

**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT
TAAHHÜT VE ONARIM İŞLETMELERİ MUHASEBESİ “ÖRNEK
UYGULAMALAR”**

Yüksek Lisans Tezi

**TEZ YÖNETİCİSİ
YRD. DOÇ. DR. M. SERDAR ATAY**

GÖKSEL ÇELEBİ

KIRIKKALE – 2011

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT
TAAHHÜT VE ONARIM İŞLETMELERİ MUHASEBESİ “ÖRNEK
UYGULAMALAR”**

Yüksek lisans Tezi

TEZ YÖNETİCİSİ
YRD. DOÇ. DR. M. SERDAR ATAY

GÖKSEL ÇELEBİ

KIRIKKALE – 2011

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Göksel ÇELEBİ' ye ait "Konut Yapı Kooperatifleri Ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşletmeleri Muhasebesi Örnek Uygulamalar" adlı çalışma jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 12.09.2011

Başkan: Yrd. Doç. Dr. Sara ONUR

Üye : Yrd. Doç. Dr. M. Serdar ATAY

Üye : Yrd. Doç. Dr. Suphi ASLANOĞLU

ÖZET

“Konut Yapı Kooperatifleri ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşletmeleri Muhasebesi “Örnek Uygulamalar”” isimli bu çalışma muhasebe öğreniminde ihtisas (uzmanlık veya sektörler bazında) muhasebelerine destek olmak ve piyasa uygulayıcılarına kaynak amacıyla hazırlanmıştır.

Tezimizin ilk bölümünde, ülkemiz ekonomisinde oldukça önemli bir yere sahip olan inşaat sektörünün içinde yer alan kooperatiflerin tanımı, yapısal özellikleri, kooperatifçiliğin ilkeleri, konut yapı kooperatiflerinin tanımı, doğuşu ve gelişimi, sınıflandırılması, avantajları, kooperatifçilik içindeki yeri ve önemi vurgulanmış, bu kooperatiflerin diğer şirketlerden farklılıkları ve vergiler karşısındaki durumu incelenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde ise, yapı kooperatiflerinde muhasebe uygulamaları ele alınmış, vergiler ve muhasebe açısından detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde, İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri konusuna değinilmiş, inşaat ile ilgili temel kavramlar, inşaat faaliyetlerinin sınıflandırılması ve işin bitimi, Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyetlerinde İşe Başlama Süreci, İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri konuları detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Tezin dördüncü bölümünde, Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Muhasebe Uygulamaları başlığı altında, maliyet öğeleri ve maliyet muhasebesi, avans ve hakedişlerin muhasebeleştirilmesi, dönem sonu işlemleri, işin bitiş tarihinden sonra ortaya çıkan gelir giderler, yıllara yaygın inşaat işi yapan işletmelerin kendileri adına inşaat yapması konuları araştırılmıştır.

ABSTRACT

This study, named “Accounts of Cooperative Dwelling Associations and Deferred Construction Contracting and Maintenance Companies – Model Implementations” is prepared to support specialized (Expertness or on sectoral basis) accounting during the studies of accounts and being a source for market practitioners.

In the first part of the thesis, it is highlighted that the definition of cooperatives which takes part in the system of construction sector that has a quite important place in our country’s economy, its emergence and development, classification, benefits, the importance of the cooperatives and its place in the cooperative system, and it is studied that the differences of these cooperatives from other companies and situation against the taxes.

Accounting Practices in Cooperative Dwelling Association is dealt with, scrutinized in terms of taxes and accounts in the second part of the thesis.

In the third part of the thesis, it is touched to the subject of Accounting Transaction in Construction and Contracting Companies. It is also scrutinized that the basic concepts related to the construction, classification of construction activities and completion of work, Process of Commencement in the form of Undertaking Construction Activities, Construction Accounts and Specification.

In the fourth part, it is researched under the title “Accounting Practices in Deferred Construction Contracting” subjects that cost elements and cost accounting, accounting of loan and progress payments, period-end procedures, expenses and incomes arising after the date of completion of work, doing construction of Deferred Construction Companies on their own behalf.

KİŞİSEL KABUL / AÇIKLAMA

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “Konut Yapı Kooperatifleri Ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşletmeleri Muhasebesi “Örnek Uygulamalar”” adlı çalışmamı, ilmi ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazdığımı ve faydalandığım eserlerin bibliyografyada gösterdiklerimden ibaret olduğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu şeref ve haysiyetimle doğrularım.

Tarih
Göksel ÇELEBİ
İmza

ÖNSÖZ

Türkiye’ de hem muhasebe öğretiminde hem de muhasebe uygulamalarında ticaret ve üretim işletmelerinin muhasebe sistemlerine büyük önem verilmektedir. Ancak “İhtisas Muhasebesi” konusunda büyük bir eksiklik mevcuttur. Bu çalışmamızda ihtisas muhasebesi kapsamında yer alan Konut Yapı Kooperatifleri ve İnşaat İşletmelerinin, ülkemizde uygulanan tek düzen muhasebe sistemine ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak bu işletmelerin kendilerine özgü yapmaları gereken muhasebe kayıtları ele alınmıştır.

Bu çalışmada başından itibaren her konuda desteğini esirgemeyen sevgili eşim Aslıhan ÇELEBİ’ ye, bana yol gösteren ve yüreklendiren tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Serdar ATAY’ a, çalışmalarım nedeni ile zamanından çaldığım halde beni destekleyen ve anlayış gösteren biricik kızım Nisa Aybüke ÇELEBİ’ ye, eğitimim konusunda ömürlerinin sonuna kadar beni destekleyen sevgili aileme göstermiş oldukları destek, güven, anlayış ve yardımları için çok teşekkür ederim.

Göksel ÇELEBİ

KISALTMALAR

A.g.e. : Adı Geçen Eser

A.ş. : Anonim Şirket

B.G.K. : Belediye Gelirleri Kanunu

D.İ.M.M. : Direkt İlk Madde ve Malzeme

G.V.K. : Gelir Vergisi Kanunu

K.D.V. : Katma Değer Vergisi

K.D.V.K. : Katma Değer Vergisi Kanunu

K.K.E.E. : Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

K.V.K. : Kurumlar Vergisi Kanunu

M.: Madde

No.: Numara

S.G.K. : Sosyal Güvenlik Kurumu

T.D.H.P. : Tek Düzen Hesap Planı

T.l.: Türk Lirası

V.b. : Ve Benzeri

V.İ.V.K. : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

V.U.K. : Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM	3
1. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ	3
1.1. KOOPERATİFİN TANIMI	3
1.2. KOOPERATİFİN YAPISAL ÖZELLİKLERİ	3
1.2.1. İktisadi Faaliyet	4
1.2.2. Kuruluş ve Tasfiyeleri	4
1.2.3. Ortakların Menfaatleri	4
1.3. KOOPERATİFÇİLİĞİN İLKELERİ	5
1.3.1. Serbest Giriş İlkesi	5
1.3.2. Ortaklığın Demokratik Yönetim İlkesi	5
1.3.3. Risturn Verilmesi	5
1.3.4. Sermayeye Sınırlı Faiz Verilmesi	6
1.4. KOOPERATİFLERİN ŞİRKETLERDEN FARKLARI	6
1.4.1. Amaçları Bakımından Farklılık	6
1.4.2. Yönetim Yapılarındaki Farklılık	7
1.4.3. Sermaye Yapıları Ve Hisse Devrindeki Farklılık	7
1.4.4. Kâr Dağıtım İlkelerindeki Farklılık	8
1.5. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ KAVRAMI	8
1.5.1. Konut Yapı Kooperatiflerinin Tanımı	8
1.5.2. Konut Yapı Kooperatifçiliğinin Doğuş ve Gelişimi	9
1.5.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Sınıflandırılması	10
1.6. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU	11
1.6.1. Vergi ile İlgili Temel Kavramlar	11

1.6.1.1. Vergi Yükümlüsü	11
1.6.1.2. Vergi Sorumlusu	12
1.6.1.3. Vergi Ehliyeti	12
1.6.1.4. Vergi Muafiyeti	12
1.6.1.5. Vergi İstisnası	12
1.6.2. Yapı Kooperatifleri ve Kurumlar Vergisi	13
1.6.2.1. Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Şartları	13
1.6.2.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması	14
1.6.2.1.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi	14
1.6.2.1.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması	15
1.6.2.1.4. Sadece Ortaklarla İş Yapılması	15
1.6.3. Yapı Kooperatifleri ve Gelir Vergisi	15
1.6.4. Yapı Kooperatifleri ve Katma Değer Vergisi	18
1.6.4.1. Genel Olarak Kooperatiflerde Katma Değer Vergisi İstisnası	18
1.6.4.1.1. Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV İstisnası	19
1.6.4.1.1.1. 01.01.1998 Tarihine Kadar	19
1.6.4.1.1.2. 01.01.1998 Tarihinden Sonra	20
1.6.4.1.2. Konut Arsa ve İşyeri Teslimlerinde KDV İstisnası	20
1.6.4.1.3. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV İstisnası	21
1.6.4.1.4. Kooperatiflerin Arsa Alımlarında KDV İstisnası	21
1.6.4.2. KDV İstisnasında Geçiş Dönemi	22
1.6.5. Yapı Kooperatifleri ve Vergi Usul Kanunu	27
1.6.6. Yapı Kooperatifleri ve Emlak Vergisi	28
1.6.7. Yapı Kooperatifleri ve Veraset İntikal Vergisi	30
1.6.8. Yapı Kooperatifleri ve Belediye Gelirleri Kanunu	31
1.6.8.1. Kooperatiflerin Yararlanabileceği Muaflık ve İstisnalar	31
1.6.8.2. Kooperatiflerin Ödemesi Gereken Harçlar ve Katılım Payları	32
1.6.8.3. Kooperatiflere Belediye Gelirleri Kanunu'nda Tanınan İstisnalar	33
2. BÖLÜM	34
2. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI	34

2.1. GENEL AÇIKLAMA.....	34
2.2. ORTAKLARIN ÖDEDİĞİ AİDATLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	36
2.3. İNŞAAT İÇİN ALINAN ARSALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	37
2.4. YAPTIRILAN KONUTLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	38
2.4.1. Emanet Usulü	38
2.4.1.1. Malzeme alımı ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	38
2.4.1.2. İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	39
2.4.1.3. Genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesi	40
2.4.2. İhale Usulü.....	42
2.5. ÜYELERE DAĞITILAN KONUTLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	43
3. BÖLÜM.....	45
3. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİ	45
3.1. İNŞAAT İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	45
3.1.1. İnşaat Kavramı	45
3.1.2. İnşaat Çeşitleri.....	45
3.1.2.1. Menkul İnşaatlar	45
3.1.2.2. Gayrimenkul İnşaatlar.....	46
3.1.3. Üretim	46
3.1.4. Üretim Çeşitleri.....	46
3.2. MÜTEAHHİT – TAŞERON – HAKEDİŞ KAVRAMLARI.....	47
3.2.1. Müteahhit.....	47
3.2.2. Taşeron.....	47
3.2.3. Hakediş.....	47
3.2.3.1. Geçici Hakediş Raporu	48
3.2.3.2. Kesin Hakediş Raporu	51
3.3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI VE İŞİN BİTİMİ.....	54
3.3.1. Özel (Yap – Sat) İnşaat Faaliyetleri	54
3.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaat Faaliyetleri	54
3.3.3. İnşaat Faaliyetlerinde İşe Başlama ve İşin Bitişi.....	56

3.3.3.1. İşe Başlama.....	56
3.3.3.2. İşin Bitişi.....	56
3.4. TAAHHÜT ŞEKLİNDE İNŞAAT FAALİYETLERİNDE İŞE BAŞLAMA SÜRECİ	57
3.4.1. İhale İlanı ve Geçici Teminat.....	57
3.4.1.1. Ön Proje.....	57
3.4.1.2. Kesin Proje.....	57
3.4.1.3. Uygulama Projesi.....	58
3.4.2. İhale Tekliflerinin Değerlendirilmesi.....	58
3.4.3. İnşaat Taahhüt Sözleşmesinin Yapılması ve Kesin Teminat.....	59
4. BÖLÜM	63
4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI	63
4.1. İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ	63
4.1.1. İnşaat Muhasebesi.....	63
4.1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri.....	64
4.2. MALİYET ÖĞELERİ VE MUHASEBESİ	65
4.2.1. Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	65
4.2.1.1. Doğrudan İnşaat Maliyetine Yükleme.....	65
4.2.1.2. Şantiye Ambarından Geçirerek İnşaat Maliyetine Yükleme.....	66
4.2.1.3. Merkez Malzeme Ambarından Geçirerek İnşaat Maliyetine Yükleme.....	67
4.2.2. İşçilik Gideri.....	69
4.2.2.1. Personelin İşe Başlaması.....	70
4.2.2.2. İşçilik Giderlerinin Belirlenmesi.....	71
4.2.2.3. İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	71
4.2.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Maliyeti.....	72
4.2.3.1. Taşeronlara İş Yaptırmanın Nedenleri.....	72
4.2.3.2. Taşeronlara Yaptırılan İşlerin ve Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi.....	72
4.2.4. Diğer Direkt Giderler.....	75
4.2.5. Endirekt Giderler.....	76
4.2.6. Ortak Genel Giderler Amortismanlar Ve Finansman Giderleri.....	78

4.3. AVANS VE HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	82
4.3.1. Genel Açıklama	82
4.3.2. Alınan Avansların Muhasebeleştirilmesi	82
4.3.3. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi	83
4.3.4. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebeleştirilmesi	85
4.4. DÖNEMSONU İŞLEMLERİ	89
4.4.1. Genel Açıklama	89
4.4.2. Devam Eden İnşaat Taahhütlerine İlişkin Maliyetlerin Aktifleştirilmesi	90
4.4.3. Geçici Kabulü Yapılan İnşaat Taahhütleriyle İlgili Dönemsonu Kayıtları	93
4.4.4. Bilanço Ve Gelir Tablosu	95
4.5. İŞİN BİTİŞ TARİHİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN GELİR GİDERLER	96
4.6. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞİ YAPAN İŞLETMELERİN KENDİLERİ ADINA İNŞAAT YAPMASI	97
4.7. ÖZEL (YAP – SAT) İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBESİ	99
SONUÇ	104
KAYNAKLAR	106
ÖZGEÇMİŞ	111

GİRİŞ

İnsanlar geçmiş dönemlerden itibaren tek başlarına gerçekleştiremedikleri amaçlarını başarabilmek için diğer insanlarla birlikte hareket etme ihtiyacı duymuştur. Günümüzde gelişen bilim ve teknolojinin de etkisiyle bu birlikte çalışma ihtiyaçları daha örgütlü bir hal almıştır. Bunun sonucu olarak da kooperatifler oluşmuştur. Geçmişte tarlalarını büyük oranda insan gücüyle ekip biçen ve yine su kanallarını kendi güçleriyle oluşturan insanlar artık bunları modern makinelerle, cihazlarla yapmaktadır. Bu faaliyetlerini de kooperatif adı verilen teşekküllerin çatısı altında gerçekleştirmektedirler.

Türkiye’ de sanayinin gelişmeye başladığı 1950’li yıllardan sonra özellikle sanayi illerine iç göç başlamış, nüfus artışı hızlanmıştır. Kentte yaşayan insanların sayısı köyde yaşayanlara göre yükselmiştir. Bu da insanların en temel ihtiyaçlarından biri olan barınma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Özellikle kırsaldan gelen nüfus dar gelirli ailelerden oluştuğu için bu grupların konut ihtiyacına yönelik alınan önlemler yetersiz kalmış ve gecekondulaşma hızla artmıştır. İnsanlar, mevcut konut arzı yetersizliğinden ve maddi olanaksızlıklarından kaynaklanan bu sorunu çözmek için çeşitli arayışlara girmişlerdir. Tek başlarına konut sahibi olamayan bu kişiler çareyi Konut Yapı Kooperatifleri sayesinde konut sahibi olmakta bulmuşlardır.

Ülkemizde konut kooperatifçiliği uygulaması 1934 yılında Cumhuriyetin ilanı ile ve özellikle Ankara’ nın başkent olmasıyla memurlar için konutlara ihtiyaç duyulmasıyla gündeme gelmiştir. İlk konut kooperatifi Ankara’ da Bahçelievler Konut Kooperatifidir¹.

Konut sahibi olmak isteyen kişilerin bir diğer seçeneği ise, inşaat işletmeleri tarafından üretilen konutların satın alınmasıdır. İnsanlar ister kooperatif çatısı altında

¹KOÇ Betül, “Yapı Kooperatifleri Birliği Konut Sunumunda İzmir’ de Bir İlk: Ege Kent – 1 Örneği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Şehir ve Bölge Planlama Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006, İzmir, s.1.

isterse inşaat firmalarından konut satın alarak ev sahibi olmayı tercih etsinler sonuç itibariyle inşaat sektörü bir ülkenin ekonomisi için lokomotif bir sektördür. İnşaat sektörü kavramını sadece konut üretimi şeklinde değerlendirmek dar bir bakış açısıdır. Yapı sektörüne destek veren yan sanayilerin dikkate alınması ile birlikte inşaat sektörü ülke ekonomisinin gelişmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Bu çalışmada, ülke ekonomisi için büyük önem arz eden bir sektörün hem kooperatif işletmeleri açısından hem de inşaat işletmeleri açısından yapılması gereken muhasebe kayıtları açıklanmıştır.

Tezimizin ilk bölümünde, ülkemiz ekonomisinde bu kadar önemli bir yere sahip olan inşaat sektörünün içinde yer alan kooperatiflerin tanımı, yapısal özellikleri, kooperatifçiliğin ilkeleri, konut yapı kooperatiflerinin tanımı, doğuşu ve gelişimi, sınıflandırılması, avantajları, kooperatifçilik içindeki yeri ve önemi vurgulanmış, bu kooperatiflerin diğer şirketlerden farklılıkları ve vergiler karşısındaki durumu incelenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde ise, yapı kooperatiflerinde muhasebe uygulamaları ele alınmış, vergiler ve muhasebe açısından detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde, İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri konusuna değinilmiş, inşaat ile ilgili temel kavramlar, inşaat faaliyetlerinin sınıflandırılması ve işin bitimi, Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyetlerinde İşe Başlama Süreci, İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri konuları detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Tezin dördüncü bölümünde, Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Muhasebe Uygulamaları başlığı altında, maliyet öğeleri ve maliyet muhasebesi, avans ve hakedişlerin muhasebeleştirilmesi, dönem sonu işlemleri, işin bitiş tarihinden sonra ortaya çıkan gelir giderler, yıllara yaygın inşaat işi yapan işletmelerin kendileri adına inşaat yapması konuları araştırılmıştır.

1. BÖLÜM

1. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ

1.1. KOOPERATİFİN TANIMI

Kooperatiflerin çeşitli kaynaklarda farklı tanımları yer almakla birlikte çok genel ifade ile bireylerin kolektif çalışmalarını gerçekleştirmek için kurdukları teşekküller olarak tanımlayabiliriz.

Kooperatiflerin diğer tanımları ise, “Kâr elde etme amacı gütmeyen kuruluşlar olup, esas amaçları yeterli ekonomik güce sahip olmayan kişilerin ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle karşılamaktır²”.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 1. Maddesine göre kooperatifler şu şekilde tanımlanmaktadır. “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir³”.

1.2. KOOPERATİFİN YAPISAL ÖZELLİKLERİ

Kooperatiflerin tamamında yer alan bu özellikler temel başlıklarıyla aşağıdaki gibi sıralanabilir.

²KARANLIK Sebahattin, “Kooperatifler ve Muhasebesi”, Nobel Yayınları, Ankara, 3.Baskı, 2009, s. 3.

³1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu 1. Madde.

1.2.1. İktisadi Faaliyet

Diğer ticaret şirketlerinin gerçekleştirdiği gibi birçok ekonomik faaliyette bulunabilirler. Hangi alanda faaliyet gösterirse gösterebilirler amaç ortakların çıkarlarını gözetmektir. Örneğin bir tarım kooperatifinde ortakların ürettikleri ürünleri ülke içinde veya ülke dışında en uygun fiyat ve şartlarda satılmasına aracılık etmek kooperatifler için bir iktisadi faaliyettir.

Üretim kooperatiflerinde ortakların ürettikleri ürünlerin iç ve dış pazarlarda iyi fiyatlara satılmasına aracılık ederek yüksek kazanç sağlamalarına yardımcı olması, yapı kooperatiflerinde ise ortakların ucuz ve sağlıklı konut veya iş yeri sahibi olabilmeleri için inşaat işlerinin yapılması birer ekonomik faaliyettir⁴.

1.2.2. Kuruluş ve Tasfiyeleri

Kanunların belirlediği sınırlar içerisinde özel ve tüzel kişiler bir araya gelerek kooperatif ana sözleşmesinde belirlenen faaliyetleri yerine getirmekte serbesttir. Aynı şekilde kooperatifi kuran ortaklar gerekli tasfiye işlemlerini yerine getirerek kooperatifin faaliyetlerine son verebilirler.

1.2.3. Ortakların Menfaatleri

Kooperatifler diğer ticaret şirketleri ya da dernekler gibi çalışma yapamazlar. Gerçek amaç ortaklarına yapılan çeşitli ekonomik faaliyetler sonucunda fayda sağlamak ve ortakların çıkarlarını gözetmektir. Buna rağmen kooperatifler kâr amacı güden ticaret şirketleri gibi çalışır ve üçüncü kişilerin menfaatlerini gözetirler ise kooperatif olmanın esas niteliğini kaybederler.

⁴KARANLIK Sebahattin, a.g.e, s. 4.

1.3. KOOPERATİFÇİLİĞİN İLKELERİ

1.3.1. Serbest Giriş İlkesi

Kooperatiflere giriş gönüllüdür. Kooperatiflerin genel ve ana sözleşmede yer alan sorumluluklarını kabul edecek, hizmetlerinden yararlanabilecek olan herkes ırk, dil, din, ayrımı yapılmaksızın kooperatife kabul edilir. Bu ilke aynı zamanda kooperatiftan serbestçe çıkabilmeyi de ifade etmektedir. Ancak bu çıkış içinde geçerli olan sınırlandırma ölçüsü yine ana sözleşmedeki şartların yerine getirilmesidir⁵.

1.3.2. Ortaklığın Demokratik Yönetim İlkesi

Bütün ortaklar genel kurula katılma hakkına sahiptirler. Her ortak yalnızca bir oy hakkına sahip olmakla birlikte yazı ve izin verilmek suretiyle bir ortak diğer bir ortağı temsilen oy kullanabilir⁶. Ortakların kooperatife koymuş oldukları sermaye ne olursa olsun, her ortağın oyu eşittir ve yönetime bir oyla katılır. Yani, bir ortağa bir oy kuralı geçerlidir. Bu ilkenin ifade ettiği diğer bir kural ise, ortaklar tarafından seçilen ve atanan kişilerce demokratik olarak kendi kendini yönetmesidir⁷.

Bununla birlikte kooperatif birliklerinde iş hacmi ve ortak sayısına bağlı olarak kooperatiflerin oy hakkı değişebilmektedir. Bu nedenle, daha çok ortağa ve daha büyük iş hacmine sahip bir kooperatifin üst örgütte daha çok kişiyle (oy hakkı) temsil edilmesi normal olup demokratik yönetim ilkesinin dışına çıkılması anlamına gelmez⁸.

1.3.3. Risturn Verilmesi

Kooperatiflerin asıl amacı ticari faaliyetlerden kâr elde etmek olmasa da kooperatiflerin ekonomik kuruluşlar olması ve ortaklarına çeşitli faydalar sağlamak için yaptıkları işlemlerden kâr elde etmeleri de söz konusu olmaktadır.

⁵TURAN Nurcan, “Konut Sorununun Çözümünde Bir Alternatif Olarak Konut Kooperatifleri ve Eskişehir İlindeki Konut Kooperatiflerinin Sosyo – Ekonomik Analizi”, T.C. Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları; No. 154, Eskişehir, 1999, s.11.

⁶ÖZMEN Kemal, “Konut ve İşyeri Yapı Kooperatifleri ve Uygulaması”, Temel Yayınları, İstanbul, 1993, s. 44.

⁷TURAN Nurcan, a.g.e., s.11 – 12.

⁸KOÇ Hakan, “Kooperatifçilik Bilgileri”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2001, s.4.

Kooperatiflerde bir dönem sonunda gelir fazlası (Kâr) ortaya çıktıysa bu fazlalık ortaklara, yıl içinde yaptıkları alışverişler oranında dağıtılmaktadır. Buna Risturn “geri verme” denilmektedir. Burada önemli olan nokta Risturn dağıtılmasında ortakların paylarının değil yapılan işlemlerin dikkate alınmasıdır⁹.

1.3.4. Sermayeye Sınırlı Faiz Verilmesi

Bu ilke Risturn ilkesine benzemektedir. Dönem sonunda fazla gelirin dağıtılmasını öngörür. Fakat farklı olan tarafı ise ortakların sermaye paylarına oranla ve sınırlı olarak verilmesini ifade eder. Ancak bu ilke ortaklara mutlaka böyle bir dağıtımın yapılacağı anlamı taşımaz. Bu ilkenin amacı ortakların sermaye katkısını arttırmak ve kooperatife yatırımı teşvik etmektir¹⁰.

1.4. KOOPERATİFLERİN ŞİRKETLERDEN FARKLARI

Şirketler ekonomik amaçlarla kurulmuş olup esas itibariyle dönem sonu bilançolarında gelirlerinin giderlerinden fazla olmasını amaçlayan kuruluşlar olmasına karşın, kooperatiflerde ekonomik faaliyetler gerçekleştirmelerine rağmen özel yapıları itibariyle bu işletmelerden farklılık göstermektedir.

