



T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Kadir OKŞAŞ

Yüksek Lisans Tezi

Çorum 2011

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE İNŞAAT
SEKTÖRÜNDE MUHASEBE UYGULAMALARI**

Kadir OKŞAŞ

Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ

Çorum 2011

KABUL VE ONAY

Kadir OKŞAŞ tarafından hazırlanan “**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MUHASEBE UYGULAMALARI**” başlıklı bu çalışma, **29 Eylül 2011** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

(Doç. Dr. Azzem ÖZKAN) (Başkan)

İmza

(Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ) (Danışman)

İmza

(Yrd. Doç. Dr. Selçuk KENDİRLİ)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

İmza

(Prof. Dr. Gülen ELMAS ARSLAN)

Enstitü Müdürü

T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağımı gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (29 / 09 / 2011)

Kadir OKŞAŞ

İmza



ÖZET

OKŞAŞ Kadir, Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İnşaat Sektöründe Muhasebe Uygulamaları, (Yüksek Lisans Tezi), Çorum, 2011.

Günümüzde nüfus artışı beraberinde konut ihtiyacı sorununu da ortaya çıkarmaktadır. Hızlı ekonomik gelişme ve değışmeler sonucunda işletmelerin artan rekabet koşullarına bağılı olarak uluslararası alanda başarılı olabilmesinde muhasebe alanında doğru tespit edilen bilgiler büyük önem taşımaktadır. İnşaat işletmeleri bu bilgileri kullanarak büyük ihalelerin maliyetlerini hesaplayarak bu ihalelere teklif vermektedirler. Çalışmada inşaat işleri çeşitlerine göre ele alınarak ve yeni Türk Ticaret Kanunu göz önünde tutularak Katma Değer Vergisi (KDV), vergilendirme ve standartlar çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: İnşaat Muhasebesi, Hakediş, Vergilendirme, İnşaat İşleri, Türkiye Muhasebe Standartları

ABSTRACT

OKŞAŞ Kadir, An Accounting Practice in Construction Sector within the Framework of Turkish Accounting Standards, (Master Thesis), Çorum, 2011.

Today, populatioun growth raises the matter of housing need. As a result of the rapid economic development and changes, information which figured out correctly in the field of accounting has a great importance in success of organizations under the conditions of increased competitiveness. Constraction companies with the help of those information calculate the cost of big bids and make their offer accordingly. In the study, construction works are handled according to their types and the new Türkish Commercial Code taking to consider they are tried to be explained within the frame of Value-added Tax, taxing and standartars.

Key Words: Construction Accounting, Progress Payment, Taxation, Construction, Turkish Accounting Standards

TEŐEKKÖR

Bu çalışmanın hazırlanmasında her aőamada büyük desteğini gördüğüm tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Yusuf Din'e ve maddi, manevi destekleriyle beni yalnız bırakmayan çok değerli aileme teőekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	İ
ABSTRACT.....	İİ
TEŞEKKÜR	İİİ
İÇİNDEKİLER	İV
KISALTMALAR LİSTESİ.....	Vİİİ
ÖNSÖZ	İX
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR VE ÖZEL İNŞAATLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. İNŞAAT KAVRAMI.....	2
1.2. İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR.....	3
1.2.1. İnşaat (İş) Sahibi	3
1.2.2. Müteahhit	4
1.2.3. Taşeron.....	4
1.2.4. İhale Makamı	4
1.2.5. Hakedişler ve Hakediş Raporu	4
1.3. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ	5
1.3.1. Medeni Kanuna Göre İnşaatlar	5
1.3.2. Vergi Hukukuna Göre İnşaatlar	6
1.4. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ.....	7
1.4.1. Emanet Usulü.....	7
1.4.2. İhale Usulü	7
1.5. ÖZEL İNŞAATLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARI	8
1.5.1. Satış Amaçlı İnşaatlar	8
1.5.1.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri	9

1.5.1.2. İşletme Arsaı Üzerine İnşaat İşleri	16
1.5.1.3. Satış Amaçlı İnşaatlara İlişkin Örnek Uygulama	18
1.5.1.4. TMS-2 Stoklar Standardı	21
1.5.1.4.1. Stokların Değerlemesi.....	21
1.5.1.4.2. Net Gerçekleşebilir Değer	23
1.5.1.4.3. Stokların Maliyeti	23
1.5.1.4.4. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	27
1.5.1.4.5. Genel Yönetim Gider Payı.....	28
1.5.1.5. TMS-18 Hasılat Standardı	28
1.5.2. Kullanım Amaçlı İnşaatlar	29
1.5.2.1. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.....	30
1.5.3. Yatırım Amaçlı İnşaatlar	38

II. BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

2.1. YURT İÇİ YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ.....	44
2.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme.....	44
2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama Tarihi	46
2.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi	47
2.1.4. Taahhüt Edilen İşe Ek Olarak Yeni İşlerin Eklenmesi	48
2.1.5. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi.....	48
2.1.6. Geçici ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi.....	48
2.1.7. Tamamlanmamış İşlerde İşin Bitim Tarihi.....	49
2.1.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi	51
2.1.9. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Stopaj Yoluyla Vergilendirme.	52
2.1.10. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde KDV	52
2.1.11. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Kesintisi	53
2.1.12. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farkı ve Faizlerin Vergilendirilmesi	53
2.1.13. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zaman Aşımı	56
2.2. İNŞAAT İŞLERİNDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMALARI	57
2.2.1. Özel İnşaat İşlerinde Asgari İşçilik.....	57

2.2.2. İhale Usulü ile Yapılan İşlerde Asgari İşçilik.....	58
2.2.3. Süresinde Ödenmeyen Sosyal Güvenlik Primleri.....	59
2.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI	60
2.4. YURTDIŞI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ.....	69
2.4.1. Yurt Dışı İnşaat Taahhüt ve Onarma İşlerinde Hasılat ve Götürü Gider.....	70
2.4.2. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İş Yapan Müteahhitlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu.....	71
2.5. YAPI KOOPERATİFLERİ VE İNŞAAT İŞLEMLERİ.....	74
2.5.1. Yapı Kooperatifleri	75
2.5.2. Yapı Kooperatifine Ait Arsaların Daire Karşılığı Verilmesi.....	76
2.5.3. Yapı Kooperatiflerince Konut ve İşyeri Karşılığı Arsa Temin Edilmesi	76
2.5.4. Yapı Kooperatiflerinde Vergilendirme	77
2.5.5. Yapı Kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	78
2.5.6. Konut Yapı Kooperatiflerine Ait Arsa Üzerine Arsa Karşılığında İnşaat Yapımında Muhasebe Uygulamaları	80
2.6. TOPLU KONUT VEYA KENTSEL DÖNÜŞÜM.....	90
2.6.1. Kentsel Dönüşüm Yöntemleri	91
2.6.2. Kentsel Dönüşüm Sürecinde Rol Alan Faktörler	92
2.6.3. Türkiye’de Kentsel Dönüşüm Süreci.....	92

III. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KÂR VEYA ZARARIN TESPİTİNDE YÖNTEMLER	94
3.1.1. Tamamlanma Yöntemi	95
3.1.2. Tamamlanma Aşamaları Yöntemi	100
3.2. TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI.....	100
3.2.1. İnşaat Sözleşme Türleri	101
3.2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi	101

3.2.3. İnşaat Sözleşmesi Gelir ve Maliyetleri	102
3.2.4. Sözleşme Gelir ve Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	102
3.2.4.1. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirme	103
3.2.4.2. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme	104
3.2.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	106
3.2.6. Tahminlerdeki Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi.....	107
3.2.7. Tamamlanma Aşamalarını Hesaplama Yöntemleri	107
3.2.8. Tamamlanma Aşamaları Yönteminde Özellikli Durumlar.....	109
3.2.9. Tamamlanma Aşamaları Yöntemine Göre Muhasebeleştirme	110
3.2.10. Tamamlanma Aşamaları Yönteminde Tahmini Sözleşme Maliyetlerinin Değişmesi.....	118
SONUÇ	125
KAYNAKÇA.....	130

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
C.	Cilt
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KİSK	Kamu İhale Sözleşme Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m²	Metrekare
m³	Metreküp
md.	Madde
MDV	Maddi Duran Varlık
NGD	Net Gerçekleşebilir Değer
s.	Sayfa
ss.	Sayfadan Sayfaya
S.	Sayı
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TOKİ	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
USD	Amerikan Doları
VUK	Vergi Usul Kanunu

ÖNSÖZ

Bu çalışmada inşaat işletmeleri çeşitlerine göre incelenmiştir. İnşaat işletmelerinde mevcut muhasebe sistemi incelenmeye çalışılmıştır. Standartlar çerçevesinde özel inşaat işleri ve inşaat sözleşmeleri özellikle de kâr veya zarar tespit yöntemleri örneklerle incelenmiştir. İnşaat sözleşmeleri standardı incelenerek yıllara yaygın inşaatlarda kâr veya zarar tespitinde standardın da benimsediği tamamlanma aşamaları yöntemi örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

GİRİŞ

İnşaat sektörü gerek ülkemizde gerekse dünyamızdaki diğer ülkelerde, lokomotif sektörlerden biridir. İnşaat sektörü, kendi işleri yanı sıra bir çok sektörü dolaylı ya da doğrudan etkileyen ya da etkilenen, istihdama önemli katkılar sağlayan, çevresel koşulları değiştiren, teknolojik değişmelerin hemen uygulanabildiği ve başka birçok alanı etkileyen sektörlerin başında gelmektedir.

Bu çalışmada amaç, çok geniş bir yelpazeye yayılan inşaat sektörünün ülkemizdeki mevcut uygulamalarda nasıl bir sistem içinde bulunduğunu, hukuki ve muhasebe açısından işlemlerin nasıl kaydedildiğini ve raporlandığını ele almaktır. Ayrıca yeni mevzuat değişiklikleri ile artık zorunlu hale gelen ve ülkemizde de uygulamaya başlanan Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çerçevesinde mevcut uygulamaları ele alarak ve standartlara uygun olarak işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunu irdelemektir.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, inşaat işleri, inşaat işleriyle ilgili kavramlar, inşaat çeşitleri, inşaat yapım usulleri ve özel inşaat işlerine ilişkin muhasebe standartları ele alınmış ve incelenmiştir. Özel inşaat işlerindeki muhasebe uygulamaları, satış amaçlı inşaatlar, kullanım amaçlı inşaatlar ve yatırım amaçlı inşaatlar olarak ayrı ayrı örnekler yardımıyla incelenmiştir. Özel inşaatlardaki muhasebe uygulamaları ile standartlar karşılaştırılarak farklı noktalar açıklanmıştır.

İkinci bölümde, yıllara yaygın inşaatlar incelenmiştir. Söz konusu inşaatları hem vergi uygulamaları hem de muhasebe uygulamaları karşısındaki durumu ele alınmıştır. Bu bağlamda konut yapı kooperatiflerine ilişkin örnekler verilmiştir. Ayrıca sosyal güvenlik mevzuatının bir gereği olan asgari işçilik uygulamasına bu bölümde değinilmiştir.

Üçüncü bölümde TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı çerçevesinde muhasebe uygulamaları ele alınmıştır. Ayrıca inşaat işlerinde kâr veya zararın nasıl tespit edildiği ve standardın benimsediği kâr veya zarar tespit yöntemi örneklerle açıklanmıştır.

Son olarak, sonuç bölümünde yapılan çalışmalar neticesinde ulaşılan sonuçlar kısaca özetlenmiştir.

I. BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR VE ÖZEL İNŞAATLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARI

İnşaat işlerini daha iyi anlayabilmek için inşaat kavramını ve inşaat işleriyle ilgili kavramları açıklamak gerekmektedir. Özel inşaatları da kendi içinde inşaatın yapılış amacına göre sınıflandırmak mümkündür. Bunlar sırasıyla satış amaçlı inşaatlar, kullanım amaçlı inşaatlar ve yatırım amaçlı inşaatlardır.

1.1. İNŞAAT KAVRAMI

Genel anlamı ile inşaat; bir arazi veya arsa üzerinde malzeme ve işçiliği kullanmak suretiyle bir gayrimenkulün yapılması faaliyetlerinin tamamıdır. Arsa ve arazi üzerinde bir takım ilk madde ve malzemenin kullanılmasından sonra ortaya çıkan yeni bir üründür.¹

4721 sayılı Türk Medeni Kanununda inşaatın tanımına yer verilmemiş, 753 sayılı Medeni Kanunda ise inşaat ve imalat; arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfi ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler olarak tanımlanmıştır.²

Bakanlar Kurulunca 1983 yılında kabul edilen İş Kolları Tüzüğünde inşaat; bina, yol, köprü, demir yolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.

3194 sayılı İmar Kanununa göre karada ve suda yapılan sürekli veya geçici yer altı veya yerüstü inşaatı ile bunların eklentileri ve tamirleri inşaat kavramı içine

¹ İslam Çankaya, *İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın-Özel (Yap-sat) İnşaatlar*, Meslek Yapıtları, Ankara 2003, s. 17.

² Şükrü Kızılot, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayınları, 15. Basım, Ankara 2010, s. 41.

girmektedir. İlgili kanunda bu yapıların sabit ve hareketli olması inşaat sayılmasına engel teşkil etmemektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununda ise inşaat tanımı yapılmamış, yapım işlerinin tanımı yapılmıştır. Buna göre yapım işleri, bina, karayolu, demiryolu, baraj, enerji santrali v.b. işleri ifade etmektedir.

Kanunda inşaatın açık tanımı yerine dolaylı olarak yapım işleri bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, elektrik santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekupaj gibi işler şeklinde sıralanarak, dolaylı bir tanımlama yolu tercih edilmiştir.³

1.2. İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.2.1. İnşaat (İş) Sahibi

İnşaat sahibi; inşaat işini önceden belirlenen bir bedel üzerinden bir sözleşmeyle müteahhide yaptıran kişi veya kuruluşlardır. Bunlar gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilmektedir.⁴

Başka bir tanıma göre, inşaat taahhüdünün başlatılmasına neden olan, diğer bir ifadeyle inşaat faaliyeti sonucunda elde edilecek yapıya gereksinmesi olan gerçek ya da tüzel kişidir.⁵

³ Kazım Yılmaz, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik*, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2006, s. 19.

⁴ Hayrettin Usul, *İnşaat Muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No:37, Isparta 2003, s. 2.

⁵ Ali Kartal, *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması*, (Doktora Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya 1991, s. 7.

1.2.2. Müteahhit

İş sahibiyle hukuki bir sözleşme yapıp, belirli bir bedel karşılığında sözleşmede belirtilen şartlara uygun olarak, inşaat ve onarım işini kendi nam ve hesabına üstlenen kişidir. Müteahhit gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. İnşaat yapım işlerinde bilgi ve beceri isteyen konularda uzmanlaşmış müteahhitler yapım işini üstlenmektedir. Bu şekildeki büyük işlerde birkaç müteahhit bir araya gelerek konsorsiyum oluşturabilirler.

1.2.3. Taşeron

Müteahhitler taahhüt ettikleri bir inşaat işinin bazı bölümlerini konuda uzmanlaşmış kişi veya kurumlara yaptırabilirler. Özellikle büyük sermaye gerektiren işler, taşeronlara devredilerek sermaye ihtiyaı ve yetersizliği giderilir. Taşeronlar küçük işletmeler olabileceği gibi ciroları büyük olan işletmeler de olabilir.⁶

1.2.4. İhale Makamı

İhale makamı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işini, sözleşme koşulları kapsamında, adına inşaat işi yapılan taraftır.⁷

1.2.5. Hakedişler ve Hakediş Raporu

Bir inşaat işinde işin başlamasından belirli bir ana kadar gerçekleştirilen işlemlerin parasal olarak llmesine hakediş denir. Hakedişler, müteahhitlerce yapılan işin ve yapılan işte kullanılan malzemenin birim fiyatı, kullanılan miktarı ve hakediş tutarından yapılan yasal kesintileri ile net ödenmesi gereken tutarı gösteren raporlardır.⁸

⁶ iğdem zkaya Yıldırım, *İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara 2008, s. 11.

⁷ Burcu Adiloğlu, *İnşaat ve Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1991, s. 14.

⁸ Yıldırım, a.g.e., s. 6-7.

Hakediş raporları aynı zamanda işin belli bir kısmının yapıldığını da göstermektedir.⁹ 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 53. maddesinin (b) fıkrasının 2. bendine dayanılarak hazırlanan Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nde geçici ve kesin hakediş raporu olmak üzere iki çeşit hakediş raporundan bahsedilmektedir.

Geçici hakediş raporu genellikle ayda bir düzenlenen ve aynı ay için gerçekleşen işin karşılığını gösteren raporlardır.¹⁰

Kesin hakediş raporu ise inşaat işinin bitiminden sonra kesin verilere dayanılarak hazırlanan hakediş raporudur. Kesin hakediş raporu hazırlanırken geçici hakediş raporundaki veriler dikkate alınmaz. İşin bitiminden sonra yapılan kesin hesaplar sonucu bulunan miktar ve tutarlar dikkate alınır.¹¹ Üretim bilgilerinin doğru ve zamanında tam olarak hakedişlere yansıtılması şantiye çalışmalarının hakedişe dönük faaliyetleridir.¹²

1.3. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ

İnşaat işlerini çeşitli kanunlara göre farklı şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Burada sadece Medeni Kanun ve Vergi Kanunları açısından yapılan sınıflandırmaya değinilecektir.

1.3.1. Medeni Kanuna Göre İnşaatlar

Medeni Kanuna göre inşaatlar taşınır ve taşınmaz inşaat olarak ikiye ayrılır.

⁹ Mehmet Şenlik, *İnşaat Muhasebesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s. 5.

¹⁰ Şenol Babuşcu vd., *İnşaat ve Gayri Menkul Muhasebesi*, Akademi Consulting Training Yayınevi, Ankara 2007, s. 83.

¹¹ Adiloğlu, a.g.e., s. 14.

¹² Niyazi Galipoğulları, *Şantiye Yöneticileri İçin İnşaat Yönetimi 2001*, Birsen Yayınevi, İstanbul 2004, s.104.

Taşınır inşaatlar, sürekli kalmaksızın, belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatlardır. Taşınır inşaatlara örnek olarak yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini verebiliriz.¹³

Taşınmaz inşaatlar ise, arsa veya arazi üzerinde sürekli kalmak üzere yapılan inşaatlardır. Bu inşaatlar, taşınır inşaatlar dışında kalan ve toprağa doğrudan veya vasıtalı olarak bağlı olan inşaatlardır.¹⁴ Taşınmaz inşaatlara örnek olarak binaları, köprüleri ve yolları verebiliriz.

1.3.2. Vergi Hukukuna Göre İnşaatlar

Vergi hukukuna göre inşaatlar özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılır.

Özel inşaatlar, kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaatlardır. Bu tür inşaatların kimin arsasına yapıldığı önemli değildir.

Taahhüt şeklindeki inşaatlar, gerçek ya da tüzel kişilerin, sözleşmeli ya da sözleşmesiz olarak başkalarının adına yaptıkları inşaat işleridir. Vergi hukuku açısından inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanunu 335. maddesindeki istisna akdine tamamen uygundur. Bu maddede istisna akdinden “istisna bir akittir ki, bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder” şeklinde bahsedilmektedir.¹⁵ Aynı kanunun 356. maddesindeki ifadeye göre “Müteahhit, imal olunacak şeyi bizzat yapmaya veya kendi idaresi altında yaptırmaya mecburdur.” Fakat işin mahiyetine nazaran şahsi maharetinin ehemmiyeti yok ise, taahhüt ettiği şeyi başkasına dahi imal ettirebilir.”¹⁶ Bu ifadeden taahhüdün müteahhit tarafından bizzat yapılacağı ya da müteahhit tarafından belirlenecek bir kişiye yaptıracağı anlaşılmaktadır.

¹³ Kızılot, a.g.e., s. 42.

¹⁴ Sadık Artukmaç, *İnşaat Hukuku*, Ankara 1975, s. 11.

¹⁵ Kızılot, a.g.e., s. 43-44.

¹⁶ Yıldırım, a.g.e., s.14-15.

1.4. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlarda yapım usulleri iki grupta incelenebilir. Bunlar sırasıyla emanet usulü ve ihale usulü inşaatlardır.

1.4.1. Emanet Usulü

Bir inşaat işinin araya bir müteahhit girmeksizin idare tarafından veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından yaptırılmasıdır. Emanet usulü yürürlükten kaldırılan 2881 sayılı Devlet İhale Kanununda yer almaktaydı. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda emanet usulü ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Bu emanet usulünün kaldırıldığı şeklinde yorumlanmamalıdır. İdarenin elinde bulunan işgücü ve ekipmanı kullanarak iş yapması her zaman mümkündür. Böyle durumlarda, ihtiyaçların ihale ile karşılanması gibi bir zorunluluk yoktur.¹⁷

1.4.2. İhale Usulü

İdarenin müteahhidi seçmek amacıyla isteklilerden en uygun teklif vereni seçmesidir. Bu seçimde açıklık, dürüstlük, yeterlilik ve uygun fiyat gibi unsurlar gözetilmektedir. İhale kapsamında eksiltmelerde, uygun bedel tahmin edilen bedeli geçmemek üzere sunulan bedellerin en düşük olanıdır. En uygun ve en düşük önerinin seçiminde aşağıdaki usullerden biri uygulanmaktadır.¹⁸

1. Açık İhale Usulü : Bu usulde bütün isteklilerin teklif verebildiği usuldür. Bu usulde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı yoktur. İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya hiç teklif verilmemesi durumunda ihale iptal edilmektedir.

2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü : Belli istekliler arasında ihale usulünün en önemli özelliği, ihaleye katılacakların ön yeterlilik değerlemesine tabi tutulması ve işin uzmanlık ya da ileri teknoloji gerektirmesidir. Bir diğer özellik ise,

¹⁷ Muhsin Altun, *Yeni Kamu İhale Düzeni*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004, s. 156.

¹⁸ Kızılot, a.g.e., s. 45-48.

ihaleye davet edilen veya teklif edilenler açısından bir alt sınırlama olmasıdır. İhaleye davet edileceklerin sayısının beşin altında olması durumunda ihale iptal edilir. Davet edilenlerin sayısı beş ve üstünde olmasına rağmen teklif verenlerin sayısı üçün altında olması halinde de ihale iptal edilir.

3. Pazarlık Usulü : Pazarlık Usulü, Kamu İhale Kanununda, “İhale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ve gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul” olarak tanımlanmıştır.

1.5. ÖZEL İNŞAATLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARI

Özel inşaat işlerindeki süreç tamamıyla bir imalat sürecidir. Diğer imalatlardan tek farkı, inşaat işinin doğası gereği sürecin uzun zaman alması, seri halde üretimin söz konusu olmaması, kısmi tamamlanma ile satışın mümkün olması gibi hususlardır. Bu nedenle özel inşaat işlemlerini TMS-2 Stoklar, özellikle stokların satın alma maliyetini TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri ve TMS-23 Borçlanma Maliyetleri, TMS-12 Gelir Vergileri, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar (MDV) ve TMS-18 Hasılat Standartları kapsamında değerlendirmeyi gerekli görüyoruz. Ayrıca bu standartlar yeni Türk Ticaret Kanunu gereğince diğer muhasebe standartlarıyla birlikte 2013 yılından itibaren bütün işletmelerde uygulanmaya başlanacaktır.

1.5.1. Satış Amaçlı İnşaatlar

Ülkemizde çok sayıda inşaat firması bu alanda faaliyet göstermektedir. Bu tür firmaların amacı ya kendi arsası üzerine ya da bir başka kişi ya da kuruluşun arsası üzerine bina inşa ederek, bunları belirli bir kâr marjıyla satmak ve buradan kazanç sağlamaktır. Bu tür inşaat işlerinin herhangi bir mamul üretmekten bir farkı bulunmamaktadır. Farklılık inşaat işlemlerinin doğal yapısı gereği üretim sürecinin uzun zaman sürmesi ve bazen bir inşaatın tamamlanmasının birkaç yıl sürmesidir. Aşağıda bu tür inşaatların yapım süreçleri örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

1.5.1.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri

Ülkemizde son dönemlerde kentleşmenin hızla artmasıyla birlikte karşılaşılan Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Arsa Payı Karşılığı Kat Sözleşmesi v.s. birçok değişik şekilde adlandırılan sözleşmeler kanunda açıkça düzenlenerek unsurları belirlenmiş bir sözleşme değildir. Ancak 4721 sayılı Medeni Kanununun 1009. maddesinde Arsa Payı Karşılığı inşaat ifadesi yer almaktadır.¹⁹

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ile gerçek ya da tüzel kişi olan arsa sahipleri, kat mülkiyeti edinmek için arsalarını müteahhide vermektedirler. Hukuk sistemimizde tamamen kendine özgü hukuki açıdan birçok işlemi barındıran ve arsanın değerlendirilmesine yönelik hukuki bir işlem olarak adlandırılır.²⁰

Mülkiyeti gerçek kişiye ait olan arsa üzerine kat karşılığı inşaat yapılması durumunda 30 no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde “Arsa sahibinin, gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır.” denilmektedir. Bu açıklamadan anlaşılacağı gibi gerçek kişilerin arsa teslimleri KDV’den istisnadır.

Ayrıca mülkiyeti gerçek kişiye ait arsa üzerine inşaat yapılması durumunda, arsa sahibinin elde ettiği konut ve işyerlerinin satışından elde edecekleri kazanç, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nun 4783 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 6 no.lu bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin 1. fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olduğu

¹⁹ Burak Y. Aslanpınar, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Niteliği, KDV ve Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, 2008, S. 185, s. 281.

²⁰ Cavit Bilen, Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Verilmesinde KDV, E-Yaklaşım, 2005, S. 20, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005036330.htm>, (Erişim Tarihi: 18.10.2010).

hükme bağlanmıştır.²¹ Bu 5 yıllık süre 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan gayrimenkuller için 4 yıldır.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi için öncelikle elden çıkarılan gayrimenkulün, bir bedel ile elde edilmiş olması ve kazancın elde edildiği yıl için belirlenen istisna tutarını aşması gerekmektedir. Ayrıca 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilen gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren 4 yıl, bu tarihten sonra iktisap edilen gayrimenkullerin ise iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarılmış olması gerekir.

Gayrimenkullerin elden çıkarılması sonucu bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının 2010 yılı için 7.700 Türk lirası (TL), 2011 yılı için ise 8.000 TL gelir vergisinden istisnadır. Bu tutar, aynı yıl içinde elde edilen tüm değer artış kazançları için bir defa uygulanacaktır.

Bir ticari işletmenin aktifinde kayıtlı olan arsanın üzerine kat karşılığı inşaat yapılması durumunda 30 No.lu KDV Genel Tebliğine göre “Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV’ye tabidir.”

Ticari işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefi olduklarından aktifinde kayıtlı arsayı kat karşılığında müteahhide devrettiklerinde, elde ettikleri bağımsız bölümler ile devrettikleri arsa bedeli arasındaki fark üzerinden vergilendirilmektedirler.

Ayrıca konut yapı kooperatifine ait olan bir arsa da kat karşılığında müteahhide devredilebilmektedir. Burada arsanın bir bölümü müteahhide devredilerek karşılığında konut ve işyeri alınmaktadır. Bu konuyla ilgili detaylı açıklamalar “Yapı Kooperatifleri ve İnşaat İşlemleri” başlıklı bölümde yapılacaktır.

²¹ Ramazan Cenk, “Arsa Karşılığı (Kat Karşılığı) İktisap Edilen Dairelerin Teslimi, Satışı ve Devrinin, Gelir, KDV, Tapu Harcı ve Diğer Mevzuatlar Karşısındaki Durumu”, *E - Yaklaşım*, 2008, S. 55, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080210995.htm>, (Erişim Tarihi: 14.10.2010).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde muhasebe uygulamaları aşağıdaki örnekte kısaca açıklanmıştır.

Örnek : A şirketi 2009 yılında aktifinde 40.000 TL bedelle kayıtlı arsası üzerine inşaat yapılmak üzere B şirketiyle arsa karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlemiştir. İnşaat toplam 9 daire ve 3 işyeri yapılacaktır. İnşaatın toplam alanı 1.680 m²'dir. İnşaat 2009 yılı sonu itibariyle tamamlanmış olup, toplam inşaat maliyeti 764.400 TL'dir. Arsa sahibi A şirketine ve müteahhit firma B şirketine kalan daire ve işyerleri aşağıdaki tablodaki gibidir:

ARSA SAHİBİ	M²	MÜTEAHHİT	M²
1 NOLU İŞYERİ	160	2 NOLU İŞYERİ	100
4 NOLU DAİRE	130	3 NOLU İŞYERİ	100
6 NOLU DAİRE	130	5 NOLU DAİRE	130
7 NOLU DAİRE	130	8 NOLU DAİRE	130
11 NOLU DAİRE	180	9 NOLU DAİRE	130
		10 NOLU DAİRE	180
		12 NOLU DAİRE	180
TOPLAM	730		950

Toplam alan = 1.680 m² Toplam maliyet = 764.400 TL

Birim m² maliyeti = Toplam Maliyet / Toplam Alan = 764.400 / 1.680 = 455 TL / m²

Buna göre müteahhit B Firması için arsa maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

	M²	BİRİM M² MALİYET	TOPLAM MALİYET
1 NOLU İŞYERİ	160	455	72.800
4 NOLU DAİRE	130	455	59.150
6 NOLU DAİRE	130	455	59.150
7 NOLU DAİRE	130	455	59.150
11 NOLU DAİRE	180	455	81.900
TOPLAM	730		332.150

Görüldüğü gibi birim m² maliyeti ile arsa sahibine bırakılan yerlerin m² alanı çarpılarak 332.150 TL arsa bedeli olarak hesaplanmıştır. Burada trampa yoluyla bir değiş-tokuş olduğu için esasen ortada herhangi bir satış bedeli yoktur. Satış bedeli dolaylı yoldan yani inşaat toplam maliyetinden hesaplanmaktadır. Vergi İdaresi Vergi Usul Kanunu (VUK) 267. maddesine göre bu tür uygulamalarda emsal bedel uygulamasının dikkate alınması gerektiğini ve bu bedelin toptan satışlarda maliyet bedeline % 5 ilave edilmek suretiyle hesaplanacağını ifade etmektedir. Aynı işlem Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) açısından da geçerlidir. Arsa sahibine yapılan

teslimlerde KDVK 27. maddesi gereğince emsal bedel esas alınacak ve KDV matrahı bu emsal bedel üzerinden belirlenecektir.

