

**T.C.  
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME BİLİM DALI**

**İNŞAAT MUHASEBESİ VE İNŞAAT MUHASEBESİNİN TÜRKİYE  
MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Hazırlayan  
Hüseyin GERÇEKÇİOĞLU**

**Tez Danışmanı  
Öğretim Üyesi Dr. İsmail CAN**

**2018  
KIRIKKALE**

## ONAY

[Öğrencinin Adı Soyadı] tarafından hazırlanan “[İnşaat Muhasebesi ve İnşaat Muhasebesinin Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirmesi]” başlıklı bu çalışma, [Savunma Sınavı Tarihi] tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oybirliği/oyçokluğu) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafında [Anabilim/Bilim/Ana sanat] dalında [ Tezin/Raporun/Türü] tezi olarak kabul edilmiştir.

(İmza)

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Başkan)

.....

[İmza ]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

.....

[İmza ]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

.....

## KİŞİSEL KABUL SAYFASI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum İnşaat Muhasebesi ve İnşaat Muhasebesinin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirmesi adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu belirtir ve bunu şeref ve haysiyetimle doğrularım.

Tarih: .....

Adı Soyadı: .....

İmza: .....

## ÖZET

### İNŞAAT MUHASEBESİ VE İNŞAAT MUHASEBESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İnşaat sektörü ülke ekonomisi açısından lokomotif sektörlerden birisidir. Sektörün büyüklüğü, diğer sektörleri etkileme gücü ve istihdam kapasitesi dikkate alındığında sektörün büyüklüğü daha anlaşılabilir hale gelmektedir. Bir inşaatın yapımındaki tüm süreçler inceleme altına alındığında, inşaat sektörünün 150'den fazla alt sektörlerin üretime geçmesini sağlamaktadır.

İnşaat sektörünün yapısal özellikleri nedeni ile muhasebe ve vergi işlemlerinde farklı uygulama ve mevzuatlar zorunlu hale getirilmiştir. Kat karşılığı ve taahhüt karşılığı yapılan inşaatlar olmak üzere çok geniş bir uygulama alanına sahiptir. İnşaat işi ile iştigal eden küçük ve orta ölçekli firmalar ile büyük ölçekli işletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerinin doğru ve güvenilir bir biçimde olması finansal tablo kullanıcıları olan; ulusal ve uluslararası yatırımcılar, kamu kurumları ve işletmelere finansal kaynak sağlayan finansal kurumlar açısından önemlidir.

Doğru ve güvenilir finansal tabloların, yatırımcıların işletmelere yatırım yapmasına, finansal kaynak sağlayanların işletmeye kaynak sağlamasına ve işletmelere güven duymasını sağlar. Finansal tabloların güvenilirliği, güncel muhasebe ve vergi uygulamaları ve standartların işletmelerin muhasebe sistemine doğru entegrasyonu ile mümkün olmaktadır.

Bu çalışmada, teori ve uygulamayı bir arada göstermek ve bunu örneklerle destekleyerek inşaat sektöründe muhasebe uygulayıcıları açısından doğru bir muhasebe sistemi oluşturmasına katkıda bulunmaktadır.

## **ABSTRACT**

### **CONSTRUCTION ACCOUNTING AND CRITICISM OF CONSTRUCTION ACCOUNTING IN TERMS OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS**

Construction sector is one of the leading sectors considering national economy. Regarding its influence on the other sectors and its employment capacity, the greatness of the sector becomes more meaningful. Observing all of the process of a construction makes more than 150 sub-sectors start production.

Because of the idiosyncracies of the construction sector, different applications and regulations have become obligatory in the accounting and tax treatment. It has a large field of application in terms of construction right in return for flat. The righteousness and trustworthiness of the small companies and middle tiers with large scales which deal with construction on the financial tables is important for the national and international investors and financial institutions which supply financial sources for the public enterprises and business.

Accurate and reliable financial tables help enterprisers invest in a business, and help the ones who supply financial sources provide sources for the business, and makes the business reliable. The reliability of the financial tables can be accomplished via integrating daily accounting and tax practices and standards with the accounting system of the business.

In this study, it is aimed to show the theory and application together and help the practitioners of accounting develop an accurate accounting system for the construction sector via supporting samples.

<b>ÖZET .....</b>	<b>4</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>5</b>
<b>TABLO LİSTESİ.....</b>	<b>11</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ .....</b>	<b>12</b>
<b>KISALTMALAR .....</b>	<b>13</b>
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>14</b>
<b>1. BÖLÜM İNŞAAT KAVRAMI, TÜRLERİ VE FAALİYET SÜRECİ</b>	<b>15</b>
<b>1.1. İnşaat Çeşitleri.....</b>	<b>16</b>
<b>1.1.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat.....</b>	<b>16</b>
<b>1.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri.....</b>	<b>17</b>
<b>1.1.3. Kat Karşılığı İnşaat İşleri .....</b>	<b>18</b>
<b>1.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyet Süreci ve İş Akışı.....</b>	<b>19</b>
<b>1.2.1. Sözleşme İmzalanması .....</b>	<b>19</b>
<b>1.2.2. Yapı Ruhsatı Alınması .....</b>	<b>20</b>
a) Dilekçe .....	20
b) Taahhütname .....	21
c) Tapu Kayıt Örneği .....	21
d) Vekâletname veya Muvafakatnameler .....	21
e) Mimari Proje .....	21
f) Statik Projeleri .....	21
g) Tesisat ve Peyzaj Projeleri .....	22
h) Yol ve Alt Yapı Katılım Payları Ödeme Belgeleri.....	22
i) Teknik Kontrol İçin İstenecek Belgeler .....	22
<b>1.2.3. Müteahhit Yetki Belgesi Alınması .....</b>	<b>22</b>
<b>1.2.4. Müteahhide Arsa Payı Devri ve Kat İrtifakının Kurulması.....</b>	<b>22</b>
<b>1.2.5. Yapı Kullanım İzin Belgesinin Alınması .....</b>	<b>23</b>
<b>2. BÖLÜM İNŞAAT MUHASEBESİ VE VERGİ UYGULAMALARI..</b>	<b>24</b>
<b>2.1. Müteahhit'in Vergisel Yükümlülükleri ve Özellikli Durumlar.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi.....</b>	<b>27</b>
a) Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Hukuki Niteliği: .....	27

b) Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay: .....	28
c) Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması: .....	28
d) Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Devri ve Vergisel Açından Durumu: .....	29
<b>2.2.1. Bina İnşaatı Yapanların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu .....</b>	<b>30</b>
<b>2.2.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi .....</b>	<b>30</b>
<b>2.2.3. Arsa Sahibi Adına Kesilen Yapı Denetim Faturalar ve Harçlar .....</b>	<b>31</b>
<b>2.2.4. Tapuda Arsa Sahibi Gerçekte Müteahhide Ait Olan Dairelerin Satışında Vergi Açısından Yükümlülüğün Tespiti .....</b>	<b>32</b>
a) Müteahhidin Bağımsız Bölümleri İşletmenin Aktifinde Tutması Hali: .....	33
b) Müteahhidin Bağımsız Bölümleri İşletmeden Çekip, Şahsi Malı Haline Getirmesi Durumunda: .....	33
<b>2.3. Arsa Sahibinin Vergisel Yükümlülükleri .....</b>	<b>34</b>
<b>2.3.1. Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Devri ve Katma Değer Vergisi Açısından Durumu: .....</b>	<b>34</b>
<b>2.3.2. Kâr Karşılığı Alınan Yeni Bağımsız Bölümlerin İktisap Tarihi .....</b>	<b>34</b>
<b>İktisap Tarihinin Tespiti: .....</b>	<b>34</b>
<b>2.3.3. Arsa Devrinde Vergi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı: .....</b>	<b>35</b>
<b>2.3.4. Arsa Sahibinin Yeni Elde Ettiği Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilmesi: .....</b>	<b>36</b>
<b>2.4. Müteahhitin İnşaat Devam Eden Dairelerin Satışlarının Vergisi: .....</b>	<b>36</b>
<b>2.5. Kat Karşılığı İnşaat İşleriyle İlgili Özelge Özetleri .....</b>	<b>37</b>
<b>2.6. Kat Karşılığı İnşaat İşleri ile İlgili Yargı Kararları .....</b>	<b>37</b>
<b>2.7. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetinde Muhasebe Kayıt Sistemi .....</b>	<b>38</b>
<b>2.8. Arsa Sahibine Konut Teslimi ve Maliyet Tespiti .....</b>	<b>39</b>
<b>2.9. Hasılat Paylaşımı Esasına Göre Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti .....</b>	<b>39</b>
<b>2.10. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti Örnek Muhasebe Uygulamaları .....</b>	<b>40</b>
<b>2.11. İşletmenin Aktifine Kayıtlı Arsa Üzerine Yatırım Amacıyla İnşaat Yapması .....</b>	<b>43</b>
<b>2.12. İşletmenin Aktifine Kayıtlı Arsa Üzerinde Satmak Amacıyla İnşaat Firmasına Bina İnşaatı Yaptırması .....</b>	<b>44</b>

<b>2.13. Adi Ortaklık, İş Ortaklığı, Konsorsiyum Şeklinde Yapılan İnşaat Faaliyetleri .....</b>	<b>44</b>
2.13.1. Adi Ortaklık.....	46
2.13.2. Adi Ortaklık ve Geçici Vergi.....	46
2.13.3. İş Ortaklığı:.....	47
2.13.4. İş Ortaklığından Elde Edilen Kâr Payının Beyanı.....	47
2.13.5. Konsorsiyum .....	48
<b>2.14. Kiralık Arsa Üzerinde Yapılan Yap İşlet Devret Modeli Şeklindeki İnşaat Faaliyetleri .....</b>	<b>49</b>
<b>2.15. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri .....</b>	<b>50</b>
2.15.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergilendirme .....	51
2.15.2. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi-Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi:....	52
2.15.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Geçici Vergi .....	53
2.15.4. Vergi Kesintisi Muhasebe Kaydı.....	55
2.15.5. Katma Değer Vergisi.....	57
2.15.5.1. Katma Değer Vergisi-KDV Tanımı .....	57
2.15.5.2. KDV Kullanım Amacı.....	57
2.15.6. Katma Değer Vergisi Tevkifatı ve Muhasebe Kayıtları.....	57
2.15.7. Müşterek Giderlerin Dağıtımı.....	59
2.15.8. Amortismanların Dağıtımı .....	63
2.15.8.1. İnşaatlarla Birlikte Başka İşler Arasında Dağıtım.....	66
2.15.8.2. Çalışılmayan Dönemlerdeki Ortak Amortismanların Dağıtımı.....	66
2.15.9. Teslimden Sonra Ortaya Çıkan Gelir ve Giderler .....	69
2.15.10. Nazım Hesaplar: .....	69
<b>2.16. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Örnek Uygulama.....</b>	<b>70</b>
<b>2.17. Kat Karşılığı İnşaat ve Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri Arasındaki Farklar .....</b>	<b>72</b>
<b>2.18. Ertesi Yıla Devretmeyen İnşaat ve Taahhüt İşleri .....</b>	<b>72</b>
<b>2.19. Konut Yapı Kooperatifleri .....</b>	<b>73</b>



2.19.1. Kurumlar Vergisinden Muaf Şartları .....	74
2.19.2. Katma Değer Vergisi Yönünden İnceleme.....	75
2.19.3. Kooperatifin Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Yapması.....	75
2.19.4. Konut Yapı Kooperatifleri İnşaat Yapım Usulleri.....	81
2.20. İnşaat İşlerinde SGK Asgari İşçilik Tespiti .....	81
2.20.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Eksik İşçilik Tespiti .....	84
2.20.2. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve Bitiş Tarihlerinin Tespiti .....	84
2.20.3. İlişiksizlik Belgesi Alınması .....	85
2.20.4. Örnek Uygulama: .....	86
<b>3. BÖLÜM İNŞAAT MUHASEBESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>89</b>
3.1. TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat .....	89
3.1.1. Kapsam.....	89
3.1.2. Sözleşmenin Tanımlanması .....	89
3.1.3. Sözleşmelerin Birleştirilmesi .....	90
3.1.4. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri.....	90
3.1.5. Sözleşme Değişiklikleri.....	90
3.1.6. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü.....	91
3.1.7. Edim Yükümlülükleri .....	91
3.2. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.....	92
3.2.1. Standardın Amacı.....	93
3.2.2. Sözleşme Geliri .....	93
3.2.3. Ek ödeme talepleri.....	94
3.2.4. Teşvik Ödemeleri.....	96
3.2.5. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmin Edilememesi.....	96
3.2.6. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.....	97
3.2.7. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Uygulama.....	97

3.2.8. Gayrimenkul İnşaat Anlaşmalarının TMS-18 Hasılat Standardı veya TMS-11 İnşaat Sözleşmelerinden Hangisinin Kapsamına Girdiğinin Belirlenmesi ..	98
3.3. TMS-18 Hasılat Standardı.....	98
3.3.1. Hasılat Oluşabilmesi İçin Gerekli Koşullar .....	99
3.3.2. Gayrimenkul İnşasından Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ..	99
3.3.3. Müteahhidin İnşaat Bitmeden Yaptığı Satışların Hasılat Kaydı .....	100
3.3.4. Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Devri Arsa Sahibi Açısından Hasılat .....	100
3.3.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Hasılat.....	101
3.3.5.1. Vergi Kanunlarına Göre Yıllara Yaygın İnşaat .....	102
3.3.5.2. TMS-18 Hasılat Standardına Göre Yıllara Yaygın İnşaat .....	103
3.4 TMS-12 Gelir Vergileri Standardı.....	104
TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ UYGULAMA ÖRNEKLERİ .....	107
ÖRNEK 1 .....	107
ÖRNEK 2. ....	110
ÖRNEK 3. ....	113
TMS VE TDMS GÖRE İNŞAAT MUHASEBESİ KIYASLAMASI UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	119
ÖRNEK 1 .....	119
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	124
KAYNAKÇA.....	126

## TABLO LİSTESİ

### Sayfa No

Tablo 1.1: İnşaat Maksadına Göre Yapıların Sınıflandırılması.....	15
Tablo 1.2: Yapı Ruhsatı Almak İçin Alınması Gereken Belgeler .....	20
Tablo 2.1: İnşaatın İhaleye Çıkarılabilmesi Adına Gerekli Koşullar .....	24
Şekil 2.1: Ön Projede Olması Gerekenler.....	25
Tablo 2.2: Konsorsiyum sözleşmesine ait içerik .....	48
Tablo 2.3: Hasılat/Maliyet/ Kâr Tablosu .....	54



## ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 2.1: Ön Projede Olması Gerekenler ..... 25



## KISALTMALAR

KDV : Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TDMS : Tekdüzen Muhasebe Sistemi

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

## GİRİŞ

Günümüz ülke ekonomisine bakıldığında İnşaat sektörünün her geçen yıl ülke ekonomisine büyük katkılar sağladığı görülmektedir. İnşaat büyük önem arz eden bir durumda konumlanmıştır.

Küreselleşme sonucunda önem arz eden bir diğer konu ise muhasebe ve muhasebe fonksiyonlarının doğru ve güvenilir bir şekilde icra edilmesidir.

Özellikle küreselleşmenin getirdiği bu durumlarında etkisi olarak tüm dünyada aynı şekilde okunarak analiz edilebilecek bir sistem gerekliliği söz konusudur. UFRS bize bu noktada belirli standartlar sağlamasından dolayı büyük kolaylıklar sağlamaktadır.

İnşaat sektörünün yapısal özellikleri nedeni ile muhasebe ve vergi uygulamaları açısından değişik uygulama ve mevzuatı zorunlu kılmıştır. Bir taraftan taahhüt karşılığı yapılan işler, diğer yandan kat karşılığı yapılan inşaat işleri olmak üzere çok geniş bir uygulama alanına sahiptir.

Bu amaçla çalışmamız 3 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, inşaatın tanımı ve çeşitlerinden bahsedildikten sonra kat karşılığı yapılan inşaat işlerinin faaliyet süreci ve iş akışı hakkında bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, inşaat işletmelerinin gerçekleştirdikleri işlemlerde uygulanan uluslararası muhasebe standartlarına uygun muhasebeleştirme süreci gerekli bilgiler, uygulamalar ve verilen örneklerle anlatılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise uluslararası muhasebe standartları ve TMS 11-12-18 standartları kavramlarına değinilerek Türkiye’de bu alanda yapılan çalışmalara yer verilmiş ve bu alanda uluslararası uyumun önemine değinilmiştir. Aynı zamanda inşaat taahhüt işleri ile genel kavramlar ve açıklamalara yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. İNŞAAT KAVRAMI, TÜRLERİ VE FAALİYET SÜRECİ

İnşaat bir oluşturma ve üretebilme eylemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yapının vazgeçilmez unsurları inşaatın üzerine kurulacağı arazi ve inşaatın oluşturulmasında kullanılacak ham madde ve malzemedir. Yani inşaat çeşitli araç ve gereçler kullanılarak belirli bir arazi üzerinde bir yapı oluşturma işlemidir.

İnşaat, taşınabilir makine ve ekipman kullanan, tedarik zinciri oluşturarak şantiyeye malzeme tedariki yapan, ve projenin tamamlanmasını müteakip makine-ekipman ve işgücünü üretim sahasından uzaklaştıran ve sonuç ürününü inşa edilen yerde sabit olarak bırakan bir prosestir (Akbiyıklı, 2008: 1). Karada veya suda imar (bayındırlık) veya iskân (yerleştirme) gereği olarak yapılan tüm bina, yol, köprü, baraj, kanalizasyon vb. tesislerin yapım çalışmalarına inşaat denir (Uyaroğlu, 2008: 14).

İnşaatlar maksatlarına göre bazı sınıflara ayrılmaktadırlar. Bunlar, Tablo 1.1 aracılığı ile mercek altına alınmaktadır.

**Tablo 1.1: İnşaat Maksadına Göre Yapıların Sınıflandırılması**

Konaklama Amaçlı Yapılar Otel ve Benzerleri
Sağlık Amaçlı Yapılar Hastaneler vb.
Dini Amaçlı Yapılar Camiler ve diğerleri
Ticaret Amaçlı Yapılar İşyerleri ve diğerleri
Sosyal Amaçlı Yapılar Tiyatro, Sinema ve diğerleri
Ulaştırma Amaçlı Yapılar Yol, Köprü ve diğerleri
Spor Amaçlı Yapılar Stadyum ve diğerleri
Eğitim Amaçlı Yapılar Okul ve diğerleri

Su Yapıları
Anıtlar
Konut Eğitim Amaçlı Yapılar
Endüstri Eğitim Amaçlı Yapılar

**Kaynak:** WEB\_21, 2014

## 1.1. İnşaat Çeşitleri

### 1.1.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat

Uygulamada; ferdi işletme, adi şirket, şahıs şirketi, sermaye şirketi şeklinde kurulan firmaların çıkar sağlamak amacıyla (kâr etme istemi) kendi arsaları ya da başkalarına ait arsalar üzerinde; konut, işyeri vb. bölümler yaparak satmaktadırlar. İşletmelerin kendi adlarına yaptıkları bu faaliyetler özel ya da yap/sat inşaat şeklinde tanımlanmaktadır. Yapılan konut ya da işyerinin toptan ya da bölümler halinde satılması işin niteliğini değiştirmez. Özel inşaatlarda gerçek anlamda bir üretim eyleminin varlığı mevcuttur. Temin edilen arsa üzerine; ilk madde, yardımcı madde, malzemeler, çeşitli makine ve aletlerle, enerji ve insan gücü kullanımı yoluyla ortaya yeni bir ürün çıkmaktadır. Üretilen konut ya da işyerleri maliyetlerinin belirlenmesi VUK'nın 275. maddesindeki düzenleme ile değerlendirilmektedir.

Şahıs veya kurumların kendi ad ve namlarına kullanım veya satış amaçlı gerçekleştirdikleri inşaat işlerine özel inşaat denmektedir. Özel inşaatların ne maksatla yapıldığının çok önemi yoktur, inşaatı yapanlar kâr elde etmek ya da şahsi kullanım için inşaat yapabilmektedir. Bu inşaatların kimin arsasının üzerine inşa edildiğinin bir önemi yoktur. Arsa, inşaatı yapanın kendi malı olabileceği gibi, kiralanmış veya işgal edilmiş bile olabilir. Arsa sahibi kimliği de inşaatın özel inşaat olma özelliğini değiştirmez. Özel inşaatlar inşaat sahibince yapılabileceği gibi, başkasının taahhüdüne bırakılması yolu ile gerçekleştirilebilir. Başkasının taahhüdüne devredilmesi halinde inşaat işi hem müteahhit tarafından taahhüt biçiminde hem de işin sahibi tarafından işveren adıyla başkasına yüklenilmekle beraber, inşaatın sahibi olma yönünden özel inşaat yapılmış olmaktadır. Özel (yap-sat) inşaat işlerinde inşaatın yapılacağı arsanın temini iki şekilde olmaktadır (Şen, 2011: 137).

- Bunlardan birincisi arsanın satın alınma yoluna gidilmesi şeklindedir. Burada:
  - ✓ Arsa temininin inşaat firması veya inşaat faaliyetini gerçekleştiren gerçek kişinin, kendine ait finansman gücüyle temini söz konusu olmaktadır.



- İkincisi ise, kat karşılığı arsanın temin edilmesi yolu olmaktadır. Burada da:
  - ✓ Sözleşme esaslarına göre pay verilmek suretiyle,
  - ✓ Üçüncü kişi ile sözleşme yapılarak,
  - ✓ Arsanın başkasına ait olmak koşuluyla, arsa sahibine çıkacak bağımsız bölümler temelinde işlem yapılmaktadır.

Kat karşılığı yapılan inşaatların yapımı ile ilgili olarak çeşitli hukuki yaptırımlar mevcuttur. Kat karşılığı inşaat işleri eser sözleşmesi denilen sözleşmelere dayanmaktadır. Yüklenici bu tür sözleşmeler ile belirli sürede inşaat işini yapma yükümlülüğü altına girmektedir. Arsa sahibinin yükümlülüğünde mevcut koşullar ve zamanı dikkate alarak arsayı yükleniciye teslim etmektir. Arsa payı karşılığında kat yapımında, inşaatçının yüklendiği kendi gereçleriyle yapı yapma ediminin karşılığını arsa maliki, arsanın bir bölümünün mülkiyetini geçirerek ödemektedir. İnşaatçının yapı yapma görevinde ağır basan yön, bağımsız bölümlerin tesliminden çok anlaşmaya uygun olarak katların yapılmasıdır. Bu nedenle inşaatçının edimi, eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Buna karşılık arsa sahibinin karşı edimi, taşınmaz satış sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır (Selimoğlu, 2010: 11). Bu bağlamda, arsa payı karşılığında kat yapımı çift tipli karma sözleşmedir diyebiliriz.

### 1.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri

Taahhüt kavramı şu şekilde tanımlanmaktadır.

- Gerçek ve tüzel kişilere yönelik sözleşmeli ve sözleşmesiz olmak üzere,
- Kendi hesap ve namına,
- Bir işin yapılması ya da teslimini yüklenmek şeklinde ifade edilmektedir.
- Bir inşaat taahhüdün oluşabilmesi çeşitli faktörlere dayanmaktadır.

Bunlar; yapılacak bir iş (bir şeyin imali), işin bedeli, işin bedel karşılığında yapımını üzerine alan kimse (müteahhit) ve işi yaptıran kimsedir (iş sahibi). Taahhüt inşaatları iki ana kategoride ele alınmaktadır. Bu türler; yıllara yaygın olan ve yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri şeklindedir (Kızılot, 2012: 25).

- Sari İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri:
  - ✓ Bitirilme süresi 1 yılı aşan inşaat taahhüt ve onarım işleri yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak tanımlanmaktadır. İşin bitirilme süresi yapılan sözleşmeye göre belirlenir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde kastedilen 1 yıldan fazla süre 12 aylık zaman dilimi olmayıp, işin yapılmaya başlandığı

dönemde tamamlanmayarak bir sonraki dönemde tamamlanacaktır. Konuya örnek vermek gerekirse; 01.01.2017 tarihinde başlayıp 31.12.2017 tarihinde bitirilen bir inşaat yıllara yaygın inşaat faaliyeti olarak adlandırılmayacaktır. Çünkü aynı hesap dönemi içerisinde başlamış ve bitirilmiştir. Ancak, 30.09.2017 tarihinde başlayıp 30.05.2018 yılında tamamlanan bir inşaatın yapım süresi 12 aydan az olmasına rağmen 2 hesap dönemini kapsamaması nedeniyle, yıllara yaygın inşaat taahhüt ismi olarak ifade edilecektir (Şenlik, 2011: 25).

- Diğerleri ise Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri:
  - ✓ İnşaat işinin, alınan yıl içinde yapıлып bitirildiği taahhüt ve onarım işleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Sayarı, 2004: 61).

Yıllara yaygın inşaat işleri süreç olarak ele alındığında, bazı küçük hikayeler karşımıza çıkmaktadır. Bunlar arasında (Ekergil, 2011: 7):

- İşe başlamaya ilişkin işlemler,
- İnşaatlara yüklenen inşaat maliyetleri,
- Asgari işçiliğe ait uygulama,
- Diğer direkt olan giderler,
- Verilen Avanslar,
- Taşeronlara ait giderler,
- Ortak ve müşterek olan giderlerin dağıtımı,
- Avans mahsupları,
- Hak edişler,
- Hesaplamalarda, hizmet üretim maliyetlerinin hesaba katılması şeklindedir.

### 1.1.3. Kat Karşılığı İnşaat İşleri

Son yıllarda arsa karşılığı inşaat işi yerine hasılat paylaşımı esasına göre inşaat işleri de yapılmaktadır. Hasılat paylaşımı sözleşmesi kapsamında inşaat işi yapılması arsa karşılığı inşaat işlerinden belli farklılıklar göstermektedir. Esasen hasılat paylaşımli işlerde, arsa sahibi arsasını müteahhide satmakta, fakat satış bedeli başlangıçta belirlenmeyip, bu arsa üzerine yapılacak bağımsız bölümlerin satılmasından sağlanacak bedelin belli bir oranının arsa satış bedeli olarak belirlenmesidir. Bu itibarla arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi müteahhide verdiği arsanın karşılığını ise nakit olarak değil de bağımsız bölüm olarak almaktadır.

Dolayısıyla arsa karşılığı inşaat işleri bir tür trampa işlemidir. Hasılat paylaşımlı işlerde ise trampa söz konusu olmayıp, bir satış sözleşmesi söz konusu olmakta bedel de arsa sahibine nakit olarak ödenmektedir.

Kat karşılığı inşaat yapımı için hazırlanan sözleşmeler bazı görüşlere göre, bir hak veya emtianın, başka hak veya mal ile değiştirilmesini hedefleyen bir sözleşme olan trampa, bazılarında göre ise, bir tarafın diğer tarafa belli bir bedel karşılığında bir şeyin imalini taahhüt ettiği sözleşme olan istisna akdi olduğu şeklindedir (Şenlik, 2011: 797).

Danıştay kat karşılığı arsa verilmesine değinen kararlarında, “*arsa karşılığı inşaat sözleşmesi*” tanımını kullanmaktadır. Yargıtay ise benzer konulara temas eden kararlarında, arsa sahibi müteahhit ilişkisine, “*arsa payı karşılığında anahtar teslimi bina yapımı ve gayrimenkul satış vadi esasında bina inşa sözleşmesi*” demektedir.

Arsa karşılığındaki inşaat sözleşmesi ise, içerisinde iki çeşit sözleşme barındırmaktadır. Bunlar;

- Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesi,
- İstisna Akdi'dir.

Sözleşmenin taraflarından arsa sahibi, taşınmazın satışını vaat eden konumunda, yüklenici (müteahhit) ise bu taşınmazı almayı vaat eden durumundadır. Bu yönden bakıldığında sözleşme, “taşınmaz satış vaadi” niteliği taşımaktadır. Ancak, yüklenici taşınmazın alımı için para ödemek yerine, bu taşınmaz üzerinde bina yapacak ve bu binanın bir kısmını arsa sahibine verecektir. Bu noktada, istisna akdi özelliğinden bahsetmek mümkün olmaktadır.

## **1.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyet Süreci ve İş Akışı**

### **1.2.1. Sözleşme İmzalanması**

Sözleşme bir zoraki durum olarak görünse de sözleşmenin ve oluşturulmasının temel amacı hem tarafları belli hukuki kurallar ile güvence altına almak hem de sözleşmeye tabi olan ilişkili tarafları bu husustan haberdar etmektir. Gayrimenkul satışı ve satış vaadi sözleşmesi hukuki birkaç maddeye dayanılarak hazırlandığından, resmi şekilde yapılmadıkça geçerli olmaz. Buna göre, satış vaadi sözleşmesinin resmi nitelik kazanabilmesi için noterler tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Tapu müdürlükleri ise sözleşmenin şekli bakımından bu işlemlerde yalnızca idari nitelikte sıfatı bulunmaktadır. Bu konuda önemli bir hususta, tarafların kendi aralarında hazırladıkları sözleşmenin, noter tarafından onaylanması da sözleşmeyi geçerli kılmaz. Sözleşmenin “onaylama” şeklinde değil, “düzenleme” yoluyla

yapılması gerekmektedir. Yani bizzat noter tarafından hazırlanması uygun olacaktır (İş bora, 2009: 7).

### 1.2.2. Yapı Ruhsatı Alınması

İnşaat sektöründeki canlılığın en önemli göstergelerinden biri de, belediyeler tarafından verilen yapı ruhsat ve kullanım izinleridir. Yapı izni alınmadan önce, yapı sahibi veya vekillerince bağlı bulunulan Tapu ve Kadastro Müdürlüklerine ve ilgili belediyelere başvurularak (aplikasyon tutanağı), (röperli kroki, röperli kroki yoksa ebatlı kroki) veya imar durumunu gösterir çapın ve yol kotu tutanağı ile parselin (kanal kotu tutanağı)  $\pm 0.00$  kotuna göre pıssu kanal bağlantısının hangi nokta ve kotlarda yapılabileceğini gösteren bir belgenin alınması gereklidir. Ayrıca ilgili idarece imar plânı yapımına veri teşkil eden jeolojik veya jeoteknik etüt raporunun parselin bulunduğu alanı da kapsayan bölümü parsel sahibine verilir. İlgili mühendislerce bu bilgilere göre parselle ilişkin zemin etüt raporu hazırlanır.

Yapı ruhsatı almak için belediyelere veya valiliklere verilmesi gereken bazı belgeler bulunmaktadır. Bu belgeler Tablo 1.12'de ifade edilmektedir.

**Tablo 1.2: Yapı Ruhsatı Almak İçin Alınması Gereken Belgeler**

Dilekçe
Taahhütname
Tapu Senedi
Muvafakat nameler ve Vekâletname
Mimari Proje
Statik Proje
Mekanik, Elektrik Tesisat Projeleri
Çevre ve Peyzaj Projeleri
Yol ve Alt Yapı Katılım Payı Ödendi Belgeleri
Teknik Kontrol İçin İstenecek Diğer Belgeler

**Kaynak:** (İşbora, 2009: 28-35)

#### a) Dilekçe

Dilekçelerin temel amacı bir talebi belirtmektir. Bu talep yapılacak olan inşaatın bölgesel sınırları içerisindeki mahalli yönetime verilmek üzere yazılan bir izin talebi şeklindedir. Ekinde parsel durumunu belirleyen jeolojik raporun bulunması gerekmektedir.

## **b) Taahhütname**

Taahhütname, inşaat ile ilgili olarak getirilecek yükümlülükleri gösteren bir belgedir. Taahhütnamede işi yüklenecek olan gerçek veya tüzel kişinin sorumlulukları, arsa sahibinin işi yüklenen müteahhit firmadan istedikleri, veya müteahhit firmanın arsa sahibinden istedikleri; yani örnek verecek olursak müteahhit firmanın arsa sahibine teslim edeceği dairelerde bulunması gereken özellikler vb. taahhütname de yer alır.

## **c) Tapu Kayıt Örneği**

Bu belge yapıyı yaptıracak olan kişilerin veya tüzel kişilerin yapıyı yaptıracığı arsaya gerçekten sahip olup olmadığını gösteren bir belgedir.

## **d) Vekâletname veya Muvafakatnameler**

Vekâletname veya muvafakatnameler yapı inşaatı için zorunluluk arz eden ön koşullardan biridir. İnşaat yapılacak yerin hisseli olması durumunda inşaat işlerini yürütme konusunda kendisine yetki verilen kişiyi gösterir noter tasdikli belge ile sahibi oldukları arsa üzerinde inşaat yapılmasına rızaları olduğunu gösterir noter tasdikli belgelerdir. İnşaat yapılacak arsanın hisseli olması durumunda her bir hissedarın vekâletnamesi ve muvafakatnamesi dilekçe ekinde yer almalıdır.

## **e) Mimari Proje**

Mimari proje, binanın bölümlerini ve ölçülerini gösteren ve vaziyet plânı, bodrum katı, normal katlar ve çatı katı ile bunlara ait en az iki kesit ve yeteri kadar görünüşten oluşan, mimar tarafından çizilmiş projelerdir.