1.4.1. Amaçları Bakımından Farklılık

Şirketlerde esas amaç, ortakların koydukları sermayeye dönem sonu itibariyle en yüksek oranda kâr sağlamaktır. Kooperatiflerde ise ortaklarına en fazla hizmeti sunmak amaç edinilmiştir. Bu hizmet kalitede üstünlük ya da fiyatta düşüklük olarak gerçekleştirilmeye çalışılır¹¹.

⁹KARANLIK Sebahattin, a.g.e, s.6.

¹⁰TURAN Nurcan, a.g.e., s.12.

¹¹KOÇ Hakan, a.g.e., s.7.

1.4.2. Yönetim Yapılarındaki Farklılık

Şirketlerde, ortaklar sahip oldukları hisseleri oranında yönetime katılırlar veya o oranda etkinlikleri vardır. Çünkü ortaklar sahip oldukları hisseleri oranında oy sahibidirler ve genel kurulda bu ölçüde oy kullanırlar. Hisse senetlerinin yarısından fazlasına sahip olanlar yönetimde de söz sahibi olurlar. Kooperatiflerde ise, ortakların hisse payı göz önünde bulundurulmaksızın her ortağın eşit şekilde yönetime katılması ve etkide bulunması söz konusudur. Böylece ortakların birbirine karşı hakimiyet kurmaları engellenmiştir¹².

1.4.3. Sermaye Yapıları Ve Hisse Devrindeki Farklılık

Şirketlerde ortaklar, şirketin piyasada bulunan hisselerinin istedikleri kadarına sahip olabilirler. Şirketin sermaye miktarları ana sözleşmede belirtilmektedir. Sermayede artış ya da azalış şeklinde bir değişiklik meydana gelecekse ana sözleşmede bu değişikliğin yapılması gerekmektedir. Ortaklar ellerindeki hisse senetlerini kârlı buldukları bir anda istedikleri kişiye devredebilmektedirler.

Kooperatiflerde ise, ortakların alabilecekleri sermaye üst sınırı kanunen belirlenerek sermayenin egemenliği önlenmiştir. Ayrıca kooperatiflerde de ana sözleşmede sermaye miktarı belirlenmiş fakat sermaye miktarı yeni ortak alındığında artıp, bir ortak ayrıldığında azalan bir yapıya sahiptir ve ana sözleşmede değişikliğe gerek duyulmamaktadır. Ortaklık hakkının devri ise, hisselerin kooperatife teslim edilmesi ya da hisselerin, yönetim kurulundan izin alarak aynı şartlara sahip bir başka kişiye devretmeleri şeklinde olabilir¹³.

¹²KARANLIK Sebahattin, a.g.e, s.8.

¹³KARANLIK Sebahattin, a.g.e, s.9.

1.4.4. Kâr Dağıtım İlkelerindeki Farklılık

Sermaye ortaklıklarında kâr dağıtımı, yılsonunda elde edilen kârın sermaye paylarıyla orantılı olarak yapılır. Kooperatiflerde ise sermayeye sınırlı bir faiz verilmesi söz konusudur. Ayrıca, risturn dağıtımını sermaye baskısını ortadan kaldırmaktadır¹⁴.

1.5. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ KAVRAMI

1.5.1. Konut Yapı Kooperatiflerinin Tanımı

Konut kooperatifleri, bireysel olarak konut sahibi olamayan kişilerin kolektif olarak bu ihtiyaçlarını gidermek için kurdukları bir kooperatif türüdür. Konut kooperatifi, yapı kooperatiflerine göre daha dar bir kapsamı ifade etmektedir. Yapı kooperatifleri içerisinde bir esnaf grubuna ait çarşı ya da iş merkezlerinin yaptırılması da yer almaktadır.

“Üyelerinin konut gereksinimlerini bireysel yarışmanın ve kazanç güdüsünün etkilerinden kurtararak, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile karşılama amaçlayan bir toplumsal örgüttür”¹⁵.

“Kendi kendine yardım prensipleri içinde, üyelerin ekonomik, sosyal ve fiziki yaşam şartlarını iyileştirmek için ortak bir ilişki içinde çalışan insanların oluşturduğu bir örgüt”¹⁶ olarak konut kooperatiflerini tanımlayabiliriz.

Daha öncede belirtildiği gibi yapı kooperatifleri konut kooperatiflerine göre daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Yapı kooperatiflerinin temel amacı konut yapımı ile birlikte işyeri gibi ticari amaçlarla kullanılacak binaların yapımını da içermektedir.

¹⁴KOÇ Hakan, a.g.e., s.8.

¹⁵KELEŞ Ruşen, “Türkiye’ de Konut Kooperatifçiliği”, Konut Kooperatifçiliği Semineri 1, Kent – Koop Yayınları No. 22/2, Ankara, 1982, s.25.

¹⁶MALPEZZI Stephen, “Analyzing an Urban Housing Survey: Economic Models and Statistical Techniques”, Discussion Paper, Report No.UDD – 52, s.1.

Konut kooperatifleri sadece konut üretme veya konut temin faaliyeti gösterirken, daha geniş anlamda kullanılan yapı kooperatifleri, amacı ticari faaliyet göstermek olan esnaf ve zanaatkâr için yine karşılıklı yardımlaşma ilkesi gereğince çarşı kurmak veya toplu işyeri yaptırmak olan kooperatifler olarak tanımlanmaktadır¹⁷.

1.5.2. Konut Yapı Kooperatifçiliğinin Doğuş ve Gelişimi

Konut yapı kooperatifçiliğinin başlangıcı 18. yüzyıl olarak kabul edilmektedir. 18. yüzyılın sonlarına doğru Avrupa’da Sanayi Devrimi’ ne bağlı olarak hızla ilerleyen sanayileşme ve toplumsal yapıdaki değişiklikler, beraberinde insanların konut sorununu ortaya çıkarmıştır.

19. yüzyılda Sanayi Devrimi ile birlikte insanların kentlere akın etmesine neden olmuştur. Büyük işçi yığınları kentli nüfusun yeni ögesi haline gelmiş ve bunların karşılaştıkları sefalet ile birlikte konut sorununa karşı ilk tepkiler belirmeye başlamıştır. Konut yapı kooperatifçiliğinin başarılı bir geçmişe sahip olduğu ülkeler genellikle İskandinav ülkeleridir. Danimarka’ da 1869, İsveç’ de, 1870, Almanya’ da 1889, yıllarındaki uygulamalar konut ve yapı kooperatifçiliğinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir¹⁸.

Bu ülkelerde, işçi partilerinin güçlü olmasıyla birlikte, hayır dernekleri, işçi birlikleri, ticari ve dini kurumlar, mahalli idareler, bazı işverenler ve devlet konut ve yapı kooperatifçiliğinin gelişmesinde önemli katkılarda bulunmuşlardır¹⁹.

Türkiye’ de ise konut yapı kooperatifçiliği, 1887 yılında İstanbul’da bulunan İngiliz azınlığın konut gereksinimini karşılamak için kurduğu ve sadece İngiliz azınlığın üye olabileceği bir kooperatif şirketin kurulmasıyla başlamıştır. Cumhuriyet ilanından

¹⁷DUYMAZ İsmail, Yapı Kooperatifçiliği, Ege Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İzmir, 1981, s.20.

¹⁸TURAN Nurcan, a.g.e., s.26.

¹⁹ERİŞKON Akın, “Batı Ülkelerinde Yapı Kooperatiflerinin Gelişimi”, KONUTBİRLİK DERNEĞİ, sayı 10, 1989, s.26.

sonra bugünkü anlamda ilk konut yapı kooperatifi, 1934 yılında Ankara Bahçelievler’de kurulan Bahçelievler Konut Yapı Kooperatifi’dir²⁰.

İlerleyen yıllarda ülkenin ekonomik ve toplumsal yapısındaki değişimler ile birlikte konut ve yapı kooperatiflerine sağlanan destek ve önceliklere bağlı olarak kooperatiflerin etkinlikleri sürmüştür. 1970’lere gelinceye kadar konut yapı kooperatiflerinin ruhsatlı konut sunumuna katkısı %10 ları geçmezken, 1970–1980 döneminde paylarını %10 - %15 düzeyine çıkarmışlardır²¹.

Ülkemizde 76 yıllık bir geçmişe sahip olan konut yapı kooperatifçiliğinin batı ülkelerinin 150 yıla yakın bir geçmişi olduğunu göz önünde bulundurursak bu alanda önemli ölçüde geç kalmış olduğumuz görülmektedir²².

1.5.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Sınıflandırılması

Ülkemizde genellikle bilinen ve uygulama alanı bulan konut yapı kooperatifi, üyelerden toplanan aidatlar sonucu belli bir süre sonucu tamamlanan ve daha sonra sahiplik hakkını ortaklarına devreden konut yapı kooperatifleridir. Aşağıda yapılan sınıflandırmada tüm konut yapı kooperatifleri açıklanmıştır.

Yapım Sürecindeki Oynadıkları Roller Bakımından²³:

- a. Tasarruf sandığı niteliğinde olan konut kooperatiflerin de üyelerden toplanan küçük tasarruflar, daha sonra onlara konut kredisi olarak dağıtırlar ve üyelerin bu şekilde kendi konutlarını satın alarak konut sahibi olmaları sağlanır,

²⁰MÜFTÜOĞLU Hilal, AYDOS Volkan, “Türkiye’de Kooperatifçilik” İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2001, s.56.

²¹OCAK Atilla, “Türk Konut Sektöründe, Maliyet-Etkinlik Analizi: Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Yerel Yönetim, Konut Yapı Kooperatifleri ve Özel Kesimde Karşılaştırmalı Bir Analiz” Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü İşletme Eğitimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.15.

²²TURAN Nurcan, a.g.e., s.35.

²³YALIN Ahsen, “Konut Yapı Kooperatiflerinde Pazarlama Stratejilerinin Rekabet Üstünlüğü Yaratması ve Mortgage Sisteminin Konut Yapı Kooperatiflerinin Pazarlama Stratejilerine Etkileri” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.17.

- b. Kendileri üyeleri için bizzat kendileri konut yapan veya başka işletmelere yaptıran konut kooperatifleridir,
- c. Yapımı tamamlanmış kooperatiflerin bakım ve yönetimini üstlenen konut kooperatifleridir,
- d. Bu işlevlerden aynı anda birden fazlasını yerine getiren konut kooperatifleridir.

Konutların Sahipliği Bakımından²⁴:

- a. Yapımı tamamlanan konutların mülkiyeti kooperatif üyelerine aktarılır. Bu tür kooperatifler kısa ömürlüdür, amaç gerçekleştirdikten sonra genellikle varlığı son bulur,
- b. Kooperatif konutların sahiplik hakkını tüzel kişiliğinin elinde saklı tutar, ortaklarına ayrıcalıklı bir kiracı gibi davranır. Bu tür kooperatiflerde, kazanç güdüsü etkisini yitirir ve sahipliğin kooperatif üyelerine geçmesi sonucu doğan amaç dışı kullanımlar ve spekülasyonlar önlenmiş olur,
- c. Ortaklar ne konut sahibi ne de ayrıcalıklı kiracı durumundadır. Bu tür kooperatiflerde ortak normal bir kiracı statüsünde olmakla birlikte yönetime katılma haklarından yararlanır.

1.6. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1.6.1. Vergi ile İlgili Temel Kavramlar

1.6.1.1. Vergi Yükümlüsü

Vergi Usul Kanunu (V.U.K.)'nun 8. Maddesinde göre “Kendisine vergi borcu yüklenen gerçek ya da tüzel kişi vergi yükümlüsüdür.” denilmektedir. Bu tanıma göre vergi kanuni olduğundan dolayı vergi mükellefi olacak kişiler kanun tarafından belirlenir. Vergi yükümlüsü olan gerçek ya da tüzel kişi vergi borcunu ödemekle

²⁴YALIN Ahsen, a.g.e., s.18.

birlikte, bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma gibi ödevleri de yerine getirir. Vergiyi ödemek yükümlünün maddi ödevi, diğerleri ise şekli ödevi olarak adlandırılır²⁵.

1.6.1.2. Vergi Sorumlusu

V.U.K.' na göre vergi sorumlusu; "Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi sorumlusu, gerçek ve tüzel kişi olabilmektedir. Yükümlüden alınamayan vergi, vergi sorumlusundan tahsil edilir²⁶.

1.6.1.3. Vergi Ehliyeti

Vergi kanunlarına göre, vergi sorumlusu ya da vergi yükümlüsü olmak vergi ehliyeti anlamına gelmektedir. V.U.K.' da vergi ehliyeti şu şekilde açıklanmıştır: "Vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, vergi yükümlülüğünü ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz"²⁷.

1.6.1.4. Vergi Muafiyeti

Vergi muafiyeti; kanunen vergi mükellefi olması gereken gerçek veya tüzel kişinin mükellefiyet dışında tutulmasıdır. Muafiyet vergi yükümlüsü ile ilgilidir.²⁸

1.6.1.5. Vergi İstisnası

Vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun çeşitli nedenlerle yasada belirtilen kapsam ve ölçülerde vergilendirilmemesidir. Vergilendirilmesi gereken

²⁵OKTAR Ateş, "Vergi Hukuku Ders Notu", Tesmer Yayınları, İstanbul, 2005, s.20.

²⁶YAROĞLU Yüksel Savaş, "Konut Yapı Kooperatiflerine Tanınan Teşviklerin Konut Yapı Kooperatiflerinin Gelişimine Etkileri", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Kooperatifçilik Bilim Dalı", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.46.

²⁷ÇANKAYA İslam, "Muhasebecilerin El Kitabı", Kalkan Matbaası, Ankara, 2003, s.294.

²⁸YAROĞLU Yüksel Savaş, a.g.e., s.47.

konunun kısmen ya da tamamen, sürekli ya da belirli bir sürede vergi dışında bırakılmasıdır²⁹.

1.6.2. Yapı Kooperatifleri ve Kurumlar Vergisi

“Belirli bir dönemde iktisadi faaliyetler neticesinde kâr elde eden kurumların, safi kazançları toplamı üzerinden alınan, objektif, genel nitelikli ve dolaysız bir vergidir”³⁰. Sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi Kurumlar Vergisi’nin konusunu oluşturur. Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K)’ nda, sermaye şirketleri kurum olarak tanımlanmaktadır³¹. K.V.K.’nin 1. maddesinde kazançları nedeniyle bu kanuna tabi olacak kurumlar şu şekilde sayılmıştır:

- Sermaye Şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş Ortaklıkları.

Kooperatifler tüzel kişi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler. Fakat bazı şartları taşıyan kooperatifler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu şartlar, K.V.K’ nin 7. maddesinin 16 no’ lu bendinde yer almıştır. Bununla birlikte, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 93. maddesinde de tamamlayıcı bir hüküm yer almaktadır³².

1.6.2.1. Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Şartları

Kooperatiflerin kazançları esas itibariyle 5422 sayılı K.V.K. ile vergiye tabidir. Ancak bazı şartları yerine getiren kooperatifler Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur. Söz konusu şartlar şunlardır³³:

²⁹http://209.85.129.132/search?q=cache:xfcRz9_1Y24J:www.ekodialog.com/Konular/vergi_iadesi_istisnasi.html+vergi+istisnas%C4%B1+nedir&cd=2&hl=tr&ct=clnk&gl=tr.

³⁰AKSOY Şerafettin, “Kamu Maliyesi”, Turhan Kitabevi, İstanbul, 1991, s.378.

³¹ÇANKAYA İslam, a.g.e., s.464.

³²YAROĞLU Yüksel Savaş, a.g.e., s.48.

³³ÇÖKLÜ Cafer Tayyar, “Uygulamada Yapı Kooperatifleri”, Omaş Ofset, İstanbul, Aralık – 1994, s.328.

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak,
- Yönetim kurulu başkanı ve üyelerine kazanç üzerinden hisse vermemek,
- Yedek akçeleri ortaklara dağıtmamak,
- Sadece ortaklarıyla iş yapmaktır.

Bu şartları ana sözleşmelerinde bulunduran ve faaliyetlerini de bu şartlara uygun olarak gerçekleştiren kooperatifler Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardır.

1.6.2.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması ticaret şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerde ise kâr amacı yoktur, elde edilecek kârı ortaklara paylaşırma amacı da yoktur³⁴. Eğer bu kazanç kooperatif ortaklarına sermaye payları ile orantılı bir şekilde dağıtılırsa ticaret şirketlerine benzer bu uygulama kooperatif amaçlarına ters düşeceğinden vergilendirme söz konusu olacaktır³⁵.

1.6.2.1.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi

Kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi” hükmünün bulunması gereklidir. Faaliyet süreci içerisinde uygulamada da bu koşula uyulması, kurumlar vergisi muafiyetini kazanmanın ve bu muafiyeti korumanın diğer şartıdır. Kooperatif Kanunu’nun 56. maddesinde ”Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir şekilde ödeme yapılamaz” hükmü yer almaktadır. Bu hükümlerle yönetim kurulu başkan ve üyelerine, kazanç üzerinden pay verilmesinin önüne geçilmiştir. Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verileceği

³⁴ÇELİK Abdullah, “Kooperatiflerin Vergilendirilmesi”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:230, Ağustos – 1996, s.63.

³⁵ERDİL Şahin Ümmühan, “Konut Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi” Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2006, s.27.

hükmü ana sözleşmeye konulsa dahi kanuna aykırı olduğundan geçerli olması mümkün değildir³⁶.

1.6.2.1.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmasının bir diğer şartı da yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağı hükmünün ana sözleşmeye konulması ve fiilen bu şarta uyulmasıdır. Yedek akçe, sermaye şirketlerinin bilanço dönemi kârlarından dağıtmadıkları ve çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere şirkette bıraktıkları kısımlardan oluşmaktadır. Yedek akçeler, esas itibariyle geçmiş yıl kazançlarıdır. Yedek akçelerin, kanunun öngördüğü koşullarda amaca uygun olarak kullanılmaması kooperatifin mali gücünü zayıflatacaktır. Bu sebeple, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılabilmesi için kooperatiflerin ana sözleşmelerine yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağına dair bir hüküm koymaları gerekir³⁷.

1.6.2.1.4. Sadece Ortaklarla İş Yapılması

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartlarından belki de en önemlisi ortaklar dışındaki kişilerle iş yapmalarının yasak olmasıdır³⁸. Kooperatiflerin kurulma amacı ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerinin korunması olduğundan, faaliyetleri ortakları ile sınırlı olmalıdır. Sadece ortaklarla iş görülmesi; ana sözleşmede belirtilen faaliyet konusu ile sınırlı ve ortaklar ile yapılan ya da kooperatifin amacına ulaşması için yapılması gerekli olan işlemleri kapsamaktadır³⁹.

1.6.3. Yapı Kooperatifleri ve Gelir Vergisi

Kooperatifler esas olarak kurumlar vergisine tabidir. Bu açıdan vergilendirilmeleri de kurumlar vergisi esaslarına göre yapılmaktadır. Buna göre,

³⁶KAYA Rıza, “Kooperatiflerin Vergilendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1997, s.22.

³⁷YAROĞLU Yüksel Savaş, a.g.e., s.52.

³⁸ÇELİK Fevzi, “Kooperatiflerde Vergi Muafiyeti”, Vergi Dünyası Raporu, Sayı:4, Mayıs 1993, s.39.

³⁹ŞAHİN Ümmühan Erdil, a.g.e., s.28.

dönem sonlarında kooperatiflerde bir takım kazançların elde edilmesi ve bunların ortaklara dağıtılması durumunda gelir vergisi kanunları hükümlerine bakılacaktır⁴⁰.

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançları, mükellefleri ise tüzel kişiler yani kurumlardır. Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettikleri kazançlar mükellefleri ise gerçek kişiler olmaktadır⁴¹.

Gelir vergisinin konuları şunlardır⁴²:

Gelirin kapsamını, gerçek kişilerin bir mali yıl içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı oluşturmaktadır. Buna göre gelir vergisinin konusunu oluşturan 3 özellikten söz edilebilir:

- Gelirin gerçek kişi tarafından elde edilmesi,
- Gelirin takvim yılına ilişkin olması,
- Gelirin safi tutardan oluşması.

Yapılan bu açıklamalara göre sadece gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve iratlar gelir vergisinin konusunu oluştururken kurumların elde ettikleri kazançlar ise kurumlar vergisinin kapsamına girmektedir.

V.U.K.'da da benimsenen görüşe göre, mükellefin vergi borçlusu devletinde vergi alacaklısı olmasını için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir⁴³. Yani gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın (Kazanç ve iratların) hukuken ve iktisaden gerçekleşmesi şarttır. Gelirin elde edilmesi gelir unsurları itibariyle farklı esaslara bağlanmıştır.

⁴⁰KARANLIK Sebahattin, a.g.e, s. 57.

⁴¹KEMAL Duran, "Yapı Kooperatifleri İle İlgili İçtihatlar", Ataköy Konut ve Yapı Kooperatifleri Başkanlığı, İstanbul, 2001, s.124.

⁴²YAROĞLU Yüksel Savaş, a.g.e, s.61.

⁴³KIRBAŞ Sadık, "Vergi Hukuku", Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Ankara, 1997, s.100.

2003 tarih ve 4783 Sayılı Kanun ile gelirin unsurları aşağıdaki gibidir:

- Ticari kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Menkul sermaye iratları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar, şeklinde belirtilmiştir. Diğer kazanç ve iratlar, değer artış kazançları ve arızı kazançlar olarak iki gruba ayrılmıştır.

Yapı kooperatifleri tüzel kişiliğe sahip olmaları nedeniyle gelir vergisine tabi değildirler. Ancak V.U.K.' a göre vergi sorumlusu olarak kabul edilmektedirler. Bir başka deyişle verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine muhatap olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu sorumluluk kapsamında; ücret ödemesi, serbest meslek ödemesi, kira ödemesi, yıllara yaygın inşaat onarım işlerini yapanlara hak ediş ödemesi gibi ödemelerin yasal kesintilerinin yapılarak vergi dairesine zamanında ödemesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.)' nda belirtilen hususlarda ödeme yapan kooperatifler ilgili vergi kesintisini de bu sırada yapmak zorundadırlar⁴⁴.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yapı kooperatifleri, yüklenici firmalara yapacağı ödemelerde %5 oranında gelir vergisi kesintisi yapmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin tamamından yapılacak kesintiler bu verginin matrahını oluşturacaktır. Bu verginin hesaplanması için gerekli ilk koşul işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olmasıdır. Bir inşaat işinin yıllara yaygın olup olmadığı iki şekilde anlaşılabilir. Birincisi, inşaat işinin ilgili sözleşmesinde işin bitiş tarihi işe başlama tarihinden bir sonraki hesap dönemi olarak belirtiliyor olması gerekir. İkincisi ise, sözleşmedeki tarihler itibariyle inşaat işi yıllara yaygın inşaat işi olarak görülmemesine karşın iş fiilen bir sonraki hesap dönemine sarkıyorsa bu inşaatlarda yıllara yaygın

⁴⁴YAROĞLU Yüksel Savaş, a.g.e., s.63.

inşaat olarak kabul edilmektedir. Birinci duruma göre ödemenin hak edildiğine bakılmaksızın % 5 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. İkinci durumda, işin fiilen ertesi yıla sarkan kısmı için yapılacak ödemelerden % 5 oranında vergi kesintisi yapılması gerekir⁴⁵.

1.6.4. Yapı Kooperatifleri ve Katma Değer Vergisi

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (K.D.V.K.), 02.11.1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Katma Değer Vergisi (K.D.V.)' nin 1. Maddesine göre Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler K.D.V.' ye tabidir⁴⁶:

1. Ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler.

K.D.V. belli üretim süreçlerinden geçen malın nihai tüketiciye ulaşmaya kadar geçen süre içinde kazandığı katma değer üzerinden alınan ve vergi matrahından düşülmesine imkân veren veya malın tüketiciye ulaşana kadar her aşamadaki katma değeri vergileyen yayılı bir muamele vergisidir. K.D.V.' nin tüketim vergisi niteliğinde bir vergi türü olmasından dolayı sadece mallardan değil bankacılık serbest meslek hizmetleri, sigorta gibi hizmetlerden de alınmaktadır⁴⁷.

1.6.4.1. Genel Olarak Kooperatiflerde Katma Değer Vergisi İstisnası

Muafiyet şartlarını taşımayan kooperatifler kurumlar vergisine tabi olacaktır. Kurumlar vergisinden muafiyet şartları Kurumlar Vergisinin 7. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak aynı kurum ve kuruluşlar K.D.V.' nin 17. Maddesinde K.D.V.' den istisna tutulmuşlardır. Örneğin kooperatiflerin iştirak

⁴⁵ÖZMEN Kemal, s.491.

⁴⁶3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 1. Madde.

⁴⁷ <http://muhasibeturk.org/ecopedia/394-k/3064-kdv-katma-deger-vergisi-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html>.

hisselerinin ve gayrimenkullerinin satışı sırasında elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuş ve buna paralel olarak bu kapsamda yer alan teslimler K.D.V.' den de istisna edilmiştir⁴⁸. Burada muaflık yerine istisna kavramının kullanılmasının nedeni K.D.V.' den mutlak olarak bir muafiyetin söz konusu olamamasıdır. K.V.K. ve K.D.V.K.' da ki bu paralellik birebir değildir. Örneğin K.V.K.' nın 7/16. Maddesindeki muafiyet şartlarını taşıyan Tüketim Kooperatiflerinin K.D.V.' den istisna olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktadır. K.D.V.K.' da "Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. K.D.V.' ye ilişkin istisna ve muafiyetten ancak bu Kanun' a hüküm eklenmek veya bu Kanun' da değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir"⁴⁹ ifadesi yer almaktadır.

