama izni veren belgedir. Yapı ruhsatı olmadan belediye sınırları içinde yasal olarak yapı yapılması mümkün değildir. Yapı ruhsatı alınmadan inşaat yapılırsa binanın yıkımına karar verilebilir. İnşaatçılar, müteahhitler ve teknik denetim makamları da yüksek para cezalarına tabidir. Yapı ruhsatı bağlı olduğu belediyelerden veya valiliklerden alınır. Mücavir alan içinde veya dışında yapılacak tüm yapılar, 3194 sayılı Yapı Düzenleme Kanunu hükümlerine göre belirlenen usuller çerçevesinde yapı ruhsatına tabidir. Bitişik bölgedeki belediyelerden ve bitişik alan dışındaki valilerden ruhsatlar alınır. Onaylı yapılar üzerinde yapılacak yeni yapılar için ayrıca yapı izin belgesi alınması gerekmektedir. Fakat yapı izninde belirtilen serbest kısımların sahası artmaz yahut nitelikleri değişmezse yine vergi veya harç alınmamaktadır. Yapı ruhsatı almak için 3194 sayılı Kanunun 22. maddesinde belirtilen koşullara uyulması gerekmektedir. Bu koşullar yasada şu şekilde ifade edilmiştir; “Yapı ruhsatı almak için belediye, valilik bürolarına yapı sahipleri veya yasal vekillerince dilekçe ile başvurulur. Dilekçeye yalnız tapu (özel durumlarda tapu senedi yerine geçecek belge), mimari plan, statik plan, elektrik ve tesisat projeleri, resim ve hesapları, sabit yahut mevcut değilse geniş kroki eklenmesi gereklidir.” (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2015: 17).

2.10.1. Bina İnşaat Harcı

Konut yapım harcı, belediye ve mücavir alan sınırları içindeki çok yönlü yapı inşaatının (ilave ve tadilat da içinde) bağlı olduğu bedeldir. Yapı ücreti 2464 sayılı Belediye Vergi Kanunu'na münasip alınır. Ek 6'ncı maddede yer alan tarifede, belediye sınırları ve mücavir alan içinde yapılan binalar için bina yapım ücreti alınır. Ruhsatsız inşaata başlanırsa, bedel resen ödenmiş sayılır. Bina yapım bedeli, her ikamet ve iş yeri için hesaplanan şantiye alanı esas alınarak hesaplanır. "Konut inşaatlarında inşaat alanı belirlenirken sığınak, merdiven sahanlığı, ortak garaj, depo, kalorifer ve kapıcı odası ve kömür brülörleri gibi genel yerler ile özel garaj ve özel depo gibi yardımcı binalardan alınan paylar hariçtir. İşyerlerinin yapımında müştemilatlardan ve halka açık yerlerden alınan tüm paylar inşaat alanına dâhildir (Öcal, Erden ve Işıklılar, 2003: 24).

2.10.2. Tapu Harcı

Tapu harcı, mülk alış satış işlemlerinde vatandaşlardan toplanan tapu servislerinin ücreti şeklinde tahsil edilir. Tapu harcı ödenmezse tapu işlemleri tamamlanamaz. Tapu ve Kadastro harçları 492 sayılı Harçlar Kanununun ekinde yer alan 4 numaralı tarifeye göre alınır. Sınıf tahsis ücreti, yapılan binaların tapuya yazılması ile alınır. Harçlar Kanunu'na göre, taşınmaz satma işlemlerinde tapu harcı, alıcı ve elden çıkarandan ayrı olarak %0,20 (binde yirmi) yüzdesinde tahsil edilir. Tapu Bedeli veya satılan bütün mülkler (bina, işyeri, arazi, vb.) için tapuda belirtilen satma işlemi fiyatının %4'ü gerçekleşen ücrettir. Taraflarca aksi kararlaştırılmadıkça, tapu harcı alıcı ve elden çıkartandan aynı biçimde, mesela her birisinden satış fiyatının %2'si oranında toplanacaktır. (Öcal, Erden ve Işıklılar, 2003: 25).

Gayrimenkul alım ve satımında tapu harcı, gayrimenkulün fiili alış ve satış fiyatı üzerinden hesaplanır. Fiili alış ve satış fiyatı emlak vergisi değerinin altında ise, emlak vergisi değeri üzerinden ücret hesaplanacaktır. Unutulmamalıdır ki, satılacak olan mülkün fiili elden çıkarma değeri tapu harcına dayanmaktadır. Taşınmazın fiili satış değeri emlak vergisi değerinin altındaysa emlak vergisi bedeline önem verilir. Bu bedelin altındaki satışlar için vergi kaybı anlamına gelmektedir. Gayrimenkul alım ve satımına uygulanan tapu harcının, mülkün gerçek satış değerinden düşük olduğu tespit edilirse cezai işlem uygulanacaktır. Özel inşaat firmalarında vergi sıkıntısı yaşamamak için bu konuya dikkat etmek gerekmektedir (Öcal, Erden ve Işıklılar, 2003: 26).

2.11. Özel (Yap Sat) İnşaat Faaliyetlerinde İlk Madde ve Malzeme Giderleri

2.11.1. İlk Madde ve Malzemelerin Sınıflandırılması

Hammadde ve malzemeler, üretilen ürünlerin ana yapısını oluşturan, üretilen mamulün imalatında kullanılan ve henüz üretime alınmamış ürünün temelini oluşturan malzemelerdir. Üretim sırasında kullanılan her türlü malzeme ilk madde ve malzemedir. Hammadde ve malzeme birbirinin yerine kullanılabilen iki terimdir. Bir ürünün üretiminde veya tüketiminde kullanılan tüm hammadde ve malzemelerin para miktarı, hammadde ve malzeme maliyeti olarak bilinir. Girdi malzemeleri, ürüne yükleme olasılığına bağlı olarak doğrudan ve dolaylı olarak ikiye ayrılmaktadır (Öcal, Erden ve Işıklılar, 2003: 27).

2.11.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzemeler

Üretilen mamulün imalatında kullanılan ve ürünün temelini oluşturan, hangi ürün veya hangi ürün grubu için hangi miktarda izlenebilen tüm girdiler doğrudan hammadde ve malzeme şeklinde tanımlanır. Açıklamadan bilineceği gibi bunlar ilk madde ve malzemeler (Öcal, Erden ve Işıklılar, 2003: 28);

- Ürünün imalatında kullanılıyorsa ve ürünün ana yapısını temsil ediyorsa,
- Hangi ürün veya hangi ürün sınıfı diye ne kadar tüketildiği saptanıyorsa,
- Ne kadar girdi materyali ve materyalin tüketildiğinin saptanması iktisadi bir anlam ifade ediyorsa ve finansal nitelikteyse doğrudan girdi materyalinden söz edilir.

Hammadde ve malzemeler işlenmemiş (ham) veya işlenmiş formda olabilir. İnşaat firmaları tarafından üretim veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere satın alınan hammaddeler (birincil maddeler), yardımcı maddeler, işletme malzemeleri ve diğer malzemeler, "150 İlk Malzeme ve Madde" hesabında fiili tutarları ile güncellenir. Vergi Usul Kanunu'na göre inşaat işlerinde kullanılacak tüm ekipmanların satın alınmasından şirket deposuna alınmasına kadar her türlü gider ilk malzemelerin bedelidir. Buna göre alınan girdi; faturalama maliyetleri, nakliye maliyetleri, sigorta maliyetleri, yükleme, boşaltma ve satın alma komisyonları vb. masrafların toplamı, satın alma değerini oluşturur. Satın alma veya imalat maliyetleri için "150 İlk Madde ve Malzeme " hesabına borç yazılır ve imalata gönderildiğinde, kullanıldığında, elden çıkartıldığında veya aktarıldığında "150 İlk Madde ve Malzeme " hesabında olur. Özel inşaat şirketleri (yap-sat) binalar inşa eder ve bunları ev ve işyeri olarak satarlar. İnşaat şirketleri bu inşaatı kendi mülkleri üzerinde veya mülk karşılığında belirli sayıda daire ve işyeri sağlayarak

gerçekleştirebilirler (Öcal, Erden ve Işıklılar, 2003: 28).

2.11.1.2. Endirekt Madde ve Malzemeler

İnşaat faaliyetlerinde kullanılan dolaylı malzemeler; ancak yapının temel yapısını oluşturmayan ve üretimin akışını sağlayan malzemelerden oluşur. İnşaatta kullanılan bazı malzemeler gösterge niteliğindedir. Dolaylı malzemeler, yardımcı ve işletme malzemelerine ayrılır. Üretimde direkt hammadde ve malzeme gibi yardımcı malzemeler kullanılır ve ürüne dâhil edilir; ancak tutkal, tel ve çivi gibi yapı malzemelerinin hangi miktarda ve ne oranda kullanıldığını belirlemek kolay değildir. İşletme malzemeleri ise üretimde kullanılan ancak inşaatın içine girmeyen ve kesintisiz bir üretim sürecini garanti eden malzemelerdir. Temizlik maddeleri, makine yağları ve kalorifer yağı gibi malzemeler işletme malzemeleri olarak adlandırılabilir (Akdoğan, 2009: 22).

Hangi binanın yapımında ne kadar dolaylı madde ve malzeme kullanıldığını belirlemek zordur. Bu nedenle, maliyet muhasebesi tarafından kullanılan bazı dağıtım anahtarları aracılığıyla inşaat maliyetlerine dolaylı malzemeler eklenir. İnşaat faaliyetinin başlamasından sonra şantiyede üretim için elektrik, su, doğalgaz maliyetleri; yapısal kullanımları nedeniyle miktarı belirlenemeyen, maliyet ağırlığının nispeten küçük bir payı olan üretimle ilgili sigorta giderleri ve malzemeler genel üretim maliyetleri olarak dikkate alınır. Örneğin üretimde kullanılan çivi, köpük, yalıtım malzemesi vb. malzeme gideri olması durumunda "730 Genel Üretim Giderleri" hesabı borçlandırılır (Benligiray, 2009: 29).

2.11.2. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

2.11.2.1. İlk Madde ve Malzeme Alışları

Özel inşaat firmaları ilk kullanacakları malzemeleri aldıklarında "150 İlk Madde ve Malzeme" hesabına borç olarak yazılır. İlk satın alınan madde ve malzemelerin şirket deposuna ulaşana dek taşıma, boşaltma, sigorta gibi gerçekleştirilen harcamalar da "150 İlk Madde ve Malzeme" hesabına kaydedilir (Coşkun ve Güngörmüş, 2008: 32).

Örneğin: Kızılırmak AŞ. Yapacağı inşaatta kullanmak için %18 hariç 300.000 TL'lik çimento, 450.000 TL'lik demir, 175.000 TL'lik kereste alarak karşılığında üç ay vadeli borç senedi vermiştir. İlave malzemelerin firmaya taşınması için %18 KDV hariç 20.000 TL nakliye gideri ödemiştir.

	Açıklama	Borç	Alacak
	150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	925.000	
	150.01.Çimento 300.000		
	150.02.Demir 450.000		
	150.03.Kereste 175.000		
	191 İndirilecek KDV	166.500	
	321 Borç Senetleri		1.091.500
	Açıklama: ... nolu fatura ile madde ve malzeme alımı		

	Açıklama	Borç	Alacak
	150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	20.000	
	191-İndirilecek KDV	3.600	
	100 Kasa Hesabı		23.600
	Açıklama: Nolu fatura ile nakliye için ödenen		

Kaynak: (Erkan,2019:187).

2.11.2.2..İlk Madde ve Malzeme Olarak Arsa Alışı

Özel müteahhitlik şirketlerinin (yap-sat) mülk edinmelerinin ilk yöntemi, üzerine inşa edecekleri mülkü kendi adlarına edinip malvarlığına veya bir ikamet yerine kaydedip daha önce mülk üzerinde çalışmaktır. İnşa edilmek ve mülklerine tescil edilmek üzere edinilmiştir. Bu

yöntem ile üzerine yapılacak olan arsa inşaat öncesi firma adına alınır ve “250 Arsa ve Arazi” hesabına işlenir. Özel inşaat şirketlerinde ana üretim girdisi arazidir. İnşaatlar parseller üzerinde yapıldığından, üretim sürecinde parseller doğrudan inşaata dâhil edilmektedir. Yani arsa, üretilecek evler, işyerleri gibi inşaat perspektifinden temel bir girdi ve oluşturulacak inşaatın ayrılmaz bir bütünüdür. Bundan dolayı özel (yap-sat) yapı faaliyetlerinde arsa birinci unsur ve malzeme şeklinde bilinir. Başka deyişle, araziyi ekme kararı, araziyi depolardan üretime göndererek ve üretimde kullanarak arazinin "birincil malzeme" kalitesini korumasını sağlar. Konuya muhasebe açısından bakıldığında arsa üzerine yapılaşmaya karar verilirken “250 Arsa ve Arazi” hesabından arsanın maliyet bedeli düşülmekte; “150 İlk Madde ve Malzeme” dikkate alınır. İnşaatın başlangıcında, mülk maliyetleri “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabından düşülecektir; “710 Direkt Malzeme ve Madde” maliyet hesabı borçlandırılır (Coşkun ve Güngörmüş, 2008: 33).