## **f) Statik Projeleri**

Statik proje; inşaat mühendisleri tarafından hazırlanır. Mimari projeye uygun olarak, ölçekleri yapı büyüklüğüne göre hazırlanır. Bu proje, yapı türüne göre taşıyıcı sistemleri gösterir. Yapı üzerinde bulunan tüm yapı elemanların hesaplanmasına ve buna göre hazırlanan projeye statik proje denir. Proje hazırlarken, Bakanlıkça yayımlanan “Zemin ve Temel Etüdü Raporlarının Hazırlanmasına İlişkin Esaslara uyulur. Yapı ruhsatı için müracaat sırasında, yapılacak bina türüne göre, “Afet Bölgelerinde Yapılacak Yapılar Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre inşaat mühendisi tarafından hazırlanmış statik projeler, jeolojik veya jeoteknik etüt raporları dikkate alınan zemin etütleri ile birlikte mimari proje ile birleştirilmiş olarak 5 nüsha ozalit halinde ilgili belediyeye sunulmalıdır.

### **g) Tesisat ve Peyzaj Projeleri**

Tesisat projeleri bir tür teknik projedir. Tesisat projeleri ana hatlarıyla binanın elektrik, ısıtma, havalandırma, klima, doğalgaz ve sıhhi tesisatı ile ilgili teknik özellikleri, gerekli hesaplamaları ve bina içerisindeki yerlerini ve gerekli bağlantı hatlarını gösteren projelerinden oluşan teknik belgelerdir.

### **h) Yol ve Alt Yapı Katılım Payları Ödeme Belgeleri**

İnşaat yapılabilmesi adına ilgili olan belediye fen işleri Müdürlüğü'ne yatırılmış olan,

- Katılım payı,
- Kanalizasyon benzeri, alt yapı katılım harçları ile alakalı alınmış olan belgelerden oluşmaktadır.

### **i) Teknik Kontrol İçin İstenecek Belgeler**

Bu belgeler yapının sınırlarına dahil olduğu belediye tarafından istenebilir, istenmesi halinde istenen aplikasyon zaptı, bağımsız bölüm listesi bitişik parseldeki binaların resmi veya krokisi ile çatı plânı gibi diğer teknik belgelerdir.

#### **1.2.3. Müteahhit Yetki Belgesi Alınması**

Yapıma ilişkin tesisat, mekanik ve inşaatı kapsayan iş ve işlemlerin yapılabilmesi için ilgili Bakanlıktan yetki belgesi alınması gereklidir. Yapılan düzenleme ile yüklenicilerin sicillerinin, her yapı için ayrı ayrı olmak üzere belediye ve mücavir alan sınırları içinde belediyelerce, bu sınırlar dışında ise il özel idarelerince tutulacağı, bu sicillerin birer nüshasının, yapı müteahhidi yetki belgelendirme işlemlerinde değerlendirilmek üzere Bakanlığa gönderileceği, müteahhitlere yetki belgesi verilmesi işlemlerinin, idarelerce verilen siciller de değerlendirilerek Bakanlıkça yürütüleceği açıklanmıştır. İlgili bakanlık tarafından yapılan tüm işlemlerin sebebi yapıyı yapacak olan kişinin işinde uzman ve profesyonel bir hizmet vererek sözleşmenin taraflarını mağdur etmesinin önüne geçilmesi isteğidir (WEB\_36, 2017).

#### **1.2.4. Müteahhide Arsa Payı Devri ve Kat İrtifakının Kurulması**

Yer sahibinin arsası üzerine müteahhitçe kat (konut veya işyeri) inşa edilmekte, yer sahibi, sözleşmeyle müteahhide vermeyi kabul ettiği bağımsız bölümlerin arsa payları üzerine, ileride kat mülkiyetine dönüştürülmek üzere, kat irtifakı tesis ettirerek müteahhide devretmekte veya devir konusunda vekâletname vermekte, ancak kendisine kalacak bağımsız

bölümlerin arsa payları ise kendi mülkiyetinde kalmaktadır. Hatta bazen arsa sahipleri müteahhidin payına düşen arsa paylarını da kendi mülkiyetlerinde tutmakta, müteahhide sözleşme ile verilmesi gereken bölümlerin tapu devrini müteahhidin alıcılarına satış işlemi sırasında müteahhit adına kendileri yapmaktadırlar. Müteahhitler ise kendilerine kalacak olan bağımsız bölümleri dilerlerse inşaatın başlangıcından itibaren kat irtifakı tapusu ile üçüncü şahıslara satabilmektedirler (Sayarı, 2004: 74).

- ✓ Dilekçe
- ✓ Genel inşaat projesi
- ✓ Vaziyet planı
- ✓ Yönetim planı
- ✓ Liste
- ✓ Maliklerin veya yetkili temsilcilerin fotoğraflı nüfus cüzdanları ve iki adet fotoğraf

#### **1.2.5. Yapı Kullanım İzin Belgesinin Alınması**

Yapı Kullanma İzni almak için başvurulacak resmi merkez inşaatın yapılmış olduğu bölge sınırlarını kapsayan belediyelerdir. Yapı Kullanma izni verilebilmesi için yapının aplikasyon, temel, su basman, ısı yalıtım ve kaba inşaat vizelerinin yapılmış olması zorunludur. Zorunluluk arz eden bu durumların tamamlanmaması durumunda Yapı Kullanma İzninin verilmesi söz konusu olamaz. Başvuru sonucundan elemanlar gerekli incelemeleri yaparlar. Binada herhangi bir aykırılık yoksa gerekli emniyet tedbirleri alınmışsa yapının fenni sorumlusu veya Yapı Denetim kuruluşunun uygunluk raporları alındıktan sonra Yapı Kullanma İzni düzenlenir (WEB\_36, 2014).

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. İNŞAAT MUHASEBESİ VE VERGİ UYGULAMALARI

#### Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları

Bir başka birinin malik olduğu bir yapının yapılmasını taahhüt ederek inşaat yapımını üstlenen firmalara İnşaat Taahhüt İşletmeleri adı verilmektedir. Bu durum netleştikten sonra taraflar arasında bir ilişki doğması söz konusu olacaktır. Bu ilişki taraflar arasında yapılacak bir sözleşmeyle başlayacaktır. İşveren ile inşaat taahhüt işletmeleri arasında yapının inşa edilmesine ilişkin olarak yapılacak sözleşmeden önce, işverenin yapması gereken bazı işlemler vardır:

- Projenin hazırlanması,
- Keşif bedelinin belirlenmesi,
- Fiyatlandırma yönteminin tespiti,
- Teklif alma yönteminin belirlenmesi,
- Projenin ihaleye çıkarılması,

İhaleye çıkarılan projeler işletmeler tarafından değerlendirilecek ve nihai olarak işveren tarafından bu işletmelerden biriyle bir anlaşma sağlanarak sözleşme imzalanacaktır.

#### İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç:

**a) Projenin Hazırlanması:** Taahhüt işlemleri kapsamında öncelik arz eden şey, inşaata ait projenin hazırlanmasıdır. Bu proje iş sahibi olan kişi tarafından bilgi ve becerisinin yetmesi durumunda hazırlanır, bilgi ve becerisinin yetmemesi durumunda ilgili kişi veya kurumlara hazırlattırılır. İş sahibi yanında proje hazırlamakla görevli birini çalıştırıyorsa, proje bu kişi tarafından hazırlanır. İş sahibi böyle bir kişi çalıştırmıyorsa, projeyi bu alanda uzman kuruluşlara hazırlatır.

İnşaatın ihaleye çıkarılabilmesi adına bazı koşullar gerekli olmaktadır. Bunlar Tablo 2.1 aracılığıyla incelenmektedir.

**Tablo 2.1: İnşaatın İhaleye Çıkarılabilmesi Adına Gerekli Koşullar**

Arsa Temin Edilmiş Olması
Kamulaştırma ve Mülkiyet İşlemlerinin Tamamlanması
İmar İzinlerinin Alınması
Projenin Hazırlanmış Olması

**Kaynak:** (WEB\_37, 2017)



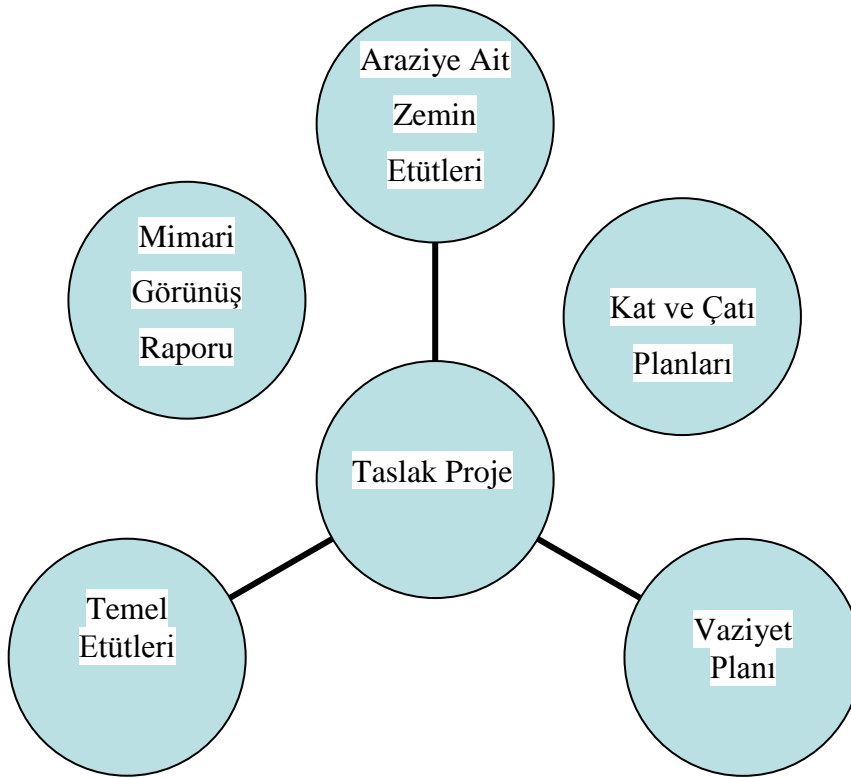
Projelere ait farklı planlar söz konusu olmaktadır. Bunlar sınıflandırıldığında ise;

- Vaziyet Planı,
- Kat Planı,
- Kesitler,
- Görünüş Planları,
- Tesisat Planları,
- Detay Planlar karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıdaki planlar kullanılarak, inşaatın seyrine göre oluşturulacak projeler ise şunlardır:

**Avan Projeler (Ön Proje):** İnşaata ilişkin hazırlanacak ilk proje taslak bir proje olup, bu proje;

### Şekil 2.1: Ön Projede Olması Gerekenler



**Kaynak:** (WEB\_37, 2014)

**Kesin Projeler:** Yapıya ait avan projesi onaylandıktan sonra, tüm birimler ölçülendirilip, detaylandırılır.

**Uygulama Projeleri:** Uygulama projeleri kesin projelerin akabinde teknik elemanların desteği de alınarak oluşturulacak olan projelerdir. Bu proje mimari, statik ve tesisat projeleri gibi alt projelerden oluşur.

#### **b) Keşif Bedelinin Belirlenmesi:**

Süreçte proje tamamlandıktan sonra şöyle bir yol izlemek gerekir. Projenin tam anlamıyla hazırlanmasından sonra yapılacak inşaatın tahmini olarak bir maliyeti proforma edilir. Proforma edilen bu maliyete inşaatı yapacak, taahhüt işletmesinin karı da eklenerek, inşaatın toplam maliyeti belirlenir. Keşif bedelinin noksan veya tam doğru belirlenmemesi bir takım sorunlara yol açar. Bu nedenle keşif bedeli belirlenirken, inşaatın maliyetinin doğru olarak hesaplanması çok önemlidir. Keşif bedelinin belirlenmesinde yapılacak tüm giderler ayrıntılı olarak belirlenebileceği gibi, projelerde yer alan işler için belirlenmiş birim fiyat listelerinden veya asgari inşaat metrekaresi birim fiyatlarından da faydalanılabilir. İnşaatın maliyetini kalemler halinde gösteren keşfe birinci keşif adı verilir.

#### **c) Fiyatlandırma Yönteminin Belirlenmesi:**

Yaptırılması düşünülen inşaatın tahmini maliyeti (keşif bedeli) belirlendikten sonra, taahhüt işletmeleri (müteahhit firma) tarafından yapılacak işlerin değerlendirilmesinde kullanılacak fiyatlandırma yönteminin belirlenmesi gerekir. Belirlenecek bu fiyatlandırma yöntemi ihaleyi kazanacak taahhüt işletmesi ile yapılacak sözleşmede yer alacağından, işin ihale edilmesinden önce bu yöntemin, işi yaptıracaklar (işveren) tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Fiyatlandırma yöntemi sözleşmede belirtilmemiş ise, bu durumda Borçlar Kanunu hükümleri uygulanır. Fiyat belirleme yöntemleri sıralandığında; Birim Fiyat Yöntemi, Maliyet + Kâr Yöntemi ve Götürü Bedel Yöntemi karşımıza çıkmaktadır.

### **2.1. Müteahhit'in Vergisel Yükümlülükleri ve Özellikli Durumlar**

Günümüzde özellikle büyük şehirlerdeki konut ihtiyaçlarını karşılayabilmek için farklı projeler gündeme gelmektedir. Bu projeler, tüm ihtiyaçların karşılanabileceği küçük şehirler oluşturmaktan, eski binaların yenilenmesine ya da boş arazilerin değerlendirilmesine kadar ki tüm faaliyet alanlarını kapsamaktadır. Bu projelerin gerçekleştirilebilmesi için yüklü bir finansman desteğinin olması gerekmektedir. İnşaat firmaları finansman ihtiyacını arsa

sahibine yapılan binadan pay verme yöntemiyle karşılamaktadır. Yani arsa sahibi kat karşılığı arsasını müteahhide verir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhidin veya inşaat firmasının vergisel yükümlülükleri:

**Arsayı teslim alırken;** arsa sahibi arsayı müteahhide teslim ettiğinde arsanın bir ticari işletmeye dâhil olması veya arsa sahibi tarafından alım-satım işinin sürekli yapılması durumunda arsa teslimi Katma Değer Vergisi'ne tabi olup %18 olarak uygulanır.

KDV müteahhit tarafından ödenir ve beyannameye indirim uygulanabilmektedir. Fakat kat karşılığı arsa işlerinde iki ayrı teslim olarak Maliye İdaresi'nde görülmektedir. Yani hem arsa sahibinin arsayı teslimi ve hem de karşılığında müteahhit tarafından yapılmış bağımsız bölümleri teslim sırasında KDV'ye tabidir.

Müteahhidin mükellefiyet kaydı yoksa satılık arsa tesliminden sonra, inşaatın bulunduğu yeri vergi dairesinde mükellefiyet tesis olarak kayıt ettirmesi gerekir.

**İnşaatın yapılması ve inşaat maliyetine dâhil olan unsurlar;** inşaat sırasında yapılan her türlü gider ve maliyet unsurlarının inşaat maliyetine dâhil edilmesi gerekir. Birden fazla kat karşılığı veya kat karşılığı inşaat yapılması durumunda her inşaat işinin defterde ayrıca izlenmesi gereklidir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde, inşaatın devamındaki gider maliyetleri ve inşaattan yapılan satışlardan elde edilen hâsılatın vergi beyanına bildirilmesi gerekmektedir.



## 2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi

Özel İnşaat İşletmelerinin İşlemlerinin Hukuki Çerçevesi ve Vergi Boyutu:

### a) Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Hukuki Niteliği:

Kat karşılığı inşaat işleri hem arsa sahibine hem de yükleniciye karşılıklı borç yükleyen eser sözleşmesine dayanır. Yüklenicinin borcu sözleşme şartlarına, mimari ve statik projeye uygun olarak sözleşmede yazılı sürede eseri meydana getirmektir. Arsa sahibinin borcu da yükleniciye arsa payının devrini zamanında ve eksiksiz olarak yapmasıdır. Arsa payı karşılığında kat yapımında, inşaatçının yüklendiği kendi gereçleriyle yapı yapma ediminin karşılığını arsa maliki, arsanın bir bölümünün mülkiyetini geçirerek ödemektedir. İnşaatçının

yapı yapma ediminde ağır basan yön bağımsız bölümlerin tesliminden çok, anlaşmaya uygun olarak katların yapılmasıdır. Bu nedenle inşaatçının edimi, eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Buna karşılık arsa sahibinin karşı edimi, taşınmaz satış sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Burada çift tipli karma sözleşmeden söz edilebilmektedir (Kavacık, 2008: 8-19).

### **b) Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay:**

Özel amaçlı inşaat işlerinde, vergiyi doğuran olay, tasarruf hakkının devridir. Yapılan inşaat, alıcının tasarrufuna sunulduğu anda teslim edilmiş sayılır ve vergisel açıdan satış hükmündedir. Bu nedenle kanun koyucu tarafından, bu tür satış işlemlerinde, tapu devri yerine tasarruf hakkının devri benimsenmiştir. Yani ticari kazancın gerçekleşmesi için satışın gerçekleşmesi ve inşaatın tamamlanmış olması gereklidir. Özel inşaatlarda üretim genelde birden çok dönemi kapsamına rağmen GVK'nın 42. madde kapsamında değerlendirilmez (Türüng, 2006: 78-95).

### **c) Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması:**

Arsa karşılığı inşaat işlerinde teslim şekilleri hakkında 30 nolu KDV tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre 30 nolu KDV genel tebliğinde, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğu ve bunlardan birincisinin arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin teslimidir (Öğüt, 1993: 56).

Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi: Arsanın bir iktisadi işletmeye ait olması durumunda veya arsa sahibinin arsa alım satım işini sürekli bir ticari faaliyet olarak sürdürmesi halinde müteahhide teslimi KDV'ye tabidir (Taylan, 1995: 121).

Ancak arsa sahibinin arazi bir faaliyet olarak müteahhide tesliminde KDV'ye tabi değildir (30 seri nolu katma değer vergisi genel tebliği).

Müteahhit açısından ise net alanı 150 metrekareye kadar olan konutlar için KDV oranı %1, işyeri teslimlerinde ise metrekaresine bakılmaksızın tümü için %18'dir (Şimşek, 1993: 38).

2007/13033 nolu KDV oranlarına İlişkin Genel Kararnamede gayrimenkul alım satımlarında uygulanacak olan KDV, 2016/9153 sayılı kararname ile 08.09.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere ve 2017/9759 sayılı Kararnamenin 2. maddesiyle 03.02.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere aşağıdaki şekilde uygulanacaktır. Aşağıda görüleceği üzere burada üç hususa dikkat edilmesi gerekir.

Yapı ruhsatını 01.01.2013 tarihinden önce alınmış inşaatlarda net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar(150 m<sup>2</sup> dahil) olan konutların tesliminde KDV oranı %1, net alanı 150 m<sup>2</sup>'den fazla ise %18 uygulanacaktır.

Yapı ruhsatını 01.01.2013 ile 31.12.2016 tarihleri arasında alınan konut inşaat projeleri Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri; net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar (150 m<sup>2</sup>) dahil olan konutlarda;

a-) 500,00-1.000,00 Türk lirası(1.000,00 Türk lirası hariç) arasında olan

konutların tesliminde KDV oranı %8

b-) 1.000,00 Türk lirası ve üzeri konutların tesliminde KDV oranı %18

c-) 500,00 Türk lirası altında olanlarda KDV oranı %1

Yapı ruhsatını 01.01.2017 tarihinden sonra(bu tarih dahil) konut inşaat projeleri Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri; net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar (150 m<sup>2</sup>) dahil olan konutlarda;

a-) 1.000,00 - 2.000,00 Türk Lirası (2.000,00 Türk lirası hariç) arasında olan

konutların tesliminde KDV oranı %8

b-) 2.000,00 Türk lirası ve üzeri konutların tesliminde KDV oranı %18

c-) 1.000,00 Türk lirası altında olanlarda KDV oranı %1 olarak uygulanacaktır.

Türkiye'de kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin çoğunluğunun, şahıs arsalarının müteahhide kat karşılığı olarak verildiği dikkate alındığında; 150 m<sup>2</sup> aşmayan dairelerde %1, işyerlerinde ise %18 KDV uygulandığı yaygın olarak görülmektedir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması konusunda Danıştay'ın görüşü; idarenin 30 nolu KDV tebliğinde yer alan arsa karşılığı inşaat işlerinin, trampa olarak görülmemesi yönündedir. Danıştay bir kişinin arsasını müteahhide vermesi, arsanın değerlendirmesine yönelik servetin şekil değiştirmesini, tamamen kendine özgü bir işlem olarak görmektedir (G. Kararname 20017/9759-2007/13033).

#### **d) Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Devri ve Vergisel Açıdan Durumu:**

Arsanın bir iktisadi işletmeye ait olması KDV'ye tabidir. Kurumlar arsa mülkiyetini iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulundurdıkları takdirde KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Fakat gayrimenkullerin ticaretini yapanların bu istisnadan yararlanması söz konusu değildir. 60 nolu KDV sirkülerinde arsa sahibinin arızı olarak arsasını müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacağı belirtilmiştir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölümlerini teslimi ile gerçekleşmektedir. Dolayısıyla da arsa sahibi açısından da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. 60 no'lu KDV sirkülerinde

arsa faturası ile müteahhidin keseceği bağımsız bölüm faturalarının eş zamanlı olarak düzenleneceği belirtilmiştir (Kızılot, 2004: 1360-1362).

### **2.2.1. Bina İnşaatı Yapanların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinden sağlanan kazançların vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olay, bu olayın meydana geldiği tarih, elde edilen kazancın niteliği ve vergi matrahının tespiti gibi hususlar önem arz eder. Bu itibarla yazımıza, mezkûr işler ile ilgili Gelir Vergisi uygulaması konu edilecektir.

Diğer taraftan; arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, üzerinde inşaat yapılacak arsa herhangi bir iktisadi işletmeye dahil olabildiği gibi, özel mülkiyete de dahil olabilmektedir. Özel mülkiyete ait arsaların kat karşılığı müteahhide verilmesi çok yaygın bir uygulama olduğundan, yazımızda özellikle konunun bu yönü üzerinde durulacaktır.

Bilindiği üzere, 193 sayılı GVK'nın 1. maddesinde; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş ve aynı Kanunun 2. maddesinde de, gelirin kapsamına giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sayılmıştır. Mezkûr maddenin son fıkrasında ise, adı geçen Kanunda aksine hüküm olmadıkça, kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınacağı hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK'nın "Safi kurum kazancı" başlıklı 6. maddesinde;

(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

### **2.2.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi**

Arsa sahibi ile müteahhit arasında noterden düzenlenen bu sözleşmede, yapılacak olan binada yer alacak konut ve işyerlerinin paylaşımı, binanın teknik özelliklerini, inşaatla ilgili vergi, resim ve harçların kimin tarafından ödeneceğini, inşaatın hangi tarihte bitirileceği, inşaatın belirlenen tarihte bitmemesi durumunda uygulanacak cezai şartın varlığını ve uyuşmazlık halinde yetkili olan mahkeme gibi konular yer almaktadır. Arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan bu sözleşme ile her iki tarafın hak ve borçları belirlenir. Arsa sahibinin arsayı müteahhide teslim etme, müteahhidin ise teslim aldığı arsaya bina inşaa ederek sözleşmeye uygun olarak önceden belirlenen konut ve işyerlerini arsa sahibine verme yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır.

### 2.2.3. Arsa Sahibi Adına Kesilen Yapı Denetim Faturalar ve Harçlar

$$\begin{array}{c} \boxed{\text{Toplam Maliyet}} = \boxed{\text{Toplam Arsa Maliyeti (1)}} + \boxed{\text{Toplam İnşaat Maliyeti (2)}} \\ \\ \boxed{\text{Toplam İnşaat Maliyeti (2)}} + \boxed{\text{Arsa Sahibine Verilen Dairelerin İnşaat Maliyeti}} + \boxed{\text{Müteahhit Kalan Dairelerin İnşaat}} \end{array}$$

**Kaynak:** (WEB\_4, 2017)

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, müteahhitte verilen arsa payının emsal bedelinin belirlenmesi esas olması gerekirken, Gelir İdaresince müteahhit tarafından arsa sahibine verilen konut/iş yeri emsal bedeli arayışına girilmektedir.

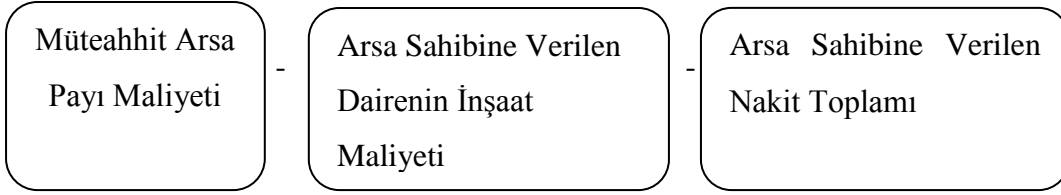
Dolayısıyla Gelir İdaresiyle asıl anlaşmazlık konusu; neyin emsal bedelinin tespit edilmesi gerektiği hususudur. Diğer bir ifade ile, emsal bedeli tespit edilmesi gereken, arsa sahibi tarafından teslim edilen “arsa payı” mıdır, yoksa müteahhit tarafından arsa sahibinin arsası üzerine inşa edilen dairelerin inşaat maliyeti midir

İdarenin bize göre yanılması; olaya müteahhidin arsa sahiplerine yaptığı teslim yönünden bakıyor olması ve yapılan teslimi tüm unsurlarıyla birlikte konut teslimi olarak değerlendirmesinden kaynaklanmaktadır. Bu tür bir yaklaşım ve değerlendirme olayın gerçek mahiyetiyle örtüşmemektedir.

Bize göre olaya arsa sahibinin müteahhide teslim ettiği arsa payının emsal bedelinin olduğu yönüyle bakılması gerekmektedir. Karşılıklı teslimde bilinmeyen arsa payının bedelidir. Burada açıklığa kavuşturulması gereken husus, müteahhit bu arsayı satın alsaydı ne kadar bedel ödemesi gerekirdi sorusunun cevabıdır. Bu cevap Gelir İdaresi Başkanlığınca 09.09.2011 tarih ve 1553 sayılı özelge ile verilmiştir. Söz konusu özelge hükmüne göre;

“Müteahhit açısından arsa maliyet bedelini arsa payı karşılığında arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin yapımı için yapılan harcamaların toplamı oluşturmaktadır. Buna göre, arsa karşılığında müteahhit firma tarafından arsa sahibine verilecek daireler için yapılan harcamalar veya ödenen nakit para müteahhit firma açısından arsa sahibinden alınan arsa payının maliyet bedeli olacaktır.” Gelir İdaresi Başkanlığı’nın konuya ilişkin görüşü hiçbir tereddüde yer bırakmayacak kadar açıktır.”

Yukarıdaki özelden anlaşılacağı üzere; emsal bedel olarak, **arsa sahibine verilen dairelerin inşaat maliyeti** dikkate alınacaktır.



**Kaynak:** (WEB\_4, 2017)

#### 2.2.4. Tapuda Arsa Sahibi Gerçekte Müteahhide Ait Olan Dairelerin Satışında Vergi Açısından Yükümlülüğün Tespiti

Gelir ve/veya kurumlar vergisi yönünden Müteahhit ister gelir vergisi mükellefi gerçek kişi olsun, ister kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişi olsun kat karşılığı veya hasılat paylaşımı sistemi ile inşaat faaliyetine kazanç elde etmek amacıyla başlamış bir girişimcidir. Gelir Vergisi Kanununun ve müteakip maddeleri uyarınca bu ticari faaliyetinden doğan ticari karı hesaplayıp,

Öncelikle işlemin yapıldığı döneme ait geçici kabul edilen vergi beyannamesiyle,

Daha sonra ise, İşlemin gerçekleşmiş olduğu hesap dönemine ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde kazanç, yıllık olarak, beyan edecektir.

Katma değer vergisi yönünde yukarıda yer alan bölümlerde de belirtildiği gibi; ticari faaliyette bulunan müteahhit tarafından inşa edilen daire ve/veya işyerleri, kendisi açısından ticari emtiadır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girdiğinden, müteahhidin arsa sahibine daire ve/veya işyerleri teslimi de katma değer vergisine tabidir. Müteahhit, bu faaliyette kendisine kalan ve üçüncü kişilere sattığı daire ve/veya işyerleri için satış bedeli üzerinden düzenleyeceği faturalarda KDV'de hesaplayacaktır. KDV oranları ise; net olarak 150 m<sup>2</sup>'den büyük olan işyerleri ve konutlar adına %18 olarak kabul edilmektedir. Net olarak 150 m<sup>2</sup> olan yerler içinse %1 olarak belirlenmektedir.

Müteahhidin gelir vergisi mükellefi gerçek kişi olması müteahhidin gerçek kişi olması durumunda, kat karşılığı inşaat faaliyeti sonucunda kendisine kalan daire ve/veya işyerlerini kiraya vermek suretiyle değerlendirmek istemesi durumunda uygulanabileceği iki yöntem vardır:



### **a) Müteahhidin Bağımsız Bölümleri İşletmenin Aktifinde Tutması Hali:**

Müteahhit kat karşılığı inşaat faaliyeti sona erdiğinde müteahhitlik işletmesini kapatmaz ve söz konusu taşınmazları işletmesinde tutar ve işletmesi adına kiraya verir. Bu durumda söz konusu taşınmaz unsurlar, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedirler. Müteahhit söz konusu taşınmazların kirasını, kiracıları adına düzenleyeceği faturalarla tahsil eder ve defterlerine ticari hasılat olarak kaydeder. Bu kazanç ise, GVK'nın 37. ve müteakip maddeleri uyarınca ticari kazanç olarak tespit edilir. Kendisi de bu kazancı vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak beyan eder. Bu durumda, taşınmazların kiraya verilmesinden sağlanan kazanç ticari kazanç olduğundan, kiracılar kira bedeli üzerinden GVK'nın 94/5. maddesinde yer alan %20 oranında vergi stopajını yapmazlar. Söz konusu taşınmazlar işletmenin aktifinde kayıtlı olduğundan, bunların kiraya verilmesi KDV Kanunu'nun 17/4-d. maddesinde yer alan istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Dolayısıyla, arsa sahibi işletmesinin aktifinde yer alan bu taşınmazlarının kira gelirleri için düzenleyeceği faturalarda, kira bedeli üzerinden %18 oranında katma değer vergisi de hesaplaması gerekecektir (KDV md. 17/4 GVK md. 94/5).

### **b) Müteahhidin Bağımsız Bölümleri İşletmeden çekip, şahsi Malı Haline Getirmesi Durumunda:**

İkinci yöntemde müteahhit, kat karşılığı inşaat faaliyeti sonucunda kendisine kalan taşınmazları satmaz, işletmesinden kendi adına çekerek, şahsi malı haline getirir. Bu işlemi yaparken, söz konusu taşınmazları emsal bedeli ile kendi adına fatura eder ve düzenlediği faturada emsal bedel üzerinden bağımsız bölümlerin durumuna göre %1veya %18 oranında katma değer vergisi de hesaplar. Bu yöntem sonucunda; söz konusu taşınmazlar artık müteahhidin kendi şahsi malı olur. Dolayısıyla da; bu taşınmazların kiraya verilmesinden ortaya çıkan gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Bu gelirin vergilendirilmesinde;

Mesken olarak kiraya verilen taşınmazlardan elde edilen kira gelirleri için GVK'nın 21. maddesinde yer alan kira istisnasından yararlanır.

İş yeri olarak kiraya verilen taşınmazların kira bedelleri üzerinden, kiracıların aynı Kanunun 94/5. maddesi uyarınca %20 oranında vergi stopajı yapmaları gerekir.

şartları taşınması kaydıyla, aynı Kanunun 86. maddesinde yer alan beyan sınırından yararlanabilir.

KDV Kanunu'nun 17/4-d. maddesinde yer alan istisnadan yararlanır ve kira bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplayıp, beyan etmez (WEB\_9, 2017).

### **2.3. Arsa Sahibinin Vergisel Yükümlülükleri**

Bağımsız bölümlerin satılması işlemi GVK'nın 37/4. maddesi uyarınca ticari bir faaliyettir. Bu satışlardan elde edilecek kazanç da ticari kazanç hükümlerine göre hesaplanacaktır. Satılan bağımsız bölüm için alıcı adına fatura tanzim edilecektir. Elde edilen kazanç, varsa diğer gelirleri ile birleştirilerek yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir. Yapılan satış işlemi ticari faaliyet kapsamında gerçekleştiğinden satılan taşınmazın konumuna göre %1 veya %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

#### **2.3.1. Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Devri ve Katma Değer Vergisi Açısından Durumu:**

Gelir vergisi yönünden İster kat karşılığı inşaat sistemi kapsamında, ister hasılat paylaşımı sistemi kapsamında olsun, arsa sahibinin arsasını müteahhide devretmesi işlemi devamlılık arz etmeden bir defaya mahsus olarak yapması ve arsanın kendisine ait işletmenin aktifinde kayıtlı olmaması durumunda, arsanın devrinden doğacak kazanç 193 sayılı GVK'nın mükerrer 80. maddesi uyarınca değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir. Değer artış kazancının vergilendirilmesi; kazançta konu gayrimenkulün iktisap tarihi ile satış-devir tarihi arasında;

- Söz konusu iktisabın 01.01.2007 tarihinden önce olması durumunda 4 yıl,
- Söz konusu iktisabın 01.01.2007 tarihinden itibaren olması durumunda ise 5 yılın geçmesine bağlı olarak değişim göstermektedir.