1.6.4.1.1. Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV İstisnası

1.6.4.1.1.1. 01.01.1998 Tarihine Kadar

Bilindiği üzere 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı K.D.V.K., 02.11.1984 gün ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun'da (yürürlüğe girdiğinde) konut ve konut yapı kooperatifleri ile ilgili herhangi bir istisna hükmü yer almamaktaydı. Ancak 3065 sayılı K.D.V.K., daha yürürlüğe girmeden, 06.12.1984 tarih ve 3099 sayılı kanunun 1. maddesiyle K.D.V.K.' nın 17. maddesinin 4. fıkrasına eklenen (1) bendi ile "Net alanı 150 m² ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" teslimleri K.D.V.' den istisna tutulmuştur. Yine 3099 sayılı kanunun geçici maddesiyle bu istisnanın 31.12.1988 tarihinde sona ereceği hüküm altına alınmıştır. Böylece K.D.V.K. daha uygulanmadan değişikliğe uğramıştır.

Daha sonra, söz konusu istisna hükmü 3393 sayılı kanunun 13. maddesiyle kaldırılmış ve aynı kanunun 4. maddesiyle K.D.V.K.' ya (31.12.1992 tarihine kadar uygulanmak üzere) geçici 8.madde olarak eklenmiştir. Yine istisna hükmünün uygulanması 3858 sayılı kanunla 31.12.1997 tarihine kadar uzatılmıştır.

⁴⁸Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 6. – 10. Madde.

⁴⁹Katma Değer Vergisi Kanunu 19. Madde.

1.6.4.1.1.2. 01.01.1998 Tarihinden Sonra

29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 4369 Sayılı Kanun’ un 62. maddesiyle (01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) K.D.V.K.’ ya eklenen geçici 15. madde aynen aşağıdaki gibidir:

Bu kanunun yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak:

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Sadece 150 m² yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri,

K.D.V.’ den müstesnadır.

Diğer taraftan 4369 Sayılı Kanun’ un 60. maddesi ile 01.08.1998 tarihinden geçerli olmak üzere K.D.V.K.’ nın 17. maddesinin 4. fıkrasına eklenen (k) bendinde “Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri” sürekli olarak K.D.V.’ den istisna edilmiştir.

Açıklamalardan anlaşılacağı gibi 01.08.1998 tarihinden itibaren geçerli olan 4369 Sayılı Kanun konut yapı kooperatiflerine tanınan K.D.V. istisnası ile ilgili olarak önemli düzenlemeler yapmıştır.

1.6.4.1.2. Konut Arsa ve İşyeri Teslimlerinde KDV İstisnası

- Eski düzenlemeye göre konut teslimleri ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerindeki K.D.V. istisnası geçici 8. Maddede düzenlenmiştir. 4369 sayılı kanunda ise konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri K.D.V.K.’ nın 15. Maddesinde geçici olarak, konut teslimleri ise K.D.V.K.’ nın 17/4 - k maddesinde sürekli olarak K.D.V.’ den istisna tutulmuştur,

- Eski düzenlemede K.D.V.K.'nin geçici 8. Maddesine göre net alanı 150 m² den küçük konutların teslimi K.D.V.'den istisna edilmiştir. 4369 sayılı K.D.V.K.'nin 17/4-k maddesinde konut büyüklüğü şartı kaldırılarak kooperatif üyelerine yapılan tüm konutlar K.D.V.'den istisna tutulmuştur,
- Eski düzenlemeye göre net alanı 150 m² ye kadar konutların teslimini kim yaparsa yapsın (Kooperatif, müteahhit, yap-sat vs.) bu konutların teslimi K.D.V.'den istisna tutulmuş iken, yeni düzenlemede, sadece konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri K.D.V.'den istisna tutulmuştur,
- Ayrıca yeni düzenlemede ilk defa organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimlerine de K.D.V.'den sürekli olarak istisna getirilmiştir.

1.6.4.1.3. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV İstisnası

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde önceki uygulamaya göre K.D.V. istisnası tanınmıştır. Ancak 4369 Sayılı Kanun'un yayımlanma tarihi olan 01.08.1998'den sonra alınan ruhsatlarda K.D.V. istisnası kaldırılmıştır. Buna göre, konut yapı kooperatifi bina inşaat ruhsatını 01.08.1980 tarihinden sonra aldıysa müteahhit firmaya yapacağı istihkak bedeli ödemelerine ilave olarak %1 oranında K.D.V. ödeyecektir.

1.6.4.1.4. Kooperatiflerin Arsa Alımlarında KDV İstisnası

Kooperatiflerin arsa alımlarında K.D.V.K.'nin genel hükümleri geçerlidir. Buna göre, özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satışı dışında) doğrudan kooperatiflere teslim, K.D.V.'nin konusuna girmemektedir (K.D.V.K. Md. 1). Ancak kooperatiflerin ticari bir işletmeye dâhil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın almaları işlemi, K.D.V.'ye tabi olacaktır (K.D.V.K. Md. 1/d).

1.6.4.2. KDV İstisnasında Geçiş Dönemi

K.D.V.K.'nin geçici 8. maddesinin uygulanma süresi 31.12.1997 tarihinde sona ermiş ve 4369 Sayılı Kanun, 29.07.1998 tarihinde yayımlanmıştır. Buna göre gerek (01.01.1998-31.07.1998 döneminde) net alanı 150 m² ye kadar olan konut teslimlerinde, gerekse (01.01.1998-29.07.1998 döneminde) konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri K.D.V.'ye tabi tutulmuştur. Konut teslimleri ve konutlara ilişkin inşaat taahhüt işlerinin 01.08.1998 tarihinden itibaren K.D.V. uygulamaları⁵⁰;

Konut Teslimleri: 4369 Sayılı Kanun'la K.D.V.K.'nin 17/4 maddesine eklenen (k) bendi, 01.08.1998 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiğinden konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi de, 01.08.1998 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır. Böylece 01.01.1998-31.07.1998 tarihleri arasında net alanı 150 m² ye kadar konutların teslimi %1 oranında K.D.V.'ye tabi tutulmuştur.

Konutlara İlişkin İnşaat Taahhüt İşleri: 29.07.1998 tarihinde yayımlanan 4369 Sayılı Kanun'la K.D.V.K.'ye eklenen geçici 15. madde 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere düzenlendiğinden, 01.01.1998 – 29.07.1998 tarihleri arasında kendilerine yapılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle müteahhitlere (%1 oranında) K.D.V. ödeyen konut yapı kooperatiflerine K.D.V.K.'nin 8/2 maddesine göre iade yapılarak, ortaya çıkan bu boşluk doldurulmuştur.

29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine K.D.V. istisnası uygulanmaktadır. Konut yapı kooperatiflerinin, 29.07.1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı aldıkları inşaatları ise K.D.V. istisnasının uygulanması söz konusu değildir.

Dolayısı ile müteahhitlerce, konut yapı kooperatiflerine (Bina inşaat ruhsatı 29.07.1998 tarihinden önce alınmış inşaatlar için) yapılan inşaat taahhüt işlerinin K.D.V.'den istisna olabilmesi için:

⁵⁰ http://www.alomaliye.com/kooperatiflerde_vergi_istisnalari.htm.

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekmektedir.

Hangi işlerin inşaat işleri olduğu Maliye Bakanlığı' nca yayımlanan 49 Seri No' lu K.D.V. Tebliği' nde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Alt yapı işleri (yol, su, kanalizasyon, kuyu açma gibi), duvar örülmesi, sıva, boya, badana yapılması, cam takılması, bilumum doğrama işleri (demir doğrama işleri dâhil), parke döşenmesi, mutfak dolap ve tezgâhlarının yapılması, çevre düzeni işleri, elektrik tesisatı, sıhhi tesisat, kalorifer, karo ve fayans işleri, kooperatife ait arazi dâhilinde kalan ara yolların betonlanması, saha tanzim faaliyetleri, pis su arıtma tesisi, televizyon anteni, merkezi kollektif uydu anten sistemi, güneş enerji ısıtma sistemi, su basmanı, temel kazma-düzeltme, yol açıp çakıl serme, asansör imalat ve montaj işi, malzeme hariç işçilik, spor eğlence tesisleri, otopark, tüm sahanın yeşillendirilmesi, doğalgaz sayaç kabini, enerji nakil hattı, derin kuyu su sondajı, dalgıç kuyu pompası, hidrofor montajı, jeneratör montajı gibi işlerdir.

Bu işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet K.D.V.' ye tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi vergiden müstesna olacaktır.

Ayrıca, müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde, inşa edilen konutların net alanı 150 m² nin altında veya üstünde olması veya işyeri niteliğinde bulunması istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve yukarıda ismen belirtilmeyen inşaat taahhüt işlerinin istisna kapsamına girip girmediği hususunda Maliye Bakanlığı'ndan (İl Defterdarlıklarından) görüş (özelge, mukteza) alınması gerekmektedir.

Buna göre, 49 Seri No' lu K.D.V Genel Tebliği' nde ismen yer almayan, inşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak Vergi İdaresince verilmiş bazı özelgeler (muktezalar) aşağıda olduğu gibidir:

- Taahhüde dayanmak şartıyla;
- “Çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması olan hazır beton işi inşaat taahhüt işleri kapsamında değerlendirilecektir” (Ankara Defterdarlığı' nın 7.05.1998 tarih ve 4089 Sayılı Özelgesi).
- “Sac kapı kasası (kör kasa) işine, inşaat taahhüt işi kapsamında K.D.V. uygulanmayacaktır” (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 26.11.1998 tarih ve 043412 sayılı özelgesi).
- “Konu ile ilgili olarak Bayındırlık ve İskân Bakanlığı' nın 11.02.1999 tarihili yazısına göre, 49 Seri No' lu K.D.V. Genel Tebliği' nde, kooperatiflerce yaptırılan inşaat taahhüt işleri içinde kalorifer tesisatı ve güneş enerjili ısıtma sistemlerinin yer aldığı belirtilmekte ve split klima tesisatının da teknik olarak ısıtma kavramı içinde değerlendirilmesi gerektiğinden söz edilerek, bu sistemin de inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir” (Gelirler Genel Müdürlüğü' nün 22.03.1999 tarih ve 011501 sayılı özelgesi).
- “Konu ile ilgili olarak Bayındırlık ve İskân Bakanlığı' nın 11.01.1999 tarihli yazısına göre, herhangi bir yapım işi kapsamında, kooperatifin ihtiyacı olan betonarme demirlerinin projesine göre imalatçı tarafından fabrikada kesilip etriye, çiroz, pilye, gönye ve diğer bükme işlerinin hazırlanıp inşaat sahasına nakli ve kalıbı hazır katlara çıkarılıp yine projesine göre yerine monte edilerek beton atmaya hazır hale getirilmesi işleminin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir. Buna göre inşaat taahhüt işi kapsamına giren betonarme demir imalatı işine K.D.V.

uygulanmayacaktır” (Gelirler Genel Müdürlüğü’ nün 06.07.1999 tarih ve 028125 sayılı özelgesi).

- “Konuyla ilgili olarak Bayındırlık ve İskân Bakanlığı ile yapılan yazışma sonucu, içme suyu arıtma cihazı montajı ve işçiliğinin, konut inşaatlarının zaruri ve tamamlayıcı kısımları olduğu, söz konusu işlerin taahhüt bünyesinde yaptırılması durumunda, bu nevi işlerin inşaat taahhüt kapsamında değerlendirilmesinin uygun olacağı belirlenmiştir. Dolayısıyla 49 Seri No’ lu K.D.V. Genel Tebliği’ nde sayılan işlemler arasında yer almayan içme suyu arıtma cihazı montaj ve işçiliği işi de inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilecektir” (Gelirler Genel Müdürlüğü’ nün 14.07.1999 tarih ve 030045 sayılı özelgesi).

-“Yazınızda sözü edilen site içi yolların taş kaplama işi bir taahhüde dayanarak yaptırılması halinde K.D.V.K.’ nin geçici 15. maddesi gereğince K.D.V. istisnasından yararlanabilecektir. Ancak yüzme havuzunun filtre ve devri daim motorlarının yaptırılması ile çevre aydınlatması için demir direk satın alınması işleri bu kapsama girmediğinden vergiye tabi bulunmaktadır” (Gelirler Genel Müdürlüğü’ nün 18.08.1999 tarih ve 035320 sayılı özelgesi).

- “... bahçe ve çim aydınlatma armatürleri teslim ve montaj işleminin işin başında taahhüde dayanması, Kaydıyla K.D.V.’ den istisna olacağı tabiidir” (Gelirler Genel Müdürlüğü’ nün 14.10.1999 tarih ve 043381 sayılı özelgesi).

- “Sözü edilen istisna kapsamına konut yapı kooperatiflerine taahhüt çerçevesinde yapılan teras izolasyon işleri de girmektedir” (Gelirler Genel Müdürlüğü’ nün 08.12.1999 tarih ve 054000 sayılı özelgesi).

- “Sözü edilen istisna kapsamına konut yapı kooperatiflerine taahhüt çerçevesinde yapılan hidrofor, pis su pompaları ile tesisat yapım montaj işleri de girmektedir” (Gelirler Genel Müdürlüğü’ nün 10.12.1999 tarih ve 054344 sayılı özelgesi).

49 seri nolu K.D.V. genel tebliğinde ismen yer almayan inşaat taahhüt işi olmayan işler, tek başına hafriyat işi, muhasebecilik, plan-proje çizimi anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması, kooperatife

ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi, parselasyon, aplikasyon (Araziye uygulama) ve benzeri hizmetlerde istisna uygulanmayacaktır.

Öte yandan, kooperatiflere yapılan inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile her türlü mal teslimleri tamamıyla genel hükümler çerçevesinde K.D.V.' ye tabi bulunmaktadır. Buna göre, kooperatiflere yapılan demir, çimento, kereste, cam, kırtasiye malzemesi ve benzeri teslimlerde genel hükümler çerçevesinde K.D.V. uygulanacaktır.

Konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırımları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetleri K.D.V.' den istisna olacak, bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler yukarıda da belirtildiği gibi vergiye tabi tutulacaktır.

K.D.V.K.' nın 30/a maddesine göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan K.D.V. indirilmeyecektir. Aynı Kanun' un 58. maddesine göre ise, “mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan K.D.V. ile mükellefçe indirilebilecek K.D.V. Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez”. Dolayısıyla, indirilemeyecek K.D.V.' nin (Kanunen kabul edilmeyen giderlere ait olanlar gibi, aslı da gider yazılmayacak olanlar hariç) Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir (1 Seri No' lu K.D.V. Genel Teb. XI/B).

Bundan dolayı gerek organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin (Arsa) işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimlerinde, gerekse müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine yapacakları taahhüt işlerinde girdi K.D.V.' lerinin “tamamen” arındırılması mümkün değildir. Mal ve hizmet tedarikleri nedeniyle ödenen K.D.V.,

müteahhitlerce, (İşin emanet usulünde yaptırılması halinde, bunu yaptıran kooperatiflerce veya iktisadi işletmelerce) harcamanın mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla giderler yoluyla ödenen K.D.V., “kısmen” (Gider veya maliyet unsur olarak dikkate alındığından) arındırılmış olacaktır.

1.6.5. Yapı Kooperatifleri ve Vergi Usul Kanunu

V.U.K.’ a göre, “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere vergi numarası verilir.” Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir⁵¹.

Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen yetkiye istinaden 262 no’ lu V.U.K. Tebliği’ni yayımlamıştır. Bu tebliğ de;

- Motorlu taşıt alan ve satan gerçek ve tüzel kişilerin 01.03.1998 tarihinden itibaren,
- Gayrimenkul alan ve satanların, lehine ipotek tesis edilenlerin, bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişilerin 01.05.1998 tarihinden itibaren.

Vergi numarası alması ve bu işlemlerin tamamlanmasından önce ilgili makama ibraz edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu sebeplerden ötürü, motorlu taşıt alan ve satan kooperatiflerle, taşınmaz alan ve lehine ipotek tesis edilen, bina inşa ettirerek tapuya tescil ettiren kooperatiflerin vergi numarası almaları zorunludur. Ayrıca, kooperatiflerin, V.U.K.’ dan kaynaklanan diğer görevleri şunlardır:

Bilgi vermek, bildirimde bulunmak, bilanço esasına göre defter tutmak, defter ve belgeleri 5 yıl saklamak.

⁵¹Vergi Usul Kanunu 8. Madde.

V.U.K.' a göre; Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz⁵². Vergi kesen yapı kooperatifleri yukarıdaki kanun maddesine uygun davranmak zorundadırlar.

V.U.K.' un 148. maddesinde; “Kooperatifler ve diğer kuruluşlar, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdur.” hükmü yer almaktadır⁵³.

Diğer ticaret şirketlerinde olduğu gibi kooperatiflerde de işe başlama bildirim; işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde, işi bırakma ve iş değişikliği de bildirim olayının meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde yapılır⁵⁴.

Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Aynı zamanda gerektiğinde yetkili mercilere göstermekle yükümlüdürler⁵⁵.

V.U.K.' un 142 No' lu Tebliği' ne göre vergi levhası asmak zorunda olan kurumlar arasında kooperatifler sayılmamıştır. Dolayısıyla, kooperatifler vergi levhası asmak zorunda değildir.

1.6.6. Yapı Kooperatifleri ve Emlak Vergisi

Türkiye sınırları içinde bulunan binalar Emlak Vergisi Kanunu (E.V.K.) 'na göre bina vergisine yine Türkiye sınırları içinde bulunan araziler bu kanun hükümlerine göre arazi vergisine tabidir. Binalar ve araziler üzerinden alınan emlak vergisi özel nitelikli

⁵²Vergi Usul Kanunu 11. Madde.

⁵³Vergi Usul Kanunu 148. Madde.

⁵⁴Vergi Usul Kanunu 168. Madde.

⁵⁵ Vergi Usul Kanunu 253.-256. Madde.

bir servet vergisidir. Emlak vergisi, mahalli idareler için önemli bir gelir kaynağı oluşturmaktadır.

11.08.1970 yılında yürürlüğe giren 1319 Sayılı E.V.K.' ya göre emlak vergisinin yükümlülüğüne Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, arazi ve arsalar girmektedir. Bunlardan binalar bina vergisine, arazi ve arsalar da arazi vergisine tabidir.

Konut yapı kooperatiflerine ait arsalar ile bu arsaların üzerine inşa ettirdikleri konutlar 31.12.1997 tarihinden itibaren emlak vergisine tabi olmuştur. Dolayısı ile bu tarihten itibaren konut yapı kooperatifleri de sahibi oldukları arsa ve binalar için emlak vergisi beyannamesi verip, emlak vergisi ödeyeceklerdir. Buna rağmen 1319 Sayılı E.V.K.' nın 4/p maddesinde belirtilen daimi muaflıklar ile 5/f maddesinde belirtilen geçici muaflıklar hükümlerinden yararlanmaları devam edecektir. Kooperatiflere emlak vergisiyle tanınan muaflıkları şöyle sıralayabiliriz:

- Tarım kredi kooperatifleri, Tarım satış kooperatifleri, 1163 Sayılı Kanuna göre kurulan kooperatifler ve bu kooperatiflerin üst birlikleri ve Türk Kooperatifçilik Kurumu'nun sahip oldukları kendi hizmet binaları bina vergisinden muaf tutulmuştur. (E.V.K. m.4/1-p) Kooperatiflerin ve üst kuruluşlarının bu muafiyetten yararlanabilmeleri, binanın kooperatif adına kayıtlı olması ve hizmet için kullanılmasına bağlıdır,
- Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanayi sitelerindeki binalar, inşaatların sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici olarak bina vergisi muafiyetinden yararlanırlar. (E.V.K. m.5/4-f) Böylece, kooperatifler organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanayi sitelerinde yaptıracakları işyerlerine ilgili belediyeye belgelendirilmek koşulu ile inşaatın tamamlanmasından itibaren 5 yıl süreyle geçici olarak bina vergisi ödemeyeceklerdir,
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı' nca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen araziler geçici olarak emlak vergisinden muaf tutulmuştur. (E.V.K. m.15/d)

Bu hükümlerle, bir kooperatifin organize sanayi bölgesi içinden aldığı veya adına tahsis edildiği kabul edilen arsaları, sanayici ortakları adına tapuda tescil ettirinceye kadar geçici olarak arazi vergisi ödememesi gerekir.

Ayrıca, 2982 sayılı kanunla getirilen istisna ve muafiyetlerin 31.12.1997 tarihinde yürürlükten kalkmış olması, E.V.K' da öngörülen muafiyetlerin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

1.6.7. Yapı Kooperatifleri ve Veraset İntikal Vergisi

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu' (V.İ.V.K.) nda karşılıksız şekilde elde edilen servetin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. V.İ.V.K.' nın konusunu, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahısların sahip olduğu mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla herhangi bir suretle karşılıksız bir şekilde şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. (V.İ.V.K. m.1)

Bu vergi aynı zamanda, Türk Cumhuriyeti vatandaşı olan kişilerin yabancı memleketler de aynı yollardan iktisap edecekleri mallarla da ilişkilidir.

Kooperatif işletmelerinde ortaklardan birinin ölümü durumunda, ortağın kanuni mirasçıları kooperatif ortaklığına devam etmek isterse aralarından bir temsilci seçip 3 ay içinde kooperatife bildirmek zorundadırlar. Bu durumda ölen ortağın kooperatif üzerindeki tüm hak ve yükümlülükleri kanuni mirasçıları lehine devam eder. Eğer kanuni mirasçılar 3 ay içinde temsilci seçmezlerse ya da ortaklığa devam etmek istemezlerse ölen ortağın alacak ve borçları dönem sonunda düzenlenen bilançoda hesaplanarak 1 ay içinde kanuni mirasçılara verilir.

Kooperatif inşaatı tamamlanmaması ve mirasçıların ortaklığa devam etmek istememesi halinde murisin kooperatife ortak olduğu tarihten öldüğü tarihe kadar olan dönemdeki tüm ödemeleri, kooperatif hissesinden doğan alacak şeklinde bir beyanname

ile bildirilir. Murisin ölüm tarihinde kooperatif inşaatı tamamlandıysa intikal eden daire veya işyeri taşınmaz olarak dikkate alınır⁵⁶.

1.6.8. Yapı Kooperatifleri ve Belediye Gelirleri Kanunu

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (B.G.K.) 'nun kooperatiflerle alakalı hükümlere göre, ilan ve reklam vergisi ile kooperatiflerin belediyeye ödemesi gereken harçların neler olduğuna değineceğiz.

İlan ve reklam vergisinin konusunu, belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam oluşturmaktadır⁵⁷. Bu verginin mükellefi, yurt dışına gönderilen ilan ve reklamlar dâhil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir. İlan ve reklam işlerini meslek olarak yapan kişiler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına belediyeye yatırmaktan sorumludurlar. (B.G.K.m.13)

1.6.8.1. Kooperatiflerin Yararlanabileceği Muaflık ve İstisnalar

Kooperatiflerin aşağıda yazılı şekilde yaptırdığı ilan ve reklamlardan vergi alınmaz:

1. Türkiye Radyo Televizyon Kurulu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar,
2. Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar,
3. Tüzel kişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı $\frac{1}{2}$ m²' yi aşmayan ışsız levhalar,
4. Kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak üzere hazırlanan her türlü levha, afiş, broşür, katalog ve dergiler,

⁵⁶ÇÖKLÜ Cafer Tayyar, a.g.e., s.498.

⁵⁷ERKİLET Şaban, "Kooperatiflerin Vergilendirilmesi ve Vergi Sorunları", Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, Ankara, 1982, s.75.

5. Umumi mahallelere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilân ve reklamlar.

1.6.8.2. Kooperatiflerin Ödemesi Gereken Harçlar ve Katılım Payları

Kooperatiflerin, B.G.K.' ya göre ödeyeceği harçlar ve katılım payları şunlardır:

1. Ödenecek Harçlar

a) Kayıt ve Suret Harcı

B.G.K.m.79' a göre, belediyeler ve belediyelere bağlı müesseselerden istenecek her türlü kayıt suretleriyle gayrimenkullerle ilgili harita, plan ve krokilerin suretleri Kayıt ve Suret Harcına tabidir.

b) İmar Harçları

B.G.K. m.80' e göre, İmar mevzuatı gereğince aşağıda belirtilen harçlar belediyelerce tahsil olunur:

- Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde İmar Kanunu'na göre ilk kez yapılan veya istek üzerine gerçekleştirilen müteakip parselasyon işlemleri "Parselasyon Harcına" (Teşvik belgesine haiz organize sanayi bölgeleri hariç olmak üzere),
- Verilecek ifraz ve tevhit kararları "İfraz ve Tevhit Harcına",
- Proje tasdik işlemleri "Plan ve Proje Tasdik Harcına",
- Zemin ve yol kanal açma izni verilmesi, yapım ve yıkım artığı malzeme ve toprak kazısının taşınması için belediyelerce yol gösterilmesi ve bu yerlerin tesviyesi "Zemin Açma İzni ve Toprak Hafriyatı Harcına",
- Yapı kullanma izni verilmesi "Yapı Kullanma İzni Harcına" tabidir.

Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanayi sitelerinde yapılan yapı ve tesisler "Bina İnşaat Harcı ve Yapı Kullanma İzni Harcından" müstesnadır.

2. Ödenecek Katılım Payları

B.G.K. m.86,87,88' e göre, Kooperatiflerce ödenecek katılım payları şunlardır:

- Yol harcamalarına katılma payı,

- Kanalizasyon harcamalarına katılma payı,
- Su tesisleri harcamalarına katılma payı.

1.6.8.3. Kooperatiflere Belediye Gelirleri Kanunu'nda Tanınan İstisnalar

2464 Sayılı B.G.K.' nin m.80/f' ye göre, kooperatiflere tanınan istisnalar şunlardır:

- Kooperatifler eliyle, ana sözleşmelerine uygun olarak yapılan sanayi ve küçük sanat siteleri ile esnaf çarşıları (Bina İnşaat Harcı Bölümü, İstisnalar Başlığı Altındaki Ek 2. maddenin e bendi),
- Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanayi sitelerinde yapılan yapı ve tesisler "Bina İnşaat Harcı ve Yapı Kullanma İzni Harcı'ndan" müstesnadır

2. BÖLÜM

2. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

2.1. GENEL AÇIKLAMA

Yapı kooperatifi başlığı altında iki tür kooperatiften bahsedilebilir. Bunlar “Konut Yapı Kooperatifleri” ve “İşyeri Yapı Kooperatifleri”dir.

Konut yapı kooperatifleri, maddi olanakları kısıtlı kişilerin konut sahibi olmak amacıyla kurdukları kooperatif türüdür. Bu sayede piyasadan satın alacakları bir konutun daha altında bir maliyetle konut sahibi olmakla birlikte istedikleri kalite standartlarında da bir konuta sahip olacaklardır. Konut yapı kooperatiflerinin kurulması için en az 7 üyenin bir araya gelmesi gereklidir.

İşyeri yapı kooperatiflerinde ise amaç yine daha uygun bir fiyata ve kaliteli bir işyerine sahip olmaktır. Ancak işyeri yapı kooperatiflerinde üyelerin tacir olması şartı aranmaktadır. Bu şekilde kurulan birçok sanayi çarşıları ve sanayi siteleri vardır. Yine bu kooperatif türünde de en az 7 üyenin bir araya gelmesi gerekmektedir⁵⁸.

Ekonomik ve sosyal özelliklere sahip olan konut yapı kooperatifleri, dönem içi faaliyetleri sırasında diğer şirketler gibi alım, satım, borç, alacak gibi mali nitelikli işlemlerini muhasebe defterlerine usulüne uygun olarak kaydederler. Yine diğer şirketlerde olduğu gibi dönem sonlarında bilanço ve gelir tablosu düzenlemek suretiyle

⁵⁸KARANLIK Sebahattin, a.g.e., s. 98.

kâr ve zarar tespitinde bulunurlar. Muhasebenin ilkelerine uygun olarak oluşturulan raporlar ve mali tablolar sayesinde kooperatif hakkında mali açıdan bilgi sahibi olmak isteyen kesimlerin bu ihtiyacını karşılarlar. Bu nedenle kooperatiflerin iyi işleyen bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmaktadır⁵⁹.

Tek Düzen Hesap Planı (T.D.H.P.) her ne kadar muhasebe kayıtlarında bir standart oluşturmak amacıyla düzenlenmiş olsa da, bazı işletmelerin özellikli faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için bazı hesapları boş bırakarak işletmelerin faaliyet alanlarına göre özellik arz eden durumlarda bu hesapların kullanılmasına imkan sağlamaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, yapılacak kayıtların keyfiliğinden kaçınarak mevcut kanunlara ve muhasebe düzenine uygun olmasının özen gösterilmesidir⁶⁰.

Kooperatifler, ticaret şirketlerinden farklı yapıları nedeniyle tabi oldukları 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na uymak durumundadırlar. Bununla beraber "tüzel kişi tacir" olmaları nedeniyle Türk Ticaret Kanunu'nun Gelirler Hükümleri'ne tabidirler⁶¹. Kooperatifler Kanunu'nda özel bir hüküm olup olmadığına bakılmak şartıyla, kooperatifler esas itibarıyla kurumlar vergisi yükümlüsüdürler. Bu nedenle defter ve belge düzeni olarak diğer ticaret şirketlerinin tabi olduğu usullere tabi olmaları gerekmektedir⁶².

Kooperatiflerin genel olarak yapması gereken muhasebe kayıtları şirketler muhasebesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden dolayı burada vereceğimiz örnekler yapı kooperatifleri açısından özellik arz eden noktaları kapsayacaktır.

⁵⁹BALABAN Hasan, "Konut Yapı Kooperatiflerinde Şerefiyeler Hesaplaması ve Muhasebe Düzeni", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Kooperatifçilik Bilim Dalı, İstanbul, 2006, s. 17.

⁶⁰ERDİL ŞAHİN, Ümmehan, "Konut Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2006, s. 49.

⁶¹BEKTÖRE Sabri, BENLİGİRAY Yılmaz, "Şirketler ve Kooperatifler Muhasebesi", Eskişehir Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, Eskişehir, 1989, s. 258.

⁶²YILMAZ Kazım, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik", Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2007, s. 546.

2.2. ORTAKLARIN ÖDEDİĞİ AİDATLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Konut yapı kooperatiflerinde üyelerin ilk başta kooperatife katmış olduğu sermaye miktarı olacaktır. Ancak bu miktar genellikle inşaatın tamamlanmasına kadar geçecek olan sürede yeterli olamayacaktır. Bu nedenle üyelerin belirli dönemlerde ek ödemeler yapması gerekir. Yapılan bu ödemeler aidat olarak kabul edilir. İnşaat bitene kadar yapılan bu düzenli ödemeler üyelerin sermaye miktarlarından daha fazla bir rakama ulaşacaktır.

Aidatların muhasebeleştirilmesinde hesap planında özel bir hesap bulunmamaktadır. Ancak üyelerin ödemiş oldukları aidatların kaydedilebileceği iki hesap bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI, ikincisi; 431 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI' dır.

Örnek: Ay yapı kooperatifinde ortak Ahmet Şahin aylık aidat olarak 750 TL ödeme yapıyor.

Aidatın sipariş avansı olarak değerlendirilmesi durumunda yapılacak kayıt;

100 KASA HS.	//	440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS. 440.01 Ahmet Şahin	750	750
Ahmet Şahin' in aylık üyelik aidatının tahsili				

Aidatın ortaklara olan borçlar olarak değerlendirilmesi durumunda yapılacak kayıt;

100 KASA HS.	//	431 ORTAKLARA BORÇLAR HS. 431.01 Ahmet Şahin	750	750
Ahmet Şahin' in aylık üyelik aidatının tahsili				

2.3. İNŞAAT İÇİN ALINAN ARSALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Örnek: Ay yapı kooperatifi Yasin Aslantürk' ten % 18 K.D.V. hariç 550.000 TL tutarında bir arsa satın almıştır. Ayrıca arsanın alımı sırasında tapu masrafı olarak 1.000 TL' lik (vergi, harç, resim) gider yapmıştır. Karşılığında Halk Bankası' ndaki hesabından havale yapmıştır.

- Arsayı Ay Yapı Kooperatifine satan Yasin Aslantürk' ün vergi mükellefi olmadığını varsayalım;

//			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		551.000	
150.01 Arsa	550.000		
150.02 Tapu Giderleri	1.000		
102 BANKALAR			551.000
	102.01 Halk Bankası	551.000	
Yasin Aslantürk' ten alınan arsanın kaydı			
//			

- Arsayı Ay Yapı Kooperatifine satan Yasin Aslantürk' ün vergi mükellefi olduğunu varsayalım;

//			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		650.000	
150.01 Arsa	550.000		
150.02 Tapu Giderleri	1.000		
150.03 Diğer KDV	99.000		
102 BANKALAR			650.000
	102.01 Halk Bankası	650.000	
Yasin Aslantürk' ten alınan arsanın kaydı			
//			

2.4. YAPTIRILAN KONUTLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.4.1. Emanet Usulü

2.4.1.1. Malzeme alımı ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Üyelerine ait konutların yapımını üstlenen Ay Yapı Kooperatifi inşaat faaliyetlerinin devamı amacıyla % 18 K.D.V. hariç 5.000 TL tutarında kum, 8.000 TL tutarında çimento, 6.000 TL tutarında tuğla ve 9.000 TL tutarında demir almıştır. Ay Yapı kooperatifi aldığı malzemelere karşılık olarak senet ciro etmiştir. (alınan malzemelere ödenen K.D.V. tutarları, malzemelerin maliyetlerine ilave edilmiştir.)

//			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		33.040	
150.01 Kum	5.900		
150.02 Çimento	9.440		
150.03 Tuğla	7.080		
150.04 Demir	10.620		
	121 ALACAK SENETLERİ		33.040
	121.01 Portföydeki Senetler	33.040	
Ay Yapı Kooperatifi' nin inşaat malzemesi alımı			
//			

Kooperatifin Banka Kredisi ya da Toplu Konut Fonu kullanması durumunda yapılacak kayıtlar ise şöyle olacaktır

//			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		33.040	
150.01 Kum	5.900		
150.02 Çimento	9.440		
150.03 Tuğla	7.080		
150.04 Demir	10.620		
	400 BANKA KREDİLERİ HS.		33.040
	400.01 Halk Bankası	33.040	
Ay Yapı Kooperatifi' nin inşaat malzemesi alımı			
//			

Malzemelerin giderleştirme kaydı ise;

//			
710 DİREKT İLK MADDE VE MAZLEME GİD. HS.		33.040	
710.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	33.040		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS			33.040
150.01 Kum	5.900		
150.02 Çimento	9.440		
150.03 Tuğla	7.080		
150.04 Demir	10.620		
Kullanılan malzemelerin ilgili gider hesabına devredilmesi			
//			

2.4.1.2. İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Ay Yapı Kooperatifi' nin konut inşaatında çalışan bir işçinin günlük ücreti 50 TL' dir. İşçinin 1 aylık ücret bordrosu ve yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Ücret ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

GELİR VERGİSİ	%15
DAMGA VERGİSİ	%06
SGK İŞVEREN PAYI	%22
SGK İŞÇİ PAYI	%14
İŞSİZLİK SİGORTASI İŞVEREN PAYI	%2
İŞSİZLİK SİGORTASI İŞÇİ PAYI	%1
ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	90 TL

İşçiye ödenecek net ücretin hesaplanması:

Brüt Ücret (30 TL x 50 gün)	: 1.500	
SGK İşçi Payı (1.500 x 0,15)	: 225	(-)
Gelir Vergisi Matrahı (1.500 -225)	: 1.275	
Gelir Vergisi (1.275 x 0,15)	: 191	(-)
Damga Vergisi (1.275 x 0,06)	: 77	(-)
Net Ücret (1.275 – 191 – 77) + 90	: 1097	

İşverenle İlgili Yapılacak Hesaplamalar

SGK İşveren Payı(1.500 x 0,225) : 338

Asgari Geçim İndirimi Tutarı : 90

//		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS		1838
720.01 Ücretler	1.500	
720.02 SGK İşveren Payı	338	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
136.01 Vergi Dairesinden Alacaklar	90	90
136.01.01Asgari Geçim İndirimi	90	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		1097
335.01 Ücretler	1097	
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.		268
360.01 Gelir Vergisi	191	
360.02 Damga Vergisi	77	
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		563
361.01 SGK İşçi Payı	225	
361.02 SGK İşveren Payı	338	
Bir işçi için hesaplanan aylık ücretin kaydı		
//		

2.4.1.3. Genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesi

Örnek: Ay Yapı Kooperatifi K.D.V. bedelleri dâhil olmak üzere, 250 TL telefon gideri, 150 TL elektrik gideri, 300 TL su gideri yapmıştır. Bedellerini nakit olarak ödemiştir.

//		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		700
730.01 Telefon Gideri	250	
730.02 Elektrik Gideri	150	
730.03 Su gideri	300	
100 KASA		700
Genel üretim giderlerinin ödenmesi		
//		

Yapılan harcamaların dönem sonunda yarı mamul hesabına devredilerek kapatılması durumunda yapılacak kayıt;

//			
151 YARI MAMÜL ÜRETİM HS.		35.578	
151.01 Yarı Mamuller			
711 DİR. İLK MAD. MLZ YANS. HS.			33.040
721 DİR. İŞÇİ GİD. YANS. HS.			1.838
731 GEN. ÜRET. GİD. YANS. HS.			700
Harcamaların yansıtma hesaplarından yarı mamul hesabına devredilmesi			
//			

//			
711 DİR. İLK MAD. MLZ YANS. HS.		33.040	
721 DİR. İŞÇİ GİD. YANS. HS.		1.838	
731 GEN. ÜRET. GİD. YANS. HS.		700	
710 DİR. İLK MAD. MLZ GİD. HS.			33.040
720 DİR. İŞÇİ GİD. GİD. HS.			1.838
730 GEN. ÜRET. GİD. GİD. HS.			700
Harcamaların yansıtma hesaplarına devredilmesi			
//			

Konutlar tamamlandığında yapılacak kayıt;

//			
152 MAMULLER HS.		35.578	
152.01 Konutlar			
151 YARI MAMÜL ÜRETİM HS.			35.578
151.01 Yarı Mamuller			
Konut yapımlarının tamamlanması			
//			

2.4.2. İhale Usulü

Örnek: Ay konut Yapı Kooperatifi inşaat işini ihale usulü ile bir müteahhide devretmiş ve işin yıllara yaygın olmasından dolayı müteahhit firmaya % 1 K.D.V. dahil kesintiler yapıldıktan net tutar için çek düzenlemiştir.

Hakediş	:	100.000	
Gelir vergisi (100.000 x 0,03)	:	3.000	(-)
Damga Vergisi (100.000 x 0,0075)	:	750	(-)
KDV (100.000 x 0,01)	:	1.000	(+)
Müteahhide Ödenecek Net Tutar	:	97.250	

	//			
258 YAP. OLAN YAT. HS.			101.000	
258.01 Hakediş	100.000			
258.02 Diğer KDV	1.000			
	103 VER. ÇEK. VE ÖD. EM. HS.			97.250
	360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.			3.750
	360.01 Gelir Vergisi	3.000		
	360.02 Damga Vergisi	750		
Müteahhit firmaya ödenen hakediş				
	//			

Örnek: Ay Yapı Kooperatifi müteahhit firmaya ihale ettiği inşaatın tamamlanmasından sonra geçici kabulü yapılmıştır. İnşaat tamamlanıncaya kadar ödenen toplam hakediş tutarı 600.000 TL' dir.

	//			
151 YARI MAMÜL ÜRETİM HS.			600.000	
151.01 Yarı Mamuller	600.000			
	258 YAP. OLAN YAT. HS.			
	258.01 Hakediş	600.000		600.000
Geçici kabulün yapılmasından sonra yapılan kayıt				
	//			

Kesin kabul yapıldıktan sonra;

	//			
152 MAMULLER HS.			600.000	
152.01 Konutlar	600.000			
		151 YARI MAMÜL ÜRETİM HS.		600.000
		151.01 Yarı Mamuller	600.000	
Kesin kabulün yapılması ve konutların teslim alınması				
	//			

2.5. ÜYELERE DAĞITILAN KONUTLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Örnek: Ay Konut Yapı Kooperatifinin inşaatı tamamlanmış ve ortaklara konutları kura çekilerek dağıtılmıştır. Kura çekimi sonucunda Kerim Gürsel isimli ortağa ait hesaplama yapılarak konutu teslim edilmiştir.

Kerim Gürsel' in ortak olduğunda ödediği sermaye miktarı, 10.000 TL' dir. İnşaat sırasında 80.000 TL aidat olarak ödeme yapmıştır.

	//			
431 ORTAKLARA BORÇLAR HS.			80.000	
431.01 Kerim Gürsel	80.000			
500 SERMAYE			10.000	
500.01 Kerim Gürsel	10.000			
		600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		90.000
		600.01 Konutlar	90.000	
Ortak Kerim Gürsel'e konutunun teslim edilmesi ve hesaplarının kapatılması				
	//			

	//			
690 DÖNEM KAR ZARARI HS.			90.000	
		620 SAT. TİC. MAMUL MALY. HS.		90.000
		620.01 Konutlar	90.000	
Konut maliyetlerinin devredilmesi				
	//			

	//			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.			90.000	
600.01 Konutlar		90.000		
		690 DÖNEM KAR ZARARI HS.		90.000
Konut satışlarının devredilmesi				
	//			

3. BÖLÜM

3. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİ

3.1. İNŞAAT İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

3.1.1. İnşaat Kavramı

Hukuk sistemi içerisindeki çeşitli kanunlarda inşaat kavramına değişik şekilde değinilmiştir. Borçlar Kanunu' nun 355. Maddesinde “imal” kavramının tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre bina, yol, köprü yapımı, kanal açılması, makine, alet, mobilya yapılması, elektrik tesisatının yaptırılması, gemi, ilaç yapımı, elbise ve başlıca giyim eşyalarının dikimi gibi uğraşlar imalat olarak ifade edilmiştir. Bu tanım sadece bir eserin ortaya çıkarılmasını kapsamamakta, var olan şeyleri onarmayı, parça eklenmesi ve biçim değiştirilmesini de kapsamaktadır⁶³.

3.1.2. İnşaat Çeşitleri

3.1.2.1. Menkul İnşaatlar

Temelli kalmak maksadı olmadan başkasının arsası üzerine inşa edilen baraka tarzı hafif inşaatlardır⁶⁴. Bu inşaat türlerine örmek olarak; kulübe, baraka, geçici yazlık sinema ve tiyatro sahneleri, panayır ve şenlik tezgâhları gösterilebilir. Bu tür inşaatların tapu siciline kaydedilmesine gerek yoktur, inşa edenin mülkü olurlar⁶⁵.

⁶³KARAHASAN M. Reşit, “İnşaat İmal İhale Hukuku”, 1979, Ankara, s.9.

⁶⁴ Medeni Kanun, md. 654.

⁶⁵ŞENLİK Mehmet, “İnşaat Muhasebesi”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.baskı, 2007, Ankara, s.3.

3.1.2.2. Gayrimenkul İnşaatlar

Menkul inşaatların dışında kalan, arsaya doğrudan doğruya veya dolaylı bir şekilde bağlı inşaatlardır. Devamlı kalmak amacıyla inşa edilen ve ekonomik değer taşıyan yapılardır.⁶⁶ Gayrimenkul inşaat türlerini üç ayrı grupta ele alabiliriz⁶⁷;

- Konutlar: Ev, apartman, villa vb.
- Ticari, Sınaf, Sosyal ve Kültürel Yapılar; İşyeri, fabrika yapısı ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri vb.
- Özel Uzmanlık İsteyen İnşaatlar; Yol, köprü, baraj, liman, havaalanı vb.

3.1.3. Üretim

Üretim amaçlarına göre çeşitli şekillerde tanımlanabilir. Bunun nedeni; üretim konusuna bakış açısından kaynaklanmaktadır. Genel ekonomi açısından bakıldığında üretim, sınırsız insan ihtiyaçlarını gidermeye yönelik kıt mal ve hizmetlerin faydasını arttırmaktır. Bunu göre, üretim denildiğinde sadece malların yapımı değil aynı zamanda hizmetlerin sunulması da üretim olarak değerlendirilecektir. Bununla birlikte, malların yapımının yanı sıra hizmetlerin görülmesine ek olarak bir mal veya hizmetin yer, zaman ve şekil faydasını arttırmak da üretim olarak tanımlanabilir⁶⁸.

3.1.4. Üretim Çeşitleri

Üretim çeşitlerini mal ve hizmet üretimi olarak ikiye ayırabiliriz:

- Hizmet Üretimi: Genel tanımıyla, bir bedel karşılığında insanların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik işletme faaliyetleridir. İnşaat işletmeleri açısından bakıldığında, hem kamu kurumları hem de özel sektör işletmelerinin inşa edecekleri yapılarını bu alanda uzmanlaşmış başka bir inşaat işletmesine yaptırmasıdır. Burada, inşaatı üstlenen firmanın gerçekleştirdiği üretim bir hizmet üretimidir.

⁶⁶ERDEN S. Aziz, “İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi”, 2.baskı, 1997, Isparta, s.4.

⁶⁷BENLİGİRAY Yılmaz, “İhtisas Muhasebeleri (Banka Muhasebesi, İnşaat Muhasebesi, Otel Muhasebesi), Birlik Ofset Yayınları, 1996, Eskişehir, s.110.

⁶⁸ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.3.

- Yapı (Mamul) Üretimi: Sanayi üretimi açısından çok çeşitli mamul üretimi sayılabileceği gibi inşaat işletmeleri açısından bakıldığında malzemeleri, işçilikleri, makineleri kullanarak bina, apartman, iş hanı gibi mamulleri üreten ve satan işletmeler ise yapı üretimi gerçekleştirmektedirler⁶⁹.

3.2. MÜTEAHHİT – TAŞERON – HAKEDİŞ KAVRAMLARI

3.2.1. Müteahhit

Bir bedel karşılığında başkası tarafından talep edilen inşaat veya onarım işini kendi nam veya hesabına üstlenen gerçek ya da tüzel kişilere müteahhit denir⁷⁰. Yüklenici olarak da ifade edilebilen bu kişiler, yapılacak inşaatın özel bir uzmanlık, ileri bir teknoloji ya da daha büyük sermaye gerektirdiği durumlarda diğer müteahhitlerle bir ortaklık gerçekleştirebilirler.

3.2.2. Taşeron

Bir müteahhidin bütün inşaat işleri ve bölümleri konusunda uzmanlaşması çok gerçekçi değildir. Bunun için müteahhitler yapımını üstlendikleri inşaatların belli bir bölümünü ya da bölümlerini o konuda uzmanlaşmış diğer firmalara yaptırmaktadırlar. Projelerin belirli bir kısmını yapan ikinci derece inşaat firmalarına taşeron denilmektedir. Taşeronlar, ciroları ve çalıştırdıkları personel sayıları bakımından küçük işletmeler olabildikleri gibi daha büyük rakamlara ulaşan inşaat firmaları da olabilirler. Taşeron firmalarla anlaşmak bazı durumlarda müteahhitler açısından çok daha ekonomik olabilir. Çünkü konularında uzman taşeronların verimlilik düzeyleri yüksek, maliyetleri düşük bir iş çıkarabilirler.⁷¹

3.2.3. Hakediş

“Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasında o ana kadar yapılan (gerçekleştirilen) kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir. Diğer

⁶⁹ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.4.

⁷⁰BABUŞCU Şenol ve diğ., “İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi”, Öncü Basımevi, 2007, Ankara, s.82.

⁷¹YILDIRIM Özkaya Çiğdem, “İnşaat Muhasebesi”, 1.baskı, Detay Yayıncılık, 2008, Ankara, s.11-12.

bir ifade ile hakedişler, müteahhitlere iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını; hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimini ve tutarını, sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır. Hakediş raporları, esas olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgeler olması nedeniyle, aynı zamanda işin belli bir kısmının yapıldığını da göstermektedir. Hakediş raporları, 4734 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu' na göre yapım işlerinin yürütülmesindeki genel esasları belirleyen Yapım İşleri Genel Şartnamesi' ne göre iki çeşit hakediş raporu söz konusudur⁷²”.

3.2.3.1. Geçici Hakediş Raporu

Geçici hakediş raporu genellikle ayda bir düzenlenen ve o ay için yapılan işin karşılığını gösteren raporlardır⁷³.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi' nin 40. Maddesine göre; Yüklenici tarafından yapılan işlerin bedelleri:

a- Birim fiyat esasına göre yaptırılan işlerde

Sözleşmeye ekli birim fiyat teklif cetvelinde yazılı veya sonradan düzenlenen yeni birim fiyatlar ile metrajlarından hesaplanan iş kalemi miktarlarının çarpımı üzerinden hesaplanan tutardan sözleşmedeki kayıtlara ve ilgili kanunlara göre yapılacak kesintiler de çıktıktan sonra, sözleşmenin ödemeye ilişkin hükümleri çerçevesinde kendisine ödenir.

Sözleşme eki birim fiyat teklif cetvelinde herhangi bir iş kaleminin öngörülmuş ve birim fiyatının gösterilmiş olması yükleniciye, mutlaka o nev'i işi yapma hakkını vermez.

⁷²ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.6.

⁷³BABUŞCU Şenol ve diğ., a.g.e., s.83.

Yüklenicinin yaptığı işler ile ihzarattan (herhangi bir imalat için gerekli malzemenin önceden alınarak şantiyede stoklanması işlemidir) doğan alacakları, metrajlara göre hesaplanarak sözleşme hükümleri uyarınca kesin ödeme niteliğinde olmamak ve kazanılmış hak sayılmamak üzere geçici hakediş raporları ile ödenir. Metrajlar, yeşil defter ve eklerinde gösterilir. Yüklenici, idarenin isteği halinde, kesin hesapları da yapı denetim görevlisinin denetimi altında işe paralel olarak yürütmek zorundadır. Bu halde, geçici hakediş raporlarının düzenlenmesinde, bitmiş iş kısımları için kesin metrajdaki miktarlar dikkate alınır.

Hakediş raporlarının düzenlenmesi aşağıdaki esaslara göre yapılır:

Geçici hakediş raporları yüklenicinin başvurusu üzerine, sözleşme veya eklerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça ayda bir defa düzenlenir. Yüklenici başvurmadığı takdirde idare, en çok üç ay içinde, tek taraflı olarak hakediş düzenleyebilir. Gelecek yıllara sâri olmayan sözleşmelerde yaptırılan işler için, son hakediş raporu bütçe yılının sonuna rastlayan ayın yirminci günü düzenlenir.