Ülkemizde özel inşaat firmalarının arazi edinimi (yap-sat) yaygın uygulaması; bir kat, daire veya işyeri karşılığında başkasının mülkünün edinilmesiyle ilgilidir. Diğer bir deyişle, vergi mükellefi olmayanlar tarafından yatırım amacıyla edinilen arsanın inşaat şirketleri tarafından "apartmana karşı" sözleşme yapılarak inşa edilmesidir. Mülk sahibinin geri kalanı, inşaat tarafından oluşturulan konut ve işyerlerinin bir kısmını inşa eden özel inşaat şirketini alır. Bu yöntem, inşaatçı ve mülk sahibi arasında bir sözleşme imzalamayı içerir. İnşaat şirketi tarafından satın alınan bu mülkün maliyetleri başlangıçta bilinmiyor. Mülkün fiyatı ancak inşaat tamamlandıktan sonra ilan edilecektir. Başka bir ifadeyle arsa bedeli, arsa sahibine ödenmesi gereken daire, kat ve işyerinin toplam bedelidir. Gayrimenkulün maliyeti önceden bilinmediği için emsal değeri belirlenir ve değer üzerinden inşaat maliyetlerine eklenir. İnşaatın tamamlanmasından sonra, tahmini maliyetler gerçek maliyetlerle karşılaştırılır. İki maliyet arasında bir fark varsa, bu, inşaat maliyetlerine eklenir veya çıkarılır. Örneğin, maliyet belirlenirken paylaşılan lokasyonlar dikkate alınarak; temel olarak mülkün oranı, metrekare, taban alanı veya dükkân sayısı gibi boyutlar kullanılabilir. Daire, kat veya dükkânların maliyeti belirlenirken Vergi Usul Kanunu'nun üretim maliyetlerine ilişkin 275. maddesi hükmü kullanılmaktadır (Ekergil, 2013: 1765).

2.11.2.3. Direkt İlk Madde ve Malzemelerin Kullanılmak Üzere İnşaatlara Gönderilmesi

İlk satın alınan madde ve gereçler, satın alma maliyetlerinin ötesinde inşaat başlayana kadar saklanır ve "150 İlk Madde ve Malzeme" hesabında tutulur. İnşaat başlangıcında depodan inşaatlara gönderilir. Özel inşaat şirketleri (yap-sat), hammadde ve malzemeleri kullanılmak

üzere inşaata gönderdiğinde; 7 / A seçeneğine göre “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabı, 7 / B seçeneğine göre ise “790 İlk Madde ve Malzeme Maliyeti” hesabı borçlandırılırken, “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabı alacaklandırılır (Ekergil, 2013: 1766).

2.11.2.4. İlk Madde ve Malzemenin İnşaat Maliyetlerine Yüklenmesi

“710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabında toplanan tutarlar inşaat işi bittiğinde yansıma hesapları yardımıyla inşaat maliyetlerine yüklenir. Bu durumda, “151 Yarı Mamuller” hesabı borçlandırılırken, “711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıma” hesabı alacaklandırılır. Ardından 151 Yarı Mamul hesabı da 152 Mamuller hesabına aktararak tamamlanır. (Erkan, Elitaş ve Ceran, 2015: 14).

2.11.2.5. İlk Madde ve Malzeme İadeleri.

2.11.2.5.1. İnşaat İşletmesinin Deposundan Satıcılara İade

Özel yap-sat şirketleri tarafından inşaat üretiminde kullanılmak üzere satın alınan ilk malzeme ve malzemelerin bir kısmı, satış koşullarına uygun olmadığı veya satın alma anında zarar gördüğü için satıcıya iade edilmektedir. Örneğin; X firması depolarındaki malzemeleri kontrol ederken mevcut alışların 20.000 TL'sinin istenilen kalitede olmadığı tespit edilerek satıcıya iade edilmiştir (Erkan, Elitaş ve Ceran, 2015: 14).

	Açıklama	Borç	Alacak
	320 Satıcılar Hesabı	23.600	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		20.000.
	391 Hes.KDV		3.600.
	Açıklama: ... nolu fatura ile madde ve malzeme iadesi		

2.11.2.5.2. İnşaat Alanından (Üretiminden) Depoya İade

İnşaatla kullanılmak üzere özel inşaat firmalarının (yap-sat) antrepolarından şantiyelere ilettikleri ilk madde ve materyallerin belli bölümü kullanılmadığından dolayı aşırı rağbet

oluşabilmektedir. Böylelikle imalatla kullanılmayan fazla hammadde ve malzemeler inşaat alanından depoya iade edilir. İnşaat alanından depoya geri gönderilen birinci madde ve malzemelerle alakalı yevmiye kaydında, “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabına iade tutarı kadar borç kaydedilirken; “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme” hesabına alacak kaydı yapılmaktadır (Erkan, Elitaş ve Ceran, 2015: 14).

2.11.2.6. Kullanılmayan İlk Madde ve Malzemelerin Satışı

Özel inşaat şirketleri (yap-sat) satın aldıkları ilk madde ve malzemeleri yapım faaliyetleri için çeşitli nedenlerle satabilir. Örneğin; Bir inşaat firması 15.000 TL maliyetli ilk madde ve malzemeyi 10.000 TL+%18 KDV'ye peşin satmıştır.

	Açıklama	Borç	Alacak
	100 Kasa Hesabı	11.800.	
	689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	5.000.-	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		15.000.-
	391 Hesaplanan KDV		1.800.
	Açıklama: ... nolu fatura ile madde ve malzeme satışı		

2.11.2.7. İlk Madde ve Malzemelerin Zayi Olması ve Çalınması

Bu bölümü ifade etmeden evvel, "kaybolmak" ve "değeri düşen mal" arasındaki farkı, hangi manaya tekabül ettiğini açıklamak gerekir. Kendini kaybetme; kaybolmuş, yıkılmış, kontrolden çıkmış, harap olmuş, işe yaramaz demektir. Bir malın çalınması, yanması, doğal afetler (rüzgâr, sel, yangın vb.) sonucu tahrip olması, bir kaza sonucu kaybolması veya kullanılamaz hale gelmesi o malın kaybedilmiş olduğu anlamına gelir.

Öte yandan, devalüe edilmiş, bir emtianın silindiği anlamına gelir. Fiziki olarak tahrip edilmemiş, ancak her ne sebeple olursa olsun değeri düşmüş, hatta sifıra düşmüş, satılamaz hale gelmiş mallara israf olarak bakmak yanlış olur. Bunlar, değeri düşmüş mallar olarak görülmelidir. Başka bir deyişle, bir mülkü kaybetmekle değerini kaybetmek aynı şey değildir.

Bir malın kaybolma şekli, yazılması gereken bir hususun olup olmadığını gösterir. Kaybolan veya çalınan malın gider veya zarar olarak silinmesi mümkün değildir. Hırsızlık ve kayıplara ek olarak, kayıp mallar için muhasebe bölümünde karşılık ayrılarak gider yapılması mümkündür. Ancak “iyileştirme komitesi” kararları sonrasında kaybolan malzemelerin geri alınması mümkündür. Birincil malzemeleri değerlendirme komitesi tarafından kabul edilmeyen kısmı “makul olmayan harcama” olarak muhasebeleştirilir (Kavacık, 2008: 24).

Özel inşaat şirketlerinin (yap-sat) yapım imalatında tüketilen ilk madde ve malzemelerin hırsızlık veya kayıp nedeniyle kaybolması halinde, ilk malzemeler gider sayılmaz ve malzemeler tedarik yoluyla karşılanır. Bu nedenle özel inşaat şirketlerinde (yap-sat) ilk malzeme maliyetlerinin ve malzeme hırsızlığının tahakkuk esaslı belirlenirken zarar veya gider şeklinde azaltılması olanaksızdır. Mevcut halde ve kurumlar vergisi yükümlülükleri açısından da benzerdir. Bu nedenle “bilanço dışı hesaplarda” “hukuken tanınmayan giderler” olarak muhasebeleştirilmektedir (Kavacık, 2008: 24).

2.11.2.8. İlk Madde ve Malzemelerde Fire

İnşaat sırasında meydana gelen kayıplara atık olarak adlandırılır. Özel inşaat firmalarının (yap-sat) inşaat imalatında tüketilen birincil madde ve malzemelerin belli bölümü çok yönlü faktörler sebebiyle niteliklerinin bir kısmını veya tamamını kaybedebilir ve kullanılamaz duruma gelebilir. Genellikle imalat kayıpları olarak isimlendirilen atıkların belli bölümü yapım firmasının olağan faaliyetinin gerçek bir neticesi ile meydana çıkar ve kayıplar olağan atık olarak kabul edilir. Maliyetlerin bir parçası olarak hesaplamalara dâhil edilir. Uygun önlemler alınarak ayrılacak normalüstü atıklardır. Ortalamanın üzerinde, yasadışı atık maliyetleri üretim maliyetlerine eklenmez. Doğrudan dönem için gider ve zarar olarak kaydedilir. Ortalamanın üzerinde atık oluşumu doğal afetler, grevler, lokavtlar gibi nedenlerle meydana geldiğinde; bu kayıp devlet sözleşmeli kişiler tarafından kayıt altına alınmalı veya bu israfı kanıtlayabilecek bir belge bulunmalıdır (Kavacık, 2008: 24).

2.11.2.9. Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı Hesabı

Gerçekleşen doğrudan hammadde ve malzeme maliyetleri ile belirlenen tahmini maliyetler ile maliyetlerden mahsup edilen doğrudan hammadde ve malzeme maliyetleri arasındaki pozitif veya negatif fiyat farklarının, özel işletmelerin belirlenmiş standart veya tahmini maliyet yöntemi kullanılarak takip edildiği hesaptır. İnşaat şirketleri (yap-sat) fiili (gerçekleşen) fiyat ile tahmin edilen fiyat karşılaştırıldığında aralarındaki olumlu veya olumsuz

farklar, “712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı” hesabınızda izlenir. Artı fiyat farkı bu hesaba alacak, eksi fiyat farkı hesaptan borç kaydedilir. Fiyat farkı = (fiilî fiyat – standart fiyat) x fiilî miktar formülü ile bulunur. “712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı” hesabında toplanan giderler, dönem sonlarında ilgili stok ve satışların maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır (Kızılot, 2008: 32).

2.11.2.9.1. İlk Madde ve Malzeme Farkları

Maliyet yöntemi kullanılıyorsa, gerçekleşen doğrudan hammadde ve malzeme maliyetleri ile belirtilen doğrudan hammadde ve malzeme maliyetleri arasındaki pozitif veya negatif tutar farklarının kaydedildiği hesaptır. Özel inşaat firmalarının (yap-sat) maliyet yöntemlerini kullanması durumunda gerçekleşen doğrudan hammadde ve malzeme maliyetleri, daha önce belirlenen tahmini doğrudan hammadde ve malzeme maliyetleri ile karşılaştırılır. Karşılaştırmanın sonucu, giderler arasındaki tutardaki pozitif veya negatif farktır ve bu fark “713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı” hesabına yazılır (Kızılot, 2008: 32).

Negatif tutar farkları, “713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı” hesabının borcuna, pozitif farklar ise “713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı” hesabının alacağına yazılır. Dönem sonunda verilen hesapla ilişkili stok ve satış maliyet hesaplarına devredilerek kapatılır. “Miktar farkı = (fiilî miktar – standart miktar) x standart fiyat” formülü ile bulunur. Birim değerlere göre meblâğ ve şartlar, yekûn tutarlar, fiyatlar ile ücretler formüle dâhil edilir. Bu nedenle birim değerlere göre miktar ve süre verildiğinde, toplam değerini bulmak için üretim miktarını birim değerlerle çarpmak gerekmektedir (Kızılot, 2008: 32).