01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 150 m²'den küçük konutların tesliminde KDV % 1'dir. 150 m²'yi aşan konutlarda ise KDV oranı % 18'dir.²² 150 m² konutun net alanıdır. Net alandan kasıt duvarlar arasında kalan faydalı alandır. Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu v.b. yerler konuttan ayrı kullanılmayacağı için konut kapsamı içinde değerlendirilir.²³ Buna göre arsa karşılığı yapılacak teslim bedeli aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

	1 NOLU İŞYERİ	4 NOLU DAİRE	6 NOLU DAİRE	7 NOLU DAİRE	11 NOLU DAİRE	TOPLAM
MALİYET BEDELİ	72.800,00	59.150,00	59.150,00	59.150,00	81.900,00	332.150,00
VUK 267	3.640,00	2.957,50	2.957,50	2.957,50	4.095,00	16.607,50
KDV MATRAHI	76.440,00	62.107,50	62.107,50	62.107,50	85.995,00	348.757,50
KDV ORANI	% 18	% 1	% 1	% 1	% 18	
KDV TUTARI	13.759,20	621,08	621,08	621,08	15.479,10	31.101,54

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere 150 m² üzerinde olan konutlarda KDV yönünden kanaatimizce haksız bir uygulama bulunmaktadır. 150 m² üzerinde olan konutlarda KDV oranı % 18 olarak uygulanmakta, altında ise % 1 oranında uygulanmaktadır. Dolayısıyla 150 m², 1 m² aşılsa dahi aşan kısım için değil tamamı için % 18'lik oran uygulanmaktadır. Bu nedenle müteahhit firmalar ve konut tüketicileri açısından önemli bir fark oluşmakta, bu durum firmaları 150 m²'den küçük konut üretmeye zorlamaktadır. Oysa sadece 150 m²'yi aşan kısım % 18 oranında KDV'ye tabi olsa idi burada yer alan haksızlık önemli ölçüde giderilmiş olurdu. Yukarıdaki tabloda 180 m²'lik dairenin KDV'si 15.479,10 TL iken önerdiğimiz şekilde yani 150 m²'yi aşan kısma % 18, altında kalan kısma % 1 KDV uygulansa idi, bu tutar 3.296,48 TL olarak hesaplanması gerekirdi. Dolayısıyla KDV yönünden 12.182,63 TL fark oluşmaktadır.

²² Kızılot, a.g.e., s. 599.

²³ Menekşe Arıkan, "İnşaat İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları", *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, S. 74, s. 98.

Arsa sahibi A Firmasına verilecek olan bağımsız bölümlerin toplam fatura bedeli aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Arsa sahibine bırakılan yerlerin maliyeti	= 332.150,00
VUK % 5 Emsal Bedel Farkı	= <u>16.607,50</u>
KDV Matrahı	= 348.757,50
KDV	= <u>31.101,54</u>
Toplam Fatura Tutarı	= 379.859,04

Örneğimizde, Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin 400.000 TL, Direkt İşçilik Giderlerinin 164.400 TL ve Genel Üretim Giderlerinin 200.000 TL olarak gerçekleştiğini varsayalım. Bu durumda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Müteahhit B Şirketinin Yevmiye Kayıtları,

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	348.757,50	
191 İNDİRİLECEK KDV	31.101,54	
320 SATICILAR		379.859,04
Arsa maliyetinin, üretim maliyetlerine alınması		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	764.400,00	
711 DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA HESABI		400.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA HESABI		164.400,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA HESABI		200.000,00
Yıl içinde gerçekleşen inşaat maliyetlerinin üretim maliyetine aktarılması		
152 MAMULLER	1.113.157,50	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		1.113.157,50
Tamamlanan inşaata ait maliyetlerin mamuller hesabına aktarılması		
120 ALICILAR	379.859,04	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		348.757,50
391 HESAPLANAN KDV		31.101,54
Emsal bedel ile arsa sahibine kat ve işyeri teslimi		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	348.757,50	
152 MAMULLER		348.757,50
Arsa sahibine bırakılan yerlerin maliyeti		

Burada müteahhit B Firmasına kalan inşaatın maliyeti aşağıdaki gibi olacaktır.

Müteahhide kalan yerlerin birim m² maliyeti = 764.400 / 950 = 804,63 TL / m²

MÜTEAHHİT	M ²	BİRİM M ² MALİYET	TOPLAM MALİYET
2 NOLU İŞYERİ	100	804,63	80.463,00
3 NOLU İŞYERİ	100	804,63	80.463,00
5 NOLU DAİRE	130	804,63	104.601,90
8 NOLU DAİRE	130	804,63	104.601,90
9 NOLU DAİRE	130	804,63	104.601,90
10 NOLU DAİRE	180	804,63	144.833,40
12 NOLU DAİRE	180	804,63	144.833,40
TOPLAM	950		764.400,00

Burada yapılan muhasebe kayıtları Vergi İdaresinin görüşüne göre yapılan kayıtlardır. Danıştay bu konuda Vergi İdaresinin görüşüne katılmamakta, arsa karşılığı yapılan teslimlerin trampa yoluyla satış olarak ele alınamayacağını ve KDV açısından bir matrah oluşmayacağını ifade etmekte, bu tür teslimlerin arsanın değerlendirilmesi şeklinde yorumlanması gerektiğini ifade etmektedir.²⁴

Vergi İdaresinin görüşüne göre arsa sahibi A Firmasının kayıtları da aşağıdaki gibi olacaktır.

Arsa payının birim maliyeti = 40.000 TL / 1.680 m² = 23,81 TL / m²

Devredilen arsa maliyeti = 950 * 23,81 = 22.619,50 TL

A firmasının kazancı = Teslim aldığı yerlerin tutarı – Teslim ettiği arsanın bedeli
= 348.757,50 – 22.619,50 = 326.138,00 TL

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	17.380,50	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR (Müteahhit B Firması)	379.859,04	
250 ARSA VE ARAZİLER		40.000,00
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR (veya 549 ÖZEL FONLAR)		326.138,00
391 HESAPLANAN KDV		31.101,54
Arsanın inşaatı tahsis edilmesi		

²⁴ Danıştay 11. Dairesi, 15.02.1996 Tarih ve E.1995/3744, K.1996/709 Sayılı Kararı.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	348.757,50	
191 İNDİRİLECEK KDV	31.101,54	
320 SATICILAR		379.859,04
Kat karşılığı alınan yerlerin maliyeti		
252 BİNALAR	366.138,00	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		366.138,50
Tamamlanan binanın teslim alınması		
320 SATICILAR	379.859,04	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		379.859,04
Arsa karşılığı binanın alınması nedeniyle hesapların kapanması		

Sonuç olarak, arsa sahibi A şirketi yapılan inşaat işinden 326.138,00 TL kazanç elde etmiştir. Bu kazancı müteahhit B firmasına teslim ettiği arsa maliyeti ile arsa karşısında almış olduğu binalar arasındaki farktan oluşmaktadır. Burada arsanın değer artışı, yeni bina yapımı ile sağlanmıştır. Bu şekilde ortaya çıkan değer artışlarının vergilendirilmemesi gereklidir. Dolayısıyla A Firması burada doğan kârı vergi matrahından mahsup edebilir. Bu durumda elde ettiği binalar için amortisman ayırmaması gereklidir. Ayrılrsa da vergi matrahının tespiti açısından indirilemeyecek gider olarak dikkate alınmalıdır. Ancak bu kazancın vergisinin ödenmesi halinde binalar için kuşkusuz amortisman ayrılabilir ve bu tutar vergi matrahından indirilebilecektir.

Burada bir başka çözüm yolu, aradaki değer artışının 549 ÖZEL FONLAR hesabına alınması ve her yıl ayrılan amortisman karşılığında, amortisman tutarı kadar bir miktarın 549 ÖZEL FONLAR hesabından çıkarılarak, 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI hesabına aktarılması şeklindedir. Böylece firmanın ortaya çıkacak değer artışından herhangi bir vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır. Çünkü gelirlere aktarılan tutar kadar amortisman gideri olacağından, net bakiye vergi açısından sıfır olacaktır. Bu yöntem daha sağlıklı bir uygulamadır. Bu yöntemle hem mevcut binaların gerçek değeri ile bilançoda yer alması sağlanmış olmakta, hem amortismanların faaliyet giderlerine yansıtılması ile doğru bir raporlama söz konusu olmakta hem de vergisel açıdan herhangi bir kayıp ya da kazanç söz konusu olmamaktadır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	7.322,76	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		7.322,76
Binalar için % 2 Amortisman ayrılması		

549 ÖZEL FONLAR	671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI	7.322,76	7.322,76
Amortisman tutarı kadar fondan gelirlere aktarma işlemi			

Burada A Firmasının arsa karşılığı elde ettiği binaları genel yönetim amaçlı kullandığı varsayılmıştır.

1.5.1.2. İşletme Arsası Üzerine İnşaat İşleri

Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek daire veya işyeri halinde satan işletmelerdir. Bu işletmelerde esas faaliyet konusu inşaat üretimidir. Üretim işletmeleri hammadde ve malzemeyi üretim sürecinde şekil, fiziki nitelik ve kimyasal özellik yönünden değişikliğe uğratarak yeni ve farklı mal haline dönüştüren işletmelerdir.²⁵ İnşa edilen daire veya iş yerinin proje aşamasında, temelden veya inşaat aşamasında satılması sadece hasılat olarak kayıt edilebilecektir. İnşaat bitmemiş olduğundan kâr veya zarar hesaplanmayacaktır.²⁶ Bu tür işletmelerde vergiyi doğuran olay daire veya dükkânların satışıyla doğmaktadır. Bu durumda tapunun verilip verilmemesi önemli değildir. Önemli olan daire veya dükkânların satılmasıdır.

İşletme arsası üzerine inşaat işleri GVK 42. maddesi kapsamı dışında değerlendirilir.²⁷ Bu tür inşaat işletmeleri genel vergilendirme sistemine tabidir. İşletme arsası üzerine inşaat işlerinde vergilendirme için yapımı tamamlanan inşaatların satışı yeterlidir.

İşletme arsası üzerine inşaat işlerinde inşaatın tamamının veya bir kısmının inşaat bitmeden satılması durumunda fatura düzenlense bile bu kesin satış olmamaktadır. Kesin satış inşaatın bitirilip alıcıya teslimi ile gerçekleşir. İnşaatın teslimine kadar alınan paralar avans niteliğindedir. Bu paralar gelir yazılmadığından kazanca ve geçici vergi matrahına alınmaz.

²⁵ Zeyyat Sabuncuoğlu, Tuncer Tokol, *İşletme I-II*, Furkan Ofset, Bursa 1997, s. 43.

²⁶ Usul, a.g.e., s. 53.

²⁷ Yıldırım, a.g.e., s. 59.

KDV uygulaması açısından, net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde KDV oranı % 1, 150 m²'nin üzerinde olan konut teslimlerinde ise KDV oranı % 18 olarak uygulanacaktır. Ayrıca işyeri teslimlerinde alanına bakılmaksızın KDV oranı % 18 olarak uygulanmaktadır.

Bu tür inşaatlar karşımıza aşağıdaki şekillerde çıkabilir.

1. İşletmeye Dâhil Arsanın Üzerine İnşaat Yapılması : İşletmeye dâhil arsa üzerine inşaat yapılması durumunda arsa kayıtlı değeri üzerinden binanın maliyetine katılır. İşletmeye dâhil arsa amortismanına tabi olmadığı için yeniden değerlemeye tabi değildir.²⁸

2. İşletmeye Dâhil Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması : İşletmenin aktifine dâhil olup, henüz itfa edilmemiş binanın bedeli yeni binanın maliyetine dâhil edilir. Bu konuda İdarenin ve Danıştay'ında görüşü aynıdır.²⁹ Eski binanın yıkıntılarında sağlanan bir hasılat var ise, bu tutar bina maliyetinden düşülür.

3. Satın Alınan Arsa Üzerine İnşaat Yapılması : Satın alınan arsa maliyet bedeliyle değerlendirilerek inşaat maliyetine dâhil edilmektedir.³⁰ İnşaat bitiminde ortaya çıkan toplam maliyet dairelerin m² itibariyle toplamına bölünür ve bulunan birim m² ile daireler ayrı ayrı değerlendirilir.

Özel arsa üzerine bina yapıldıktan sonra bir defa satış olması durumunda servetin şekil değişmesi, birden fazla yapılması durumunda ise satışta süreklilik olduğu kabul edilerek ticari faaliyet olarak kabul edilir.

Danıştay, satın alınan arsa üzerine yapılan dairelerin bir kısmının maliyeti karşılamak üzere satılması inşaat işinin devamlılığı ve satışın ticari amaçla yapılmadığını göstermeyeceğine karar vermiştir.³¹

Yine aynı Danıştay Dairesi, devamlılık olduğunun kabul edilmesi için yalnızca satışta devamlılığın değil, alımda da devamlılığın olması gerektiğine karar vermiştir.³²

²⁸ Yılmaz, a.g.e., s. 257.

²⁹ Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, İstanbul 2002, s. 548.

³⁰ Usul, a.g.e., s. 54.

³¹ Danıştay 3. Dairesi, 01.12.1993 Tarih ve E:1992/919; K:1993/3476 Sayılı Kararı.

³² Danıştay 3. Dairesi, 26.05.1992 Tarih ve E:1991/814; K:1992/1964 Sayılı Kararı.

Danıştay içtihadına göre amaç inşaat yaparak kazanç sağlamak ise işin ticari kazanç olarak vergilendirilmesine karar verilmektedir.³³

4. Satın Alınan Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması : VUK 270. maddesinin 2. bendinde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden oluşan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Buradan anlaşılacağı gibi binanın yıkım ve yerinin tesviye harcamaları arsanın kullanıma hazır duruma gelmesi, bir başka arsa üretilmesi için yapılan harcamalar olarak değerlendirilmiştir.

Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması sonucu ortaya çıkan hurdaların satılması sonucu elde edilen hasılat maliyeti azaltacak şekilde kayıtlara alınmalıdır.

1.5.1.3. Satış Amaçlı İnşaatlara İlişkin Örnek Uygulama

ABC Müteahhitlik İşletmesinin yapmış olduğu inşaatla ilgili bilgiler aşağıdadır.

1) Üzerine bina yapıp satmak amacıyla 100.000 TL + KDV değer ile DEF Şirketine ait bir arsa peşin bedelle satın alınmıştır.

2) ABC firması aldığı arsa üzerine bina inşa ederek satacaktır. Bina 8 daire ve 2 dükkândan oluşacaktır. Daireler 140 m² ve dükkânlar 120 m² olacaktır.

3) İnşaat işinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri 400.000 TL, genel üretim giderleri 75.000 TL, genel giderler 20.000 TL olarak gerçekleşmektedir.

4) İnşaatта çalışan işçilere inşaat süresince 100.000 TL ücret tahakkuk ettirilmiştir. İnşaat bekçisine ise inşaat süresince 10.000 TL ücret tahakkuk ettirilmiştir.

5) Arsanın hafriyatı için X işletmesine 80.000 TL + KDV ücret peşin ödenmiştir.

6) İnşaatın elektrik tesisat işi taşeron firmaya 6.900 TL + KDV karşılığında yaptırılmıştır. Taşeron firma da işçilik giderlerini fatura ederek işletmeye vermiştir. Ayrıca 10.600 TL + KDV malzeme giderlerinden oluşan faturayı işletmeye vermiştir.

³³ Yılmaz, a.g.e., s. 263.

7) İnşaatda kullanılan makineler için amortisman giderinin 24.000 TL olduğu saptanmıştır.

8) ABC işletmesi inşaat işiyle ilgili banka kredisi kullanmıştır. ABC işletmesinin kullandığı kredinin faizi 12.000 TL'dir.

9) İşin başlangıcında temelden 1 daire ve 1 dükkân satılmıştır. Daire KDV dâhil 120.000 TL'ye dükkân ise KDV dâhil 80.000 TL'ye satılmıştır.

10) Temelden satılan daireler işin bitimiyle sahibine teslim edilmiştir.

250 ARSA VE ARAZİLER 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR Arsanın alış kaydı	100.000,00 18.000,00	118.000,00
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 381 GİDER TAHAKKUKU İlgili giderlerin tahakkuku	400.000,00 75.000,00 20.000,00	495.000,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 381 GİDER TAHAKKUKU İşçilik ücretlerinin tahakkuku	100.000,00 10.000,00	110.000,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR Hafriyat gideri	80.000,00 14.400,00	94.400,00
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR Taşeron giderlerinin ödenmesi	10.600,00 6.900,00 3.150,00	20.650,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR Amortisman gideri	24.000,00	24.000,00

Ülkemizde geçerli olan vergi uygulamalarında kredi faizlerinin üretim maliyetine alınması ihtiyaridir. Örneğimizde kredi faizleri üretim maliyetine alınmıştır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 300 BANKA KREDİLERİ Faiz giderinin üretim maliyetine alınması	12.000,00	12.000,00
--	-----------	-----------

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	818.500,00	
711 DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA HESABI		410.600,00
711.01 Malzeme Gideri 400.000		
711.02 Elektrik Malzemesi <u>10.600</u>		
721 DİR.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA HESABI		106.900,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA HESABI		201.000,00
731.01 Malzeme Gideri 75.000		
731.02 Bekçi Ücreti 10.000		
731.03 Hafriyat Gideri 80.000		
731.04 Amortisman Gideri 24.000		
731.05 Faiz Giderleri <u>12.000</u>		
250 ARSA VE ARAZİLER		100.000,00
Yıl içinde gerçekleşen inşaat maliyetlerinin hesaplarına aktarılması		
152 MAMULLER	818.500,00	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		818.500,00
Tamamlanan inşaat maliyetlerin mamuller hesabına aktarılması		

Daire ve dükkânların toplam maliyeti, arsa payı da dâhil edilerek 818.500 TL olarak bulunmuştur. İnşaat başlangıcında 1 daire ve 1 dükkân satıldığı için 1 daire ve 1 dükkânın maliyetinin bulunması gerekecektir.

$$\text{Binanın toplam maliyeti} = 818.500$$

$$\text{Binanın toplam alanı} = 1.360 \text{ m}^2$$

$$\text{Birim m}^2 \text{ maliyeti} = 818.500 \text{ TL} / 1.360 \text{ m}^2 = 601,84 \text{ TL}$$

Satılan daire ve dükkânın maliyeti ise aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Dairenin maliyeti} = 140 \text{ m}^2 * 601,84 \text{ TL} / \text{m}^2 = 84.257,60 \text{ TL}$$

$$\text{Dükkânın maliyeti} = 120 \text{ m}^2 * 601,84 \text{ TL} / \text{m}^2 = 72.220,80 \text{ TL}$$

Daire ve dükkân teslimlerinde KDV açısından farklı uygulamalar mevcuttur. Daha öncede bahsettiğimiz gibi net alanı 150 m² altında olan daire teslimlerinde KDV oranı % 1'dir. Örneğimizde dairelerin net alanı 150 m²'nin altında olduğundan KDV oranı % 1'dir. İşyeri teslimlerinde ise net alana bakılmaksızın KDV oranı % 18'dir.

102 BANKALAR	200.000,00	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		200.000,00
340.01 Da. için al. avans 120.000		
340.02 Dük. için al. avans <u>80.000</u>		
Temelden satılan daire ve dükkânların kaydı		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	200.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		186.608,49
391 HESAPLANAN KDV		13.391,51
391.01 Daire % 1 1.188,12		
391.02 Dükkân % 18 <u>12.203,39</u>		
Temelden satılan daire ve dükkânın teslimi		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	156.478,40	
620.01 Daire Maliyeti 84.257,60		
620.02 Dükkân Maliyeti <u>72.220,80</u>		
152 MAMULLER		156.478,40
152.01 Daire 84.257,60		
152.02 Dükkân <u>72.220,80</u>		
Satışların maliyetinin gelir tablosu hesaplarına aktarılması		

1.5.1.4. TMS-2 Stoklar Standardı

TMS-2 Stoklar Standardında stokların maliyeti, stokların değerlemesi, dönüştürme maliyetlerinden bahsedilmekte, VUK'den farklı olarak stokların net gerçekleştirilebilir değer ile değerlendirilebileceği de ifade edilmektedir.

Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.³⁴

1.5.1.4.1. Stokların Değerlemesi

Stokların değerlendirilmesindeki amaç kârın veya zararın güvenilir biçimde tespit edilmesidir. Kârın veya zararın doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi için

³⁴ Remzi Örtün vd., *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS – TFRS*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007, s. 42.

stokların değerinin doğru olarak hesaplanması gereklidir. VUK 274. maddesine göre stoklar maliyet bedeliyle değerlenir. İmal edilen malların değerlemesi VUK 275. maddeye göre yapılmaktadır. Standarda göre stoklar, *maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı* ile değerlenir.³⁵

Yeni Türk Ticaret Kanununda genel değerleme ilkeleri 78. maddede belirtilmiştir. 78. maddenin 1/d bendinde değerleme iŐleminin ihtiyatlılıkla yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Özellikle, ortaya çıkacak riskler göz önüne alınarak bilanço gününde değerleme yapılmalıdır. Değerleme sonucu ortaya çıkacak olan olumlu ya da olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla iliŐkilendirilmesinde TMS esas alınır.

Varlık ve borçlara ilişkin değerleme de Türk Ticaret Kanunu 79. maddede açıklanmıştır. Bu maddeye göre duran ve dönen varlıklar TMS uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlenir.

GVK ve VUK hükümlerine göre satılmayan daire ve dkknlara defter kayıtlarında çıkarılacak m² maliyeti uygulanarak stoklar değerlenir.

Defter kayıtlarına ulaŐılamadıęı durumlarda veya gerçeği yansıtmadığı durumlarda gayrisafi iratlardan hareketle stoktaki daire ve dükkânlar değerlenir. Gayrisafi iratlar belirlenirken daire ve dükkânların durumları çok önemlidir. Daire ve dükkânların n cephe de veya arka cephede olması, zemin, birinci, ikinci kat gibi durumları göz önüne alınarak takdir yapılır. Dolayısıyla her daire için farklı olan gayrisafi iratlar, binanın toplam gayrisafi iradına oranlanarak, satışı yapılan daire ve dükkânlar da göz önüne alınarak stoktaki daire ve dükkânların değeri tespit edilir.

Stoktaki daire ve dükkânların değerlenmesindeki bir diğer yol ise benzeri daire ve dkknlardan satılmıŐ olanların satış bedelini stokta kalan daire ve dkknlara uygulamaktır.

³⁵ TMS 2, md. 9.

1.5.1.4.2. Net Gerçekleşebilir Değer

TMS-2'ye göre Net Gerçekleşebilir Değer (NGD), işletmenin işin normal akışı içinde stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen net tutardır. NGD ihtiyatlılık kavramının gereğidir. Standarda göre stokların değerinde düşüklük meydana gelmesi, stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesine engel olmaktadır. Stokların değer düşüklüğüne karşılık ayırmak suretiyle gerçek değerlerine indirilmesi gerekir. Standarda göre net gerçekleşebilir değere ilişkin tahmin yapılırken güvenilir kanıtlarla birlikte stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, hizmet sözleşmelerinde stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde sözleşme fiyatı esas alınır.

Stoklar, net gerçekleşebilir değeri ile değerlendirirken değer düşüklüğü için ayrılan karşılık, gider olarak kaydedilir. TMS-2'de birçok kez stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden küçük olanı ile değerlendirileceği vurgulanmaktadır. Böylece maliyet bedeli ile değerlemenin getireceği yüksek stok değer artışları yerine daha gerçekçi bir sonuç ortaya çıkacaktır.

1.5.1.4.3. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri kapsamaktadır.³⁶

İşletmenin stoklarına alınan malların satın alma fiyatı, genel itibariyle söz konusu malların elde edilmesiyle ilgili olarak doğrudan bağlantı kurulabilen tüm giderleri kapsamaktadır. Mallar ithal ediliyorsa bunlar için ithalatta ödenen gümrük vergileri, işletme tarafından katlanılan diğer vergiler, malların işletme stoklarına girişine kadar katlanılan nakliye, yükleme-boşaltma maliyetleri gibi unsurlar satın alma maliyetine girer. Diğer taraftan, ticari iskonto vb. diğer indirimler ise satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

³⁶ TMS 2, md. 10.

Bu açıklamadan anlaşılacağı gibi işletme tarafından gerek satılmak üzere satın alınan ticari mallar, gerekse üretim veya hizmet sunulmasında kullanılmak üzere satın alınan malların maliyeti satın alma maliyetini ifade etmektedir.

Stokların dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinden oluşur. Standart dönüştürme giderlerinin değişken kısmının imalata doğrudan yükleneceğini, sabit kısmının ise kapasite kullanım oranında imalata yükleneceğini ifade etmektedir. Yani boş kapasiteye ilişkin atıl maliyetler, imalat maliyetine yüklenemez.

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, satış giderleri stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere örnek olarak verilebilir.

Muhasebe ilkelerine göre de stokların satış giderleri, nakliye ve reklam giderleri ile genel yönetim giderleri stok maliyetlerine dâhil edilmemektedir. Stokların satışı yapıldığında işletme mülkiyetinden çıkışı söz konusu olduğundan, bu tür satış giderleri stok maliyeti dışında dönem faaliyet giderleri olarak ele alınmıştır.³⁷

Stokların satın alma maliyetleri inceleyecek olursak, kredi faizleri VUK'de stok maliyetine dâhil edilir. Eğer stok maliyetine dâhil edilmezse finansman gideri olarak gösterilir.³⁸ Kredi faizleri TMS-2'ye göre normal koşullarda stok maliyetine yüklenmesine izin verilmemektedir. O nedenle maliyete yüklenemeyen borçlanma maliyetleri, finansman gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Bunun istisnası olarak, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edilebildiği sınırlı koşullar, "TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı"nda belirtilmiştir.

³⁷ Aydın Bağdat, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 İle TMS-2 Stoklar Standardı'nın Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya 2008, s. 46.

³⁸ Yonca Küçük, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s. 38.

Stokların elde edilmesinde kullanılan yabancı paralı kredilerden kaynaklanan kur farkları da “TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı”nda belirtildiği üzere borçlanma maliyeti olup; TMS-2’ye göre normal koşullarda stok maliyetine yüklenmesine izin verilmemektedir. VUK’de ise stoklar aktifleştirilene kadar oluşan kur farkları stok maliyetine dâhil edilir. Yabancı paralı kredi ile elde edilen stok, aktife girdikten sonra kur farkı ortaya çıkarsa bu kur farkı stok maliyetine alınmamaktadır. İstisna olarak TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında görülmektedir. İlgili standartta yabancı para cinsinden faturası düzenlenmiş en son elde edilmesiyle ortaya çıkan kur farkları ancak olağan dışı koşullarda stokun satın alma maliyetine eklenebilir.³⁹

Vade farkları da TMS-2’ye göre özellikli varlıklar haricinde kalan stokların maliyetine dâhil edilmez.⁴⁰ Bu farklar finansman gideri olarak kabul edilmektedir. Alıcı işletme tarafından finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Satıcı işletme tarafından vade farkı TMS-18 Hasılat Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilir. VUK açısından ise vade farkları stok maliyetine dâhil edilmektedir.

TMS-18 Hasılat Standardının getirdiği en büyük yenilik hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle kaydının yapılması ve dolayısıyla vadeli satışlarda vade farkının faiz geliri şeklinde raporlanmasıdır.⁴¹ Bu çerçevede vade farklarının faiz geliri olarak kaydedilmesi gerekir. Vade farkı veya faiz hesaplanırken TMS-18 Hasılat Standardına göre birleşik faize göre iç iskonto yöntemi kullanılacaktır.

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, borçlanma maliyetinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşulları açıklamıştır. Buna göre özellikli (nitelikli) varlığın elde edilmesi, inşa edilmesi, inşasıyla veya üretimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetine dâhil edilir.

Özellikli (nitelikli) varlıktan kasıt, istenildiği şekilde kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi uzun zaman alan varlıklardır.⁴² Bunlara örnek olarak satışa hazır hale

³⁹ Feriştah Sönmez, 13 No.lu Muhasebe Standardı-Stoklar, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2003, S. 9, s. 28.

⁴⁰ TMS 2, md. 18.

⁴¹ Örtten vd., , a.g.e., s. 269.

⁴² TMS 23, md. 5.

gelmesi uzun zaman alan stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkulleri verebiliriz.⁴³ Satışa hazır hale gelmesi uzun zaman alan stoklar yap-sat işiyle uğraşan işletmede inşa edilen daireleri örnek verebiliriz.

Örnek : A işletmesi 31.10.2010 tarihinde 125.000 TL peşin bedelli malzemeleri 3 ay vade ile kredili olarak 135.000 TL'ye satın almıştır.

Bu alış işlemi kaydedilirken vergi kanunlarına ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre ilk madde ve malzeme hesabı 135.000 TL borçlandırılır.

TMS-2'ye göre ise vade farkı özellikli varlıklar haricinde kalan stokların alış maliyetine dâhil edilmeyecektir.

2010 ve 2011 yıllarında gider yazılacak olan faiz, TMS-18 Hasılat Standardına göre bileşik faize göre iç iskonto yöntemi ile hesaplanmaktadır.

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1 + r)^{(\text{Vadeye Kalan Gün} / \text{Vade Bazı})} - 1$$

Örneğimizde bileşik faiz aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Faiz Oranı} = (\text{Vadeli Değer} / \text{Peşin Değer})^{1 / (\text{Kalan Süre} / \text{Vade Bazı})} - 1$$

$$\text{Faiz Oranı} = (135.000 / 125.000)^{1 / (3 / 12)} - 1 = 1,36 - 1 = 0,36 = \% 36$$

31.10.2010		
150 İLK MADDE VE MALZEME	125.000,00	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER (veya 32X. TİCARİ BORÇLAR REESKONTU)	10.000,00	
320 SATICILAR		135.000,00
Vadeli olarak malzeme satın alınması		

Malzemenin vadeli fiyatının bugünkü değeri ile peşin değeri arasındaki fark finansman gideri olarak kayda alınacaktır. Burada kasım ayı vade farkı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$135.000 / (1,36)^{2 / 12} = 128.255,88$$

$$128.255,88 - 125.000,00 = 3.255,88$$

⁴³ TMS 23, md. 7.