İşe başlanıldığı tarihten itibaren meydana getirilen işler ile o tarihteki ihzaratın miktarı yapı denetim görevlisi tarafından yüklenici veya vekili ile birlikte ölçülür ve bulunan miktarlar sözleşmedeki esaslara uygun olarak hakediş raporuna dâhil edilir. İhzaratın hakediş raporlarına geçirilebilmesi için, bunların işin bünyesine girecek veya yardımcı olarak kullanılacak malzemedен olması ve fiyatlarının İhale dokümanında gösterilmiş bulunması gereklidir. Sözleşmelerinde aksine bir hüküm yoksa işbaşına getirilmemiş ihzaratın bedeli ödenmez.

İhzaratın, iş programlarında, sözleşme ve eklerindeki esaslara göre belirtilecek miktarlardan fazla yapılması idarenin iznine bağlıdır.

Bedeli ödenmiş ihzarat malzemesi, ancak yetkili makamın onayı ile şantiyeden çıkarılabilir.

Düzenlenen hakediş raporunun işleme konulabilmesi için, yüklenici veya işbaşında bulunan vekili tarafından imzalanmış olması gereklidir. Yüklenici veya vekili, bildirilen günde, hakedişe esas ölçülerin alınmasında hazır bulunmazsa yapı denetim görevlisi ölçümleri tek başına yaparak hakediş raporunu düzenler ve yüklenicinin bu husustaki itirazları kabul edilmez.

Hakediş raporu düzenlendikten sonra bir hafta içinde yüklenici raporu imzalamazsa yapı denetim görevlisi, hakediş raporunu idareye gönderir ve rapor yüklenici tarafından imzalanıncaya kadar idarede hiçbir işlem yapılmaksızın bekletilir. Yüklenici hakediş raporlarını zamanında imzalamamış olursa ödemede meydana gelecek gecikmeden dolayı hiçbir şikâyet ve istekte bulunamaz.

Hazırlanan ve iki tarafça imzalanmış bulunan geçici hakediş raporu, tahakkuk işlemi yapılıncaya kadar, yetkili makamlar tarafından düzeltilebilir. Ancak bu düzeltme sırasında eski rakam ve yazıların okunabilir şekilde çizilmiş olarak hakediş raporunda bulunması ve düzeltme yapan yetkililerin imzasını taşıması gereklidir. Ancak bu düzeltmeler yeniden sayfa düzenlemeyi gerektirecek ölçüde fazla ise, esas sayfa üzerinde düzeltmenin yapıldığına ilişkin açıklama bulunmak şartı ile yeniden ayrı bir sayfa düzenlenip hakediş raporuna eklenir.

Yüklenicinin geçici hakedişlere itirazı olduğu takdirde, karşı görüşlerinin neler olduğunu ve dayandığı gerçekleri, idareye vereceği ve bir örneğini de hakediş raporuna ekleyeceği dilekçesinde açıklaması ve hakediş raporunun “İdareye verilentarihli dilekçemde yazılı ihtirazı kayıtlı” cümlesini yazarak imzalaması gereklidir. Eğer yüklenicinin, hakediş raporunun imzalanmasından sonra tahakkuk işlemi yapılıncaya kadar, yetkililer tarafından hakediş raporunda yapılabilecek düzeltmelere bir itirazı olursa hakedişin kendisine ödendiği tarihten başlamak üzere en çok on gün içinde bu itirazını dilekçe ile idareye bildirmek zorundadır. Yüklenici itirazlarını bu şekilde bildirmediği takdirde hakedişi olduğu gibi kabul etmiş sayılır.

Her hakediş tutarından, bir evvelki hakediş tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktara idarece ilgili mevzuata göre hesaplanacak K.D.V. eklendikten sonra bulunan miktardan sözleşmede yazılı kesintiler, varsa yüklenicinin idareye olan borçları ve cezalar ile kanunen alınması gereken vergiler kesilir. Hakediş raporu, yüklenici veya vekili tarafından imzalandığı tarihten başlamak üzere en geç sözleşmesinde yazılı sürenin sonunda, eğer sözleşmede bu hususta bir kayıt yoksa otuz gün içinde tahakkuka bağlanır. Bu tarihten başlamak üzere on beş gün içinde de ödeme yapılır.

b- Anahtar teslimi götürü bedel esasına göre yaptırılan işlerde

Bu işlerin hakediş raporları, sözleşmesinde ve eklerinde yazılı esaslara göre düzenlenir. Bu hakediş raporlarının imzalanma, düzeltme ve ödemeleri yukarıda (a) bendinde yazılı hükümlere göre yapılır.

Gerek bu madde hükümlerine göre geçici hakediş raporlarının gerekse 41 inci madde hükümlerine göre kesin hesapların ve kesin hakediş raporunun hazırlanması ve gerekli ölçmelerin ve bunlarla ilgili diğer hizmetlerin yapılması için yüklenici, yeterli sayıda işçi ve personeli bedelsiz olarak yapı denetim görevlisinin emrine verir.

3.2.3.2. Kesin Hakediş Raporu

Kesin hakediş raporu, iş tamamlandıktan sonra kesin rakamlara dayanarak hazırlanan rapordur. Yapım İşleri Genel Şartnamesi' nin 41. Maddesine göre:

Birim fiyat esaslı sözleşmelerde, işin geçici kabulü yapıldıktan sonra, kesin hakediş raporunun düzenlenmesine esas olacak kesin metraj ve hesapların tamamlanmasına başlanır. Bunlar biri asıl olmak üzere en az üç suret halinde düzenlenir. Yüklenicinin kesin hakediş raporunun düzenlenmesinde geçici hakediş raporlarındaki rakamlara itibar edilmez ve kesin metraj ve hesaplar sonucunda bulunan miktarlar esas alınır.

Kesin metraj ve hesaplarının yapıldığı sürece yüklenici veya vekili hesapların yapıldığı yerde bulunmak zorundadır.

Yapı denetim görevlisi, yüklenici veya vekili ile birlikte işin gidişine paralel olarak daha önce hazırlanıp karşılıklı imzalanmış bulunan kesin metraj ve hesapları ve işin gidişine paralel hazır olmayanları, yine birlikte tamamlayıp imzalayarak geçici kabul tarihinden başlamak üzere en çok altı ay içinde idareye teslim etmek zorundadır. Bu hesapların yapılması sırasında yüklenici veya vekili tarafından yapılmış ve fakat yapı denetim görevlisince çözüme bağlanamamış itirazlar varsa bunlar da incelenmek üzere hesaplarla birlikte idareye verilecektir.

Kesin metraj ve hesapların düzenlenmesi sırasında yüklenici veya vekili, yapı denetim görevlisinin yazılı tebliğine rağmen hazır bulunmadığı takdirde, yapı denetim görevlisi hesapları tek taraflı olarak hazırlar ve geçici kabul tarihinden başlamak üzere en çok altı ay içinde idareye teslim eder. Bu aşamada yükleniciye, hazırlanmış bu kesin metraj ve hesapları altmış gün içinde incelemesi için tebligat yapılır. Yüklenici incelemesini daire dışında yapmak isterse kesin metraj ve hesapların asıl olmayan suretlerinden bir takımını kendisine verilir. Yüklenici kesin metraj ve hesapları inceleyip itirazsız imzalarsa hesapların idarece incelenmesine başlanır.

Anahtar teslimi götürü bedel sözleşmelerde ise, kesin hakediş raporu düzenlenmesine işin geçici kabulü yapıldıktan sonra başlanır ve sözleşme ve eklerinde öngörülen hükümler çerçevesinde kesin hesap işlemleri gerçekleştirilir.

Gerek birim fiyat sözleşmeli işlerde gerekse anahtar teslimi götürü bedel işlerde; yüklenicinin kesin hesaplara itirazı varsa aynı inceleme süresi içinde idareye yazılı olarak bildirmek zorundadır. Böyle yapmadığı takdirde kesin hesapla ilgili bütün belgeleri kayıtsız kabul etmiş sayılır ve bundan sonra bu hususta yapılacak herhangi bir itiraz dikkate alınmaz.

Yapı denetim görevlisi belirtilen süre içinde kesin hesapları idareye teslim etmediği takdirde, yüklenici kendi hazırladığı kesin hesapları idareye vererek incelenmesini ve onaylanmasını isteyebilir.

Her üç durumda da idareler teslim aldıkları kesin hesapları, teslim tarihinden başlamak üzere en çok altı ay içinde inceleyip onaylarlar. Aksi halde yüklenici, varsa itirazlarında haklı sayılacağı gibi, işin kesin kabulü yapılmış olmak şartı ile kesin hakediş raporunun düzenlenmesini de isteyebilir.

Yüklenicinin, kesin hesapların yapılışında hazır bulunmayıp sonradan altmış günlük sürede hesapları incelemesi halinde, idarenin altı aylık inceleme süresi, yüklenicinin incelemeyi bitirdiğini idareye yazılı olarak bildirdiği tarihten başlar.

Kesin hesapların ve kesin kabul tutanağının idarece onaylanmasından sonra, bunlara ilişkin onay tarihlerinin sonuncusundan başlamak üzere en çok otuz gün içinde, idarece onaylanmış kesin hesaplara dayalı olarak, yapı denetim görevlisi tarafından kesin hakediş raporu düzenlenir.

Kesin hesapların idareye tesliminden sonra idarece incelenmesi sırasında yapılabilecek değişikliklere yüklenicinin bir itirazı olursa itirazlarının yerlerini de açık seçik belirtmek suretiyle bu husustaki karşı görüşlerinin neler olduğunu ve dayandığı gerekçeleri 40. maddedeki usuller çerçevesinde dilekçe ile idareye bildirir.

Hesap kesme işleminde, gerçekleştirilen bütün işlerin kesin hakediş raporuna geçirilen bedelinden iş sırasında geçici hakediş raporları ile ödenen miktarlar düşülür. Daha sonra 40. maddede açıklanan geçici hakediş ödeme usulleri çerçevesinde, hakedişe yapılan ek ve kesintilerden sonra kalan tutar yükleniciye veya vekiline ödenir.

Hesap kesme işlemi sonucunda, yüklenici idareye borçlu kaldığı takdirde, borcu genel hükümlere göre tasfiye edilir. Kesin metraj ve hesapların yapılıp onaylanmasına

ve kesin hakedişin düzenlenmesine ait yukarıdaki süreler, ancak mücbir sebeplerle, ihale yetkilisinin onayı ile yeteri kadar uzatılabilir. Bu onay yetkisi alt kademelere verilmez.

3.3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI VE İŞİN BİTİMİ

3.3.1. Özel (Yap – Sat) İnşaat Faaliyetleri

Kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendileri için yaptıkları inşaat işleridir. Kullanılması veya satılması değil yapanın işi kendi adına yapması önemlidir. Aynı şekilde inşaatın yapıldığı arsanın mülkiyeti de önemli değildir, hatta inşaatın yapılacağı arsa kiralanmış ve işgal edilmiş dahi olabilir. İnşaatın sahibi olan kişi inşaat faaliyetini kendisi gerçekleştirebileceği gibi taahhüt şeklinde bir başkasına bırakabilir. Yapımı başkasına (müteahhide) bırakılan inşaat, hem taahhüt şeklinde olacak hem de inşaatın sahibi bakımından özel inşaat olarak yapılmış olacaktır. Özel inşaat ayrımını yaparken şunu da unutmamak gerekir, inşaatın iktisadi bir amaçla inşa edilmesinin bir anlamı yoktur. Yani bir gecekodu ile iş merkezi inşaatı veya büyük lüks bir site yapılması da özel inşaatır⁷⁴.

3.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaat Faaliyetleri

Taahhüt, “kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ve sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya teslimini üstlenmektir.”⁷⁵.

Vergi Hukuku açısından inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanunu’ nun 355. maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi “İstisna bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği semen (bedel) karşılığında bir şeyin imalini, iltizam eder” şeklinde tanımlanmıştır. Burada kullanılan “şey” kelimesinin anlamı sadece inşaat yapımı değil onarım işlerinin de bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiğidir. Bu yüzden

⁷⁴YILMAZ Kazım, a.g.e., s.29.

⁷⁵KIZILOTL Şükrü, “İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi, Mevzuatı ve Ölçümleme”, Yaklaşım Yayınları, 1994, Ankara, s.3.

uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için şu unsurları taşıması gerekmektedir⁷⁶.

a- Yıllara Yaygın (Sâri) İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

Tamamlanma süresi 1 yıldan fazla süren inşaat taahhüt ve onarım işleri yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. İşin tamamlanma süresi yapılan sözleşmeye göre belirlenir. 1 yıldan fazla derken kastedilen süre 12 aylık zaman dilimi değil, işin başladığı hesap döneminde tamamlanmayarak bir sonraki hesap dönemi ya da dönemlerinde tamamlanacağıdır. Örnek olarak 01.01.2011 tarihinde başlayıp 31.12.2011 tarihinde bitirilen bir inşaat yıllara yaygın inşaat faaliyeti olmayacaktır. Çünkü aynı hesap dönemi içerisinde başlamış ve bitmiştir. Fakat 01.08.2010 tarihinde başlayıp 30.05.2011 yılında tamamlanan bir inşaatın yapım süresi 12 aydan az olmasına rağmen 2 hesap dönemini kapsamaması nedeniyle, yıllara yaygın inşaat taahhüt işi olarak ifade edilir⁷⁷.

Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinin ayrımının yapılmasının gerekliliklerinden biride G.V.K.’nın 42–43–44. maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sistemidir⁷⁸.

b- Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

Bir inşaat işi aynı hesap dönemi içinde başlayıp bitiyorsa yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Örnek olarak 15.02.2004 tarihinde başlayıp, 10.11.2004 tarihinde tamamlanan iş, aynı takvim yılında başlayıp tamamlandığı için Yıllara yaygın olmayan taahhüt işi olarak ifade edilir. Yıllara yaygın olmayan işler ise

⁷⁶ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.9.

⁷⁷DEMİR Yasin, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı”, <http://www.sakaryavdb.gov.tr>.

⁷⁸DEMİR Yasin, a.g.e.

vergilendirme açısından genel hükümlere göre tabidir. Yani G.V.K. 42–43–44. madde yer alan özel vergilendirme sisteminin kapsamına girmez⁷⁹.

3.3.3. İnşaat Faaliyetlerinde İşe Başlama ve İşin Bitişi

Bir inşaat işinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi için öncelikli olarak işe başlama ve bitiş tarihini bilmek gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlama tarihi hakkında kanuni bir düzenleme yapılmamış, işin bitiş tarihi G.V.K.’nın 44. maddesinde düzenlenmiştir.

3.3.3.1. İşe Başlama

İşin başlama tarihi hakkında herhangi bir düzenleme yapılmamasına karşın işin bitiş tarihi kadar başlama tarihide büyük önem taşımaktadır. Çünkü bir inşaat işinin yıllara yaygın olup olmadığının anlaşılabilmesi için, bitiş tarihi kadar başlama tarihinin de bilinmesi gerekmektedir. Başlama tarihin bilinmesi vergilendirme rejimleri açısından da son derece önemlidir. Konu ile ilgili Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen bir özelge olmamakla birlikte diğer özelgelere “sözleşmede işe başlama ve bitim tarihi” şeklinde kullanılan ifadelerden yola çıkarak uygulamada işin başlama tarihinin sözleşmelerde belirlenmesi yöntemi benimsenmektedir⁸⁰.

3.3.3.2. İşin Bitişi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitiş tarihi G.V.K.’nın 44. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır⁸¹.

⁷⁹DEMİR Yasin, a.g.e.

⁸⁰YILMAZ Kazım, a.g.e., 155 – 156.

⁸¹G.V.K. m. 44.

Kanun maddesinden anlaşılması gereken, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri geçici ve kesin kabul usulüne tabi ise, inşaat firmasının geçici kabul tutanağını düzenlediği tarih işin bitiş tarihi olarak kabul edilmeyecektir. Geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih işin bitiş tarihi olarak kabul edilecek ve elde edilen gelir imza tarihine ait olan yılın kazancı olarak vergilendirilecektir. Geçici ve kesin kabule tabi olmayan işlerde ise işin fiilen tamamlandığı yani bir başka deyişle firmanın hazırladığı geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih işin bitiş tarihi olarak kabul edilecektir.

3.4. TAAHHÜT ŞEKLİNDE İNŞAAT FAALİYETLERİNDE İŞE BAŞLAMA SÜRECİ

3.4.1. İhale İlanı ve Geçici Teminat

Kamu kurum ve kuruluşlarının işi üstlenmek isteyen işletmeleri davet anlamına gelen inşaat ihalesini açmaları gerekir. İhale ilanı verilmeden önce işi yaptıracak olan kamu kurum ve kuruluşlarının iş ile ilgili projeyi hazırlaması ya da hazırlatması gerekmektedir⁸². 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre, üç çeşit projeden söz edilebilir.

3.4.1.1. Ön Proje

Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin halihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dahil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plan, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir⁸³.

3.4.1.2. Kesin Proje

Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçülendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projedir⁸⁴.

⁸²ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.12.

⁸³Kamu İhale Kanunu, Kanun No:4734, Madde:4.

⁸⁴Kamu İhale Kanunu, Kanun No:4734, Madde:4.

3.4.1.3. Uygulama Projesi

Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projedir⁸⁵.

3.4.2. İhale Tekliflerinin Değerlendirilmesi

Kamu ihale kanununun 4734 sayılı kanununun 37. Maddesinde ihale tekliflerinin değerlendirilmesi şu şekilde belirtilmiştir⁸⁶.

İhale komisyonunun talebi üzerine idare tekliflerin incelenmesi, karşılaştırılması ve değerlendirilmesinde yararlanmak üzere net olmayan hususlarla ilgili isteklilerden yazılı olarak tekliflerini açıklamalarını isteyebilir. Ancak bu açıklama, hiçbir şekilde teklif fiyatında değişiklik yapılması veya ihale dokümanında yer alan şartlara uygun olmayan tekliflerin uygun hale getirilmesi amacıyla istenilmez ve yapılmaz.

Tekliflerin değerlendirilmesinde, öncelikle belgeleri eksik olduğu veya teklif mektubu ile geçici teminatı usulüne uygun olmadığı 36. maddeye göre ilk oturumda tespit edilen isteklilerin tekliflerinin değerlendirme dışı bırakılmasına karar verilir. Ancak, teklifin esasını değiştirecek nitelikte olmaması kaydıyla, belgelerin eksik olması veya belgelerde önemsiz bilgi eksikliği bulunması halinde, idarece belirlenen sürede isteklilerden bu eksik belge veya bilgilerin tamamlanması yazılı olarak istenir. Belirlenen sürede eksik belge veya bilgileri tamamlamayan istekliler değerlendirme dışı bırakılır. Bu ilk değerlendirme ve işlemler sonucunda belgeleri eksiksiz ve teklif mektubu ile geçici teminatı usulüne uygun olan isteklilerin tekliflerinin ayrıntılı değerlendirilmesine geçilir. Bu aşamada, isteklilerin ihale konusu işi yapabilme kapasitelerini belirleyen yeterlik kriterlerine ve tekliflerin ihale dokümanında belirtilen şartlara uygun olup olmadığı incelenir. Uygun olmadığı belirlenen isteklilerin teklifleri değerlendirme dışı bırakılır.

⁸⁵Kamu İhale Kanunu, Kanun No:4734, Madde:4.

⁸⁶Kamu İhale Kanunu, Kanun No:4734, Madde:37.

En son aşamada, isteklilerin teklif mektubu eki cetvellerinde aritmetik hata bulunup bulunmadığı kontrol edilir. Teklif edilen fiyatları gösteren teklif mektubu eki cetvelde çarpım ve toplamlarda aritmetik hata bulunması halinde, isteklilerce teklif edilen birim fiyatlar esas alınmak kaydıyla, aritmetik hatalar ihale komisyonu tarafından re'sen düzeltilir. Yapılan bu düzeltme sonucu bulunan teklif isteklinin esas teklifi olarak kabul edilir ve bu durum hemen istekliye yazı ile bildirilir. İstekli düzeltilmiş teklifi kabul edip etmediğini tebliğ tarihini izleyen beş gün içinde yazılı olarak bildirmek zorundadır. İsteklinin düzeltilmiş teklifi kabul etmediğini süresinde bildirmesi veya bu süre içinde herhangi bir cevap vermemesi halinde, teklifi değerlendirme dışı bırakılır ve geçici teminatı gelir kaydedilir.

3.4.3. İnşaat Taahhüt Sözleşmesinin Yapılması ve Kesin Teminat

İnşaat taahhüt sözleşmesinin yapılması ve kesin teminatın yerine getirilmesi için yerine getirilmesi gereken şartlar aşağıda sıralanmıştır:

a- İhalenin karara bağlanması ve onaylanması

MADDE 40. - 37 ve 38 inci maddelere göre yapılan değerlendirme sonucunda ihale, ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren isteklinin üzerinde bırakılır.

Ekonomik açıdan en avantajlı teklifin sadece en düşük fiyat esasına göre belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda; işletme ve bakım maliyeti, maliyet etkinliği, verimlilik, kalite ve teknik değer gibi fiyat dışındaki unsurlar dikkate alınarak ekonomik açıdan en avantajlı teklif belirlenir. Ekonomik açıdan en avantajlı teklifin fiyat dışındaki unsurlar da dikkate alınarak belirleneceği ihalelerde, ihale dokümanında bu unsurların parasal değerler olarak ifade edilmesi zorunludur. Parasal değerler olarak ifade edilmesi mümkün olmayan unsurlar için ihale dokümanında nispi ağırlıklar belirlenir.

Bu Kanunun 63 üncü maddesine göre ihale dokümanında yerli istekliler lehine fiyat avantajı sağlanacağı belirtilen ihalelerde, bu fiyat avantajı da uygulanmak suretiyle ekonomik açıdan en avantajlı teklif belirlenerek ihale sonuçlandırılır.

En düşük fiyatın ekonomik açıdan en avantajlı teklif olarak değerlendirildiği ihalelerde, birden fazla istekli tarafından aynı fiyatın teklif edildiği ve bunların da ekonomik açıdan en avantajlı teklif olduğu anlaşıldığı takdirde, ikinci fıkrada belirtilen fiyat dışındaki unsurlar dikkate alınmak suretiyle ekonomik açıdan en avantajlı teklif belirlenerek ihale sonuçlandırılır.

İhale komisyonu gerekçeli kararını belirleyerek, ihale yetkilisinin onayına sunar. Kararlarda isteklilerin adları veya ticaret ünvanları, teklif edilen bedeller, ihalenin tarihi ve hangi istekli üzerine hangi gerekçelerle yapıldığı, ihale yapılmamış ise nedenleri belirtilir.

İhale yetkilisi, karar tarihini izleyen en geç yirmi gün içinde ihale kararını onaylar veya gerekçesini açıkça belirtmek suretiyle iptal eder.

İhale; kararın onaylanması halinde geçerli, iptal edilmesi halinde ise hükümsüz sayılır.

İhale kararları ihale yetkilisince onaylanmadan önce idareler, ihale üzerinde kalan isteklinin 58 inci maddeye göre yasaklı olup olmadığını anılan maddeye göre teyit ettirerek buna ilişkin belgeyi ihale kararına eklemek zorundadır.

b- Kesinleşen ihale kararlarının bildirilmesi

MADDE 41. - İhale sonucu, ihale kararlarının ihale yetkilisi tarafından onaylandığı günü izleyen en geç üç gün içinde, ihale üzerinde bırakılan dahil ihaleye teklif veren bütün isteklilere iadeli taahhütlü mektup ile tebligat adresine postalanmak

suretiyle bildirilir. Mektubun postaya verilmesini takip eden ondördüncü gün kararın isteklilere tebliğ tarihi sayılır.

İhaleye katılan isteklilerden teklifi değerlendirmeye alınmayan veya uygun görülmeyenlerin tebliğ tarihini izleyen beş gün içinde yazılı talepte bulunmaları halinde, idare talep tarihini izleyen beş gün içinde yazı ile gerekçelerini bildirmek zorundadır.

İhale kararlarının ihale yetkilisi tarafından iptal edilmesi durumunda da isteklilere aynı şekilde bildirim yapılır.

c- Sözleşmeye davet

MADDE 42. - 41 inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen sürelerin bitimini veya Maliye Bakanlığı'nın vizesi gereken hallerde bu vizenin yapıldığının bildirilmesini izleyen günden itibaren üç gün içinde ihale üzerinde kalan istekliye, tebliğ tarihini izleyen on gün içinde kesin teminatı vermek suretiyle sözleşmeyi imzalaması hususu, iadeli taahhütlü mektup ile tebligat adresine postalanmak suretiyle bildirilir. Mektubun postaya verilmesini takip eden yedinci gün kararın istekliye tebliğ tarihi sayılır. Ancak, bu bildirim isteklinin imzası alınmak suretiyle idarede de tebliğ edilebilir.

43 üncü madde hükmü gereğince sözleşmeden önce kesin teminat alınmayan danışmanlık hizmet ihalelerinde sözleşmeye davet ise, kesin teminat istenilmeksizin birinci fıkra hükümlerine göre yapılır.

d- Kesin teminat

MADDE 43. - Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.