2.12.Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde İşçilik Giderleri

2.12.1. İşçilik Giderlerinin Sınıflandırılması

Üretimle ilgili işler iki ana ve yardımcı işçi şeklinde ayrılır. Ana iş, ana üretim maliyet merkezlerinde gerçekleşir ve doğrudan ürünün imalatında yapılan işi içerir. Yan işler ise, üretimin kendisini etkilemeyen, ancak üretimi destekleyen tüm işler ile ana masraf yerlerinde çalışanlar bile yan masraf yerlerindeki tüm çalışmalardan oluşur. İşçilik maliyetleri, proje ile ilişkilerine göre doğrudan ve dolaylı işçilik maliyetleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Ana üretim maliyet merkezlerinde fiili üretime giren ve yürütülen projeye göre kullanım miktarı takip edilen işçilik maliyetleri ise; direkt işçilik maliyetleri, ana üretim maliyetleri üzerinde çalışan işçilik maliyetleri olarak sınıflandırılır. Yardımcı masraf yerleri ve destek üretimi,

sınıflandırılan dolaylı işçilik maliyetleri olarak sınıflandırılır. Dolaylı işçilik maliyetleri de iki alanda incelenebilir; yardımcı işler ve yönetim işleri şeklindedir. İşçilik maliyetlerinin dökümü aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Abdioğlu, 2013:15).

2.12.1.1. Direkt İşçilik Giderleri

Direkt işçilik maliyetleri, yapılan inşaat ile doğrudan ilgili olan ve inşaat maliyetlerine doğrudan eklenebilen giderlerdir. Bahsedilen işçilik maliyetleri ise ana üretim maliyet merkezleriyle ilgilidir. Fiili üretim işinin gerçekleştirilmesinde yapılan iş için katlanılan maliyetlerdir. Ancak, inşaatta geçici olarak çalıştırılan işçilerin ücretleri de doğrudan işçilik maliyeti olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda şirket, yıllara yayılan inşaat ve onarım faaliyetleri kapsamında sadece bir bina inşaatı yapıyorsa; yönetim, pazarlama, satış ve araştırma geliştirme faaliyetleri dışında kalan tüm işler, tek bir iş olduğu için doğrudan bir inşaatır ve doğrudan ilişkilendirilebilir (Abdioğlu, 2013:16).

2.12.1.2. Endirekt İşçilik Giderleri

Dolaylı işçilik maliyetleri, doğrudan işçilik maliyetlerinin haricinde tutulan, imalat çalışmasında yardımcı ve destek servisleri sağlayan bununla birlikte üretilen ürüne dağıtım anahtarları aracılığıyla endirekt yüklenen işçilik maliyetleridir. Senelere yayılan yapım ve bakım faaliyetlerinde dolaylı işler aşağıdaki gibi oluşturulabilir (Abdioğlu, 2013:17):

- Birçok inşaata servis sunan kamyon şoförlerinin ve vinç operatörlerinin maaşları
- Aş evi ve yatakhane görevlilerinin maaşları
- Güvenlik elemanının maaşları
- Teçhizat bakım ve onarımından mesuliyetli elemanların maaşları
- Birçok inşaattan görevli olan şantiye şeflerinin maaşları
- Kıdem tazminatlar
- Sosyal yardımlar (yemek, yakacak, giyecek vb.)
- Eğitim ve staj giderleri
- Sağlık yardımları (ilaç, tedavi vb.)
- Tatil ve izin ücretleri”

Açıklamalara istinaden dolayı çalışma da yapının inşası ile bağlantılıdır ve yapının inşasına katkıda bulunur. Ayrıca bu kapsam, birden fazla yapıda kullanılan birbirinden farklı yapılar için ne kadar kullanıldığı değişik ölçümlenemeyen işçilik maliyetlerini içermektedir (Çelebi, 2011: 17).

2.12.2. İşçilik Giderlerinin İnşaat Maliyetlerine Yüklenmesi

Şirket, gider hesaplarını kaydederken 7-A ve 7-B seçeneklerinden birini kullanır. Seçenek 7-A, harcamaları işlevsel olarak izler. Yapılan harcamalar, genel muhasebe defterine işlevsel olarak kaydedilir. Alt defterlerde hem çaba tipine göre hem de çaba noktasına göre takip edilir. Belirli sınırları aşan imalat ve hizmet şirketleri (belirli bir büyüklüğün üzerinde) 7-A seçeneğini uygulamalıdır. Bu limitleri aşmayan firmalar 7-A ve 7-B seçeneklerinden birini tercih edebilirler. Yıllara yayılan inşaat ve onarım faaliyetleri kapsamında 7-A varyantında kullanılacak maliyet hesaplamaları aşağıdaki gibi yapılandırılmıştır (Çelebi, 2011: 17):

- “74 Hizmet Üretim Maliyeti
- 75 Araştırma Geliştirme Giderleri
- 76 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77 Genel Yönetim Giderleri
- 78 Finansman Giderleri”

Konumuz perspektifinden bu bölümde işçilik giderlerinin yapım bedellerine devredilmesinde aktif rol oynayan; 74- Hizmet Üretim Maliyeti grubundaki hesaplar ise şunlardır (Çelebi, 2011: 17):

- “74 Hizmet Üretim Maliyeti
- 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı
- 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
- 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı”

Seçenek 7-B, genel muhasebe defterindeki türlerine göre giderleri izler. Bu seçenekle yalnızca grup 79 maliyet hesapları kullanılır. Küçük işletmeler için ise işlevlerine göre harcama ayıramadıkları için 7-B seçeneği ortaya çıkmıştır. Buna göre çıktı türleri aşağıdaki gibidir (Çelebi, 2011: 17):

- 790 İlk Madde Malzeme Giderleri
- 791 İşçi Ücret Ve Giderleri
- 792 Memur Ücret Ve Giderleri
- 793 Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi , Resim Ve Harçlar
- 796 Amortisman Ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799 Üretim Maliyet Hesabı

Bu sınıflandırmaya göre 7-B seçeneğinde ürün ve hizmet maliyetlerinin kaydedildiği 8 gider hesabı, 1 yansıtma hesabı ve 1 üretim maliyet hesabı bulunmaktadır. İnşaat ve onarım faaliyetlerine ilişkin işçilik maliyetlerinin yıllar itibariyle kaydedildiği hesap 791 Ücret ve Gider hesabıdır. Yıllardır yaygınlaşan inşaat ve onarım faaliyeti bir edim yükümlülüğü olduğundan iş yükü bileşeni haline gelmektedir. 7-A seçeneğine göre üretim maliyeti muhasebesinin ilk malzeme maliyeti ve 740'ı inşaat maliyetlerinin bir parçası olarak inşaat maliyetlerinden mahsup edilir. 7-B seçeneğine göre 791 İşçi Ücret ve Gider hesabına borç kaydedilmektedir (Çelebi, 2011: 17).

İnşaat faaliyetinde bulunan işçilerin çalışma saatlerinin belirlenmesi ve buna karşılık gelen ücretlerin hesaplanmasıyla belirlenen ücretlerin inşaat maliyetlerine mahsup edilmesi inşaat maliyetlerinin doğru tespiti için çok önemlidir. Ancak, inşaat maliyetlerinin doğru hesaplanması için, yıllar içinde inşaat ve onarım faaliyetlerinde doğrudan yer alan işçiler için maaş bordrolarının ayrıca düzenlenmesinde fayda vardır. (Çelebi, 2011: 17).

Örneğin; Kızılırmak İnşaat A.Ş. bilançosuna kayıtlı arazinin üzerine konut ve iş yeri yapmaktadır. Bu inşaatta çalışan 15 işçinin 2019 yılı Haziran ayına ait ücretleri ve diğer kesintilerine ait bilgiler aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir;

	Hesaplanma Şekli	Tutar(TL)	Tutar(TL)
Brüt Ücretler Toplamı	Asgari Ücret X 15 İşçi		38.376
Sgk Kesintileri			5.756,10
	İşçi Payı 0,14	5.372,34	
	İşsizlik Sigorta İşçi Payı 0,01	383,76	
Gelir Vergisi Matrahı			32.619,90
Vergi Ve Fonlar			5.264,35
	Gelir Vergisi(3 X 0,15)	4.892,98	
	Damga Vergisi (1 X 0,00759)	371,377	
Toplam Net Ücret			27.355,55
Çalışana Ödenek (Net Ücret +Asgari Feçim İndirimi (A.G.İ))	Net Ücret A.G.İ (15 İşçi)	27.355,55 15 X 191,88 2.878,2	30.233,75

İşverene Maliyeti			
Toplam Brüt Ücret			38.376
Toplam İş Veren Payı			8.916,02
	Sgk İşv.Payı	7.867,08	
	İşsizlik Sigortası Payı 0,02	1.048,94	

Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

	Açıklama	Borç	Alacak
	720 Direkt İşçilik Giderleri	38.376	
	720.01 T. Brüt Ücret 38.376	8.916,02	
	730 Genel Üretim Giderleri		
	730.02 Sgk İşveren Payı 7.867,08		
	730.03 İşsiz. Sig. İşv. Payı 1.048,94	2.878,20	
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar		
	136.01. Vergi Dairesinden A.G.İ. Alacakları: 2.878,20		
	335 Personele Borçlar		
	360 Öd. Ver. Ve Fonlar		
	360.01 Gelir Ver. Kes. 4.892,98		
	360.02 Damga Ver. 371,377		5.264,357
	361 Öd. Sos. Güv. Kesintileri		
	361.01 Sgk İşçi P. 5.372,34		
	361.02 Sgk İşv. P. 7.867,08		
	361.03 İşs.Sig. İş. P. 383,76		
	361.04 İşs. Sig. İşv.P. 1.048,94		14.672,12
	Açıklama: İşçilik ücreti tahakkuku		

(Kaynak: Erkan, 2019:206)

- **720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı:** İnşaat işlerinin bir parçası olarak yapılan direkt işçilik maliyetleri bu hesaba kaydedilir. Bu hesaba dâhil edilecek iş yükü, brüt ücret, SGK âmiri hissesi ve işsizlik sigortası yöneticinin hissesinin yekûnundan oluşur.

- **136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı:** Devletin ödeyeceğiyle beraber net ücrete ek şekilde ödenmesi gereken asgari geçim giderleri vergi dairesine alacak olarak bu hesaba borç yazılmaktadır.
- **335 Personele Borçlar Hesabı:** İşçiye çalışması karşılığında verilecek net ücret ve asgari geçim indirimi tutarı, işçinin ücreti ödeninceye kadar bu hesaptan borçlandırılmaktadır.
- **360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı:** Bu hesaba, gelir vergisi matrahı üzerinden ölçümlenen gelir vergisi ile brüt ücret üstünden hesaplanan damga vergisi kesintileri yekûnu kadar alacak yazılır.
- **361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı:** Yönetici ve çalışanın ödediği sosyal güvenlik kesintilerinin toplamı bu hesaba yatırılır ve izlenir. Bu kesintiler, SGK çalışan ve yönetici hisseleriyle işsiz işçi ve işveren hisselerinin bütününden bir araya gelmektedir.

2.12.3. Taşeron ve Diğer Direkt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Bu alanda uzmanlaşan ve inşaat işlerinin belirli bir bölümünün yükleniciye karşı yürütülmesini üstlenen gerçek ve tüzel kişilere taşeron denir. Diğer bir deyişle, taşeron; bir sözleşme imzalayarak, bir siparişi veya siparişin bir kısmını yerine getirmeyi iş sözleşmesi kapsamındaki tüm yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt eden diğer yüklenicidir. Başta inşaat makineleri ve diğer inşaat ekipmanlarının finansmanı olmak üzere belirli bileşenlerin inşası için kalifiye personele olan yüksek talep, inşaat şirketlerinin belirli bileşenlerini başkaları tarafından yaptırılması anlamına gelmektedir. İnşaat ve onarım işini yapan müteahhit bu işlerin tamamını kendisi yapmak zorunda değildir. Sözleşmeye bağlı inşaat ve onarım işini yürüten üstenci, işin tamamını veya bir kısmını alt müteahhitlere (ikinci derece müteahhitler) yaptırabilir (Gök, 2012: 18).

Yıllardır inşaat ve onarım faaliyetlerini yürüten firma, inşaatı başkası adına imal etmekte ve teslim etmektedir. Dolayısıyla işlem kendisini bir hizmet üretimi olarak göstermektedir. Yıllardır inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan firmalarda taşeronlar tarafından yapılan çalışmalar doğrudan işçilik maliyetleri ve doğrudan hammadde ve materyal maliyetleri gibi direkt gider şeklinde görülmekle birlikte doğrudan yapım bedelleri yansıtılabilmektedir (Gök, 2012: 18).