#### **2.3.2. Kâr Karşılığı Alınan Yeni Bağımsız Bölümlerin İktisap Tarihi**

##### **İktisap Tarihinin Tespiti:**

Esas şeklinde kazanılan gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu elde edilen gayrimenkullerin tapuya tescil edilmesi, tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde, iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir (WEB\_6, 2017).

### **Satış Şekline Göre Vergilendirme:**

İktisap (tapuda tescili veya fiili teslim) tarihinden itibaren beş yıl içerisinde bir defada aynı kişiye satılması durumunda, gayrimenkullerin satışından elde edilen toplam bedele ilgili yılda geçerli olan istisna tutarı bir kez uygulandıktan sonra bakiye kazancın, değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir. Söz konusu birden fazla gayrimenkulün;

- Aynı kişiye farklı tarihlerde,
- Farklı kişilere aynı tarihlerde,
- Birbirini izleyen yıllarda,

Satılması, devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilen kazancın, ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (WEB\_7, 2017).

### **2.3.3. Arsa Devrinde Vergi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı:**

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kuralı olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna göre;

Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını alışılmış ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden %1 veya %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV'nin 27/3. maddesine göre işlem yapılacağı tabidir.

#### **2.3.4. Arsa Sahibinin Yeni Elde Ettiği Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilmesi:**

Bu durumda bağımsız bölümlerin satılması işlemi GVK'nın 37/4. maddesi uyarınca ticari bir faaliyettir. Bu satışlardan elde edilecek kazanç da ticari kazanç hükümlerine göre hesaplanacaktır. Satılan bağımsız bölüm için alıcı adına fatura tanzim edilecektir. Elde edilen kazanç, varsa diğer gelirler ile birleştirilerek yıllık kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir. Yapılan satış işlemi ticari faaliyet kapsamında gerçekleştiğinden satılan taşınmazın konumuna göre %1 veya %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

#### **2.4. Müteahhitin İnşaat Devam Eden Dairelerin Satışlarının Vergisi:**

İnşaat Devam Ederken Yapılan Satışlar:

“İnşaat devam etmekte iken satış bedeli olarak yapılan ödemeler karşılığında fatura düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, bedellerin kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi, tapunun tescil ettirildiği tarih veya tapuya tescilinden önce dairelerin hak sahiplerinin kullanımına tahsis edilmediği durumda tahsis edildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlemeleri gerekmekte olup bilahare ek bir bedel alınması halinde ek fatura kesileceği tabiidir.”

“Gayrimenkul satışlarında Katma Değer Vergisini doğuran olay tapuya tescil ile gerçekleşmekte olup gayrimenkulün tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmesinde ise kullanıma tahsis ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.”

Bu nedenle, konut teslim amacıyla inşaat tamamlanmadan kat irtifakı arsa paylarının devri sırasında vergiyi doğuran olay konutun fiili teslimi ile meydana geleceğinden arsa payı teslimi katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Ancak konutun tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edildiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olduğundan bu dönemde katma değer vergisinin hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

## 2.5. Kat Karşılığı İnşaat İşleriyle İlgili Özelge Özetleri

Kat karşılığı inşaat işi yapan müteahhit şirketin sözleşme gereği arsa sahibi gerçek kişi adına yapacağı ödemelerin gider olarak indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu özelgede; “bu hüküm ve açıklamalara göre Şirketiniz tarafından halen yapılmakta olan iki ayrı kat karşılığı inşaat işine ilişkin olarak vergi mükellefi olmayan gerçek kişi arsa sahibi ile imzalanan sözleşme gereği inşaat işine ilişkin olarak arsa sahibi adına şirketinizce karşılanan tapu harçları, ruhsat ve proje tasdik harçları, yapı denetim ücretleri ile sözleşme damga vergileri ve benzeri ödemeler dolayısıyla arsa sahibi adına düzenlenen belgelerin şirketinizce gider belgesi olarak kullanılması ve bu harcamaların kurum kazancınızın tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir.”

Yukarıda bahsi geçen hükümlerde maliyet bedeli içerisinde, mükellefin kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi adına ödediğiniz ancak faturası arsa sahibi adına düzenlenen inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (belediye, iski, elektrik idaresi, yapı denetim şirketi) yapılan harç, katılım payı vb. ödemeler yer almamaktadır. Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca ödediğiniz ancak faturası arsa sahibi adına tanzim edilen inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (belediye, iski, elektrik idaresi, yapı denetim şirketi vb.) yapılan harç, katılım payı vb. için ödenen bedellerin, ticari kazancınızın tespitinde gider veya maliyet olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Kat karşılığı inşaat işi yapan firmanın arsa sahibi gerçek kişi adına yaptığı (Belediye, İSKİ, Elektrik İdaresi, Yapı Denetim Şirketi) ödemelerin ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ayrıca, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir.

## 2.6. Kat Karşılığı İnşaat İşleri ile İlgili Yargı Kararları

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere inşaatın bitmesine müteakip tapuda;

- Arsa sahibi, müteahhidin hissesine düşen arsa payını müteahhide,
- Müteahhit de arsa sahibinin hissesine düşen bağımsız bölümleri arsa sahibine, aynı anda devir ve teslim edeceklerdir. Maliye Bakanlığı yaptığı bu düzenleme ile eski görüşünden vazgeçmiş ve bu görüşün yarattığı karmaşayı düzeltmiştir.

- İnşaatın bitimi ise, iskan ruhsatının alımı ile gerçekleşir. Dolayısıyla, inşaat tamamlanıp, iskan ruhsatı alındıktan sonra inşaat bitmiş olacağından arsa sahibi ile müteahhit karşılıklı devir işlemini gerçekleştirirler. Ancak, tarafların anlaşması şartı ile arsa sahibinin müteahhide hissesine düşen arsa payını daha önceden de tapuda devir ve teslimini gerçekleştirmesi, yani söz konusu arsadaki müteahhide verilecek arsa payının mülkiyetini devretmesi mümkündür. Bu durumda da arsanın satışı, müteahhittin bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim ettiği tarih olacağından, vergilendirme bu tarihte gerçekleşecektir.
- Arsa sahibi ile müteahhidin kendi hisselerine düşen bağımsız bölümleri üçüncü kişilere satış ve devir işlemleri de iskan ruhsatının alımından sonra gerçekleşeceğinden, bu satış ve devirlere ait mükellefiyet görevleri ile vergileme de o zaman gerçekleşecektir. Ancak, gerek müteahhidin, gerekse arsa sahibinin iskan ruhsatı alınmadan önce, hisselerine düşen bağımsız bölümleri üçüncü kişilerin kullanımına terk etmeleri halinde, bu satıştan doğan vergi mükellefiyetleri ile ilgili görevlerini ve bu işlemde doğan vergilemeyi bağımsız bölümlerin kullanıma terk tarihi itibarıyla yapmaları gerekmektedir (WEB\_5, 2017).

## **2.7. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetinde Muhasebe Kayıt Sistemi**

İnşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ise, inşaat faaliyetinin süresi veya faaliyeti gerçekleştiren şirketin özelliğine (özel inşaat-taahhüt inşaat) göre farklılık gösterebilmektedir. Özel inşaat işletmeleri, faaliyetleri gereği birer üretim işletmesi olarak değerlendirilmektedir. Taahhüt inşaat işletmeleri ise, faaliyetleri bakımından üretim işletmeleri gibi görülmeler de birer 'hizmet üretim' işletmeleridir. Özel inşaat işletmeleri ve taahhüt inşaat şirketleri, kanunda belirtilen sınırları aşmadıkları durumda 7/B, aştıkları durumda ise 7/A maliyet seçeneğine göre muhasebe kayıtlarını tutmak zorundadır.

Özel inşaat işletmeleri, ürettikleri yapı veya binaları daha proje aşamasında satabilecekleri gibi, inşaat tamamlandıktan sonra belirli bir süre stokta tutmak zorunda kalabilecekleridir. Oysa inşaat taahhüt işletmeleri, inşaat işini proje aşamasında aldığı andan itibaren üretilen yapı veya binaların satın alınmama olasılığı ortadan kalkmaktadır. Her iki inşaat işletmesindeki bu farklılık, muhasebeleştirme sisteminin de farklı yapılmasına neden olmaktadır. Bu çalışmada inşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, TDMS kapsamında ele alınmıştır (Coşkun, 2008: 2).

## **2.8. Arsa Sahibine Konut Teslimi ve Maliyet Tespiti**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 8. maddesi gereğince, 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 seri nolu Katma Değer Vergisi genel tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya 150 m<sup>2</sup>'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenilen vergilerden, işyeri veya 150 m<sup>2</sup>'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir. Bu uygulamada, 26 seri nolu Katma Değer Vergisi genel tebliğinin "Kısmi Vergi İndirimi" başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınacaktır." şeklinde açıklamıştır (Civelek, 2006: 29).

## **2.9. Hasılat Paylaşımı Esasına Göre Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti**

### **Hukuksal Dayanakları:**

1960'lı yıllardan itibaren köylerden kentlere başlayan göç sonucu artan nüfus nedeniyle kentlerde konut sorunu hızla büyümeye başlamıştır. Artan konut sorununun çözümü için yeni konutların yapımı gündeme gelmiş ve bunun sonucunda da kentlerin etrafını saran boş arsa ve tarlalar birden kıymetlenmiştir. Arsa değerlerinin hızla artması nedeniyle dikey imarlaşmanın maliyeti, yatay imarlaşmadan daha ekonomik hale gelmiştir. Konut sorununun çözümü için de değişik modeller uygulamaya konmuştur. Bunlardan en yaygın kullanılanları ise, kat karşılığı inşaat ile hasılat paylaşımı olarak adlandırılan sistemlerdir.

### **Hukuksal Dayanağın ve Sistemin İşleyişi:**

Bu sistemde; arsa sahibi arsanın bir bölümünü müteahhide devrederek, her hangi bir harcama yapmadan arsasının üzerine daha rahat kullanabileceği bina yaptırtarak servetinin değerlenmesini sağlar, müteahhit de yapmak istediği inşaatın en büyük maliyet unsurunu oluşturan arsa için ödeme yapmadan iş yapma imkanına kavuşur. Bu yöntem inşaat üretiminde hem arsa sahiplerine, hem de müteahhitlere kolaylıklar sağlamaktadır.

Türk Hukuk Sisteminde, kat karşılığı inşaat sistemine ait özel bir hukuk düzenlemesi mevcut değildir. Bu sistemin işleyişi, ilgili kanunların genel çerçevesinde değerlendirilerek yapılmaktadır.

Bu sistem arsa sahibi ile müteahhit arasında tanzim edilecek bir sözleşme ile vücut bulur. Bu sözleşme kimi hukukçulara göre, 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 232. ve 233. maddeleri kapsamında trampa hükmündedir. Kimi hukukçulara göre de aynı Kanunun 355. ile 371. maddelerinde düzenlemesi yapılan istisna akdidir.

Gerek Borçlar Kanunu'nun 237. madde, gerekse Türk Medeni Kanunu'nun 706. madde hükümleri çerçevesinde, tarafların hak ve menfaatlerinin korunması açısından sözleşmenin noterde düzenleme şeklinde yapılması uygun olur. Ayrıca, bu sözleşmenin 2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 26. maddesi uyarınca tapu kütüğüne kaydedilmesi de mümkündür. Bu da karşılıklı hak ve menfaatlerin korunması için bir emniyet unsurudur. Bu sistemde; arsa sahibi, inşaaata başlaması için arsasını müteahhide devreder, müteahhit de sözleşme hükümleri çerçevesinde binayı inşaa eder ve hissesine düşen daire ve 9 işyerlerini arsa sahibine teslim eder. Arsa sahibinin de, bu aşamada müteahhidin hissesine düşen daire ve işyerlerine ait arsa paylarını tapuda müteahhide devretmesi ile imzalanan kat karşılığı inşaat sözleşmesi son bulur (WEB\_5, 2017).

## **2.10. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti Örnek Muhasebe Uygulamaları**

**Örnek:** ÇY 6 yıl önce yatırım amacıyla aldığı arsayı, 2017 yılında kat karşılığı müteahhitte anlaşmıştır. Müteahhit aldığı arsa üzerine 20 adet daire, 4 adet işyeri yapacaktır. Arsa sahibine 10 daire 2 işyeri verecektir.

- a) Kişisel Servete dâhil arsanın müteahhide kat karşılığı verilmesinde vergileme: Çiğdem Yıldırım'ın kişisel servetine dâhil arsayı kat karşılığı müteahhide vermesi GVK'nın 80/6. maddesi uyarınca 4 yılı geçmiş olması nedeniyle değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.
- b) Müteahhidin vergilendirilmesi: Yukarıdaki örneğe devam edersek müteahhit yukarıdaki arsayı 2017 yılında 10 daire 2 işyeri karşılığında alarak, 2017 yılında inşaaata başlamış, 2017 yılında bitirerek 20 daire ve 4 işyeri yapmıştır. Anlaşmaya göre 10 daireyi ve 2 işyerini arsa sahibine devretmiş, kalan daireleri ve 1 işyerini 2017 yılında satmıştır.

Müteahhidin yaptığı daire ve işyerlerine yapılan giderlerin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

2017 yılında yapılan harcamalar:



GİDER TÜRÜ	TUTAR	KDV
İnşaat malzemesi	800.000,00 TL	144.000,00 TL
İşçilik	200.000,00 TL	-
Genel Üretim Gideri	75.000,00 TL	13.500,00 TL
Genel Giderler	20.000,00 TL	3.600,00 TL
Pazarlama Giderleri	6.000,00 TL	1.080,00 TL
Finansman Giderleri	30.000,00 TL	-

Yukarıda alınan inşaat malzemesinin 600.000,00 TL'sini 2017 yılında inşaatta kullanmış, 200.000,00 TL'lik kısmı 2018 yılına devretmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	800.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	144.000,00	
320 SATICILAR HESABI		944.000,00
İnşaat malzemelerinin alış kaydı		

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	600.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		600.000,00
İlk madde ve malzemedен yıl içinde inşaatda kullanılan kısmı		

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	200.000,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	75.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	13.500,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	20.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	3.600,00	
760 PAZARLAMA VE SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ HESABI	6.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	1.080,00	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	30.000,00	
100-KASA HESABI		349.1800,00
Yıl içinde yapılan harcamaların kaydı		

151 YARI MAMULLER HESABI	875.000,00	
711 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA		600.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA		200.000,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		75.000,00
Devam eden inş. hesabındaki gid. yıl sonu yarı mamul hesabına devri		

711 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA	600.000,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	200.000,00	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	75.000,00	
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ HESABI		600.000,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI		200.000,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		75.000,00
Yarı mamul hesabına atılan gider hesaplarının kapatılması		

631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI	6.000,00	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	20.000,00	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HESABI	30.000,00	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		20.000,00
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD. YANS. HESABI		6.000,00
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		30.000,00
Faaliyet giderlerinin gelir tablosu hesaplarına devri		

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	20.000,00	
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD. YANS. HESABI	6.000,00	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	30.000,00	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI		6.000,00
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		20.000,00
780 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HESABI		30.000,00
Faaliyet giderleri hesabının kapanış kaydı		

190 DEVREDEN KDV HESABI	162.180,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		162.180,00
KDV tahakkuk kaydı		

690 DÖNEM K/Z HESABI	56.000,00	
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI		6.000,00
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		20.000,00
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HESABI		30.000,00
Faaliyet giderlerinin K/Z Hesabına devri kaydı		

692 DÖNEM NET K/Z HESABI	56.000,00	
690 DÖNEM K/Z HESABI		56.000,00
Dönem K/Z hesabının Dönem net Kar Zarar hesabına devri		

591 DÖNEM NET ZARARI HESABI	56.000,00	
692 DÖNEM NET K/Z HESABI		56.000,00
Dönem zararının Bilanço hesabına devri		

Yukarıdaki kayıtlar sonucu Müteahhidin 31.12.2017 itibariyle hesap durumu özetle aşağıdaki gibidir:

150 Hesabın borç bakiyesi	200.000,00 TL
151 Hesabın borç bakiyesi	875.000,00 TL
591 Dönem Net Zararı	56.000,00 TL
190 Devreden KDV	162.180,00 TL

## 2.11. İşletmenin Aktifine Kayıtlı Arsa Üzerine Yatırım Amacıyla İnşaat Yapması

Bu durumda arsa sahibi kat karşılığı inşaat faaliyeti sonucunda elde ettiği taşınmazları işletmesinde tutar ve işletmesi adına kiraya verir. Bu işlem sonucunda söz konusu taşınmazlar bir işletmenin aktifinde kayıtlı olacağından, elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradı olmayıp, ticari kazanç olarak değerlendirilir. Arsa sahibi söz konusu taşınmazların kirasını, kiracıları adına düzenleyeceği faturalarla tahsil edip, defterlerine ticari gelir olarak kaydeder. Elde edilen bu kazanç ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. ve müteakip maddeleri uyarınca ticari kazanç olarak tespit edilip, verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak beyan edilir. Bu durumda, taşınmazların kiraya verilmesinden sağlanan kazanç ticari kazanç olduğundan, kiracılar kira bedeli üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. maddesinde yer alan %20 oranındaki vergi stopajını yapmazlar. Söz konusu taşınmazlar işletmenin aktifinde kayıtlı olduğundan, bunların kiraya verilmesi KDV'nin 17/4-d. maddesinde yer alan istisnadan yararlanması mümkün değildir. Dolayısıyla, arsa sahibi işletmesinin aktifinde yer alan bu taşınmazlarının kira gelirleri için düzenleyeceği faturalarda, kira bedeli üzerinden %18 oranında katma değer vergisi de hesaplaması gerekecektir.

## 2.12. İşletmenin Aktifine Kayıtlı Arsa Üzerinde Satmak Amacıyla İnşaat Firmasına Bina İnşaatı Yaptırması

- Arsa mülkiyetinin kendisine ait olması durumunda inşaat yapıp satılması
- Arsanın iş başlamadan önce kendisine ait olması
- Arsanın iş başladıktan sonra satın alınması
- Arsa mülkiyetinin başkasına ait olması durumunda inşaat yapıp satılması

### Kat karşılığı inşaat işleri:

Bu noktada elde edilen ticari kazancın sınırı incelendiğinde;

- Her türlü ticari ve sınaî faaliyetten elde edilen kazanç; ticari kazanç (GVK 37/1. madde).
- Gayrimenkullerin alım satım ve inşa işleri ile devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır (GVK 70. madde). Ticari veya zirai işletmeye dâhil taşınmazların kiralanmasından elde edilen gelirler ticari veya zirai kazanç sayılır.

## 2.13. Adi Ortaklık, İş Ortaklığı, Konsorsiyum Şeklinde Yapılan İnşaat Faaliyetleri

İş ortaklıkları Türkiye’de iş ortaklıkları kavramının Kurumlar Vergisi Kanunu’na dahil edilmesinden önce de, büyük ihalelerde iş sahibi idareler, işi müteahhit olarak bir firmaya vermek yerine, böyle büyük baraj ve tesis inşaatı için tek müteahhidin makine parkı ve yetişmiş insan gücünün yetersiz olması, yabancı firmaların ileri teknoloji ürünlerinden faydalanabilmek gibi çeşitli amaçlarla, tüm bunları sağlayabilecek yeterlilikte, güçlü firmalardan oluşan bir gruba vermeyi tercih etmişlerdir. Bunlar, şirketler birliği şeklinde ve adi şirket hükümlerine tabi ortaklıklar olarak kurulmuşlar; bazı büyük projeleri gerçekleştirmişlerdir. Ancak, ortak girişimden elde edilen kâr, vergiye tabi tutulmaksızın doğrudan ortaklığı meydana getiren şirketlerin bünyelerine aktarıldığından, ortakların tümünün Kurumlar Vergisi mükellefi olmadığı veya yabancı girişimcilerin mevcut olduğu hallerde vergi kaybına sebebiyet veriyor veya zamanında vergilendirilemiyordu.

Bu sakıncaları ortadan kaldırmak, vergilendirmeyi disipline etmek amacıyla mevzuat değişikliğine gerek görülmüş, “iş ortaklıkları” kavramı Kurumlar Vergisi Kanunu’na girmiştir. Böylelikle, yine adi şirket sayılıp tüzel kişiliği olmayan, ancak kazançlarının vergilendirilmesi yönünden tüzel kişiliğe sahip şirketlere mahsus hükümlere tabi tutulan,

özellikleri bu kanunla ve bağı tebliğlerde belirlenen ayrı bir ortak girişim tipi ortaya çıkmıştır ki, buna “iş ortaklıkları” adı verilmiştir

### **İş Ortaklıklarının Özellikleri:**

Ortaklardan en az birinin Kurumlar Vergisi mükellefi olması. Ortaklardan biri, sermaye şirketi, kooperatif, kamu iktisadi müessesesi veya dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler olmalıdır. Aynı zamanda, bunlardan birinin Türk, Kurumlar Vergisi mükellefi olması istenilmektedir. Yazılı sözleşme ile kurulmaları iş sahibi idareler, bu sözleşmenin noterden tasdikli olmasını da istemektedirler. Belirli bir işin ifasına yönelme iş ortaklıkları, devamlılık arz eden ve aynı nitelikte olan işler için değil, somut bir işin yapılması gayesiyle oluşturulur. İşin gerçekleşmesi için süre tayin edilmelidir. Hem iş ortaklığı hem de iş için süre saptanmalıdır. Genelde ortaklığın süresi, işin süresinden daha uzun tutulmaktadır. İş bittikten sonra ortaklık tasfiye edilir. İşin, birden fazla takvim yılına yayılmış inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerle ilgili olması gerekir. Burada, kârın vergilendirilmesindeki gecikme önlenmeye çalışılmaktadır. İş ortaklığı ile iş sahibi arasında bir iş görme sözleşmesinin yapılmış olması. Böyle bir sözleşmenin imzalanmasını takiben iş ortaklığı, vergi dairesine müracaatla kurumlar vergisi mükellefi olarak vergi numarası almalıdır.

Ortaklar işin tamamının ifasından müştereken ve müteselsilin sorumludur. Her bir ortak, iş sahibine karşı işin tümünün icrasından sorumludur. Vergi mükellefi olarak da durum aynıdır. Ancak iç ilişkide, kendi aralarında akdettikleri kuruluş sözleşmesi hükümlerine istinaden, ödeme yapmak zorunda kalan ortağın, diğer ortaklara bunu yansıtma imkânı mevcuttur. Konsorsiyum şeklindeki ortak girişimlerle, iş ortaklıklarını ayıran en önemli fark buradadır. Zira şirketler birliğinde her ortak, iş sahibine karşı, sözleşmede kendisinin yapacağı iş veya bölümle sınırlı olarak sorumlu bulunmaktadır. Elde edilen kârın paylaşılmasına ilişkin esasların sözleşmede yer alması. Borçlar Kanunu'nun 523. maddesi hükmüne göre, aksine sözleşme yoksa, her ortağın kârdan ve zarardan hissesi birbirine eşittir. Fakat ortaklar, kuruluş sözleşmelerinde kâr veya zararın aralarında ne şekilde paylaşılacağını belirleyebilirler. Bu durumda sözleşmelerindeki kurallar geçerli olacaktır. Ortaklardan biri sermaye olarak sadece emeğini ortaya koymuşsa, onun zarara ortak olmayarak, yalnız kâra iştiraki kararlaştırılabilir. Vergi mükellefiyetlerinin yerine getirilmesi. İş ortaklıkları, taahhüt edilen iş tamamlansa dahi, vergi yükümlülükleri ortadan kalkmadıkça sona ermez. Sonuç olarak, bir ortak girişim yukarıda sunulan tüm unsurları içeriyorsa, onu “iş ortaklığı” olarak vasıflandırmak mümkün olabilecektir.

### **Diğer Ortak Girişimler:**

İş ortaklıkları dışında kalan ortak girişimler, yukarıdaki kurallara bağlı olmaksızın adi ortaklık sayılırlar. Bunlar hakkında Borçlar Kanunu'nun 520. ve müteakip hükümleri uygulanır. Konsorsiyum şeklinde kurulan ortak girişimlerin de yapıları bu mahiyettedir. Öte yandan, yerli ve yabancı girişimciler, sadece adi şirket şeklinde değil, ticaret şirketi kurmak veya daha önceden kurulmuş bir ticaret şirketine katılmak suretiyle de Joint Venture oluşturabilirler. Yabancı ortağın bu katılımı gerçekleştirebilmesi için, teşebbüsün;

- Memleketin ekonomik gelişmesine yararlı olması,
- Türk özel teşebbüsüne açık bulunan bir faaliyet alanında çalışması, gibi şartları taşıması ve DPT'den izin alması gerekmektedir. Ancak, Türkiye'ye ithal edilecek yabancı sermaye, ülke çapında tekel teşkil edecek faaliyetlerde bulunan kuruluşlarda çoğunluk hissesine sahi olamaz (Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu 1.maddesi)

#### **2.13.1. Adi Ortaklık**

Adi ortaklık sözleşmesi, iki veya daha fazla kişinin emeklerini veya mallarını ortak bir amaca (nihai olarak kazanç elde etme amacına) ulaşmak üzere birleştirmeyi üstlendiği sözleşme olarak tanımlanır. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş (diğer bir deyişle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiş olan) ortaklıkların ayırt edici özelliklerini taşııyorsa adi ortaklık olarak kabul edilir. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak zorundadır (WEB\_9, 2017).

#### **2.13.2. Adi Ortaklık ve Geçici Vergi**

Adi şirket sözleşmesi herhangi bir şekilde bağlı değildir. Hatta yazılı olması dahi gerekmez. Ancak ortaklığa sermaye olarak getirilen değer, devri ve tasarrufu şekilde bağlı ise, kanundaki bu şekil şartının yerine getirilmesi gerekmektedir. Örneğin, ortaklardan birisi sermaye olarak ortaklığa bir gayrimenkulün mülkiyetini taahhüt etmiş ise, Medeni Kanun uyarınca, taşınmazların devri tapu siciline tescil ile tamam olacağı için, gayrimenkulün tapuda adi ortaklık (yani tüm ortaklar adına) tescil edilmesi gerekmektedir. Aksi halde sermaye koyma borcu yerine getirilmiş sayılmaz. İki veya daha fazla kimsenin emeklerini (sayılarını) ve mallarını ortak bir amaca ulaşmak doğrultusunda sarf etmeyi taahhüt ettikleri şirket türüdür. Bu şirketin varlığı için taraflarca lafzi olarak adi şirket

kurulduğunun telaffuzu gerekmemektedir. Yani niteliği itibariyle iki veya daha fazla kişi arasındaki ilişkinin muhtevası bu ortaklık türünü karşılıyor ise taraflar arasındaki ilişkiye adi şirket hükümleri uygulanır. Adi ortaklığa emeği ile katılan ortağın şirketin zararlarından sorumlu olmayacağı iç ilişkide kararlaştırılabilir. Ancak bu hüküm ortaklıkla işlem yapan üçüncü kişilere karşı geçerli değildir. Üçüncü kişiler ortaklık ile yaptıkları işlemlerden dolayı alacaklarını ortaklardan herhangi birine veya hepsine başvurarak alabilirler. Borcu ödeyen ortağın iç ilişkide diğer ortaklara başvurma (rücu) hakkı vardır. Eğer bir ortaklık kanunda sayılan diğer ortaklıklardan (Anonim Şirket/Limited Şirket gibi) herhangi birini karşılamıyor ise o ortaklık ilişkisine adi ortaklık hükümleri uygulanır. Bu ortaklıkta taraflardan biri gizli ortak olarak kalıp diğer ortağı şirketi temsile yetkili kılabilir.

### **2.13.3. İş Ortaklığı:**

Türkiye’de, iş ortaklıkları kavramının Kurumlar Vergisi Kanunu’na dahil edilmesinden önce de, büyük ihalelerde iş sahibi idareler, işi müteahhit olarak bir firmaya vermek yerine, böyle büyük baraj ve tesis inşaatı için tek müteahhidin makine parkı ve yetişmiş insan gücünün yetersiz olması, yabancı firmaların ileri teknoloji ürünlerinden faydalanabilmek gibi çeşitli amaçlarla, tüm bunları sağlayabilecek yeterlilikte, güçlü firmalardan oluşan bir gruba vermeyi tercih etmişlerdir. Bunlar, konsorsiyum şeklinde ve adi şirket hükümlerine tabi ortaklıklar olarak kurulmuşlar; bazı büyük projeleri gerçekleştirmişlerdir. Ancak, ortak girişimden elde edilen kâr, vergiye tabi tutulmaksızın doğrudan ortaklığı meydana getiren şirketlerin bünyelerine aktarıldığından, ortakların tümünün Kurumlar Vergisi mükellefi olmadığı veya yabancı girişimcilerin mevcut olduğu hallerde vergi kaybına sebebiyet veriyor veya zamanında vergilendirilemiyordu. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak, vergilendirmeyi disipline etmek amacıyla mevzuat değişikliğine gerek görülmüş, “iş ortaklığı” kavramı Kurumlar Vergisi Kanunu’na girmiştir. Böylelikle, yine adi şirket sayılıp tüzel kişiliği olmayan, ancak kazançlarının vergilendirilmesi yönünden tüzel kişiliğe sahip şirketlere mahsus hükümlere tabi tutulan, özellikleri bu kanunla ve bağlı tebliğlerde belirlenen ayrı bir ortak girişim tipi ortaya çıkmıştır ki, buna “iş ortaklığı” adı verilmiştir (WEB\_13, 2017).

### **2.13.4. İş Ortaklığından Elde Edilen Kâr Payının Beyanı**

İş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidir. Adi ortaklıklarda, yıllara sari inşaat işleri dahil, dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zarar ortaklara payları oranında paylaşılarak ortakların kendi defter ve hesaplarına kaydedildiği ve işin bitiminde ortakların şahsi ticari

kazançları veya kurum kazançları olarak beyan edildiği halde, iş ortaklıkları ayrı bir kurum sayıldığından işin bitiminde tespit edilen kazanç kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan varsa kâr ya da zarar ortaklara dağıtılır.

- a) İş ortaklığının elde ettiği kazanç ortaklık bünyesinde %20 kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan ve ortaklara dağıtılan kısım üzerinden %15 kâr payı stopajı yapılır. Bu aşamada vergi yükü %35'dir.
- b) Ortağın gerçek kişi olması halinde elde edilen kâr payı 50.000,- TL'yi geçerse tamamı menkul sermaye iradı olarak beyan edilir. Bu durumda elde edilen kâr payının %50'si gelir vergisinden istisnadır. Beyan edilen kâr payı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden, kâr payı üzerinden daha önce iş ortaklığı tarafından tevkif edilen verginin tamamı mahsup edilir. Bu durumda elde edilen kar payının büyüklüğüne göre %35'e yaklaşan bir vergi yükü söz konusu olabilir.
- c) İş ortaklığının zarar etmesi halinde, ortaklığa ait zarar diğer kurumlarda olduğu gibi ortaklarının şahsi ticari kazançlarından veya kurum kazançlarından indirilemez.

### 2.13.5. Konsorsiyum

Ortaklıklar mercek altına alınmak istendiği takdirde;

- İş ortaklıkları,
- Adi ortaklıklar,
- Konsorsiyumlar karşımıza çıkmaktadır.