30.11.2010

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.255,88	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER (veya 32X. TİCARİ BORÇLAR REESKONTU)		3.255,88
2010 Kasım ayı vade farkı		

Aralık ayı vade farkı da aşağıdaki hesaplamalar sonucunda bulunacaktır.

$$135.000 / (1,36)^{1/12} = 131.584,74$$

$$131.584,74 - 128.255,88 = 3.328,86$$

31.12.2010

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.328,86	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER (veya 32X. TİCARİ BORÇLAR REESKONTU)		3.328,86
2010 yılı Aralık ayı vade farkı		

$$\text{Ocak ayı vade farkı} = 135.000,00 - 131.584,74 = 3.415,26$$

31.01.2011

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.415,26	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER (veya 32X. TİCARİ BORÇLAR REESKONTU)		3.415,26
2011 Ocak ayı vade farkı		

1.5.1.4.4. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Standartta stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri olarak, gerçek parti maliyeti yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi ve ortalama maliyet yönteminden bahsedilmektedir. Bu yöntemlerin nerelerde ve nasıl kullanılacağı standartta belirtilmiştir. Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir.⁴⁴

⁴⁴ TMS 2, md. 23.

Maliyetin özel olarak belirlenmesinden kasıt maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesidir. Belirli bir proje için ayrılan stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın kullanılması uygundur. Gerçek parti maliyet yöntemi birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir.

Gerçek parti maliyet yönteminde belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak belirlenir. Bir işletme tarafından benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanılırken türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.⁴⁵

1.5.1.4.5. Genel Yönetim Gider Payı

Genel yönetim giderlerinden maliyete pay verilip verilmemesi VUK'de ihtiyari olmasına rağmen; TMS-2'de stoklar üzerinde katkısı olmayan genel yönetim giderlerinin dönem gideri olarak raporlanabileceği ifade edilmiştir. Örneğin, üretim kontrol giderleri ve kalite kontrol giderleri stok maliyetine dâhil edilir. Buna karşın stok satış giderleri ve stok maliyeti ile ilgili olmayan yönetim giderleri faaliyet giderleri olarak değerlendirilir.

1.5.1.5. TMS-18 Hasılat Standardı

TMS-18 Standardında da stoklarla ilgili değerlendirilmelerde bulunulmuştur. Standarda göre hasılat işletme tarafından uygulanan ticari iskontoların ve indirimlerin göz önünde tutularak alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Ayrıca daha önce de değindiğimiz gibi vade farkları satıcı işletme açısından bu standarda göre düzenlenir. Standartta mevcut muhasebe uygulamalarından farklı olarak

⁴⁵ TMS 2, md. 24.

faiz gelirleri geçen zamanla orantılı olarak varlık üzerindeki etkin getiri oranı dikkate alınarak kaydedilmelidir.

1.5.2. Kullanım Amaçlı İnşaatlar

İşletmelerin gerek mal ve hizmet üretmek amacıyla gerekse faaliyetlerinde kullanmak amacıyla bizzat kendisinin yaptığı ya da müteahhit bir firmaya yaptırdığı inşaatlardır. Bu tür inşaatlarda inşaatla ilgili yapılan tüm harcamalar 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında izlenir. İnşaatın devamı boyunca birikimli olarak inşaat maliyeti bu hesapta toplanır. İnşaat tamamlandığında ise yapılan inşaatın niteliğine bağlı olarak 252 BİNALAR ya da 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR hesabına aktarılarak aktifleştirilir. Kullanım ömrü boyunca amortisman yoluyla tekrar üretim maliyetlerine veya faaliyet giderlerine aktarılarak maliyet ya da gidere dönüştürülür.

Örnek : 2008 yılında yapımına başlanan kullanım amaçlı fabrika binası 2009 yılında 200.000 TL'ye bitirilmiştir. Fabrikanın yararlı ömrü, üretim birimi şeklinde, 100.000 adet üretim olarak belirlenmiştir. 2009 yılında 3.000 adet, 2010 yılında 5.000 adet üretim yapılmıştır. İşletme VUK açısından normal amortisman yöntemini seçmiş bulunmaktadır. Amortisman oranı % 4'tür. 31.12.2009 tarihinde ve 31.12.2010 tarihinde yapılması gereken amortisman ayırma kayıtları aşağıdaki gibidir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 102 BANKALAR Fabrika binasının yapılması	200.000,00	200.000,00
252 BİNALAR 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Fabrika binasının bitimiyle ilgili hesaba aktarılması	200.000,00	200.000,00

Yıllar	Üretim Miktarı Yöntemi	Normal Amortisman Yöntemi (VUK)	Fark	Vergi Etkisi
2009	6.000	8.000	-2.000	2.000 * 0,20 = 400 TL Ertelenen Vergi Varlığı
2010	10.000	8.000	2.000	2.000 * 0,20 = 400 TL Ertelenen Vergi Yüküml.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Üretim miktarına göre fabrika binasına 2009 yılı için amortisman ayrılması	6.000,00	6.000,00
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI Vergi etkisi kaydı	400,00	400,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Üretim miktarına göre fabrika binasına 2010 yılı için amortisman ayrılması	10.000,00	10.000,00

Burada vergi yasaları açısından fazla ayrılan 2.000 TL amortisman kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için vergi matrahına eklenecektir.

970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER BORÇLU 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI	2.000,00	2.000,00
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ Vergi etkisi kaydı	400,00	400,00

1.5.2.1. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

Bu standart kullanım amaçlı tüm duran varlıklara uygulanmaktadır. Satış için üretilen gayrimenkullerde satışa uygun hale gelinceye kadar olan zamanda bu standart kapsamında değerlendirilir.

Maddi duran varlıkların ilk defa elde edilmesinde, elde etme maliyeti veya üretim maliyetinin belirlenmesinde standart kapsamında dikkat edilecek hususlar aşağıdaki gibidir.⁴⁶

⁴⁶ Örtün vd., a.g.e., s. 208.

- Noter, mahkeme, komisyon giderleri, emlak alım ve taşıt alım vergileri maddi duran varlıkla ilişkilendirildikleri ölçüde üretim maliyetine dâhil edilir.

- MDV taksitle satın alınmış ise, fiyata dâhil olan finansman gideri ayrılır ve finansman gideri olarak değerlendirilir.

- MDV işletmede üretiliyor ve nitelikli varlık özelliği taşıyorsa TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre maliyete dâhil edilir.

- Eğer bir bina üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte alınmış ise bina bedeli ayrıştırılmalı ve sadece bina bedeline amortisman ayrılmalıdır.

Bu standart amortismanlar açısından farklı düzenlemeler getirmektedir. Mevzuattaki gibi kıst amortisman sadece binek otolara değil tüm duran varlıklara uygulanacaktır. Amortisman oranlarının seçiminde de işletmenin varlığın kullanımından elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir. Mevzuatımızdaki gibi sabit oranlı amortisman ayırma yerine ekonomik ömür veya faydalı ömür dikkate alınarak amortisman ayrılmalıdır.

Amortisman yöntemleriyle ilgili olarak kısa bir örnek verecek olursak,

Örnek : Bir işletme 31.08.2010 tarihinde, 70.000 TL bedelle bir daire satın almıştır. Dairenin faydalı ömrü 10 yıl olarak tespit edilmiştir. İşletme azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaktadır. Standart çerçevesinde yapılacak amortisman hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

2010 yılında ayrılması gereken amortisman

$$((60.000 * 0,20) / 12 Ay) * 4 Ay = 4.000$$

2011 yılında ayrılması gereken amortisman

$$(60.000 - 4.000) * 0,20 = 11.200$$

2012 yılında ayrılması gereken amortisman

$$(60.000 - 4.000 - 11.200) * 0,20 = 8.960$$

Diğer yıllarda yukarıdaki gibi amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Burada dikkat edileceği gibi dairenin alındığı yıl bütün yıl için amortisman ayırmak yerine alındığı tarihten yıl sonuna kadar olan 4 aylık zaman için amortisman ayrılmıştır.

Maddi duran varlıkların vade farkı ile satımında satış bedeli olarak sadece vade farkından ayrılmış peşin değeri esas alınır. Vade farkı faiz geliri olarak dikkate alınır.⁴⁷ Bu vade farkı önce ertelenmiş gelirler (ya da Ticari Alacaklar Reeskontu) hesabına alacak kaydedilir. Daha sonra tahsilatlara paralel olarak itfa edilerek faiz gelirleri içine alınır.

Şayet maddi duran varlık daha önce yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve yeniden değerlendirme artışı hesabında bir tutar var ise bu tutar geçmiş yıllar kârları hesabına aktarılır.

Örnek : KLM inşaat firması 01.01.2008 tarihinde 60.000 TL maliyetle bitirdiği ve kullanmaya başladığı daireyi 01.10.2010 tarihinde 80.000 + KDV ile satmıştır. 20.000 TL peşin alınmış, kalan kısım için de 6 eşit taksit yapılmıştır. Bu sektörde geçerli faiz oranı ise aylık % 0,9 seviyelerindedir. Daire satış tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve yeniden değerlendirilmiş değeri 90.000 TL olarak tespit edilmiştir. Daire için normal amortisman yöntemi uygulanmakta ve amortisman oranı % 2'dir.

Burada öncelikle 6 aylık taksitler şeklinde ödenecek taksitlerin peşin değerinin birleşik iç iskonto ile hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Aylık Taksit Tutarı} = (80.000 \text{ TL} + \text{KDV} - 20.000 \text{ TL}) / 6 \text{ ay} = 12.400 \text{ TL} / \text{ay}$$

$$\text{Net Şimdiki Değer} = \text{Taksit} \times \frac{1 - \frac{1}{(1+r)^n}}{r} = 12.400 \times \frac{1 - \frac{1}{(1+0,009)^6}}{0,009} = 72.111,53 \text{ TL}$$

$$\text{Vade Farkı} = 74.400,00 - 72.111,53 = 2.288,47 \text{ TL}$$

Bu durumda yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

31.12.2008		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.200,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.200,00
Dönem sonu amortisman gideri		

⁴⁷ TMS 16, md. 72.

31.12.2009

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.200,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.200,00
Dönem sonu amortisman gideri		

30.09.2010

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	900,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		900,00
9 Aylık Amortisman Gideri		

01.10.2010

100 KASA	20.000,00	
121 ALACAK SENETLERİ	74.400,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.300,00	
252 BİNALAR		60.000,00
391 HESAPLANAN KDV		14.400,00
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		23.300,00
Satış kaydı		

Şayet işletme kayıtlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre tutuyor olsaydı satış kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2008

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.200,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.200,00
Dönem sonu amortisman gideri		

31.12.2009

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.200,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.200,00
Dönem sonu amortisman gideri		

30.09.2010

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	900,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		900,00
9 Aylık amortisman gideri		

01.10.2010

252 BİNALAR	33.300,00	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		33.300,00
Satış tarihinde binanın yeniden değerlendirilmesi		

01.10.2010

100 KASA	20.000,00	
121 ALACAK SENETLERİ	74.400,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.300,00	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	12.288,47	
383 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (veya 12X TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU)		2.288,47
252 BİNALAR		93.300,00
391 HESAPLANAN KDV		14.400,00
Dairenin satış kaydı		
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	33.000,00	
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		33.000,00
Maddi duran varlık standardı gereği değer artış fonunun geçmiş yıllar kârına aktarılması		

Maddi varlıkların elde edilişinden sonraki dönemlerde değerlendirilmesinde aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır.⁴⁸

- 1) Maliyet Modeli
- 2) Yeniden Değerleme Modeli

Maliyet modeline göre, maddi varlıklar mali tablolarda elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortismanları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilir. Bu modelde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Ancak, bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştikten sonra bir değer artışı meydana geliyorsa, TMS-36, paragraf 117 uyarınca ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşıncaya kadar değer artışları kayda alınabilecek (değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde) fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir.⁴⁹

Varlıklarda bir değer düşüklüğü olursa TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre işlem yapılmaktadır. Buna göre, maddi varlığın net gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanı varlığın geri kazanılabilir değerini vermektedir. Varlığın geri kazanılabilir değeri ile defter değerinden küçük olanı finansal

⁴⁸ Örtün vd., a.g.e., s. 209.

⁴⁹ Uğur Kaya, Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2007, C. 16, S. 2, s. 346.

tabloya esas değeridir. Geri kazanılabilir değeri ile defter değeri arasındaki fark değer düşüklüğü zararıdır.⁵⁰

Yeniden değerlendirme modeline göre ise maddi varlıklar mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden gösterilirler. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonra kalan değerdir.⁵¹

Maddi duran varlığın yeniden değerlendirme modeli ile mali tablolara alınmasında değer artışları 522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI hesabında izlenmekte, değer azalışları için karşılık ayrılarak bu karşılıklar 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI hesabında yer almaktadır.⁵²

Örnek : Bir işletme 2006 yılında satın aldığı 200.000 TL değerindeki fabrika binasına % 2 oranında normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaktadır. Fabrika binasının cari değerindeki değişiklikler yıllara göre aşağıdaki gibidir.

31.12.2007 220.000 TL 31.12.2008 230.000 TL
31.12.2009 210.000 TL 31.12.2010 170.000 TL

31.12.2006		
252 BİNALAR	200.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	36.000,00	
102 BANKALAR		236.000,00
Binanın alış kaydı		

31.12.2006		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		4.000,00
Dönem sonu amortisman gideri		

⁵⁰ TMS 36, md. 6.

⁵¹ TMS 16, md. 31.

⁵² Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, S. 84, s. 59.

31.12.2007

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI Dönem sonu amortisman gideri	4.000,00	4.000,00
---	----------	----------

31.12.2007

252 BİNALAR 522 MDV DEĞER ARTIŞ FONU Yeniden değerlendirme nedeniyle cari dönem ile defter değeri arasındaki fark	28.000,00	28.000,00
---	-----------	-----------

31.12.2008

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 220.000/48 yıl 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI Yeni değer üzerinden dönem sonunda amortisman ayrılması	4.583,33	4.583,33
--	----------	----------

31.12.2008

522 MDV DEĞER ARTIŞ FONU 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI Ayrılan amortisman nedeniyle değerlendirme artışının geçmiş dönem kârlarına aktarılması	583,33	583,33
--	--------	--------

Binanın Defter Değeri = (220.000 – 4.583,33) = 215.416,67

Binanın Cari Değeri = 230.000,00

Yeniden Değerleme Artışı = 14.583,33

31.12.2008

252 BİNALAR 522 MDV DEĞER ARTIŞ FONU Yeniden değerlendirme nedeniyle cari dönem ile defter değeri arasındaki fark	14.583,33	14.583,33
---	-----------	-----------

31.12.2009

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 230.000 / 47 yıl 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI Yeni değer üzerinden dönem sonunda amortisman ayrılması	4.893,62	4.893,62
--	----------	----------

31.12.2009

522 MDV DEĞER ARTIŞ FONU 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI Yeniden değerlendirme artışının geçmiş dönem kârlarına aktarılması	893,62	893,62
---	--------	--------

31.12.2009

522 MDV DEĞER ARTIŞ FONU 252 BİNALAR Yeniden değerlendirme nedeniyle cari dönem ile defter değeri arasındaki fark	15.106,38	15.106,38
---	-----------	-----------

$$\text{Binanın Defter değeri} = (230.000 - 4.893,62) = 225.106,38$$

$$\text{Binanın Cari Değeri} = \underline{210.000,00}$$

$$\text{Yeniden Değerleme Azalışı} = 15.106,38$$

31.12.2010

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 210.000 / 46 yıl 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI Yeni değer üzerinden dönem sonunda amortisman ayrılması	4.565,22	4.565,22
--	----------	----------

31.12.2010

522 MDV DEĞER ARTIŞ FONU 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI Yeniden değerlendirme artışının geçmiş dönem kârlarına aktarılması	565,22	565,22
---	--------	--------

522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

583,33	28.000,00
893,62	14.583,33
15.106,38	
565,22	
17.148,55	42.583,33
	25.434,78

31.12.2010

522 MDV DEĞER ARTIŞ FONU 654 KARŞILIK GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI Yeniden değerlendirme nedeniyle değer düşüklüğü için karşılık ayrılması	25.434,78 10.000,00	35.434,78
--	------------------------	-----------

$$\text{Binanın Defter Değeri} = (210.000 - 4.565,22) = 205.434,78$$

$$\text{Binanın Cari Değeri} = \underline{170.000,00}$$

$$\text{Değer Düşüklüğü} = 35.434,78$$

Görüldüğü gibi yeniden değerlendirme modeli seçildiğinde her dönemin sonunda gerçeğe uygun değer tespit edilecek ve buna göre söz konusu varlıklar yeniden değerlendirilecek, değer artışları bir fon hesabına yansıtılırken, azalışlar için karşılık ayrılacaktır.

1.5.3. Yatırım Amaçlı İnşaatlar

İşletmelerin ellerindeki atıl fonları değerlendirmek amacıyla yapacakları işlerden biri de inşaat yatırıma girmeleridir. Burada amaç uzun vadede kira geliri sağlamak ya da binanın değer artış kazancından yararlanmaktır. Bu tür inşaatlar yapımı sürecinde yine 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında izlenirler. İnşaat tamamlandıktan sonra bu hesaptan çıkarılarak YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER olarak başka bir hesaba alınmaktadır. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde gayrimenkul yatırımları için düşünülmüş herhangi bir hesap yoktur. Bazı yazarlar bu tür yatırımlar için hesap planında boş olarak yer alan 20 grubunu önermektedir.⁵³ Bu grupta yer alacak hesaplar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

208 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI (-)

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, gayrimenkulle ilgili ekonomik yararların gelecekte işletmeye girişinin muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması halinde finansal tablolara alınırlar. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi, ilk alımda değerlendirme ve alım sonrasında değerlendirme olmak üzere ikiye ayrılır.

⁵³ Akdoğan, Sevilengül, a.g.m., s. 55-56.

1) İlk Alımda Değerleme : Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk alımlarında maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Varlığın alımı ve inşa edilmesi ile ilgili giderler varlığın maliyet bedeline dâhil edilir. Yatırım amaçlı gayrimenkul olması beklentisi ile inşa edilmekte ve geliştirilmekte olan gayrimenkuller, bu süreçte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilmeyip, tamamlanıncaya kadar TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre değerlendirilir.

2) Alım Sonrasında Değerleme : Yatırım amaçlı gayrimenkullerin, alım sonrasında değerlendirilmesinde ise iki yöntem kullanılır. Bunlar, gerçeğe uygun değer ve maliyet değeri yöntemleridir. Gerçeğe uygun değerın güvenilir biçimde ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, işletmeler bu iki yöntemden istediklerini seçebilirler.

Maliyet değeri yönteminin uygulama esasları, IAS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında belirtilmiştir. Maliyet değeri yöntemine göre varlıklar, maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilir. Bu yöntemde, varlık için amortisman ayırmaya devam edilir.

Gerçeğe uygun değer yönteminde yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesiyle ortaya çıkan kazanç veya kayıplar, meydana geldikleri dönemde, gelir tablosunda ilgili dönemin kar / zararına dâhil edilirler. Her dönem için varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilip raporlandığı için, söz konusu varlıklara ayrıca amortisman ayrılması söz konusu değildir. İşletmeler herhangi bir yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, bu varlık için maliyet yöntemi ile değerlendirme yapabilirler. Ancak, işletme yatırım amaçlı gayrimenkulünü daha önce gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemişse, söz konusu gayrimenkulü yine bu yöntemle değerlemeye devam edecektir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerle değerlemeye karar veren işletmeler, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçemedikleri varlıkları maliyet değeri ile değerleyebilirler. Kalan diğer yatırım amaçlı gayrimenkulleri ise, gerçeğe uygun değerle değerlemeye devam ederler. Ancak, işletmeler daha önce yatırım amaçlı bir gayrimenkulü gerçeğe uygun değeriyle değerlemişse söz konusu gayrimenkulü elden çıkarıncaya ya da kullanmaya başlayıncaya ya da iş akışı içerisinde satış için geliştirilmeye başlayıncaya kadar gerçeğe uygun değerle değerlemeye devam eder.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün bu niteliğini kaybetmesi veya bir gayrimenkulün bu niteliği kazanması durumunda nitelik değıştiren gayrimenkulün değeri ise aşağıdaki gibi olacaktır.

1) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyet değeri ile değeri : Gayrimenkullerini maliyet değeri ile değerileyen bir işletmede, gerek yatırım amaçlı gayrimenkulden, stok veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule geçiş, gerekse tersi olması durumunda varlığın kayıtlı değeri esas alınır.

2) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerle değeri : Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule veya stoka geçişte ise yatırım amaçlı gayrimenkulün en son gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınacaktır.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulün, yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşmesi durumunda, geçişin olduğu tarihe kadar, Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümleri uygulanır. Varlığın geçiş tarihindeki değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark muhasebeleştirilirken varlığın değerinde azalış veya artış olmasına göre farklılık göstermektedir.

Varlığın değerinde azalış olması durumunda, azalış tutarı, eğer varlığa ilişkin bir değer artış fonu yoksa doğrudan dönem kâr veya zararına dâhil edilir. Değer artış fonu varsa azalış tutarı buradan indirilmelidir.

Varlığın değerinde artış olması durumunda, artış tutarı önceki dönemlerde varlık için kayda alınmış değer azalışı varsa, bu azalış telefi edilene kadar dönem kâr veya zararına dâhil edilir. Dönem kâr veya zararına yazılması gereken tutardan sonra kalan bir tutar varsa, bu tutar yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınmalıdır.

Örnek : Bir inşaat firması aşağıdaki değerlerle kayıtlı olan gayrimenkulünü 01.01.2009 tarihinde yatırım amaçlı olarak sınıflandırarak gerçeğe uygun değerle değerlemeye karar vermiştir.

Bina Maliyeti = 80.000 TL

Birikmiş Amortismanlar = 30.000 TL

Değer Düşüklüğü Karşılığı = 20.000 TL

İlk yatırım amaçlı bina olarak sınıflandırma tarihinde binanın gerçeğe uygun değeri 30.000 TL'dir. İşletme 2009 yılında 5.000 TL kira geliri elde etmiştir. 31.12.2009 tarihinde yapılan yeniden değerlemede yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri 36.000 TL olarak tespit edilmiştir.

200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR/DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 252 BİNALAR Binanın yatırım amaçlı sınıflandırılması kaydı	30.000,00 50.000,00	80.000,00
100 KASA 64X YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİ Kira geliri kaydı	5.000,00	5.000,00
208 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 64X YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİ Yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artış kazancı kaydı	6.000,00	6.000,00

Bu bina için yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmadan önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılığı 20.000 TL'dir. 31.12.2009 tarihinde yapılan yeniden değerlendirme sonucunda binanın gerçeğe uygun değerinde artış olmuştur. Dolayısıyla daha önce ayrılan karşılıkların bir kısmının iptal edilerek gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Yukarıda yer alan 3. kayıt bu durumdan kaynaklanan bir kayıttır. Bu şekilde değer artışından kaynaklanan gelir kayıtları söz konusu binanın orijinal defter değerine ulaşıncaya kadar devam etmesi gereklidir. Defter değerinin aşılması durumunda aşan kısım gelir olarak dikkate alınmayacak, değer artış fonu olarak öz kaynaklar arasında raporlanacaktır. Örneğin 31.12.2009 tarihinde söz konusu binanın gerçeğe uygun değeri 56.000 TL olarak tespit edilmiş olsaydı, yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktı.

200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 208 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 64X YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİ 52X YATIRIM AMAÇLI G.MENKUL DEĞER ARTIŞ FONU Yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artış kazancı kaydı	6.000,00 20.000,00	20.000,00 6.000,00
---	-----------------------	-----------------------

31.12.2009 tarihinde yapılan yeniden değerlendirme işleminde yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin 25.000 TL olduğunu varsayarsak, bu durumda değer artışı olmayacak, 5.000 TL tutarında bir değer kaybı oluşacaktır. Bu kayıp için yeniden karşılık ayrılması gerekir. Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

65X YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ (veya 654. KARŞILIK GİDERLERİ)	5.000,00	
208 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		5.000,00
Değer azalışı için karşılık ayrılması		

Şayet 36.000 TL gerçeğe uygun değeri olan yatırım amaçlı gayrimenkul örneğin yangın sonucu kullanılamaz hale gelmişse ve işletme bu binayı elden çıkarmaya karar vererek 16.000 TL'ye satmışsa, bu bina artık yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmayacak ve satışı yapılarak elden çıkarılacaktır. Buna göre yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	36.000,00	
200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		36.000,00
Binanın yatırım amaçlı gayrimenkullerden çıkarılması		
102 BANKALAR	16.000,00	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	20.000,00	
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		36.000,00
Binanın satış kaydı		

Yangın tarihinde binanın gerçeğe uygun değeri 56.000 olarak değerlendirilmiş olsaydı bu durumda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	50.000,00	
52X YATIRIM AMAÇLI G.MENKUL DEĞER ARTIŞ FONU	6.000,00	
200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		56.000,00
Binanın yatırım amaçlı gayrimenkullerden çıkarılması		

102 BANKALAR	16.000,00	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	34.000,00	
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		50.000,00
Binanın satış kaydı		

Yangın tarihinde binanın gerçeğe uygun değeri 25.000 olarak değerlendirilmiş olsaydı bu durumda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	25.000,00	
208 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	5.000,00	
200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		30.000,00
Binanın yatırım amaçlı gayrimenkullerden çıkarılması		
102 BANKALAR	16.000,00	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	9.000,00	
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		25.000,00
Binanın satış kaydı		

Şayet işletme yatırım amaçlı gayrimenkul olarak bir bina yapım işini daha işin başında düşünmüş olsaydı, bu bina ile ilgili olan tüm harcamalar 206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında izlenecek ve inşaat tamamlandığında bu hesaptan çıkarılarak 200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER hesabına aktarılacaktır. İşletme bu gayrimenkulü maliyet yöntemine göre izlerse amortismanına tabi tutacak, yeniden değerlendirme modelini seçerse her dönem sonunda gayrimenkul gerçeğe uygun değeri ile değerlendirileceğinden ve değer artış ya da azalışları kayıtlara yansıtılacağından amortisman ayırmasına gerek kalmayacaktır.

II. BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

Bir yıllık hesap döneminde tamamlanamayacak nitelikte inşaat işleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak isimlendirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin özelliği gereği, işin başlangıcı ve bitimi farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir.

2.1. YURT İÇİ YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

İnşaat işleri ile ilgili muhasebe ve vergilendirme uygulamaları ülkemizde farklı bir rejime tabidir. Önceki bölümde inşaat işini kendi adlarına yapan firmalara değinmiştik. Bu bölümde, inşaat yapım işlerini başkaları adına üstlenen (taahhüt eden) firmaların durumu incelenecektir.

Genellikle bir sözleşmeye dayanan ve yıllara yaygın inşaat onarım işleri olarak adlandırılan bu tür işlemler işin yapısı gereği çok uzun yıllar boyunca devam etmektedir. Özellikle kamu sektörü için yapılan inşaatlar, hem bütçeye konulan ödeneklere bağlı olduğundan, hem de işin büyüklüğü nedeniyle bazen yıllarca sürebilmekte, çoğu kez yıllarca duraklayarak tamamlanmaktadır. Bu nedenle ülkemizde bu tür inşaatlardan elde edilen kazancın vergilendirilmesi, işin bitmesine bağlanmıştır. Günümüzde özel sektörün de hem kendi kullanımı için yaptırdığı inşaatlar, hem de satmak için yaptırdığı inşaatlar, işin uzmanı müteahhit firmalara yaptırılmakta ve bu tür özel inşaat işleri de çoğunlukla uzun yıllar sürebilmektedirler.

2.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri, genellikle vergilendirme rejiminin esasını oluşturan takvim yılı esasına uymamaktadır. Çünkü yapılan işler ve buradan elde edilen kazancın tespiti çoğu kez bir takvim yılını aşmaktadır. Esasen aynı takvim yılı içinde başlayıp biten işler açısından herhangi bir problem yoktur. Bu tür inşaatlardan elde

edilen kazanç hizmet üretimi ve satışı olacağından, elde edilen kazanç doğrudan hasılat ile ilişkilendirilecek, işin maliyeti de hizmet üretim maliyeti olarak hasılattan indirilecek ve aradaki fark bu işin kârını oluşturacaktır.

Vergilendirme açısından esas problem işin bir takvim yılında bitmemesi, bazen çok uzun yıllar sürmesidir. Bu durumda kazancın tespiti hemen mümkün değildir. Bu nedenle vergilendirme açısından ortaya bir matrah çıkartılamamakta ve vergilendirme özel bir uygulama ile işin bitirilmesine bağlanmaktadır.

Bir işin GVK 42-44. maddelerinde düzenlenen özel vergileme kapsamına girmesi için aşağıdaki şartları bünyesinde bulundurması gerekir.⁵⁴

1) İş, inşaat ve onarma işi olmalıdır. Genel anlamı ile “inşaat” malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümüdür. Bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik büyük ölçekteki tamir ve yenileme faaliyetleri de onarım olarak adlandırılır.⁵⁵

2) İnşaat ve onarım işi taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır. İnşaat ve onarma işi başkası hesabına ve bir taahhüt gereği yapılmalıdır. Taahhüt yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilmektedir.

3) İnşaat ve onarım işi birden fazla takvim yılı sürmelidir. Örneğin; Eylül 2008 de başlayıp Mart 2009’da biten bir iş, 6 ay sürmesine rağmen başladığı takvim yılı içerisinde bitmediği için yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olup GVK’nin 42-44. maddelerindeki esaslara göre vergilendirilecektir. Kimi zamanda sözleşmenin akdedildiği yıl ile idarece tescil edildiği yıl farklı olabilir. Örneğin, sözleşme 20 Aralık 2009 tarihinde akdedilip tescil işlemi Ocak 2010 tarihine sarkabilir.⁵⁶

İnşaat işinin tamamlanması ile elde edilen kazançlar; şahıs işletmelerinde işin bitimini izleyen yılın Mart ayı içinde beyan edilirken, sermaye şirketlerinde ise işin bitimini izleyen yılın Nisan ayı içinde beyan edilmektedir.

⁵⁴ Berrak Ayazoğlu, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 280, s. 190-191.

⁵⁵ Kızılot, *İnşaat Muhasebesi...*, s. 60.

⁵⁶ Atilla İnan, “Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, S. 60, s. 55.

Süresi bir yıldan az olan fakat bir takvim yılı içerisinde bitmeyen inşaat taahhüt ve onarım işleri, vergi kesintisine tabi olacaktır. Başlangıçta yıllara yaygın olmayan inşaat onarım işleri sonradan yıllara yaygın duruma gelirse, bu duruma geldiği tarihten sonra yapılacak hakediş ödemelerinde tevkifat yapılacaktır.⁵⁷

2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama Tarihi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlama tarihiyle ilgili farklı durumlar ve uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Aşağıda söz konusu farklı durumlar ele alınmaktadır.⁵⁸

1) Bazı durumlarda yüklenme sözleşmesinde başlama tarihi, açık bir tarih olarak belirtilmiş olabilir. Bu gibi sözleşmelerde başlama tarihi sözleşmede yer alan tarih olarak esas alınır.