Taşeronlar tarafından yapılan inşaat işlerinde, taşeron tarafından gerçekleştirilen inşaat ve onarım işlerinin yapım süresi vergi açısından önemlidir. Alt yüklenici tarafından yapılacak inşaat ve onarım işlerinin başlangıç ve bitiş tarihi bir takvim yılından fazla ise; çalışma, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 42. maddesi, ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında yıllardır kapsamlı olarak görülen yapım ve bakım işi olarak değerlendirilmiştir. KVK tutarının avans ödemelerinde % 3 vergi kesintisi vardır. Alt yüklenicinin inşaat işinin müteahhit aleyhine inşaat işi mi yoksa bir inşaat firmasının işi mi olduğu konusundaki bu durum; kamu kuruluşuna veya özel bir şirkete ait olup olmadığı hakkında önem arz etmez. Taşeron tarafından gerçekleştirilen inşaat aşamasının sözleşmeye uygun olarak tamamlanıp teslim edildiği süre vergilendirme için geçerlidir (Gök, 2012: 19).

2.12.3.1. Taşeronlara Avans Verilmesi ve Avansın Mahsubu

Müteahhitler, fason çalışmaları için iki tür ödeme yaparlar. Bunlardan ilki “avans” şeklinde yapılan ödemeler, ikincisi ise yapılan iş sonunda kesilen fatura üzerindeki ödemelerdir. İşin devamı sırasında ödenen avanslar, iş bitiminde yapılacak ödemeden mahsup edilecektir. Avanslar, normalde bir mal veya hizmetin maliyetine dönüştürülecek olan paranın ödenmesini talep etme hakkından ziyade, mal veya hizmet talep etme hakkını oluşturan peşin verilen fonlardır. Başka bir deyişle: avans; satılmayan bir ürün, hizmet veya yükümlülük için gelecekteki herhangi bir ödemeye karşı yapılan avans ödemesidir (Karakaya, 2014: 24).

Yıllardır inşaat ve onarım yapan şirketlerde, inşaat ve onarım işlerinin bir kısmının veya tamamının taşeron olarak yapılması durumunda, taşeronlara verilen avanslar proje bazında izlenmelidir. İnşaat ve onarım sektöründe yıllardır yapılan çalışmalar hizmet üretimleri şeklinde kendini göstermektedir. Bu nedenle yapılan işin tesliminde %18 oranında katma değer vergisi alınacaktır. Ancak avans ödemeleri karşılık veya hizmet teşkil etmediğinden satış vergisine tabi değildir. Yapılan işin yıllara yayılması, yapılan işin kısmen veya tamamen taşeronla verilmesi halinde işveren olarak üstenci, işverene ödenen avans ücreti üstünden hesaplanan %18 KDV'nin 10 da ikisini öder. Taşeron; 89, 91 ve 117 Sayılı Satış Vergisi Kanunu, (KDV) Hakkında Genel Tebliğ'e göre 2 no'lu satış vergisi beyannamesiyle sorumlu olduğunu bildirmek ve olduğu vergi bürosuna ödemek mecburiyetindedir. Senelere sari yapım ve bakım etkinliklerinde olan şirketlerde ikinci üstencilere tamamlatılan yapı faaliyetlerinde (Karakaya, 2014: 24);

- Alt yüklenici tarafından yapılacak inşaat ve onarım işlerinin başlangıç ve bitiş tarihi bir takvim yılından fazla ise; Peşin ödemelerde, Bölüm 94 EStG ve Bölüm 15 KVK uyarınca %3 gelir vergisi kesintisi uygulanmalıdır. Fakat çalışma yıllara yayılmışsa bile, taşeronluk kısmı senelere yayılmamışsa %3 gelir vergisi kesintisi uygulanmamalıdır.
- Ön ödeme makbuzu ile Damga Vergisi Kanunu'na göre, avans ödemelerinden binde 7,59 damga vergisi kesilmelidir. Makbuz düzenlenmezse veya banka aracılığıyla ödeme yapılırsa damga vergisi kesintisi yapılamaz.

2.12.3.2. Taşeronlara Avans Verilmesi

Yıllardır inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan firmalarda alt yüklenicilere avans verilmesi durumunda, ödeme şekline göre karşılık gelen aktif bir hesabın talebine karşı “179 Taşeronlara Verilen Avanslar” hesabına borç kaydedilmektedir (Karakaya, 2014: 24).

2.12.3.3. Taşeronlara Verilen Avansın Mahsubu

İlgili aktif hesap veya hesapların borçları karşılığında taşeronlara verilen avanslar (örneğin, işin yapılmaması için avans) “179 Taşeronlara Verilen Avanslar” hesabına alacak yazılır. İkinci üstencilere ödenen bu avanslar, iş bitince yapı masraflarına gönderilir (Karakaya, 2014: 25).

2.13. Diğer Direkt Giderler

Ayrıca özel (yap-sat) inşaat şirketlerinde, inşaat şirketleri ile ilişkisi olan şirketlerde, direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve taşeronluk işleri hariç olmak üzere inşaatla doğrudan ilgili olabilecek bazı gider kalemleri de bulunmaktadır. Doğrudan inşaat maliyetlerine dağıtılabilen bu giderler, diğer doğrudan giderler olarak kabul edilir. Bu giderler genel olarak aşağıdaki giderlerden oluşur (Kayalı, 2010:19):

Taahhütte İlgili Sözleşme Giderleri

Taahhütte İlgili Vergi, Resim Ve Harçlar

Proje Giderleri

Teknik Danışmanlık Ücretleri

Belli Bir Projede Kullanılan Makine Ve Teçhizat Giderleri

Belli Bir Projede Kullanılan Elektrik Ve Su Giderleri

Belli Bir Projede Kullanılan Yardımcı Madde Ve Malzeme Giderleri

Belli Bir Projede Kullanılan Şantiye Giderleri

Belli Bir Projede Görevlendirilen Bekçilerin Ücretleri

Belli Bir Proje İle Doğrudan Doğruya İlişkisi Kurulabilen Diğer Giderler

Yukarıda sıralanan giderler gerçekleştikçe ilgili aktif veya pasif hesabın alacağı karşılığında 7/A seçeneğinde “730 Genel Üretim Giderleri” hesaptan borçlandırılır. Bu giderler, doğrudan inşaat maliyetleriyle ilişkilendirilebilen tahsis edilmemiş giderler olmalıdır.

2.14. Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde Genel Üretim Giderleri

2.14.1. İnşaat Faaliyetlerinde Genel Üretim Giderleri

Yapım işlerinde umumi imal bedelleri, yapım ve yapımla alakalı servisler amacıyla uygulanan doğrudan ilk madde ve malzeme, doğrudan işçilik ve ikinci üstenci masrafları haricindekiyle beraber inşaat yapımı ile alakalı olan öteki bütün masrafları içermektedir. Bu masraflar yapı işleri bedellerine direkt yüklenemeyen başka bir tabirle hangi yapı işleri maksadıyla hangi meblağda tahakkuk ettiği çabucak tanımlanamayan masraflardan meydana gelmektedir. Yapım işlerinde tahakkuk eden genel umumi imal masrafları aşağıdaki şekilde yer alabilir (Kayalı, 2010:19):

- “Dolaylı madde ve malzeme bedelleri (tel, lehim, çivi, boya, badana materyalleri, akaryakıt, yedek parça, marangoz malzemeleri vb.)
- Sigorta masrafları
- İmalde yararlanılan duran varlıkların aşınma hisseleri
- İmal için haricen temin edilen yarar ile servisler (elektrik, telefon, müşavirlik gibi),

- Dolaylı zanaat masrafları (şoför ödemeleri, temizlik giderleri, aşevi personelleri giderleri, şantiye şefleri aylıkları, sosyal destek, mesai, ara, izin bedelleri vb.)
- Vergi, fotoğraf ve masraf (tapu masrafları, damga vergileri, MTV, belediye vergileri vb.)
- Güç ve yakacak bedelleri
- Işıklandırma, ısınma ve havalandırma bedelleri
- Servis ve tamirat masrafları
- Aşevi ve sosyal kurum masrafları”

İnşaat işlemlerinde meydana gelen umumi imal harcamalarının;

- “İmal (yapım işleri) ve servis bedeli ile alakalı gider vasfını üstlenmesi,
- İnşaat masraflarına direkt değil sadece tevzi yoluyla aktarılabilir şekilde bulunmalıdır.”

2.14.2. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Umumi imal harcamaları dâhilinde bulunan birtakım masraflar (ekstra mesai, istirahat, cevaz ücreti vb.) döneme bağlı olarak miktar olarak değişiklik gösterebilir. Bazı genel üretim maliyetlerinin düzeyi dönem sonuna kadar belirlenemez. Raporlama döneminde katlanılan genel üretim maliyetlerinden ana üretim yerlerine dağıtılabilenler, başlangıçta doğrudan inşaatlara dağıtılır. İnşaatlarla doğrudan ilişkilendirilemeyen genel üretim maliyetleri tahsise tabidir (Kayalı, 2010:19).

Tahsis anahtarları, genel üretim maliyetlerini tasarımlara tahsis etmek için kullanılır. Tahsis anahtarı, her bir harcama kuruluşunun neden olabileceği harcamanın ne kadarını dolaylı olarak belirlemek için kullanılan kriteri ifade eder. Anahtar rakam, masraf yerleri ile üretim umumi harcamaları arasındaki en elverişli bağlantıyı gösteren dağıtım anahtarı gibi yararlanılmalıdır. En uygun dağıtım anahtarı örneğin; aydınlatma maliyetlerini harcama noktalarına dağıtırken ampul sayısı, kantin giderlerini dağıtırken en uygun dağıtım anahtarı çalışan sayısı ve bakım onarım maliyetlerini dağıtırken makinenin durumudur (Kayalı, 2010:21).

Özel (yap-sat) yapı işlerinde meydana gelen umumi imal masrafları “730 Genel Üretim Giderleri” hesabının borçlu kısmına yazılır. Bu hesaba yazılan masrafların direkt inşaat işiyle ilgili olabilecek kısmı doğrudan inşaat maliyetlerine, çeşitli inşaat faaliyetlerinde ortak olan kısım ise dağıtım yoluyla inşaat maliyetlerine yansıtılmalıdır. “Vade sonlarında 730 Genel Üretim Giderleri” hesabında biriken tutarlar, 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabının alacaklı kısmına yazılarak 151 Yarı Mamuller – üretim hesabına aktarılır.” Umumi imal masrafları hesabının yardımcı hesaplardan faydalanılarak bölümlere ayrılır (Çatıkkaş ve Şuekinci, 2013: 19):

Yap-sat yapım faaliyetleri kapsamında katlanılan umumi maliyetleri, dolaylı masrafları içerir. Bu masraflar birden çok yapıya aitse, farklı tahsis anahtarları kullanılarak yapılara atanır. Tahsis anahtarları, dolaylı maliyetleri inşaatlarla çeşitli şekillerde ilişkilendirerek oluşturulur. Örneğin, inşaat işçileri için sigorta primleri, her inşaat sektöründeki işçi sayısına göre dağıtılmaktadır. İnşaatlara hammadde ve malzeme taşıyan kamyonların yakıt tüketim maliyetleri inşaatlar arasında dağıtılırken, her inşaatta kamyonların çalışma saatleri esas alınmaktadır (Çatıkkaş ve Şuekinci, 2013: 19).

Örneğin; Kızılırmak İnşaat A.Ş depolarında mevcut olan madde ve malzemelerden 5.000 TL'lik çivi, 3.500 TL'lik temizlik malzemesini ise Y inşaatında kullanmak için inşaat alanına göndermiştir.

	Açıklama	Borç	Alacak
	730-Genel Üretim Giderleri 150.İlk Madde ve Malzeme	8.500	8.500
	Direkt ilk madde ve malzemenin inşaatına gönderilmesi		
	790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 150.İlk Madde ve Malzeme	8.500	8.500
	Açıklama: Direkt ilk madde ve malzemenin inşaat alanına gönderilmesi		

(Kaynak: Yanık,2019:256)

Yukardaki 1.yevmiye kaydı 7/A seçeneğine göre, 2. Madde ise 7/B seçeneğine göre yapılmıştır.