İnşaat işlerini halletmek üzere, şirketler birliği şeklinde faaliyet gösteren firmalar, şirketler birliği sözleşmesi oluşturmaktadır. Konsorsiyum sözleşmesine ait içerik aşağıdaki gibidir:

**Tablo 2.2: Konsorsiyum sözleşmesine ait içerik**

Belirlenmiş olan şirketler birliği üyeleri tarafından, işe ait bölümlendirmelerin sorumluluk altına alınmasının sağlanması,
Sözleşme çerçevesinde ayrılan işlerin, işlere ait makine ve teçhizatın ayrı ayrı belirlenmesi,
Tarafların, sözleşmede belirtilen iş programına uyma yükümlülüğünün bulunması,



Üstlenilen işlere ait gelir ve gider hesaplarının, bu ortaklar tarafından defterler aracılığıyla takip edilmesi,
İşin bitiminde konsorsiyumun da sona ereceği,
Ortaklara tahsis edilen makine ve benzeri araçların mülkiyetlerinde kalacağı,
İdari işlemler için koordinatör seçileceği, doğan sorumluluğun ise olduğu alana yansıtılacağı,

**Kaynak:** (Seviğ, 2007: 1-2)

#### **2.14. Kiralık Arsa Üzerinde Yapılan Yap İşlet Devret Modeli Şeklindeki İnşaat Faaliyetleri**

Günümüzde 3996 sayılı yasa çerçevesinde “Yap-İşlet-Devret” modeli olarak tanımlanan düzenek, devletin sahip olduğu kaynakların ekonomiye kazandırılması, yatırımların teşviki ve istihdamın arttırılmasını da hizmet eden bir olgu halini almıştır. “Yap-İşlet-Devret” modeli uygulaması; devletin vilayet il özel idarelerinin, belediyelerin veya sair kişilerin arazileri üzerine, gerek bir irtifak hakkı tesis edilerek ve koşulları yerine getirilmişse tapuya tescil edilebilir nitelikteki üst hakkı tesisi şeklinde ya da sadece ikili anlaşmalarla yetinilecek şekilde belli süreler için yap işlet devret modeli çerçevesinde sözleşmeler akit edilerek hayata geçirilmektedir. Bu sözleşmelerde kiracı olarak nitelendirilecek konumda bulunan yatırımcılar, başkasının arazisi üzerine işleriyle ilgili olarak taşınır ve taşınmaz varlıklar inşaa etmekte veya ettirmektedirler. Bunlar amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdir. Bu kıymetler, doğal olarak sözleşme süresi içinde usul yasasının izin verdiği yöntemlerden biriyle yatırımcı tarafından itfa edilmektedir. Ancak, kiracı açısından, gerek yenilemek zorunda kalınan ve gerekse sözleşme süresi içinde Ekonomik ömrünü tamamlamasına rağmen henüz faydalı ömrünü tamamlamamış ve fiziken var olup bir değer taşıyan kıymetlerin kiralayana bedelsiz devri halinde, kiracı ve kiraya veren (sözleşmenin taraflarının) vergilendirilmesinde ise:

Devredilen kıymetlerin devreden ve devralan açısından gelir/gider vasfı kiracı yatırımcı, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gayrimenkul sahibinin arsa veya arazisi üzerine inşa edeceği bina dekovil hattı, tesisat, ihata duvarları v.b gibi iktisadi kıymetleri genel hükümlere göre veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutmaktadırlar... Sözleşme süresi sonunda ya da herhangi bir sebeple erken tahliye anında bu iktisadi kıymetlerin fiziken var olan ve bir değeri bulunanlarının sözleşme gereğince

kiralayana bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerde devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak devri yapılmaktadır. Kiracı açısından bedelsiz olarak teslim edilen iktisadi kıymetler emsal bedeli tutarı üzerinden yapılmış bir aynı kira ödemesi olup muhasebe kayıtlarına "kira giderleri" olarak borç, "diğer gelirler" olarak alacaklı kaydı yapılarak hesaben dengelenmiş olur. Kiralayan Yönünden İse; Kiralayan gerçek kişi için, iktisadi kıymetin bedeli tutarında gayrimenkul sermaye iradı (kira geliri) olduğu GVK'nın 70. maddesi hükmü gereğidir. Kiralayan tüzel kişi ise, KVK'nın 6-2 maddesine. göre bu kazançlarda diğer gelirleri gibi ticari kazanç olarak kaydı ve değerlendirilmesi gerekir.

Devredilen kıymetlerin "gelir" olarak elde edilme ve "gider" yazılma zamanı kiralayan ve kiracı, müzakereler sonucunda mutabık kaldıkları yap-işlet-devret sözleşmesini imzalamak suretiyle; sözleşme süresini, kiralama bedelini ve sözleşme süresi sonunda kiracının, kiralayana bedelsiz devredeceği iktisadi kıymetleri (v.b.) belirlerler. Sözü edilen sözleşme çerçevesinde yapılacak yatırımlar ve kiralayana bedelsiz devredilecek değerlerden başka aylık ya da belirli sürelerde ödenecek şekilde kira parası da belirleme olanağı vardır... Sözleşme süresi içinde yapılacak aynı veya nakdi kira parası ödemeleri GVK'nın 94. maddesinde belirlenen kişilerce yapılması ve kira parasını alan kişinin gerçek kişi olması halinde vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir. Kira parası sayılan ödemeler bakımından kiralayana bedelsiz olarak devredilen iktisadi kıymetlerin kiracı ve kiralayanın vergisel sorumlulukları açısından " ödeme" ve "gelir elde etme" zamanı önem kazanmaktadır.

GVK'nın 70 ve 72. madde hükümleri gereğince kiralayanın ancak, sözü edilen iktisadi değerleri devraldığı tarihte aynı olarak kira tahsil etmiş sayılacağı, gelir, nakit ya da aynı şeklinde maddi bir kıymet ve servet unsuru olarak sahibinin mal varlığına dahil olmasını ifade eder. Gayrimenkul sermaye iradı kazançlarında elde etme tahsilat ile gerçekleşir. Yani "Tahsil Esası" geçerlidir. Dolayısıyla kiracının ileriki tarihte kiralayana bedelsiz olarak devredeceği iktisadi değerleri özel maliyet hesabına kaydı, kiralayana teslim (ödeme) sayılmaz ( GVK md. 70-72).

## **2.15. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. ve 44. maddeleri arasında hükme bağlanarak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilip, tamamı işin bittiği yılın geliri sayılıp bitiş yılında beyan edilmesi öngörölmüştür. Bu tür inşaatlarda taraflar; işin sahibi bir gerçek veya tüzel kişi ile yüklenici firmadır. İşin sözleşme koşullarına uygun olarak yüklenici firma tarafından, belli bir ücret karşılığı yapılması ve teslim edilmesi taahhüt şeklinde yapılan inşaat

ve onarma işidir. Yüklenici işin sahibine bir ücret karşılığında sözleşme koşullarına uygun olarak taahhüt etmiş olduğu işi yani hizmeti yerine getirmektedir. Bu yönüyle taahhüt şeklinde yapılan inşaat faaliyetlerinde yüklenicinin yapmış olduğu iş hizmet işidir. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinin esasını, sözleşme gelirlerinin dönemlerinin belirlenmesi kapsar (GVK md. 42-44).

### **2.15.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergilendirme**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç işin bittiği yılda tespit edildiğinden kazancın tamamı o yılın geliri sayılır ve o yıla ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilir. Buna göre, gelir vergisi mükellefleri bu madde kapsamının düzenleyecekleri beyannamelerini, işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, kurumlar vergisi mükellefleri ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine vermeye mecburdurlar.

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri yürüten mükellefler, iş devam ettiği sürece kâr veya zarar beyanında bulunmasalar bile yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar. Zira GVK'nın 85. maddesi uyarınca tüccar, faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsa bile, yıllık beyanname vermek zorundadır. YYİO işinde vergilemenin iş bitimine ertelenmesi neticesinde vergi tahsilâtındaki gecikmenin telafi edilmesi amacıyla, yapılan istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu doğrultuda GVK'nın 94 ve KVK'nın 15. ve 30. maddeleri gereği, GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden %3 oranında gelir ve kurumlar vergisi stopajı yapılmaktadır. Bu stopaj, nihai vergilemeye mahsuben yapılmaktadır (193 Sayılı GVK; 5520 Sayılı KVK).

GVK'nın 44. maddesine göre işin bitim tarihinden sonra, bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam altında olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kâr-zararının tespitinde dikkate alınır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan bazı işletmelerde, esas faaliyetler dışında ve işin devam ettiği yıllarda arıza kar ya da zararlar ortaya çıkabilmektedir. Bunlar özellikle inşaat işi nedeniyle alınan istihkakların bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faizler ile kur farkı gelirleri, alınan tazminatlar ile ihale makamı, ortaklar, taşeronlar, satıcılar ve finans kurumları ile olan borç ve alacak ilişkilerinden, iş makinelerinin satışından veya kiraya verilmesinden veyahut hurda satışlarından kaynaklanan gelirlerden oluşmaktadır. Yıllara yaygın inşaat onarma işi

dolayısıyla tahsil edilen paraların bir kısmı finans sistemi içerisinde değişik yatırım araçlarına aktarılabilir. Örneğin, bu paralar, yatırım fonu, hisse senedi, repo, devlet tahvili, hazine bonosu, vadeli mevduat ve eurobond gibi hesaplarda değerlendirilebilir. Bu şekilde yatırım araçları yoluyla değerlendirilen istihkak tutarları dolayısıyla yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler yıl içerisinde söz konusu işte bağımsız bir gelir elde edebilirler. Örneğin mevduat hesabına yatırılan TL mevduat nedeniyle yılsonunda mevduat faiz geliri tahakkuk eder. Bu şekilde elde edilen mevduat faiz gelirinin GVK'nın 42. maddesi kapsamındaki işin bitiminde mi yoksa işten bağımsız olarak elde edilen yılın geliri mi olarak beyan edileceği konusunda, Gelir İdaresi ile Danıştay arasında bir görüş birliği mevcut değildir. Vergi idaresinin görüşü, "İşin bitimi beklenmeden mükelleflerin belirtilen gelir unsurlarını faaliyet dışı gelirler olarak cari yıl kar/zararının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiği yönündedir." Ancak Danıştay'ın bu konuda aksi yönde verilmiş kararları bulunmaktadır. Danıştay'ın kararlarında genel olarak bu tür gelirlerin yıllara yaygın inşaat işinin bitimi ile birlikte beyana tabi tutulması yönünde hüküm verilmiştir. GVK'nın Mükerrer 120. maddesine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükellefler geçici verginin mükellefi değildirlir. Ancak bu işler yanında ticari ya da mesleki kazancı olan işletmeler, sadece bu kazançları için geçici vergi hesaplayacaklardır (193 sayılı GVK madde 42-94 5520 sayılı KVK madde 15-30 ).

### **2.15.2. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi-Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi:**

Bu yöntem ile kısa vadeli projeler veya güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projeler için uygulanan bir yöntemdir

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması için kullanılan tekniklerden tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi arasında farklılıklar bulunmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminin esas avantajı, maliyet ve gelirler işin tamamlanma anına dek bilanço hesaplarında takip edilmekte ve işin tamamlanmasından sonra bilanço hesaplarında biriken tutarların sonuç hesaplarına yansıtılmasına dayanmasıdır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması ve performans dışı çalışmayı esas almayı benimsemesidir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme dönemi süresince satıcının performansı hakkında bilgi sağlanırken, tamamlanmış sözleşme yönteminde ise sözleşme tamamlandığında bütün kâr raporlanmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşmenin zamanına bağlı olarak mevcut performans finansal tablolara yansıtılırken, tamamlanmış

sözleşme yönteminde ise kısmen yansıtılır. Fakat, sözleşmenin vadesinin uzunluğu kısaldıkça, bu iki metot arasındaki muhasebe farklılığı da azalmaktadır. Böylece şirketler, tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme gelirlerinin muhasebeye yansıtılmasında önemli farklılıklar olmadığı için kısa vadeli sözleşmeler de tamamlanmış sözleşme yöntemini kullanmaktadırlar (Erdem,1997: 41).

### **2.15.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Geçici Vergi**

GVK'nın 120. madde hükümlerine istinaden yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler geçici vergi kapsamına dahil edilmemiştir. GVK 42. madde kapsamına girmeyen gelirler (Maddi duran varlık satış kârı, kira geliri, faiz geliri, diğer faaliyetler v.b.) varsa geçici vergi kapsamına bu kazançlar nedeniyle girerler. Yalnızca diğer kazançlar ve maliyet/giderler matraha dahil olur. İş bittikten sonra alınan hak edişler/kazançlar geçici vergiye dahil edilmelidir. Hakedişler için ödenen tevkifatlar geçici vergiye mahsup edilemez.

Gelir Vergisi Kanununda; inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Kurumlar Vergisi Kanunu 6/2. maddesine göre safi kurum kazancının tespiti hükümleri ile birlikte yine Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Aynı yıl içinde başlanılıp bitirilen inşaat ve onarma işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar ve arsa karşılığı daire yapımından elde edilen kazançlar da genel hükümlere göre vergilendirilir Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde kar-zarar kesin olarak işin bittiği yıl tespit olunur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar, inşaatın devam ettiği sürece, bu işleriyle ilgili olarak kar ya da zarar beyanında bulunmazlar. Ancak “kâr-zarar beyanında bulunulmayacağı” beyanname verilmeyeceği anlamına gelmez. Yalnızca inşaat ve onarım işleriyle uğraşan ve işleri de henüz bitmemiş olan müteahhitler her yıl devam eden inşaatlarıyla ilgili olarak beyanname vermek zorundadırlar.

İnşaat işinin bitim tarihi itibarıyla bulunan kâr-zarar, işin devam ettiği yıllara dağıtılamaz. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin yanında ticari ve sınıî faaliyet de icra eden mükellefler, inşaat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle geçici vergiye tabi olmamakla birlikte elde ettikleri faiz gelirleri ve diğer kazançları üzerinden geçici vergi ödeyeceklerdir (Gülten,2010: 282).

Başlangıçta yıllara yaygın olmayan yani aylara yaygın inşaat taahhüt ve onarım inşaat işinin yıllara yaygın inşaat işine dönüşmesi durumunda, daha önceden hesaplanan ve ödenen geçici vergiler ile ilgili örnek uygulama aşağıdaki gibidir;

**Örneğin;** Y inşaat işletmesi Z inşaat işini sözleşmeye göre 01.05.2017 tarihinde başlayıp 05.12.2017 tarihinde tamamlaması gerekmektedir. Ancak çeşitli nedenlerle işin geçici kabulü 15.04.2020 tarihinde yapılmıştır. Böyle bir durumda 2017 yılında geçici vergi kapsamında değerlendirilen bu iş 2020 yılında yıllara yaygın inşaat işi kabul edilerek geçici vergi kapsamından çıkartılacaktır. Söz konusu inşaat işine isabet eden geçici verginin de 2017 yılı kazancı üzerinden hesaplanacak vergiden değil, 2019 yılına ait beyanname üzerindeki vergiden mahsubu gerekecektir. İnşaat işlerinde her işin gelir ve giderinin ayrı hesaplarda izlenmesi, her işin kar ve zararının ayrı ayrı hesaplanması mümkün kılmakla birlikte herhangi bir işe isabet eden geçici verginin (bazı işlerin zararlı olması halinde) toplam hasılat içindeki oranına göre hesaplanması gerekir (Şen, 2011: 133).

**Örnek:** X inşaat işletmesinin yapımını üstlendiği aylara yaygın 3 adet inşaat işi vardır. Bu işlerle ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 2.3: Hasılat/Maliyet/ Kâr Tablosu**

İş Adı	Hasılat -(Gider+Maliyet)	Kâr
A	20.000,00-15.000,00 TL	5.000,00 TL
B	10.000,00-8.000,00 TL	2.000,00 TL
C	50.000,00-40.000,00 TL	10.000,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>80.000,00-63.000,00TL</b>	<b>17.000,00 TL</b>

Ayrıca işletmenin 770-Genel Yönetim Giderleri 3.000,00 TL, 780-Finansman Giderleri ise 2.000,00 TL'dir.

Geçici Vergiye Tabi Kâr = 17.000,00-5.000,00 = 12.000,00 TL

Geçici vergi = 12.000,00\*0.20 = 2.400,00 TL

A İş hesap döneminde tamamlanamamış ve iş yıllara yaygın inşaat niteliği kazanmıştır.

**A İş Hasılatının Oranı** = A İş Hasılatı / Toplam Hasılat

$$=20.000,00 / 80.000,00 = 0.25$$

**A İş Geçici Vergi Payı** = 2.400,00\*0.25 = 600,00 TL

Diğer taraftan 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR Hesabında takip edilen Geçici Vergi, 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR Hesabına devredilmelidir.

**Örnek:** A inşaat işletmesi B inşaat işini 01.04.2017 tarihinde başlayıp 07.12.2017 tarihinde tamamlanması gerekmektedir. Ancak çeşitli nedenlerle bitirilememiş 31.12.2017 tarihi itibarıyla ödenen Geçici Vergi ile ilgili hesap aşağıdaki;

#### 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI BAKİYESİ = 2.000,00 TL

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	2.000,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI		2.000,00
Yıl içinde bitirilemeyen işten dolayı geçici verginin ilgili hesaba devri		

#### 2.15.4. Vergi Kesintisi Muhasebe Kaydı

Son birkaç yıldır döviz kurlarındaki ve faizlerdeki hareketlilik emlak piyasasını hareketlendirmiş bulunmaktadır. Ayrıca bankaların konut alıcılarına düşük faizle uzun vadeli kredi imkânı tanımaları bu piyasanın gözde olmasına neden olmuştur.

Her inşaat faaliyetinin vergilemesi ve muhasebesi farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle her faaliyet türü önce başlık olarak belirtilip sonra konuyla ilgili vergileme ve muhasebe kaydı uygulamalı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

**Örnek:** Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan X A.Ş. yapımını üstlendiği Y Ltd. Şti'ye ait inşaat işinin tamamlanan kısmı için 20.06.2016 tarihinde 50.000 TL tutarlı 1 nolu hakediş düzenlemiştir. Bu hakediş ile ilgili olarak düzenlenen fatura ise aşağıdaki gibidir. İş 30.04.2017 tarihinde tamamlanacaktır.

#### Hakediş faturası kesilme tablosu

HAKEDİŞ BEDELİ	STOPAJ %3	KESİNTİLER TOPLAMI	NET TUTAR	HESAPLANAN KDV %18	TOPLAM TUTAR
50.000,00 TL	1.500,00 TL	1.500,00 TL	48.500,00 TL	9.000,00 TL	57.500,00 TL

102 BANKALAR HESABI	57.500,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	1.500,00	

354 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONAR. HAK. BED. HES.		50.000,00
391 HESAPLANAN KDV		9.000,00
Hakediş bedelinin bankaya yatırılması		

**Örnek:** 31.12.2016 tarihinde X A.Ş., yapımını üstlendiği ve sözleşmeye göre tamamlanma süresi 1 yılın altına düşen Y Ltd. Şti.'ye ait inşaat işinin vergi kesintilerini izlediği hesaba aşağıdaki gibidir.

**295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI BAKİYESİ = 5.000,00 TL**

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	5.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI		5.000,00
Yıl içinde işin bitirilmesinden dolayı geçici verginin ilgili hesaba devri		

**İşin Tamamlanması Nedeniyle Beyanname Verilmesi ve Ödenecek Kurumlar Vergisinden Mahsubu**

**Örnek:** Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan X A.Ş yapımını üstlendiği Y Ltd. Şti'ye ait inşaatı 30.05.2016 tarihinde tamamlamıştır. Bu işten dolayı 31.12.2016 tarihi itibariyle hesapladığı Mali Kâr 30.000,00 TL olup, kurumlar vergisini de 6.000,00 TL olarak hesaplayıp 15.04.2017 tarihinde beyan etmiş ve hakediş bedelleri üzerinden yapılan vergi kesintilerinin (5.000,00) mahsup edebileceği kısmını beyanname üzerinden mahsup etmiştir.

371 DÖNEM KÂRI PEŞİN ÖD. VERGİ VE DİĞ. YÜK. HESABI	6.000,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI		6.000,00
Yıl içinde ödenen geçici verginin ilgili hesaba devri		

**Not:** Peşin ödenen vergilerin ancak mahsup yapılacak kısmı ilgili hesaba devredilir.

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜKÜM. KARŞ. HESABI	6.000,00	
371 DÖNEM KÂRI PEŞİN ÖD. VERGİ VE DİĞ. YÜK. HESABI		6.000,00
Kurumlar vergisi tahakkuku		



**X A.Ş.** 30.04.2017 tarihinde hakedişler den kesilen 900,00 TL verginin, diğer vergi borçlarından mahsubunu istemiştir.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	900,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI		900,00
Hakediş stopajının mahsuben iadesi		

102 BANKALAR HESABI	900,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI		900,00
Hakediş stopajının nakden iadesi		

## **2.15.5. Katma Değer Vergisi**

### **2.15.5.1. Katma Değer Vergisi-KDV Tanımı**

Katma Değer Vergisi yapılan mal ve hizmet teslimlerinde, mal veya hizmeti teslim alanın, teslim edene ödediği vergi türüdür. Katma Değer Vergisi dolaylı bir vergidir. Genellikle "KDV" olarak kısaltılmaktadır.

### **2.15.5.2. KDV Kullanım Amacı**

Mal ve hizmet teslimi yapan tacirler teslim sırasında fatura vb. belgeler düzenlerler. Belge üzerinde görünen mal ve hizmet bedeli ile KDV tutarını, teslim ettikleri kişilerden tahsil ederler. Bu KDV'ye hesaplanan KDV denir. Kendileri mal ve hizmet aldıklarında ise karşı tarafa mal ve hizmet bedeli ile KDV tutarını öderler. Bu KDV ise ödeme yapan için indirilecek KDV kapsamındadır. Her dönem için hesaplanan KDV tutarları ve matrahları ve indirilecek KDV tutarları toplanır.

Hesaplanan KDV : Mal ve hizmet teslimlerinde alıcıdan tahsil edilir.

İndirilecek KDV : Mal ve hizmet alımlarında satıcıya ödenir.

### **2.15.6. Katma Değer Vergisi Tevkifatı ve Muhasebe Kayıtları**

Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü durumlarda vergi alacağını garanti altına alabilmek için bazı önlemlere başvurabilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi de bu amaçla hazırlanmış bir maddedir. Ayrıca ilgili maddenin gerekçesinde “Bu madde vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesi amacıyla getirilmiş bulunmaktadır.” Madde hükmüne

göre, mükellefin memleket içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından, işlemlere taraf olan diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Maddede sayılan haller, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilâtında kaybın mümkün bulunduğu hallerdir. Burada sayılan haller sınırlı olmayıp, vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da Maliye Bakanlığı'nın mükelleften gayri bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır. Maddede belirtilen “işlemlere taraf olanlar mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen yahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir.” denilmektedir. Yukarıdaki tırnak içine aldığımız cümlelerden anlaşılacağı üzere vergi alacağının garanti altına alınabilmesi için kanunla Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı KDV kanunundan aldığı yetkiyle birçok KDV genel tebliği yayınlayarak KDV alacağını emniyet altına almaya çalışmakta ve yeni çıkarılan tebliğlerle de tevkifat uygulanan işlemlerin kapsamını genişletmektedir. Maliye bakanlığı KDV tevkifatı ile ilgili en son geniş kapsamlı olarak 117 nolu KDV genel tebliğini yayınlamıştır (3065 sayılı KDV kanunu madde: 9).

**Örnek:** MLK A.Ş kat karşılığı inşaat sözleşmesi yaparak KML A.Ş'ye ait bir arsa üzerinde inşaat yapımına 10.09.2016 tarihinde başlamıştır. Yapılan antlaşmaya göre arsa sahibi KML A.Ş.'ne 6.000 m<sup>2</sup> müteahhit MLK A. Ş.'ye ise 2.000 m<sup>2</sup> alan kalacaktır. Arsanın ( Gayrimenkul uzmanınca veya takdir esasına göre belirlenmiş) emsal bedeli 600.000,00 TL'dir.

Bu durumda MLK A.Ş.'nin yaptığı teslim iki şekilde düşünülebilir;

**a-)** KML A.Ş.'ye üzerinde 8.000 m<sup>2</sup> inşaat yapılan arsanın 6.000/8.000'lik kısmı teslim edilmiştir. MLK A.Ş. en geç 17.09.2016 tarihine kadar arsa faturası aşağıdaki şekilde düzenlenmelidir.

$$1 \text{ m}^2 \text{ inşaat alanı arsa bedeli} = \frac{600.000,00 \text{ TL}}{8.000 \text{ m}^2} = 75,00 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Arsa Bedeli} = 75,00 * 6.000 = 450.000,00 \text{ TL}$$

**Fatura**

Arsa Bedeli :	450.000,00 TL
KDV (%18) :	81.000,00 TL
Toplam :	531.000,00 TL

**b-)** KML A.Ş. kayıtlı olan 8.000 m<sup>2</sup> üzerine inşaat yapılan arsanın tamamı teslim edilmiştir. MLK A.Ş. en geç 17.09.2016 tarihine kadar arsa faturası aşağıdaki şekilde düzenlenmelidir.

**Fatura**

Arsa Bedeli :	600.000,00 TL
KDV (%18) :	108.000,00 TL
Toplam :	708.000,00 TL

**2.15.7. Müşterek Giderlerin Dağıtımı**

Yıllara yaygın inşaat onarım işi yapan işletmeler genel olarak üç tür giderle karşılaşabilir. Bunlar doğrudan belirli bir inşaat işine ait giderler (doğrudan giderler), birden fazla inşaat işine ya da inşaat işi ile birlikte başka işlere ait ortak giderler (dolaylı giderler) ve inşaat ve onarma işi ile hiçbir ilişkisi olmayan giderlerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin aynı anda birden fazla inşaat işini yapmaları ya da yıllara yaygın inşaat işleri ile birlikte başka işleri de bir arada yapmaları durumunda, işletme faaliyetlerini sürdürmek üzere katlandıkları genel giderler ortak (müşterek) gider olarak adlandırılabilir. Bu kapsamda, bir genel giderin müşterek gider sınıfında değerlendirilebilmesi için bu giderin doğrudan bir işle ilişkisinin net olarak kurulamaması ve YYİO faaliyetleri ile ilgili olması gereklidir. Hangi işe ait olduğu net olarak tespit edilebilen giderler, o işe ait maliyet hesaplarında izlenir ve iş bitiminde o işten elde edilen kazanç tespitinde dikkate alınır (193 Sayılı GVK, 163-169 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

### Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı;

	<b>Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Harcamalar</b>	<b>Harcamaların Birbirine Oranı (%)</b>	<b>İnşaata Düşen Genel Gid. Payı (Gider Tutarı X Oran)</b>
A İnşaatı	20.000,00 TL	40	560,00 TL
B İnşaatı	18.000,00 TL	36	504,00 TL
C İnşaatı	12.000,00 TL	24	336,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>50.000,00 TL</b>	<b>100</b>	<b>1.400,00 TL</b>

**Örnek:** Yayla İnşaat işletmesi 2017 yılında 3 ayrı inşaat ve onarma işi bulunmaktadır. İşletmenin başka da faaliyeti bulunmamaktadır. Ancak işletme sahibi olduğu işyerlerini kiraya vermiş ve 19.000 TL kira geliri elde etmiştir. İşletmenin 2017 yılında inşaatlardaki harcamaları ve kira geliri ve Maddi Duran Varlık satış hasılatı aşağıdaki gibidir.

Fabrika inşaatı harcaması	: 103.400,00 TL
Park inşaatı harcaması	: 178.100,00 TL
Belediye binası inşaat harcaması	: 95.500,00 TL
Kira geliri ve MDV satış geliri	: 23.000,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>: 400.000,00 TL</b>

Bu işlerle ilgili olarak ortaya çıkan ve müşterek gider olarak dikkate alınacak giderler ise şöyledir:

Genel Yönetim gideri	: 48.000,00 TL
Finansman gideri	: 9.000,00 TL

$$\text{Genel Yönetim Giderleri Y.O} = \frac{\text{Gen. Yön. Gid.}}{\text{Harc. ve Has. Top.}}$$

$$\text{Genel Yönetim Giderleri Y.O} = \frac{48.000,00 \text{ TL}}{400.000,00 \text{ TL}} = 0,12 \text{ TL}$$

### Genel Yönetim Giderinin Dağıtımı

	<b>Harcama, Kira Geliri Ve MDV Satış Hasılatı</b>	<b>Yükleme Oranı</b>	<b>İşlere Düşen Müşterek Gen. Yön. Gid. (Harcama Veya Hasılat Tutarı X Yükleme Oranı)</b>
Fabrika İnşaatı	103.400,00 TL	0,12	12.408,00 TL
Park İnşaatı	178.100,00 TL	0,12	21.372,00 TL
Belediye Binası İnşaatı	95.500,00 TL	0,12	11.460,00 TL
Kira Geliri ve MDV Satış Geliri	23.000,00 TL	0,12	2.760,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>400.000,00 TL</b>		<b>48.000,00 TL</b>

$$\begin{aligned} & \text{Finansman Gid.} \\ \text{Finansman Giderleri Y.O} &= \frac{\text{Harc. ve Has. Top.}}{\text{9.000,00 TL}} \\ \text{Genel Yönetim Giderleri Y.O} &= \frac{\text{9.000,00 TL}}{\text{400.000,00 TL}} = \mathbf{0,0225 \text{ TL}} \end{aligned}$$

### Finansman Giderlerinin Dağıtımı

	<b>Harcama, Kira Geliri Ve MDV Satış Hasılatı</b>	<b>Yükleme Oranı</b>	<b>İşlere Düşen Müşterek Fin. Gid. (Harcama Veya Hasılat Tutarı X Yükleme Oranı)</b>
Fabrika İnşaatı	103.400,00 TL	0,0225	2.326,50 TL
Park İnşaatı	178.100,00 TL	0,0225	4.007,25 TL
Belediye Binası İnşaatı	95.500,00 TL	0,0225	2.148,75 TL
Kira Geliri ve MDV Satış Geliri	23.000,00 TL	0,0225	517,50 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>400.000,00 TL</b>		<b>9.000,00 TL</b>

Bir işletme yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işini başka işlerle birlikte yapması halinde (yıllara yaygın inşaat işi sayılmayan işler, örneğin alım-satım, nakliye, turizm vb), her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranına göre müşterek giderler ve müşterek amortismanlar inşaatlar arasında dağıtımına tabi tutulur.

**Örnek:** Yıldırım İşletmesi 2016 yılında 3 ayrı inşaat ve onarma işi ile birlikte İnşaat malzemesi alım-satımı ve nakliyecilik işi de yapmaktadır. İşletmenin 2016 yılında enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş inşaatlardaki harcamaları ve diğer işlerden elde ettiği hasılatlar aşağıdaki gibidir.

Okul İnşaatı Harcaması	: 30.000,00 TL
Yol İnşaatı Harcaması	: 68.000,00 TL
Köprü İnşaatı Harcaması	: 52.000,00 TL
İnşaat Malzemesi Alım-Satım Hasılatı	: 44.000,00 TL
Nakliye İş Hasılatı	: 6.000,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>: 200.000,00 TL</b>

Bu işlerle ilgili olarak ortaya çıkan ve müşterek gider olarak dikkate alınacak giderler ise şöyledir:

Genel Yönetim Gideri : 40.000,00 TL

Finansman Gideri : 20.000,00 TL

#### Genel Yönetim Giderinin Dağıtımı

	Harcama, Satış Veya Nakliye Hasılatı	Harcama, Satış Veya Nakliye Hasılatı (%)	İşlere Düşen Müşterek Gen. Yön. Gid. (Gider Tutarı X Oran)
Okul İnşaatı	30.000,00 TL	15	6.000,00 TL
Yol İnşaatı	68.000,00 TL	34	13.600,00 TL
Köprü İnşaatı	52.000,00 TL	26	10.400,00 TL
İnşaat Malzemesi Alım-Satımı	44.000,00 TL	22	8.800,00 TL

Nakliye Hasılatı	6.000,00 TL	03	1.200,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>200.000,00 TL</b>	<b>100</b>	<b>40.000,00 TL</b>

#### Finansman Giderinin Dağıtımı

	Harcama, Satış Veya Nakliye Hasılatı	Harcama, Satış Veya Nakliye Hasılatı (%)	İşlere Düşen Müşterek Fin. Gid. (Gider Tutarı X Oran)
Okul İnşaatı	30.000,00 TL	15	3.000,00 TL
Yol İnşaatı	68.000,00 TL	34	6.800,00 TL
Köprü İnşaatı	52.000,00 TL	26	5.200,00 TL
İnşaat Malzemesi Alım-Satımı	44.000,00 TL	22	4.400,00 TL
Nakliye Hasılatı	6.000,00 TL	3	600,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>200.000,00 TL</b>	<b>100</b>	<b>20.000,00 TL</b>

170 YILLARA YAYGIN İNŞ. ONAR. MALİY. HES. (OKUL)	9.000,00	
171 YILLARA YAYGIN İNŞ. ONAR. MALİY. HES. (YOL)	20.400,00	
172 YILLARA YAYGIN İNŞ. ONAR. MALİY. HES. (KÖPRÜ)	15.600,00	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	10.000,00	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HESABI	5.000,00	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		40.000,00
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		20.000,00
2016 yılı ortak giderlerin dağıtılması		

#### 2.15.8. Amortismanların Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarma işi ve bu işlerle birlikte başka işlerin birlikte yapılması durumunda bu işlerde ortak kullanılan makine, tesisat, ulaşım araçları ve diğer sabit kıymetlerin ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanlarına ortak amortisman denilmektedir. Bu nedenle Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarma işi ve bu işlerle birlikte

başka işlerde kullanılan aşağıdaki maddi ve maddi olmayan varlık amortismanlarından oluşmaktadır.