Ancak, danışmanlık hizmet ihalelerinde ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınmayabilir. Bu durumda, düzenlenecek her hakedişten % 6 oranında yapılacak kesintiler teminat olarak alıkonulur.

e- Sözleşme yapılmasında idarenin görev ve sorumluluğu

MADDE 45. - İdare, 42 ve 44 üncü maddede yazılı süre içinde sözleşme yapılması hususunda kendisine düşen görevleri yapmakla yükümlüdür. İdarenin bu yükümlülüğü yerine getirmemesi halinde, istekli sürenin bitmesini izleyen günden itibaren en geç beş gün içinde, on gün süreli bir noter ihbarnamesi ile bildirmek şartıyla, taahhüdünden vazgeçebilir. Bu takdirde geçici teminat geri verilir ve istekli teminat vermek için yaptığı belgelendirilmiş giderleri istemeye hak kazanır. Bu zarar, sebep olanlara tazmin ettirilir ve ayrıca haklarında 60. madde hükümleri uygulanır.

f- İhalenin sözleşmeye bağlanması

MADDE 46. - Yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanarak notere onaylatılır ve tescil ettirilir. Yüklenicinin ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından imzalanır.

İhale dokümanında belirtilen şartlara aykırı sözleşme düzenlenemez.

4. BÖLÜM

4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

4.1. İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ

4.1.1. İnşaat Muhasebesi

İnşaat işletmelerindeki, mali nitelikteki olaylara ilişkin bilgilerin düzenlenmesi, kayıtlanması, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilerek yorumlanması ve ilgili kişi ve gruplara sunulması işlevlerinin yerine getirilmesidir⁸⁷.

Genel muhasebe tanımından yola çıkarak yapılacak tanıma göre, bir inşaat işletmesinin varlık ve kaynaklarının dağılımını, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali durumunu ortaya koyacak bilgileri üreten, bu bilgileri analiz ederek yorumlayan ve bunları ilgili kişilere sunan bir bilgi sistemidir⁸⁸.

Diğer iş kollarında olduğu gibi inşaat muhasebesi de, muhasebe sisteminin işlevlerinden biri olan üçüncü kişileri (kredi verenler, maliye vb.) bilgilendirme özelliği sayesinde işletme ile ilgili kişilerin işletmenin finansal durumu hakkında bilgi edinme ihtiyacını karşılar. Ancak uygulamalara bakıldığında ülkemizde bu konuda inşaat muhasebesinden yeterince faydalanılmadığı görülmektedir⁸⁹.

⁸⁷ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.95.

⁸⁸ATAY Mehmet Serdar, “Muhasebe Sistemleri Ve Tek Düzen Hesap Planında Uygulanması”, Asil Yayıncılık, 2008, Ankara, s.2.

⁸⁹ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.95.

Örneğin, ülkemizde inşaat sektörünün önde gelen birçok işletmesinde yapılan araştırmaya göre, genellikle hazırlanan (ihale) teklifler sadece işin alınabilmesi için dikkate alınmaktadır. İş alındıktan sonra verilen teklif rakamları ile gerçekleşen inşaat maliyetleri ile ilişki kurulmayıp geleceğe yönelik düzeltici önlemler alınmamaktadır⁹⁰.

Gelişmiş ülkelere bakıldığında inşaat işletmeleri tahmini maliyetlerin ötesinde standart maliyetleri bile kullanabilmektedirler. En azından bizim ülkemizdeki firmaların yapması gereken, gerçekleşen maliyetlerin teklife esas tahmini maliyetlerle karşılaştırılarak, teklif çalışmaları sırasında maliyet muhasebesi tekniklerinden yararlanmaktır. İnşaat faaliyeti sırasında belirli zamanlarda elde edilen fiili maliyetlerle, teklife dayalı tahmini maliyetlerin karşılaştırılarak, hedeflerin ne derece gerçekleştiğinin dönemsel olarak kontrolünün yapılmasını sağlayacak maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gerekmektedir⁹¹.

4.1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

Diğer üretim işletmeleri faaliyetlerine göre farklı niteliklere sahip olan inşaat işletmelerinin muhasebe düzenlerinde de bir takım farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Kendine özgü bazı farklı uygulamaları olan inşaat muhasebesinin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz⁹²:

- Süre olarak yapı işleri daha uzun bir süreyi kapsamaktadır. Genellikle bu süre bir yılı aşan bir zamandır,
- Her işletmede olduğu gibi inşaat taahhüt işlemlerinde de üretim, satış ve diğer görevlerini muhasebe verileri sonucunda denetlemek durumundadır. Bu sebeple inşaat işletmelerinde de muhasebe ve denetim ikincil bir görev olarak kabul edilmektedir,

⁹⁰SAYARI Mehmet, “Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi”, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Kasım, 1995, s.41.

⁹¹KARTAL Ali, “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:554/7, 1991, Kütahya, s.28.

⁹²SAYARI Mehmet, “Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni”, Gazi Üniversitesi Yayınları, 1983, Ankara, s.16-19.

- Uzun zaman dilimine yayılan inşaat işleri nedeniyle giderler biriktirilerek ertelenmektedir,
- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir,
- İnşaatlar işletmenin merkezinden uzak şantiyelerde yapıldığından dolayı, muhasebe verilerinin toplanması, kaydedilmesi ve kullanılmasında sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu durum muhasebe işlerinin merkez büroda mı yoksa inşaat şantiyesinde mi tutulacağı tartışmamasını ortaya çıkarır,
- İnşaat işletmelerinin yaptığı her işin hemen hemen birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir,
- İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasıyla işin tamamlanması (işin bitimi) yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirir.

4.2. MALİYET ÖĞELERİ VE MUHASEBESİ

4.2.1. Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

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

4.2.1.1. Doğrudan İnşaat Maliyetine Yükleme

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

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan Erkal İnşaat A.Ş. % 18 K.D.V. hariç 20.000 TL değerinde tuğlayı hastane inşaatında kullanılmak üzere senet karşılığında satın almıştır.

//		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	20.000	
740.01 Hastane İnşaatı		
740.01.01 Tuğla		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	3.600	
321 BORÇ SENETLERİ		23.600
Hastane inşaatı için alınan malzemelerin maliyet hesabına kaydı		
//		

İnşaat işletmelerinin kayıtlarını bu şekilde yapabilmelerinin şartı, alınan malzemenin kısa sürede kullanılacak olmasıdır. Ara veya dönem sonu mali tabloların düzenlendikleri tarihlerde bu malzemelerden kullanılmayan malzeme kalmaması gerekir. Bahsedilen şekilde gerçekleşen durumlarda kayıtlarda herhangi bir hata meydana gelmeyecektir. Ancak tamamı kullanılma amacı güdülmesine rağmen ara dönem veya dönem sonu kayıtlarında kullanılmayan malzeme bulunursa bunların aktifleştirilmek suretiyle kayıtların düzeltilmesi gerekmektedir⁹³. Yukarıda verdiğimiz örnekte alınan malzemenin 5.000 TL lik kısmının kullanılmadığından yola çıkarak bununla ilgili örneğimize aşağıdaki şekilde oluşturabiliriz.

//		
150 İLK MADDE MALZEME HS.	5.000	
150.01 Hastane İnşaatı Ambarı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		5.000
740.01 Hastane İnşaatı		
740.01.01 Tuğla		
İnşaatla kullanılmayan malzemelerin maliyet hesabından ilgili varlık hesabına aktarılması		
//		

4.2.1.2. Şantiye Ambarından Geçirerek İnşaat Maliyetine Yükleme

Bu kayıt yönteminin kullanılması için, inşaat alanında şantiye ambarı bulunması ve her türlü malzemenin ilk önce burada teslim alınması gerekir. Hesap planında ve muhasebe defterinde her şantiyeye ait yardımcı malzeme hesabı açılması gerekir.

⁹³BENLİGİRAY Yılmaz, “Uzmanlık Muhasebeleri”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.196.

Yukarıda verilen örnek bu yöntemle kayıt edildiğinde yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

//			
150 İLK MADDE MALZEME HS.		20.000	
150.01 Hastane İnşaatı Ambarı			
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		3.600	
321 BORÇ SENETLERİ			23.600
Hastane inşaatı için alınan malzemelerin ilgili stok hesabına kaydı			
//			

Şantiye amirinin imzaladığı talep fişi doğrultusunda 15.000 TL lik malzeme ambardan çekildiği durumda yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

//			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		15.000	
740.01 Hastane İnşaatı			
740.01.01 Tuğla			
150 İLK MADDE MALZEME HS.			15.000
150.01 Hastane İnşaatı Ambarı			
Şantiye ambarından inşaata verilen malzemeler			
//			

4.2.1.3. Merkez Malzeme Ambarından Geçirerek İnşaat Maliyetine Yükleme

Daha çok sanayi işletmelerinin kullandığı şantiye, ambar veya şube muhasebesinin inşaat işletmelerine uyarlanmış şeklidir. İnşaat işletmelerinin bu yöntemi kullanmalarındaki amaç; inşaat alanlarında şantiye ambarlarının bulunmaması, işletme politikası olarak her türlü malzemenin merkez ambarda muhafaza edilmesi ve bazı malzemelerin korunmasının güç olması nedeniyle merkez malzeme ambarında bulundurulmasının yararlı olacağı şeklinde sıralayabiliriz⁹⁴.

⁹⁴BENLİGİRAY Yılmaz a.g.e., s.198.

Yine ilk verdiğimiz örneği bu yönteme uyarlayacak olursak yapacağımız kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

//			
150 İLK MADDE MALZEME HS. 150.00 Merkez Ambar		20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS. 321 BORÇ SENETLERİ		3.600	23.600
Satın alınan malzemenin merkez ambara kaydı			
//			

İnşaat ambarından gelen talep fişi doğrultusunda merkez ambardan gönderilen 15.000 TL tutarındaki malzeme ile ilgili yevmiye kaydı ise şöyle olacaktır.

//			
150 İLK MADDE MALZEME HS. 150.01 Hastane İnşaatı Ambarı		15.000	
150 İLK MADDE MALZEME HS. 150.00 Merkez Ambar			15.000
Merkez ambardan inşaat ambarına gönderilen malzemenin kaydı			
//			

Şantiye ambarına gelen malzemenin inşaatta kullanıldığında yapacağımız kayıt şöyle olacaktır.

//			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS 740.01 Hastane İnşaatı 740.01.01 Tuğla		15.000	
150 İLK MADDE MALZEME HS. 150.01 Hastane İnşaatı Ambarı			15.000
Şantiye ambarından inşaatlara sevk edilen malzemelerin kaydı			
//			

Hastane inşaatı ambarında kullanılmayıp merkez ambarına geri gönderilen 1.000 TL' lik malzeme için ise yapılacak yevmiye maddesi kaydı şu şekildedir

//			
150 İLK MADDE MALZEME HS. 150.00 Merkez Ambar		1.000	
150 İLK MADDE MALZEME HS. 150.01 Hastane İnşaatı Ambarı			1.000
İnşaat ambarından merkez ambara geri gönderilen malzemenin kaydı			
//			

İşlem fazlalığını önlemek amacıyla merkez ambardan gönderilen malzemeler direk ilgili inşaatın maliyetine kaydedilebilir.

//			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS 740.01 Hastane İnşaatı 740.01.01 Tuğla		15.000	
150 İLK MADDE MALZEME HS. 150.00 Merkez Ambar			15.000
Merkez ambardan gönderilen malzemenin hastane inşaatı maliyetine kaydı			
//			

4.2.2. İşçilik Gideri

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi inşaat işletmeleri içinde en önemli maliyet unsurlarından biriside işçilik giderleridir. İşçilikler, “direkt işçilik giderleri” ve “endirekt işçilik giderleri” olarak ikiye ayrılırlar.

Direkt işçilik giderlerini, esas üretim faaliyetinde çalışan ve üretim konusu olan alanda bizzat işlem yapan çalışanların hak ettikleri ücretlerden oluşur. Bu işçiliklerin üretime yüklenmesi esnasında herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmasına gerek yoktur. Endirekt işçilik giderleri ise, direkt işçilik giderlerinin dışında kalan ve her ne

kadar üretimle ilgili olsa da esas üretim konusu olan mamulle doğrudan bir ilişkisi olmayan ve dağıtım anahtarı kullanılarak mamul maliyetine yüklenebilen işçilik giderleridir⁹⁵.

Bir konut inşaatında çalışan duvarcılara, sıvacılara, boyacılara, kaynakçılara, amelelere v.b. ödenen ücretler direk işçilik ücretlerine girerken, birden fazla inşaat için çalışan kamyon şoförü, buldozer, ekskavatör, vinç, v.b. operatörlerine ödenen ücretler indirekt işçilik giderleri olarak değerlendirilmektedir. Fakat bu sayılan indirekt işçiliklerde çalışanlar tek bir inşaat için çalışıyorsa ve inşaatın bütününe temel alan bir maliyet sistemi uygulanıyorsa bunlarda direkt işçilik olarak kabul edilecektir⁹⁶.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki işçilik giderleri üretim maliyetinin bir unsuru olduğundan dolayı 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI” nda izlenmesi gerekmektedir.

4.2.2.1. Personelin İşe Başlaması

Yıllara yaygın inşaat işlerinde faaliyet gösteren işletmelerin işçi çalıştırmaya başlamaları durumunda yerine getirmeleri gereken yasal yükümlülükler aşağıdaki gibi sıralanmıştır⁹⁷:

- S.G.K. açısından her şantiye ayrı birer iş yeri sayıldığından dolayı her işyeri için ayrı ayrı işyeri bildirgesi verilir işyeri numarası alınmalıdır. 4958 sayılı kanun gereğince en geç işçi çalıştırılmaya başlandığı tarihte S.G.K.’ ya bildirme verilmesi gerekir.
- İlk defa işçi çalıştırmak için işyeri numarası alacak olanlar, işçi girişlerini 30 gün içerisinde, daha önce işyeri numarası alanlarda işçi çalıştırmaya başlamadan bir gün önce işçi girişlerini S.G.K.’ ya bildirmek zorundadırlar
- İşçi giriş ve çıkışları aynı zamanda çalışma bakanlığına ve bölge çalışma müdürlüklerine ve iş kurumuna bildirilmek zorundadır.

⁹⁵LAZOL İbrahim, “Maliyet Muhasebesi”, Ekin Kitabevi, Ankara, 2004, s.96.

⁹⁶BENLİGİRAY Yılmaz a.g.e., s.200.

⁹⁷ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.209.

- Sigorta prim bildireleri takip eden ayın 30 günü akşamına kadar kuruma bildirilmelidir.
- Ücretlerden kesilen vergiler Muhtasar Beyanname ile vergi dairesine takip eden ayın 20 günü akşamına kadar bildirilmelidir.

4.2.2.2. İşçilik Giderlerinin Belirlenmesi

İşçilik giderlerinin belirlenmesinde en önemli nokta, her bir işçinin çalışma günü boyunca hangi işlerde ve ne kadar sürede çalıştığının belirlenerek alacakları ücretin saptanmasıdır. Bu saptamadan sonra saat ücretiyle çarpılarak bulunan tutar çeşitli maliyet birimlerine yüklemede kolaylık sağlaması açısından işçilik dağıtım tablosunda gösterilebilir. cret bordrosunun hazırlanmasında da bu tablodan faydalanılabilir⁹⁸.

İşçilik giderleri belirlenirken dikkat edilmesi gereken noktalardan biriside, çeşitli nedenlerden dolayı çalıılmayan bölümlerdeki ücretlerinde ayrıca değerlendirilmesidir. Bu nedenler, makinelerde meydana gelebilecek bir arıza, hava şartlarından dolayı ya da elektrik kesintisinden kaynaklanabilecek bir aksama şeklinde olabilir⁹⁹.

4.2.2.3. İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

rnek: Erkal İnaaat A.. Hastane inaatından çalışan bir işçinin direkt işçilik yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir. (Kooperatif Muhasebesi bölümünde işçilik creti ile ilgili hesaplamalar ve bilgiler verilmiştir.)

⁹⁸BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.202.

⁹⁹AYAN Ebubekir, KAAAN Aydın, “Temel Finans Matematiği & İnaaat Muhasebesi” Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2008, s.244.

	//		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS			1838
740.01 Ücretler	1.500		
740.02 SGK İşveren Payı	338		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			
136.01 Vergi Dairesinden Alacaklar	90		90
136.01.01Asgari Geçim İndirimi	90		
335 PERSONELE BORÇLAR HS.			1097
335.01 Ücretler	1097		
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.			268
360.01 Gelir Vergisi	191		
360.02 Damga Vergisi	77		
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.			563
361.01 SGK İşçi Payı	225		
361.02 SGK İşveren Payı	338		
Bir işçi için hesaplanan aylık ücretin kaydı			
	//		

4.2.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Maliyeti

4.2.3.1. Taşeronlara İş Yaptırmanın Nedenleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler işlerinin bir kısmını başka işletmelere yaptırabilirler. İnşaat işletmelerinin, alt yüklenici ya da taşeron olarak isimlendirilen, nispeten daha küçük ve alanlarında uzmanlaşan bu firmalarla çalışmasının önemli nedenleri vardır. Özellikle iş makinelerinin yüksek finansman ihtiyacı yaratması ve taşeron firmaların alanlarında uzmanlaşmalarından dolayı hem yapılan işçilikte kalite artacak hem de maliyetlerde önemli ölçüde azalma meydana gelecektir. Bunun yanında işin bir kısmının taşeronlara aktarılması sayesinde finansal risk azalacak ve sermaye yetersizliği de ortadan kalkacaktır¹⁰⁰.

4.2.3.2. Taşeronlara Yaptırılan İşlerin ve Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi

Müteahhit işletme ile taşeronlar arasında da yapılan sözleşmeler gereği farklı ödeme koşulları ortaya çıkabilir. Götürü usule göre yaptırılan işler genellikle, işin

¹⁰⁰YILDIRIM Özkaya Çiğdem, a.g.e., s.94.

tamamlanması ve teslimi ile anlaşmaya varılan bedelin ödenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ödenen bedel inşaat maliyetine eklenecektir. Diğer ödeme şekli ise “avans” olarak yapılan ödemelerdir. İnşaat işlerinin daha uzun zamana yayıldığı durumlarda yani yıllara yaygın inşaat işlerinde daha çok kullanılan bu yöntemde işin tamamlanan kısmına göre avans şeklinde taşeron firmaya ödeme yapılabilir. Avans olarak yapılan bu ödemeler işin bitiminde yapılacak ödemelerden mahsup edilir¹⁰¹.

Avans olarak ödeme yapılacak ise burada belirlenmesi gereken kıstas taşeronun yapacağı işin bölümlere ayrılması ve bu bölümlerin tamamlanmasıyla avans ödemesinin yapılması olacaktır. Örnek olarak; inşaatın kalorifer tesisatının yapımı bir taşeronla devredildiyse, bedelin % 50’ si tesisat inşaat alanına getirildiğinde, % 40’ı monte edildiğinde, geriye kalan %10’ u kontrol edildiğinde ödeme yapılacağı konusunda anlaşmaya varılabilir¹⁰². Yıllara yaygın inşaat işlerinde, taşerona yapılan avans ödemelerinden, iş sahibi olan müteahhit % 3 gelir vergisi kesintisi yapması gerekecektir¹⁰³.

Taşeron Firmaya Götürü Usule Göre Ödeme Yapılması Durumunda Yapılacak Kayıt Şekline Örnek:

Erkal İnşaat A.Ş. nin üstlendiği hastane inşaatının bir kısmını Ay Yapı İnşaat A.Ş.’ i üstlenmiştir. Taşeron firmanın işi bitirdikten sonra düzenlediği faturaya göre %18 K.D.V hariç 5.000 TL alacağına karşılık firma tarafından senet düzenlenerek verilmiştir.

¹⁰¹BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.205 – 206.

¹⁰²G.V.K. m. 93/3.

¹⁰³G.V.K. m. 94.

//			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		5.000	
740.00 Hastane İnşaatı Maliyeti			
740.00.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
740.00.03.00 Taşeron Gideri			
191 İNDİRİLECEK KDV		900	
321 BORÇ SENETLERİ			5.900
Hastane İnşaatı İle İlgili Taşeronlara Yapılan Ödeme			
//			

Taşeron Firmaya Avans Vererek İş Yapılması Durumunda Yapılacak Kayıt Şekline Örnek:

Bu örneğimizde iki aşamalı bir kayıt yapılması gerekmektedir. İlk olarak verilen avansın kaydedilmesi, ikinci kayıt ise işin tamamlanması sonucunda verilen avansın mahsup edilip kalan ödemenin yapılması olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat işleri yapan Erkal İnşaat A.Ş. nin üstlendiği hastane inşaatının bir kısmını Ay Yapı İnşaat A.Ş.' i üstlenmiştir. Taşeron firmanın işin belli bir kısmını tamamlaması sonucu 2.000 TL avans ödemesi yapılmıştır.

//			
179 TAŞERONL VER. AVANSLAR HS		2.000	
179.00 Hastane İnşaatı Taşeronları			
179.00.00 Taşeron Ay Yapı İnşaat			
360 ÖD. VER. VE FONLAR HS			60
360.00 Sor. Sıfatıyla Öde. Vergiler			
360.00.00 %3 G. V. Tevkifatı			
100 KASA			1.940
Taşeron Ay Yapı İnşaatı Verilen Avansın Kaydı			
//			

Taşeron Ay Yapı İnşaat A.Ş. üstlendiği işi tamamladıktan sonra anlaşma gereği %18 K.D.V. hariç 15.000 TL' lik fatura düzenlemiş ve kendisine ödenen avans miktarı mahsup edildikten sonra kalan kısmı nakit ödenmiştir.

//			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		15.000	
740.00 Hastane İnşaatı Maliyeti			
740.00.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
740.00.03.00 Taşeron Gideri			
191 İNDİRİLECEK KDV		2.700	
179 TAŞERONL VER. AVANSLAR HS			2.000
179.00 Hastane İnşaatı Taşeronları			
179.00.00 Taş. Ay Yapı İnş.			
360 ÖD. VER. VE FONLAR HS			390
360.00 Sor. Sıfatıyla Öde. Vergiler			
360.00.00 %3 G. V. Tevkifatı			
100 KASA			15.310
Taşeron Ay Yapı İnşaatı Verilen Avansın Mahsup Edilerek Kalan Tutarın Ödenmesi			
//			

4.2.4. Diğer Direkt Giderler

İşletmelerin faaliyet alanına göre farklı üretim giderleri ile karşılaşılabilir. İnşaat taahhüt ve onarım işleri yapan işletmeler için ilk madde malzeme, direkt işçilik ve taşeronlara yaptırılan işlerin dışında kalan ve inşaat maliyetine direkt olarak yüklenebilen bu giderler “diğer direkt giderler” olarak adlandırılır. Diğer giderlerin hangi inşaat taahhüt işine ait olduğunun tespitini yapmak bize maliyet hesaplamalarında kesin bir sonuç vermektedir. Bir üretim faaliyeti sonucunda elde edilen ürünün fiili maliyetini bilmek için direkt giderlerin bilinmesi gerekmektedir. Bunun için bir inşaat işletmesinde ilk madde malzeme, direkt işçilik giderleri ve taşeronlara yaptırılan işler dışında kalan diğer direkt giderleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁰⁴:

- Sözleşme giderleri, (taahhülle ilgili)
- Vergi resim ve harçlar, (taahhülle ilgili)
- Teminat mektubu faiz ve komisyonlar,
- Proje giderleri,
- Teknik danışmanlık ücretleri,
- Makine ve teçhizat kiralari,
- Elektrik gideri, (şantiyede kullanılan)

¹⁰⁴ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.243-244.

- Su gideri, (şantiyede kullanılan)
- Geçici yapı (şantiye binası) giderleri ve amortismanı,
- Teknik özelliği gereği sadece o projede kullanılan makine ve teçhizat amortismanları,
- Belli bir projede görevlendirilen bekçi ücretleri,
- Belli bir projede kullanılan yardımcı madde ve malzemeler.

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş. kazanmış olduğu sağlık ocağı ihalesinin kesin teminatı olarak Akbank' tan almış olduğu teminat mektubunu vermiştir. Teminat mektubu komisyonu olarak bankaya 300 TL ödeme yapmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		300
740.01 Sağlık Ocağı İnşaatı Maliyeti		
740.01.00 Diğer Direkt Giderler		
740.01.00.00 Teminat Mektubu Komisyonları		
100 KASA		300
Akbank' a Ödenen Teminat Mektubu Komisyonu		

4.2.5. Endirekt Giderler

Dağıtım ölçütlerinden faydalanarak dağıtımı yapılan, belirli bir mal veya hizmetin maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen gider türlerine endirekt giderler denilmektedir. Her ne kadar bir takım giderler ortaya çıktıkları gider yeri açısından endirekt olarak kabul edilse de bir kısmı giderin hesaplanmasındaki zorluklardan dolayı mecburen endirekt olarak kabul edilmektedir¹⁰⁵.

İnşaat taahhüt işletmelerinde endirekt gider kavramı, birden çok inşaat taahhüdünün faydalandığı ve tek bir inşaat taahhüdüne yüklenemeyen giderler olarak

¹⁰⁵ AKDOĞAN Nalân, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 1995, s.24.

ifade edilmektedir. Bu giderlerin indirekt gider olarak kabul edilmesi için oluşunlarında birden çok inşaat taahhüt işinin yararlanması gerekir. Fakat işletmenin faaliyet halinde olan tek bir inşaat taahhüt işi varsa burada indirekt işçilik giderlerinin kullanılmasına gerek kalmayacak ve diğer direkt gider olarak kabul edileceklerdir. Endirekt giderlere örnek olarak verilebilecek gider türleri řunlardır¹⁰⁶:

- Kamyon şoförlerinin ücretleri,
- Operatör ücretleri,
- Araçların bakım ve onarım giderleri,
- Mazot yağ v.b. giderler,
- Taşıt amortisman giderleri,
- Makine ve teçhizat amortisman giderleri.