2.15. Özel Yap – Sat İnşaat Faaliyetlerinde İnşaat Maliyetinin Tespiti ve Dönem Sonu İşlemleri

Özel inşaat faaliyetlerinde (yap-sat) ürün bedelleri doğrudan ve dolaylı maliyetlerin toplamıdır. Doğrudan maliyetler, hammadde ve malzeme maliyetlerinin yanı sıra doğrudan üretime katkıda bulunan ücret maliyetlerini içerir. Dolaylı maliyetler ise, doğrudan hammadde ve işçilik maliyetleri dışında, üretimle dolaylı olarak ilgili olan tüm diğer maliyetleri içerir. Özel inşaat şirketleri de diğer şirketler gibi dönem sonunda envanter çıkarmak ve yıllık hesaplarını hazırlamak zorundadır. Ancak yapılan inşaat işi, inşaatın durumuna bağlı olarak aynı yıl içinde tamamlanabilir veya münferit durumlarda bir sonraki yıla kadar uzayabilir. Özel inşaat ve onarım şirketleri, inşaat üretimi henüz tamamlanmamış olsa dahi yıllık mali tablolarını hazırlayabilmek için dönem işlemleri yapmak zorundadır. Dönem sonu anlaşmalarının bu şekilde yürütülmesi, bir dönemin maliyetlerinin başka bir döneme devredilmediği anlamına gelir. Dönem maliyetlerinin ve dönem kârının kesin olarak belirlenebilmesi için maliyetlerin aynı dönemde kaydedilmesi gerekir. Yıllara yayılan yapım ve onarma olaylarında eylem, bir kereden çok yapım dönemine ilişkindir. Yapım ve onarma işlerinin maliyeti, benzer zamanda, ardışık dönemlerde faaliyetle ilgili tüm maliyetleri de içermektedir. Özel (yap-sat) yapım işlerinde dönem sonu faaliyetleri aşağıdaki gibidir (Demir, 2015: 29):

- “Yarı mamuller üretim hesabına kayıt için kullanılan yansıtma hesapları ilgili bedeller ile hesaba geçirilerek kapatılır.
- Satışı tamamlanan yapı işleri ürünleri (konut veya ticarethane) 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına aktarılır.
- Ortak giderler ilgili gider hesaplarına yansıtma hesapları vasıtasıyla gönderilir. Yansıtma hesapları daha sonra maliyet hesapları ile mahsup edilerek kapatılır.
- 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabı ve 600 Yurt İçi Satışlar hesabı 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabına geçirilerek kapatılır. Bu sayede dönemin eylem neticesinde saptanır.
- 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabının alacak kalanı vermesi yap-sat işi ile uğraşan işletmenin dönemde kâr elde ettiği anlamına gelir.
- Finansal kazanç üstünden vergi hesaplanır. Vergi hesaplanırken ticari kazanç değil mali kazanç temel olarak kabul edilir. Vergi gideri ilgili hesaplara yazılır. Vade içerisinde ve

önceki dönemlerde peşin ödenen vergiler 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri hesabına geçirilir.

- Vergi sonrası net kâr tutarı 590 Dönem Net Karı hesabına yazılarak dengelem hesabına aktarılmış olur.”

2.16. Özel (Yap-sat) İnşaat Faaliyetinde Tamamlanan İnşaatların Satışı

Özel yap-sat faaliyetlerinde bulunan inşaat işletmeleri için tamamlanan gayri menkuller mamul niteliği taşımaktadırlar. Söz konusu inşaat firmaları tamamlamış oldukları konut veya işyerlerinin maliyetlerine kâr payını ekleyerek satacaklardır. Buna ilişkin örnek aşağıda verilmiştir.

Örneğin; A inşaat firması yaptığı dairelerden bir tanesini 500.000+KDV'ye, peşin satmıştır. İlgili dairenin maliyeti ise, 300.000 TL'dir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	Açıklama	Borç	Alacak
	100 Kasa Hs. 600 Yurt İçi Satışlar Hs. 391 Hes. KDV. ...Nolu fatura ile daire satışı	590.000.-	500.000. 90.000.
	620 Satılan Mamullerin Maliyeti Hs. 152 Mamuller Hs.	300.000.	300.000.
	Satılan dairenin stoklardan çıkışı		

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu bölümde çalışmanın yöntemi açıklanacaktır. İlk olarak, araştırma yöntemi olarak kullanılan olay çalışması hakkında bilgi verilip, bu yöntemi seçme sebepleri açıklanacaktır.

3.1. Olay Çalışması

Bu araştırmada, özel (yap-sat) inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe ve vergilendirme ile ilgili temel konuları mevcut kanunlar çerçevesinde ele alıp, muhasebe ve vergilendirme işlemlerini uygulama örnekleri ile açıklamak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, Gaziantep ilinde faaliyet gösteren bir inşaat firmasında kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin muhasebe ve vergilendirme işlemleri ele alınacaktır.

Bir araştırmada, çalışmanın amacını gerçekleştirebilecek özelliğe sahip yöntemler kullanılmalıdır. Muhasebe ile ilgili araştırmalarda alana dayalı çalışmaları üç gruba ayırmak mümkündür. Bunlar; olay çalışmaları, alan çalışmaları ve alan deneyleridir (Kaplan, 1986: 429).

Olay Çalışmaları: Bir işletmede belirli bir problemin ayrıntılı olarak incelenmesini ve durumun ortaya konulmasının sağlar (Kaplan,1986:442). Olay araştırmalarında bireysel gözlemler, konuşmalar ve farklı kaynaklardan elde edilen nitel ve nicel veriler vasıtasıyla çalışmanın neticesine ulaşılır (Yin'den [1984] aktaran Kefe,2013:72).

Alan Çalışmaları: Alan çalışması bir araştırmacının birden fazla firmayı birden çok ziyaret ederek değişkenleri incelemesine dayanır. Araştırmacı alan çalışmaları ile veri toplama, işletmeler arası değişkenlerle ilişkiler kurarak ölçümler yapma ve incelenen konuyu açıklamak için teori geliştirme gibi yolları izler (Kaplan, 1986: 442).

Alan Deneyleri: Bir veya birden çok bağımlı değişken üstünde bilgilerin değiştirilmesi olanağı sağlar. Bu niteliği ile alan deneyleri olay ve alan çalışmalarından ayrılmaktadır (Kaplan, 1986: 442).

3.2. Olay Çalışması Yönteminin Tercih Edilme Sebepleri

Araştırmada olay çalışması yönteminin tercih edilmesindeki en büyük sebep; diğer yöntemlere kıyasla daha ayrıntılı veriler elde edilmesine olanak sağlamasıdır (Altunışık vd.,2007:59). Olay çalışması, sadece incelemeye ilişkin bir çalışma olup, daha önce üzerinde çalışılmış konuları ele alıp benzeri bir çalışma yapmak için kullanılabilmesi gibi, yeni konularda da kullanılmaktadır (Karasar, 2006: 86; Eisenhardt, 1989: 537).

Bu çalışmada, araştırmanın amacına uygun olduğu düşünüldüğü için olay çalışması

yöntemi kullanılacaktır. Özel yap – sat inşaat faaliyeti alanında yapılacak olan bu çalışma için Gaziantep ilinde bulunan bir inşaat firması seçilmiştir. Söz konusu firmada tanımlayıcı olay çalışması yapılacaktır. Bu bağlamda öncelikle firmanın mevcut durumu ortaya konulacak, daha sonra şirketin muhasebe kayıtlarını tutan serbest mali müşavirinin konu üzerindeki görüşleri ve şirket adına elinde bulunan muhasebe dokümanlarından faydalanılacaktır.

3.3.Olay Çalışması Araştırma Süreci

Olay çalışması yönteminde aşağıdaki süreç takip edilmektedir. Bunlar (Altunışık vd., 2007: 257):

- ✓ Örnek olay seçimi,
- ✓ Seçilen işletme ile bağlantı kurulması,
- ✓ Teorik çerçevenin çizilmesi,
- ✓ Sistematik veri toplanması ve verilerin analizidir.

Bu çalışmada yukardaki süreç takip edilerek, öncelikle örnek olay seçimi için araştırmaya yapılmıştır. Bu kapsamda Gaziantep ilinde faaliyette bulunun ve özel (yap-sat) inşaat faaliyetleri kapsamında kat karşılığı inşaat yapan bir firma uygulama için seçilmiştir. Ardından firmanın resmi muhasebesini tutan SMMM ile bağlantı kurularak gerekli görüşmeler yapılmıştır. Daha sonra SMMM ile görüşülerek, örnek uygulamanın çerçevesi çizilmiştir. Sürecin son aşamasında ise, ilgili firmanın 2021 yılında tamamlamış olduğu kat karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe ve vergilendirme ile ilgili örnek uygulamalara ilişkin veriler toplanarak analiz edilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ İÇİN ÖRNEK BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde, Gaziantep ilinde faaliyette bulunan bir inşaat firmasında özel (yap-sat) inşaat faaliyetleri kapsamında kat karşılığı inşaat işlerine ait muhasebe uygulamaları incelenecektir. İlk olarak işletmenin kurumsal bilgileri kısaca anlatılacak, daha sonra ise işletmenin muhasebe kayıtları ele alınarak açıklanacaktır.

4.1. İşletmenin Temel Kurumsal Bilgileri

Uygulama, Gaziantep ilinde faaliyet gösteren M.G İnşaat San. Tic. Ltd. Şirketinde gerçekleştirilmiştir. M.G İnşaat San. Tic. Ltd. Şirketi 19.02.2020 tarihinde 100.000 TL sermaye ile kurulmuş, daha sonra sermayesini 5.000.000 TL'ye yükseltmiştir. Söz konusu şirket, Gaziantep'in farklı bölgelerinde konut ve işyeri yapıp satmaktadır. İşletme özel (yap – sat) inşaat faaliyetlerinin yanı sıra, boya, mobilya üretimi ve tasarımı, mimarlık ve yapı tasarımı iş kolları üzerinde çalışmalarını sürdürmektedir. Şirket bünyesinde 1 muhasebeci, 1 mimar, 1 inşaat mühendisi, 1 şantiye şefi ve 28 beden işçisi olmak üzere toplam 32 personel bulunmaktadır. Şirketin ön muhasebesi şirket bünyesindeki muhasebeci tarafından, resmi defterleri ise dışardaki bir mali müşavir tarafından tutulmaktadır.

4.2. Özel İnşaat Faaliyetlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları

Bu bölümde, M.G İnşaat San. Tic. Ltd. Şirketinin Özel inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtları açıklanacaktır. Şirketin arsa karşılığı yapmış olduğu konutlarla ilgili muhasebe kayıtları aşağıda açıklanmıştır.

4.2.1. Kuruluş kaydı

M.G İnşaat San. Tic. Ltd. Şirketi 19.02.2020 tarihinde 100.000 TL sermaye ile kurulmuştur. Ortaklar sermaye taahhütlerini şirketin bankadaki hesabına yatırmışlardır. Şirket kuruluşla ilgili iki kayıt yapmıştır. Aşağıda verilen birinci kayıt; sermaye taahhüdünü, ikinci kayıt ise; sermaye taahhüdünün yerine getirilmesini göstermektedir. Bunlar aşağıda verilmiştir.

Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi durumunda oluşan kayıt aşağıdaki gibidir;

Y.No		Borç	Alacak
1	19.02.2020		
	501- Ödenmemiş Sermaye Hesabı (-)	100.000	
	500- Sermaye Hesabı		100.000
Açıklama: Sermaye taahhüt kaydı			

Y.No		Borç	Alacak
2	19.02.2020		
	102- Bankalar Hesabı	100.000	
	501- Ödenmemiş Sermaye Hesabı (-)		100.000
Açıklama: Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi			

4.2.2.Proje Maliyetlerinin Kaydı

Şirket inşaat, elektrik, su gibi projeye ilgili maliyetleri 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydetmektedir. GVK'nin 103. Maddesine göre bu proje tutarından tevkifat yapılmaktadır. Şirketin çizim projesiyle ilgili örnek uygulama aşağıda verilmiştir.

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
3	21.08.2020		
	150-İlk Madde Ve Malzeme Hesabı	7.688,90	
	191-İndirilecek KDV	1.384,00	
	320-Satıcılar Hesabı 360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar		8.380,90 692,00
	Açıklama: Proje Maliyetlerinin Kaydı		

Şirket proje ile ilgili maliyetleri stok gibi algılayıp 150. ilk madde ve malzeme hesabına kaydetmiştir. Aslında bunu doğrudan doğruya 7 ile başlayan maliyet hesaplarına gider olarak kaydetmesi daha uygun olur. Tevkifat oranı 5/10 kullanılmıştır.

4.2.3. İnşaat Malzemesi Alımı

Şirket inşaat için almış olduğu ilk madde ve malzemeleri 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydetmektedir. Şirket hazır beton ve demir alımı yapmıştır. Bununla ilgili örnek uygulama aşağıdaki gibidir;

Şirketin demir malzemesi alım kaydı;

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
4	21.08.2020		
	150-İlk Madde Ve Malzeme Hesabı	93.355,08	
	191-İndirilecek KDV	16.803,92	
	320- Satıcılar		110.159,00
	Açıklama: Şirketin demir alımı kaydı		

Şirketin beton malzemesi alım kaydı;

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
5	29.09.2020		
	150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	18.355,93	
	191-İndirilecek KDV	3.304,07	
	320- Satıcılar		21.660,00
	Açıklama: Şirketin hazır beton alımı kaydı		

4.2.4.Asgari İşçilik Kaydı

Önceki ünite de anlatıldığı üzere, inşaat işletmelerinde kayıt dışı istihdamı önlemek amacıyla asgari işçilik uygulaması vardır. İlgili firmanın asgari işçilikle ilgili hesaplama ve muhasebe kaydına ilişkin örnek uygulama aşağıda verilmiştir (Ek-1).