- ✓ Binalar Amortismanları
- ✓ Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Amortismanları
- ✓ Demirbaşlar Amortismanları
- ✓ Haklar Amortismanları
- ✓ Şerefiye Amortismanları
- ✓ Özel Maliyetler Amortismanları
- ✓ Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortismanları
- ✓ Taşıtlar Amortismanları
- ✓ Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanları

İNŞAATLAR VE DİĞER İŞLERDE ORTAK KULLANILAN AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMET TAKİP ÇİZELGESİ								
İktisadi Kıymet Adı: Man kamyon (06 HG 015)				Hesap Dönemi: 2017				
İktisadi Kıymet Türü: Taşıt								
İ. Kıymet Hesap Kodu: 254.00.0000								
TARİH	AYLARA VE YAYGIN İNŞAATLAR			ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAATLAR		DİĞER İŞLER		KONTROL EDEN
	Yol	Okul	Kanal	Site	Villa	Alım-Satım	Nakliye	
	X							
		X						
			X					
			X					
				X				
				X				
				X				
					X	X		
		X						
				X			X	



							X	
	X	X						
					X			
					X			
						X		
<b>TOPLAM</b>	XX	XXX	XX	XXXX	XXX	XX	XX	

**Örnek:** ABC inşaat işletmesi 4 adet inşaat işi yapmakta olup, bu işlerde kullandığı kamyonun 2016 yılı amortismanı 7.200,00 TL'dir. Kamyonun inşaatlarda kullanıldığı günler ise şöyledir:

A İnşaat: 50

B İnşaat: 120

C İnşaat: 100

D İnşaat: 95

**Toplam: 365 gün**

#### Ortak amortismanların dağıtımı

	Kullanılan Gün Sayısı	Oran % (Kullanılan gün/365)	Amortisman Payı(Gider Tutarı x Oran)
A İnşaat	50	14	1.009,00 TL
B İnşaat	120	33	2.375,00 TL
C İnşaat	100	27	1.944,00 TL
D İnşaat	95	26	1.872,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>365</b>	<b>100</b>	<b>7.200,00 TL</b>

### 2.15.8.1. İnşaatlarla Birlikte Başka İşler Arasında Dağıtım

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan firmaların birden fazla inşaat onarma işi ile birlikte başka işler yapmaları durumunda yine amortisman giderleri sabit kıymetlerin bu işlerde kullanıldıkları gün sayılarına dağıtımı yapılır.

**Örnek:** Turizm işi yapan işletme ayrıca yıllara yaygın kanal ve havuz inşaatı olmak üzere 2 adet yıllara yaygın inşaat taahhüt işi de yapmaktadır. İşletme sahibi aldığı kamyoneti bu işlerde birlikte kullanmaktadır. Kamyonetin aktifte kayıtlı değeri 12.000,00 TL olup, normal usulde % 25 amortisman ayrılmaktadır. 2016 yılı ayrılan amortisman tutarı 3.000,00 TL olup kamyonetin bu işlerde kullanıldığı gün sayısı ise aşağıdaki gibidir.

Otel işletmeciliği işi : 95 gün  
Kanal inşaatı : 165 gün  
Havuz inşaatı : 105 gün  
**TOPLAM : 365 gün**

#### Amortisman giderlerinin dağıtımı

	<b>Kullanıldığı Gün Sayısı</b>	<b>Oran % (Kullanılan gün/365)</b>	<b>Amortisman Dağılımı (Gider tutarı x Oran)</b>
Turizm İşletmeciliği	95	26	780,00 TL
Kanal İnşaatı	165	45	1.365,00 TL
Havuz İnşaatı	105	29	870,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>365</b>	<b>100</b>	<b>3.000,00 TL</b>

### 2.15.8.2. Çalışılmayan Dönemlerdeki Ortak Amortismanların Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ortak amortismanların dağıtımın da tereddüt edilen konuların başında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin boş kaldıkları günlere isabet eden amortismanların nasıl bir işleme tabi tutulacağıdır. Bu konuda ise iki farklı görüş bulunmaktadır (Perçin, 1997: 50).

Birinci görüŖe göre, boş kalan günler dikkate alınmamalı, sadece kullanılan günlerin birbirine oranı dahilinde dağıtım yapılmalıdır.

**Örnek:** İnŖaat taahhüt işinde kullanılan bir makinenin 2016 yılı amortisman tutarı 1.000,00 TL olup, makinenin inŖaatlarda çalıştığı günler ise aŖağıdaki gibidir:

A İnŖaatı : 85

B İnŖaatı : 180

TOPLAM : 265

	<b>Kullanım Gün Sayısı</b>	<b>Oran (%) (Kullanılan Gün/265)</b>	<b>Amortisman Payı (Gider Tutarı X Oran)</b>
A İnŖaatı	85	32	320,00 TL
B İnŖaatı	180	68	680,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>265</b>	<b>100.00</b>	<b>1.000,00 TL</b>

İkinci görüŖe göre ise, sabit varlıkların boş geçen günlere isabet eden amortismanları, ortak genel gider olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

**Örnek:** MenekŖe inŖaat işletmesinin yapmakta olduğu, kanal, köprü olmak üzere 3 adet yıllara yaygın inŖaat ve onarma işi bulunmaktadır. İşletmenin 10.000 TL değerindeki kamyonunu bu işlerde kullanmakta olup kullanım süreleri aŖağıdaki gibidir: ( 1 yıl=365 gün)

<b>İşin Türü</b>	<b>Aracın Kullanılan Gün Sayısı</b>
1.Yol İnŖaatı	65
2.Kanal İnŖaatı	105
3.Köprü İnŖaatı	45
<b>TOPLAM</b>	<b>215</b>

Kamyon 150 gün boş kalmış olup herhangi bir işte kullanılmamıştır. İşletme normal amortisman usulünü seçerek 2.000,00 TL amortisman ayırmıştır. Ayrıca işletmenin 2016 yılında bu inşaatlarda ortaya çıkan harcama tutarları ise aşağıda görüldüğü gibidir.

Yol İnşaatı : 1.200  
Kanal İnşaatı : 900  
Köprü İnşaatı : 500  
Toplam : 2600

#### Amortismanların dağıtımı

	Kullanıldığı Gün Sayısı	Oran (%) (Kullanılan gün/365)	Amortisman Dağılımı (Gider Tutarı x Oran)
Yol İnşaatı	65	18	360,00 TL
Kanal İnşaatı	105	29	580,00 TL
Köprü İnşaatı	45	12	240,00 TL
Boş gün	150	41	820,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>365</b>	<b>100</b>	<b>2.000,00 TL</b>

Boş günlere denk gelen 820,00 TL amortisman gideri olarak ortak genel gider olarak ele alınacak ve dağıtımına tabi tutulacaktır. Bu dağıtımda inşaatların harcama tutarlarının birbirine oranı dikkate alınacaktır.

Boş gün amortismanının ortak genel gider olarak inşaatlara pay verilerek dağıtımı ise şöyle olacaktır:

$$\text{Yol inşaatına verilecek pay} = 820,00 \times (1.200,00/2.600,00) = 377,20 \text{ TL}$$

$$\text{Kanal inşaatına verilecek pay} = 820,00 \times (900,00/2.600,00) = 287,00 \text{ TL}$$

$$\text{Köprü inşaatına verilecek pay} = 820,00 \times (500,00/2.600,00) = 155,80 \text{ TL}$$

### Amortisman Ayırma ve Dağıtım Muhasebe Kaydı

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	1.180,00	
01 YOL İNŞAATI : 360,00		
02 KANAL İNŞAATI : 580,00		
03 KÖPRÜ İNŞAATI : 240,00		
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HESABI	820,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		2.000,00
2016 yılı amortismanı		

### Ortak gider olarak kabul edilen boş gün amortisman dağıtımının kaydı

170 YILLARA YAYGIN İNŞ. ONAR. MALİY. HES. (YOL)	377,20	
171 YILLARA YAYGIN İNŞ. ONAR. MALİY. HES. (KANAL)	287,00	
172 YILLARA YAYGIN İNŞ. ONAR. MALİY. HES. (KÖPRÜ)	155,80	
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HESABI		820,00
Ortak gider olarak kabul edilen çalışılmayan günlere ait amortismanının inşaatlara dağıtımı.		

### 2.15.9. Teslimden Sonra Ortaya Çıkan Gelir ve Giderler

İnşaat teslimlerinden sonra ortaya çıkan gider ve gelirler yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bazen işin tamamlandığı dönem haricinde gelir ve giderler ortaya çıkabilmektedir. Bu giderlerin hangi dönem gelir ve giderleri içerisinde gösterilmesi gerektiği ile ilgili yasal düzenleme GVK'nın 44. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre "Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır." Yasa maddesinde de belirtildiği üzere işin bitim tarihinden sonra ortaya çıkan gelir ve giderler vergilendirme açısından giderin ve gelirin ortaya çıktığı dönem kazancı ile ilişkilendirilir. Bu nedenle inşaat teslimlerinden sonra ortaya çıkan giderler 681-Önceki Dönem Gider ve Zararları hesabında, gelirler ise 671-Önceki Dönem Gelir ve Kârları hesabında izlenmelidir. İlgili dönemin geliri sayılması nedeniyle Gelir/ Kurumlar vergisi stopajı yapılmaz.

### 2.15.10. Nazım Hesaplar:

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin uzun bir süreyi kapsamaması nedeniyle bazı yükümlülük, sorumluluk ve işlemlerin de uzun süre izlenmesi gerekir. Bu işlemler nazım hesaplarda izlenebilir.

- Sözleşme yükümlülükleri
- Teminat mektupları
- KDV tevkifatları
- Kanunen Kabul edilmeyen Giderler.
- Vergiye tabi olmayan gelirler
- Vergi matrahından indirilecek Unsurlar şeklindedir.

Aynı yıl içerisinde başlayan ve biten inşaat taahhüt onarım işleri ‘yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi’ olarak isimlendirilir. Örneğin 25.02.2017 tarihinde başlayıp, 28.12.2017 tarihinde tamamlanmış olan iş, aynı takvim yılında başlayıp tamamlanması sebebiyle yıllara yaygın olmayan taahhüt işi olarak ifade edilir. Yıllara yaygın olmayan işler ise vergilendirme bakımından genel hükümlere tabidir. Diğer bir deyişle GVK 42-43-44. maddelerde yer alan özel vergilendirme sisteminin kapsamına girmez.

Aynı yıl içerisinde başlayan ve biten inşaat taahhüt onarım işlerine ait maliyetler hizmet üretim maliyetini oluşturduğu için hizmet üretim maliyeti hesabında izlenir. Dönem sonunda hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı vasıtası ile satılan hizmet maliyeti hesabına yansıtılır. Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri sebebiyle alınmış olan hak edişler ve kazanılan hasılatlar ise doğrudan yurtiçi satışlar hesabına kaydedilir ve dönemin sonunda da dönem K/Z hesabına aktarılır.

## **2.16. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Örnek Uygulama**

İnşaat akitlerinin finans tablolarına yansıtılması, Türk Vergi Mevzuatında, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nde (US GAAP) daha farklı biçimlerde yapılmaktadır. İnşaat akitlerinin muhasebeleştirme ve raporlama işi, Gelir Vergisi Kanunu’na ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne (MSUGT) göre tamamlanmış sözleşme sistemince yapılmaktadır. TMS’de ise, işin tamamlanma oranı dikkate alınarak inşaat akitlerine ilişkin gelir ve maliyetler ile ilgili finansal tablo kullanıcılarına işletmeye dair daha doğru bilgiler sunmak hedeflenmiştir. USGAAP’da, hasılat tutarının tahsilinde mühim müphemiyetler olması durumlarında maliyeti kurtarma yöntemi uygulanmaktadır. Maliyeti kurtarma yönteminde, uzun vadeli inşaat akitlerinden kaynaklı inşaat maliyeti ve elde edilen hakediş gelirlerinin raporlanması tamamlanma yüzdesi yöntemindeki gibi yapılmaktadır. Her iki yöntemde de, söz konusu dönemde beklenen sözleşme zararlarının finansal tablolarda görülmesi mümkündür. Maliyeti kurtarma yöntemi, satıcının alacaklarını uygun bir şekilde değerlendirememesinin ehemmiyetli olması veya malın satışını yapan şirketin satılan mal maliyetini tahsil edecek

olması, ancak bununla beraber satış bedelinin tümünün tahsil edebileceği hususunda çok önemli belirsizlikler olması halinde uygulanır. Satıcının kurtarabildiği maliyetler olsa da, ek tahsilatların olmasında yüksek şüpheler oluşmuş ise, maliyeti kurtarma yönteminin uygulanması uygun olmaktadır.

**Örneğin:** 3 yılda tamamlanacak ve 42,00 TL'ye mal olacak bir sözleşmede ilk yıl katlanılan maliyet 14,00 TL ise tamamlanma yüzdesi ilk yıl için  $14,00 \text{ TL} / 42,00 \text{ TL} = \%33,33$  olacaktır. İkinci yıl, maliyet tahmini 8,00 TL artmış ve bu durum alıcı tarafından da onaylanmış ise, ikinci yıl katlanılan maliyetin 11,00 TL olması halinde,  $(14,00 \text{ TL} + 11,00 \text{ TL}) / 50,00 \text{ TL} = \%50$  olacaktır. TMS 11 38. maddesine göre "Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır." hükmünden hareket ederek 2. yıl hesaplamalarında birikim esası uygulanması yoluna gidilmiştir (Yereli vd. 2011: 121).

**Örnek:** X inşaat taahhüt işletmesinin 2016 yılında almış olduğu inşaat taahhüt işiyle ilgili bazı rakamları şu şekildedir:

Sözleşmenin Toplam Geliri : 125.000.000,00 TL

Sözleşmenin 2011 Yılı Fiili Maliyeti : 70.000.000,00 TL

Sözleşmenin Toplam Tahmini Maliyeti : 100.000.000,00 TL

Bu işletmenin inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden o güne kadar yapılan işle ilgili sözleşme maliyetlerinin inşaat maliyetlerine oranı yöntemine göre 2016 yılına ait gelir, gider, kâr veya zarar rakamları şu şekilde olacaktır:

2016 Yılı Tamamlanma Yüzdesi (Oranı) = Fiili Maliyet / Toplam Sözleşme Maliyeti  
=  $70.000.000,00 \text{ TL} / 100.000.000,00 \text{ TL} = \%70$

2016 Yılı Hasılat Tutarı = Toplam Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi  
=  $125.000.000,00 \text{ TL} * \%70$   
= 87.500.000,00 TL

2016 Yılı Brüt Satış Kârı =  $87.500.000,00 \text{ TL} - 70.000.000,00 \text{ TL}$   
= 17.500.000,00 TL'dir.

## **2.17. Kat Karşılığı İnşaat ve Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri Arasındaki Farklar**

Kat karşılığı inşaat yapım işlerinde taraflar aralarında yaptıkları sözleşmelerle, karşılıklı olarak mükellefiyetlerini belli etmektedirler. Bu mükellefiyetlerden bir tanesi de, inşaat ile ilgili olarak yapılacak olan giderleri kimin karşılayacağıdır. Tip sözleşme haline gelen ve genel olarak kabul gören bu sözleşmelere, yapılan inşaatlara ilişkin olarak ilgili mevzuatları gereği arsa malikinin ödemesi gereken bazı giderleri (belediye, su idareleri, elektrik şirketlerine ve yapı denetim şirketlerine yapılan ödemeler) müteahhitlerin üstlenmesi konusunda hükümler konulabilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini üstlenenler, inşaat sürdüğü müddetçe, bu işleriyle ilgili olarak kar ya da zarar bildiriminde bulunmazlar. Ancak kâr-zarar beyanında bulunulmayacağı beyanname verilmeyeceği anlamına gelmez. Sadece inşaat ve onarım işleriyle uğraşan ve işleri de devam etmekte olan müteahhitlerin her yıl devam eden inşaatlarıyla ilgili olarak beyanname vermeleri gerekmektedir. Gelir veya kurumlar vergisi beyanname verildiği sırada, devam eden inşaat ve onarım işine ilişkin olarak hazırlanan bilanço beyanname ekinde sunulacaktır. Buna ek olarak beyannamenin uygun bir yerine “İnşaatımız yıllara sâri olduğundan kar-zarar beyan edilmemiştir.” şeklinde açıklama yapmakta fayda vardır.

## **2.18. Ertesi Yıla Devretmeyen İnşaat ve Taahhüt İşleri**

KDV Kanunu'nun geçici 15. maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV istisna tutulmuştur (WEB\_10, 2017).

Fakat 03.07.2009 tarihinden itibaren inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri KDV mükellefiyeti tesis ettirmek zorundadırlar (5904 sayılı kanun 13/b madde).

Taahhüt şeklindeki inşaatlar: Taahhüt kendi vasıf ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli veya sözleşmesiz bir işin yapılması veya bir malın teslimini üstlenmektir. Bir işin taahhüt edilmesi ise taahhüt edenin (müteahhit) ‘ işi yaptırana (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği ve bir bedel karşılığında bir malın imalini kapsar. Bu konuda bir iş (imalat) bir bedelle üstlenen müteahhit ve bir bedel karşılığında müteahhide iş yaptıran iş sahibi olmak üzere 4 öge vardır.



## 2.19. Konut Yapı Kooperatifleri

Konut yapı kooperatiflerinde kooperatif hedefini gerçekleştirdiğinde kooperatif dağılmaktadır. Bu sebeple, sonuç hesabı bir maliyet unsuru olarak inşaata eklenir veya inşaattan çıkarılarak hesap kapatılmış olur. Yalnız bu işlem her yılın sonunda değil, kesin inşaat maliyetlerinin çıkarılarak ortaklara dağıtılması esnasında yapılır. Eğer, her yıl sonunda bu hesabın kapatılıp inşaat hesabına atılmasıyla, elbette yine sonuç değişmez. Yani inşaat maliyeti farklı çıkmaz. Yalnız, muhasebenin açıklık ilkesine uyulmuş olunmaz. Bu uygulama ile eğer gelir-gider hesabı ayrıca ve sağlıklı bir şekilde hazırlanamaması durumunda, ortakların ve ilgili makamların bilançoya bakarak inşaat hesabında yer alan rakamın ne kadarının doğru olan inşaat harcamaları, ne kadarının gelir - gider farkı olduğunu bilme imkânı yoktur. Bu sebeple, her yılsonunun sonuç hesaplarına ayrıca bakılmalıdır.

Ayrıca, bütçenin aşan harcamaların yapılıp yapılmadığını görmek amacıyla da gene inşaat süresine gelir-gider farkı hesabının kapatılmadan devam edilmesinde fayda vardır. Yapı kooperatiflerinde kooperatif amacını gerçekleştirenceye dek, yani kura çekilip konutların ortaklara devri temin edilinceye kadar, kooperatifin gelir ve gider özelliğindeki bütün harcama ve tahsilatları gelir-gider farkı hesabında izlenir. Bu hesap, kesin inşaat maliyetlerinin çıkarılması sırasında kapatılır. Yani inşaat hesabına aktarılır. (Gelir fazlalığı olması durumunda inşaat hesabından düşülür, gider fazlalığı olması durumunda inşaat hesabına eklenir.) Küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri ile toplu işyeri yapı kooperatifleri işyerlerinin ortaklarına ana sözleşme hükümleri çerçevesinde devrinden sonra da devam ettikleri için, işyeri maliyetleri çıkarılması sırasında gelir-gider farkı bir maliyet kalemi olarak dikkate alınıp kapatılır.

İş yerleri ve siteler faaliyete başladıktan sonra gelir-gider farkı hesabının tabii tutulacağı işlem şekli ana sözleşmede alenen belirtildiği için bu yönde işlem yapılır. Süreli dikkate alınması gereken konu, yapı kooperatifleri kar amacıyla faaliyette olan kuruluşlar değildir. Bu sebeple gelir-gider farkı hesabının kar-zarar hesabı gibi değerlendirilmesi söz konusu değildir.

Sanayi sitesi yapı kooperatifleri yaptıkları ve yaptırdıkları işler için fatura, gider pusulası vb. belgeler ve ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tanzim etmek zorundadırlar (VUK, 232, 234, 238. madde). İlgili oldukları yılı izleyen takvim yılından başlamak suretiyle beş yıl süre ile muhafaza edilmelidir (VUK, 253. madde). Bu defter ve belgeler muhafaza süresinde yetkili kişi veya makamların arzı halinde inceleme için ibraz edilmek zorundadır (VUK, 256. madde). VUK'da yer alan ceza hükümleri sanayi sitesi yapı kooperatifleri için de geçerlidir.

### 2.19.1. Kurumlar Vergisinden Muaf Şartları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k. maddesinde belirli şartları taşımaları kaydıyla kooperatifler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu şartlardan bir tanesi de sadece ortaklarla iş görülmesidir. “Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.” hükmü vardır. Bu hüküm ile kooperatiflerin kendilerine ait arsaları kat karşılığı müteahhide vererek, her bir pay için bir iş yeri veya konut alması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmemiştir. Dolayısıyla, kooperatiflerin kendilerine ait arsalarını müteahhide verip, karşılığında ortakların bağımsız kısım almalarında kendi aleyhlerine vergisel bir durum doğmayacak ve vergi muafiyetleri devam edecektir.

“Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir. Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.”(GVK, geçici 67. madde).

Kooperatiflerin konut inşaatı için kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, bahsi geçen inşaatı finansman sağlamak amacıyla üçüncü kişilerden kredi alması da ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir. İşyeri veya konut inşa etmek amacıyla kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından aldığı paraları değerlendirmek suretiyle nemalandırması durumunda, bahsi geçen nemaların Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi gereği vergilendirilmiş olması ve dağıtımını ortaklara yapılmayarak kooperatifin hedefleri doğrultusunda harcanması koşuluyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Kooperatifin taşınmazlarının, ortaklara veya ortak olmayanlara kiralanması veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımını sonrasında elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem addedilecektir. Kooperatifin amacına ulaşmasından sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Diğer taraftan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, ortakların sosyal, kültürel ekonomik gereksinimlerini karşılamak için gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde bahsi geçen hüküm yer alsa dahi fiili olarak bahis konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yetersiz olacaktır. Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi, yapı kooperatifleri, kendilerine ait

olan arsaları kat karşılığı yapılan inşaat sistemi ile müteahhide verebilirler. Bunun karşılığı olarak da; her bir hisse için bir iş yeri veya konut almalarının, buralarda yaşayan insanların sosyal gereksinimlerini karşılamak için sosyal tesis yaptırılmaları kurumlar vergisi muafiyetlerine etki etmeyecektir. Yani, yapı kooperatifleri tarafından bu şekilde sahip olunan arsaları kat karşılığı inşaat sistemi ile müteahhide vermek ve ortakların taşınmaz sahibi yapılması kooperatiflere ve ortaklarına vergi yükü getirmeyecektir. Muafiyet şartlarının ihlal edilmesi durumunda, konut yapı kooperatifinin herhangi bir ticari işletmeden farkı kalmayacağı için, kurumlar vergisi mükellefi olması gerekecektir. Bu durumda; kooperatifler kurumlar vergisi, geçici vergi, katma değer vergisi gibi beyannameleri verip, vergi ödeyecek, fatura tanzim edecektir. Dolayısıyla da; sahip olduğu arsasının müteahhide satış ve devir işleminde vergileme hususunda yukarıda belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi hesaplanacaktır (5520 KVK md.4/1-k).

### **2.19.2. Katma Değer Vergisi Yönünden İnceleme**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi gereğince; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusu içerisindedir. Bu sebeple de, arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek biçimde arazi bir faaliyet olarak arsasını daire ya da işyerine karşılık olarak müteahhide teslim etmesi değer artış gelirin tabi olduğu için KDV'nin konusuna girmemektedir. Yani, bu kapsamda arsa sahibi tarafından arsasının müteahhide teslim edilmesi katma değer vergisine tabi olmamaktadır. Bu husus arsanın; kat karşılığı inşaat veya hasılat paylaşımı sisteminde teslim edilmesi durumunda geçerlidir.

### **2.19.3. Kooperatifin Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Yapması**

Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi örneği aşağıda verilmiştir:

Madde 1 – Tanımlar: İş bu Sözleşmede kullanılacak olan tanımlar aşağıda yazılıdır.

A – Gayrimenkul:

İstanbul İli, İlçesi, Köyü, Pafta, Ada Parsel sayısında kayıtlı, .....m2 büyüklüğünde ,  
“.....”vasfındaki gayrimenkulün tamamı olup, Arsa Malikleri'nin hisseleri aşağıda yazılıdır.

1-.....hisse,

2-..... hisse,

B –Bina:

İstanbul İli, İlçesi, Köyü , . Pafta, Ada , Parsel sayısında kayıtlı, .....-m2 büyüklüğünde , “arsa”  
vasfındaki gayrimenkulün yetkili makamlarca tasdik edilecek projelere ve inşaat ruhsatlarına ve

işbu Sözleşmeye ve Teknik Şartnameye uygun olarak konut tarzında yapılacak bağımsız bölümler ve sosyal tesislerin tamamıdır.

C – Arsa Malikleri:

Gayrimenkul kat karşılığında inşaat yapımı için satış vaadi sözleşmesi yapmayı vaad ve taahhüt edenler;

Bundan böyle aşağıda kısaca “Arsa Malikleri” olarak anılacaktır.

Tebliğat Adresleri 1-

.....  
.....

D – Müteahhit

Gayrimenkul kat karşılığında inşaat yapımını satış vaadi sözleşmesi yapmayı vaad ve taahhüt

eden..... olup, bundan böyle

aşağıda kısaca “Müteahhit” olarak anılacaktır.

Tebliğat Adresi :

.....  
.....

E – Anahtar Teslimi :

Müteahhidin yapacağı ve ilgili kurumlarda tasdik ettireceği mimari projelere göre yapımı üstlenilen konut tarzında yapılan bağımsız olan kısımlarla, sosyal tesislerin onaylanmış mimari, statik, tesisat projelerine, inşaat ruhsatına, teknik yapı şartnamesine ve işbu Sözleşme hükümlerine uygun şekilde eksiksiz ve kusursuz bitirilmesi, Yapı Kullanma İzin Belgesi'nin ve kat mülkiyetinin her türlü vergi ve harçlarının (2 nolu harç beyannamesine göre tahakkuk edecek harçlar) müteahhit tarafından ödenmek suretiyle alınmasıdır. Bağımsız kısımların her çeşit maddi ve hukuki ayıplardan serbest bir halde iskanlı, önce kat irtifaklı ve sonra kat mülkiyetli tapularıyla anahtarlarının arsa maliklerine teslim edilmesidir (WEB\_5, 2017).

Yapı kooperatiflerinin başkasının arsası üzerinde inşaat yapması durumunda Kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekir ve diğer yasal yükümlülükler yerine getirilmelidir.

Yapı kooperatiflerinin başkasının arsası üzerinde inşaat yapması durumunda inşaatla ilgili maliyetlerini inşaat tamamlanıncaya kadar, önceki, dönem maliyetlerini 151-Yarı Mamul-Üretim hesabında, dönem inşaat maliyetlerini de 710- Direk İlk Madde Malzeme Giderleri, 720-Direk İşçilik Giderleri ve 730-Genel Üretim Giderleri hesaplarında izleyeceklerdir.

**Örnek:** Lokman yapı kooperatifi Bay Mehmet Uslu'ya ait arsa üzerinde kat karşılığı inşaat yapmaktadır. Kooperatif inşaat da 10.000,00 TL tutarındaki tuğlayı kullanmıştır.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	10.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		10.000,00
İlk madde ve malzemedan yıl içinde inşaatta kullanılan kısmı		

**Örnek:** Lokman yapı kooperatifi Bay Mehmet Uslu'ya ait arsa üzerinde kat karşılığı inşaat yapmaktadır. Yapı kooperatifinde çalışan 1 adet işçiye ait Ocak 2018 ayna ait ücret bordrosu aşağıdaki gibidir.

Demirci Ustasına Ait Bordro				
(1 x % 14)	(1 x % 14)	(1-(2+3))	(4 x % 15)	
<b>1-Brüt ücret</b>	<b>2-SSK işçi</b>	<b>3-İşsizlik sig. işçi</b>	<b>4-G.Vergisi Matrahı</b>	<b>5-Gelir Vergisi</b>
2.029,50 TL	284,13 TL	20,30 TL	1.724,78 TL	258,72 TL
(1 x % 0,00759)	(2+3+5+6)	(1-7+agi)	(Brüt x 0.205)	(Brüt x 0,2)
<b>6-Damga Vergisi</b>	<b>7-Kes. Toplamı</b>	<b>8- Net ücret</b>	<b>9-SSK işveren</b>	<b>10-İşsizlik işveren</b>
15,40 TL	578,55 TL	1.603,16 TL	416,05 TL	40,59 TL
			A.G.İ	152,21 TL

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	2.486,14	
01. BRÜT ÜCRET : 2.029,50		
02. SSK İŞV. PAYI : 416,05		
03. SSK İŞV. PAYI İŞSZ. : 40,59		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	152,21	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	101,48	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		274,12
GELİR VERGİSİ : 258,72		
DAMGA VERGİSİ : 15,40		
		761,07

361 ÖDEN. SOSY. GÜVENLİK KESİN. HESABI		
SSK PRİMİ : 700,18		
SSK İŞSİZLİK PRİMİ : 60,89		1.603,16
335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		101,48
602 DİĞER GELİRLER HESABI		
5510 Sayılı Kanun %5 indirimi		
İşçi ücret tahakkuku		

**Örnek:** Lokman yapı kooperatifi Bay Mehmet Uslu'ya ait olan arsa üzerinde kat karşılığı inşaat yapmaktadır. Beyaz yapı kooperatifi şantiye elektrik bedeli olarak 10.000,00 TL+ %18 KDV den oluşan fatura bedelini bankadan ödemiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	10.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	1.800,00	
102 BANKALAR HESABI		11.800,00
Şantiye elektrik bedeli		

Yılsonunda 710, 720 ve 730 hesapların toplamları 151 nolu hesaba yansıtılacak ve inşaat maliyetleri inşaat tamamlanıncaya kadar bu hesapta bekletilecektir.

**Örnek:** Lokman yapı kooperatifi Bay Mehmet Uslu'ya ait olan arsa üzerinde kat karşılığı inşaat yapmaktadır. Anlaşmaya göre inşaat sahibi Mehmet Uslu'ya 120 m<sup>2</sup> 5 adet daire, 75 m<sup>2</sup>'lik 4 adet dükkân olmak üzere toplam 900 m<sup>2</sup>'lik alan, arsa karşılığı teslim edilecektir. Mavi yapı kooperatifine kalan yerler ise; 3.000 m<sup>2</sup> ve 25 adet 120 m<sup>2</sup>'lik daireden oluşmaktadır. İnşaatın toplam 3.900 m<sup>2</sup>'dir. Arsa sahibine ait yerler 10.09.2017 tarihinde teslim edilmiştir. İşletmenin bu dönem ve önceki dönem maliyetleri şu şekildedir.

### 1.Arsa payı hariç inşaat üretim maliyetinin hesaplanması

$$\begin{aligned}
\text{Arsa payı hariç inşaat üretim maliyeti} &= \text{Önceki dönem maliyeti} + \text{Dönem maliyeti} \\
&= 755.000,00 + (600.000,00 + 100.000,00 + 300.000,00) \\
&= 1.755.000,00 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\text{Arsa payı hariç birim maliyeti}(1 \text{ m}^2) = \frac{\text{Toplam üretim maliyeti}}{\text{Toplam üretim alanı}} = \text{TL/m}^2$$

$$\text{Arsa payı hariç birim maliyeti}(1 \text{ m}^2) = \frac{1.755.000,00 \text{ TL}}{3.900,00 \text{ m}^2} = 450,00 \text{ TL/m}^2$$

Arsa sahibine verilecek yerlerin maliyeti:

$$120 \text{ m}^2\text{'lik daireler maliyeti} = 120 * 5 * 450,00 = 270.000,00 \text{ TL}$$

$$275 \text{ m}^2\text{'lik dükkanlar maliyeti} = 75 * 4 * 450,00 = 135.000,00 \text{ TL}$$

$$\underline{405.000,00 \text{ TL}}$$

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	405.000,00	
320 SATICILAR HESABI		405.000,00
Arsa maliyetinin muhasebeleştirilmesi		

## 2.Arsa payı dâhil inşaat maliyeti

Arsa payı dâhil hesaplama yapılacak olan inşaat maliyeti işletmeye kalan yerleri ifade eder. Bu nedenle arsa sahibine verilen yerler için arsadan maliyet payı verilmez. Yani arsa maliyeti sadece işletmeye kalan yerlerin maliyetine dâhil edilir.