Endirekt gider türünde olsa da bu giderlerde inşaat maliyetini oluşurmaktadırlar. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmeleri indirekt giderlerini 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI' nın alt hesaplarında takip ederler. Bu şekilde oluşturulan maliyet havuzu sayesinde dönem sonunda dağıtım ölçütleri yardımıyla her bir inşaata dağıtırlar.

Örnek: Erkal İnşaat A.ř.' nin yıl içinde yürüttüğü hastane ve sağlık ocağı inşaatlarında kullanılan kamyonların 50.000 TL, kepçelerin 30.000 TL olmak üzere toplam 80.000 TL yıllık amortisman giderleri ortaya çıkmıştır.

Kamyonların Amortismanı :

Yapılan İşler	Çalıştığı Günler	Dağıtım Oranı	Amortisman Payı
Hastane İnşaatı	250 gün	% 62,5	31.250 TL
Sağlık Ocağı İnşaatı	150 gün	% 37,5	18.750 TL
Toplam	400 gün	% 100	50.000 TL

Kepçelerin Amortismanı :

¹⁰⁶BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.209.

Yapılan İşler	Çalıştığı Günler	Dağıtım Oranı	Amortisman Payı
Hastane İnşaatı	450 gün	% 60	18.000 TL
Sağlık Ocağı İnşaatı	300 gün	% 40	12.000 TL
Toplam	750 gün	% 100	30.000 TL

//			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		80.000	
740.00 Hastane İnşaatı			
740.00.02 Amortisman Giderleri	49.250		
740.01 Sağlık Ocağı İnşaatı			
740.01.02 Amortisman Giderleri	30.750		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			80.000
257.00 Mak. Amortismanı	30.000		
257.00 Taşıt Amortismanı	50.000		
Kamyon ve Kepçe amortismanlarının inşaatların maliyetine, kullanılan gün sayısına göre dağıtılması			
//			

4.2.6. Ortak Genel Giderler Amortismanlar Ve Finansman Giderleri

Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde ortak genel yönetim giderlerinden bahsedebilmek için öncelikli olarak, işletmenin aynı anda devam eden birden fazla inşaat taahhüdünün olması gerekmektedir. Ortak genel yönetim giderlerinin ortaya çıkmasına neden olan diğer faaliyetleri ise, inşaat malzemesi alım satımı, nakliye, arsa karşılığı inşaat, emlak, turizm, otomotiv v.b. şeklinde sıralayabiliriz. Aynı anda devam eden birden fazla inşaat taahhüt işleri ve yukarıda sayılan diğer faaliyetler sonucunda işletmelerin katlandıkları giderler ortak genel yönetim gideri olarak adlandırılmaktadır. Bir genel yönetim giderinin ortak bir gider sayılabilmesi için, genel gider niteliğinde olması ve yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti ile ilgili olması gerekir¹⁰⁷.

Ortak genel yönetim ve amortisman gideri olarak kabul edilebilecek başlıca giderler aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁰⁸:

¹⁰⁷ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.262.

¹⁰⁸BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.212 – 213.

- Üst yönetici maaşları,
- Keşif departmanı personeli maaşları,
- Büro memurları maaşları,
- Yönetim binası amortisman giderleri,
- Yönetim binası vergileri,
- Yönetim binası kiraları,
- Yönetim binası sigorta giderleri,
- Merkez büroda yönetimde kullanılan otoların yağ, benzin, bakım – onarım giderleri,
- Merkez büro otolarının amortisman giderleri,
- Büro demirbaşları amortisman giderleri,
- Kırtasiye giderleri,
- Haberleşme giderleri,
- Isınma giderleri,
- Aydınlanma giderleri,
- Mesleki üyelik aidatları,
- Seyahat giderleri.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır¹⁰⁹.

¹⁰⁹G.V.K. m. 43.

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dâhilinde,
- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,
- Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş.' nin 2011 yılında yıllara yaygın iki inşaatı olan hastane ve sağlık ocağı inşaatları hakediş bedelleri ve genel yönetim giderleri aşağıda verilmiştir.

Hastane inşaatı hakediş bedeli	: 50.000 TL
Sağlık ocağı inşaatı hakediş bedeli	: 30.000 TL
Toplam	: 80.000 TL
Genel yönetim giderleri toplamı	: 10.000 TL

Ortak genel yönetim giderlerinin inşaatlara dağılımı

Hastane inşaatı dağıtım oranı	: $50.000 / 80.000 = 0,625$
Hastane inşaatı genel yönetim gideri tutarı	: $10.000 \times 0,625 = 6.250$ TL
Sağlık ocağı inşaatı dağıtım oranı	: $30.000 / 80.000 = 0,375$
Sağlık ocağı inşaatı genel yönetim gideri tutarı	: $10.000 \times 0,375 = 3.750$ TL

//			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		10.000	
770.01. Hastane İnşaatı	6.250		
770.02. Sağlık Ocağı İnşaatı	3.750		
100 KASA			10.000
Genel yönetim gideri harcaması			
//			

//		
170 YILLARA YAYGIN HASTANE İNŞAATI HS	6.250	
170.06 Genel Yönetim Gideri Payı		
171 YILLARA YAYGIN SAĞLIK OCAĞI İNŞAATI HS	3.750	
171.06 Genel Yönetim Gideri Payı		
771 GENEL YÖNETİM GİD. YAN. HS.		10.000
2011 Yılı ortak genel yönetim giderlerinin ilgili inşaatların bilançolarına dağılımı		
//		

Aynı işletmenin dönem içinde 6.000 TL ortak finansman gideri yaptığını düşünürsek yapılması gereken dağılımı ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Hastane inşaatı finansman gider tutarı : $6.000 \times 0,625 = 3.750$ TL

Sağlık ocağı inşaatı finansman gider tutarı : $6.000 \times 0,375 = 2.250$ TL

//		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	6.000	
770.01. Hastane İnşaatı	3.750	
770.02. Sağlık Ocağı İnşaatı	2.250	
309 DİĞER MALİ BORÇLAR HS		6.000
Finansman gideri		
//		

//		
170 YILLARA YAYGIN HASTANE İNŞAATI HS	3.750	
170.07 Finansman Gideri Payı		
171 YILLARA YAYGIN SAĞLIK OCAĞI İNŞAATI HS	2.250	
171.07 Finansman Gideri Payı		
781 FİNANSMAN GİD. YAN. HS.		6.000
2011 Yılı ortak finansman giderlerinin ilgili inşaatların bilançolarına dağılımı		
//		

Mali tablolarını aylık, üç aylık gibi düzenleyen işletmelerin “yansıtma hesaplarını” kullanmalarının hiçbir pratik yararı yoktur. İnşaat taahhüt işletmesinin mali

tablolarını sadece dönemsonunda hazırladığı durumlarda ilgili yansıtma hesaplarının kullanılması uygun olacaktır¹¹⁰.

4.3. AVANS VE HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.3.1. Genel Açıklama

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri, sürenin uzun olması nedeniyle hem inşaatı yaptıran hem de yapan açısından riskli bir süreç olarak değerlendirilebilir. İşi yapan inşaat taahhüt işletmesi açısından, uzun sürecek olan bu zaman diliminde sürekli harcama yapmasına karşın yaptığı işin bedelini inşaat tamamlandıktan sonra alacak olması işletmeyi büyük finansal risklerle karşı karşıya bırakabilir. Bu sebeple hakediş denilen ve avans şeklinde ödeme yapılmasını sağlayan uygulamaya ihtiyaç duyulmaktadır. İnşaat taahhüt ve onarım işletmesinin işin başlamasından o ana kadar geçen sürede tamamlanan kısmının parasal karşılığına hakediş denilmektedir. Uygulamada ara dönemlerde hazırlanan hakedişlere geçici hakediş, işin tamamlanmasından sonra hazırlanan hakedişlere kesin hakediş denir. Hakediş raporlarında, müteahhitlerin hazırladıkları iş programlarına uygun olarak yapılan işin ve işyerinde kullanılmak üzere getirilen malzemenin miktarı, birim fiyatı, tutarı, almaya hak kazandığı fiyat farkının hesaplama şekli ve tutarı, sözleşmelerde ve yasada öngörülen kesintiler yer alır¹¹¹.

4.3.2. Alınan Avansların Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işletmelerin avans alımlarında K.D.V. söz konusu olamayacak ancak avans tutarı üzerinden % 3 oranında gelir vergisi kesintisi ve geçici hakedişlerin avans niteliğinde olmasından dolayı % 075 damga vergisi kesintisi yapılacaktır¹¹².

¹¹⁰BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.215.

¹¹¹ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.302 – 303

¹¹²YILDIRIM Özkaya Çiğdem, a.g.e., s.112

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş. devam eden hastane inşaatının tamamlanan kısmı için 20.000 TL avans niteliğinde geçici hakediş raporu düzenlemiş ve yasal kesintilerden sonra kalan kısmı peşin tahsil etmiştir.

Avans tutarı	:	20.000
Gelir vergisi tutarı	: $20.000 \times 0,03 =$	600
Damga vergisi tutarı	: $20.000 \times 0,0075 =$	150
Tahsil edilecek net tutar		19.250

	//		
100 KASA		19.250	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		600	
295.00 Hastane İnşaatı Gelir Vergisi Kesintisi			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		150	
740.00 Hastane İnşaatı			
740.00.01 Damga Vergisi Kesintisi			
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.			20.000
340.01 Hastane İnş. Hakediş Avansı			
Devam eden hastane inşaatı hakediş avansı			
	//		

4.3.3. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde hakedişlerin muhasebeleştirilmesinde dikkat edilmesi gereken nokta, daha önce hakediş avansı alınıp alınmamasıdır. Bu durumda farklı iki kayıt yöntemi ortaya çıkacaktır. İlk olarak daha önce hakediş avansı almayan bir işletmenin yapması gereken kayıt şeklini görelim.

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş. ye yapımını tamamladığı hastane inşaatı nedeniyle 150.000 TL + 27.000 TL (%18 K.D.V.) yasal kesintiler yapıldıktan sonra kalan tutar peşin olarak ödenmiştir.

Hakediş tutarı : 150.000 TL

KDV : 27.000 TL

Gelir vergisi tutarı : 150.000 x 0,03 = 4.500 TL

Damga vergisi tutarı : 150.000 x 0,0075 = 1.125 TL

Tahsil edilecek net tutar 27.000 + 144.375 = 171.375 TL

//			
100 KASA		171.375	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		4.500	
295.00 Hastane İnşaatı Gelir Vergisi Kesintisi			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		1.125	
740.00 Hastane İnşaatı			
740.00.01 Damga Vergisi Kesintisi			
350 YIL. YAY. HAST. İNŞ. HAK. BED. HS.			150.000
391 HESAPLANAN KDV			27.000
Hastane inşaatı ile ilgili hakediş bedelinin peşin tahsilâtı			
//			

İkinci örneğimizde ise işin tamamlanmasından önceki bir tarihte işletmenin işin tamamlanan kısmı kadar hakediş avansı aldığını varsayalım. Burada dikkat edilmesi gereken nokta yasal kesintilerin, hakediş avansı düşüldükten sonra hesaplanmasıdır.

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş. yapımını tamamladığı hastane inşaatı için 50.000 TL + 9.000 TL (%18 K.D.V.) tutarındaki hakediş raporunu hazırlamıştır. İnşaat devam ettiği sırada nakit olarak aldığı brüt 20.000 TL tutarındaki hakediş avansını da mahsup edilerek gerekli yasal kesintiler yapılmıştır. Kalan net tutar için inşaat sahibinden çek alınmıştır.

Hakediş tutarı : 50.000 TL

K.D.V. : 9.000 TL

Gelir vergisi matrahı : 50.000 – 20.000 = 30.000 TL

Gelir vergisi tutarı : 30.000 x 0,03 = 900 TL

Damga vergisi tutarı : 30.000 x 0,0075 = 225 TL

Tahsil edilecek net tutar : 9.000 + 28.875 = 37.875 TL

//		
101 ALINAN ÇEKLER	37.875	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	900	
295.00 Hastane İnşaatı Gelir Vergisi Kesintisi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	225	
740.00 Hastane İnşaatı		
740.00.01 Damga Vergisi Kesintisi		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	20.000	
340.01 Hastane İnş. Hakediş Avansı		
350 YIL. YAY. HAST. İNŞ. HAK. BED. HS.		50.000
391 HESAPLANAN KDV		9.000
Hastane inşaatı ile ilgili hakediş bedelinin peşin tahsilâtı ve alınan hakediş avansının mahsubu		
//		

4.3.4. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Üretim işletmelerinin hepsinde işletmelerin dönem içinde yapmış oldukları bir takım giderler vergi kanunları açısından indirim tabi olurken bazı giderlerde indirim konusu dışında bırakılmışlardır. “Kanunen kabul edilmeyen giderler” olarak ifade edilen bu harcamalar inşaatın tamamlandığı yıl mali kârın hesaplanması sırasında ticari kârın üzerine ilave edileceklerdir. Kanunen kabul edilmeyen giderler ile ilgili tek düzen hesap planımızda bir hesap bulunmadığından dolayı bu tür giderler 689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI’ nın alt hesaplarında takip edilirler. Kanunen gider olarak kabul edilmeyen harcamalar, genel yönetim gideri niteliğinde ya da olağan dışı gider niteliğinde ise bu hesaplara kaydedilecektir. Fakat bu giderlerin nazım hesaplarda da takip edilmesinde fayda vardır¹¹³.

G.V.K.’ nın 41. maddesine göre aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz¹¹⁴:

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler, (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

¹¹³YILDIRIM Özkaya Çiğdem, a.g.e., s.119.

¹¹⁴G.V.K. m. 41.

- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar, (Akitler ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si, (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100' e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlar,
- V.U.K. hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) aşağıdaki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25' i,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

İndirim oranı, V.U.K. hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faizi oranına bölünmesi suretiyle bulunur.

Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına bu bent hükmü uygulanmaz. Bu bendin birinci paragrafında yer alan % 25 oranını, % 100' e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu;

bendinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirtmeye ise Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. Maddesine göre kanunen kabul edilmeyen giderler ise şöyledir¹¹⁵:

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dâhil),
- Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile V.U.K. hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,

¹¹⁵K.V.K. m.11.

- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayımlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir.

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş.'nin devam etmekte olan yıllara yaygın hastane ve sağlık ocağı inşaatlarının 2011 yılı içinde 689 Diğer Olağan Dışı Giderler Hesabına kayıtlı 3.000 TL kanunen gider olarak kabul edilmeyen harcaması vardır. 2011 yılında işletme hastane inşaatı için 100.000 TL, sağlık ocağı inşaatı için 50.000 TL harcama yapmıştır.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin inşaatlara dağıtım oranı

$$3.000 / 150.000 = 0,02$$

$$\text{Hastane inşaatına düşen K.K.E.G.} \quad 100.000 \times 0,02 = 2.000 \text{ TL}$$

$$\text{Sağlık ocağı inşaatına düşen K.K.E.G} \quad 50.000 \times 0,02 = 1.000 \text{ TL}$$

//		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		3.000
740.00 Hastane İnşaatı	2.000	
740.00.05 Diğ. Ol. Dışı Gid. Ve Zar.		
740.01 Sağlık Ocağı İnşaatı	1.000	
740.01.05 Diğ. Ol. Dışı Gid. Ve Zar.		
689 DİĞ. OL. DIŞI GİD. Ve ZAR.		3.000
689.05 Kan. Kab. Edil. Gid.		
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin dağıtımı		
//		

//		
170 YILLARA YAYGIN HASTANE İNŞAATI HS		2.000
170.00 2011 Yılı Maliyetleri		
170.00.05 Diğ. Ol. Dışı Gid. Ve Zar.		
171 YILLARA YAYGIN SAĞLIK OCAĞI İNŞAATI HS		1.000
170.01 2011 Yılı Maliyetleri		
170.01.05 Diğ. Ol. Dışı Gid. Ve Zar.		
741 HİZ. ÜR. MAL. YANS. HS.		3.000
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin inşaatlara dağıtımı		
//		

//		
900 KAN. KAB. EDİL GİD. HS.		3.000
900.00 Hastane İnşaatı	2.000	
900.01 Sağlık Ocağı İnşaatı	1.000	
900 KAN. KAB. EDİL GİD. KARŞ. HS.		3.000
900.00 Hastane İnşaatı	2.000	
900.01 Sağlık Ocağı İnşaatı	1.000	
İnşaatların 2011 yılında kanunen kabul edilmeyen giderleri		
//		

4.4. DÖNEMSONU İŞLEMLERİ

4.4.1. Genel Açıklama

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinin iş bitiminde yaptıkları uygulama G.V.K.’ da “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr (adı geçen) yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar.¹¹⁶” şeklinde açıklanmaktadır.

¹¹⁶G.V.K. m. 42.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmeleri, yıl içindeki maliyetlerini 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI' na kaydederler. Yılsonunda tamamlanmayan inşaatların dönem sonu kayıtlarında, bu hesapla birlikte ortak genel giderlerin takip edildiği hesaplar yansıtma hesapları aracılığıyla 170 – 178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETİ HESAPLARI' na aktararak aktifleştirilirler¹¹⁷. Geçici kabulü yapılan inşaat taahhüt işlerinde ise aktifleştirilen maliyetler 622 SATILAN TİCARİ MALİN MALİYETİ HESABI' na, 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI' na, 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HESABI' na, 661 UZUN VADELİBORÇLANMA GİDERLERİ HESABI' na aktarılır. Ayrıca daha önce alınan hakediş avansları varsa bunlarda 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI' na devredilerek kapatılır¹¹⁸.

4.4.2. Devam Eden İnşaat Taahhütlerine İlişkin Maliyetlerin Aktifleştirilmesi

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş.' nin yapımı devam eden hastane ve sağlık ocağı inşaatları için 2011 yılında sarf etmiş olduğu direkt maliyetler ve ortak giderler aşağıda verilmiştir. İşletmenin dönem sonunda yapması gereken kayıtlar şöyle olacaktır.

Hastane İnşaatı

Malzeme gideri	: 1.000.000 TL
İşçilik Gideri	: 600.000 TL
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	: 300.000 TL
Çeşitli Giderler	: 200.000 TL
Vergi resim ve harçlar	: 100.000 TL
Amortisman Gideri	: 300.000 TL
Toplam	: 2.500.000 TL

Sağlık Ocağı İnşaatı

Malzeme gideri	: 900.000 TL
----------------	--------------

¹¹⁷AYAN Ebubekir, KAAAN Aydın, a.g.e., s.250.

¹¹⁸BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.228.

İşçilik Gideri	:	500.000 TL
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	:	200.000 TL
Çeşitli Giderler	:	150.000 TL
Vergi resim ve harçlar	:	50.000 TL
Amortisman Gideri	:	200.000 TL
Toplam	:	2.000.000 TL

Ortak Genel Giderler

Genel Yönetim Gideri	:	200.000 TL
Finansman Gideri	:	100.000 TL

Büyük Defter Kayıtları

<u>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.</u>
4.500.000

<u>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.</u>
200.000

<u>780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS</u>
100.000

Toplam Hizmet Üretim Maliyetinin İnşaatlara Dağıtımı

<u>740.00 Hastane İnşaatı</u>
2.500.000

<u>740.01 Sağlık Ocağı İnşaatı</u>
2.000.000

Dönem Sonu Yevmiye Kayıtları

//			
170 YILLARA YAYGIN HASTANE İNŞAATI HS.		2.500.000	
170.00 Malzeme Giderleri	1.000.000		
170.01 İşçilik Giderleri	600.000		
170.02 Dış. Sağ. Fay. Ve Hizm.	300.000		
170.03 Çeşitli Giderler	200.000		
170.04 Vergi, Resim ve Harçlar	100.000		
170.05 Amortisman Giderleri	300.000		
171 YILLARA YAYGIN SAĞLIK OCAĞI İNŞAATI HS.		2.000.000	
170.00 Malzeme Giderleri	900.000		
170.01 İşçilik Giderleri	500.000		
170.02 Dış. Sağ. Fay. Ve Hizm.	200.000		
170.03 Çeşitli Giderler	150.000		
170.04 Vergi, Resim ve Harçlar	50.000		
170.05 Amortisman Giderleri	200.000		
741 HİZ. ÜRET. MAL. YANS. HS.			4.500.000
2011 Yılı hizmet üretim maliyetlerinin inşaatlarla ilgili bilanço hesaplarına aktarılması			
//			

Ortak genel giderlerden hastane inşaatına % 70, sağlık ocağı inşaatına % 30 oranında pay düşmektedir. (Buradaki oranlar yıl içinde alınan hakediş avanslarının inşaatlara dağıtılma oranına göre belirlenmiştir.)

Hastane inşaatına düşen genel giderlerin hesaplanması

Genel yönetim gideri payı : 200.000 x 0,70 = 140.000 TL

Finansman gideri payı : 100.000 x 0,70 = 70.000 TL

Toplam 210.000 TL

Sağlık Ocağı inşaatına düşen genel giderlerin hesaplanması

Genel yönetim gideri payı : 200.000 x 0,30 = 60.000 TL

Finansman gideri payı : 100.000 x 0,30 = 30.000 TL

Toplam 90.000 TL

//			
170 YILLARA YAYGIN HASTANE İNŞAATI HS.		210.000	
170.06 Gen. Yön. Gid. Payı	140.000		
170.07 Finansman. Gid. Payı	70.000		
171 YILLARA YAYGIN SAĞLIK OCAĞI İNŞAATI HS.		90.000	
171.06 Gen. Yön. Gid. Payı	60.000		
171.07 Finansman. Gid. Payı	30.000		
	771 GENEL YÖNETİM GİD. YAN. HS		200.000
	781 FİNANSMAN GİD. YAN. HS.		100.000
2011 Yılı ortak giderlerin inşaatlarla ilgili bilanço hesaplarına aktarılması			
//			

//			
741 HİZ. ÜRET. MAL. YANS. HS.		4.500.000	
771 GENEL YÖNETİM GİD. YAN. HS		200.000	
781 FİNANSMAN GİD. YAN. HS.		100.000	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		4.500.000
	740.00 Hastane İnşaatı	2.500.000	
	740.01 Sağlık Ocağı İnşaatı	2.000.000	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS		200.000
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS		100.000
Gider hesaplarının yansıtma hesaplarıyla kapatılması			
//			

Büyük defter hesaplarının kapatılması

<u>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.</u>		<u>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.</u>	
4.500.000	4.500.000	200.000	200.000
<u>780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS</u>			
100.000		100.000	

4.4.3. Geçici Kabulü Yapılan İnşaat Taahhütleriyle İlgili Dönemsonu Kayıtları

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş. hastane inşaatının yapımını tamamlamış ve geçici kabulü yapılmıştır. İnşaatın tamamlandığı 2011 Yılı itibariyle dönem sonu hesap

bilgileri aşağıda verilmiştir. Ayrıca 170 Yıllara Yaygın Hastane İnşaatı Hesabı' nda aktifleştirilen ortak genel giderleri bulunmaktadır.

İşletmenin yapması gerekli olan kayıtlar şöyle olacaktır:

Büyük defter hesapları

<u>170 YIL. YAY. HASTANE İNŞAATI HS.</u>	<u>350 YIL. YAY. HAST. İNŞ. HAK. BED. HS.</u>
4.000.000	6.000.000

Ortak Genel Giderler

Genel Yönetim Gideri : 250.000 TL

Finansman Gideri : 150.000 TL

	//		
350 YIL. YAY. HAST. İNŞ. HAK. BED. HS.		6.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.			
600.00 Hastane İnşaatı			6.000.000
Geçici kabulü yapılan inşaatın hakediş bedellerinin gelir hesabına devri			
	//		

	//		
622 SAT. TİC. MALIN MALİYETİ HS.		3.600.000	
622.00 Hastane İnşaatı Maliyeti			
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		250.000	
660 KISA VAD. BOR. GİD. HS		150.000	
170 YIL. YAY. HASTANE İNŞAATI HS.			4.000.000
Geçici kabul yapıldıktan sonra, aktifleştirilen maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına devri			
	//		
741 HİZ. ÜRET. MAL. YANS. HS.		3.600.000	
771 GENEL YÖNETİM GİD. YAN. HS		250.000	
781 FİNANSMAN GİD. YAN. HS.		150.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			3.600.000
740.00 Hastane İnşaatı			
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS			250.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS			150.000
Yansıtma hesaplarının gider hesaplarıyla kapatılması			
	//		

Büyük defter hesaplarının kapatılması

170 YIL. YAY. HASTANE İNŞAATI HS.		350 YIL. YAY. HAST. İNŞ. HAK. BED. HS.	
4.000.000	4.000.000	6.000.000	6.000.000

	//		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 600.00 Hastane İnşaatı		6.000.000	
	690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI HS.		6.000.000
	//		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI HS. 622 SAT. TİC. MALİN MALİYETİ HS. 622.00 Hastane İnşaatı Maliyeti		4.000.000	3.600.000
	632 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		250.000
	660 KISA VAD. BOR. GİD. HS		150.000
	//		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI HS. 590 DÖNEM NET KÂRI		2.000.000	2.000.000
2011 Yılı dönem net karı			
	//		

4.4.4. Bilanço Ve Gelir Tablosu

Bilanço

Geçici kabulü yapılan ve devam eden yıllarla yaygın inşaat ve onarım işlerinde aktifleştirilmiş inşaat maliyetleri ve hakediş avans avansları inşaat işletmesinin dönem sonu bilançosunda gösterilir¹¹⁹.