SGK Başlangıç Tarihi (Sigortalı çalıştırılmaya başlanan tarih):15.01.2021

SGK Bitiş Tarihi:31.12.2021

İnşaat Birim m² Maliyet (TL):1.550,00

Toplam İnşaat Alanı(m²):5.994,50

İnşaat Birim (m²) Maliyet (TL) x Toplam İnşaat Alanı(m²):9.291.475,00

İhale Bedeli (TL) (İş İhaleli ise):

Asgari İşçilik Oranı (%):9,00

İşçilik Oranından İndirim Oranı (%): 25,00

Uygulanabilecek Asgari İşçilik Oranı (%): 6,75

Bildirilecek İşçilik Matrahı (TL): 627.174,56

Ödenecek Prim Oranı (%): 37,50

Toplam Ödenecek Prim (TL): 235.190,46

Firma Bordolarından Gelen Prim Matrah Toplamı (TL):281.191,50

Toplam İşçilik Matrahı (TL): 281.191,50

Kalan İşçilik Matrahı (TL): 345.983,06

Kalan Ödenecek Prim Toplamı (TL): 153.122,93

Yukarıda görüldüğü gibi aylara göre asgari işçilik hesaplamaları verilmiştir. Ocak ayının

Sıra No	Yıl	Ay	Prim Matrahı	SGK Primi	İşsizlik SGK Primi	Prim Toplamı
1	2021	Ocak	5.604,75	842,42	168,16	1010,58
2	2021	Şubat	18.483,75	4.260,00	554,58	4814,58
3	2021	Mart	28.620,00	7.014,68	855,08	7869,76
4	2021	Nisan	35.536,50	9.251,82	998,23	10250,05
5	2021	Mayıs	34.821,00	7.362,01	1044,75	8406,76
6	2021	Haziran	37.921,50	11.186,88	1137,75	12324,63
7	2021	Temmuz	42.453,00	12.523,63	1273,71	13797,34
8	2021	Ağustos	40.664,25	11.533,87	1220,03	12753,9
9	2021	Eylül	37.086,75	9.727,23	1112,7	10839,93
TOPLAM:			281.191,50	73.702,54	8.364,99	82.067,53

asgari işçiliğine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
6	31.09.2020		
	720-Direkt İşçilik Giderleri	5.604,75	
	720.01.Yardımcı Hesabı	2.352,35	
	360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	714,59	
	770-Genel Yönetim Giderleri	28,90	
	335-Personele Borçlar Hesabı		4.721,45
	360.01.Ödenecek Vergi Fonlar		757,16
	361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		2.101,83
	602-Diğer Gelirler Hesabı		1.091,25
	100-Kasa Hesabı		28,90
	Açıklama: Asgari işçilik kaydı	TOPLAM Tutar:	8.700,59

4.2.5.KDV Tahakkuku

Şirketin kasım ayında önceki dönemden devreden KDV'si 393.318,78 TL, indirilecek

KDV'si ise 38.273,78 TL'dir. Şirketin kasım ayında hesaplanan KDV 'si bulunmamaktadır (EK-2). Şirketin kasım ayı KDV tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir.

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
7	30.11.2020		
	770-Genel Yönetim Gideri Hesabı	64,10	
	190.01-Devreden KDV Hesabı	431.609,08	
	191.02-İndirilecek KDV Hesabı		16,52
	191,03-İndirilecek KDV Hesabı		38.273,78
	190.01.Devreden KDV Hesabı		393.318,78
	100.01-Kasa Hesabı		64,10
	Açıklama: Kasım ayı KDV tahakkuk	TOPLAM TUTAR 431.673,18	

4.2.6.Arsa Payının Maliyete Aktarılması

Şirket arsa sahiplerine 3+1 ve 2+1 toplam 23 adet daire vermiştir. Şirketin arsa sahiplerine kat karşılığı verdiği dairelerin toplam maliyeti 1.653.849,86 TL olarak hesaplanmıştır (Ek-3). Arsa bedelinin maliyetlere aktarılmasına ilişkin uygulama örneği aşağıdaki gibidir;

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
8	30.12.2020		
	150-İlk Madde Ve Malzeme Hesabı	1.653.849,86	
	120-Alıcılar		1.653.849,86
	Açıklama: Arsa payının maliyet hesabına aktarılması		

Yukardaki yevmiye kaydında görüldüğü gibi, şirket arsa payını bir stok gibi düşünüp, 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydetmiştir. Arsa payının 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmesi daha doğru bir yaklaşım olur.

4.2.7. Maliyetlerin Gider Hesabına Aktarılması

Şirket inşaatla ilgili maliyetleri dönem sonunda toptan olarak gider hesaplarına

aktarmaktadır (Ek-3). Şirketin inşaatla ilgili maliyetleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2: Maliyet Tablosu

İnşaat malzemesi alımı:598.353,57	Proje maliyetleri:94.158,48
Elektrik tesisat bedeli:9.715,20	Mobilya maliyetleri:320,34
Duvar kâğıdı:11.546,87	Asansör proje ve montaj bedeli:90.207,00
Kombi alımı:52.830,56	Çelik kapı maliyetleri:67.122,30
Elektrik giderleri:5.302,03	Parke maliyetleri:105.932,26
Tevkifatlı alımlar:1.923,60	Yeraltı konteyneri:39.500,00
Su giderleri:28,43	Daire maliyetleri:1.653.849,86

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
9	31.12.2020		
	710-Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	2.730.790,50	
	150.01.001 İnşaat Malzemesi Alımı		598.353,57
	150.01.002.Elektrik Tesisatı Bedeli		9.715,20
	150.01.003.Duvar Kâğıdı		11.546,87
	150.01.004.Kombi Alımları		52.830,56
	150.01.005.Elektrik Giderleri		5.302,03
	150.01.006.Tevkifatlı Alımlar		1.923,60
	150.01.007. Su Giderleri		28,43
	150.01.008. Proje Maliyetleri		94.158,48
	150.01.009. Mobilya Maliyetleri		320,34
	150.01.010. Asansör Prj. Ve Mntj Bedeli		90.207,00
	150.01.011. Çelik Kapı Maliyetleri		67.122,30
	150.01.012. Parke Maliyetleri		105.932,26
	150.01.013. Yeraltı Konteyneri		39.500,00
	150.01.014. Daire Maliyetleri (Arsa Payı)		1.653.849,86
	Açıklama: Maliyetlerin Gider Hesabına Aktarılması	TOPLAM:	2.730.790,50

Yukarıdaki yevmiye kaydında da görüldüğü gibi şirket inşaatla ilgili bütün maliyetleri stok hesabında toplayıp dönem sonunda 7'li hesaplara aktarmaktadır. Aslında bu tür giderlerin

dönem içinde direkt olarak 7'li hesaplara aktarılması daha doğru olur. Ayrıca giderlerin kaydında direkt ve endirekt ayrımı gözetilmeden tüm giderler stok gibi algılanıp 150. İlk Madde ve Malzeme Hesabına giriş yapılmıştır.

4.2.8.Giderlerin Yarı Mamul Hesabına Aktarılması

Şirket dönem sonunda 710 ve 720'li hesaplarda toplanan tutarları yansıtma hesabı aracılığıyla 151 Yarı Mamul- Üretim hesabına aktarmaktadır. Bununla ilgili örnek aşağıda verilmiştir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin kaydı;

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
10	31.12.2020		
	151-Yarı Mamul Hesabı	2.730.790,50	
	711 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı		2.730.790,50
Açıklama: Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin yarı mamul hesabına aktarılması			

Direkt işçilik giderlerinin kaydı;

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
11	31.12.2020		
	151-Yarı Mamul Hesabı	2.730.790,50	
	721- Direkt İşçilik Gideri Yansıtma Hesabı		2.730.790,50
Açıklama: Direkt işçilik giderlerinin yarı mamul hesabına aktarılması			

4.2.9. Tamamlanan İnşaatın Mamuller Hesabına Aktarılması

İnşaat tamamlandığında 151 Yarı Mamul Hesabında toplanan tutar 152-Mamuller

Hesabına aktarılır. Bununla ilgili örnek uygulama kaydı aşağıdaki gibidir;

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
12	31.12.2020		
	152-Mamuller Hesabı	5.482.855,00	
	151-Yarı Mamuller Hesabı		5.482.855,00
Açıklama: Tamamlanan inşaatın mamuller hesabına aktarılması			

4.2.10.Satış Kaydı

Tamamlanan konutların satışına ilişkin örnek bir uygulama aşağıda verilmiştir (Ek-4)

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
13	20.11.2020		
	120-Alıcılar	1.344.816,66	
	600-Yurt İçi Satışlar Hesabı 391.01-Hesaplanan KDV		1.331.501,61 13.315,05

Her satıştan sonra, maliyet bedeli üzerinden 152 Mamuller Hesabından dairelerin çıkışının yapılarak 620 Satılan Mamuller hesabına aktarılması gerekmektedir. Şirket bu kaydı dönem sonunda toptan yapmıştır (Ek-5). Bu işlemle ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
14	30.12.2020		
	620- Satılan Mamulün Maliyeti	5.482.855,60	
	152-Mamuller Hesabı		5.482.855,60

4.2.11. Arsa Sahiplerine Dairelerin Teslim Edilmesi

İnşaat firması F şahsına arsa hissesi karşılığında arsa payı 56.310,83 TL olan 2+1 daire vermiştir. (EK-6) F şahsına ait arsa payı maliyete yüklendiğinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmıştır.

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
15	30.12.2020		
	150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	56.301,83	
	120-Alıcılar		56.301,83
Açıklama: F şahsına ait arsa payının maliyet hesabına aktarılması			

İnşaat firması F şahsına daireyi teslim ettiğinde aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapacaktır. Daire 150 metrenin altında olduğu için KDV oranı %1 alınmıştır. Konutların satışına ilişkin örnek bir uygulama aşağıda verilmiştir

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
16	20.11.2020		
	120-Alıcılar	56.864,83	
	600-Yurt İçi Satışlar Hesabı 391.01-Hesaplanan KDV		56.301,83 563

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
17	31.12.2020		
	620- Satılan Mamulün Maliyeti	56.301,83	
	152-Mamuller Hesabı		56.301,83

4.2.12. Satışın Kâr / Zarara Aktarılması

Aşağıdaki muhasebe kaydında; firmanın yapmış olduğu daire satışlarının dönem kârı veya zararına ilişkin yevmiye kaydı yapılmıştır (Ek-7)

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
18	31.12.2020		
	600.01.01. Daire Satışları	5.946.384,47	
	602.01.SGK Ve Vergi Teşvikleri	13.859,22	
	690-Dönem Karı veya Zararı		5.960.243,69
	Açıklama: Satışın Kâr ve Zarar Hesabına Aktarılması		

4.2.13.Satılan Mamullerin Maliyetinin Kar Zarara Aktarılması

Y.No	Açıklama	Borç	Alacak
19	31.12.2020		
	690-Dönem Karı Zararı	5.482.855,60	
	620-Satılan Mamullerin Maliyeti		5.482.855,60

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

İnşaat sektörü; Dünya’da insan popülasyonundaki artış ile beraber kentleşmenin de etkisine bağlı olarak kalkınan ve gelişen bir iş kolu olmuştur. Ülkemizde sabit sermaye mevduatının %50 ‘sini inşaat sektörü oluşturmaktadır. Gayri safi milli hasılat içerisinde de direkt payı %6 olmasının yanı sıra (TÜİK, 2018) direkt ve endirekt şeklinde tesir ettiği iş alanlarıyla beraber bu rakam %30 seviyelerini görmektedir. Yoğun iş gücü kullanımı gerektiren ve insanların sosyal-ekonomik refah seviyesine olan faydasının olması inşaat iş kolunun revaçta giden bir sektör olmasını sağlamıştır.

Çalışmada, özel (yap-sat) inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe ve vergi uygulamaları incelenmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında ise Gaziantep’te faaliyet gösteren bir inşaat firmasında kat karşılığı inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi uygulama örnekleriyle açıklanmıştır. Günümüzde arsa maliyetinin neden olduğu finansman yükünü kolaylaştırmak amacıyla kat karşılığı inşaat faaliyetleri yaygın olarak yapılmaktadır. Kat karşılığı inşaat faaliyetleri inşaat firması ile arsa sahibi arasında yapılan bir sözleşmeye dayanmaktadır. Arsa payının inşaat maliyetlerine nasıl yansıtılacağı, arsa sahibine verilen konut veya işyerlerinin nasıl muhasebeleştirileceği gibi konulara ilişkin kayıtların eksiksiz ve doğru bir şekilde tutulması büyük önem arz etmektedir.