Arsa payının dışında işletmeye kalan yerlerin maliyeti:

$$= \text{Toplam maliyet- Arsa sahibine verilen yerler}$$

$$= 1.755.000,00 \text{ TL} - 405.000,00 \text{ TL}$$

$$= 1.350.000,00 \text{ TL}$$

Arsa payı dâhil kooperatife kalan yerlerin toplam maliyeti:

$$= \text{Arsa payı hariç toplam maliyeti+ Arsa maliyeti}$$

$$= 1.350.000,00 \text{ TL} + 405.000,00 \text{ TL}$$

$$= 1.755.000,00 \text{ TL}$$

Arsa payı dâhil birim maliyeti

$$= \text{Arsa payı dâhil toplam maliyet/Koop. Kalan yerler top.}$$

$$= 1.755.000,00 \text{ TL} / 3.000 \text{ m}^2$$

$$= 585,00 \text{ TL/m}^2$$

1 adet 120 m<sup>2</sup>'lik daire maliyeti

$$= 120 \text{ m}^2 * 585,00 \text{ TL}$$

$$= 70.200,00 \text{ TL}$$

151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI	1.405.000,00	
711 DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA HESABI		1.005,000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
Üretim maliyetlerinin yarı mamule devri		100.000,00
		300.000,00

152 MAMULLER HESABI	2.160.000,00	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI		2.160.000,00
Yarı mamul hesabının mamul hesabına devri		

711 DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA HESABI	1.005.000,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	100.000,00	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	300.000,0	
	0	
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME HESABI		1.005.000,00
720 DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI		100.000,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		300.000,00
Üretim hesaplarının kapatılması		

**Örnek:** Lokman yapı kooperatifi 20.09.2016 tarihinde Bay Mehmet Uslu'ya ait arsa karşılığı olan işyeri ve daireleri teslim etmiştir.

Arsa sahibine verilecek yerler

120 m<sup>2</sup>'lik daireler = 270.000,00 TL

Hesaplanan KDV (%1) = 2.700,00 TL

75 m<sup>2</sup>'lik dükkanlar = 135.000,00 TL

Hesaplanan KDV (%18) = 24.300,00 TL

**FATURA TOPLAMI = 432.000,00 TL**

120 ALICILAR HESABI	432.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		405.000,00
01 Konut Satışı : 270.000,00		
02 Dükkan Satışı : 135.000,00		27.000,00
391 HESAPLANAN KDV		
%01 Kdv : 2.700,00		
%18 Kdv : 24.300,00		



Arsa sahibine dairelerin ve dükkanların teslimi		
---	--	--

620 SATILAN MAMULLER HESABI	488.000,00	
152 MAMULLER HESABI		488.000,00
Arsa sahibine teslim edilen daire ve dükkanların maliyeti		

**Örnek:** Mavi yapı kooperatifi 30.12.2016 tarihinde ortaklarına 25 adet daireyi teslim etmiştir.

120 ALICILAR HESABI	600.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		600.000,00
Kooperatifin üyelerine daire teslimi		

620 SATILAN MAMULLER HESABI	1.755.000,00	
152 MAMULLER HESABI		1.755.000,00
Kooperatif üyelerine teslim edilen dairelerin maliyeti		

#### 2.19.4. Konut Yapı Kooperatifleri İnşaat Yapım Usulleri

Uzun zamandır insanların bir konuta sahip olma amacıyla uygulamış oldukları metotlardan en önemli olanı konut yapı kooperatifi kurmalarıdır. Bu yöntemle insanlar; ekonomik olarak kuvvetlerini birleştirerek, elverişli şartlarda konut sahibi olmayı hedeflemektedirler. Devlet tarafından kooperatifçiliğin gelişmesi ve yaygınlaşması için kooperatiflere birçok destek verilmiştir. Vergi muafiyet ve istisnaları bunlardan bir tanesidir.

#### 2.20. İnşaat İşlerinde SGK Asgari İşçilik Tespiti

5510 sayılı (SGK) yasanın 85. maddesinde özel nitelikte olan inşaat işleri dolayısıyla, bu işleri yüklenen işverenin yeterli işçiliği bildirmiş olup olmadığının kurum tarafından araştırılacağı öngörülmüştür (SGK, 510: 85). Özel olarak yapılan yapı inşaatlarında, işverene ait dosyanın işlem gördüğü Sosyal Güvenlik Merkezine müracaatta bulunulur. SGK "İnşaat İşleri" servisi ön değerlendirme yaparak, yaptığı ön değerlendirme ile, yeterli işçilik bildirildiğini tespit ederse denetleme yoluna gitmeksizin işverene "borcu yoktur" (İlişiksizlik) yazısı vermektedir. Sosyal Güvenlik Merkezi tarafından yeterli işçiliğin bildirim yapılmadığının tespiti halinde, işverene tebligatlı bir yazı iletilerek, ortaya çıkan fark priminin

tutarını ödeyip ödemeyeceği sorulmaktadır. İşveren bu yazıya “çıkan fark işçilik tutarını ödemeyi kabul ediyorum, bu iş dolayısıyla müfettiş incelemesi yapılmasını istemiyorum” şeklinde yazılı olarak cevap verirse, denetim olmaksızın ortaya çıkan fark prim borcunu da ödemesi koşuluyla ilişiksizlik belgesi SGK tarafından verilmektedir. Tebliği yapılan fark prim borcunu işverenin kabul ettiğini beyan etmemesi durumunda ise, SGK’ya bildirim gerekli olan asgari işçilik miktarının tespiti için dosya denetlenmeye gönderilmektedir. Özel bina inşaatlarında SGK’ya bildirim gerekli olan asgari işçilik miktarı, birim maliyet bedeliyle binanın yüz ölçümünün çarpılmasıyla belirlenen tutara asgari işçilik oranının uygulanarak bulunmaktadır. Ön değerlendirme ile yapılan hesaplamalar için asgari işçilik oranının %25 eksiği uygulanmaktadır. Birim maliyet bedelinin, her yıl Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından tespiti yapılarak, mimarlık ve mühendislik hizmet bedellerinin hesabında kullanılacak; 201.. yılı yapı yaklaşık birim maliyetleri hakkında tebliğ adıyla resmi gazetede yayınlanmaktadır. Asgari işçilik hesabının yapılmasında birim maliyet bedelinin bulunması inşaat yapım işine başlandığı ve inşaatın tamamlandığı tarihe göre değişkenlik göstermektedir. Yapım işinin başladığı yıl tamamlanan inşaatlarda maliyetin hesap edilmesi o yıla ait birim maliyet bedeli üstünden yapılmaktadır. Yapım işine başlandığı yıl değil de sonraki yıllarda bitirilen inşaatların maliyeti hesaplanırken, tamamlandığı yıldan bir önceki yıla ait birim maliyet bedeli üstünden hesaplama yapılmaktadır. Özel bina inşaatlarında SGK’ya bildirim yapılması gereken asgari işçilik tutarının hesap edilmesi için öncelikli olarak inşaatın takribi maliyeti hesaplanmalıdır. Elde edilen toplam maliyet bedeli, asgari işçilik oranı ile çarpılarak kuruma bildirim gereken en az işçilik miktarı belirlenir. Kurum tarafından araştırma (ön değerlendirme) yapılırken, faturalı yapılan ödemeler dikkate alınmayarak bunun yerine asgari işçilik oranından %25 indirim yapılır. Yani asgari işçilik oranı %9 olan bir inşaat için hesaplama yapılırken, %9 oranının %25 eksiği (%6,75’i) üzerinden hesaplama yapılır. İnşaata ait ruhsatta belirtilmiş olan yapı sınıf grubu ile, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından tespiti yapılan listede kaydı bulunan yapı sınıf grubunun farklılık göstermesi halinde, asgari işçilik hesabında dikkate alınacak yapı sınıf grubu Kontrol Memurları tarafından yapılan tespite göre Sosyal Güvenlik Merkezince belirlenir.

Kontrol Memuru tarafından yapılan tespite istinaden Sosyal Güvenlik Merkezince belirlenen yapı sınıf grubuna işverenin itiraz etmesi halinde, yapının ait olduğu sınıf ve grubu SGK Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından karara bağlanır. Kurum gerektiği hallerde işveren tarafından inşaatın başlama ve bitiş tarihlerinin resmi belgelerle kanıtlanmasını isteyebilir. İnşaatta çalışan kadın sigortalı bildirim yapılması, küçük yaşta sigortalı bildirim

yapılması, bildirimi yapılan sigortalı miktarının az olması gibi haller kurum tarafından şüphe nedenidir. Yeterli işçiliğin beyan edildiği anlaşılan özel bina inşaatlarına ilişkin olarak işverenlere ilişiksizlik belgesi verilir (Kızılot, 2000: 33).

**Örnek:** Asgari işçilik oranı %16 olan bir ihale konusu iş için en son hakediş raporundaki hakediş tutarı 300.000,00 TL'dir. Aynı işte 20.000,00 TL malzeme fiyat farkı ve 60.000,00 TL akreditif bedeli söz konusudur.

İşçilik oranı	:	%16
Kurumun uyguladığı indirim	:	%25
Hesaplama dikkate alınacak oran	:	$(16 - (16 \times 0,25)) = %12$
En son hakediş raporunda belirtilen hakediş tutarı	=	300.000,00 TL
Malzeme fiyat farkı	=	20.000,00 TL
Akreditif bedeli	=	60.000,00 TL
<b>TOPLAM</b>	=	<b>380.000,00 TL</b>
Bildirilmesi gereken Asgari İşçilik Miktarı:	$380.000,00 * %12 =$	45.600,00 TL

**Örnek:** Maksan işletmesi spor tesisi inşaatı işini ihale yoluyla almıştır. Spor tesisi inşaatı ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

İşin Konusu	=	Spor tesisi inşaatı
İşin Başlama Tarihi	=	04.04.2014
İşin Bitiş Tarihi	=	25.09.2015
İşin Noksansız olarak geçici		
Kabulünün yapıldığı Tarih	=	01.09.2015
İşin Kesin Kabulünün Tarihi	=	30.09.2015
Alınan Toplam Hakediş Tut.	=	1.200.000,00 TL
Spor Tesisi İşçilik Oranı	=	%25

Sigorta Primine Esas Kazancın üst		
Sınırı üzerinden yapılan ödeme	=	20.000,00 TL
Malzemeli işçilik içeren Faturalar T	=	300.000,00 TL
Salt işçilik içeren Faturalar T	=	5.000,00 TL
İşverenin Kuruma Bildirmiş olduğu		

Prime esas Kazanç toplamı = 170.000,00 TL

SSK tarafından Asgari işçiliğin hesaplanması şu şekilde olacaktır.

Değerlemeye Esas Hakediş Tutar

= Toplam hakediş tutarı – Malzemeli işçilik tutarı

= 1.200.000,00 TL – 300.000,00 TL

= 900.000,00 TL

Kuruma Bildirilmesi Gereken En az İşçilik Miktarı

= Değerlemeye esas hakediş tutarı x Oranı-(İşçilik içeren faturalar toplamı+ Üst sınır üzerinden yapılan prim ödemeleri)

900.000,00 x %25- (5.000,00 + 20.000,00)

= 225.000,00 TL – 25.000,00 TL

= 200.000,00 TL

**Eksik Bildirilen Kazanç** = Bildirilmesi gereken kazanç - Bildirilen kazanç

= 200.000,00 TL – 170.000,00 TL

= 30.000,00 TL

Maksan işletmesinin eksik bildirdiği bu kazanç 2015 yılı 9. ayına ait kazanç olarak değerlendirilip, idari para cezası ile birlikte tahsil edildiğinde işleme ilişiksiz belgesi kurum tarafından verilecektir.

### **2.20.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Eksik İşçilik Tespiti**

Özel nitelikteki inşaat işlerinden dolayı bu işleri yapan işveren tarafından yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığı kurumca araştırılır. Bu araştırma sonucunda yeterli işçiliğin bildirilmemiş olduğu anlaşılırsa, eksik bildirilen işçilik tutarı üzerinden hesaplanan prim tutarı, 5510 sayılı kanun 89. madde gereği hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte bir ay içinde ödenmek üzere işverene tebliğ edilir.

### **2.20.2. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve Bitiş Tarihlerinin Tespiti**

İnşaat ve onarım işleri ana itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmü gereği, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zararın işin bitirildiği yıl tespiti yapıp tümü o yılın geliri kabul edilerek o dönemde bildirilmekte ve vergilendirilmektedir. Fakat gelirin bu şekilde yani iş bittiğinde vergilendirilmesi vergi tahsilâtında bir gecikmeye sebep olduğundan, bu gecikmenin olumsuz tesirlerinin giderilmesi için yıllara inşaat ve onarma işleri kapsamına giren hakediş ödemeleri

üzerinden stopaj yoluyla vergi alınması usulü benimsenmiştir. Stopaj oranı ise %3 olarak belirlenmiştir. Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarma işi sayılabilmesi için; işin inşaat ve onarma işi olması, inşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, inşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması koşullarının bir arada aranılması gerekmektedir.

### **İşin başlangıç ve bitiş tarihlerinin tespiti nasıl gerçekleşir:**

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin yıllara yaygın olup olmayacağı konusu, işin başlama ve bitiş tarihlerine bakılmak suretiyle tespit edilmektedir. Bu sebepten de yapılacak işin başlangıç ve bitim tarihlerinin tespit edilmesi ehemmiyet arz etmektedir. Uygulama aşamasında iş bitiş tarihi hususunda pek bir sorunla karşılaşılmazken, iş başlangıç tarihi olarak esas alınması gereken tarih konusunda çekinceler vardır. GVK'nın 44. maddesinde bahsi geçen işlerde iş bitiş tarihi kesin olarak hükme bağlanmışken, iş başlangıç tarihi ile alakalı bilinen bir düzenleme yoktur. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamında olan işlerde işin başlangıç tarihinin; yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi tahmin edilmiş ise, yer teslim edildiği tarih, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih olarak kabul edilmelidir.

Konu hakkında Maliye Bakanlığı da aynı görüşte olup, verdiği bir özalgede: "GVK'nın 42. madde kapsamına giren işlerde işin başlangıç tarihi olarak; yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörölmüş ise, yer tesliminin yapıldığı tarihin; sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihinin, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarihin esas alınması gerekmektedir." Şeklinde açıklama yapmıştır (Maliye Bak. Gib:11.04.2014).

Öte yandan, GVK'nın 44. maddesine göre inşaat ve onarma işlerinde; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını belirten tutanağın idarece tasdik edildiği tarihin, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin, bitim tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

### **2.20.3. İlişiksizlik Belgesi Alınması**

Özel inşaat sahipleri tarafından belediyeden iskân için ruhsat alınırken, ihale ile işlerde iş bitişinde teminat mektubunun geri alınması esnasında İlişiksizlik Belgesi istenmektedir. İlişiksizlik belgesi, özel inşaatlarda inşaat ait maliyetin belli bir yüzdesi, ihale ile işlerde de

alınan istihkak bedelinin yine belli bir yüzdesi işçilik olarak bildirim gerekmektedir. Asgari İşçilik olarak bildirim gerekli olan işçilik miktarı bildirilmesi halinde, bildirilen işçilik ödenmişse ve kuruma sigorta borcu da bulunmamaktaysa ilişiksizlik belgesi verilmektedir. Asgari işçilik bildirimini yapıp yapılmadığının 3 biçimde tespit edilmektedir.

1. Sigorta kurumunun ünitelerinde yapılan asgari işçilik tespiti.
2. Meslek Mensuplarının (SMMM veya YMM) raporları ile yapılan asgari işçilik tespiti
3. Sigorta müfettişlerin incelemesi ile yapılan asgari işçilik tespiti.

Asgari İşçiliğin tespit edilmesi yukarıda ifade edilen üç durumdan herhangi birisiyle yapılması mümkündür. Fakat bazı durumlarda 1. ve 2. sıradakilerle bu tespit işleminin yapılamamakta mutlaka müfettiş tarafından incelemesi gerekmektedir. Asgari işçilik tespitinin kurum ünitesine ya da meslek mensubuna yaptırılmasının koşulları ve nitelikli halleri aşağıda belirtilmiştir.

#### 2.20.4. Örnek Uygulama:

Miksan inşaat işletmesi belediyeden atık su kanalı ıslahı inşaatı ve atık su arıtma tesisi inşaatı işini ihale yoluyla almıştır. Yapılan işin keşif özetine göre işi %60'ı atık su kanalı ıslahı ve %40'ı atık su arıtma tesisi yapımıdır. İşletme bu işler için alınan hakediş toplamı 500.000,00 TL'dir. Bu işlere ilişkin 16 ve 192 sayılı genelgede belirlenen asgari işçilik oranları ise şöyledir;

Atık su kanalı ıslahı asgari işçilik oranı : %10

Atık su arıtma tesisi inşaatı : %7

İhale konusu işin birden fazla işi kapsamı durumunda her işe ait asgari işçilik oranının belli olması ve işveren tarafından işçilik oranı en yüksek olanının kabul edildiğinin bir dilekçe ile kuruma bildirilmesi durumunda işçilik oranı en yüksek olan işe ait oran dikkate alınarak hesaplama yapılır.

İşçilik oranı = %10 (Atık su kanalı ıslahı)

Kurumun uyguladığı indirim = %25

Hesaplama dikkate alınacak oran =  $(10 - (10 \times 0,25)) = \%7,50$

Alınan hakediş tutarı = 500.000,00 TL

Bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı =  $500.000,00 \times \%7,50 = 37.500,00$  TL

Yüksek işçilik oranından asgari işçilik hesaplanması uygulaması işverenlerin şikâyetine neden olmuştur. Bu sorun basit bir yolla şu şekilde çözüme kavuşturulabilir.

Yapılan işin tümü için alınan hakedişler, her bir işe oranlanarak, her bir işe isabet eden hakediş tutarı hesaplanır, bu hakedişler her bir işin asgari işçilik oranı ile çarpılarak, her işin işçilik miktarları hesaplanır. Hesaplanan bu işçilik tutarları toplanarak kuruma bildirilecek asgari işçilik oranı bulunabilir (Can, 2004: 130-131).

Kurumun uyguladığı indirim	= %25
Hesaplama dikkate alınacak oran	= $(10 - (10 \times 0,25)) = \%7,50$
Alınan toplam hakediş tutarı	= 500.000,00 TL
Atık su kanalı ıslahı oranı	= %60
Atık su arıtma tesisi inşaatı	= %40
Atık su kanalı ıslahı asgari işçilik oranı	= %10
Atık su arıtma tesisi inşaatı a. İşçilik oranı	= %7
Atık su kanalı ıslahı hakediş tutarı	= Toplam hakediş x %60 = 500.000,00 x 0.60 = 300.000,00 TL
Atık su arıtma tesisi hakediş tutarı	= Toplam hakediş x %40 = 500.000,00 x 0.40 = 200.000,00 TL
Atık su kanalı ıslahı asgari işçilik Miktarı:	= Hakediş tutarı x Asgari işçilik oranı = 300.000,00 x 0.10 = 30.000,00 TL
Atık su arıtma tesisi asgari işçilik Miktarı	= Hakediş tutarı x Asgari işçilik oranı = 200.000,00 x 0.07 = 14.000,00 TL
Bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı	= 30.000,00+14.000,00 = <b>34.000,00 TL</b>

**Örnek:** ABC inşaat işletmesi 10.01.2015 yılında III-A grubu bir binanın inşaatına başlamış ve 20.11.2016 yılında tamamlanmıştır. İnşaatın toplam alanı 1.000 m<sup>2</sup> dir. 2015 yılı birim m<sup>2</sup> inşaat maliyeti 590,00 TL'dir. Asgari işçilik oranı %9'dur. İşletme o ana kadar kuruma 26.000,00 TL işçilik bildirmiştir. SGK prim oranı %35,5'dir.

Bina Maliyeti	= 590,00 TL * 1.000 m <sup>2</sup>	590.000,00 TL
Uygulanacak asgari işçilik oranı	= 9 – (9 * %25) = %6,75	
SGK ya bildirilmesi gereken işçilik	= 590.000,00 * %6,75	
	= <b>39.825,00 TL</b>	
Bildirilen işçilik	= 26.000,00 TL	
Bildirilen ek işçilik	= Bildirilmesi gereken işçilik – Bildirilen işçilik	
	= 39.825,00 – 26.000,00	
	= <b>13.825,00</b>	
Ödenecek ek prim	= 13.825,00 * %35,5	
	= <b>4.907,88 TL</b>	

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	4.907,88	
361 ÖDENECEK SOSY. GÜVEN. KESİN. HESABI		4.907,88
Eksik işçilik tahakkuk kaydı		

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	4.907,88	
361 ÖDENECEK SOSY. GÜVEN. KESİN. HESABI		4.907,88
Eksik işçilik tahakkuk kaydı		

361 ÖDENECEK SOSY. GÜVEN. KESİN. HESABI	4.907,88	
100 RASA HESABI		4.907,88
Eksik işçilik ödeme kaydı		



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. İNŞAAT MUHASEBESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 3.1. TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Bu standardın amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlamasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir. Standardın temel amacı, firmaların müşterilerine vermeyi taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin devri karşılığında elde etmeyi beklediği bir meblağ üzerinden hasılatın finansal tablolara yansıtılmasıdır. Firmalar bu standardı uygularken sözleşme ile ilgili bütün şartları dikkate alır.

#### 3.1.1. Kapsam

İşletme bu standardı, aşağıda belirtilenler hariç, müşterileriyle yaptığı tüm akitlere uygular:

- a-) TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- b-) TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- c-) TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
- d-) Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına parasal olmayan değişimlerdir.

#### 3.1.2. Sözleşmenin Tanımlanması

İşletme aşağıdaki sözleşme şartlarının bütünü karşılanması durumunda, müşteri ile yapılan sözleşmeyi bu Standart kapsamında muhasebeleştirir.

- a-) Sözleşme tarafları sözleşmeyi kabul etmiş ve kendi borçlarını yerine getirmeyi taahhüt etmiş ise,
- b-) İşletme sözleşmeden dolayı aktarılacak mal ve hizmetlerle ilgili tarafların haklarını tanımlayabilmiş ise,
- c-) İşletme sözleşmeden dolayı aktarılacak mal ve hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmiş ise,

d-) Sözleşme özü itibari ile ticari türde ise sözleşme bu standart kapsamında muhasebeleştirilir.

### **3.1.3. Sözleşmelerin Birleştirilmesi**

İşletme aşağıdaki koşullardan en az birinin sağlanması durumunda, aynı müşteri ile veyahut ilişkili tarafları ile yakın zamanda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirebilir.

a-) Sözleşmenin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi,

b-) Sözleşme karşılığında ödenecek bedelin, diğer sözleşmenin edimine veya fiyatına bağlanması veya sözleşme karşılığında taahhüt edilen mal ve hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

### **3.1.4. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri**

Müşteriyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan maliyetlerin başka bir Standardın kapsamında olmaması durumunda (örneğin TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar gibi), işletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde, söz konusu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır:

a-) Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşmeyle ilişkili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması (örneğin, mevcut bir sözleşmenin yenilenmesi kapsamında verilmesi söz konusu olan hizmetlerle ilgili maliyetler veya henüz onaylanmamış belirli bir sözleşme kapsamında devredilecek bir varlığın tasarlanma maliyetleri),

b-) Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,

c-) Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesidir.

### **3.1.5. Sözleşme Değişiklikleri**

İşletme sözleşmenin kapsamında veya fiyatında taraflarca onaylanan değişikliktir. Sözleşme değişikliği mevcut hak yükümlülükleri değiştiren yeni hak ve yükümlülükler getiren ve her iki taraf tarafından onaylandığı anda gerçekleşir. Taraflar sözleşme değişikliğini onaylamamış ise standart eski sözleşme üzerinden uygulanmaya devam eder.

### 3.1.6. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

İşletme itfa payını, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetleri müşteriye devretmeyi öngördüğü sürede meydana gelen önemli bir değişikliği yansıtmak için günceller. Bu tür bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Finansal tablolara alınan bir varlığın defter değeri aşağıdaki tutarı aştığı takdirde işletme, kâr/zarara bir değer düşüklüğü zararı yansıtır:

a-) İşletmenin varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı, eksi

b-) Doğrudan bu mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanmasıyla ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetlerdir.

İşletme, finansal tablolara alınan bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararını finansal tablolara almadan önce, başka bir Standart (örneğin TMS 2, TMS 16 ve TMS 38) uyarınca finansal tablolara alınan sözleşmeyle ilişkili varlıklar için tüm değer düşüklüğü zararlarını finansal tablolara alır. Değer düşüklüğü testini uyguladıktan sonra işletme, finansal tablolara alınan varlığın ortaya çıkan defter değerini, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardını uygulamak üzere varlığın ait olduğu nakit üreten biriminin defter değerine dâhil eder.

İşletme, değer düşüklüğü ortadan kalktığı veya azaldığında önceden finansal tablolara aldığı değer düşüklüğü zararının bir kısmına veya tamamına ilişkin iptal işlemini kâr veya zarara yansıtır. Varlığın defter değerindeki artış, önceden hiçbir değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmamış olsaydı belirlenecek olan (itfa payı düşülmüş) tutarı aşamaz.

### 3.1.7. Edim Yükümlülükleri

İşletme, aşağıdakilerin tamamı da dâhil olmak üzere, müşterilerle yaptığı sözleşmelerdeki edim yükümlülükleriyle ilgili bilgileri açıklar:

a-) Bir faturala-elde tut anlaşması kapsamındaki edim yükümlülüklerini ne zaman yerine getirdiği dâhil, işletmenin edim yükümlülüklerini genellikle ne zaman yerine getirdiği (örneğin sevkiyat üzerine, teslimat üzerine, hizmetler görüldükçe veya hizmetin tamamlanması üzerine),

b-) Önemli ödeme şartları (örneğin ödemenin genellikle ne zaman muaccel hale geldiği, sözleşmenin önemli bir finansman bileşenine sahip olup olmadığı, bedelin değişken olup olmadığı ve değişken bedel tahmininin genellikle sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı),

c-) İşletmenin, devrini taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin niteliği (işletme bir vekil olarak hareket ediyorsa, mal veya hizmetin devrine yönelik başka bir taraf adına aracılık yapılmasına ilişkin edim yükümlülüklerini de gösterecek şekilde)

- d-) İade ve geri ödeme yükümlülükleri ile diğer benzeri yükümlülükler,
- e-) Garanti türleri ve ilgili yükümlülükler.

### 3.2. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinin yapılması ve finans tablolarında raporlanması TMS 11 İnşaat sözleşmelerine ilişkin standartta ele alınmıştır. Bu standart ile amaçlanan inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetler ile ilgili muhasebe uygulamasına açıklık getirmektir. İnşaat sözleşmelerinin konusu olan işlerin niteliği gereği, sözleşme kapsamında yer alan işin başlaması ile tamamlanması değişik hesap dönemlerine girmektedir. Bu sebeple inşaat sözleşmelerine ait muhasebe uygulamasındaki ana konu, sözleşme kapsamında oluşan gelir ve maliyetlerin inşaat işinin yapıldığı hesap dönemlerine dağıtılması işidir. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı geliri gösteren tabloda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilmeleri gerektiği hususunda kavramsal çerçeve içerisinde belirtilmiş olan muhasebeleştirme ilkelerini esas almaktadır. Ayrıca standart, söz edilen ilkelerin uygulanmasında bir rehber niteliği taşımaktadır. Bu standart işi yüklenen işletmelerin finans tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Bu standartta geçmekte olan terimlerin anlamları şöyledir: İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım bakımından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı olan bir grup varlığın inşa edilmesi için özel olarak yapılan bir sözleşmedir. Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenici tarafından sabit bir sözleşme fiyatının (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarın (birim fiyat) kabul edildiği fakat belli şartlarda maliyetin güncelleştirilmesine (eskalasyon) konu edilen inşaat sözleşmesidir. Maliyet artı kâr sözleşmesi; müteahhide kabul edilebilir veya başka bir biçimde tanımı yapılmış maliyetler üstüne bu maliyetlerin bir yüzdesi ya da sabit bir tutarının eklenmesiyle ödemenin yapıldığı inşaat sözleşmesidir. Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşa edilmesi amacıyla yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi teknoloji ve fonksiyon, tasarım ya da nihai hedef ya da kullanım yönünden birbiriyle yakın ilişkisi olan veya birbirine bağımlı birden fazla varlığın inşaa edilmesiyle alakalı da olabilir. Bu çeşit sözleşme misalleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerde bulunan karmaşık parçaların inşasını içerir. Bu Standardın amaçlarına uygun olarak inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri kapsar:

- (a) Bir varlığın inşasıyla direkt olarak ilgisi olan hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve

(b) Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler. İnşaat sözleşmeleri, bu standart kapsamı içinde sabit fiyat sözleşmeleri ve maliyet artı kâr sözleşmeleri olarak sınıflandırılır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örnek olarak maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması halinde olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerine sahip olabilir (WEB\_30, 2017).

### **3.2.1. Standardın Amacı**

İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın amacı, takip eden yıllarda inşaat taahhüt işlerinde işin yapımı süresince oluşan gelir ve maliyetlerin belirlenip, geliri gösteren tabloda gelir ve gider olarak gösterilecekleri durumları ortaya koymaktır. TMS-11, dönemsellik ilkesini esas alan bir kayıt ve raporlama öngörmektedir. Bu sebepten de inşaata ait her hesap dönemi sonundan itibaren tamamlanma oranı esas alınarak dönem maliyet ve gelirlerinin ilgili döneme ait gelir ve gider hesaplarına intikalini öngörmektedir. Standartla bu kapsam içinde, inşaat sözleşmesinin neticesinin güvenilir şekilde öngörülebildiği halde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması gerekli kılınmıştır. Standart kapsamı içerisinde kullanılması mümkün tek yöntem olan tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat taahhüt işinin tamamlanma derecesi baz alınarak gelir ve maliyetlerinin tespitine, böylelikle gelir ve giderlerin ilgili hesap dönemlerine kayıt edilmesine imkan sağlamaktadır. Görüldüğü üzere tamamlanma yüzdesi yönteminin amacı dönemsellik ilkesinin gerçekleştirilmesidir. Öyleyse bu noktada takip eden yıllarda bir inşaat taahhüt işinin ait olduğu döneme ilişkin gelir ve maliyetlerinin tespit edilmesi önemiyet kazanmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın hedefi, inşaat taahhüt işletmelerinin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hükümleri kapsamında gelir ve maliyetin tespit edilmesi için yapılması gerekenleri örnekler aracılığıyla göstermektir. Çalışma içerisinde ayrıca, standart hükümlerine göre yapılması gerekli olan muhasebe kayıtları da yer almaktadır (WEB\_30, 2017).

### **3.2.2. Sözleşme Geliri**

Sözleşme geliri aşağıdakileri içerir:

- (a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
- (b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
  - (i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
  - (i) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hak edişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçümü gelecekteki olayların neticelerine bağlı türlü belirsizliklerden etkilenir. Olaylar vuku buldukça ve belirsizlikler çözüldükçe tahminler sık sık gözden geçirilmelidir. Bu sebeple sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artış ya da azalma gösterebilir. Örneğin:

- (a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir;
- (b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,
- (c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya
- (d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.

Değişiklik, sözleşme kapsamında olan işle alakalı bir değişiklik yapmak için verilen talimatı ifade etmektedir. Değişiklik sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa sebep olabilir. Varlığa ait özellikler veya tasarımında yapılan değişiklikler ve sözleşme müddetindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Aşağıdaki haller söz konusu olduğunda değişiklik sözleşme gelirin'e dahil edilir:

- (a) Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını tasdiklenmesinin olası olması ve
- (b) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi (<http://www.kgk.gov.tr/contents>).

### **3.2.3. Ek ödeme talepleri**

Yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsilini talep ettiği, sözleşme fiyatına dâhil edilmeyen maliyetlerdir. Ek ödeme için talep, örnek olarak, müşterinin sebep olduğu gecikmelerden, niteliklerden veya tasarımda oluşan hatalardan ve sözleşmeye konu olan işte yapılan uyumsuzluk kaynaklı değişikliklerden meydana gelebilir. Ek ödeme talepleri sebebiyle gelir tutarlarının ölçülmesi fazlaca belirsizliğe konu olup, çoğunlukla müzakerelerin neticesine dayanmaktadır. Bu sebeple ek ödeme talepleri sözleşme gelirin'e ancak aşağıdaki durumlar söz konusuysa dahil edilir:

- (a) Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve
- (b) Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması halinde ödemesi müteahhide yapılan ek tutarlardır. Örnek olarak, sözleşme konusu iş süresinden önce tamamlandığı durumda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini olası yapabilir. Aşağıda belirtilen haller varsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine eklenir:

(a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını olası kılacak seviyede ilerlemiş olması ve

(b) Teşvik ödemesi tutarının güvenli bir şekilde ölçülebilmesi

Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:

(i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve

(ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

Sözleşme gelirinin gerçeğe uygunluğunun ve oluşan değişikliklerin tahminlere yansıtılması gerekliliğinin önemi vurgulanmaktadır. Esas olarak standardın amacı inşaat sözleşmelerine ait gelir ve giderlerin ilgili oldukları döneme kaydına rehberlik etmektir. Sözleşmenin imzalanmasından sonra meydana gelen ve müşterinin onaylaması kuvvetle olası değişikliklerin, güncellemelerin, tazminat ve cezalar sebebiyle oluşacak gelir azalmalarının, revizyonların da sözleşme geliri hesabında hesaplama katılması öngörülmektedir. Sözleşme yapıldığında sözleşme metninde bulunmayan işlerin yapımı üstlenen firmadan arzı halinde bu işle ilgili maliyetlerin işverence ödenmesi talebinde bulunulması gündeme gelmektedir. Hakeza, işverenden kaynaklanan gecikmelerin ya da ihtilaflı hususların tazmini ile ilgili de işverenden ek ödeme talep etmek mümkündür. Bu talepler çoğunlukla işveren ve yapımçı firma arasında müzakere edilmek suretiyle sonuca bağlanmaktadır. Standartta açıklandığı gibi bu tür ek ödemeler ancak bu müzakereler ek ödeme talebi işveren tarafından olumlu bulunup TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamı içinde söz konusu tutarların hesaplanmasında güvenilir bir ölçüm yapılması koşuluyla sözleşme gelirine eklenebilir.