Erkal İnşaat A.Ş. 31.12.2011 Tarihli Kapanış Bilançosu

YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETLERİ	XXX	YILLARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ	XXX
--------------------------------------	-----	--	-----

¹¹⁹BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.230.

Gelir Tablosu

Erkal İnşaat A.Ş. 01.01.2011 – 31.12.2011 Dönemi Gelir Tablosu

A – BRÜT SATIŞLAR	6.000.000	
- Yurt İçi Satışlar		
B – SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		
C – NET SATIŞLAR		
D – SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	3.600.000	
- Satılan Hizmet Maliyeti		
	<u>BRÜT SATIŞ KÂRI</u>	2.400.000
E – FAALİYET GİDERLERİ (-)	250.000	
- Genel Yönetim Giderleri		
	<u>FAALİYET KÂRI</u>	2.150.000
F – DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		
G – DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		
H – FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	150.000	
- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri		
	<u>OLAĞAN KÂR</u>	2.000.000

4.5. İŞİN BİTİŞ TARİHİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN GELİR GİDERLER

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde inşaatın tamamlanması ve geçici kabulünün yapılmasından sonra aynı dönemin sonuna kadar yapılacak herhangi bir harcama ya da elde edilecek herhangi bir gelir ilgili inşaatın dönem sonu kayıtlarına eklenecektir. Örneğin, 15.05.2011 tarihinde geçici kabulü yapılmış bir inşaat ile ilgili 25.08.2011 tarihinde bir harcama yapılırsa o inşaatın diğer giderlerine, bir gelir elde edilirse de yine aynı inşaatın o ana kadarki diğer gelirlerine ilave edilecektir. Fakat inşaatın geçici kabulünün yapıldığı yıldan sonra ilgili inşaatla ilgili bir gider ya da gelir ortaya çıkarsa bu durumda gider ya da gelirin gerçekleştiği yılda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan giderler, 681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE

ZARARLARI HESABI' nda elde edilen gelirler ise, 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI HESABI' nda takip edilir¹²⁰.

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş.' nin sağlık ocağı inşaatının geçici kabulü 15.12.2010 tarihinde yapılmış 10.02.2011 tarihinde 1.500 TL harcama yapılmış ve 10.03.2011 tarihinde 2.000 TL tutarında peşin olarak bir gelir elde edilmiştir.

Giderin muhasebeleştirilmesi

	//			
681 ÖNCEKİ DÖN. GİD. VE ZAR. HS.			1.500	
681.00 Geç. Kab. Yap. İnş. Giderleri				
681.00.01 Sağlık Ocağı İnş.				
100 KASA				1.500
Geçici kabulü yapılan sağlık ocağı gideri				
	//			

Gelirin muhasebeleştirilmesi

	//			
100 KASA			2.000	
		671 ÖNCEKİ DÖN. GEL. VE KÂR. HS.		
		671.00 Geç. Kab. Yap. İnş. Gelirleri		
		671.00.01 Sağlık Ocağı İnş.		
Geçici kabulü yapılan sağlık ocağı geliri				2.000
	//			

4.6. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞİ YAPAN İŞLETMELERİN KENDİLERİ ADINA İNŞAAT YAPMASI

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin, çeşitli faaliyetlerinde kullanılmak üzere inşa ettikleri binalar için yaptıkları her türlü ilk madde malzeme, işçilik, genel giderler ve arsa alımı gibi harcamalar, 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI' na kaydedilir. İnşaat tamamlandıktan sonra 252 BİNALAR HESABI' na aktarılarak aktifleştirilirler¹²¹.

¹²⁰YILDIRIM Özkaya Çiğdem, a.g.e., s.134.

¹²¹YILDIRIM Özkaya Çiğdem, a.g.e., s.142

Örnek: Erkal İnşaat A.Ş.’ nin depo olarak kullanmak üzere başladığı inşaata ilişkin yaptığı harcamalar verilmiştir. Yapılması gerekli olan kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

- Arsa bedeli : 75.000 TL
- D.İ.M.M. : 50.000 TL
- İşçilik gideri : 25.000 TL
- Çeşitli giderler : 10.000 TL

	//			
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.			75.000	
258.00 Depo İnşaatı				
258.00.01 Arsa				
100 KASA				75.000
Depo inşaatı için arsa alımı				
	//			

	//			
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.			50.000	
258.00 Depo İnşaatı				
258.00.02 İlk Mad. Malz.				
150 İLK MADDE MALZEME HS.				50.000
İlk madde malzeme kullanımı				
	//			

	//			
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.			25.000	
258.00 Depo İnşaatı				
258.00.03 İşçilik Gideri				
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.				25.000
Depo inşaatının işçilik gideri				
	//			

	//			
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.			10.000	
258.00 Depo İnşaatı				
258.00.04 Çeşitli Giderler				
100 KASA				10.000
Depo inşaatına ait çeşitli giderler				
	//			

	//			
252 BİNALAR			160.000	
252.00 Depo				
		258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.		
		258.00 Depo İnşaatı	160.000	
		258.00.01 Arsa	75.000	
		258.00.02 İlk Mad. Malz.	50.000	
		258.00.03 İşçilik Gideri	25.000	
		258.00.04 Çeşitli Giderler	10.000	
Depo inşaatının tamamlanarak ilgili varlık hesabında aktifleştirilmesi				
	//			

4.7. ÖZEL (YAP – SAT) İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBESİ

Kendi adına konut yapıp satan işletmeler özel inşaat işletmeleridir. Satın aldıkları ya da kat karşılığı elde ettikleri arsalar üzerine, ilk madde ve malzeme, çeşitli makine ve aletler, enerji ve insan gücü kullanarak gerçekleştirilen imalat sürecinin ardından yapı adını verdiğimiz yeni bir ürün ortaya çıkarmaktadırlar. Bu ürüne apartman, villa, ya da işyeri adını vermemiz bu ürünün sonuçta bir mamul olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir. Bu sebeple özel inşaat işletmelerinin üretim faaliyeti diğer üretim işletmelerinden farksızdır. Kayıtlar esnasında kullanılacak maliyet hesapları da diğer üretim işletmeleri ile aynıdır¹²².

İnşaat şirketlerinde, şirket ortaklarının arsası üzerine inşaat yapılacaksa arsanın ortaklar tarafından şirkete satılması ya da kat karşılığı sözleşmesinin yapılması gerekmektedir. Gelir vergisi yükümlüsü inşaatçılar ise sadece kendisine ait arsa üzerine

¹²²ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.473.

inşaat yapabilirler. İşletmeye ait bir arsa üzerine inşaat yapılacaksa, arsa kayıtlı değeri üzerinden binanın maliyetine eklenir. İşletmeye ait bir binanın yıkılarak yerine yenisinin yapılması durumunda ise yıkım için yapılan giderlerden, yıkım sonucu elde edilen hurda satış gelirlerinin düşülerek kaydedilmesi gerekmektedir. Satın alınan arsa üzerine inşaat yapılacak ise, arsa için ödenen toplam maliyet tutarı binanın maliyetine aktarılır. Satın alınan bina yıkılarak yerine yenisinin yapılması durumunda ise, bina bedeli, inşaat maliyetine eklendikten sonra yapılan yıkım harcamalarından elde edilen hurda geliri düşülerek kaydedilir¹²³.

Özel (Yap – Sat) inşaat faaliyetlerinde genel hatlarıyla muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

	//			
710 DİR. İLK MAD. MLZ. GİD. HS.			XXXX	
710.01. X Apartman İnşaatı				
720 DİR. İŞÇ. GİD. HS.			XXXX	
720.01. X Apartman İnşaatı				
730 GEN. ÜRT. GİD. HS.			XXXX	
730.01. X Apartman İnşaatı				
750 ARŞ. VE GEL. GİD. HS.			XXXX	
750.01. X Apartman İnşaatı				
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS.			XXXX	
760.01. X Apartman İnşaatı				
770 GEN. YÖN. GİD. HS.			XXXX	
770.01. X Apartman İnşaatı				
		100 – 102 – 150 – 257...		XXXX
Üretim giderlerinin oluşması				
	//			

	//			
151 YARI MAMÜLLER - ÜRETİM HS.			XXXX	
151.01. X Apartman İnşaatı				
630 ARŞ. VE GEL. GİD. HS.			XXXX	
630.01. X Apartman İnşaatı				
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS.			XXXX	
631.01. X Apartman İnşaatı				
632 GEN. YÖN. GİD. HS.			XXXX	

¹²³YILMAZ Kazım, a.g.e., s.257 – 263.

632.01. X Apartman İnşaatı		
711 DİR. İLK MAD. MLZ. GİD. YNS. HS.		XXXX
711.01. X Apartman İnşaatı		
721 DİR. İŞÇ. GİD. YNS. HS.		XXXX
721.01. X Apartman İnşaatı		
731 GEN. ÜRT. GİD. YNS. HS.		XXXX
731.01. X Apartman İnşaatı		
751 ARŞ. VE GEL. GİD. YNS. HS.		XXXX
751.01. X Apartman İnşaatı		
761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YNS. HS.		XXXX
761.01. X Apartman İnşaatı		
771 GEN. YÖN. GİD. YNS. HS.		XXXX
771.01. X Apartman İnşaatı		
Üretim giderlerinin gelir tablosu ve üretime yansıtılması		
	//	

	//	
711 DİR. İLK MAD. MLZ. GİD. YNS. HS.		XXXX
711.01. X Apartman İnşaatı		
721 DİR. İŞÇ. GİD. YNS. HS.		XXXX
721.01. X Apartman İnşaatı		
731 GEN. ÜRT. GİD. YNS. HS.		XXXX
731.01. X Apartman İnşaatı		
751 ARŞ. VE GEL. GİD. YNS. HS.		XXXX
731.01. X Apartman İnşaatı		
761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS.		XXXX
731.01. X Apartman İnşaatı		
771 GEN. YÖN. GİD. YNS. HS.		XXXX
771.01. X Apartman İnşaatı		
710 DİR. İLK MAD. MLZ. GİD. HS.		XXXX
710.01. X Apartman İnşaatı		
720 DİR. İŞÇ. GİD. HS.		XXXX
720.01. X Apartman İnşaatı		
730 GEN. ÜRT. GİD. HS.		XXXX
730.01. X Apartman İnşaatı		
750 ARŞ. VE GEL. GİD. HS.		
750.01. X Apartman İnşaatı		
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS.		
760.01. X Apartman İnşaatı		
770 GEN. YÖN. GİD. HS.		XXXX
770.01. X Apartman İnşaatı		
Yansıtma ve gider hesaplarının kapatılması		
	//	

	//			
152 MAMULLER HS.			XXXX	
152.01. X Apartman İnşaatı				
151 YARI MAMÜLLER - ÜRETİM HS.				XXXX
151.01. X Apartman İnşaatı				
Üretimi biten yarı mamulün mamul hesabına aktarılması				
	//			

	//			
102 BANKALAR HS.			XXXX	
102.01. Halkbank				
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.				XXXX
600.01. X Apartman İnşaatı				
Daire satış kaydı				
	//			

	//			
620 SATILAN MAMÜLLER MLY. HS.			XXXX	
620.01. X Apartman İnşaatı				
152 MAMULLER HS.				XXXX
152.01. X Apartman İnşaatı				
Mamulün maliyet hesaplaması				
	//			

	//			
690 DÖN. NET KÂRI HS.			XXXX	
620 SATILAN MAMÜLLER MLY. HS.				XXXX
620.01. X Apartman İnşaatı				
630 ARŞ. VE GEL. GİD. HS.				XXXX
630.01. X Apartman İnşaatı				
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS.				XXXX
631.01. X Apartman İnşaatı				
632 GEN. YÖN. GİD. HS.				XXXX
632.01. X Apartman İnşaatı				
Maliyet ve gider hesaplarının dönem kâr zarar hesabına devri				
	//			

	//			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.			XXXX	
600.01. X Apartman İnşaatı				
690 DÖN. NET KÂRI HS.				XXXX
Gelir hesaplarının dönem kâr zarar hesabına devri				
	//			

SONUÇ

Ülke ekonomilerinin en önemli faaliyet kollarının başında inşaat sektörü gelmektedir. Bununla birlikte inşaat sektörü sadece kendi alanında değil, diğer birçok sektör ile iç içe faaliyet gösteren lokomotif bir sektördür. Kırsal nüfusun şehirlere göç etmesi ve genel nüfus artışına bağlı olarak ortaya çıkan konut ihtiyaçları inşaat sektörünü sürekli bir büyüme ve gelişim içerisinde tutmaktadır.

İnsanlar konut ihtiyaçlarını her zaman tek başlarına karşılayamazlar. Bu sebeple konut yapı kooperatifleri günümüzde hala konut sahibi olmak için insanların en başta gelen tercihlerindedir. Yapı kooperatifleri sayesinde ihtiyaç sahipleri hem hazır olarak satılan konutlardan daha uygun bir fiyata konut sahibi olmakta hem de kendi ihtiyaçlarına uygun niteliklerde bir konuta sahip olmaktadır.

Aynı zamanda bir işletme olan konut yapı kooperatiflerinin hala bu kadar tercih edilmesine bağlı olarak mali yapıları da son derece önem arz etmektedir. Devlet tarafından sağlanan vergi muafiyetleri ve indirimleri gibi konular başta olmak üzere açıklığa kavuşturulması gereken önemli noktalar vardır. Bu çalışmada konut yapı kooperatiflerinin, kurumlar vergisi kanunu, gelir vergisi kanunu, katma değer vergisi kanunu, vergi usul kanunu, emlak vergisi kanunu, veraset intikal vergisi kanunu ve belediye gelirleri kanunu karşısındaki durumları açıklanmıştır.

Konut yapı kooperatifleri, ticaret şirketleri gibi Tek Düzen Muhasebe Sistemine bağlı olarak mali işlemlerini kaydetmektedir. Bununla birlikte kooperatiflerin özel yapılarına bağlı olarak bir takım farklı uygulamaları mevcuttur. Ancak bu farklılıklar yine Tek Düzen Muhasebe Sistemi ilkelerine bağlı olmak mecburiyetindedir. Konut yapı kooperatiflerinin mali durumuyla ilgili çevreler, başta maliyetlerle ilgilenen kooperatif üyeleri olmak üzere, vergi yönünden devlet, kredi sağlayan kuruluşlar, sektör çalışanları ve tedarikçi firmalar kooperatifin finansal durumunu en doğru şekilde görmek isteyeceklerdir.

İnşaat sektörünü yakından ilgilendiren bir diğer işletme şeklide inşaat işletmeleridir. İnşaat işletmeleri kendileri için inşaat işi yapabilecekleri gibi başkaları adına da taahhüt şeklinde inşaat işi yapabilirler. İnşaat işletmelerinin kendileri için yapacakları inşaatlar, kendi faaliyetlerinde kullanmak amacı ile yapıp satmak için (yap – sat) ya da arsa sahibine kat karşılığı şeklinde olabilir. Diğer taraftan belli bir bedel karşılığında özel işletmelere ya da kamu kurum ve kuruluşlarına inşaat işi yapabilirler. Ayrıca taahhüt şeklinde inşaat faaliyeti gerçekleştiren işletmelerin bir hesap dönemini aşan faaliyetleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir.

İnşaat işletmeleri, diğer üretim işletmeleri gibi Tek Düzen Muhasebe Sistemi' ne bağlı olarak faaliyetlerini muhasebeleştirilmektedirler. Bu çerçevede genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinden faydalanırlar. Fakat konut yapı kooperatiflerinin muhasebesinde olduğu gibi yapılan işin niteliği ve yasal düzenlemelerden kaynaklanan bir takım farklı uygulamalar mevcuttur. Bu farklılıkların açıklandığı sistem inşaat muhasebesidir. İnşaat faaliyetinin bir mali yıldan uzun sürmesi, sürenin uzunluğundan dolayı maliyet ve hâsılatların birikmesi, başkasına ait bir arsa üzerine inşaat yapılması, her inşaat işinde farklı bir projenin uygulanması, uzmanlık gerektiren işlerde taşeron kullanılması ve iş bittikten sonra kesin faaliyet sonucunun alınması gibi özellikli durumlar inşaat muhasebesi uygulamalarını zorunlu kılmaktadır.

Çalışmamızda, inşaat işletmelerinin maliyet öğelerinin, avans ve hak edişlerin, dönem sonu işlemlerinin, işin bitiş tarihinden sonra ortaya çıkan giderlerin, yıllara yaygın inşaat işi yapan işletmelerin kendileri adına yaptıkları inşaatların ve özel (Yap – Sat) inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır.

Bu çalışmada, hem konut yapı kooperatiflerinde hem de inşaat işletmelerinin muhasebe uygulamalarında standartlaşmanın sağlanması ile ortaya çıkabilecek bir takım yanlışlıkların önüne geçerek kooperatif ve inşaat işletmeleri ile ilgilenen çevrelere işletmelerin mali yapısıyla ilgili bilgilerin en doğru biçimde ulaştırılması amaçlanmaktadır.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Nalân, (1995), “**Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**”, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKSOY, Şerafettin, (1991), “**Kamu Maliyesi**”, Turhan Kitabevi, İstanbul.

ATAY, Mehmet Serdar, (2008), “**Muhasebe Sistemleri Ve Tek Düzen Hesap Planında Uygulanması**”, Asil Yayıncılık, , Ankara.

AYAN Ebubekir, KAAAN Aydın, (2008),“**Temel Finans Matematiği ve İnşaat Muhasebesi**” Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

BABUŞCU Şenol, Adalet Hazar, Biçer İlhan, (2007), “**İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**”, Öncü Basımevi, Ankara.

BEKTÖRE Sabri, BENLİGİRAY Yılmaz, (1989), “**Şirketler ve Kooperatifler Muhasebesi**”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, Eskişehir.

BENLİGİRAY, Yılmaz, (1996), “**İhtisas Muhasebeleri (Banka Muhasebesi, İnşaat Muhasebesi, Otel Muhasebesi)**”, Birlik Ofset Yayınları, Eskişehir.

BENLİGİRAY, Yılmaz, (2009), “**Uzmanlık Muhasebeleri**”, Gazi Kitabevi, Ankara.

ÇANKAYA, İslam, (2003), “**Muhasebecilerin El Kitabı**”, Kalkan Matbaası, Ankara.

ÇÖKLÜ, Cafer Tayyar, (1994), “**Uygulamada Yapı Kooperatifleri**”, Omaş Ofset, Aralık, İstanbul.

ERDEN, S. Aziz, (1997), “**İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi**”, 2.baskı, Isparta.

KARAHASAN, M. Reşit, (1979), “**İnşaat İmal İhale Hukuku**” Ankara.

KARANLIK, Sebahattin, (2009), “**Kooperatifler ve Muhasebesi**”, Nobel Yayınları, 3.Baskı, Ankara.

KARTAL, Ali, (1991), “**Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması**”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:554/7, Kütahya.

KIRBAŞ, Sadık, (1997), “**Vergi Hukuku**”, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Ankara.

KIZILOT, Şükrü, (1994), “**İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi, Mevzuatı ve Ölçümler**”, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

KOÇ, Hakan, (2001), “**Kooperatifçilik Bilgileri**”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

LAZOL, İbrahim, (2004), “**Maliyet Muhasebesi**”, Ekin Kitabevi, Ankara.

MALPEZZI, Stephen, (?), “**Analyzing an Urban Housing Survey: Economic Models and Statistical Techniques**”, Discussion Paper, Report No.UDD – 52.

ÖZMEN, Kemal, (1993), “**Konut ve İşyeri Yapı Kooperatifleri ve Uygulaması**”, Temel Yayınları, İstanbul.

SAYARI, Mehmet, (1983), “**Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni**”, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara.

ŞENLİK, Mehmet, (2007), “**İnşaat Muhasebesi**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.baskı, Ankara.

TURAN, Nurcan, (1999), “**Konut Sorununun Çözümünde Bir Alternatif Olarak Konut Kooperatifleri ve Eskişehir İlindeki Konut Kooperatiflerinin Sosyo – Ekonomik Analizi**”, T.C. Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları; No. 154, Eskişehir.

YILDIRIM, Özkaya Çiğdem, (2008), “**İnşaat Muhasebesi**”, 1.baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

YILMAZ, Kazım, (2007), “**İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**”, CeKa Yayınları, Ankara.

TEZLER

BALABAN, Hasan, (2006), “**Konut Yapı Kooperatiflerinde Şerefiyeler Hesaplaması ve Muhasebe Düzeni**”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Kooperatifçilik Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

ERDİL, Şahin Ümmehan, (2006), “**Konut Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi**”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

KAYA, Rıza, (1997), “**Kooperatiflerin Vergilendirilmesi**”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

KOÇ, Betül, (2006), “**Yapı Kooperatifleri Birliği Konut Sunumunda İzmir’ de Bir İlk: Ege Kent – 1 Örneği**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Şehir ve Bölge Planlama Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

OCAK, Atilla, (2006), “**Türk Konut Sektöründe, Maliyet-Etkinlik Analizi: Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Yerel Yönetim, Konut Yapı Kooperatifleri ve Özel Kesimde Karşılaştırmalı Bir Analiz**” Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü İşletme Eğitimi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

YALIN, Ahsen, (2007), “**Konut Yapı Kooperatiflerinde Pazarlama Stratejilerinin Rekabet Üstünlüğü Yaratması ve Mortgage Sisteminin Konut Yapı Kooperatiflerinin Pazarlama Stratejilerine Etkileri**”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Kooperatifçilik Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

YAROĞLU, Yüksel Savaş, (2006), “**Konut Yapı Kooperatiflerine Tanınan Teşviklerin Konut Yapı Kooperatiflerinin Gelişimine Etkileri**”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Kooperatifçilik Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

SÜRELİ YAYINLAR

ÇELİK, Abdullah, (1996), “**Kooperatiflerin Vergilendirilmesi**”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:230, Ağustos.

ÇELİK, Fevzi, (1993), “**Kooperatiflerde Vergi Muafiyeti**”, Vergi Dünyası Raporu, Sayı:4, Mayıs.

DURAN, Kemal, (2001), “**Yapı Kooperatifleri İle İlgili İçtihatlar**”, Ataköy Konut ve Yapı Kooperatifleri Başkanlığı, İstanbul.

DUYMAZ, İsmail, (1981), “**Yapı Kooperatifçiliği**”, Ege Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İzmir.

ERİŞKON, Akın, (1989), “**Batı Ülkelerinde Yapı Kooperatiflerinin Gelişimi**”, Konut Birlik Derneği, Sayı:10.

ERKİLET Şaban, (1982), “**Kooperatiflerin Vergilendirilmesi ve Vergi Sorunları**”, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, Ankara.

KELEŞ, Ruşen, (1982), “**Türkiye’ de Konut Kooperatifçiliği**”, Konut Kooperatifçiliği Semineri 1, Kent – Koop Yayınları No. 22/2, Ankara.

MÜFTÜOĞLU Hilal, Volkan Aydos, (2001), “**Türkiye’de Kooperatifçilik**” İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.

OKTAR, Ateş, (2005), “**Vergi Hukuku Ders Notu**”, Tesmer Yayınları, İstanbul.

SAYARI, Mehmet, (1995), “**Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi**”, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Kasım.

KANUNLAR

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu 1. Madde

Belediye Gelirleri Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Kamu İhale Kanunu,

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Medeni Kanun

Vergi Usul Kanunu

İNTERNET KAYNAKLARI

http://209.85.129.132/search?q=cache:xfcRz9_1Y24J:www.ekodialog.com/Konular/vergi_iadesi_istisnasi.html+vergi+istisnas%C4%B1+nedir&cd=2&hl=tr&ct=clnk&gl=tr
Erişim Tarihi: 22.04.2011

<http://www.sakaryavdb.gov.tr> Erişim Tarihi: 25.03.2011

http://www.alomaliye.com/kooperaiplerde_vergi_istisnalari.htm Erişim Tarihi:
14.07.2011

ÖZGEÇMİŞ

30.10.1979 Yılında Bursa' da doğdu. İlk ve Orta Öğrenimini Bursa' da tamamladı. 1998 Yılında Niğde Üniversitesi Aksaray İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü' nü kazandı ve kaydını yaptırdı. 2002 Yılında bu bölümden mezun oldu. 2002 Kasım Ayında askerlik görevini yerine getirmek için Erzurum İl Jandarma Komutanlığı' na kısa dönem er olarak teslim oldu. 2003 Temmuz Ayında terhis oldu.

2003 Aralık Ayında Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Görevliliği Kadrosu için açılan sınavı kazanarak göreve başladı. Öğretim Görevlisi olarak okuttuğu dersler; Genel Muhasebe I – II, Bilgisayarlı Muhasebe, Muhasebe Uygulamaları (Şirketler Muhasebesi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri), Kamu Maliyesi, Genel İşletme, Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Temel Bilgisayar Bilimleri' dir. Ayrıca, Açık Öğretim Fakültesi' nde Genel Muhasebe ve Muhasebe Uygulamaları derslerini okutmaktadır. 2004 – 2005 Yıllarında Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi' nde vekâleten Fakülte Sekreterliği görevi yapmıştır. 2007 Yılında Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi tarafından düzenlenen VI. Anadolu İşletmecilik Kongresi' nde “İşgücü Verimliliğinin Örgütsel Başarıdaki Yeri ve Önemi” başlığıyla bildiri sundu. 2008 – 2009 Öğretim Yılında Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programında yüksek lisans eğitimine başladı. Bu alanda “Konut Yapı Kooperatifleri Ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşletmeleri Muhasebesi “Örnek Uygulamalar” isimli tezi hazırlama aşamasındadır.