2) Bazen yüklenme sözleşmesinde başlama tarihine ilişkin herhangi bir hüküm yoktur. Bunun yerine işin bitiş tarihi sözleşmeye konulmuş olabilir. Bu gibi durumlarda işe başlama tarihi olarak sözleşme tarihi esas alınır.

3) Bazı sözleşmelerde işe başlama olarak, yapılacak işin yer teslimi esas alınmış olabilir. Bu durumda işin başlangıç tarihi yer tesliminin yapıldığı tarih olacaktır. Ayrıca bu tür sözleşmelerde sözleşmede belirtmek koşuluyla yer tesliminden itibaren belirli bir süre sonra da işe başlanmış sayılacağı kabul edilebilir. Yer teslimi işin bitiş tarihinin bir ön şartı da olabilir. Örneğin, işin bitim tarihi olarak “yer tesliminden itibaren 300 gün içinde” gibi ifadeyle belirlenir. Bu durumda sürenin işlemeye başlaması için yer tesliminin yapılması gerekir.

4) Bazı sözleşmelerde işin başlangıç tarihi belirli bir koşula bağlanmış olabilir. Bu tür sözleşmelerde işe başlama tarihi söz konusu koşulların yerine getirilmesine bağlı olacaktır. Örneğin, işe başlamak için müteahhidin belli miktarda malzeme ve belli sayıda makine alması şartı varsa, işe başlama bu şartların yerine getirilme tarihine bağlı olacaktır.

⁵⁷ Ferhat Durna, *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, İstanbul 2008, s. 60-61.

⁵⁸ Yılmaz, a.g.e., s. 156-160.

Burada yer alan durumların sayısını daha da artırmak mümkündür. Sözleşme iki tarafın karşılıklı edim ve yükümlülüklerini belirlemektedir. Hukuka aykırı olmamak kaydıyla taraflar bu koşuları serbestçe tayin edebilirler.

2.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi

İnşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi GVK 44. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre işin bitim tarihi, işin geçici ve kesin kabule tabi olup, olmamasına göre farklılık arz etmektedir.

5035 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle işin bitim tarihi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih olarak düzenlenmiştir.

Bazı sözleşmelerde işin bitmesi geçici kabule bağlı olsa da, işin özelliği gereği kısım kısım teslim yapılabilir. Örneğin, site inşaatlarında işin tamamı bitmese de biten kısım için geçici kabul yapılabilir. Böyle durumlarda her geçici kabulün bir iş bitimi olduğu düşünülebilir. Ancak, tek sözleşmeli işlerde, iş bir bütündür ve işin bütün olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda geçici kabul, son geçici kabuldür. Maliye Bakanlığı 24.12.1998 tarihinde verilen özelgede, işin tek bir ana sözleşme kapsamında taahhüt edilmesi ve işle ilgili bütün hususların sözleşmede düzenlenmesi halinde kısım kısım geçici kabul yapılmış olsa dahi, her bir kısmın bir bütünün parçaları olarak düşünüleceği yönünde görüşü vardır. Bu özelgede maliyet tespitinin zorluğu nedeniyle işin biten kısmına göre kazancın tespit edilemeyeceği belirtilmektedir. Bu yaklaşım ilk bakışta doğru bir yaklaşım gibi görünmekle birlikte, işin ayrı ayrı hesaplarda tutulması gibi durumlarda maliyet hesaplaması mümkün olmakta, dolayısıyla geçici kabulün işin bitimi olarak esas alınabilmesi mümkün olabilmektedir.⁵⁹

Bazen coğrafik yer olarak farklı yerlerde olan birden fazla işin tek sözleşmeyle düzenlendiğine de rastlanabilir. Böyle bir durumda da bütün işlere ilişkin geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir.

⁵⁹ Yılmaz, a.g.e., s. 167.

2.1.4. Taahhüt Edilen İşe Ek Olarak Yeni İşlerin Eklenmesi

Taahhüt edilen işe yeni bir sözleşme yapılmadan, ek protokol yapılarak işin tamamlayıcısı niteliğinde işler eklenmesi durumunda ana sözleşme koşullarına bağlandığından yeni bir iş olarak kabul edilmez. Bu gibi durumlarda işin bitimi, işin tamamı için yapılan geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih olarak kabul edilir.

2.1.5. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi

Bazı durumlarda iş bitirilip kullanılmaya başlanmasına rağmen uzun süre geçici kabul yapılmayabilir. Bu durumda müteahhit işin bittiğini idareye bildirdiği halde geçici kabul yapılmazsa, sözleşmenin geçici kabule ilişkin hükümleri kalmamaktadır. Böylece iş geçici ve kesin kabul usulünün dışına çıkmaktadır. Dolayısıyla işin bitim tarihi tespitinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlere ilişkin esaslar kullanılacaktır. İşin fiilen tamamlandığı ve müteahhit tarafından geçici kabulün yapılmasının talep edildiği tarihten sonra, idarenin geçici kabulü yapmamasına rağmen işin fiilen kullanılmaya başlandığı tarih bitim tarihi olarak dikkate alınmalıdır. Ancak yapılan işin türüyle ilgili mevzuatta bir düzenleme varsa bu düzenleme dikkate alınır. Örneğin İmar Kanununun 18. maddesi yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihi, işin bitim tarihi olarak göstermektedir.

2.1.6. Geçici ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi

GVK 44. maddesine göre geçici ve kesin kabule tabi olmayan işlerde işin bitim tarihi, işin fiilen tamamlandığı tarihtir. Bazı durumlarda işin fiilen bırakılması zorunlu bir durumdan kaynaklanabilir. Bu gibi durumlarda işin bırakıldığı tarih, işin bittiği tarih olarak kabul edilir. Ancak müteahhidin bu durumların hangi tarihte gerçekleştiğini ve hangi nedenlerle işin bırakıldığını belgelendirmesi gerekir. Ülkede iç kargaşa çıkması nedeniyle işin bırakılmasını örnek olarak verebiliriz.

2.1.7. Tamamlanmamış İşlerde İşin Bitim Tarihi

Bazı durumlarda iş tamamlanmamışta olsa, hukuki bir zorunluluk gereği olarak ya da sözleşme hükümlerine bağlı olarak işin bittiği kabul edilebilir. Bu durumlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1) Ölüm : Müteahhidin ölümü sonucunda müteahhitle aynı şartları taşıyan ve talepte bulunan mirasçılara idarenin uygun görmesiyle, ölüm tarihinden başlamak üzere 30 gün içinde kesin talimat vermeleri şartıyla sözleşmeyi devredebilir.⁶⁰ Bu durumda mirasçıların işe devam etmesiyle henüz tamamlanmamış olan inşaatlarda kâr veya zarar hesaplaması zor olacaktır. Kâr veya zarar hesaplamasının işin bitiminde hesaplanarak beyan edilmesi yıllara yaygın inşaat işinin özelliğidir. Bu sebepten dolayı işin bitim tarihi, mirasçılar tarafından sürdürülen işin GVK yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri hükümlerine göre belirlenen tarih olmalıdır ve vergilemede bu tarihe göre yapılmalıdır.⁶¹ Mirasçılar ölenin malvarlığı sahipleri olduğundan müteahhit aynı müteahhit sayılacağı için işin bitimi sonucunda gerçekleşecek kazancın kime ait olduğu önemli değildir. Önemli olan doğacak kâr veya zararın gerçek tutarıdır.

Bir başka durumda ise müteahhidin ölümü sonucu işe artık devam edemeyeceği için işin fiilen bırakılmasıdır. Mirasçıların işe devam etmek istemesi ve idarenin buna onay vermesi sonucu değiştirmez. Verginin kişiselliği ilkesi gereğince vergi faaliyetten değil yükümlüden alınır.

Gelir vergisinde vergilendirme işte bütünlük değil kişide bütünlük vardır. Böyle durumda işin bitimi veya kazancın tespiti gibi hususlarda yükümlü kişi esas alınır. VUK'nin 164. maddesi ölüm işi bırakma hükmündedir. Dolayısıyla müteahhit ile idare arasında fiili ve hukuki işlem sona ermektedir.

2) Fesih : Kamu İhale Sözleşme Kanunu (KİSK) 19. maddesine göre mücbir sebepler dışında yüklenicinin mali acz içinde bulunması nedeniyle taahhüdünü yerine getiremeyeceğini belirtmesi, 20. maddeye göre yüklenicinin sözleşme hükümlerine uygun olarak taahhüdünü yerine getiremeyeceğini veya işi süresinde bitiremeyeceğini ihale dokümanında belirtmesi üzerine, idarenin 20 günlük ihtarına rağmen aynı durum

⁶⁰ Kızılot, *İnşaat Muhasebesi...*, s. 191.

⁶¹ Durna, a.g.e., s. 43.

devam ederse, 20 ve 21. maddeler kapsamında yasak fiil veya davranışlarda bulunulduğu gerekçesiyle sözleşme feshedilir. Vergi hukuku açısından fesih tarihi, işin bitim tarihidir. Bunun yanı sıra sözleşmenin fesih tarihinden sonra, bazı işlerin yapılması fesih tutanağında yer alırsa, öngörülen işlerin bitirildiği tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilir.

3) Tasfiye : KİSK'nin 24. maddesinde, hizmet ve yapım işlerinde öngörülmeven durumlar nedeniyle işin sözleşmede belirlenen bedelin üzerinde tamamlanacağı tespit edilirse, hesabın genel hükümlere göre tasfiye edileceği belirtilmiştir.

Sözleşme tasfiye edildiğinde, müteahhitçe işin yapılmış kısmı için tasfiye onay tarihi, geçici kabul tarihi sayılmaktadır. Ancak Danıştay bir kararında onay tarihi yerine yapılan işin tespit edilerek tasfiyenin yapıldığı tarihin işin bitim tarihi olarak alınması belirtilmiştir.⁶²

Bir başka durumda işin belirli bir kısmı bitirildikten sonra sözleşmenin tasfiye edileceği şeklinde bir sözleşme yapılmış ise, öngörülen kısmın bitirildiği tarih, işin bitim tarihidir.

4) Devir : Sözleşmenin devri, ancak zorunlu hallerde ihale yetkilisinin yazılı izni ile olmaktadır. Bu izin ile sözleşmenin devredilmesi durumunda, devreden müteahhidin idareye karşı bütün sorumlulukları sona ermektedir. Kural olarak borcun ifasında alacaklının menfaatinin zedelenmemesi gerekmektedir. Böyle bir durum söz konusu değilse, alacaklı borcun üçüncü bir kişi tarafından ifasını kabul etmek zorundadır.⁶³ Devreden firma açısından iş, tamamen tamamlanmaktadır. Bu durumda devir sözleşmesinin hukuken tamamlandığı tarih, devreden firma açısından işin bitim tarihi olmakta ve devir tarihine kadar olan faaliyet sonuçları ilgili yılda beyan edilmektedir.⁶⁴

5) İflas : KİSK'nin 17/b maddesine göre müteahhidin iflas etmesi durumunda, sözleşmenin feshedileceği ve idarenin sözleşmeyi feshetmesi ile sözleşmenin feshine ilişkin hükümler uygulanır. Yine aynı şekilde Devlet İhale Yasasının 68. maddesine

⁶² Danıştay 4. Dairesi, 06.04.2000 Tarih ve E. 1999/2362, K. 2000/1346 Sayılı Kararı.

⁶³ Abdullah Çelik, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitim Tarihinin Tespiti”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2001, S. 239, s. 67.

⁶⁴ Yılmaz, a.g.e., s. 180.

göre müteahhidin veya müşterinin iflas etmesi durumunda sözleşme bozulur. Müteahhidin iflas etmesi durumunda işin bitim tarihi, fesih için açıklanan esaslara göre belirlenir.

6) Tutukluluk, Mahkumiyet ve Ağır Hastalık Durumları : KİSK'nin 17/c maddesine göre ağır hastalık, tutukluluk veya özgürlüğü kısıtlayıcı bir mahkumiyet nedeni ile müteahhidin taahhüdünü yerine getirememesi durumunda, bu durumları izleyen 30 gün içinde müteahhidin teklif edeceği ve idarenin de kabul edeceği bir vekil atanır. Müteahhidin özgür iradesiyle vekil atayamayacak durumda olması durumunda, yerine ilgililerce aynı süre içerisinde genel hükümlere uygun bir yasal temsilci atanır. Bu hükümlerin uygulanmadığı durumda sözleşme feshedilir ve feshe ilişkin hükümler uygulanır. İşin bitim tarihinin tespitinde de feshe ilişkin hükümler uygulanacaktır. Ayrıca müteahhidin ağır hasta veya tutuklu olması durumunda, komisyonca ihaleye girmesinde bir sakınca görülmeyen vekili aracılığıyla da ihalelere katılabilir.⁶⁵

2.1.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi

GVK'nin mükerrer 120. maddesi gereğince sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle uğraşan mükellefler geçici vergi mükellefi değildirler. Bu düzenlemenin gerekçeleri yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişlerinden zaten ön vergilemenin mevcut olması ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi ile ilgili bazı zorlukların bulunmasıdır.⁶⁶ Bu işlerden başka ticari veya mesleki faaliyetler neticesinde kazanç elde edenler, sadece bu kazançlar için geçici vergi hesaplamak durumundadırlar.⁶⁷ Ödenecek olan geçici vergiden ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen stopajlar mahsup edilmeyecektir.⁶⁸

⁶⁵ Senai Olgaç, *İstisna Akdi*, Olgaç Matbaacılık, Ankara 1977, s. 115.

⁶⁶ Muzaffer Küçük, “Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2004, S. 275, s. 63.

⁶⁷ Durna, a.g.e., s. 73.

⁶⁸ Şükrü Kızılot, “Yıllara Yaygın İnşaatlarda Geçici Vergi”, *Hürses*, 23.08.1999, s. 7.

2.1.9. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Stopaj Yoluyla Vergilendirme

GVK 94/3 maddesinde, 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen hakediş bedellerine Bakanlar Kurulu kararı ile 01.01.2007 tarihinden itibaren % 3 gelir vergisi kesintisi uygulanmaktadır.⁶⁹ Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlar hakedişlerden mahsup edilmek üzere avans almaktadır. Bu avans ödemelerinde % 3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan firmaların işlerinin bir kısmını taşeronlara yapturmaları durumunda, taşeronlara yapılan avans ve hakediş ödemelerine de % 3 gelir vergisi kesintisi uygulanır.

Kesinti uygulamasına geçici kabul yapıncaya kadar devam edilir. Bu nedenle geçici kabul yapıldıktan sonra müteahhide yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaz. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde fiyat farkları ödendiğinde de vergi kesintisi yapılması gerekir. Gelir vergisi kesintisi uygulanacak matrah, birim fiyat farkı ve malzeme fiyat farkı da dâhil olmak üzere brüt hakediş tutarıdır. Bu tutara KDV dâhil edilmez.⁷⁰

2.1.10. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde KDV

İnşaat taahhüt işlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, hakediş belgelerinin düzenlendikten sonra ilgili makamca onaylanması ile meydana gelmektedir. Hakediş belgesinde yazılı olan tutarın faturaya bağlanmış olması gerekir ve vergiyi doğuran olay faturanın düzenlenmiş olmasıyla da tekemmül eder.⁷¹

⁶⁹ Selim Şen, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri İle Hakediş Bedelleri Hesaplarının Denetim Prosedürü”, *E-Yaklaşım*, 2007, S. 43, Kaynak:

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028965.htm>, (Erişim Tarihi: 28.12.2010).

⁷⁰ İnan, a.g.m., s. 61.

⁷¹ Yılmaz Özbacı, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayınları, Ankara 2002, s. 284.

91 no.lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan kurum ve kuruluşlara inşaat işi yapılması durumunda, KDV alacağının güvence altına almak için hakediş ödemelerinin 1 / 6'sı oranında KDV kesintisi yapılır. Eğer yapılan iş özel bir kuruma aitse KDV kesintisi yapılmayacaktır.⁷²

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde KDV matrahı bulunurken ilk önce hakediş bedelinden ihale tenzilatına tekabül eden miktar düşülür. Bu meblağdan bir önceki hakedişle müteahhide ödenen tutar düşülür ve bu tutara inşaat ve tesisat fiyat farkları eklenerek matrah belirlenmiş olur.⁷³

2.1.11. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hakedişlerden % 0,75 oranında yapılan damga vergisi kesintisi 01.01.2010 tarihinden itibaren % 0,825 oranında yapılmaktadır. Resmi daireler dışında kalan kişilerin yaptığı işlerde sadece avanslar damga vergisine tabi olup, hakedişler damga vergisine tabi değildir. Bununla birlikte geçici hakedişler avans niteliğinde olduğundan damga vergisine tabidir.

2.1.12. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farkı ve Faizlerin Vergilendirilmesi

Yıllara yaygın inşaat işleriyle uğraşanlarda yıllardan beri süre gelen tartışmalardan biri de kur farkları ile faiz gelirlerinin durumudur.

Bu konu ile ilgili iki farklı görüş vardır. Bunlardan birincisine göre, yıllara yaygın inşaat işlerinde, hakedişler tahsil edilip firmanın kasasına ya da bankasına girdikten sonra, o paranın yıllara yaygın inşaat işiyle bir ilgisi kalmaz. İlgili firma bu parayı özgür iradesiyle, kendi ekonomik ihtiyaçlarına ve tercihlerine göre kullanır ve bu

⁷² Yıldırım, a.g.e., s. 59.

⁷³ İnan, a.g.m., s. 62.

parayı değerlendirir. Vergi İdaresinin görüşü bu kazançların hakedişlerden bağımsız olduğu ve yıllık olarak vergilendirilmesi yönündedir.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde, vergilendirilmesi işin bittiği tarihe ertelenen iş hasılatı doğrudan inşaat işinin bedeli olan hakedişlerdir. Bu şekilde tahsil edilen inşaat hasılatının, yeniden şu ya da bu biçimde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler artık yıllara yaygın inşaat işinin hasılatı olmayıp, bu tür gelirler artık hasılatın hasılatı olmaktadır. GVK 43/2. maddesinde sözü edilen ‘... bu madde kapsamına girmeyen işlerin hasılatı olup, elde edildikleri yılda vergilendirilirler.’⁷⁴

İkinci görüş ise yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili kur farkları ve faiz gelirlerinin, her yıl itibariyle değil işin bitim tarihi itibariyle beyan edilerek vergilendirilmesidir.⁷⁵

Yıllara yaygın inşaat işleriyle uğraşan mükellefler, hakediş tahsil ettiklerinde ellerine toplu para geçer. Birikmiş ya da vadesi gelmiş bazı ödemeler yapıldıktan sonra kalan kısım genelde iki şekilde değerlendirilir.⁷⁶ Birincisi yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ileriki safhalarda kullanılmak üzere malzeme alınır. İkincisi ise ödemeler sonrası kalan paranın mevduata yatırılarak veya repoya, devlet tahvili v.b. menkul kıymet olarak değerlendirilmesidir.

Konuyla ilgili diğer bir husus inşaat ve onarım işine ait hakedişlerin döviz ya da dövize endeksli olarak ödenmesi durumunda, hakedişin tahakkuk ettiği tarih ile ödendiği tarih arasında kur farkından kaynaklanan bir farkın söz konusu olmasıdır. Örneğin, tahsil edeceği hakediş tutarı 2.000.000 Amerikan Doları (USD) olan bir inşaat firmasının, hakedişin tahakkuk tarihinde kur 1 USD = 1,50 TL, ödendiği tarihte ise 1 USD = 1,60 TL olduğunu varsayarsak, bu tutar tahakkuk tarihinde kayıtlara 3.000.000 TL olarak yansıyacak, tahsil tarihinde ise 3.200.000 TL olarak kayıtlara girecek ve dolayısıyla 200.000 TL tutarında bir kur farkı kazancı doğacaktır.

⁷⁴ Hasan Fehmi Korkmaz, ‘‘Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Elde Edilen Faizler ve Kur Farklarının Vergilendirilme Dönemi’’, *Vergi Dünyası Dergisi*, 1995, S. 166, s. 48.

⁷⁵ Şükrü Kızılot, ‘‘Yıllara Yaygın İnşaatlarda Mevduat Faizi ve Kur Farkı Gelirleri’’, *Yaklaşım Dergisi*, 1994, S. 17, s. 5-13.

⁷⁶ Kızılot, *İnşaat Muhasebesi...*, s. 256-257.

Burada yaygın olan uygulama kur farklarının yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin gelirin bir unsuru olduğu ve her yıl itibariyle değil işin bitim tarihi itibariyle vergilendirilmesi şeklindedir.⁷⁷ Ayrıca diğer bir farklılık KDV yönündendir. Maliye Bakanlığının 10.05.1993 tarihindeki özelgesine göre hakedişler KDV'ye tabi iken, bundan doğan kur farkları üzerinden KDV tahakkuk ettirilmeyecektir.

Kur farkı gelirlerini yıllara yaygın inşaat işlerinde yıllık dönemler halinde vergilendirmek haksız bir uygulama olur. Kur farklarının vergilendirilmesinde bir görüş de, bu farkların esas olarak tabi tutulacakları işlemin bağlı olarak doğdukları olayların tabi tutuldukları işlem olacağı yönündedir. Buna göre bağlı olarak doğdukları olay kâr veya zarara yansdı ise kur farkları da kâr veya zarara yansıtılacak, bağlı oldukları olay kâr veya zarara yansımadı ise kur farkları da kâr veya zarara yansıtılmayıp bağlı oldukları olaya ait hesaplarla ilgilendirilecektir.

Konuyla ilgili Danıştay yıllara yaygın inşaat işi yapanların elde ettikleri mevduat faizi ve kur farkı gelirlerini inşaat işinden doğan kazanç ile birlikte değerlendirileceğini belirtmiştir. Bilindiği gibi GVK 42. maddesine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilip o yılın geliri olarak beyannameye gösterilmektedir. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanların, tahsil ettikleri hakedişlerden elde ettikleri faiz gelirleri ve kur farkından elde edilen gelirler yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin geliri ile ilişkilendirilerek inşaat işinin bittiği yıl itibariyle beyan edilir.

Danıştay'ın bu konu ile ilgili olarak bazı kararları şöyledir;

“Yıllara yaygın taahhüt işi yapan davacının hakedişlerini repo, döviz tevdiat hesapları ve devlet tahvillerinde değerlendirerek elde ettiği faiz ve kur farkı gelirin taahhüt işi dışında ayrı bir faaliyetten elde edilmiş gelir sayılamayacağı ve taahhüt işinden doğan kazanç ile birlikte beyanı gerekir.”⁷⁸

⁷⁷ Kazım Yılmaz, Kur Farklarının İlgilendirileceği Hesapların Tespiti Sorunu, *Vergi Dünyası Dergisi*, 1993, S. 140, s. 23.

⁷⁸ Danıştay 4. Dairesi, 27.10.2003 Tarih ve E.2003/1545, K.2003/2569 Sayılı Kararı.

“Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükelleflerin hakedişlerinin, banka mevduat, repo hesaplarında değerlendirerek veya devlet tahvili olarak elde etmiş olduğu faizin gelirleri ve kur farkları, inşaat ve onarım işinin bittiği yılın geliri olarak vergilendirilmesi gerekir.”⁷⁹

2.1.13. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zaman Aşımı

Zaman aşımı genel olarak bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için kanundaki sürenin geçmesidir. Zamanaşımında hak ortadan kalkmaz fakat talep ve dava hakkı düşer. Zaman aşımı süresi vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıldır. Vergi idaresince takdir komisyonuna matrah takdiri için başvurulduğunda zamanaşımı durur. Takdir komisyonunun kararı vergi idaresine tevdi edildiğinde süre işlemeye devam eder. VUK 13. maddesindeki mücbir sebep durumlarında da zaman aşımı süresi işlemez. Bunun sonucunda zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.⁸⁰

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde de zamanaşımı 5 yıldır ama zamanaşımı başlama süresi açısından farklılık gösterir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde zamanaşımı inşaat işlerinin bittiği yılı izleyen takvim yılı itibariyle 5 yıldır. Örneğin, 2000 yılında başlayan ve 2003 yılında biten inşaat ve onarım işi kazancının zamanaşımı 01.01.2004 tarihinden itibaren işlemeye başlar 31.12.2008 tarihinde sona erer.

⁷⁹ Danıştay 4. Dairesi, 24.09.2002 Tarih ve E.2002/2218, K.2002/2974 Sayılı Kararı.

⁸⁰ Kızılot, *İnşaat Muhasebesi*..., s. 108.

2.2. İNŞAAT İŞLERİNDE ASGARI İŞÇİLİK UYGULAMALARI

Primli sistem esasına dayalı olarak kurulan Sosyal Güvenlik Kurumunun finansmanı, beyan usulüne göre toplanan primlerden oluşmaktadır. Bu usulden farklı olarak halen asgari işçilik adı altında resen prim tahakkuku uygulaması da yapılmaktadır.⁸¹

Asgari işçilik kavramının uygulama mantığının temelinde, çalışanların Kuruma hiç bildirilmemesi, çalışanların bildirilmesine rağmen ücretlerinin veya çalışma gün sayılarının eksik bildirilmesinin önüne geçmek vardır.⁸² Kurumun hedefi asgari işçilik uygulaması ile resen prim tahakkuku yapmaktır.

2.2.1. Özel İnşaat İşlerinde Asgari İşçilik

Özel inşaat işlerinde, inşaat işini yapan müteahhit sigortalı işçi çalıştırdığında işveren durumunda olmaktadır. Dolayısıyla işi yüklenen müteahhit işveren durumunda iken, işçi çalıştırmayan arsa sahibi işveren durumunda sayılmayacaktır.⁸³ Ayrıca taşeronlarda işçi çalıştırdıklarından işveren sayılmaktadır. Taşeronların çalıştırdığı işçilerin prim borcundan asıl işveren de sorumludur.⁸⁴

Özel bina inşaatlarında asgari işçilik uygulamasının ne şekilde yapılacağını, uygulamanın usul ve esaslarını 5510 sayılı Kanun kapsamında yayımlanan Sosyal Sigortalar İşlemleri Yönetmeliğinin 118. maddesi düzenlemektedir.

Bu maddeye göre gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği haiz olmayan kurum veya kuruluşlarca yapılan özel nitelikteki inşaatlar Kurumca yayımlanan tebliğle belirlenen asgari işçilik oranına % 25 eksiği uygulanmak suretiyle asgari işçilik hesabı yapılmaktadır. Bina maliyeti de yetkili makamların verdiği ruhsat var ise bu ruhsatta

⁸¹ İsa Karataş, Ali Karataş, *Asgari İşçilik Uygulamaları, İhtilaflar İtiraz ve Dava Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2007, s. 1.

⁸² Ali Karakaş, İsa Karakaş, *İnşaat ile İhaleli İşlerde Asgari İşçilik Uygulamaları ve Mevzuatı*, Adalet Yayınevi, Ankara 2004, s. 3-4.

⁸³ Can Tuncay, *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri*, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul 1998, s. 184.

⁸⁴ Nizamettin Cebeci, *İş Hukuku ve Sosyal Sigortalar Mevzuatı*, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1968, s. 474.

yazılı olan inşaatın yüzölçümü ile birim maliyet bedeli çarpılarak, ruhsat yoksa inşaatın yüzölçümü ve birim maliyet bedeli ünitece tespit edilerek hesaplanacaktır. Birim maliyet bedelleri her yıl inşaatın sınıfı ve grubuna göre Bayındırlık ve İskân Bakanlığınca tespit edilerek genelge ile duyurulur. Bina inşaatlarının maliyeti tespit edilirken, arsa tutarı bina maliyetine eklenmeyecektir.⁸⁵

$$\text{Bina Maliyeti} = \text{Binanın Yüzölçümü} * \text{Birim Maliyet Bedeli}$$

Bina maliyetinin hesaplanmasında başladığı yılda biten özel inşaatlarda o yılda geçerli birim maliyetler esas alınır. Ancak başladığı yılda bitmeyip izleyen yıl içinde biten özel inşaatlarda işin başladığı yıldaki birim maliyet bedelleri esas alınır.

Asgari işçiliğin hesaplanması ise aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Asgari İşçilik Tutarı} = \text{Bina Maliyeti} * (\text{İşçilik oranı} - (\text{İşçilik Oranı} * 0,25))$$

2.2.2. İhale Usulü ile Yapılan İşlerde Asgari İşçilik

5510 sayılı Kanununun 85. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen kuruluşlar ihale yolu ile yaptırdıkları her türlü işlere asgari işçilik uygulanmaktadır. İhale yolu ile yaptırılan işlerde ünitece yapılacak araştırma, işin kesin kabulünün ya da geçici kabulünün noksansız olarak yapıldığı tarihten sonra ve işverene ödenmesi gereken KDV hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dâhil toplam hakediş tutarına, işin asgari işçilik oranının % 25 eksiği uygulanmak suretiyle yapılır.⁸⁶ Asgari işçilik oranları, Kurum bünyesinde oluşturulan Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca belirlenir ve bu oranlar tebliğ ile yayımlanır.⁸⁷

$$\text{Asgari İşçilik Tutarı} = \text{Hakediş bedeli} * \text{İşçilik oranı} (\% 25 \text{ eksiği})$$

⁸⁵ Gündoğan Güngör Danacı, “Özel Bina İnşaatı İşyerine Ait Kayıtların Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerce İncelenmesi”, *E-Yaklaşım*, 2006, S. 30, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006017674.htm>, (Erişim Tarihi: 06.02.2011).

⁸⁶ Ali Terzioğlu, “İhale Konusu ve Özel Bina İnşaatı İşlerinde Sosyal Sigortalar Kurumu’na İşçilik Bildiriminin Tespitinde Son Değişiklikler”, *Yaklaşım Dergisi*, 2004, S. 140, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004084703.htm>, (Erişim Tarihi: 24.01.2011).

⁸⁷ *Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği*, md. 117/3.

İhale işi birden fazla konuyu kapsadığında her bir iş için önceden belirlenen asgari işçilik oranları dikkate alınmak kaydıyla, ihale makamı tarafından her bir işe ait hakediş tutarlarının ayrı ayrı bildirmesi halinde araştırma, her bir işe ait asgari işçilik oranları dikkate alınarak yapılır. Her bir işe ait hakediş tutarlarının ayrı ayrı bildirilmemesi durumunda işverenin yazılı isteği üzerine araştırmada, bu işlerin tümü için ödenmesi gereken toplam hakediş tutarına, bu işlerden en yükseğine ilişkin asgari işçilik uygulanır.

2.2.3. Süresinde Ödenmeyen Sosyal Güvenlik Primleri

GVK'nin 40. maddesinde sigorta primleri indirilecek giderler olarak sayılırken ödenmesinden bahsedilmiştir. Sosyal Sigortalar Kanununun 80. maddesinde ödenmeyen primlerin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceğinden bahsedilmiştir.