Sözleşme gelirini meydana getiren hususlardan sonuncusu ise teşvik ödemeleridir. Teşvik ödemeleri sözleşmenin konusu inşaat işinin başarı ölçütlerine uygun bir şekilde zaman, kalite gibi konulardaki performansı dikkate alınmak suretiyle meydana gelen kazançlardır. Bu noktada ehemmiyet taşıyan konu bir teşvik ödemesi talebinin sözleşme gelirine eklenmesi amacıyla sözleşme konusu işte kaydedilen ilerlemenin teşvik ödemesinin öngörülebilirliğini ne derece etkilediğidir. Bir inşaat sözleşmesinin konusu işle alakalı erken tamamlanma halinde yapımçı firmaya kontrata bağlı teşvik ödemesinin öngörülmesi durumunda sözleşme tamamlanma oranları uygun bir düzeye ulaşmadan bu tür bir teşvik ödemesi olası değildir.

### 3.2.4. Teşvik Ödemeleri

Sözleşme gelirini meydana getiren hususlardan sonuncusu ise teşvik ödemeleridir. Teşvik ödemeleri sözleşmenin konusu inşaat işinin başarı ölçütlerine uygun bir şekilde kalite ve zaman gibi konulardaki performansı dikkate alınmak suretiyle meydana gelen kazançlardır. Bu noktada ehemmiyet taşıyan konu bir teşvik ödemesi talebinin sözleşme gelirin e eklenmesi amacıyla sözleşme konusu işte kaydedilen ilerlemenin teşvik ödemesinin öngörülebilirliğini ne derece etkilediğidir. Bir inşaat sözleşmesinin konusu işle alakalı erken tamamlanma halinde yapımcı firmaya kontrata bağlı teşvik ödemesinin öngörülmesi durumunda sözleşme tamamlanma oranları uygun bir düzeye ulaşmadan bu tür bir teşvik ödemesi olası değildir. Bir dönem bitişinde aşağıdaki ek ödeme talepleri ve bu taleplerin sözleşme geliri olarak tanınıp tanınmayacağı konusunda Tablo 1'deki bilgiler yol gösterici olacak.

### 3.2.5. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmin Edilememesi

Sözleşmenin başlangıcında sözleşme neticesinin güvenli bir şekilde öngörülememesi sıklıkla karşılaşılan bir haldir. Bununla birlikte, yüklenici tarafından katlanılan maliyetlerin tarafına ödenmesi mümkün olabilir. Bu sebeple sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi olanaklı kısmın esas alınmasıyla kaydedilir. Sözleşme neticesinin güvenilir olarak tahmin edilememesi sonucu, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme neticesinin tahmini güvenilir şekilde yapılamamakla birlikte, sözleşme maliyetlerinin toplamının sözleşme gelirinin toplamını geçmesi mümkün olabilir. Müşteriden geri kazanılabilmesi ihtimali yüksek olmayan sözleşme maliyetleri hemen gider sayılarak muhasebeleştirilir.

Müşteriden geri kazanılabilmek olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlarıyla alakalı örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir:

(a) Geçerliği konusunda ciddi kuşklar bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar;

(b) Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,

(c) İstimlâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar;

(d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar veya

(e) Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar

(WEB\_30, 2017).



### 3.2.6. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması için, her bilanço döneminde ortaya çıkan proje gelirleri ile toplam maliyetlerinin finans tablolarında gösterilmesi gerekir. Finansal tablolarına aksettirilecek gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma evresinin esas alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak ifade edilir. Yöntem, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, gelirin ve kazancın iş ilerlediği sürece olduğu temeline dayanmaktadır. Bu yöntemde sözleşmenin geliri, varılan tamamlanma evresine kadar katlanılan inşaat maliyeti ile eşleştirilmesiyle, bitirilmiş olan işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntemle, ilgili dönemde sözleşme kapsamında olan işin aşaması ve işte kaydedilen ilerleme hususunda yararlı bilgi sağlanır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulamasında, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerine ait kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşmeye ait maliyetler genelde söz konusu işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zarar hesabında gider olarak gösterilir.

### 3.2.7. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Uygulama

Bir inşaat, taahhüt ve onarım firması, dört yılda bitirilmek üzere 100,00 TL'lik bir okul inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. Her yıla eşit şekilde 25,00 TL olarak faturalandırılacaktır. Proje maliyetinin 90,00 TL olacağı öngörülmektedir. Proje süresince kesilen faturalar, nakit girişleri ve nakit çıkışları aşağıdaki gibidir. (Örnekte, sözleşme gelirin değişmediği varsayılmıştır.

	1. YIL	2. YIL	3. YIL	4. YIL
<b>FATURALAR</b>	25,00	25,00	25,00	25,00
<b>NAKİT GİRİŞLERİ</b>	20,00	27,00	25,00	28,00
<b>NAKİT ÇIKIŞLARI</b>	18,00	36,00	27,00	9,00

Bu verilere dayanarak tamamlanma yüzdesi yöntemine göre,

#### Yıllar göre nakit akışları

	1. YIL	2. YIL	3. YIL	4. YIL
<b>NAKİT GİRİŞLERİ</b>	20,00	27,00	25,00	28,00
<b>NAKİT ÇIKIŞLARI</b>	18,00	36,00	27,00	9,00
<b>NET NAKİT</b>	2,00	9,00	2,00	19,00

<b>AKIŞI</b>				
<b>KÜMÜLATİF NAKİT AKIŞI</b>	2,00	7,00	9,00	10,00

### **3.2.8. Gayrimenkul İnşaat Anlaşmalarının TMS-18 Hasılat Standardı veya TMS-11 İnşaat Sözleşmelerinden Hangisinin Kapsamına Girdiğinin Belirlenmesi**

TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardının amacı, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde işin yapımı boyunca oluşan gelir ve maliyetlerin tespitinin yapılması, gelirin gösterildiği tabloda hangi durumlarda gelir ve gider olarak gösterileceklerini ortaya koymaktır.

TMS 11, dönemsel ilkesini temel alan bir kayıt ve raporlama öngörmektedir. Bu sebepten de inşaatın her hesap dönemi sonundan itibaren tamamlanma oranı temel alınarak dönemin maliyet ve gelirlerinin ilgili oldukları dönem gelir ve gider hesaplarına intikal etmesi öngörülmektedir. Standart bu kapsam içinde, inşaata ait sözleşmenin neticesinin güvenilir şekilde öngörülebildiği hallerde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasını mukteza kılmıştır. Standart kapsamı içinde kullanılması mümkün tek yöntem olan tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat taahhüt işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetlerin tespitine, böylelikle gelir ve gider tutarlarının ilgili hesap dönemlerine kayıt edilmesine tanınmaktadır. Görüldüğü üzere tamamlanma yüzdesi yönteminin amacı dönemsel ilkesini gerçekleştirmektir. Demek oluyor ki bu hususta yıllara sari bir inşaat taahhüt işinin söz konusu döneme ait gelir ve maliyetlerinin tespit edilmesi önem kazanmaktadır. Bu bağlam içinde çalışmanın hedefi, inşaat taahhüt işletmelerinin TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı hükümlerine göre gelir ve maliyetin tespiti için yapılması gereken şeyleri örnekler yardımıyla göstermektir. Çalışma içerisinde ayrıca, standart hükümleri gereği yapılması gereken muhasebe kayıtlarına da yer verilmiştir.

### **3.3. TMS-18 Hasılat Standardı**

Hasılat, ortakların sermayeye yaptıkları katkılar haricinde, öz kaynakta artış ile neticelenen ve işletmeye ait dönem içinde sıradan faaliyetlerden sağlanan brüt ekonomik fayda tutarıdır. Hasılat, sadece, işletmece kendi adına alınan ve alınacak brüt ekonomik fayda akışlarını kapsar. Üçüncü kişiler adına tahsil edilmiş olan satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve KDV gibi tutarlar işletmenin elde ettiği ekonomik faydalar değildir. Öz kaynakta artışa sebep olmadıklarından dolayı bu tutarları hasılat dışında bırakırlar. “Hasılat” Standardı,

işletmenin bir muhasebe dönemi içinde sıradan faaliyetleri neticesinde sağladığı gelir ve karların muhasebeleştirilmesi yöntemlerini açıklamaktadır. Bu standart, malların satışı; hizmetlerin sunumu ve işletme varlıklarının başkalarınca kullanılmasından elde edilen temettü, faiz ve isim haklarından kaynaklı olan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Çalışma içerisinde, Hasılat Standardının uygulamaya getirdiği yenilikler açıklanarak; hasılatın muhasebeleştirilmesi, hasılat getiren her bir olay ile ilgili misaller aracılığıyla ele alınmaktadır. Bunun yanı sıra, Hasılat Standardı ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi, örnek bir uygulama ile karşılaştırılmaktadır.

### **3.3.1. Hasılat Oluşabilmesi İçin Gerekli Koşullar**

Mal veya hizmetler içerik ve değer yönünden benzeyen mal veya hizmetler ile takas edilmesi durumunda, takas hasılat yaratan bir işlem olarak değerlendirilmez. Belli bir yerde oluşan talepleri zamanında karşılamak için farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren ya da vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıklıkla rastlanır. Mal ve hizmetlerin benzer olmayan mal ve hizmetlere karşılık olarak satılması ya da verilmesi durumunda, takas hasılat yaratan bir işlem olarak kabul edilir ve alınmış olan mal veya hizmetlere ait gerçeğe uygun değerden aktarılan nakit ve nakit dengi tutarı düşürülerek ölçülür. Ancak, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin ölçümü güvenli bir biçimde yapılmazsa, hasılat elden çıkarılmış olan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin üzerine nakit veya nakit denklemleri tutarı eklenerek ölçülmelidir.

### **3.3.2. Gayrimenkul İnşasından Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi**

Mal satışları,

Hizmet sunumları ve

Faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Mallar, işletmenin satış hedefiyle ürettiği malları ve tekrardan satış için satın aldığı malları ihtiva eder. Hizmet sunumu, genel olarak işletmece sözleşmeye bağlı kılınmış bir sorumluluğun belirlenen bir sürede yerine getirilmesini kapsar. Hizmetler sadece bir dönem ya da birden çok dönem içinde sunulabilir. İnşaat taahhütleriyle ilgili hizmetin sunulmasına yönelik sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi “UMS 11: İnşaat Sözleşmeleri” kapsamında yapılır. Faiz, nakit veya nakit denklemlerinin kullandırılması yoluyla ya da işletmeye borçlanılmış olan miktarlar üstünden talep edilen gelirleri ihtiva eder. İsim hakkı, işletmeye ait uzun ömürlü varlıkların kullanımına ilişkin gelirler, örneğin, patentleri, ticari markaları,

bilgisayar yazılımlarını ve telif haklarını kapsar. Temettüler, ortaklara sahip oldukları belli düzen sermaye ile orantılı olarak dağıtılan karları içerir.

### **3.3.3. Mütcahhidin İnşaat Bitmeden Yaptığı Satışların Hasılat Kaydı**

Yapımı bitirilmemiş inşaata ait projelerle alakalı maliyet ve hak ediş bedellerinin dönemlerin sonunda birikmiş tutarlar üstünden raporlamasını yapıldığı anlaşılır. Başkaca bu yaklaşım vergi mevzuatına denklik gösterdiği için, vergiyle uyumlu hale getirmeye ilişkin ilave bir işleme gereksinim hissedilmemektedir. Bu yaklaşım bitirilme yöntemini seçmiş olduğu için, inşaat taahhüt işlerinin sürdüğü dönemler içerisinde inşa işine ait gelir ve/veya kayıpların hesap edilmesi söz konusu olmamaktadır. Öte yandan bu yaklaşım, muhasebenin dönemsellik ilkesi ile bağdaşmadığı için eleştiri konusu olmaktadır. Buna ek olarak bu yaklaşımda, inşaat taahhüt işinin sürdüğü dönemlerde gelir ve kayıplar hesaplanmadığından, ertelenen vergi etkisinin hesap edilmesi de söz konusu olmamaktadır.

### **3.3.4. Arsa Sahibinin Mütcahhide Arsa Devri Arsa Sahibi Açısından Hasılat**

Maliye Bakanlığı geçmiş zamanda vermiş olduğu türlü özclerinde arsa sahibinin mütcahhide arsayı; ya tapuda devir işleminin yapıldığı tarihte ya da tapuda işlem yapılmaması halinde inşaata başlaması için mütcahhide arsa teslimini yaptığı tarihte devrettiğini kabul etmekteydi. Yine bu tarihten itibaren arsa malikinin vergi mükellefiyetinin doğması koşuluyla Katma Değer vergisi ve gelir veya kurumlar vergisinin hesaplanmasının gerekliliğini belirtmekteydi.

Ancak, Maliye Bakanlığı yayımladığı 60 Sayılı KDV Sirkülerinin “Arsa Karşılığı İnşaat İşleri” başlıklı kısmında yaptığı düzenleme ile bu konuya açıklık getirmiştir.

Bu bölümde konu ile ilgili olarak;

“Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, mütcahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, mütcahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.” Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu

tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dâhil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyeti olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinde %1 veya %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanunu'nun 27/3 üncü maddesinde "işlem yapılacağı tabiidir." açıklaması yer alır.

Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi inşaatın bitmesinin ardından tapuda;

- Arsa maliki, müteahhidin payına düşen arsa bölümünü müteahhide,  
- Müteahhit de arsa malikinin payına düşen bağımsız kısımları arsa malikine, aynı anda devir ve teslim edeceklerdir.

### **3.3.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Hasılat**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin tahsili yapılan istihkak bedelleri ve yapılan maliyetler ayrı hesaplarda takip edilir ve bilançoda görülmesi sağlanır. Bu işlerde elde edilen kazancın tespiti, iş bitim yılında yapılır ve bu yıla ait kazanç olarak vergilendirmesi yapılır. İşin bittiği yıldan itibaren, alınan ve alacaklıya ait istihkak bedelleri ile yapılan ve borçlanılan harcamaların toplamı karşılaştırılmak suretiyle kâr/zarar belirlenir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kapsamında olmayan her türden işin "madde şümulüne girmeyen iş" olarak değerlendirilmesi bilhassa madde hükmünün konuluş amacına aykırı olmakta ve vergileme rejimi bakımından yanlışlıklara sebep olabilmektedir. Bu sebeple bahse konu maddenin yorumu yapılırken ortak genel giderlerin dağıtılmasına ilişkin hükümlerle nelerin hedeflendiği konusunun açığa kavuşturulması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin kapsamına ve uygulama yöntemine ilişkin hükümlere, GVK'nın 42 ve 44. maddelerinde yer verilmiştir. Uygulamada genel olarak yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin kapsam alanına ilişkin bir problem bulunmamaktadır. Çünkü bu konu ile alakalı olan kanun hükümleri hem yorumlamada fark yaratmayacak kadar açık bir şekilde düzenlenmiş hem de idare tarafından yayımlanan tebliğler ile konu disipline edilmiştir. Ancak gelir tespit yöntemi ile alakalı olarak idare ile mükellef arasında problem

oluşturan birçok husus vardır ve bu konulardan birisi de "müşterek genel gider" dağıtımının yapılmasıdır. Bu yazı ile yıllara yaygın inşaat ve onarma işi ile birlikte gelir sağlayan farklı faaliyetler ile de meşgul olan işletmeler tarafından, bünyelerinde ortaya çıkan ortak genel giderlerin tabi tutulması gereken dağıtım biçimi hususu açıklanacaktır.

Müşterek genel giderlerin oluşum nedeni ve kapsamı: Birden fazla takvim yılına yayılmış olarak yapılan inşaat ve onarma işlerinde müşterek genel giderlerden söz edebilmek için ortada birden fazla inşaat ve onarma işi ya da bir inşaat ve onarma işiyle beraber ayrıca başka bir faaliyet olmalıdır. Devam etmekte olan bir tek inşaat ve onarma işi var ise ve bu işe eşlik eden başka bir iş de yok ise ortada müşterek genel gider yoktur. Zira bu mevcut genel giderler, devam eden inşaat ve onarma işine ait gider olacaktır.

### **3.3.5.1. Vergi Kanunlarına Göre Yıllara Yaygın İnşaat**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazancın iş bitim yılında tespit edilmesinden dolayı kazancın tamamı o yıla ait gelir kabul edilir ve o yılın gelir veya kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilir. Buna göre, gelir vergisi mükellefi olanların bu madde kapsamı içinde hazırlayacakları beyannamelerini, işlerin tamamlandığı takvim yılını izleyen yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, kurumlar vergisi mükellefi olanların ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri mecburidir.

Yıllar yaygın inşaat onarım işlerini yürüten mükellefler, işin devamlılığı süresince kâr veya zararı beyanda bulunmasa bile yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini bildirmek zorundadırlar. Zira GVK'nın 85. maddesi gereğince tüccar, faaliyetleri dolayısıyla gelir sağlamamış olsa da, yıllık beyanname vermek durumundadır. Yıllar yaygın inşaat onarım işinde vergileme işleminin işin bitimine ertelenmesi sonucunda vergi tahsilâtında oluşan gecikmenin telafisi amacı ile, yapılmış olan istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu doğrultuda GVK'nın 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ile 30. maddeleri gereğince, GVK'nın 42. maddesi kapsamında olan işleri üstlenenlere ödenen istihkak bedelleri üzerinden %3 oranında gelir ve kurumlar vergisi stopajı yapılmaktadır. Bu stopaj, nihai vergilemeye mahsuben yapılmaktadır (193 sayılı GVK; 5520 sayılı KVK).

GVK'nın 44. maddesine göre iş bitiş tarihi sonrası, bu işler ile alakalı olarak, yapılan giderler ve her ne vasıf altında olursa olsun sağlanan hasılat, bu giderlerin yapılmış olduğu veya hasılatın elde edildiği yıla ait kar-zararın tespit edilmesinde dikkate alınır. Yıllara yayılmış olarak yapılan inşaat ve onarım işleri ile uğraşmakta olan bazı işletmelerde, ana

faaliyetler haricinde ve işin devam ettiği yıllar içinde arızı kar ya da zararlar oluşabilmektedir. Bunlar özellikle inşaat işi sebebiyle alınmış olan istihkakların bankaya yatırılmasıyla tahakkuk eden satıcılar ve finans kurumları ile olan borç ve alacak ilişkilerinden, iş makinelerinin satışı veya kiraya verilmesi işinden veyahut hurda satış işinden kaynaklanan gelirlerden meydana gelmektedir. Yıllara yaygın inşaat onarma işi ile tahsili yapılan paraların bir bölümü finans sisteminde farklı yatırım araçlarına aktarılabilir. Örnek olarak, bu paraların, yatırım fonu, hisse senedi, repo, devlet tahvili, hazine bonosu, vadeli mevduat ve Euro Bond gibi hesaplarda değerlendirilmesi mümkündür. Bu biçimde yatırım araçları vasıtasıyla değerlendirilen hakkı olan tutarlarıyla yıllara yaygın inşaat ve onarma işiyle uğraşan mükellefler yıl içinde bahse konu işten bağımsız olarak bir gelir elde edebilirler. Örnek olarak mevduat hesabına yatırılan TL mevduat sebebiyle yıl sonunda mevduat faiz geliri tahakkuk eder. Bu biçimde elde edilen mevduat faiz gelirin GVK'nın 42. maddesi kapsamında olan işin bitiminde mi yoksa işten bağımsız olarak elde edilen yıla ait gelir mi olarak bildirileceği hususunda, Gelir İdaresi ile Danıştay arasında bir görüş birliği bulunmamaktadır. Vergi İdaresi'ne ait görüş, işin bitmesi beklenmeden mükelleflerin belirtilen gelir unsurlarını etkinlik dışında gelirler olarak cari yıl kâr/zararının tespit edilmesinde dikkate almaları ve bildirmeleri gerektiği yönündedir.

### **3.3.5.2. TMS-18 Hasılat Standardına Göre Yıllara Yaygın İnşaat**

Gelir: Finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına yönelik kavramsal çerçeve içerisinde, hesap dönemi süresince, sermayedarların katkıları ile alakalı olanlar dışında gerçekleşen nakit girişleri ya da varlıklarda oluşan artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak öz kaynaklarda artış olmasına sebep olan ekonomik yararlardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelir tanımı hasılatın ve gelirin ikisini birden kapsar. Hasılat, işletmeye ait sıradan faaliyetler sonucunda meydana gelen kazançtır ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi türlü isimler taşır. Bu standart ile amaçlanan; belirli tipte olan işlem ve vakalardan edinilen hasılatla ilişkin muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Hasılatın muhasebeleştirilmesi işlemine ilişkin ilk konu, hasılatın muhasebeleştirilme zamanının belli edilmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye dahil olmalarının mümkün olduğu ve bahsi geçen yararlar güvenilir bir şekilde ölçülebildikleri hallerde muhasebeleştirilir. Bu standart, bahsi geçen kıstasların karşılandığı ve sonucunda hasılatın muhasebeleştirildiği halleri açıklar. Buna ek olarak, bu standart söz konusu kıstasların uygulaması ile ilgili uygulamalı rehberlik sağlar.

**Kapsam:**

1. Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylar dolayısıyla elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

2. (a) Mal satışları;

(b) Hizmet sunumları ve

(c) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

3. Mallar, satış amacı ile işletmenin ürettiği ürünleri ve bir perakendecinin satın aldığı emtia gibi işletmece tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları ya da satış amacı ile elde tutulan arsa ve diğer taşınmazları içerir.

4. Hizmet sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış olan sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca anlaşılması sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden fazla dönemde sunulabilir. Hizmetlerin sunumu ile ilgili, proje yöneticileri ve mimarlar tarafından sunulan hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamı içinde olmayıp, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı’nda belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır.

5. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması aşağıda belirtilen gelir cinslerini meydana getirir:

(a) Faiz – nakit veya nakit denkleminin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler;

(b) İsim hakları – patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun ömürlü işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenler ve

(c) Temettüleri – ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar.

6. Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu Standart kapsamına dâhil değildir: (a) Finansal kiralama sözleşmeleri.

**3.4 TMS-12 Gelir Vergileri Standardı**

Bu standardın amacı; gelecek dönemlerde ödenecek gelir ve kurumlar vergileri ile geri kazanılacak gelir ve kurumlar vergilerini kapsamaktadır.

**Muhasebe Kâr/Zarar :** Verginin hesaplanmasından önceki kârdır. Buna ticari kâr olarak tanımlanabilir.



**Mali Kâr/Zarar** : Vergi otoriteleri tarafından konulan kuralları göre çıkan kâr veya zarardır.

**Dönem Vergisi** : Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre dönem kârından hesaplanan gelir ve kurumlar vergileridir.

**Ertelenen Vergi Geliri** : Dönemde meydana gelen indirilebilir geçici farkların vergi etkisini ifade eder.

**Ertelenen Vergi Varlığı**: Gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder.

**Ertelenen Vergi Yükümlülüğü**: Gelecek dönemlerde ödenecek olan gelir ve kurumlar vergilerini ifade eder.

### **ERTELENEN VERGIYİ DOĞURAN NEDENLER:**

- 1. Geçici Farklar:** Bir varlığın ya da borcun muhasebeleştirme döneminin vergilendirme döneminden önce olmasından dolayı oluşan farklardır. Muhasebeleştirme önce olduğu için geçici fark oluşmakta ve vergilendirildiği dönemde de bu geçici fark ortadan kalkmaktadır. Hiçbir zaman ortadan kalkmayacak geçici farklar ertelenen verginin konusu oluşturmazlar.

#### **Geçici farklara aşağıdaki gibi örnek verebiliriz.**

Gerçekleşmemiş hisse senedi değer artışları ve azalışları,

Kıdem Tazminatı Karşılıkları,

Ödenmemiş SSK Primleri,

Duran Varlık Değerleme Artışları,

IAS ve IFRS'ye göre gerçeğe uygun değer ile vergi değeri arasındaki farklar örnek olarak verilebilir.

#### **Sürekli Farklara aşağıdaki gibi örnek verebiliriz.**

İştirak Kazançları

Serbest Bölge Kazançları

Temettü Gelirleri

Risk Sermayesi Kazançları

Para ve vergi cezaları

Motorlu Taşıtlar Vergileri

- 2. Mali Zararlar:** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/a maddesi gereği 5 yılı aşmayan zararlar kurumlar vergisi matrahının hesabında indirim olarak gösterilebilmektedir.

Geçmiş yıl mali zararları, ancak sonraki dönemlerde indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi kârın oluşacağıının muhtemel olması durumunda ertelenen vergiye konu edilebilir, aksi halde ertelenen vergiye konu edilemezler.

- 3. Vergi Avantajları:** Ülkemizde bazı faaliyetlerin desteklenmesi amacıyla o faaliyetlere ilişkin teşvik ve destekler verilmektedir. AR-GE faaliyetlerini desteklemek için, AR-GE teşvikleri, bölgeler arası ekonomik farkı azaltmak veya belli başlı sektörleri geliştirmek için verilen bölgesel teşvikler, yatırımları desteklemek için yatırım indirimi uygulaması gibi. Bu tür teşvikler, kurum kârı üzerinden ödenecek vergilerden indirim ve istisna olarak kullandırıldığında işletmelere bir vergi avantajı sağlamaktadırlar. Ertelenen vergi varlıkları hesaplaması yapılırken bu tür kolaylıklarda dikkate alınmalıdır. Burada şu konular husus arz etmektedir;

Süre sınırlaması yoktur. Sonraki dönemlerde de indirim konusu yapılabilmektedir.

Bu tür avantajlar, ancak sonraki dönemlerde indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi kârın oluşacağıının muhtemel olması durumunda ertelenen vergiye konu edilebilirler aksi halde ertelenen vergiye konu edilemezler.

- 4. Ertelenen Vergi Varlıkları:** İndirilebilir geçici farklar, kullanılmamış mali zararlar ve Vergi avantajları nedeniyle sonraki dönemlerde geri kazanılacak olan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarıdır. Ertelenen vergi varlıkları, işletmenin sonraki dönemlerde oluşacak vergilendirilebilir gelirlerinin muhtemel olması durumunda ertelenen vergide dikkate alınmalıdır.
- 5. Ertelenen Vergi Yükümlülükleri:** Vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle sonraki dönemlerde geri ödenecek gelir vergisi tutarlarıdır. Ertelenen vergi varlıklarının aksine, ertelenen vergi yükümlülüklerinin hesaplanması zorunludur (Sağlam, 2017: 937-938).

**ÖRNEK:** M ticari işletmesinin raporlama tarihi itibari ile 500.000,00 TL tutarında şüpheli alacağı vardır. Bu şüpheli alacakların 350.000,00 TL'lik kısmı için dönem içinde dava açılmış olup 150.000,00 TL'lik kısmı için ise sonraki yıllarda dava açılması düşünülmektedir.

**ÇÖZÜM:** Alacak veya borç karşılıkları TMS 37'ye göre oluştukları dönemde muhasebeleştirilirler. M ticari işletmesi 350.000,00 TL tutarındaki alaca için karşılık giderini muhasebeleştirecektir. Bu tür karşılık giderleri oluştukları dönem vergi kanunları açısından kanunen kabul edilen giderlerdendir. Bu nedenle geçici fark oluşturmazlar ve ertelenen vergi hesaplanmaz. M ticari işletmesi 150.000,00 TL tutarındaki alacağı için sonraki yıllarda dava açacağından bu tür giderler vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen giderlerdir.

Bu nedenle geçici fark oluşturlar. Ertelenen vergi hesaplanır. İzleyen dönemlerde kanunen kabul edilen gider niteliğine geldiğinde ise muhasebe kârından indirilirler.

**Hesaplama:** 150.000,00 TL\*0,20= 30.000,00 TL Ertelenen Vergi Varlığı hesaplanacaktır.

**ÖRNEK:** M ticari işletmesinin raporlama tarihi itibari ile ödemediği 300.000,00 TL tutarında SSK prim borcu vardır. Buna göre;

SSK prim borçları vergi kanunları açısından ödendiğinde gider olarak kabul edilir. Bu nedenle M ticari işletmesinin borcu olan, SSK primi geçici bir fark oluşturmakta ve ertelenen vergi hesaplaması yapılması gerekmektedir. Oluşan bu geçici farklar SSK prim borcu ödendiği tarihte kapanmaktadır. SSK primleri gider olmakla birlikte vergi kanunları açısından ancak ödendiğinde gider olarak kabul edilirler. Bu nedenle ödenmemiş SSK primleri oluştukları dönemde vergiye tabi kârın hesaplanmasında ticari kâra ilave edilirler (Geçici fark oluşur). SSK primleri ödendiğinde ise kanunen kabul edilen gider niteliğine kavuşur ve verginin hesaplanmasına esas kârdan indirilir (Geçici fark kapanır).

**Hesaplama:** 300.000,00 TL\*0,20= 60.000,00 TL Ertelenen Vergi Varlığı hesaplanacaktır.

### **TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ UYGULAMA ÖRNEKLERİ**

**ÖRNEK 1:** HUÇİ İnşaat A.Ş. imzalamış olduğu inşaat sözleşmesinin bilgileri aşağıdaki gibidir.

BAŞLANGIÇ TARİHİ : OCAK 2013  
BİTİŞ TARİHİ : HAZİRAN 2016  
TAHMİNİ SÖZLEŞME GELİRİ : 250.000.000,00 TL ve iş bitiminde  
TAHMİNİ SÖZLEŞME MALİYETİ :180.000.000,00 TL

Söz konusu inşaat işi Haziran 2016 tarihinde teslim edilecektir. HUÇİ İnşaat A.Ş.'nin öngörülen inşaat harcamaları yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir;

1. YIL HASILAT	2. YIL HASILAT	3. YIL HASILAT
90.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL

Yukarıda bilgileri verilen inşaat işinin yıllar itibariyle yevmiye kayıtları (TMS'ye göre) aşağıdaki şekilde olacaktır: (Tamamlanma oranının tespitinde yapılan harcamalar esas alınacaktır.)

**Cözüm 1.** İnşaat işinin yıllar itibariyle tamamlanma oranları ve tahmin gelirleri aşağıdaki gibidir;

YILLAR	TAHMİNİ GELİR	HARCAMA TUTARI	TAMAMLANMA ORANI(%)
1. YIL	125.000.000,00 TL	90.000.000,00 TL	50
2. YIL	62.500.000,00 TL	45.000.000,00 TL	25
3. YIL	62.500.000,00 TL	45.000.000,00 TL	25

### **1.Yıl Kayıtları**

1. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

1. yıl :  $90.000.000,00/180.000.000,00 = \%50 * 250.000.000,00 \text{ TL} = 125.000.000,00 \text{ TL}$

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	90.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		90.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	90.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		90.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	125.000.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		125.000.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

### **2. Yıl Kayıtları**

2. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

2.yıl : 45.000.000,00 / 180.000.000,00 = %25 \*250.000.000,00 TL = 62.500.000,00 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		45.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		45.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	62.500.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		62.500.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

### **3. Yıl Kayıtları**

3. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

3.yıl : 45.000.000,00 / 180.000.000,00 = %25 \*250.000.000,00 TL = 62.500.000,00 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		45.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		45.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	62.500.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		62.500.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

Yıllar itibariyle bilanço ve gelir tablosu hesapları aşağıdaki gibi olacaktır;

HESAP KODU	1.YIL	2. YIL	3. YIL	TOPLAM
186 HAKEDİŞ BAĞ.	125.000.000,00 TL	187.500.000,00 TL	250.000.000,00 TL	250.000.000,00 TL
600 YURTIÇİ SATIŞ	125.000.000,00 TL	62.500.000,00 TL	62.500.000,00 TL	250.000.000,00 TL
622 HİZMET ÜRET.	90.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL	180.000.000,00 TL
KÂR/ZARAR	35.000.000,00 TL	17.500.000,00 TL	17.500.000,00 TL	70.000.000,00 TL

**ÖRNEK 2.** Örnek 1'deki inşaat maliyetleri 2. yılın sonunda tekrar gözden geçirilmiş 30.000.000,00 TL'lik daha artış olmuş, tahmini gelirlerde değişiklik olmamıştır. 2. yılın ve 3. yılın maliyetleri aşağıdaki gibi olmuştur;

YILLAR	DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ	DEĞİŞİM	DEĞİŞİKLİK SONRASI	TOPLAM
2. YIL MALİYETLERİ	45.000.000,00 TL	(20.000.000,00 TL)	25.000.000,00 TL	25.000.000,00 TL
3. YIL MALİYETLERİ	45.000.000,00 TL	50.000.000,00 TL	95.000.000,00 TL	95.000.000,00 TL
TOPLAM	90.000.000,00 TL	30.000.000,00 TL	120.000.000,00 TL	120.000.000,00 TL

Yukarıda bilgileri verilen inşaat işinin yıllar itibariyle yevmiye kayıtları (TMS'ye göre) aşağıdaki şekilde olacaktır: (Tamamlanma oranının tespitinde yapılan harcamalar esas alınacaktır.)