Uygulamanın yapıldığı söz konusu şirketin inşaatla ilgili olarak katlandığı maliyetleri dönem içinde 150. İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydettiği tespit edilmiştir. Ayrıca direkt ve endirekt ayrımı da gözetilmemiştir.

Şirket arsa sahibine vereceği dairelerin maliyetini inşaat maliyetine yükleyecektir. Şirketin bu maliyetleri de yine 150. İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydettiği tespit edilmiştir. Şirket 150. İlk Madde ve Malzeme Hesabında toplanan tutarları dönem sonunda 7’li hesaplara aktarmaktadır. Aslında bu tür giderlerin dönem içinde direkt olarak 7’li hesaplara aktarılması daha doğru olur.

Dairelerin satışı genellikle rayiç bedel üzerinden gösterilmektedir. Rayiç bedel ise çoğunlukla satış bedelinin altında kalmaktadır. Devlet hem alıcıdan hem de satıcıdan rayiç bedeli üzerinden %2 oranında tapu harcı almaktadır. Ayrıca KDV de rayiç bedel üzerinden hesaplanmaktadır. Bu durumda devletin vergi kaybı ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan inşaat firması alımlar için %18 oranında KDV öderken, 150m² altındaki dairelerin tesliminde %1 KDV almaktadır. Bu durumda, aradaki farkın (%17’lik) inşaat firmasına ödenmesi gerekmektedir. İşte tam da bu tutar inşaat firmasına ödenmediği için devretmektedir.

Vergi dairesi açısından kat karşılığı inşaat işleri değiş tokuş olarak görülmektedir. Mevzu bahis trampada arsa sahibinin yükümlülük boyutu önem arz eder. Veleve ki arazi sahibinin malvarlığı kapsamı içerisindeyse, başka bir değişle ticari işletme kapsamında değilse arsa sahibi bakımından arsa devrine paralel olarak gelir vergisi ve KDV ortaya çıkmamaktadır. Fakat arsa sahibi ticari işletme kapsamı içerisinde yer alıyorsa bu doğrultuda arazinin müteahhitte devrinde gelir vergisi ve KDV hesaplanması şart olmaktadır. Bu durum gerek arsa sahibi, gerekse müteahhit açısından eş zamanlı bir şekilde (arazi hissesi dahilinde) emsal bedel üstünden iki taraflı fatura düzenlemesi gerekmektedir. Arazinin şahsi malvarlığı olması durumunda da müteahhit şirket tekrardan (arazi hissesi dahil) olmak üzere emsal bedel üstünden düzenleyeceği gider pusulası aracılığıyla arazi giderini muhasebe kayıtlarına yansıtılmasını sağlayabilecektir.

İnşaat sektörü Türkiye'nin lokomotif sektörleri arasında yer almaktadır. Oysa muhasebe eğitimi veren fakültelerin çoğunda inşaat muhasebesi dersi okutulmamaktadır. Bu nedenle üniversitelerde inşaat muhasebesi dersine gereken önem verilmelidir. Bu bağlamda İnşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe ve vergi uygulamaları öne çıkarılmalıdır. Globalleşme ve olumlu yönlü ivmelenen teknoloji sonucunda bu iş kolunun etkinlik sahaları da büyümektedir. Daimî güncel duruma getirilen mali yönetmeliğin şirketler tarafından dürüstçe gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İlâveten meslek ile ilişkili olan kişilerin inşaat muhasebesi konusunda uzmanlaşmaları için meslek teşkilatı tarafından düzenlenen eğitim programları içeren kurslar açılmalıdır.

Kamu kurumlarının vazifesi; Sosyal sorumluluk projesi kapsamında Sosyal Devlet İlkesi gereğince vatandaşa hizmet etmektir. Piyasada kamu kurumunun rekabetçi unsur olarak görülmemesi gerekmektedir. Belediyeler sistemdeki boşluktan faydalanarak daire imalat etmeyi gelir kapısı olarak görmemelidir. Çünkü kamu kurumlarında yapılması gereken tek şey; tüm vatandaşların konut ihtiyacının giderilmesini karşılanmasıdır. Bunun için vatandaşa verdikleri konutları düşük ücretle satışını gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Tüm kayıt dışı tutulan faturalar önlenebilirse, devletin rayiç bedel yerine maliyet bedeli tapu harçlarında esas alırsa devletin gelir kaybı azalacaktır. Kayıt dışılığın engellenmesi için sıkı bir denetim uygulanabilir, firmalarda eksik tutulan evrak, muhasebe kaydı var ise bunun tespiti yapılabılır gereken cezai işlemler yapılabilir. Yapılan çalışmanın literatüre katkısı olacağı düşünülüp ilgililere yararlı olması temenni edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2013). Maliyet Muhasebesi, (ss.15-17). Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa.
- Akça, S. (2016). Yıllara Yaygın İnşaat ve İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları 11 Açısından Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama, (ss.39). Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, N. (2009). Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, (ss.22). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, S.(2010). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması), (ss.3-4). T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Altunışık, R. Coşkun, R. Bayraktaroğlu, S. Yıldırım, E. (2007). Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı (5. Baskı). (ss.257). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Aslanpınar, B. (2011) Miras Kalan veya Bağışlanan Arsa Karşılığında Elde Edilen Konut ve İş yeri Satışında Gelir Vergisi I. (ss.273). Yaklaşım Dergisi, Sayı: 223.
- Aşker A. (2006) "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter Ve Değerleme İşlemleri", (ss.64). Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı: 87.
- Atay, S. (2013). Muhasebe Sistemleri ve Tek Düzen Hesap Planında Uygulanması, (s.2). Ankara: Asil Yayıncılık.
- Bekçi, İ. Ve Negiz, N. (2011). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması", (ss.125). Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 2.
- Benligiray, Y. (2009). Uzmanlık Muhasebeleri, (ss.29). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Benligiray, Y.(1996). İhtisas Muhasebeleri, Eskişehir, (ss.110). Birlik Ofset Yayıncılık.

- Büyüköztürk, Ş. Çakmak, E. Aygün, Ö. Karadeniz, Ş. ve Demirel, F. (2011). “Bilimsel Araştırma Yöntemleri(10. Baskı)”. (ss. 273). Ankara: Pagem Akademi.
- Clarke, L. G. Hermann “Cost vs. Production: Disparities in Social Housing Construction in Britain and Germany”, (pp.527). Construction Management and Economics, 2004, Cilt:22, Sayı:5.
- Coşkun, A. ve Güngörmüş, H. (2008) "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması", (ss.214). Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, No: 10,
- Çankaya, İ. (2003) İnşaat Muhasebesi. 2.Baskı. (ss.392-398). Meslek Yapıtları, Ankara.
- Çankaya, İ. (2003). İnşaat Muhasebesi. (s.46). (Ankara: Baran Ofset Yayıncılık).
- Çatıkkaş, Ö. (2012) Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları Ve Tms-11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” Açısından Değerlendirilmesi, (s.70). Muhasebe Ve Denetime Bakış.
- Çatıkkaş, Ö. Şuekinçi, C. (2013). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları, (ss.19). Yapım Tanıtım Yayıncılık, İstanbul.
- Çelebi, G. (2011). Konut Yapı Kooperatifleri ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşletmeleri Muhasebesi “Örnek Uygulamalar”, (ss.48). Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kırıkkale Yüksek Lisans Tezi.
- Çelebi, G. (2011). “Konut Yapı Kooperatifleri ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşletmeleri Muhasebesi “Örnek Uygulamalar”, (ss.17-48). Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Demir, E.(2015). İnşaat ve Gayrı Menkul Muhasebesi, (ss.25-32). Gazi Kitabevi, Ankara.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Building theories from case study research. (pp:532-550). Academy of Management Review 14(4).
- Ekerkil, V. (2013). İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi, Ünite:1, 1. Baskı, (ss.1765-1768). Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2805, Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 1763.

- Ekerkil, V. (2013). "İnşaatla İlgili Kavramlar", İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, (Ed. Salim Şengel), (ss. 10). T. C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2805, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1763, 1. Baskı, Eskişehir.
- Erdalkıran, T. (2014). "İnşaat İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları (Tms11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama", (ss.14). Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Erden, S. (1997). İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi, (s.23). Isparta: Tuğra Ofset Yayıncılık.
- Erden, S.(1995).İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi, (ss.4). Isparta.
- Erkan, M. Elitaş, C. & Ceran, Y. (2015). Dönem sonu Muhasebe İşlemleri, 6. Baskı, (ss.15). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erkan, M. (2019). Özel (Yap-Sat)İnşaat Faaliyetlerinde İlk Madde Malzeme Giderleri ve Bunların Muhasebeleştirilmesi, (ss.187-206). Atatürk Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayını Erzurum.
- Erkuş, H. (2019). İnşaat Sektörü ile İlgili Temel Kavramalar, İnşaat Muhasebesi içinde (4-18), Erzurum, (ss.8). Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Eşkinat, R. (2012). "Türk İnşaat Sektöründe (TOKİ'nin) Yeri ve Etkisi", (ss.161). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 32.
- Eşkinat, R. ve Tepecik, F. (2012) "İnşaat Sektörüne Küresel Bakışı", (s.33). Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt. XIV, Sayı: I.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama - İş Bırakma Rehberi, Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler, <http://www.gib.gov.tr>, (22.09.2021).
- Gordon D. Pirrong, "New Rules For Long-Term Consruction Contracts", (pp.48). Management Accounting, Aralık 1987, Sayı:69.
- Gök, A. (2012). "İnşaat Sektöründe Muhasebe ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama", (ss.18-19).Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2010). Yurtiçi Ve Yurtdışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları, , (s.11). Ankara Ofset Yayınları.
- İnan, A. (2006). "Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", (ss. 52). Sayıştay Dergisi, Sayı: 60, Ocak - Mart 2006.
- Kabataş, Y.(2010). "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre İnşaat İşletmeleri İçin Düzenlenen Finansal Tabloların Karşılaştırılması", (ss.26). Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 261.
- Kaplan, R. S. (1986). The Role For Empirical Research İn Management Accounting, (Pp.429-452). Accounting, Organizations And Society, 11(4-5).
- Karakaya, M. (2014). Maliyet Muhasebesi, (ss.24-25). Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kartal A. (1991) "Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması" (ss.9). Anadolu Üniversitesi Yayınları, Kütahya.
- Kavacık, M. (2008). "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri". Basılmamış Yüksek Lisans Tezi Danışman: Ayşe Necef Yereli, Manisa, ss.24.
- Kayalı, A. U. (2010). "İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Türkiye Uygulaması", Anadolu Üniversitesi, (ss.19-21).Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Kefe, İ. (2013). Kalite maliyetleri ve Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama, (ss.71-72). Yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.
- Kızılot, Ş. (1996). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, (ss. 389). Yaklaşım Yayınları, 8. Baskı, Nisan 1996, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2008). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. Ankara , (ss.389-390).Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. (2011), İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, (ss.15-20). Yaklaşım Yayıncılık, 16. Baskı, Ankara.
- Kızılot, Ş.(2009),İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı, (ss.27-30).Yaklaşım Yayınları.

- Maç, M. Turut, Ş. (2009). Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesi Açısından İnşaat İbaresinin Kapsamı. (ss.93- 100).Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2000, Sayı: 226.
- Maç, M. Turut, Ş. (2011). Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri Nolu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz. (ss.93-100).Yaklaşım Dergisi, Ekim 2011, Sayı: 226.
- Öcal, F. Erden, S. ve Işıklar, S. (2003). İnşaat işletmesi, (s.23-28).Türkmen Kitabevi Ankara.
- Örten, R. (2014). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları. (ss.124). Ankara Gazi Kitabevi.
- Özorhon, B. (2012). “Türkiye’de İnşaat Sektörü ve Dünyadaki Yeri”, (ss. 29). İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2012-31, İstanbul, 2012.
- Pur, H. (2006). Gayrimenkullerde Vergi Uygulamaları.(ss.167).Suryay Yayınevi, İstanbul.
- Sağlam, N. Yolcu, M. Eflatun, A. (2015). Örneklerle UFRS Kayıtları, (ss.15-18).Muhasebe Tr, Özbaran Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Selimoğlu, R. (2011). İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları. (ss.34). İzmir Hipotez Yayınları.
- Şenlik, M. (2013).Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi Genel Bilgiler-Vergilendirme Muhasebe Uygulamaları. (s.17).Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tekkoyun, İ. (2010). Özel ve Taahhüt Şeklindeki İnşaat İşlerinde Vergisel Sorunlar. Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu I, (ss.81). İnşaat/Taahhüt sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.
- Türk Medeni Kanunu, Madde 654, (ss.8151). Resmi Gazete, Cilt: 41, Sayı: 24607, Kasım 2001.
- Yanık, R. (2019). Özel (Yap-Sat) ve Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi, (ss.256). Atatürk Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayını Erzurum.
- Yükçü, S.(2011).Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. (ss.246-247). İzmir: Altın Nokta Yayınları.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Sayısı: 10700, Resmi Gazete Tarihi: 6.1.1961, 44. Madde

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kanun Kabul Tarihi: 13.1.2011, Resmî Gazete Sayı: 27846, Resmî Gazete Tarihi: 14 Şubat 2011, 64. Madde.