Ödenmeyen primler ticari kazancın tespitinde gider yazılır, ancak kanunen kabul edilmeyen gider olarak kârın tespitinde ticari kâra eklenir. Vadesi içinde ödenen primler izleyen ay sonuna kadar ödenebileceği için tahakkuk ettiğinde gider yazılabilir. Örneğin, Aralık ayı priminin Ocak ayı içerisinde ödenmesi durumunda ödenen prim Aralık ayında gider yazılır.

Ayrıca önceki yıllarda ödenmediklerinden gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilmeyen primler, ödendikleri dönemde matrahtan indirilecektir. Örneğin, 2008 yılına ilişkin ödenmeyen primler Mayıs 2009'da ödenirse ödendikleri tarihte matrahtan indirilebilir.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde sosyal güvenlik primleri işlerin maliyetine girdiğinden, maliyete giren sosyal güvenlik primleri işin bitimine kadar ödenirse indirilecek duruma geldiğinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak yapılan kayıt düzeltilir.⁸⁸

⁸⁸ Yılmaz, *İnşaat Muhasebesi...*, s. 188-189.

2.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Ülkemizdeki yıllara yaygın inşaat işlerinde muhasebe uygulamalarına bakıldığında, vergi yasalarının etkin olduğunu ve muhasebe uygulamalarının da buna göre geliştiğini görmek mümkündür. Bilindiği gibi vergi uygulamaları açısından bu tip inşaat işlerinde kazancın tespiti işin bitmesine bağlandığından, muhasebe açısından hasılat-maliyet ilişkisi de işin bitmesi esasına göre düzenlenmiştir. Nitekim Tek Düzen Muhasebe Sistemi hesap planında 17. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ ile 35. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ grubunda yer alan hesaplar bu amaçla oluşturulmuştur.

Genel olarak taahhüt işleri de diyebileceğimiz bu tür inşaat işleri, hizmet işi kabul edildiğinden yapılan inşaatla ilgili tüm harcamalar yıl içinde 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ hesabında toplanmakta, yıl sonunda yansıtma hesabı aracılığıyla 17. Grubunda yer alan maliyetlere aktarılmaktadır. Diğer taraftan alınan hakedişler de 35. Grubunda yer alan hakediş hesaplarında toplanmaktadır. İşin bittiği yıl 17. Grubundaki maliyetler yapılan işin maliyeti olarak 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ hesabıyla, 35. Grubundaki hakedişler ise 600 YURT İÇİ SATIŞLAR ya da 601 YURT DIŞI SATIŞLAR hesabıyla ilişkilendirilmektedir. Böylece tüm gelir ve giderler işin bittiği yılın geliri sayılarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Muhasebe ilkeleri açısından uygun görmediğimiz bu uygulamadaki anlayıştan standartların getirdiği yeni anlayışla vazgeçilmektedir. Standartlar bu tür inşaat işlerinde kısmi olarak hasılat-maliyet ilişkisinin kurulmasını benimsemiş, işin tamamlanma aşamalarına göre dönemsel olarak gelir ve giderlerle ilişkisinin kurulmasını öngörmüştür. Aşağıdaki uygulamalar şu an ülkemizde vergi yasalarının ve Tek Düzen Muhasebe Sisteminin öngördüğü uygulamaları kapsamaktadır. Standartların getirdiği yeni yaklaşım ise bir sonraki bölümde ele alınmıştır.

Örnek : KLM A.Ş.'nin 2008 yılında başlanıp devam eden A, B ve C yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri bulunmaktadır. Bu inşaat işlerinden A işi 3 yıl, B ve C işi ise 2 yıl sürmüştür. Yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

1) 2008 yılında A işi için 75.000 TL, B işi için 270.000 TL, C işi için 405.000 TL olmak üzere toplam 750.000 TL harcama yapılmıştır.

2) Yıllara yaygın inşaat işlerinde 2008 yılında 150.000 TL müşterek gider yapılmıştır. Bu giderler dönem sonunda inşaat işlerine harcamaları oranında dağıtılmıştır.

3) Yıllara yaygın inşaat işlerinde müştereken kullanılan makinelerin 2008 yılı amortismanları 60.000 TL'dir. Amortismanlar makinelerin işlerde çalıştıkları gün sayısına göre dağıtılmaktadır.

4) 2008 yılında A işi için 200.000 TL, B işi için 470.000 TL, C işi için 760.000 TL hakediş alınmıştır.

5) 2009 yılında ise, A işi için 210.000 TL, B işi için 420.000 TL, C işi için 770.000 TL harcama yapılmıştır.

6) 2009 yılında A işi için 240.000 TL, B işi için 550.000 TL, C işi için 1.000.000 TL hakediş alınmıştır. B ve C işleri 2009 yılı sonunda bitirilmiştir. Bu işlerle ilgili olarak geçici kabul yapılmıştır.

7) Yıllara yaygın inşaat işlerinde 2009 yılında 200.000 TL müşterek gider yapılmıştır. Bu giderler dönem sonunda 2008 yılında olduğu gibi inşaat işlerine harcamaları oranında dağıtılmıştır.

8) 2009 yılına ait müşterek amortisman giderleri de 2008 yılında olduğu gibi inşaat işlerine makinelerin kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtmıştır.

9) 2010 yılında A işi için 125.000 TL harcama yapılmıştır. Aynı yıl için 200.000 TL hakediş alınmıştır. A inşaat işi de 2010 yılı sonunda bitirilmiş ve geçici kabulü yapılmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait 2008 yılı müşterek genel giderlerin dağıtımını aşağıdaki gibidir;

İşin Adı	Harcama Tutarı	Harcamanın Toplam İçindeki Payı	İşe İsbet Eden Gider Tutarı
A İşi	75.000	0,10	15.000
B İşi	270.000	0,36	54.000
C İşi	405.000	0,54	81.000
Toplam	750.000	1,00	150.000

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait 2009 yılı müşterek genel giderlerin dağıtımını aşağıdaki gibidir;

İşin Adı	Harcama Tutarı	Harcamanın Toplam İçindeki Payı	İşe İsbet Eden Gider Tutarı
A İşi	210.000	0,15	30.000
B İşi	420.000	0,30	60.000
C İşi	770.000	0,55	110.000
Toplam	1.400.000	1,00	200.000

2008 ve 2009 yıllarında inşaatlarda müşterek kullanılan makinelerin amortismanlarının kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtım aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

2008 yılı dağıtımını,

İş	Gün	Oran	Amortisman Payı
A İşi	90	0,25	15.000
B İşi	126	0,35	21.000
C İşi	144	0,40	24.000
Toplam	360	1,00	60.000

2009 yılı dağıtımı,

İş	Gün	Oran	Amortisman Payı
A İş	54	0,15	9.000
B İş	108	0,30	18.000
C İş	198	0,55	33.000
Toplam	360	1,00	60.000

2010 yılında makineler A inşaat işinde 180 gün kullanılmıştır. Dolayısıyla makinelerin amortismanlarıyla ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

İş	Gün	Oran	Amortisman Payı
A İş	180	0,50	30.000
Boş Gün	180	0,50	30.000
Toplam	360	1,00	60.000

Burada dikkat edileceği gibi alınan hakedişlerden 1 / 6 oranında KDV tevkifatı yapılmıştır. Ayrıca alınan hakediş tutarında % 3 oranında stopaj kesintisi ve % 0,75 oranında damga vergisi kesintisi yapılmıştır. Ancak daha önce de açıkladığımız gibi 01.01.2010 tarihinden itibaren hakedişlere uygulanan damga vergisi % 0,825 olmuştur.

2008 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	750.000,00	
740.01 A İnşaat İş	75.000	
740.02 B İnşaat İş	270.000	
740.03 C İnşaat İş	<u>405.000</u>	
191 İNDİRİLECEK KDV	135.000,00	
102 BANKALAR	}	885.000,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	150.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	27.000,00	
102 BANKALAR		177.000,00
Müşterek giderlere ilişkin harcamalar		

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	150.000,00	
740.01 A İnşaat İşi	15.000	
740.02 B İnşaat İşi	54.000	
740.03 C İnşaat İşi	<u>81.000</u>	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		150.000,00
Müşterek giderlerin dağıtımı		
102 BANKALAR	1.590.875,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	42.900,00	
295.01 A İşi Hakediş Stopajı % 3	6.000	
295.02 B İşi Hakediş Stopajı % 3	14.100	
295.03 C İşi Hakediş Stopajı % 3	<u>22.800</u>	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.725,00	
740.01 A İnşaat İşi (Damga Vergisi % 0,75)	1.500	
740.02 B İnşaat İşi (Damga Vergisi % 0,75)	3.525	
740.03 C İnşaat İşi (Damga Vergisi % 0,75)	<u>5.700</u>	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - A İnşaatı İşi		200.000,00
351 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - B İnşaatı İşi		470.000,00
352 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - C İnşaatı İşi		760.000,00
391 HESAPLANAN KDV (KDV 1/6 oranında tevkifata tabi tutulduğundan % 15 olarak hesaplanmıştır (% 18 - (% 18 * 1/6)) = % 15		214.500,00
Hakedişin alımı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	60.000,00	
740.01 A İnşaat İşi	15.000	
740.02 B İnşaat İşi	21.000	
740.03 C İnşaat İşi	<u>24.000</u>	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		60.000,00
257.03. Tesis, Makine B. Amortis.		
Amortisman giderlerinin maliyetlere verilmesi		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ - A İnşaat İşi	106.500,00	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ - B İnşaat İşi	348.525,00	
172 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ - C İnşaat İşi	515.700,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		970.725,00
Giderlerin inşaatlara yansıtılması		

2009 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.400.000,00	
740.01 A İnşaat İşi	210.000		
740.02 B İnşaat İşi	420.000		
740.03 C İnşaat İşi	<u>770.000</u>		
191 İNDİRİLECEK KDV		252.000,00	
102 BANKALAR		}	1.652.000,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK			
381 GİDER TAHAKKUKLARI			
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		200.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV		36.000,00	
102 BANKALAR			236.000,00
Müşterek giderlere ilişkin harcamalar			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		200.000,00	
740.01 A İnşaat İşi	30.000		
740.02 B İnşaat İşi	60.000		
740.03 C İnşaat İşi	<u>110.000</u>		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI			200.000,00
Müşterek giderlerin dağıtımı			
102 BANKALAR		1.991.375,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		53.700,00	
295.01 A İşi Hakediş Stopajı	7.200		
295.02 B İşi Hakediş Stopajı	16.500		
295.03 C İşi Hakediş Stopajı	<u>30.000</u>		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		13.425,00	
740.01 A İnşaat İşi (Damga Vergisi % 0,75)	1.800		
740.02 B İnşaat İşi (Damga Vergisi % 0,75)	4.125		
740.03 C İnşaat İşi (Damga Vergisi % 0,75)	<u>7.500</u>		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - A İnşaatı İşi			240.000,00
351 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - B İnşaatı İşi			550.000,00
352 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - C İnşaatı İşi			1.000.000,00
391 HESAPLANAN KDV (KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)			268.500,00
Hakedişin alımı			

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	60.000,00	
740.01 A İnşaat İşi	18.000	
740.02 B İnşaat İşi	9.000	
740.03 C İnşaat İşi	<u>33.000</u>	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		60.000,00
257.03 Tesis, Makine B. Amort.		
Amortisman giderlerinin maliyetlere verilmesi		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ – A İnşaat İşi	259.800,00	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ – B İnşaat İşi	493.125,00	
172 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ – C İnşaat İşi	920.500,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		1.673.425,00
Giderlerin inşaatlara yansıtılması		

B ve C inşaat işleri bittiği ve geçici kabulleri yapıldığı için, inşaat işlerinin sonucu, kâr veya zarar iş bitiminde hesaplanacak ve ödenecek vergi işin bittiği yılın vergisi olarak dikkate alınacaktır.

	Maliyet	Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
B İnşaat İşi	841.650	1.020.000	178.350	35.670
C İnşaat İşi	1.436.200	1.760.000	323.800	64.760
Toplam			502.150	100.430

351 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ – B İnşaatı İşi	1.020.000,00	
352 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ – C İnşaatı İşi	1.760.000,00	
600 YURTIÇI SATIŞLAR		2.780.000,00
İnşaatın bitimiyle hakediş bedellerinin hasıllata aktarılması		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	2.277.850,00	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ – B İnşaat İşi		841.650,00
172 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ – C İnşaat İşi		1.436.200,00
Tamamlanan inşaat maliyetinin satışların maliyetine aktarılması		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	100.430,00	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		100.430,00
Vergi karşılığının ayrılması		

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	502.150,00	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		100.430,00
692 DÖNEM NET KÂRI/ZARARI		401.720,00
Vergi sonrası dönem net kârı		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	83.400,00	
193.02 B İşi	30.600	
193.03 C İşi	<u>52.800</u>	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		83.400,00
Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ	83.400,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		83.400,00
Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması		

Ertesi yıl biten işlerle ilgili beyanname verildiğinde verginin tahakkuku ve ödemesi aşağıdaki gibi yapılacaktır.

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	100.430,00	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ		83.400,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		17.030,00
Vergilerin tahakkuku		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	17.030,00	
102 BANKALAR		17.030,00
Vergilerin ödenmesi		

2010 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	125.000,00	
740.01 A İnşaat İşi	125.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	22.500,00	
102 BANKALAR	}	147.500,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		

102 BANKALAR	222.350,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	6.000,00	
295.01 A İşi Hakediş Stopajı	6.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.650,00	
740.01 A İnşaat İşi (Damga Vergisi % 0,825)	1.650	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - A İnşaat İşi		200.000,00
391 HESAPLANAN KDV		30.000,00
Hakedişin alımı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000,00	
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI	30.000,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		60.000,00
Amortisman giderlerinin maliyetlere verilmesi		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ – A İnşaat İşi	156.650,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		156.650,00
Giderlerin inşaatlara yansıtılması		

A inşaat işi 2010 yılı sonunda bitirilmiş ve geçici kabul yapılmıştır. Yapılan inşaat işi sonucu kâr veya zarar iş bitiminde hesaplanacağı için oluşacak vergi de işin bittiği yıl hesaplanır.

	Maliyet	Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
A İnşaat İşi	522.950	640.000	117.050	23.410
680. Çalışmayan Kısım Giderleri	30.000			
TOPLAM	552.950	640.000	87.050	17.410

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - A İnşaat İşi	640.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		640.000,00
İnşaatın bitimiyle hakediş bedellerinin sonuç hesaplarına aktarılması		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	522.950,00	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ – A İnşaat İşi		522.950,00
İnşaatın tamamlanan kısmının maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	17.410,00	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		17.410,00
Vergi karşılığının ayrılması		

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	87.050,00	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		17.410,00
692 DÖNEM NET KÂRI/ZARARI		69.640,00
Vergi sonrası dönem net kârı		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	19.200,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		19.200,00
Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ	17.410,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		17.410,00
Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması		

Ertesi dönem beyanname verildiğinde aşağıdaki tahakkuk işlemi yapılacaktır. Burada (19.200 – 17.410 = 1.790 TL) fazladan ödenen peşin vergiler, işletmenin diğer vergi borçlarından ya da sosyal güvenlik ödemelerinden mahsup edilebilir. Şayet bu yoksa mükellefin müracaatı ile kendisine vergi iadesi yapılır.

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	17.410,00	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ		17.410,00
Vergilerin tahakkuku		

2.4. YURTDIŞI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

Yurt dışında inşaat işi yapan işletmeler, işi yaptıkları ülkenin vergi yasalarına tabidirler. İnşaat işinin yapıldığı ülkenin muhasebe sistemine göre hareket ederler. Kâr veya zarar tespitinde ve defter tutma gibi konularda işin yapıldığı ülkedeki firmalar gibi hareket edilir. İnşaat işinden dolayı kazanç hangi ülkede elde edildiyse o ülkede ödenir.

Yurt dışı inşaat ve onarım işinden kazanç elde eden ve Türkiye’de gelir vergisi mükellefi olanın yurt dışından elde ettiği kazanç ile Türkiye’de elde ettiği gelirleri birlikte beyan etmesi gerekir. Aynı iş nedeniyle yurt dışında ödediği vergiyi hesaplanan vergiden mahsup etmesi gerekir. Yurt dışı inşaat ve onarım işi yapanın kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise yurt dışı inşaat işi kazancını Türkiye’deki sonuç

hesaplarına intikal ettirmeleri gerekir. Kurumlar tarafından yurt dışında yapılan inşaat onarım montaj ve teknik hizmetlerden elde edilerek Türkiye'deki sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlı olmaksızın Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 5. maddesi 1. fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisnadır.

Yurt dışı kazancın, yurt içi yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden elde edilen kazançta olduğu gibi hakedişin onaylanmasına bağlanması mümkün değildir. Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinde kazanç beyanı, tarh ve tahakkuk işlemi hakediş düzenlenmesinden sonra değil, kazancın bir dönem itibariyle bütünüyle saptanıp Türkiye'deki hesaplara intikalinden sonra gerçekleşecektir.⁸⁹

2.4.1. Yurt Dışı İnşaat Taahhüt ve Onarma İşlerinde Hasılat ve Götürü Gider

GVK 40. maddesinin 1 numaralı bendine 4108 sayılı Kanunun 19. maddesiyle eklenen hükme göre yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler bu işleriyle ilgili belgelendirmedikleri giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider kaydedebilme imkânına sahiptir.

Götürü gider uygulamasından yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetinde bulunan, dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler de dâhil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.⁹⁰

GVK 40. maddesinin 1. fıkrasına göre yurt dışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işlerinden elde edilen kazançlara % 5 oranında götürü gider uygulaması yapılabilir. İnşaat şirketi hem yurt içinde hem de yurt dışında inşaat onarım ve montaj işi yapıyorsa indirimi sadece yurt dışı inşaat işlerinden elde ettiği hasılatla uygulayacaktır.⁹¹

⁸⁹ Ercan Alptürk, “Yurtdışı İnşaat ve Onarım Kazançlarının Vergilendirilmesine İlişkin Değerlendirmeler”, *Yaklaşım Dergisi*, 2003, S. 125, s. 159.

⁹⁰ Yıldırım, a.g.e., s. 205.

⁹¹ Usul, a.g.e., s. 68.

İnşaat şirketi yurt dışı inşaat işlerinden zarar etse dahi götürü gider uygulaması yapabilecektir. Yurt dışı inşaat işlerinde götürü gider uygulaması için kâr veya zarar etmiş olmak değil, hasılat elde etmiş olmak gerekir.

Yurt dışı inşaat işleriyle ilgili olarak belgelendirilemeyen giderlere karşılık olarak hesaplanan götürü gider söz konusu faaliyetten sağlanan kazançtan düşülecek ve kalan kısım Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Bunun neticesinde de kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç hesaplanan götürü gider kadar azalmış olacaktır.

Götürü gider uygulamasında mükellefler yurt dışı inşaat işleriyle ilgili olarak yaptıkları giderlerden belge temin edemediklerini ilgili faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını (% 5) aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirebilir. Götürü gider hesaplanabilmesi içinde harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.⁹²

2.4.2. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşi Yapan Müteahhitlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Vergi kanunlarının uygulama alanı devletin egemenlik alanının geçerli olduğu alan ile sınırlıdır. Yabancı bir ülkede inşaat ve onarım işi yapan gerçek veya tüzel kişiler, bu ülkenin vergi kanunlarına uymak zorundadırlar. Yurt dışında faaliyette bulunan Türk müteahhitlik firmalarının vergi kanunlarına göre tabi tutulacakları bazı hükümler aşağıdaki gibidir.⁹³

1) Yurt dışında inşaat ve onarım işi yapan inşaat firmaları yaptıkları faaliyetlerden dolayı o ülkenin vergi kanunlarına tabi olacak ve buna göre defter tutacaktır. Ayrıca bir de Türkiye'de defter tutulacağına ilişkin herhangi bir hüküm yoktur.

⁹² Yıldırım, a.g.e., s. 207.

⁹³ Salih Torun, "Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar", *E-Yaklaşım*, 2005, S. 22, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005056559.htm>, (Erişim Tarihi: 10.01.2011).

2) Türkiye’de amortismanına tabi tutulmakta iken, iş yapılan yabancı ülkeye götürülen veya doğrudan doğruya hariçten temin edilen sabit kıymetlerin dışarıda kullanıldıkları süre içinde dış ülkelerdeki işyeri ayrı ve müstakil kabul edildiği için bulunulan ülke kanunlarına göre amortismanına tabi tutulurlar. Ayrıca bu demirbaşlardan sonradan Türkiye’ye getirilenlere yabancı ülkedeki amortisman oranlarına bakılmaksızın Türkiye için geçerli oranlar esas alınır.

3) Yurt dışı inşaat işleriyle uğraşan firmalar, yurt dışındaki işlerde kullanılmak üzere sabit değerleri yurt dışından satın almak veya Türkiye’deki merkezden gönderilmek suretiyle temin edebilirler. Sabit değerler Türkiye’deki merkezden gönderilirse söz konusu sabit değerler merkezin aktifinden çıkarak yurt dışındaki bağımsız işletmenin aktifine girecektir.

4) Yurt dışında inşaat ve onarım işiyle uğraşan firmalar tam mükellef olmaları durumunda yurt dışındaki işlerinden elde ettikleri kazançlardan dolayı ayrıca Türkiye’de vergilendirilirler.

5) Yurt dışındaki inşaat ve onarım işlerinden elde edilen ticari kazanç; yurt dışında elde edilmesi ve yapılan faaliyetin bir inşaat onarım işi olması nedeniyle bazı özellikler taşır. Buna göre;

- Mükelleflerin kazançlarını Türkiye’deki hesaplarına intikal ettirdiği yılda,

- Kazançların Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden olması durumunda mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Yurt dışı müteahhitlik faaliyetlerinde geçici kabulün yapılmasıyla kâr kesinleşmekte ve talep edilebilir hale gelmektedir.

6) Yurt dışında müteahhitlik faaliyetinde bulunan tam mükellef gerçek kişilerin, yurt dışında elde ettikleri kazançları üzerinden Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden, aynı kazançlar üzerinden yabancı ülkede ödenen benzeri vergiler mahsup edilecektir. GVK 123. maddesi çifte vergilendirmeyi önlemek için yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna olanak tanımıştır. Ayrıca GVK 123. maddesine göre yabancı ülkelerde ödenen vergilerin iadesi kabul edilmemiştir.

7) GVK 88. maddesinin 4. ve izleyen fıkralarında yurtdışı faaliyetten doğan zararların mahsubuna ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu hükümlere göre tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahının her yıl o ülkede rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir.

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede mahsup edilmiş ise Türkiye'deki beyannameye dâhil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

8) 5520 sayılı KVK 5. maddesinin 1. fıkrasının h bendine göre yurt dışında inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar vergiden istisnadır. İstisna edilen kazançlara ilişkin zarar ve giderlerin diğer kazançlardan indirilemeyeceği 5. maddenin 3. fıkrasında belirtilmiştir. Ayrıca istisna edilen kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerde de ayrı kurumlar vergisinden indirilemez. KVK yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği belirtmektedir.

9) Yurtdışı inşaat işiyle uğraşan müteahhitler hizmetlerini yurt dışında yaptıklarından ve yabancılar bu hizmetlerden yurt dışında yararlandıklarından, söz konusu hizmetler KDV'ye tabi olmayacaktır.⁹⁴

10) Yurt dışı inşaat işlerinde hizmet ihracatı istisnası şartlarından hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki müşteri için yapılmış olma şartı gerçekleşmemektedir.⁹⁵ Söz konusu hizmet yurt dışında yapılmaktadır. Bu nedenle yurt dışında yapılan inşaat işleri hizmet ihracatı istisnası kapsamında KDV'den istisna edilmesi mümkün değildir.⁹⁶

11) Yurt dışında inşaat işi yapan müteahhitlerin inşaata ait projeleri Türkiye'de çizdirmeleri halinde, projeden yurt dışında yararlanacağından proje çizimi hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna tutulacaktır.

⁹⁴ İlhan Kırıktaş, "Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetlerinde KDV", *Yaklaşım Dergisi*, 1999, S. 77, s. 120.

⁹⁵ Selçuk Gülten, İlyas Kocaer, *Yurtiçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara 2010, s. 199.

⁹⁶ Şükrü Kızılot, *KDV Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, C:1, s. 329.

12) Yurt dışında inşaat işi yapan firmalar üslendikleri işlerle ilgili olarak her türlü makine, tesisat ve inşaat malzemelerini ve tüketim maddelerini kesin ihraç etmeleri halinde KDVK 11/1-a maddesine göre ihracat kapsamında KDV'den istisnadır.

13) Yurt dışı inşaat ve onarım işi yapan müteahhitler tekrar yurda getirmek üzere geçici olarak yurt dışına götürdükleri makine, teçhizat ve ekipmanlar için KDV ihracat hükümleri uygulanmaz.⁹⁷

14) Yurt dışı inşaat işlerinde yapılan işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kâğıtlara; ihracata ilişkin olduğunun belgelenmesi halinde işlem yapan kuruluşlarca resen vergi, resim ve harç istisnası uygulanır. Yurt dışı ihaleler ile ilgili işlemlere, işlemlerin bu işlerle ilgili olduğunun belgelenmesi durumunda başka bir belgeye gerek kalmaksızın istisna uygulanacaktır.⁹⁸

Damga vergisi ve harç istisnasının uygulanabilmesi için sözü edilen belgelerin geçerlilik süresi içerisinde yapılması gerekir.

2.5. YAPI KOOPERATİFLERİ VE İNŞAAT İŞLEMLERİ

Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine göre tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli menfaatlerini ve özellikle meslek ve 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 denir.⁹⁹ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu 124. maddesine göre Kooperatifler ticaret şirketi sayılacaktır. Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limitet şirketler ile kooperatiflerden oluşacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu 43. maddesine göre kooperatif şirketler, işletme

⁹⁷ Alptürk, a.g.m., s. 154.

⁹⁸ Yılmaz, *İnşaat Muhasebesi...*, s. 495.

⁹⁹ Ümmehen Erdil Şahin, *Konut Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya 2006, s. 5.

konusu gösterilmek ve Türk Ticaret Kanunu 46. madde hükmü saklı kalmak şartıyla, ticaret unvanlarını serbestçe seçebilirler.

2.5.1. Yapı Kooperatifleri

Kanunlara aykırı olmamak şartıyla çok çeşitli konularda ortaklarına ekonomik yarar sağlayacak kooperatiflerin kurulması mümkündür. Bu açıdan bakıldığında kooperatifler pek çok açıdan sınıflandırılabilir. Kooperatifleri faaliyet konularına göre sınıflandırdığımızda yapı kooperatifleri karşımıza çıkacaktır.

Özellikle dar gelirliler ve ücretliler açısından konut veya işyeri almanın güç olduğu durumlarda kişilerin bir araya gelerek kurdukları kooperatiflerdir. Yapı kooperatiflerinde konutlar ve işyerleri toplu halde yapıldığı için inşaat maliyetleri azalmaktadır. Yapı kooperatiflerinde de kâr amacı yoktur. Yapı kooperatiflerinin gelirleri ortaklardan alınan aidatlar, kâr amacı gütmeksizin giderleri karşılamak için alım satım fiyat farkı ve faiz, repo ve benzeri gelirlerdir.

Kooperatifler Kanununun bazı maddelerinde değişiklik yapılmasına dair 5983 sayılı Kanun, 13.06.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Adı geçen kanun değişikliği ile yapı kooperatiflerinin denetimi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığından alınarak Bayındırlık ve İskân Bakanlığına devredilmiştir. Bu değişikliğin temelinde Bayındırlık ve İskân Bakanlığının yapılaşma ve şehircilik ile ilgili konularda görevli olması ve konut uygulamalarındaki uzmanlığı ve birçok yapı kooperatifinin imar mevzuatına aykırı uygulamaları yatmaktadır.

Yapı kooperatiflerinde ortaklardan alınan aidatlar bazı durumlarda vadeli veya vadesiz mevduata yatırılabilir.

Kurumlar vergisinden muaf bulunan kooperatiflerin bankalarda bulunan mevduat hesaplarından elde ettikleri faizleri ortaklarına dağıtmayıp, kooperatif amaçları doğrultusunda harcamaları halinde kooperatifin muafiyeti devam edecektir.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Sezgin Özcan, “Bankaya Yatırılan Kooperatif ve Apartman Aidatlarında Vergilendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, 2003, S. 123, s. 265-266.

5281 sayılı Kanun ile GVK'ye eklenen Geçici 67. maddeye göre kurumlar vergisinden muaf olsun veya olmasın tüm kooperatifler bu gelirler üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılacaktır.

Yapı kooperatiflerinde ortaklardan yabancı para cinsinden toplanan aidatlar harcama yapılıncaya kadar kooperatif kasasında tutulmaktadır. Harcamanın yapıldığı gün TL'ye çevrildiğinde kur farkı nedeniyle gelir oluşması mümkündür. Oluşan bu gelir ortaklara dağıtılmayıp kooperatif amacı doğrultusunda kullanılırsa muafiyet şartları bozulmayacaktır.¹⁰¹

2.5.2. Yapı Kooperatifine Ait Arsaların Daire Karşılığı Verilmesi

Yapı kooperatifleri sahibi oldukları arsayı daire ve işyeri karşılığında müteahhide verebilirler. 5520 sayılı KVK'nin kooperatif muafiyetini düzenleyen 4-1/k maddesinde; yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını arsa karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Dolayısıyla, 01.01.2006 tarihinden sonra her bir hisseye bir konut veya işyeri almak üzere arsanın müteahhide arsa karşılığı verilmesi işlemi ortak içi işlem sayılmakta ve muafiyet şartlarını ihlal etmemektedir.¹⁰²

2.5.3. Yapı Kooperatiflerince Konut ve İşyeri Karşılığı Arsa Temin Edilmesi

Yapı Kooperatiflerinde arsa iki şekilde temin edilir. Birincisi, ortakların topladıkları aidatlarla kendi adlarına satın almalarıdır. İkincisi arsa karşılığı inşaat yapılmak üzere arsanın sağlanmasıdır. İkinci durumda kooperatif mülkiyeti başkasına ait olan arsa üzerine yapılan anlaşma gereği yaptırdığı konut veya işyerlerinin bir kısmını, kooperatife terk edeceği arsa payına karşılık olarak arsa sahibine vermektedir.

¹⁰¹ Şahin, a.g.e., s. 34-35.

¹⁰² Kızılot, *İnşaat Muhasebesi...*, s. 458.