## **Cözüm 2.**

### **1.Yıl Kayıtları**

1. yıl sonunda herhangi bir değişiklik gözlenmemiştir. İnşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

$$1. \text{ yıl} : 90.000.000,00 / 180.000.000,00 = \%50 * 250.000.000,00 \text{ TL} = 125.000.000,00 \text{ TL}$$

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	90.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		90.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	90.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		90.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	125.000.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		125.000.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

## **2. Yıl Kayıtları**

2. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki şekildedir;

2.yıl : 25.000.000,00 / 210.000.000,00 = % 12 \*250.000.000,00 TL = 30.000.000,00 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	25.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		25.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	25.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		25.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	30.000.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		30.000.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

Yapılan sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, **muhasabe tahminlerindeki bir değişiklik** olarak muhasebeleştirilir (TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar)”1

Muhasebe tahminlerinde oluşan değişiklikler ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılır. Cari dönemin hasılatı, cari dönemdeki tamamlanma oranı ölçüsünde (yeni tamamlanma oranı %12) olacaktır. Önceki dönemde fazla yazılan hasılat cari dönemin hasılatını eksilterek yazılmadan bu güne kadar gelir tahakkuku yapılmış olan inşaat alacaklarında değer düzeltmesi olarak finansal tablolara alınmalıdır.

KÜMÜLATİF TAMAMLANMA ORANI: %54,76

1. YIL GİDER (a)	2. YIL GİDER (b)	TAHMİNİ SÖZLEŞME MALİYETİ (c)	SÖZLEŞME MALİYET ARTIŞI (d)	KÜMÜLATİF TAMAMLANMA ORANI(%) a+b/c+d
90.000.000,00 TL	25.000.000,00 TL	180.000.000,00 TL	30.000.000,00 TL	54,76

KÜMÜLATİF GELİR : 136.900.000,00 TL

TAHMİNİ SÖZLEŞME GELİRİ (a)	KÜMÜLATİF TAMAMLANMA ORANI% (b)	KÜMÜLATİF GELİR (a*b)
250.000.000,00 TL	54,76	136.900.000,00 TL

BUGÜNE KADAR KAYDEDİLEN GELİR: 155.000.000,00 TL

1. YIL GELİR (a)	2. YIL GELİR (b)	TOPLAM GELİR (a+b)
125.000.000,00 TL	30.000.000,00 TL	155.000.000,00 TL

FAZLA YAZILAN TAHAKKUK : 13.100.000,00 TL

BUGÜNE KADAR KAYDEDİLEN GELİR (a)	KÜMÜLATİF GELİR (b)	FAZLA YAZILAN TAHAKKUK (a-b)
155.000.000,00 TL	136.900.000,00 TL	13.100.000,00 TL

657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARI HESABI	13.100.000,00	
186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HES.		13.100.000,00
Fazla yazılan gelir tahakkuklarının düzeltilmesi		

### **3. Yıl Kayıtları;**

3. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki şekildedir;

3.yıl :  $95.000.000,00 / 210.000.000,00 = \%45,24 \times 250.000.000 \text{ TL} = 113.100.000,00 \text{ TL}$



740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	95.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		95.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	95.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		95.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	113.100.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		113.100.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

Yıllar itibariyle bilanço ve gelir tablosu hesapları aşağıdaki gibi olacaktır;

HESAP KODU	1.YIL	2. YIL	3. YIL	TOPLAM
<b>186 HAKEDİŞ BAĞ.</b>	125.000.000,00 TL	155.000.000,00 TL	250.000.000,00 TL	250.000.000,00 TL
<b>600 YURTİÇİ SATIŞ</b>	125.000.000,00 TL	30.000.000,00 TL	113.100.000,00 TL	268.100.000,00 TL
<b>622 HİZMET ÜRET.</b>	90.000.000,00 TL	25.000.000,00 TL	95.000.000,00 TL	210.000.000,00 TL
<b>657 GERÇEĞE UYG.</b>				(13.100.000,00) TL
<b>TOPLAM</b>	340.000.000,00 TL	85.000.000,00 TL	303.100.000,00 TL	728.100.000,00 TL
<b>KAR/ZARAR</b>				<b>45.000.000,00 TL</b>

**ÖRNEK 3.** Örnek 1'deki verilen bilgilerden inşaat gelirleri ve inşaat maliyetleri revize edilmiştir. Buna göre tahmini sözleşme geliri 300.000.000,00 TL ve inşaat maliyetleri de 200.000.000,00 TL olmuştur. İnşaat maliyetlerinin ayrıntıları aşağıdaki şekildedir;

YILLAR	DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ	DEĞİŞİM	DEĞİŞİKLİK SONRASI	TOPLAM
<b>2. YIL MALİYETLERİ</b>	45.000.000,00 TL	(20.000.000,00 TL)	25.000.000,00 TL	25.000.000,00 TL
<b>3. YIL MALİYETLERİ</b>	45.000.000,00 TL	20.000.000,00 TL	65.000.000,00 TL	65.000.000,00 TL
<b>TOPLAM</b>	90.000.000,00 TL	0,00 TL	90.000.000,00 TL	90.000.000,00 TL

Yukarıda bilgileri verilen inşaat işinin yıllar itibariyle yevmiye kayıtları (TMS'ye göre) aşağıdaki şekilde olacaktır: (Tamamlanma oranının tespitinde yapılan harcamalar esas alınacaktır.)

### **Cözüm 3:**

#### **1. Yıl Kayıtları**

1.yıl sonunda herhangi bir değişikli olmamıştır. İnşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

$$1. \text{ yıl} : 90.000.000,00 / 180.000.000,00 = \%50 \times 250.000.000,00 \text{ TL} = 125.000.000,00 \text{ TL}$$

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	90.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		90.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	90.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		90.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	125.000.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		125.000.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

#### **2. Yıl Kayıtları**

2. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

$$2. \text{ yıl} : 25.000.000,00 / 200.000.000,00 = \%12,50 * 300.000.000,00 \text{ TL} = 37.500.000,00 \text{ TL}$$

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	25.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		25.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	25.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		25.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	37.500.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		37.500.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

KÜMÜLATİF TAMAMLANMA ORANI: %57,50

1. YIL GİDER (a)	2. YIL GİDER (b)	TAHMİNİ SÖZLEŞME MALİYETİ (c)	SÖZLEŞME MALİYET ARTIŞI (d)	KÜMÜLATİF TAMAMLANMA ORANI(%) a+b/c+d
90.000.000,00 TL	25.000.000,00 TL	180.000.000,00 TL	20.000.000,00 TL	57,50

KÜMÜLATİF GELİR : 172.500.000,00 TL

TAHMİNİ SÖZLEŞME GELİRİ (a)	KÜMÜLATİF TAMAMLANMA ORANI% (b)	KÜMÜLATİF GELİR (a*b)
300.000.000,00 TL	57,50	172.500.000,00 TL

BUGÜNE KADAR KAYDEDİLEN GELİR: 162.500.000,00 TL

1. YIL GELİR (a)	2. YIL GELİR (b)	TOPLAM GELİR (a+b)
125.000.000,00 TL	37.500.000,00 TL	162.500.000,00 TL

EKSİK YAZILAN TAHAKKUK : 10.000.000,00 TL

BUGÜNE KADAR KAYDEDİLEN GELİR (a)	KÜMÜLATİF GELİR (b)	FAZLA YAZILAN TAHAKKUK (a-b)
162.500.000,00 TL	172.500.000,00 TL	10.000.000,00 TL

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HES.	10.000.000,00	
647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ KÂRLARI HESABI		10.000.000,00
Eksik yazılan gelir tahakkuklarının düzeltilmesi		

### **3. Yıl Kayıtları;**

3. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

3. yıl :  $85.000.000,00 / 200.000.000,00 = \%42,50 \times 300.000.000 \text{ TL} = 127.500.000,00 \text{ TL}$

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	85.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		85.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	85.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		85.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	127.500.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		127.500.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

Yıllar itibariyle bilanço ve gelir tablosu hesapları aşağıdaki gibi olacaktır;

HESAP KODU	1.YIL	2. YIL	3. YIL	TOPLAM
<b>186 HAKEDİŞ BAĞ.</b>	125.000.000,00 TL	172.500.000,00 TL	300.000.000,00 TL	300.000.000,00 TL
<b>600 YURTİÇİ SATIŞ</b>	125.000.000,00 TL	37.500.000,00 TL	127.500.000,00 TL	290.000.000,00 TL
<b>622 HİZMET ÜRET.</b>	90.000.000,00 TL	25.000.000,00 TL	85.000.000,00 TL	200.000.000,00 TL
<b>647 GERÇEĞE UYG.</b>				10.000.000,00 TL
<b>TOPLAM</b>	340.000.000,00 TL	110.000.000,00 TL	340.000.000,00 TL	790.000.000,00 TL
<b>KAR/ZARAR</b>				<b>100.000.000,00 TL</b>

**ÖRNEK 2:** YAYLA ENERJİ ÜRETİM TURİZM TİC. A.Ş. 'nin 2014-2015-2016 yılları bağımsız denetim raporlarına göre KUZEY KUŞAKLAMA PROJESİNİN Türkiye Muhasebe

Standartlarına uygun muhasebe kayıtlarının nasıl yapıldığı aşağıda gösterilmiştir. Aşağıdaki rakamlarla ilgili bilgilere, bağımsız denetim raporlarının ilgili sayfalarından çıktısı alınarak, çalışma ekinde sunulmuştur.

### 2014-2015-2016 Bağımsız Denetim Raporundaki Bilgiler;

HESAP KODU	2014 YILI	2015 YILI	2016	TOPLAM
622 HİZMET ÜRET.	(18.565.361,00) TL	(13.862.806,00) TL	(2.581.327,00) TL	(35.009.494,00) TL
170 YILLARA YAY.	18.565.361,00 TL	13.862.806,00 TL	2.581.327,00 TL	35.009.494,00 TL
600 YURTIÇİ SATIŞ.	24.142.235,00 TL	10.880.185,00 TL	2.680.460,00 TL	37.702.880,00 TL
350 YILLARA HAK.	21.409.503,00 TL	12.409.802,00 TL	1.492.776,00 TL	35.312.081,00 TL
185 İNŞAAT ALAC.	2.732.732,00 TL	(1.529.617,00) TL	1.187.684,00 TL	2.390.799,00 TL

### 2014 YILI KAYITLARI;

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	18.565.361,00	
170 YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ HES.		18.565.361,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

185 İNŞAAT ALACAKLARI HESABI	2.732.732,00	
350 YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HES.	21.409.503,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		24.142.23
Hakedişlerin gelir hesabına devri		5,00

691 ERTELENEN VERGİ GELİR/GİDERİ HESABI	1.115.375,00	
484 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		1.115.375,00
İnşaat kârının ertelenen vergi etkisi		

### 2015 YILI KAYITLARI;

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	13.862.806,00	
170 YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ HES.		13.862.806,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

350 YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HES.	12.409.802,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		10.880.18
185 İNŞAAT ALACAKLARI HESABI		5,00
Hakedişlerin gelir hesabına devri		1.529.617,00

284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI HESABI	596.524,00	
691 ERTELENEN VERGİ GELİR/GİDERİ HESABI		596.524,00
İnşaat zararının ertelenen vergi etkisi		

### 2016 YILI KAYITLARI;

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	2.581.327,00	
170 YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ HES.		2.581.327,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

185 İNŞAAT ALACAKLARI HESABI	1.187.684,00	
350 YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HES.	1.492.776,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		2.680.460
Hakedişlerin gelir hesabına devri		,00

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI	727.425,00	
185 İNŞAAT ALACAKLARI HESABI		727.425,00
Tahminin maliyeti aşan kısmın giderleştirilmesi		

284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	125.658,00	
691 ERTELENEN VERGİ GELİR/GİDERİ		125.658,00
İnşaat zararının ertelenen vergi etkisi		

KUZEY KUŞAKLAMA PROJESİ	2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	TAHMİNİ MALİYET- DÖNEM MALİYETİ(689 NOLU HESAB)
TAH. TAMAM.MAL.	24.000.000,00 TL	34.275.115,00 TL	34.282.069,00 TL	34.282.069,00 TL

<b>TAHMİNİ HASILAT</b>	31.209.392,00 TL	37.017.124,00 TL	37.702.879,00 TL	
<b>DÖNEM GELİRİ</b>	24.142.235,00 TL	10.880.185,00 TL	2.680.460,00 TL	
<b>DÖNEM MALİYETİ</b>	18.565.361,00 TL	13.862.806,00 TL	2.581.327,00 TL	35.009.494,00 TL
<b>KAR/ZARAR</b>	5.576.874,00 TL	(2.982.621,00) TL	99.133,00 TL	
<b>FARK(DİREKT GİDER YAZILAN)</b>				<b>727.425,00 TL</b>

**TMS VE TDMS GÖRE İNŞAAT MUHASEBESİ KIYASLAMASI UYGULAMA**  
**ÖRNEĞİ**

**TMS'ye göre muhasebe kayıtları:**

**ÖRNEK 1:** HUÇİ İnşaat A.Ş. imzalamış olduğu inşaat sözleşmesinin bilgileri aşağıdaki gibidir.

BAŞLANGIÇ TARİHİ : OCAK 2013

BİTİŞ TARİHİ : HAZİRAN 2016

TAHMİNİ SÖZLEŞME GELİRİ : 250.000.000,00 TL ve iş bitiminde

TAHMİNİ SÖZLEŞME MALİYETİ :180.000.000,00 TL

Söz konusu inşaat işi Haziran 2016 tarihinde teslim edilecektir. HUÇİ İnşaat A.Ş.'nin öngörülen inşaat harcamaları yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir;

<b>1. YIL HASILAT</b>	<b>2. YIL HASILAT</b>	<b>3. YIL HASILAT</b>
90.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL

Yukarıda bilgileri verilen inşaat işinin yıllar itibariyle yevmiye kayıtları (TMS'ye göre) aşağıdaki şekilde olacaktır: (Tamamlanma oranının tespitinde yapılan harcamalar esas alınacaktır.)

**Çözüm 1.** İnşaat işinin yıllar itibariyle tamamlanma oranları ve tahmin gelirleri aşağıdaki gibidir;

YILLAR	TAHMİNİ GELİR	HARCAMA TUTARI	TAMAMLANMA ORANI(%)
1. YIL	125.000.000,00 TL	90.000.000,00 TL	50
2. YIL	62.500.000,00 TL	45.000.000,00 TL	25
3. YIL	62.500.000,00 TL	45.000.000,00 TL	25

### **1.Yıl Kayıtları**

1. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

1. yıl :  $90.000.000,00 / 180.000.000,00 = \%50 * 250.000.000,00 \text{ TL} = 125.000.000,00 \text{ TL}$

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	90.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		90.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	90.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		90.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	125.000.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		125.000.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

### **2. Yıl Kayıtları**

2. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

2.yıl :  $45.000.000,00 / 180.000.000,00 = \%25 * 250.000.000,00 \text{ TL} = 62.500.000,00 \text{ TL}$

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		45.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		



622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		45.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	62.500.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		62.500.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

### **3. Yıl Kayıtları**

3. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

$$3. \text{ yıl} : 45.000.000,00 / 180.000.000,00 = \%25 * 250.000.000,00 \text{ TL} = 62.500.000,00 \text{ TL}$$

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		45.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		45.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılması		

186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAH. HESABI	62.500.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		62.500.000,00
Tamamlanma oranı hasılat kaydı		

### **TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE göre muhasebe kayıtları:**

#### **1. Yıl Kayıtları**

1. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

$$1. \text{ yıl} : 90.000.000,00 / 180.000.000,00 = \%50 * 250.000.000,00 \text{ TL} = 125.000.000,00 \text{ TL}$$

İşletmenin 125.000.000,00 TL hakediş faturası kesmesine göre;(kdv hesaplanmamıştır.)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	90.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		90.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

170 YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	90.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		90.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin yıl sonunda ilgili hesaba devri		

102 BANKALAR	121.250.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLARI HESABI	3.750.000,00	
350 YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM İŞLERİ HAKEDİŞ BEDELLERİ		125.000.000,00
Hakediş fatura bedelinin bankaya yatırılması %3 vergi tevkifatı		

## **2. Yıl Kayıtları**

2. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

2.yıl :  $45.000.000,00 / 180.000.000,00 = \%25 * 250.000.000,00 \text{ TL} = 62.500.000,00 \text{ TL}$

İşletmenin 62.500.000,00 TL hakediş faturası kesmesine göre;(kdv hesaplanmamıştır.)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		45.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

170 YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	45.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		45.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin yıl sonunda ilgili hesaba devri		

102 BANKALAR	60.625.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLARI HESABI	1.875.000,00	
350 YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM İŞLERİ HAKEDİŞ BEDELLERİ		62.500.000,00
Hakediş fatura bedelinin bankaya yatırılması %3 vergi tevkifatı		

### **3. Yıl Kayıtları**

3. yıl inşaatın tamamlanma oranı ve tahmini gelirleri aşağıdaki gibidir;

3.yıl : 45.000.000,00 / 180.000.000,00 = %25 \*250.000.000,00 TL = 62.500.000,00 TL

İşletmenin 62.500.000,00 TL hakediş faturası kesmesine göre;(kdv hesaplanmamıştır.)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	45.000.000,00	
320 SATICILAR HESABI		45.000.000,00
İnşaat harcamalarının kayıt altına alınması		

170 YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	45.000.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		45.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin yıl sonunda ilgili hesaba devri		

102 BANKALAR	60.625.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLARI HESABI	1.875.000,00	
350 YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM İŞLERİ HAKEDİŞ BEDELLERİ		62.500.000,00
Hakediş fatura bedelinin bankaya yatırılması %3 vergi tevkifatı		

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	180.000.000,00	
170 YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ		180.000.000,00
Geçici kabulun yapılması ve inşaat maliyetlerinin gelir tablosuna devri		

350 YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM İŞLERİ HAK. BEDELLERİ	250.000.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		250.000.000,00
Geçici kabulun yapılması ve inşaat gelirlerinin gelir tablosuna devri		

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLARI HESABI	7.500.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLARI HESABI		7.500.000,00
Vergi tevkifatının ilgili hesaba devri		

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İnşaat sözleşmelerine konu olan inşaat taahhüt faaliyetleri, arsa sahibi kişilerin talepleri doğrultusunda müteahhit firmanın üstlenmiş olduğu ve inşaa aşaması birden çok döneme yayılan yapım işleridir. İnşaat taahhüt işleri öteki faaliyetlere kıyasla fiziki ve mali bakımdan çok büyük ebatlarda olduğundan, inşaat taahhüt işlerinin kendine has yönleri ortaya çıkmaktadır. Yapılan işlerde farklı boyutlar ve nitelikler olması, kullanılan cihazların çok sayıda ve fazla olması farklı uzmanlık alanları ve teknik bilgiye ihtiyacı doğurmaktadır. Bu da yapılan işin süresini etkiler. İnşaat taahhüt işlerinin bir dönemden uzun sürmesi en önemli sorunlardan bir tanesidir. Karşılaşılan bu problem, inşaat kazancı ve maliyetinin ne zaman faaliyet sonuçlarına alınacağı sorununu düşündürmektedir. İnşaat firmaları yapım işlerini gerçekleştirirken hazırlanan sözleşmeleri Türkiye Muhasebe Standartlarına veya Tek Düzen Muhasebe Sistemine uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir. Uygulama da baz alınacak iki yöntem bulunmaktadır. Birincisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi gereğince dikkate alınacak tamamlanmış sözleşme yöntemi, diğeri ise TFRS 15'de belirtilen tamamlanma yüzdesi yöntemidir.

Yeni hasılat standardı TFRS 15, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standardını yürürlükten kaldırmıştır. Fakat yeni hasılat standardı TMS 11 ve TMS 18 Standartlarının bir birleşimi olarak karşımıza çıkmaktadır. TMS 18 Hasılat Standardı içerisinde hasılatın muhasebeleştirilmesi için ürün ve hizmetin risk ve getirilerinin müşteriye geçmesi esas alınırken yeni hasılat standardında kontrolün devri esas alınmaktadır.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat taahhüt işi ile ilgili ortaya çıkan maliyetler ve alınan hakedişlerin, faaliyetin sürdüğü döneme ait sonuç hesaplarına aktarılmadan bilanço hesabında takibi yapılmaktadır. İş ile alakalı kâr/zarar işin tamamlandığı dönemde yani geçici kabulün yapılmasından sonra dönemin sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Bu yaklaşım, muhasebenin dönemsellik ilkesi ile bağdaşmadığı için eleştiri konusu olmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise, inşaat taahhüt işinin devam ettiği dönemler içerisinde ortaya çıkan maliyet ve alınan hakediş tutarları, işin tamamlanma oranı ölçüsünde döneme ait sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde inşaat taahhüt onarma işinin geliri ve maliyetleri ilgili dönemin sonuç hesaplarında yer alması, muhasebenin dönemsellik ilkesine uygundur. Türkiye'de uygulamada olan vergi kanunlarının muhasebe sistemi üzerindeki etkisi sebebi ile yıllara sari olarak yapılan inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi işinde "Tamamlanmış Sözleşme" yöntemi kullanılmaktaydı. Türkiye Muhasebe Standartlarının gelmesi ile birlikte bağımsız denetime tabi firmalar TFRS 15 eski

hali ile TMS 11 ve TMS 18 standartlarına göre muhasebe uygulamalarını kayıtlarında uygulamak zorundalar. Standartlar Türkiye’de hala belirli firmalara uygulanabildiğinden (bilanço aktif büyüklük şartı, işçi sayısı, hasılat toplamı gibi kriterler) bu firmaların mali tabloları bağımsız denetime tabidir. Bağımsız denetim sonucunda firmalara uluslararası standartlara göre düzenlenmiş bağımsız denetim raporları verilmektedir. Mali tabloların uluslararası standartlara göre hazırlanması, işletmeye yatırım yapmak isteyen veya borç vermek isteyen ulusal ve uluslararası yatırımcılar ve finansman kurumları, bu kararlarını alırken işletmenin mali tablolarının gerçeği yansıttığını görmek istemektedirler. Türkiye’de inşaat işi ile iştigal eden firmaların mali tablolarının, küreselleşen dünyada daha iyi anlaşabilmesi ve diğer firmalarla rekabet edebilmesi için, bağımsız denetim kriterlerinin aşağıya çekilmesi gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarının ulusal seviyede diğer firmalara uygulanabilmesi için akademisyenlerin, mesleki odaların, muhasebe uygulayıcılarının görüşleri alınarak ilgili kamu kurumları ile istişare edilmesi standartların uygulanması kanaatindeyim.

## KAYNAKÇA

- Akbıyıklı, R. (2008), İnşaat Yönetimi Metraj ve Maliyet Hesapları, Birsen Yayınevi, İstanbul.
- Akdoğan, N., Sevilengül, O., (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu:Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Atay, M. S., (2008), Muhasebe Sistemleri Ve Tek Düzen Hesap Planında Uygulanması, Asil Yayıncılık, Ankara.
- Civelek, M., Özkan, A., (2006), Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara
- Coskun, A., Güngörmüş, A. H., (2008), “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Yıl:10, Sayı:2, 213-232.
- Çankaya, İ., (2003), İnşaat Muhasebesi, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Meslek Yapıtları.
- Erden, S. A., (1997), İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi, 2. Basım, Isparta, 1-4.
- Gülten, S., Kocaer, \_\_, (2010), Yurt içi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları, Ankara Ofset, Ankara, 282.
- İşbora, T. (2009). Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi.
- Kamu İhale Kanunu Kanun No: 4734, Kabul Tarihi: 04.01.2002, [www.ihale.gov.tr/DokumanDownload.aspx?DokumanID=638](http://www.ihale.gov.tr/DokumanDownload.aspx?DokumanID=638) (2013).
- Kavacık, M., (2008), Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 8-19.
- Kızılot, S., (2012), İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 17. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot, Ş., (2004), “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, Yaklaşım Yayınları, C.4, Ankara, 1360-1362
- Kızılot, S., (2000), İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi, Mevzuatı ve Ölçümleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 3.
- Maliye Bakanlığı GİB. Ankara VDB'nin 11/04/2014 tarih ve 38418978120[42-13/15]-368 sayılı özelgesi Maliye Bakanlığı, 1Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği “4.13.1.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler” gündemi
- Öğüt, A., (1993), “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması”, Maliye Postası, Yıl 14, Sayı 314, 56.

Sağlam-Yolcu-Eflatun (2017), “UFRS Kayıtları ve uygulama örnekleri” Yıl:2017 sayfa 937-938

Sayarı, M., (2004), “İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,6 (3).

Selimoglu, R., (2010), İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, 1. Basım. İstanbul: Marmara Bilgisayar, 11.

SGK 510 sayılı yasa, 85. madde

Şen, S., (2011), “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa ve Bağımsız Bölümlerin Arsa sahibi açısından Maliyet, KDV ve Muhasebe Uygulaması”, Yaklaşım, Sayı 220, Nisan 2011.

Şengel, S., Ekeril, V., Hacıköylü, C., Ağca, A., (2013), İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi A.Ö.F. Yayınları, Eskişehir.

Şenlik, M., (2011), “İnşaat Muhasebesi”, Maliye ve Hukuk Yayınevi, Ankara.

Şimşek, V. A., (1993), “İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması”, Yaklaşım, Yıl: 1, Sayı 9, 38.

Tandoğan, H. (1988). Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 1988, Cilt I/1.

Tarı, S., (2010), Yapı Kooperatiflerinde İnşaat Yapım Yöntemleri ve Muhasebe Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 77.

Taylan, E., (1995), “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV”, Yaklaşım, Yıl: 3 , Sayı 31 121

Türüng, H., (2006), Yapı Muhasebesinde -Yıllara Yaygınlık- Kavramının Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 78-95.

Uyaroğlu, A. Turhan (2008), İnşaata Başlarken / İnşaat İşlerinde Başarı Unsurları 1, 3. Baskı, Yapı Endüstri Merkezi Yayınları, İstanbul.

WEB\_1,[http://www.vergisorumlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=2654](http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2654) (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

WEB\_2,[http://www.vergisorumlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=3398](http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3398) (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

WEB\_3,<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=Wvu9iAw9pKPuLcO&type=sirkuler> (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

WEB\_4,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/28122013/28122013.pdf> (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

WEB\_5,<http://nexiaturkey.com.tr/uploads/Kat%20karşılığı%20ınşaat%20sistemi%20ve%20hassalat%20paylaşımı%20sistemi%20uygulamaLARI.pdf> (Erişim Tarihi: 28.10.2017).

WEB\_6,<http://www.alomaliye.com/2014/gelir-vergisi-sirkuleri-96.htm> (Erişim Tarihi: 28.10.2017).

WEB\_7,<http://ozelge.net/gvk-2011/> (Erişim Tarihi: 28.10.2017).

WEB\_8,<http://www.vansmmmo.org.tr/duyurular/dosya/2014802061357.pdf>(Erişim Tarihi: 29.10.2017).

WEB\_9,[http://www.asmo.org.tr/tablolari/genel/uygulama\\_1.pdf](http://www.asmo.org.tr/tablolari/genel/uygulama_1.pdf) (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

WEB\_10,<http://www.erdem-erdem.com/articles/adi-ortakliklar/> (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

WEB\_11,[muhasibeturk.org/ecopedia/382-a/1261-adi-sirket-nedir-ne-demek-tanimi-anlami-sirketin-avantajlari-ve-dezavantajlari.html](http://muhasibeturk.org/ecopedia/382-a/1261-adi-sirket-nedir-ne-demek-tanimi-anlami-sirketin-avantajlari-ve-dezavantajlari.html)

WEB\_12,[http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S\\_vzJ9HgY5oJ:www.masterymm.com.tr/web/wp-content/uploads/2013/01/M-3-Adi-Ortakl%25C4%25B1k-%25C4%25B0%25C5%259F-Ortakl%25C4%25B1%25C4%259F%25C4%25B1-Konsorsiyum.docx+&cd=2&hl=tr&ct=clnk&gl=tr](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S_vzJ9HgY5oJ:www.masterymm.com.tr/web/wp-content/uploads/2013/01/M-3-Adi-Ortakl%25C4%25B1k-%25C4%25B0%25C5%259F-Ortakl%25C4%25B1%25C4%259F%25C4%25B1-Konsorsiyum.docx+&cd=2&hl=tr&ct=clnk&gl=tr) Erişim Tarihi: 30.10.2017).

WEB\_13,Master Vergi Danışmanlığı ve Yeminli Mali Muişavirlik LTD.ŞTİ. Ankara 28.11.2012. Adi Ortaklı, İş Ortaklığı, Konsorsiyum. ANKARA.2012 (Erişim Tarihi:30.10.2017).

WEB\_14,<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4692> Master Vergi Danışmanlığı (Erişim Tarihi: 30.10.2017).

WEB\_15,<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd36e8b45451f23fae7a05eb1bb0dab8ab715a6ad85c69c379e881b5685ad4814b5d8665174b97> (Erişim Tarihi:30.10.2017).

WEB\_16,193 Sayılı GVK, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 30.10.2017).

WEB\_17,5422 Sayılı KVK, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 30.10.2017).

WEB\_18,<http://idari.cu.edu.tr/dergi/2012/Sen.2012.2.pdf> (Erişim Tarihi: 30.10.2014).

WEB\_19,<http://www.muhasibedersleri.com/genel-muhasebe-1/KDV-beyanname.html> (Erişim Tarihi: 30.10.2017).

WEB\_20,<http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/Y%C4%B1llara%20Yayg%C4%B1n%20%C4%B0n%C5%9Faat%20ve%20Onar%C4%B1m%20%C4%B0C5%9Fleri.pdf>

WEB\_21,[http://www.gunceldenetim.com.tr/Eklenti/37,yilmaz-sezer-ekim-muteaahit-tarafından-arsa-sahibi-adin-.pdf?0&\\_tag1=183823682BC90546F5E7B05E13B6A7958](http://www.gunceldenetim.com.tr/Eklenti/37,yilmaz-sezer-ekim-muteaahit-tarafından-arsa-sahibi-adin-.pdf?0&_tag1=183823682BC90546F5E7B05E13B6A7958)



WEB\_22,<https://www.google.com.tr/#q=+in%C5%9Faat+muhasebesinde+konut+yap%C4%B1+kooperatifi>

WEB\_23,[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2013/TMS/TMS11.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS11.pdf)

WEB\_24,<http://sbedergi.gumushane.edu.tr/belgeler/sbe-cilt5-sayi910/Makaleler%20PDF/VIII.pdf>

WEB\_25,[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2013/TMS/TMS11.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS11.pdf)

WEB\_26,[http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12\\_1/6.pdf](http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12_1/6.pdf)

WEB\_33,<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri>

WEB\_27,[http://www.bjmer.net/Makaleler/176201258\\_6%20-%20jmer203%20106-129.pdf](http://www.bjmer.net/Makaleler/176201258_6%20-%20jmer203%20106-129.pdf)

WEB\_28,[http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz\\_Ekler/Kurum%20Kazan%C3%A7lar%C4%B1n%C4%B1n%20Vergilendirilmesi/ek\\_nisan\\_2017/2c.htm](http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/Kurum%20Kazan%C3%A7lar%C4%B1n%C4%B1n%20Vergilendirilmesi/ek_nisan_2017/2c.htm)

WEB\_29,<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1069>

WEB\_30,<http://www.csb.gov.tr/> (25.11.2017)

WEB\_31,<http://www.muhasabedersleri.com/insaat-muhasebesi/yapi-taahhut-islemleri.html>(Erişim Tarihi: 25.10.2017).

WEB\_32,[www.google.com.tr/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=%c4%b0n%c5%9faat%20muhasebes%c4%b0nde%2](http://www.google.com.tr/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=%c4%b0n%c5%9faat%20muhasebes%c4%b0nde%2) (Erişim Tarihi: 26.10.2014).

WEB\_33,30Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=KJ9O36CF265JBFLC&type=teblig> (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

WEB\_34,Danıştay 9. Dairenin, 19.02.2007 tarih ve E.2005/2435, K.2007/468 sayılı Kararı, <http://www.kizilot.com.tr/16/178/bd/tr/kizilot/av-zuhalkizilot/gayrimenkul-satis-vaadi-icerikli-kat-karsiligi-insaat-ozlesmesinde-katmadeger-vergisinin-odenmeyecegi>, (Erişim Tarihi: 27.10.2017).