EKLER

Ek-1

ASGARI İŞÇİLİK HESABI

Firma Unvanı : 79 5

Adresi : ŞEHİTKAMIL ŞEHİTKAMIL / GAZİANTEP

SGK Başlangıç Tarihi (Sigortalı Çalıştırılmaya Başlanan Tarih) :	15.01.2021
SGK Bitiş Tarihi (Tahmini Bitiş Tarihi) :	31.12.2021
İnşaat Birim m2 Maliyet (TL) :	1.550,00
Toplam İnşaat Alanı (m2) :	5.994,50
İnşaat Birim m2 Maliyet (TL) x Toplam İnşaat Alanı (m2) :	9.291.475,00
İhale Bedeli (TL) (İş İhaleli İse) :	
Asgari İşçilik Oranı (%) :	9,00
İşçilik Oranından İndirim Oranı (%) :	25,00
Uygulanabilecek Asgari İşçilik Oranı (%) :	6,75
Bildirilecek İşçilik Matrahı (TL) :	627.174,56
Ödenecek Prim Oranı (%) :	37,50
Toplam Ödenecek Prim (TL) :	235.190,46
Açıklama :	

Firma Bordrolarından Gelen Prim Matrah Toplamı (TL) :	281.191,50
Önceden Bildirilen Matrah (TL) :	
Toplam İşçilik Matrahı (TL) :	281.191,50
Kalan İşçilik Matrahı (TL) :	345.983,06
Kalan Ödenecek Prim Toplamı (TL) :	153.122,93

Firma Prim Matrah ve SGK Primleri

Sıra No	Yıl	Ay	Prim Matrahı	SGK Primi	İşsizlik SGK Primi	Prim Toplamı
1	2021	Ocak	5.604,75	842,42	168,16	1010,58
2	2021	Şubat	18.483,75	4.260,00	554,58	4814,58
3	2021	Mart	28.620,00	7.014,68	855,08	7869,76
4	2021	Nisan	35.536,50	9.251,82	998,23	10250,05
5	2021	Mayıs	34.821,00	7.362,01	1044,75	8406,76
6	2021	Haziran	37.921,50	11.186,88	1137,75	12324,63
7	2021	Temmuz	42.453,00	12.523,63	1273,71	13797,34
8	2021	Ağustos	40.864,25	11.533,87	1220,03	12753,9
9	2021	Eylül	37.086,75	9.727,23	1112,7	10839,93
		Toplam :	281.191,50	73.702,54	8.364,99	82.067,53

Ek-2

Mahsup Fişi				
Firma : M G İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET LIMITED ŞİRKETİ		Fiş Tarihi : 30.11.2021		
Sayfa No : 1 / 1		Fiş No : 123131175		
		Yevmiye No :		
<u>HESAP KODU</u>	<u>HESAP ADI</u>	<u>AÇIKLAMA</u>	<u>BORÇ</u>	<u>ALACAK</u>
191.02	İndirilecek Kdv % 8	KDV Tahakkuku-30.11.2021-Kasım Ayı KDV Tah		16,52
191.03	İndirilecek Kdv % 18	KDV Tahakkuku-30.11.2021-Kasım Ayı KDV Tah		38.273,78
190.01	Devir Kdv	KDV Tahakkuku-30.11.2021-Kasım Ayı KDV Tah		393.318,78
190.01	Devir Kdv	KDV Tahakkuku-30.11.2021-Kasım Ayı KDV Tah	431.609,08	
100.01	Merkez Kasa	KDV Tahakkuku-30.11.2021-Kasım Ayı KDV Tah		64,10
770.03	Kirtasiye Gideri	KDV Tahakkuku-30.11.2021-Kasım Ayı KDV Tah	64,10	
Fiş Açıklaması : KDV Tahakkuku				
TOPLAM TUTARLAR :			431.673,18	431.673,18
YALNIZ Dört Yüz Otuz Bir Bin Altı Yüz Yetmiş Üç TL On Sekiz Kr				
EKLER	HAZIRLAYAN	KONTROL	YETKİLİ İMZALAR	

Ek-3

Mahsup Fişi		
Firma : M	G İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	Fiş Tarihi : 31.12.2020
Sayfa No : 1 / 1		Fiş No : 123131182
		Yevmiye No : 527

HESAP KODU	HESAP ADI	AÇIKLAMA	BORC	ALACAK
150.01.001	İnşaat Malzemesi Alımları	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		598.353,57
150.01.002	Elektrik Tesisat Bedeli	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		9.715,20
150.01.003	Duvar Kağıdı	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		11.546,87
150.01.004	Kombi Alımları	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		52.830,56
150.01.005	Elektrik Gid.	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		5.302,03
150.01.006	Tevkifatlı Alışlar	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		1.923,60
150.01.007	Su Gid.	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		28,43
150.01.008	Proje Maliyetleri	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		94.158,48
150.01.009	Mobilya Maliyetleri	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		320,34
150.01.010	Asansör Proje Ve Montaj Bedeli	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		90.207,00
150.01.011	Çelik Kapı Maliyetleri	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		67.122,30
150.01.012	Parke Maliyetleri	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		105.932,26
150.01.013	Yeraltı Konteyneri	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		39.500,00
150.01.014	Daire Maliyetleri	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		1.653.849,86
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERL	31.12.2020-Yansıtma İşlemi	2.730.790,50	
Fiş Açıklaması : Yansıtma İşlemi				

TOPLAM TUTARLAR :			2.730.790,50	2.730.790,50
YALNIZ İki Milyon Yedi Yüz Otuz Bin Yedi Yüz Doksan TL Elli Kr				
EKLER	HAZIRLAYAN	KONTROL	YETKİLİ İMZALAR	

Ek-4

Firma : M	Mahsup Fişi	Fiş Tarihi : 20.11.2020
	G İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET LIMITED ŞİRKETİ	Fiş No : 121131023
Sayfa No : 1 / 1		Yevmiye No : 429

HESAP KODU	ALICILAR	AÇIKLAMA	DETAY	BORÇ	ALACAK
120	M B			1.344.816,66	
120.15	M B				
	--Fatura-20.11.2020-031-Mr		88.235,20		
120.17	Y S				
	--Fatura-20.11.2020-034-Y		87.055,71		
	--Fatura-20.11.2020-035-Y		88.235,20		
	--Fatura-20.11.2020-037-Y		87.055,71		
	--Fatura-20.11.2020-039-Y		88.235,20		
	--Fatura-20.11.2020-042-Y		88.235,20		
120.19	F				
	--Fatura-20.11.2020-038-Fi		88.235,20		
120.22	M				
	--Fatura-20.11.2020-032-M		182.708,92		
120.23	N				
	--Fatura-20.11.2020-033-Ni		190.000,00		
120.24	S				
	--Fatura-20.11.2020-036-S		182.708,92		
120.25	Or				
	--Fatura-20.11.2020-040-C		87.055,70		
	--Fatura-20.11.2020-041-C		87.055,70		
391	HESAPLANAN KDV				13.315,05
391.01	Hesaplanan Kdv %1				
	--Fatura-20.11.2020-031-I		873,62		
	--Fatura-20.11.2020-032-I		1.809,00		
	--Fatura-20.11.2020-033-I		1.881,19		
	--Fatura-20.11.2020-034-I		861,94		
	--Fatura-20.11.2020-035-I		873,62		
	--Fatura-20.11.2020-036-I		1.809,00		
	--Fatura-20.11.2020-037-I		861,94		
	--Fatura-20.11.2020-038-I		873,62		
	--Fatura-20.11.2020-039-I		873,62		
	--Fatura-20.11.2020-040-I		861,94		
	--Fatura-20.11.2020-041-I		861,94		
	--Fatura-20.11.2020-042-I		873,62		
600	YURTIÇİ SATIŞLAR				1.331.501,61
600.01.01	Daire Satışları(950_8)				
	--Fatura-20.11.2020-031-I		87.361,58		
	--Fatura-20.11.2020-032-I		180.899,92		
	--Fatura-20.11.2020-033-I		188.118,81		
	--Fatura-20.11.2020-034-I		86.193,77		
	--Fatura-20.11.2020-035-I		87.361,58		
	--Fatura-20.11.2020-036-I		180.899,92		
	--Fatura-20.11.2020-037-I		86.193,77		
	--Fatura-20.11.2020-038-I		87.361,58		
	--Fatura-20.11.2020-039-I		87.361,58		
	--Fatura-20.11.2020-040-I		86.193,76		
	--Fatura-20.11.2020-041-I		86.193,76		
	--Fatura-20.11.2020-042-I		87.361,58		

Fiş Açıklaması :

TOPLAM TUTARLAR :			1.344.816,66	1.344.816,66
YALNIZ Bir Milyon Üç Yüz Kırk Dört Bin Sekiz Yüz On Altı TL Altmış Altı Kr				
EKLER	HAZIRLAYAN	KONTROL	YETKİLİ İMZALAR	

Ek-5

Mahsup Fişi				
Firma : M		NŞAAT SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ		Fiş Tarihi : 31.12.2020
Sayfa No : 1 / 1				Fiş No : 123131186
				Yevmiye No : 531
HESAP KODU	HESAP ADI	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
152	MAMULLER	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		5.482.855,60
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	31.12.2020-Yansıtma İşlemi	5.482.855,60	
Fiş Açıklaması : Yansıtma İşlemi				
TOPLAM TUTARLAR :			5.482.855,60	5.482.855,60
YALNIZ Beş Milyon Dört Yüz Seksen İki Bin Sekiz Yüz Elli Beş TL Altmış Kr				
EKLER	HAZIRLAYAN	KONTROL	YETKİLİ İMZALAR	

Ek-6

Mahsup Fişi					
Firma : Mİ		İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ		Fiş Tarihi : 30.11.2020	
Sayfa No : 1 / 1				Fiş No : 113031038	
				Yevmiye No : 462	
<u>HESAP KODU</u>		<u>ACIKLAMA</u>	<u>DETAY</u>	<u>BORÇ</u>	<u>ALACAK</u>
150		İLK MADDE VE MALZEME		56.301,83	
150.01		950/8 İnşaat Malzemeleri	56.301,83		
150.01.014		Daire Maliyetleri			
		--Arsa Kat Karşılığı Sözleşmesine İstinaden-30.11.2020-112931001-Arsa Kat Kar	56.301,83		
120		ALICILAR			56.301,83
120.17		Y			
		--Arsa Kat Karşılığı Sözleşmesine İstinaden-30.11.2020-112931001	56.301,83		
Fiş Açıklaması :					
TOPLAM TUTARLAR :				56.301,83	56.301,83
YALNIZ Elli Altı Bin Üç Yüz Bir TL Seksen Üç Kr					
EKLER	HAZIRLAYAN	KONTROL	YETKİLİ İMZALAR		

Ek-7

Mahsup Fişi				
Firma : M G İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET LIMITED ŞİRKETİ		Fiş Tarihi : 31.12.2020		
Sayfa No : 1 / 1		Fiş No : 123131188		
		Yevmiye No : 533		
<u>HESAP KODU</u>	<u>HESAP ADI</u>	<u>AÇIKLAMA</u>	<u>BORÇ</u>	<u>ALACAK</u>
600.01.01	Daire Satışları(950_8)	31.12.2020-Yansıtma İşlemi	5.946.384,47	
602.01	Sgk Ve Vergi Teşvikleri	31.12.2020-Yansıtma İşlemi	13.859,22	
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	31.12.2020-Yansıtma İşlemi		5.960.243,69
Fiş Açıklaması : Yansıtma İşlemi				
TOPLAM TUTARLAR :			5.960.243,69	5.960.243,69
YALNIZ Beş Milyon Dokuz Yüz Altmış Bin İki Yüz Kırk Üç TL Altmış Dokuz Kr				
EKLER	HAZIRLAYAN	KONTROL	YETKİLİ İMZALAR	