Kooperatifin yaptığı veya yapacağı konut ve işyerlerinden bir kısmını kendisine terk edilecek arsa payına karşılık arsa sahiplerine vermesi halinde, kooperatifçe münhasıran ortaklar ile iş görülmesi koşulu ihlal edildiği için kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Bu şartın ihlal edildiği tarihten itibaren kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

2.5.4. Yapı Kooperatiflerinde Vergilendirme

KVK 1. maddesinin (b) bendi ile kooperatiflerin kurumlar vergisine tabi oldukları belirtilmiştir. Aynı Kanunun 4. maddesinin (k) bendinde ise kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olacağı koşullar belirtilmiştir. Ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- Yalnızca ortaklarla iş görülmesi,
- Yönetim ve denetim kurullarında söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek veya tüzel kişilerin ve bunlarla ilişkili kişilerin veya işçi işveren ilişkisi içinde bulunanların bulunmaması,
- Yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil ettirilmesi koşullarıyla kooperatifler kurumlar vergisinden muaftır.¹⁰³

KVK 7. maddesinin 16. bendinde, 4369 Sayılı Kanunun 81/D-7. maddesiyle değiştirilen parantez içi hükümlerle “... faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten yararlanamaz” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

¹⁰³ Kızılot, *İnşaat Muhasebesi...*, s. 463-464.

2.5.5. Yapı Kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Yapı kooperatiflerinde genel kurulun belirlemesiyle konut ve işyerleri emanet usulü veya ihale usulü ile yaptırılmaktadır. Yapı kooperatifi emanet usulü ile inşaat yapıyorsa, inşaat malzemesi satın alırken KDV ödeyecektir. Ödenen bu vergilerin vergi dairesinden iadesi mümkün değildir. Ödenen vergi inşaat maliyetine dâhil edilecektir.

29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alan yapı kooperatiflerine istisna kapsamında iş yapan müteahhit veya taşeronlar inşaat malzemesi alırken KDV ödeyeceklerdir. Ödemiş oldukları bu KDV'lerin ve istisna dışında yaptıkları işlere ilişkin ödedikleri KDV'lerin iadesini istemeleri mümkün değildir.

KDVK geçici 15. maddesine göre konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat işlerinin KDV'den istisna olması için,¹⁰⁴

- 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olmak,
- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması koşullarını taşıması gerekir.

Ruhsatın 29.07.1998 tarihinden sonra alan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri % 1 oranında KDV'ye tabi olacaktır. Üstlenilen bu işlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılacaktır.

Müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde konutların net alanının 150 m²'nin altında veya üzerinde olması önemli değildir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan her türlü mal teslimleri ve hizmet ifaları % 1'lik KDV oranından yararlanamazlar. Bu teslimler genel hükümlere göre KDV'ye tabi olacaktır.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Murat Yıldız, “Konut Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV ve % 1 Oranlı KDV Uygulaması Açısından İnşaat Taahhüt İşinin Kapsamı”, *Yaklaşım Dergisi*, 2003, S. 127, s. 113.

¹⁰⁵ Yıldız, a.g.m., s. 112.

KDVK'de yapılan değişikliklerle 03.07.2009 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatifleri, üyelerine konut teslimi yaptıklarında KDV istisnasından yararlanacaktır. İstisna kapsamında konut teslimlerinde m² yönünden bir sınırlama söz konusu olmamaktadır. Yani net alanı 150 m²'nin üzerindeki konut teslimlerinde de KDV uygulanmayacaktır.¹⁰⁶ 03.07.2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri KDV istisnasından yararlanamazlar. Konut yapı kooperatiflerinde üyeler dışındaki üçüncü kişilere yapılacak konut teslimleri KDV'ye tabi olacaktır. Bu KDV oranı net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlarda % 1 ve net alanı 150 m²'yi aşan konutlarda ise % 18'dir.¹⁰⁷

KDVK 1/1. maddesine göre yapı kooperatifleri üyelerine yapacakları işyeri teslimleri genel oranda KDV'ye tabidir. İşyeri teslimlerinde % 18 KDV uygulanacaktır.

Kooperatiflerin başkasının arsası üzerine bina inşa ederek, arsa karşılığında daire ve işyeri verdikleri de uygulamada görülmektedir.

Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa tesliminde, arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

Kooperatif tarafından arsa sahibine konut veya işyeri tesliminde, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine % 1 oranında, işyeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise % 18 oranında emsal bedeli üzerinden KDV uygulanacaktır.

¹⁰⁶ Savaş Balkan, "Konut ve Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV Uygulaması", *Yaklaşım Dergisi*, 1999, S. 78, s. 101.

¹⁰⁷ Kızılot, *KDV Kanunu...*, s. 194.

2.5.6. Konut Yapı Kooperatiflerine Ait Arsa Üzerine Arsa Karşılığında İnşaat Yapımında Muhasebe Uygulamaları

Konut yapı kooperatifleri konut üretimini iki şekilde yapabilirler. İlk olarak üyelerinden topladığı aidatlar aracılığıyla bir arsa yatırımı yaparlar ve bu arsayı değerlendirerek bir müteahhit firmaya kat karşılığı verebilirler. Sonuçta kooperatifin amacına uygun olarak temin edilen konut ya da işyerleri ortaklara dağıtılarak kooperatif tasfiye edilir. Müteahhit firma bu tür inşaatla ilgili maliyetleri arsa maliyeti olarak nitelendirecek, klasik üretim hesapları aracılığıyla ürettiği konutları stok olarak değerlendirecek ve satış yaptığında hasılat ve satışların maliyeti olarak kayıtlarına intikal ettirecektir.

İkinci durum kooperatifin inşaatın üretiminde daha aktif rol oynamasıdır. Konut yapı kooperatiflerinde esas amaç üyelere (ortaklara) konut veya işyeri üreterek teslim etmektir. Burada ister emanet usulü olsun, isterse ihale usulü olsun yapılacak olan inşaatın muhasebeleştirilmesinde bir müteahhit veya taşerondan yararlanılıyorsa, yapılan iş bir taahhüt işi olacak ve müteahhit tarafından yapılacak kayıtlarda 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ hesabı yıl içinde kullanılacak, inşaat yıl sonunda tamamlanmamış ise yansıtma hesabı ile 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ hesabına aktarılacaktır. Yıl içinde alınan hakedişler 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ hesabında izlenecek, inşaat tamamlanınca bu hesaptan 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabına aktarılacaktır. 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ hesabında biriken tutarlar ise 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ hesabına aktarılacaktır.

Burada esas sorun inşaatın, yapı kooperatifi kayıtlarında nasıl gösterileceğine ilişkindir. Kooperatifin amacı üyelere konut veya işyeri üretmek ve teslim etmek olduğuna ve bunda da bir kâr amacı güdülmediğine göre, inşaat teslimi satış olarak mı, yoksa kullanım amaçlı konut veya işyeri teslimi mi olduğu sorusuna cevap bulmak gerekecektir. Genellikle yaygın olan görüş, bu inşaatların satış yoluyla üyelere teslim edildiği ve dolayısıyla inşaat maliyetlerinin klasik üretim hesapları yoluyla mamul üretimi olarak değerlendirilmesi şeklindedir. Yani inşaat maliyetleri 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ, 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ve 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesapları aracılığıyla yıl içinde izlenecek, periyodik

aralıklarla yansıtma hesapları kullanılarak 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM hesabına aktarılacak, tamamlandığında ise 152 MAMULLER hesabına aktarılacaktır. İnşaatlar teslim edildiğinde ise 600 YURTİÇİ SATIŞLAR hesabıyla hasılat kaydedilecek, 152 MAMULLER hesabındaki tutarlar ise 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ hesabına aktarılacaktır. Kuşkusuz satış bedeli ile maliyet bedeli aynı olacağı için herhangi bir kâr veya zarar doğmayacaktır.

Bizimde katıldığımız ikinci görüşe göre buradaki teslimler, bir satış işlemi olmayıp, belirli bir amacın gerçekleşmesi için bir araya gelmiş bir topluluğun tasfiyesi ve üyelerine (ortaklarına) tasfiye paylarının nakdi olarak değil aynı olarak verilmesi şeklindedir. İlk görüş söz konusu kooperatifin devam eden bir faaliyeti olması ve bu işi sürekli yapıyor olması halinde doğru olabilir. Ama bu durum kooperatifin kurulma amacıyla çelişir. Dolayısıyla burada inşa edilen konutlar satış amaçlı değil, kullanım amaçlıdır. Bu nedenle inşaatın devamı süresince oluşan maliyetler 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında izlenmeli, tamamlandığında 252 BİNALAR hesabına aktarılmalı, ortaklara verildiğinde ise bu hesap tasfiye edilerek, ortaklık payı karşılığı olarak kapatılmalıdır.

Burada 252 BİNALAR hesabı yerine 20. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER grubunda yer alacak 205 DAĞITIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER şeklinde bir hesaba aktarmak, dağıtımı bu hesap kanalı ile yapmak mümkündür. Diğer yandan bu grupta 206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR şeklinde bir hesabın kullanılması ve tamamen 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR grubu dışında işlemlerin izlenmesi daha doğru bir yaklaşım olur. Raporlama açısından bu hesabın daha uygun olduğunu düşünmekteyiz.

Yukarıda açıklanan hususların her birine ilişkin muhasebe uygulamaları, hem müteahhit firma açısından, hem de kooperatif açısından aşağıdaki örneklerde ele alınmıştır.

Örnek 1 - Müteahhit Firmanın Kooperatiften Kat Karşılığı Arsa Alması

KLM Konut Yapı Kooperatifi 2008 yılında konut yapmak için 120.000 TL'ye arsa satın almıştır. Daha sonra ABC inşaat şirketiyle arsa karşılığı inşaat sözleşmesi yapmıştır. Sözleşmeye göre konut yapı kooperatifi 110 m²'lik 30 daire, ABC inşaat işletmesi ise 110 m²'lik 40 daire alacaktır.

İnşaata ait maliyetler, Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri 2.400.000 TL, Direkt İşçilik Giderleri 903.500 TL, Genel Üretim Giderleri 200.000 TL'dir.

<u>KLM Konut Yapı Kooperatifi'ne Kalan Yerler</u>	<u>ABC İnşaat Şirketine Kalan Yerler</u>
30 Daire * 110 m ² = 3.300 m ²	40 Daire * 110 m ² = 4.400 m ²
Toplam İnşaat Alanı = 3.300 m ² + 4.400 m ² = 7.700 m ²	

İnşaatin toplam maliyeti = 2.400.000 + 903.500 + 200.000 = 3.503.500 TL

İnşaatin birim maliyeti = 3.503.500 TL / 7.700 m² = 455 TL / m²

Arsa maliyeti = Kooperatife teslim edilecek alan * İnşaatin birim maliyeti
= 3.300 m² * 455 TL / m² = 1.501.500 TL

Arsa Maliyeti	= 1.501.500,00
VUK 267. md. göre % 5 ilave	= <u>75.075,00</u>
KDV Matrahı	= 1.576.575,00
% 1 KDV	= <u>15.765,75</u>
Toplam Fatura Bedeli	= 1.592.340,75

ABC inşaat şirketi, kooperatife dairelerin teslimleriyle ilgili olarak yukarıda belirtilen faturayı düzenlemelidir. İnşaat şirketinin yani müteahhit firmanın yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 151.01 Arsa Maliyeti	1.576.575,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	15.765,75	1.592.340,75
Arsanın yarı mamuller-üretim hesabına alınması		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA HESABI	3.503.500,00	2.400.000,00 903.500,00 200.000,00
Yıl içinde gerçekleşen inşaat maliyetlerinin yarı mamuller-üretim hesabına aktarılması		
152 MAMULLER 152.01 Kooperatife Verilecek Yerler 1.576.575 152.02 İşletmeye Kalan Yerler <u>3.503.500</u> 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 151.01 Arsa Maliyeti 3.503.500 151.02 İnşaat Maliyeti <u>1.576.575</u>	5.080.075,00	5.080.075,00
Tamamlanan inşaata ait maliyetlerin mamuller hesabına aktarılması		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	1.592.340,75	1.576.575,00 15.765,75
Dairelerin kooperatife fatura karşılığı teslimi		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER 01 Arsa karşılığı teslimler	1.576.575,00	1.576.575,00
Teslim edilen dairelerin maliyeti		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.592.340,75	1.592.340,75
İlgili hesapların kapatılması		

Örnek 2 - Müteahhit Firmanın Kooperatife Hakedişe Bağlı Konut Üretmesi

KLM Konut Yapı Kooperatifi ile ABC İnşaat Şirketi 2008 yılında 70 adet 110 m²'lik konut üretmek üzere sözleşme yapmıştır. Konut için gerekli olan arsayı konut yapı kooperatifi 120.000 TL'ye satın almıştır. Sözleşmeye göre konutların ihale bedeli 4.200.000 TL'dir. İnşaata 2008 yılında başlanmış olup, 2009 yılında inşaat

tamamlanmıştır. İnşaatın yıllara göre maliyet bedelleri ve alınan hakedişleri aşağıdaki gibidir.

Yıllar	İnşaat Maliyeti	Alınan Hakedişler
2008	2.000.000	2.200.000
2009	1.503.500	2.000.000
Toplam	3.503.500	4.200.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 740.01 KLM Kooperatifi	2.000.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 150 İLK MAD. VE MALZEME STOK 381 GİDER TAHAKKUKLARI	360.000,00 }	2.360.000,00
İnşaatın 2008 yılı maliyetleri		
102 BANKALAR	2.139.500,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 295.01 KLM Kooperatifi Hakediş Stopajı % 3	66.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.01 KLM Kooperatifi (Damga Vergisi % 0,75) 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - KLM Kooperatifi 391 HESAPLANAN KDV (KDV % 1 olarak hesaplanmıştır)	16.500,00	2.200.000,00 22.000,00
2008 yılı hakedişin alımı		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ 170.01 KLM Kooperatifi 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	2.016.500,00	2.016.500,00
2008 yılı inşaat maliyetlerinin yansıtılması		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 740.01 KLM Kooperatifi	1.503.500,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 150 İLK MAD. VE MALZEME STOK 381 GİDER TAHAKKUKLARI	270.630,00 }	1.774.130,00
İnşaatın 2009 yılı maliyetleri		

102 BANKALAR	1.945.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	60.000,00	
295.01 KLM Kooperatifi Hakediş Stopajı % 3		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	15.000,00	
740.01 KLM Kooperatifi (Damga Vergisi % 0,75)		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - KLM Kooperatifi		2.000.000,00
391 HESAPLANAN KDV (KDV % 1 olarak hesaplanmıştır)		20.000,00
2009 yılı hakedişin alımı		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	1.518.500,00	
170.01 KLM Kooperatifi		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		1.518.500,00
2009 yılı inşaat maliyetlerinin yansıtılması		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ - KLM Kooperatifi	4.200.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		4.200.000,00
Toplam hakedişlerin hasılatla aktarılması		
622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ	3.535.000,00	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ		
170.01 KLM Kooperatifi		3.535.000,00
2009 yılı inşaat maliyetlerinin yansıtılması		

İş tamamlandığında hakedişler hasılat hesaplarına, maliyetler ise satılan hizmet maliyetleri hesaplarına aktarılacaktır. Böylece işin kârı ortaya çıkacak, bu kâr üzerinden müteahhit firma vergisini hesaplayacak, stopaj yoluyla ödediği vergileri mahsup edecek ve kalan kısmı beyan ederek ödeyecektir. Bu işlemlere daha önce değindiğimiz için burada tekrar benzer kayıtları göstermeyeceğiz. Ayrıca yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV tevkifatı yapılmayacaktır.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Fevzi Bulut, Oktay Çoşkun, “Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2011, S. 104, Kaynak: <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=39385>, (Erişim Tarihi: 22.07.2011).

Şimdi aynı işlemleri kooperatifin muhasebe kayıtları açısından ele alalım.

Örnek 3 – Kooperatifin Arsa Karşılığı Müteahhit Firmadan Konut Alması

KLM Konut Yapı Kooperatifi 2008 yılında konut yapmak için 120.000 TL'ye arsa satın almıştır. Daha sonra ABC inşaat şirketiyle arsa karşılığı inşaat sözleşmesi yapmıştır. Sözleşmeye göre konut yapı kooperatifi 110 m²'lik 30 daire, ABC inşaat işletmesi ise 110 m²'lik 40 daire alacaktır. İnşaat ruhsatı 2008 yılı içinde konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiştir.

Toplam inşaat maliyeti yukarıdaki örnekte de ifade edildiği gibi 3.503.500 TL'dir.

$$\text{İnşaatın birim maliyeti} = 3.503.500 \text{ TL} / 7.700 \text{ m}^2 = 455 \text{ TL} / \text{m}^2$$

$$\begin{aligned} \text{Arsa maliyeti} &= \text{Kooperatife teslim edilecek alan} * \text{İnşaatın birim maliyeti} \\ &= 3.300 \text{ m}^2 * 455 \text{ TL} / \text{m}^2 = 1.501.500 \text{ TL} \end{aligned}$$

Müteahhide göre arsa maliyeti aşağıdaki gibi kooperatife fatura edilecektir.

Arsa Maliyeti	= 1.501.500,00
VUK 267. md. göre % 5 ilave	= <u>75.075,00</u>
KDV Matrahı	= 1.576.575,00
% 1 KDV	= <u>15.765,75</u>
Toplam Fatura Bedeli	= 1.592.340,75

Vergi İdaresinin görüşüne göre arsa sahibi konut yapı kooperatifi kayıtları da aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Arsa payının birim maliyeti} = 120.000 \text{ TL} / 7.700 \text{ m}^2 = 15,58 \text{ TL} / \text{m}^2$$

$$\text{Devredilen arsa maliyeti} = 4.400 * 15,58 = 68.552 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Konut yapı kooperatifinin kazancı} &= \text{Teslim aldığı yerlerin tutarı} - \text{Teslim ettiği} \\ \text{arsanın bedeli} &= 1.576.575,00 - 68.552 = 1.508.023 \text{ TL} \end{aligned}$$

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR (Müteahhit ABC Firması) 250 ARSA VE ARAZİLER 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR (veya 549 ÖZEL FONLAR) 391 HESAPLANAN KDV Arsanın inşaata tahsis edilmesi	51.448,00 1.592.340,75	120.000,00 1.508.023,00 15.765,75
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR Kat karşılığı alınan yerlerin maliyeti	1.576.575,00 15.765,75	1.592.340,75
252 BİNALAR 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Tamamlanan binanın teslim alınması	1.628.023,00	1.628.023,00
320 SATICILAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR Arsa karşılığı binanın alınması nedeniyle hesapların kapanması	1.592.340,75	1.592.340,75
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 252 BİNALAR Biten Konutların Ortaklara Paylaştırılması	1.628.023,00	1.628.023,00

Konut yapı kooperatifi adına düzenlenen inşaat ruhsatı 03.07.2009 tarihinden önce alındığından konut yapı kooperatifi, üyelerine konut teslimi yaptığında KDV istisnasından yararlanacaktır.

Kooperatif arsa karşılığında aldığı daireleri kendi tüzel kişiliği adına kullanmayacak ya da yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirmeyecektir. Kooperatifin esas amacı ortakları (üyeri) için konut üretmek olduğundan, arsa karşılığı alınan daireler ortaklara dağıtılacaktır. Bu işlemin sonucunda da kooperatif tasfiye edilecektir. Bu nedenle arsa karşılığı alınan konutların 20. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER grubunda yer alacak 205 DAĞITIM AMAÇLI GAYRİMNKULLER hesabında izlenmesi kanaatimizce daha uygun bir yaklaşımdır. Buna göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR (Müteahhit ABC Firması) 250 ARSA VE ARAZİLER 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR (veya 549 ÖZEL FONLAR) 391 HESAPLANAN KDV Arsanın inşaata tahsis edilmesi	51.448,00 1.592.340,75	120.000,00 1.508.023,00 15.765,75
206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR Kat karşılığı alınan yerlerin maliyeti	1.576.575,00 15.765,75	1.592.340,75
205 DAĞITIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Tamamlanan binanın teslim alınması	1.628.023,00	1.628.023,00
320 SATICILAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR Arsa karşılığı binanın alınması nedeniyle hesapların kapanması	1.592.340,75	1.592.340,75
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 205 DAĞITIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER Biten konutların ortaklara paylaşılması	1.628.023,00	1.628.023,00

Örnek 4 – Kooperatifin Hakediş Karşılığı Müteahhit Firmaya ya da Taşeronu Yaptırılması

Yukarıdaki ikinci örneği burada tekrar ele alırsak, kooperatifin binayı taşeron kullanarak ya da müteahhit bir firmaya ihale ederek inşaatı yaptırması durumunda, kooperatifin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllar	İnşaat Maliyeti	Alınan Hakedişler
2008	2.000.000	2.200.000
2009	1.503.500	2.000.000
Toplam	3.503.500	4.200.000

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.01 Arsa Maliyeti 250 ARSA VE ARAZİLER Arsa bedelinin inşaat maliyetine alınması	120.000,00	120.000,00
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.02 İnşaat Maliyeti 2.200.000 258.03 İndirilemeyen KDV <u>22.000</u> 102 BANKALAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Hakediş Stopajı % 3 66.000 (Damga Vergisi % 0,75) <u>16.500</u> 2008 yılı için taşeronla ödenen hakedişler	2.222.000,00	2.139.500,00 82.500,00
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.02 İnşaat Maliyeti 2.000.000 258.03 İndirilemeyen KDV <u>20.000</u> 102 BANKALAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Hakediş Stopajı % 3 60.000 (Damga Vergisi % 0,75) <u>15.000</u> 2009 yılı için taşeronla ödenen hakedişler	2.020.000,00	1.945.000,00 75.000,00
252 BİNALAR 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Tamamlanan inşaatın binalara alınması	4.362.000,00	4.362.000,00
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 252 BİNALAR Binanın kooperatif ortaklarına dağıtılması	4.362.000,00	4.362.000,00

Burada da konut yapı kooperatifi adına düzenlenen inşaat ruhsatı 03.07.2009 tarihinden önce alındığından konut yapı kooperatifi, üyelerine konut teslimi yaptığında KDV istisnasından yararlanacaktır.

Aynı işlemleri 20. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER grubunda izlersek yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 206.01 Arsa Maliyeti 250 ARSA VE ARAZİLER Arsa bedelinin inşaat maliyetine alınması	120.000,00	120.000,00
---	------------	------------

206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.222.000,00	
206.02 İnşaat Maliyeti 2.200.000		
206.03 İndirilemeyen KDV <u>22.000</u>		
102 BANKALAR		2.139.500,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		82.500,00
Hakediş Stopajı % 3 66.000		
(Damga Vergisi % 0,75) <u>16.500</u>		
2008 yılı için taşeronla ödenen hakedişler		
206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.020.000,00	
206.02 İnşaat Maliyeti 2.000.000		
206.03 İndirilemeyen KDV <u>20.000</u>		
102 BANKALAR		1.945.000,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		75.000,00
Hakediş Stopajı % 3 60.000		
(Damga Vergisi % 0,75) <u>15.000</u>		
2009 yılı için taşeronla ödenen hakedişler		
205 DAĞITIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	4.362.000,00	
206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		4.362.000,00
Tamamlanan inşaatın binalara alınması		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	4.362.000,00	
205 DAĞITIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		4.362.000,00
Binanın kooperatif ortaklarına dağıtılması		

2.6. TOPLU KONUT VEYA KENTSEL DÖNÜŞÜM

Kentsel dönüşüm, bir kentin tamamı veya belirli bir yerleşim alanına yönelik bilinçli sistematize edilmiş ve planlanmış eylemdir.¹⁰⁹

Kentsel dönüşümün kendiliğinden gelişen bir süreç olmadığından toplumsal, ekonomik, kültürel ve siyasal amaçlarla kent parçalarının kullanım biçimine yönelik dışarıdan bir müdahale sonucunda gerçekleşmektedir.¹¹⁰

¹⁰⁹ Arzu Kocabaş, *Kentsel Dönüşüm (Yenileş(tir)me): İngiltere Deneyimi ve Türkiye'deki Beklentiler*, Literatür Yayıncılık, İstanbul 2006, s. 2.

¹¹⁰ Ruşen Keleş, *Kentleşme Politikası*, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara 2004, s. 435-436.

Kentsel dönüşüm yaklaşımı farklı tür alanları içermektedir. Kentsel dönüşüme konu olan alanlar genel olarak şu şekilde sıralanabilir.¹¹¹

- Gecekondu alanları, yüksek yoğunluklu kaçak apartman bölgeleri
- Tarihi konut alanları
- İşlevini yitirmiş sanayi alanları
- Eski kent merkezleri
- Afet riski taşıyan yerleşim alanları
- İşlevini yitirmiş, sağlıksızlaşmış, sorun üreten kent parçaları

Yukarıda gösterilen alanlar kimi yerde sağlamlaştırılmayı, kimi yerde yenilemeyi gerekli kılmıştır.

2.6.1. Kentsel Dönüşüm Yöntemleri

Kentsel dönüşümün içerisinde barındırdığı farklı uygulamalara rastlamak mümkündür. Bu uygulamalardan bazıları aşağıda açıklanmaktadır.

1) Yenileme : Mevcut yapıların yaşam ve sağlık koşullarının iyileştirilme imkanının bulunmadığı alanlarda yapıların tamamının veya bir kısmının ortadan kaldırılarak yeniden inşasıdır.

2) Sağıklaştırma: Eski kent dokusuna yapılan kısmi yenilemedir.

3) Koruma : Toplumun geçmişteki sosyal ve ekonomik koşullarını ve kültürel değerlerini yansıtan fiziksel yapısının, yaşanan değişim ve gelişmeler karşısında yok olmasının engellenmesi ve kentsel dokunun çağdaş yaşamla bütünleştirilmesini sağlamaktır.

4) Düzenleme : Bir yerleşim alanının tümünün veya bir bölümünün kendiliğinden gelişmesine engel bir durum varsa, toplum yararına göre gelişmeye yön vermek için geleceğe dönük yapılan çalışmalardır.

¹¹¹ Keleş, a.g.e., s. 436.

5) Yeniden Canlandırma : Tarihi kent alanlarının alınacak sosyal önlemlerle yeniden canlılığının kazanmasıdır.

6) Yeniden Üretim : Tamamen bozulmuş alanların yeniden yapılandırılmasıdır.

2.6.2. Kentsel Dönüşüm Sürecinde Rol Alan Faktörler

Kentsel dönüşüm sürecinde kamu sektörü, özel sektör, sivil toplum kuruluşları ve yerel halk rol almaktadır. Kamu sektörünün kentsel dönüşümde liderlik rolü üstlendiği görülebilir. Kentsel dönüşüm sürecinde özellikle yasal çerçevede temel aktör diyebiliriz. Özel sektörün özelliği profesyonel oluşu ve tasarım gücüdür. Profesyonellik anlayışından dolayı kentsel dönüşümün kalitesini arttırmaktadır. Bulunduğu bölge şartlarını iyi bilen yerel halkın kentsel dönüşüm sürecine katılması çok önemlidir.

Kentsel dönüşümünün uzun süreli olabilmesi çalışmanın bölge halkı tarafından benimsenmesine bağlıdır. Kentsel dönüşümde bölgenin iyi tanınması ve şartların bilinmesi çok önemlidir. Sivil toplum kuruluşları ise sorunları bağımsız olarak ele alarak toplumu aydınlatmalıdır. Farklı uzmanlık alanlarıyla bilgi ve tecrübeleriyle kentsel dönüşüme katkı sağlayacaklardır.

2.6.3. Türkiye’de Kentsel Dönüşüm Süreci

Dünya’da özellikle ikinci dünya savaşından sonra kentsel dönüşüm faaliyetleri görülmüştür. Türkiye’de 1950’lilerin sonunda eski evlerin daire karşılığı verildiği görülmüştür. Bu gelişmeler karşısında Kat Mülkiyeti Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1970’li yıllarda kooperatifler tarafından toplu konut türü sunular uygulanmıştır.

Tam anlamıyla kentsel dönüşüm faaliyetleri Türkiye’de 1970’lerden sonra uygulanmıştır. 1980’ler konut üretiminde toplu konut anlayışının kurumsallaştığı dönemdir. Bu bağlamda Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) 1984 yılında kurulmuştur. TOKİ’nin amacı konut ve kentleşme sorunlarına ulusal düzeyde çözüm bulmaktır. 1980’lerden sonra özellikle Avrupa’daki kentsel dönüşüm projeleri örnek alınarak kamu-özel sektör ortaklıkları artırılmaya çalışılmıştır.

Özellikle 1990'ların sonlarından itibaren kentsel dönüşüm faaliyetleri büyük şehirlerde önem kazanmıştır. Kentsel dönüşüm kavramının 2000'li yıllarda yasalara girmesiyle birlikte merkezi yönetim tarafından TOKİ ve yerel yönetim tarafından ise belediyeler kentsel dönüşüm projelerinde kurumsal aktör olarak başrolde yer almışlardır.

III. BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

İnşaat sözleşmeleri TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında düzenlenmiştir. Bu kısımda standart hükümleri ile ülkemizdeki mevcut uygulamalar örneklerle karşılaştırılacaktır.

Standart bazı inşaat sözleşmelerini kapsamadığı gibi inşaat dışında kalan bazı sözleşmeleri de kapsamaktadır.¹¹² İnşaat sözleşmeleri temelde ikiye ayrılmakta, yapımıcının kendi adına ve başkası adına yaptığı inşaatlar olarak bölümlenmektedir. Başkası adına yapılan inşaatlar taahhüt şeklinde inşaatlardır. Yapımıcının kendi adına satmak üzere yaptığı inşaatlar satış amaçlı inşaatlardır. Satış amaçlı inşaatlar tekdüzen muhasebe sisteminde 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM ve 152 MAMULLER gibi hesaplarda takip edilmektedir. Maliyetlerinin oluşturulması, yarı mamul ve mamul haline getirilme gibi işlem görür. Yapımıcının kendi adına kullanmak üzere yaptığı inşaatlar ise 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında takip edilir ve inşaatın bitimiyle birlikte ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır.

Standart, müşteri adına ve hesabına yapılan ve bir hesap döneminden daha uzun süren inşaat işlerini kapsamaktadır.¹¹³

3.1. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KÂR VEYA ZARARIN TESPİTİNDE YÖNTEMLER

İnşaat işlemlerinde genel olarak kâr veya zarar tespiti iki yönetime göre yapılmaktadır. Bunlar sırasıyla “Tamamlanma Yöntemi” ve “Tamamlanma Aşamaları Yöntemi”dir.

¹¹² Örten vd., a.g.e., s. 116.

¹¹³ TMS 11, md. 3-4.

3.1.1. Tamamlanma Yöntemi

Bu yöntemin temel özelliği kâr veya zararın işin tamamı bitinceye kadar belirlenememesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanmasına kadar borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin tamamlanmasına kadar bir varlık olarak bilançoya alınması ve bunun neticesinde gelir tablosuna herhangi bir rakamın aktarılmamasıdır.¹¹⁴ VUK bu yöntemi esas almaktadır. Bu yöntemin tercih edilmesinin sebebi farklı dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu olduğundan, özellikle inşaat taahhüt işlerinde dönem başında fazla kârdan dolayı oluşacak fazla vergi ödenmesini önlediği ve daha sonraki dönemlerin daha az kârlılık oranına sahip olacağından dönemlerin birbiriyle dengelenebilmesidir. Bu yöntemde işletme için geçici kabulün yapıldığı döneme kadar gelir tablosunda dönem kârı yer almamaktadır.

Günümüzde ülkemizde uygulanan bu yönteme göre yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Örnek : KLM şirketi 10.01.2008 tarihinde keşif bedeli 420.000 TL olan bir inşaatının ihalesine girebilmek için % 3 oranında geçici teminat yatırmıştır. 15.01.2008 tarihinde yapılan ihale sonucunda inşaat işi 400.000 TL tutar üzerinden KLM şirketinde kalmıştır. Alınan inşaat işiyle ilgili olarak geçici teminat geri alınarak ihale bedelinin % 6'sı oranında kesin teminat yatırılmıştır. İnşaat işiyle ilgili olarak tahmin edilen maliyet ise 300.000 TL'dir. İşletmenin 2008 yılı itibariyle gerçekleşen maliyeti 120.000 TL ve alınan hakediş tutarı 160.000 TL'dir.

2009 yılı sonunda yapılan hesaplamalara göre 2009 yılı için gerçekleşen maliyet 160.000 TL ve alınan hakediş tutarı 190.000 TL'dir. Ayrıca işin tamamlanabilmesi için 2010 yılında 40.000 TL gider yapılmasının söz konusu olduğu tahmin edilmektedir.

2010 yılında inşaatın bitirilmesi için 40.000 TL harcama yapıldığı tespit edilmiştir. 2010 yılı için 50.000 TL hakediş alınmıştır. İnşaat işi 2010 yılında bitirilmiş ve geçici kabulü yapılmıştır.

¹¹⁴ Örtten vd., a.g.e., s. 119.

İnşaat işiyle ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 100 KASA Geçici teminatın verilmesi	12.600,00	12.600,00
--	-----------	-----------

İhaleyi kazanan KLM Şirketi ilgili kuruma verdiği geçici teminatı geri almıştır. Daha sonra X bankasından teminat mektubu alarak kesin teminatı ilgili kuruma vermiştir. Kesin teminat tutarı ihale sonucu işin alındığı tutarın % 6'sı alınarak bulunur. Örneğimizde kesin teminat tutarı $400.000 * 0,06 = 24.000$ TL'dir.

100 KASA 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR Geçici teminatın geri alınması	12.600,00	12.600,00
912 KESİN TEMİNAT MEKTUBUPLARINDAN BORÇLULAR 912.01 Teminat Mektubu Teslim Alanlar 913 KESİN TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALACAKLILAR 913.01 X Bankası Kesin teminat mektubunun verilmesi	24.000,00	24.000,00

2008 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 150 İLK MADDE VE MALZEME STOK 381 GİDER TAHAKKUKLARI İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması	120.000,00 21.600,00 }	141.600,00
---	------------------------------	------------

102 BANKALAR	178.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	4.800,00	
295.01 Hakediş Stopajı % 3		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.200,00	
(Damga Vergisi % 0,75)		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		160.000,00
391 HESAPLANAN KDV (KDV 1/6 oranında tevkifata tabi tutulduğundan % 15 olarak hesaplanmıştır)		24.000,00
Hakedişin alımı		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	121.200,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		121.200,00
Giderlerin inşaatlara yansıtılması		

2009 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	160.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	28.800,00	
102 BANKALAR	}	188.800,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		
102 BANKALAR	211.375,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	5.700,00	
295.01 Hakediş Stopajı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.425,00	
(Damga Vergisi % 0,75)		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		190.000,00
391 HESAPLANAN KDV (KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)		28.500,00
Hakedişin alımı		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	161.425,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		161.425,00
Giderlerinin inşaatlara yansıtılması		

2010 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	40.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	7.200,00	
102 BANKALAR	}	47.200,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		
102 BANKALAR	55.587,50	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	1.500,00	
295.01 Hakediş Stopajı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	412,50	
(Damga Vergisi % 0,825)		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		50.000,00
391 HESAPLANAN KDV		7.500,00
(KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)		
Hakedişin alımı		

Damga vergisi kesintisi 01.01.2010 tarihinden itibaren % 0,825 olduğu için örnekte 2010 yılı hakedişi için yapılan damga vergisi kesintisi % 0,825 olarak alınmıştır.

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	40.412,50	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		40.412,50
Giderlerin inşaatlara yansıtılması		

İnşaat işi 2010 yılında bittiği ve geçici kabulü yapıldığı için, inşaat işi sonucu, kâr veya zarar iş bitiminde hesaplanacak ve ödenecek vergi işin bittiği yılın vergisi olarak dikkate alınacaktır.

	Maliyet	Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşİ	323.037,50	400.000,00	76.962,50	15.392,50

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 600 YURTİÇİ SATIŞLAR İnşaatın bitimiyle hakediş bedellerinin sonuç hesaplarına aktarılması	400.000,00	400.000,00
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM Tamamlanan inşaat maliyetinin sonuç hesaplarına alınması	323.037,50	323.037,50
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Vergi karşılığının ayrılması	15.392,50	15.392,50
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 692 DÖNEM NET KÂRI Vergi sonrası dönem net kârı	76.962,50	15.392,50 61.570,00
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR Peşin ödenen vergilerin, ilgili hesaba aktarılması	12.000,00	12.000,00
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması	12.000,00	12.000,00

Ertesi yıl biten işlerle ilgili beyanname verildiğinde verginin tahakkuku ve ödemesi aşağıdaki gibi yapılacaktır.

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Vergilerin tahakkuku	15.392,50	12.000,00 3.392,50
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Vergilerin ödenmesi	3.392,50	3.392,50

KLM inşaat şirketi tamamlanma yöntemi sonucu 76.952,50 TL kâr elde etmiştir. Tamamlanma yönteminde kâr veya zarar görüldüğü gibi işin bittiği yıl hesaplanmaktadır.

3.1.2. Tamamlanma Aşamaları Yöntemi

Bu yöntemin temel özelliği ise yapım işinde tamamlanma aşamalarına uygun bir şekilde kârın finansal tablolara aktarılması ve dolayısıyla kârın hesaplanabilmesi için işin tamamlanmasını beklemeye gerek kalmamasıdır. İnşaat taahhüt işlerinde tamamlanma aşamalarına göre gelir, gider, kâr veya zarar tespit edilir. Sözleşme gelirleri ile birlikte her dönemde maliyet harcamaları belli olduğundan ve toplam maliyet tahmin edilebildiğinden inşaat işinde bir kâr rakamı bulunabilir ve bu kâr rakamı finansal tablolara aktarılabilir.

Tamamlanma yöntemi muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik ilkesine aykırı olduğu için inşaat taahhüt işleri ile ilgili kazancın belirlenmesinde tamamlanma aşamaları yöntemi benimsenmiştir.¹¹⁵

Tamamlanma yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olmasının ortaya çıkardığı uyumsuzluklar tamamlanma aşamaları yönteminde ortadan kalkmakta ve mali tablolar ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.¹¹⁶

3.2. TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

Standartta, inşaat sözleşmesi bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılan anlaşma olarak tanımlanmıştır.

¹¹⁵ Mehmet Sayarı, “İnşaat Taahhütleri Standardı”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2004, S. 3, s. 63.

¹¹⁶ Ali Alagöz, *Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2008, s. 39.

Standart, inşaat sözleşmeleri kapsamında gerçekleşen gelir ve maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamasına açıklık getirmeyi amaçlamaktadır.

3.2.1. İnşaat Sözleşme Türleri

Standartta inşaat sözleşmelerinin iki türünden bahsedilmektedir. Bunlar sırasıyla sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr şeklindeki sözleşmelerdir.

1) Sabit Fiyatlı Sözleşme : Bir işin istenilen koşullara uygun şekilde bitirilmesi için yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını kabul ettiği sözleşmelerdir. Sabit fiyatlı sözleşmelerde bazı durumlarda maliyet güncellemesi de öngörülebilir.

2) Maliyet Artı Kâr Sözleşmesi : Yüklenicinin sözleşmede kabul etmiş olduğu maliyet bedeli üzerine bu maliyetin sözleşmede belirtilen bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan sözleşmelerdir.

3.2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

İnşaat sözleşmeleri tek bir varlığın üretimini düzenleyebileceği gibi birden fazla varlığın üretimini de düzenleyebilir.

Standart hükümleri temelde her inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanır. Birden fazla varlığı üretmek için sözleşme yapılmış olsa bile, her bir varlık için ayrı teklif verilmiş ise, her bir varlık ayrı bir müzakereye konu olmuşlar ise ve her bir varlığın maliyeti ve geliri ayrı belirleniyorsa her varlığın inşaatı ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilir.¹¹⁷ Bu şekilde bir sözleşme bölümlenmiş olur.

Eğer, sözleşmeler tek bir parça olarak müzakere edilmişse, sözleşmelerin birbiriyle genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olma açısından yakın ilişki varsa ve sözleşme kapsamındaki işler aynı anda veya birbirini izleyen sırada yapılıyorsa

¹¹⁷ TMS 11, md. 18.

inşaat sözleşmeleri birleştirilir. İnşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi veya bir sözleşme dâhilinde inşa edilen ama ayrı ayrı sözleşme olarak değerlendirilmesi kârın dönemlere ayrılması ve belirlenmesinde dikkate alınır.

3.2.3. İnşaat Sözleşmesi Gelir ve Maliyetleri

Sözleşme gelirleri sözleşmenin başlangıcında anlaşmaya varılan bedel, inşaat sırasında yapılan değişikliklerle ek ödeme istekleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanma olasılığı bulunan ve güvenilir biçimde ölçülebilen tutarlardır.¹¹⁸

Sözleşme gelirlerindeki değişikliğin muhasebeleştirilebilmesi için bu değişiklik üzerinde anlaşılmalı ve değişikliğin yaratacağı gelir artış veya azalışı güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir.

Sözleşme maliyetleri sözleşmeyle doğrudan ilişkili giderler, sözleşmedeki konu ile ilişki kurulabilen ve sözleşmeye eklenebilecek giderler, sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek diğer giderlerden oluşmaktadır.

3.2.4. Sözleşme Gelir ve Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İNşaat sözleşmelerinde gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde temel unsur bilanço günü itibariyle sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesidir. Güvenilir biçimde öngörülebilmeden kasıt sözleşme gelirinin güvenli bir şekilde tespit edilebilmesi ve işin bitiminde elde edilebilecek olmasıdır.¹¹⁹

İNşaat sözleşmelerinde gelir ve maliyetler güvenilir biçimde öngörülebilmesi koşulu ile tamamlanma aşamaları yöntemi uygulanarak, döneme ait finansal tablolara

¹¹⁸ Mehmet Sayarı, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2002, S. 6, s. 3.

¹¹⁹ Mehmet Akiftunç, “TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *E-Yaklaşım*, 2007, S. 42, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007018869.htm>, (Erişim Tarihi: 12.11.2010).

gelir ve gider olarak yansıtılmalıdır. Standart hiçbir koşul altında tamamlanma yönteminin uygulanmasına izin vermemektedir.¹²⁰

3.2.4.1. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirme

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşamaları esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. Sonucun güvenilir biçimde öngörülebilmesi sabit fiyatlı sözleşmelerde ve maliyet artı kâr sözleşmelerde farklı şekilde yer almaktadır.

Sabit fiyatlı sözleşmelerde aşağıdaki kriterlerin tamamının sağlanması durumunda, sonucun güvenilir olarak öngörülebildiği kabul edilmektedir.¹²¹

- a) Toplam sözleşme geliri güvenilir biçimde ölçülebilmeli yani gelir tutarı hesaplanabilmelidir.
- b) Hesaplanan bu tutarın işletme tarafından nakden veya hesaben tahsil edilebilir olduğundan şüphe olmamalıdır.
- c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken toplam inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşaması bilanço günü itibariyle güvenilir biçimde belirlenebilmelidir.
- d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminler ile karşılaştırılabilir olması gereklidir.

Maliyet artı kâr sözleşmesinde ise aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilmektedir:¹²²

- a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların yani sözleşme gelirlerinin tahsil edilebilirliği konusunda yüklenicide herhangi bir şüphe olmamalıdır.

¹²⁰ Alagöz, a.g.e., s. 127.

¹²¹ Örtten vd., a.g.e., s. 124.

¹²² TMS 11, md. 24.

b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi gereklidir.

Sabit fiyatlı sözleşmelerde sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinde en önemli kriter tamamlanma aşamasının hesaplanabilmesidir. Maliyet artı kâr sözleşmesinde böyle bir kriter yoktur.

TMS-18 Hasılat Standardında da özellikle tamamlanma aşamasından bahsedilmektedir. TMS-18 Hasılat Standardına göre gelirin güvenli bir biçimde ölçülebilmesi, ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması, işlemin tamamlanması için ortaya çıkan maliyetlerin doğru hesaplanabilmesi ve bilanço tarihi itibari ile işlemin tamamlanma aşamalarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesine bağlıdır.

TMS-18 Hasılat Standardına göre de hizmet sunumlarında bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibarı ile tamamlanma aşaması dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Standartta göre hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilen hizmetleri yansıtmaz. Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Eğer daha önce finansal tablolara yansıtılmış hasılat varsa bu hasılatın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Mevcut muhasebe uygulamamızda hizmet satış tutarının tespitinde işin tamamlanma aşamasına göre bir hesaplama gidilmemektedir. Bu uygulama ile standart hükümleri farklılık göstermektedir.

3.2.4.2. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme

Sonucun güvenilir biçimde öngörülemediği durumlarda, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar olan tutar gelir

kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı yüksekse beklenen zarar derhal gider olarak kaydedilir.¹²³

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tespit edilemiyorsa; tamamlanma aşamaları yönteminin kullanılabilmesi mümkün değildir. Bu durumda katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilmeli ve sözleşme maliyetlerinin tamamı oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu anda beklenen zarar tutarı doğrudan gider olarak kaydedilmelidir.¹²⁴

Yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.¹²⁵

Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider yazılarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir.¹²⁶

- a) Geçerliliği konusunda ciddi kuşklar bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar,
- b) Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,
- c) İstimlak veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar,
- d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar,

¹²³ Sayarı, “İnşaat Taahhütleri..., a.g.m., s. 65.

¹²⁴ TMS 11, md. 32.

¹²⁵ TMS 11, md. 33.

¹²⁶ TMS 11, md. 34.

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

Sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülememesi halinde sözleşme maliyet ve giderlerinin ölçülmesi ve raporlanmasında ihtiyatlılık ilkesi ön plana çıkarılır.¹²⁷

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler sonucun güvenilir biçimde öngörülebilmesi durumuna uygun olarak muhasebeleştirilir.¹²⁸

3.2.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Beklenen zarar için karşılık ayrılmalıdır. Karşılığın ayrılması sözleşme konusu işin başlayıp başlamamasına, tamamlanma aşamasına ya da diğer sözleşmelere bağımlı değildir.¹²⁹

Örnek: Bir inşaat şirketinin beklenen geliri 50.000 TL, beklenen toplam maliyet 55.000 TL olarak öngörülmüştür. Bu durumda inşaatın beklenen zararı 5.000 TL olacağından inşaatın başlaması, tamamlanma aşaması dikkate alınmadan bu zarar için karşılık ayrılacak ve doğrudan dönem giderlerine yansıtılacaktır.

¹²⁷ Ali Alagöz, “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2009, C. 2, S. 1, s. 19.

¹²⁸ TMS 11, md. 35.

¹²⁹ TMS 11, md. 36-37.

3.2.6. Tahminlerdeki Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi

Tamamlanma aşamaları yöntemi tahminlere dayandığından tahminlerdeki değişiklikler, tahminlerin değiştirildiği dönemin gelir tablosuna aktarılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılmaktadır.¹³⁰

3.2.7. Tamamlanma Aşamalarını Hesaplama Yöntemleri

Tamamlanma aşamaları, yapılan işin maliyetinin toplam maliyet içindeki payına göre, sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranına göre ve yapılan işe ilişkin incelemelere göre tespit edilebilmektedir.¹³¹

1) Yapılan işin maliyetinin toplam maliyet içindeki payı, işin tamamlanmasıyla ilgili önemli bir gösterge olabilir. Dolayısıyla tamamlanma aşamaları bu yolla tespit edilebilir. Tamamlanma aşamasının hesaplama gününe kadar katlanılan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplanma gününe kadar katlanılan maliyetler içine sadece yapılan işle ilgili maliyetler dâhil edilir. Gelecekte yapılacak işlere ilişkin alınmış olan malzeme veya avanslar dâhil edilmez.¹³²

Örnek : 3 yılda tamamlanacak ve toplam maliyeti 15.000.000 TL olan bir sözleşmede ilk yıl katlanılan maliyet 6.000.000 TL ise tamamlanma aşaması ilk yıl için $6.000.000 / 15.000.000 = \% 40$ olacaktır. İkinci yıl katlanılan maliyetin 4.500.000 TL olması halinde tamamlanma aşamaları $(6.000.000 + 4.500.000) / 15.000.000 = \% 70$ olacaktır. TMS-11 madde 38'e göre "tamamlanma aşaması yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır" hükmünden hareket ederek 2. yıl hesaplamalarında birikim esası uygulanması yoluna gidilecektir. Üçüncü yılda ise işin tamamı bitmiş olacaktır.

2) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı dikkate alındığında yüklenici ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye eklenen projedeki metraj birimi önemlidir. Örneğin, projenin tamamlanmasına ilişkin hesaplamalarda beton, demir, tuğla, kiremit

¹³⁰ TMS 11, md. 38.

¹³¹ TMS 11, md. 30.

¹³² TMS 11, md. 31.

vb. gibi metrajlar kullanılabilir. Sözleşme ekindeki projeye göre kaç m³ demir, kaç ton demir, kaç m³ veya m² tuğla duvar ve m² kiremit harcanacağı önceden tahmin edilerek projelendirilir. Bu işleme göre gerek tamamlanma aşamaları gerekse ilgili hakediş hesaplamaları, yukarıda belirtilen kıstaslar üzerinden fiili miktar hesaplanıp toplanarak başlangıçta öngörülen fiili miktar toplamına bölünür.

3) Yapılan işe ilişkin incelemeler dikkate alınarak tamamlanma aşamaları belirlendiğinde örneğin, alıcı ile yüklenici arasında akdedilen sözleşmede aşağıdaki tabloda belirtilen şekilde ilgili unsurların belirtilmesi halinde yapılan işe ilişkin olarak tamamlanma aşamaları hesaplanabilecektir:¹³³

	Bodrumlu Yapılarda	Bodrumsuz Yapılarda
Temel ve bodrum katı inşaatı, yapılan bodrum ve temel kazılarının yapılması, belediye ve kontrol tarafından gösterilecek depo veya yerlerine taşınıp tesviye veya sıkıştırılması, temel inşaatının yapılması, zemin kat döşemesi üst seviyesine kadar temel bölme duvarları ile zemin kat blokaj ve döşemesi dâhil olarak blokaj ve döşemelerin yapılması	% 15	% 10
Yapılarda zemin kat döşemesi üst tarafında iskelet inşaatının yapımı, beden ve bölme duvar, lento ve hatıllar ve tavanlar, beton içinde kalacak tesisat boruları (kaba inşaat), Çatı, çatı tecridi ve örtüsü ile çinko işleri, yağmur oluk ve boruları	% 25	% 30
Sağlık tesisatı (havagazı dâhil)	% 5	% 5
Atık su tesisatı	% 3	% 3
Temiz su tesisatı	% 3	% 3
Elektrik tesisatı ve armatürleri, radyo, TV, uydu antenleri	% 4	% 4
Kalorifer tesisatı boruları, kolon muslukları (tecrit dâhil)	% 2	% 2
Kapı, pencere doğramaları ile denizlik ve iç parapetler	% 10	% 10
İç sıvalar	% 4	% 4
Dış sıvalar	% 4	% 4
Döşeme ve duvar kaplamaları, korkuluklar, parmaklıklar	% 8	% 8
Dolaplar, raflar, camlı bölmeler	% 2	% 2
Cam takılması işlemleri	% 2	% 2
Radyatörlerin takılması (aksesuar dâhil)	% 4	% 4
Kalorifer kazanı, tulumba, vana, kolektör ve taşıma deposu	% 4	% 4
Boya, badana ve cila işleri	% 5	% 5
Toplam	% 100	% 100

¹³³ Orhan Yüksel, *Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz*, Ege Üniversitesi Basımevi, Bornova 2002, s. 574.

3.2.8. Tamamlanma Aşamaları Yönteminde Özellikli Durumlar

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise inşaat taahhüt işletmeleri için hesap dönemi takvim yılı değil, inşaatın başlama tarihi ile geçici kabulün yapıldığı takvim yılı sonuna kadar geçen süre olarak kabul edilmiştir. TMS-11'e göre yıllara yaygın projelere ait maliyetler ve hakediş bedellerinin tamamlanma aşamalarına göre gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki kayıt düzeni de dolayısıyla hesap planı tamamlanma yöntemine göre oluşturulmuş olduğundan, tamamlanma aşamaları yönteminin uygulanması halinde, bu yönteme uygun yeni hesapların açılması gerekmektedir.

Standarda göre yüklenici firmanın sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanması ve bu maliyetlerin geri alınabileceklerinin muhtemel olması halinde, bir varlık olarak finansal tablolara alınması gerekir. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabında izlenen maliyetlerden cari döneme ait olmayıp gelecek dönemlerde yapılması gereken işlerle ilgili olan tutarlar, 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI aracılığı ile 174 ÖNCEDEN YAPILAN İNŞAAT MALİYETLERİ hesabının borcuna aktarılır.¹³⁴

Örnek: "X" inşaat firmasının Hizmet Üretim Maliyeti hesabında cari dönem içinde biriken maliyet toplamı 650.000 TL'dir. Bu tutarın 100.000 TL'lik kısmının gelecek yıllarda yapılmasına başlanacak halı saha inşaatına ait olduğu tespit edilmiştir. 550.000 TL'lik kısmı ise % 70 olarak tamamlanan kapalı otopark inşaatına aittir.

174 ÖNCEDEN YAPILAN İNŞAAT MALİYETLERİ	100.000,00	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	550.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		650.000,00

¹³⁴ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Ankara 2007, s. 216.

Bazı durumlarda ise alınan hakediş tutarından daha fazla bir tutar gelir olarak gösterilebilir. Tamamlanma aşamalarına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış gelirler 183 HAKEDİŞLERE İLİŞKİN GELİR TAHAKKUKLARI hesabında izlenebilecektir. Henüz hakedişi düzenlenmemiş ancak cari dönem geliri olarak sonuç hesaplarına kaydedilen tutarlar, bu hesabın borcuna karşılık satışlar hesabına alacak kaydedilir. Şayet alınan hakediş tutarı tamamlanma aşamalarına göre hesaplanan hakediş tutarından fazla ise aradaki fark avans niteliğindedir. Aradaki bu fark 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI hesabında izlenecektir.

3.2.9. Tamamlanma Aşamaları Yöntemine Göre Muhasebeleştirme

Örnek : 25.01.2007 tarihinde yapılan ihale sonucunda inşaat işi 720.000 TL tutar üzerinden KLM şirketinde kalmıştır. İnşaat işiyle ilgili olarak tahmin edilen toplam maliyet ise 600.000 TL'dir. İşletmenin yıllar itibarıyla gerçekleşen giderleri ile alınan hakedişleri aşağıdaki gibidir.

İnşaat işi 2010 yılında bitirilmiş ve geçici kabulü yapılmıştır. Geçici kabul yapıldıktan sonra inşaat işi ile ilgili olarak Ocak 2011'de eksiklerin giderilmesi için 20.000 TL harcama yapılmıştır. Ayrıca Şubat 2011'de de aynı inşaat işiyle ilgili olarak 30.000 TL kesin hesap farkı, damga vergisine tabi tutularak bankadan ödenmiştir.

Yukarıdaki bilgilere göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllar	Tamamlanma Aşamaları	Maliyetler	Hakedişler	Tamamlanma Aşamalarına Göre Hakedişler
2007	0,20 120.000 / 600.000	120.000	144.000	144.000
2008	0,45 270.000 / 600.000	150.000	170.000	180.000
2009	0,70 420.000 / 600.000	150.000	200.000	180.000
2010	1,00 600.000	180.000	206.000	216.000
Toplam		600.000	720.000	720.000

2007 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	120.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	21.600,00	
102 BANKALAR	}	141.600,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		
102 BANKALAR	160.200,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	4.320,00	
295.01 Hakediş Stopajı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.080,00	
(Damga Vergisi % 0,75)		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		144.000,00
391 HESAPLANAN KDV		21.600,00
(KDV 1/6 oranında tevkifata tabi tutulduğundan % 15 olarak hesaplanmıştır		
(% 18 – (% 18 * 1/6)) = % 15		
Hakedişin alımı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	121.080,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		121.080,00
İnşaatın tamamlanan kısmının maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması		

2007 yılında işle ilgili kazanç üzerinden hesaplanan vergi yükümlülüğü için aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

	Maliyet	Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşi	121.080,00	144.000,00	22.920,00	4.584,00

691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ	4.584,00		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			4.584,00
Ertelenmiş vergi etkisinin kaydı			
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	22.920,00		
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ			4.584,00
692 DÖNEM NET KÂRI			18.336,00
Vergi sonrası dönem net kârı			

2008 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	150.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV	27.000,00		
102 BANKALAR	}		177.000,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK			
381 GİDER TAHAKKUKLARI			
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması			
102 BANKALAR	189.125,00		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	5.100,00		
295.01 Hakediş Stopajı (% 3)			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.275,00		
(Damga Vergisi % 0,75)			
183 HAKEDİŞLERE İLİŞKİN GELİR TAHAKKUKLARI	10.000,00		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			180.000,00
391 HESAPLANAN KDV			25.500,00
(KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)			
Hakedişin alımı			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	151.275,00		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			151.275,00
İnşaatın tamamlanan kısmının maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması			

2008 yılı kayıtlarına baktığımızda işletmenin 170.000 TL'lik bir hakediş aldığını, ancak tamamlanma aşamasına göre bu hakedişin aslında 180.000 TL olması gerektiği görülmektedir. Buradaki kayıttaki hakediş tamamlanma aşamasına göre 180.000 TL hasılat ile ilişkilendirilmiş, aradaki 10.000 TL'lik fark tahakkuk eden ancak henüz tahsil edilmeyen bir gelir olarak 183 HAKEDİŞLERE İLİŞKİN GELİR TAHAKKUKLARI hesabına alınmıştır. 2008 yılı kazancı tahsil edilen hakediş üzerinden değil, tahakkuk eden hakediş üzerinden hesaplanacaktır. Bu hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

	Maliyet	Tahakkuk Eden Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşi	151.275,00	180.000,00	28.725,00	5.745,00

691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ Ertelenmiş vergi etkisinin kaydı	5.745,00	5.745,00
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ 692 DÖNEM NET KÂRI Vergi sonrası dönem net kârı	28.725,00	22.980,00

2009 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 150 İLK MADDE VE MALZEME STOK 381 GİDER TAHAKKUKLARI İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması	150.000,00 27.000,00 }	177.000,00
---	------------------------------	------------

102 BANKALAR	222.500,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	6.000,00	
295.01 Hakediş Stopajı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.500,00	
(Damga Vergisi % 0,75)		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		180.000,00
183 HAKEDİŞLERE İLİŞKİN GELİR TAHAKKUKLARI		10.000,00
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		10.000,00
391 HESAPLANAN KDV		30.000,00
(KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)		
Hakedişin alımı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	151.500,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		151.500,00
İnşaatın tamamlanan kısmının maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması		

2009 yılı kayıtlarına bakıldığında işletme 200.000 TL tutarında hakediş almıştır. Ancak aynı dönem için tamamlanma aşamasına göre 180.000 TL hakediş alması gerekmektedir. Dolayısıyla tahakkuk edenden 20.000 TL fazla hakediş tahsil edilmiştir. Bunun 10.000 TL'lik kısmı geçmiş dönemlere ait olup, tahsil edilmeyen hakedişlerden oluşmaktadır. Kalan 10.000 TL'lik kısmı ise tahakkuk etmediği halde tahsil edilen hakedişlerden oluşmaktadır. Bu nedenle ilk 10.000 TL daha önce tahakkuk ettirilen ve tahsil edilmeyen 183 HAKEDİŞLERE İLİŞKİN GELİR TAHAKKUKLARI hesabından karşılanmış, diğer 10.000 TL'lik kısmı ise gelecek dönemlerde tahakkuku yapılacağından 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI hesabına kaydedilmiştir. 2009 yılına ilişkin kâr-zarar hesabı ile vergi etkisine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

	Maliyet	Tahakkuk Eden Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşi	151.500,00	180.000,00	28.500,00	5.700,00

691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ	5.700,00	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		5.700,00
Ertelemiş vergi etkisinin kaydı		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	28.500,00	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		5.700,00
692 DÖNEM NET KÂRI		22.800,00
Vergi sonrası dönem net kârı		

2010 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	180.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	32.400,00	
102 BANKALAR	}	212.400,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		
102 BANKALAR	229.020,50	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	6.180,00	
295.01 Hakediş Stopajı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.699,50	
(Damga Vergisi % 0,825)		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	10.000,00	
600 YURTIÇI SATIŞLAR		216.000,00
391 HESAPLANAN KDV		30.900,00
(KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)		
Hakedişin alımı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	181.699,50	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		181.699,50
İnşaatın tamamlanan kısmının maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması		

2010 yılı kayıtlarına bakıldığında işletme 206.000 TL tutarında hakediş almıştır. Ancak aynı dönem için tamamlanma aşamasına göre 216.000 TL hakediş alması gerekmektedir. Dolayısıyla tahakkuk edenden 10.000 TL eksik hakediş tahsil edilmiştir. Bunun sebebi bir önceki yıl fazla tahsil edilen ve 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI hesabına kaydedilen hakedişlerden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle 10.000 TL'lik tutar bu hesaptan mahsup edilmiştir. 2010 yılına ilişkin kâr-zarar hesabı ile vergi etkisine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

	Maliyet	Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşi	181.699,50	216.000,00	34.300,50	6.860,10

691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ	6.860,10	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		6.860,10
Ertelemiş vergi etkisinin kaydı		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	34.300,50	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		6.860,10
692 DÖNEM NET KÂRI		27.440,40
Vergi sonrası dönem net kârı		

2010 yılı sonunda işin geçici kabulü yapıldığından vergi yasaları açısından da kazanç doğmuş kabul edilmekte ve o yılın kazancı olarak vergilendirilmektedir. Bu nedenle geçici kabul yapıldığı dönem sonunda aşağıdaki kayıtların yapılması gerekmektedir.

484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	22.889,10	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		22.889,10
Ertelemiş vergi yükümlülüklerinin vergi karşılıklarına aktarılması		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	21.600,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		21.600,00
Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	21.600,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		21.600,00
Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması		

2010 yılında işin geçici kabulü yapıldığı için vergilendirme açısından da 2010 yılında iş bitmiş kabul edilecektir. 2011 yılında yapılan ilave harcamalar ve elde edilen ek hakediş 2011 yılının vergilendirme döneminde dikkate alınacaktır. Aslında Vergi İdaresi bu uygulama ile kısmen de olsa standartların getirdiği yaklaşıma uymakta, dönemsel olarak gelirin doğmasına ve verginin tahakkukuna izin vermektedir. Bu durum kesin kabul yapıлып, iş sonlandırılıncaya kadar devam eden bir uygulama olup, işle ilgili küçük kusurların düzeltilmesi ya da eksikliklerin giderilmesine yöneliktir. Doğal olarak işin önemli bir parçası sonraki dönemlere kalmışsa vergilendirme açısından da işin bitim tarihi kesin kabulün yapıldığı tarih olarak belirlenecek ve işin

tamamının kazancı o yılın geliri kabul edilerek vergilendirilecektir. Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 41. maddesinde kusurlu ve eksik işlerin toplam işe göre % 5 oranından fazla olamayacağı ifade edilmektedir. Yani % 5'e kadar olan eksikliklerin tamamlanmasında dönem kayması olsa dahi işin bitim tarihi geçici kabulün yapıldığı tarih olacak, % 5'i aşan bir harcama gereken işlerde ise işin bitim tarihi olarak kesin kabulün yapıldığı dönem esas alınacaktır.

Örneğimizde bu % 5'lik sınır aşılmadığı için 2011 yılındaki ek harcama ve hakediş toplam inşaatın ayrı olarak 2011 yılının geliri kabul edilerek vergilendirilecektir.

2011 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	20.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600,00	
102 BANKALAR	}	23.600,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
Ek İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		
102 BANKALAR	34.252,50	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ (Damga Vergisi % 0,825)	247,50	
600 YURTIÇI SATIŞLAR		30.000,00
391 HESAPLANAN KDV (KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)		4.500,00
Ek hakedişin alımı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	20.247,50	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		20.247,50
İnşaatın ek maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması		

	Maliyet	Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşi	20.247,50	30.000,00	9.752,50	1.950,50

691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI Ek yapılan işle ilgili vergi karşılığının ayrılması	1.950,50	1.950,50
--	----------	----------

2011 yılında elde edilen bu kazançta ait vergi 2012 yılında beyan edilerek ödenecektir.

3.2.10. Tamamlanma Aşamaları Yönteminde Tahmini Sözleşme Maliyetlerinin Değişmesi

Tamamlanma aşamaları yönteminde başlangıçta tahmin edilen maliyetler, inşaatın devamı süresince değişebilir. Fiyat artışlarının etkisi, konjonktürel dalgalanmaların oluşması gibi sebeplerle inşaatın tamamlanmayan kısmının maliyetleri artabilir. Bu olasılık maliyetlerin azalması şeklinde de olabilir. Bu durumda inşaatın tamamlanma aşamaları maliyetlere göre hesaplandığından ve bu aşamalara göre dönemsel olarak gelir ve giderlerle ilişkilendirildiğinden önceki dönem hesaplamaları da değişebilmekte ve gelir ve giderlere yansıtılan tutarlarında değişmesi gerekmektedir. Standart bu gibi durumlarda geçmişe yönelik düzeltme yapılmayacağını, tahminlerin değiştiği dönemden ileriye doğru düzeltme yapılacağını öngörmektedir. Aşağıdaki örnekte maliyetlerin değişmesine ilişkin uygulamaların nasıl muhasebeleştirileceği ele alınmıştır.

Örnek : 15.02.2007 tarihinde yapılan ihale sonucunda inşaat işi 700.000 TL tutar üzerinden KLM şirketinde kalmıştır. İnşaat işiyle ilgili olarak tahmin edilen maliyet ise 500.000 TL'dir. 2007 yılında yapılan harcamalar 100.000 TL ve alınan hakediş 140.000 TL'dir. 2008 yılında yapılan tahminler sonucu inşaat işinin bundan sonra kalan kısmı için maliyet bedelinin 400.000 TL yerine 450.000 TL olacağı öngörülmüştür. 2008 yılında gerçekleşen maliyet 175.000 TL ve alınan hakediş 245.000 TL'dir. Daha sonra yapılan tahminler sonucu inşaat işinin bundan sonra kalan kısmı için maliyet bedelinin 285.000 TL yerine 250.000 TL olacağı tahmin edilmiştir. 2009 yılında gerçekleşen maliyet 178.200 TL ve alınan hakediş 249.480 TL'dir. 2010

yılında gerçekleşen maliyet 61.800 TL ve alınan hakediş 65.520 TL'dir. İnşaat işi 2010 yılında tamamlanmış ve geçici kabulü yapılmıştır.

Görüldüğü gibi tahmin edilen maliyetlerde yıllar itibariyle değişimler olmuştur. Bunlarla ilgili hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllar	Tamamlanma Aşamaları	Maliyetler	Tamamlanma Aşamalarına Göre Hakedişler	Başlangıçta Tahmin Edilen Maliyete Göre Hakedişler
2007	0,20 100.000 / 500.000	100.000	140.000	140.000 (100.000 / 500.000)* 700.000
2008	0,50 275.000 / 550.000	175.000	210.000	245.000 (175.000 / 500.000)* 700.000
2009	0,90 453.200 / 515.000	178.200	266.000	249.480 (178.200 / 500.000)* 700.000
2010	1,00 515.000 / 515.000	61.800	84.000	65.520 (46.800 / 500.000)* 700.000
Toplam		515.000	700.000	700.000

Yukarıdaki bilgilere göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

2007 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	100.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000,00	
102 BANKALAR	}	118.000,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		

102 BANKALAR	155.750,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	4.200,00	
295.01 Hakediş Stopajı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.050,00	
(Damga Vergisi % 0,75)		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		140.000,00
391 HESAPLANAN KDV (KDV 1/6 oranında tevkifata tabi tutulduğundan % 15 olarak hesaplanmıştır (% 18 – (% 18 * 1/6)) = % 15		21.000,00
Hakedişin alımı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	101.050,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		101.050,00
İnşaatın tamamlanan kısmının maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması		

2007 yılında işle ilgili kazanç üzerinden hesaplanan vergi yükümlülüğü için aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

	Maliyet	Hak ediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşi	101.050,00	140.000,00	38.950,00	7.790,00

691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ	7.790,00	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		7.790,00
Ertelenmiş vergi etkisinin kaydı		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	38.950,00	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		7.790,00
692 DÖNEM NET KÂRI		31.160,00
Vergi sonrası dönem net kârı		

2008 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	175.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	31.500,00	
102 BANKALAR	}	206.500,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		

102 BANKALAR	272.562,50	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	7.350,00	
295.01 Hakediş Stopajı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.837,50	
(Damga Vergisi % 0,75)		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		210.000,00
391 HESAPLANAN KDV		36.750,00
(KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		35.000,00
Hakedişin alımı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	176.837,50	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
YANSITMA HESABI		176.837,50
İnşaatın tamamlanan kısmının maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması		

2008 yılında işle ilgili kazanç üzerinden hesaplanan vergi yükümlülüğü için aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

	Maliyet	Tahakkuk Eden Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşi	176.837,50	210.000,00	33.162,50	6.632,50

691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ	6.632,50	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		6.632,50
Ertelenmiş vergi etkisinin kaydı		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	33.162,50	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		6.632,50
692 DÖNEM NET KÂRI		26.530,00
Vergi sonrası dönem net kârı		

2009 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	178.200,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	32.076,00	
102 BANKALAR	}	210.276,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		

102 BANKALAR	277.546,50	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	7.484,40	
295.01 Hakediş Stopajı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.871,10	
(Damga Vergisi % 0,75)		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	16.520,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		266.000,00
391 HESAPLANAN KDV		37.422,00
(KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)		
Hakedişin alımı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	180.071,10	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
YANSITMA HESABI		180.071,10
İnşaatın tamamlanan kısmının maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması		

2009 yılında işle ilgili kazanç üzerinden hesaplanan vergi yükümlülüğü için aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

	Maliyet	Tahakkuk Eden Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşi	180.071,10	266.000,00	85.928,90	17.185,78

691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ	17.185,78	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		17.185,78
Ertelemiş vergi etkisinin kaydı		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	85.928,90	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		17.185,78
692 DÖNEM NET KÂRI		68.743,12
Vergi sonrası dönem net kârı		

2010 yılına ait kayıtlar,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	61.800,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	11.124,00	
102 BANKALAR	}	72.924,00
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		
İnşaat harcamalarının üretim maliyetlerine alınması		

102 BANKALAR	72.841,86	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	1.965,60	
295.01 Hakediş Stopajı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	540,54	
(Damga Vergisi % 0,825)		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	18.480,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		84.000,00
391 HESAPLANAN KDV		9.828,00
(KDV % 15 olarak hesaplanmıştır)		
Hakedişin alımı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	62.340,54	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
YANSITMA HESABI		62.340,54
İnşaatın tamamlanan kısmının maliyetlerinin ilgili hesaba aktarılması		

2010 yılında işle ilgili kazanç üzerinden hesaplanan vergi yükümlülüğü için aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

	Maliyet	Hakediş	Vergi Öncesi Kâr	Vergi % 20
İnşaat İşi	62.340,54	84.000,00	21.659,46	4.331,89

691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ	4.331,89	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		4.331,89
Ertelemiş vergi etkisinin kaydı		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	21.659,46	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		4.331,89
692 DÖNEM NET KÂRI		17.327,57
Vergi sonrası dönem net kârı		

2010 yılı sonunda işin geçici kabulü yapıldığından vergi yasaları açısından da kazanç doğmuş kabul edilmekte ve o yılın kazancı olarak vergilendirilmektedir. Bu nedenle geçici kabul yapıldığı dönem sonunda aşağıdaki kayıtların yapılması gerekmektedir.

484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI Ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin vergi karşılıklarına aktarılması	35.940,17	35.940,17
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması	21.000,00	21.000,00
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması	21.000,00	21.000,00

SONUÇ

İnşaat işleri özel inşaatlar ve taahhüt şeklinde inşaatlar olarak sınıflandırılabilir. Özel inşaatlar satış amaçlı (yap-sat) inşaatlar ve işletmenin kendi adına kullanmak üzere yaptığı inşaatlar ve yatırım amaçlı inşaatlar şeklinde sınıflandırılabilir. Bu tür inşaatların tamamı işletmenin kendi arsası üzerine inşa edeceği ya da ettireceği bir inşaat olabileceği gibi, bir başka kişi ya da kuruluşun arsası üzerine kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılarak da inşa edilebilir ya da ettirilebilir. Bu tür inşaatlar genel olarak TMS –11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında olmayıp, klasik üretim hesapları ya da yatırım hesapları kullanılmak suretiyle muhasebeleştirilecektir. Ancak bu durumda da diğer muhasebe standartları hükümleri uygulanmalıdır. TMS-2 Stoklar, TMS-18 Hasılat, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, TMS-22 Borçlanma Maliyetleri, TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar ve TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bu tür inşaatlar için etkin bir şekilde uygulanacak standartlardır.

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar ise inşaatı bir başkası adına bir sözleşmeye bağlı olarak yapan müteahhit firmaları ilgilendirmektedir. Bu tür inşaatlar genel olarak bir hizmet sözleşmesi olarak ele alınmakta, yapılan işin maliyeti hizmet maliyeti olarak nitelendirilmekte, elde edilen hasılat da hizmet satışından elde edilen hasılat olarak kabul edilmektedir. Bu inşaatlar özellikle kamu altyapı inşaatları şeklinde karşımıza çıkmakta, Kamu İhale Kanununa tabi olarak çoğunlukla ihale usulü ile iş yapılmaktadır. Bu inşaatlar devletin o inşaat için ayıracağı yatırım bütçesine de bağlı olduğundan genellikle inşaatın tamamlanması uzun yıllar sürebilmektedir. Ülkemizde vergi kanunları da bu inşaatları diğerlerinden ayrı tutarak özel bir vergileme rejimi getirmiş, inşaattan elde edilen kazancın vergilendirilmesini işin tamamlanmasına bağlamıştır. Bu nedenle iş tamamlanıncaya kadar katlanılan maliyetler ve elde edilen hakedişler geçici nitelikteki hesaplarda birikimli olarak takip edilmiş ve iş tamamlandığında dönem hasılatı ve maliyetleri ile ilişkilendirilmiştir. Verginin tam ve doğru hesaplanmasını öngören bu yöntem günümüzde de yaygın olarak kullanılmıştır. Verginin hesaplanması açısından bu yöntem mazur görülebilirse de muhasebenin temel kavramlarından olan tahakkuk ilkesi ve dönemsellik ilkesi ile bu uygulama çelişmektedir. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı genel olarak tahakkuk ve dönemsellik ilkesini esas almış ve bu tür inşaatların tamamlanma aşamalarına göre hasılat ve maliyetlerle ilişkilendirilmesini

öngörmüştür. Standart hasılatın tespitini, tahmine dayalı toplam maliyetler ile gerçekleşen maliyetlerin oranlanması yoluyla belirlemiştir. Böylece her döneme ait maliyet ve hasılatın ait olduğu döneme kaydedilmesi sağlanarak, dönemsellik ilkesinin kurallarına uygun hareket edilmiş olunacaktır.

Kâr veya zararın tespitinde TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının benimsediği tamamlanma aşamaları yöntemini kullanmak doğru bir yaklaşım olacaktır. Yöneticilerin doğru karar alabilmeleri işletmenin muhasebe sisteminden zamanında ve doğru bilgi almalarına bağlıdır. Oysa yapımı uzun yıllar süren inşaatlarda kâr veya zarar işin bittiği yıl hesaplanarak aynı yılın mali tablolarına yansıtılmaktadır. Durum böyle olunca yöneticiler yapımı uzun yıllar alan inşaat işleriyle ilgili bilgileri zamanında alamamaktadır. Yöneticilerin zamanında ve doğru bilgi almaları için kâr veya zararın tespitinde tamamlanma aşamaları yönteminin kullanılması daha uygun olacaktır.

İnşaat işlerinde KDV açısından farklı durumlar söz konusudur. Özellikle arsa karşılığı inşaatlarda yargı kararlarına göre arsa sahibine konut veya işyeri teslimleri KDV'ye tabi tutulmazken, Vergi Dairesi net alanı 150 m² altındaki daire teslimlerini % 1 KDV'ye, 150 m² üstündeki daire ve işyeri teslimlerini % 18 KDV'ye tabi tutmaktadır. Bu noktada Vergi İdaresi ile Yargı Organlarının kararları farklılık göstermektedir. Genellikle mükellefler Vergi İdaresi ile karşı karşıya gelmemek için muhasebe uygulamalarında Vergi İdaresinin uygulamalarına göre hareket etmektedir. Ancak Vergi İdaresinin uygulamaları da çelişkilerle doludur. Örneğin 150 m² büyüklüğünde bir konuta % 1 oranında KDV uygulanırken, 151 m² büyüklüğünde bir konuta % 18 oranında KDV uygulanmaktadır. Diğer bir ifade ile 1 m² için insanlar % 17 daha fazla KDV ödemek zorunda kalabilmektedirler. Kanaatimizce burada aşamalı KDV uygulaması sorunun çözümüne katkı verebilir. % 18'lik oran sadece 150 m²'yi aşan kısma uygulansa, kalan kısım % 1 oranında vergilendirilse daha adaletli bir vergi uygulaması olacaktır.

Vergi yasalarının çelişkili diğer bir uygulaması yıllara yaygın inşaat işlerinde stopaj yoluyla vergilendirme yapılmasıdır. Verginin tahakkuku açısından işin bitmesini bekleyen Vergi İdaresi, alınan hakedişler üzerinden belirli bir oranda stopaj kesintisi yapılmasını istemekte, bir anlamda kesinleşmemiş bir kâr üzerinden peşin vergi tahsil etmektedir. İşin zararlı sonuçlanması halinde mükellefin ödemeyeceği bir vergi, alınan

hakedişlerden peşin olarak kesilmektedir. Bu haksız uygulamanın ortadan kalkması için vergi yasalarımızın da standardın getirdiği hükümleri dikkate alarak inşaatın tamamlanma aşamasına göre ortaya çıkan kârın vergilendirilmesi yolunu tercih etmesi gerekmektedir.

Satış amaçlı (yap-sat) inşaatlarda maliyet hesapları kullanılmaktadır. Bu tür inşaatlar stok olarak nitelendirilmektedir. Diğer stoklardan farklı olan burada üretim sürecinin işin yapısı gereği çok uzun sürebilmesidir. Bilindiği gibi standartlar çerçevesinde stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmekte ve bu bedele vade farkları yansıtılmamaktadır. Ancak inşaat yapım süreci uzun zaman alan bir iş olduğundan, bu varlıklar özellikle varlık olarak değerlendirilmekte ve vade farkları, kredi faizleri gibi finansman maliyetleri stok maliyetine dâhil edilmektedir.

Ülkemizdeki diğer bir uygulama yapı kooperatiflerinin durumudur. Genellikle konut ya da işyeri üretmek amacıyla bir araya gelen insanlar, topladıkları aidatlar yoluyla bir birikim yapmakta ve bu birikimlerini arsa ve inşaat harcamalarında kullanmaktadırlar. Burada inşaatı yapan işletme açısından herhangi bir sorun yoktur ve taahhüt işi şeklinde inşaatı yapacak ve kooperatife teslim edecektir. İşin muhasebeleştirilmesi de TMS-11 çerçevesinde ya da şu an ülkemizde uygulanmakta olan vergi yasaları çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Burada asıl sorun işin kooperatif kayıtlarına nasıl yansıtılacağı sorunudur. Kooperatif üyelerine dağıtmak amacıyla konut ya da işyeri ürettiğinde, bu işlemler bir üretim işi mi kabul edilecek, yoksa yatırım işi mi kabul edilecek sorusunu sormak gerekir. Vergi yasaları bu işlemlerin bir üretim ve satış işlemi olduğu tezini kabul etmekte ve ona göre bir muhasebe düzeni uygulanmasını istemektedir. Oysa burada kâr amacı yoktur. Dolayısıyla yapılan üretimin stoklarla ilişkilendirilmesi kanaatimizce yanlış bir uygulamadır. Şu an Tek Düzen Hesap Planında yer alan 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabının kullanılması şeklinde uygulamalara da rastlanılmaktadır. Oysa bu hesap işletmenin kendi kullanımı için üreteceği binaların yapımı için kullanılan bir hesaptır ve kooperatifin böyle bir amacı yoktur. Bu nedenle görüşümüze göre bu tür inşaatların TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı çerçevesinde ele alınması gerekmektedir. Bu tür yatırımlar için önerilen 20 grubu içerisinde oluşturulacak 205 DAĞITIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER ve 206 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesapları

aracılığıyla yapı kooperatiflerinin üreteceği ve dağıtacağı inşaatların izlenmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz.

Ülkemizdeki inşaatlarla ilgili diğer bir husus asgari işçilik uygulamasıdır. Belirli bir tarife üzerinden inşaatlara ilişkin işçilik maliyetleri dikkate alınarak sosyal güvenlik primi tahakkuk ettirilmesi oldukça ilkel bir uygulamadır. Gelişen teknolojinin etkisiyle yapılan her türlü üretimde emek istihdamı her geçen gün azalmaktadır. Dolayısıyla gerçekte olan emek maliyeti üzerinden prim tahakkuk ettirmek yerine, bu yolun benimsenmesi uygulamada birçok sakatlıklara sebep olmaktadır. Genel olarak inşaat işleri mevsimseldir. Çalışanların birçoğu kayıt dışı istihdam edilmektedir. Ancak asgari işçiliği tutturmak için firmalar gerçekte çalışmayan kişiler adına prim ödemekte ve sözde işçilik maliyetlerini tutturmaktadır. Burada iki türlü haksızlık söz konusudur. Öncelikle devlete yanlış beyanda bulunularak hak etmeyen kişilere devletin bazı haklar vermesi sağlanmakta, diğer taraftan da gerçekten bu haklardan yararlanması gereken insanlar kayıt dışı çalıştırılarak bu insanların hakları gasp edilmektedir. Bu işin çözümü asgari işçilik değil, inşaatın yapım sürecinde işyerinin denetlenmesi ve kayıt dışı istihdamın önlenmesidir.

Vergi yasaları ile ilgili diğer bir husus ödenmeyen sosyal güvenlik primlerinin vergi matrahından düşülememesi sorunudur. Primlerin zamanında ödenmesini teşvik etmek amacıyla getirilen bu uygulama, pratikte birçok karışıklığa neden olmaktadır. Devlet ödenmeyen primlere gecikme zammı uygulayarak bunu tahsil etmektedir. Ödenmeyen her gün için zaten bir ceza alınmaktadır. Diğer yandan ücretlerden kesilen vergiler için böyle bir durum söz konusu değildir. Her ikisi de kamu alacağı niteliğinde olan bu kesintilerin birinin ödenmemesi halinde matrahtan düşülebilmesi, bir diğerinin düşülememesi kendi içinde çelişki yaratmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin bu uygulamadan vazgeçmesinde yarar görmekteyiz.

Uluslararası alanda çalışmaları olan işletmeler Uluslararası Standartlarla uyumlu TMS'ye uymaları gerekmektedir. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret Kanunuyla TMS, 2013 yılından itibaren bütün işletmelerde uygulanmaya başlanacaktır. TMS'nin uygulanmaya başlanmasıyla bazı sorunların ortaya çıkacak olması muhtemeldir. Mevcut muhasebe sistemiyle standartlar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Mevcut muhasebe sistemine göre kayıt ve düzenlemeler

yapan muhasebe meslek mensupları standartlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmayabilir. Bu anlamda muhasebe meslek mensupları standartlar konusunda bilgilendirilmeli ve muhasebe meslek mensuplarına standartlarla ilgili eğitim seminerleri düzenlenmelidir. Ayrıca Tek Düzen Hesap Planı standartlara uygun şekilde tekrar gözden geçirilmelidir. Standartlar kapsamında mevcut hesap planına yeni hesaplar eklenmelidir.

Yeni Türk Ticaret Kanununa bakıldığında kooperatiflerin ticaret şirketi sayıldığı görülmektedir. Kooperatifler Kanununda da yapılan son değişiklikle yapı kooperatiflerinin denetimi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan alınarak Bayındırlık ve İskân Bakanlığına devredilmiştir. Bayındırlık ve İskân Bakanlığının çevrecilikle ve yapılaşmayla ilgili alanlardaki uzmanlığı bu değişikliğin önemli olduğunu göstermektedir. 04.07.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 644 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Bayındırlık ve İskân Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı olarak faaliyetlerini sürdürecektir.

KAYNAKÇA

Adiloğlu, Burcu, *İnşaat ve Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1991.

Akdoğan, Nalan. Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Ankara 2007.

Akdoğan, Nalan. Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler*, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, S. 84, ss. 29-70.

Akiftunç, Mehmet, “TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *E- Yaklaşım*, 2007, S. 42, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007018869.htm>, (Erişim Tarihi: 12.11.2010).

Alagöz, Ali, “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2009, C. 2, S. 1, ss. 1-36.

Alagöz, Ali, *Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2008.

Alptürk, Ercan, “Yurtdışı İnşaat ve Onarım Kazançlarının Vergilendirilmesine İlişkin Değerlendirmeler”, *Yaklaşım Dergisi*, 2003, S. 125, ss. 154-162.

Altun, Muhsin, *Yeni Kamu İhale Düzeni*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004.

Arıkan, Menekşe, “İnşaat İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, S. 74, ss. 95-115.

Artukmaç, Sadık, *İnşaat Hukuku*, Ankara 1975.

Aslanpınar, Y. Burak, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Niteliği, KDV ve Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, 2008, S. 185, ss. 281-285.

Ayazoğlu, Berrak, ‘‘Yıllara Yaygın İnaaat ve Onarım İŖlerinde Dönem Sonu İŖlemleri’’, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2004, S. 280, ss. 190-200.

BabuŖcu, Ŗenol. Hazar Adalet, Biçer İlhan, Erkara Ayhan, *İnaaat ve GayriMenkul Muhasebesi*, Akademi Consulting Training Yayınevi, Ankara 2007.

Bağdat, Aydın, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 İle TMS-2 Stoklar Standardı'nın Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya 2008.

Balkan, SavaŖ, ‘‘Konut ve Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV Uygulaması’’, *Yaklaşım Dergisi*, 1999, S. 78, ss. 101-105.

Bilen, Cavit, ‘‘Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Verilmesinde KDV’’, *E-Yaklaşım*, 2005, S. 20,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005036330.htm>, (EriŖim Tarihi: 18.10.2010).

Bulut, Fevzi. Oktay oŖkun, ‘‘Yapım İŖlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması’’, *Mali zm Dergisi*, 2011, S. 104, Kaynak: <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=39385>, (EriŖim Tarihi: 22.07.2011).

Cebeci, Nizamettin, *İŖ Hukuku ve Sosyal Sigortalar Mevzuatı*, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1968.

Cenk, Ramazan, ‘‘Arsa Karşılığı (Kat Karşılığı) İktisap Edilen Dairelerin Teslimi, SatıŖı ve Devrinin, Gelir, KDV, Tapu Harcı ve Diğer Mevzuatlar Karşısındaki Durumu’’, *E - Yaklaşım*, 2008, S. 55, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080210995.htm>, (EriŖim Tarihi: 14.10.2010).

ankaya, İslam, *İnaaat Muhasebesi Yıllara Yaygın-zel (Yap-sat) İnaaatlar*, Meslek Yapıtları, Ankara 2003.

elik, Abdullah, ‘‘Yıllara Sari İnaaat ve Onarım İŖlerinde Müteahhidin lm Halinde İŖin Bitim Tarihinin Tespiti’’, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2001, S. 239, ss. 66-70.

Danacı, Gündoğan Güngör, “Özel Bina İnşaatı İşyerine Ait Kayıtların Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerce İncelenmesi”, *E-Yaklaşım*, 2006, S. 30, Kaynak:
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006017674.htm>, (Erişim Tarihi: 06.02.2011).

Danıştay 3. Dairesi Kararları, 1992.

Danıştay 3. Dairesi Kararları, 1993.

Danıştay 4. Dairesi Kararları, 2000.

Danıştay 4. Dairesi Kararları, 2002.

Danıştay 4. Dairesi Kararları, 2003.

Danıştay 11. Dairesi Kararları, 1996.

Durna, Ferhat, *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, İstanbul 2008.

Galipoğulları, Niyazi, *Şantiye Yöneticileri İçin İnşaat Yönetimi 2001*, Birsen Yayınevi, İstanbul 2004.

Gülten, Selçuk. İlyas Kocaer, *Yurtiçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara 2010.

İnan, Atilla, “Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, S. 60, ss. 51-65.

Karakaş, Ali. İsa Karakaş, *İnşaat ile İhaleli İşlerde Asgari İşçilik Uygulamaları ve Mevzuatı*, Adalet Yayınevi, Ankara 2004.

Karataş, İsa. Ali Karataş, *Asgari İşçilik Uygulamaları, İhtilaflar İtiraz ve Dava Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2007.

Kartal, Ali, *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması*, (Doktora Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya 1991.

Kaya, Uğur. Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2007, C. 16, S. 2, ss. 343-364.

Keleş, Ruşen, *Kentleşme Politikası*, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara 2004.

Kırıktaş, İlhan, “Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetlerinde KDV”, *Yaklaşım Dergisi*, 1999, S. 77, ss. 120-126.

Kızılot, Şükrü, *KDV Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998.

Kızılot, Şükrü, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayınları, 15. Basım, Ankara 2010.

Kızılot, Şükrü, “Yıllara Yaygın İnşaatlarda Geçici Vergi”, *Hürses*, 23.08.1999.

Kızılot, Şükrü, “Yıllara Yaygın İnşaatlarda Mevduat Faizi ve Kur Farkı Gelirleri”, *Yaklaşım Dergisi*, 1994, S. 17, ss. 5-13.

Kocabaş, Arzu, *Kentsel Dönüşüm (Yenileş(tir)me): İngiltere Deneyimi ve Türkiye’deki Beklentiler*, Literatür Yayıncılık, İstanbul 2006.

Korkmaz, Hasan Fehmi, “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Elde Edilen Faizler ve Kur Farklarının Vergilendirilme Dönemi”, *Vergi Dünyası*, 1995, S. 166, ss. 48-49.

Küçük, Muzaffer, “Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2004, S. 275, ss. 62-64.

Küçük, Yonca, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010.

Olgaç, Senai, *İstisna Akdi*, Olgaç Matbaacılık, Ankara 1997.

Örten, Remzi. Hasan Kaval, Aydın Karapınar, *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS – TFRS*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007.

Özbalcı, Yılmaz, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayınları, Ankara 2002.

Özbalcı, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, İstanbul 2002.

Özcan, Sezgin, “Bankaya Yatırılan Kooperatif ve Apartman Aidatlarında Vergilendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, 2003, S. 123, ss. 264-266.

Sabuncuoğlu, Zeyyat. Tuncer Tokol, *İşletme I-II*, Furkan Ofset, Bursa 1997.

Sayarı, Mehmet “İnşaat Taahhütleri Standardı”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2004, S. 3, ss. 61-76.

Sayarı, Mehmet, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2002, S. 6, ss. 1-16.

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği, 2008.

Sönmez, Feriştah, “13 No.lu Muhasebe Standardı-Stoklar”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2003, S. 9, ss. 23-38.

Şahin, Ümmehen Erdil, *Konut Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya 2006.

Şen, Selim, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri İle Hakediş Bedelleri Hesaplarının Denetim Prosedürü”, *E-Yaklaşım*, 2007, S. 43, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028965.htm>, (Erişim Tarihi: 28.12.2010).

Şenlik, Mehmet, *İnşaat Muhasebesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.

Terzioğlu, Ali, “İhale Konusu ve Özel Bina İnşaatı İşlerinde Sosyal Sigortalar Kurumu’na İşçilik Bildiriminin Tespitinde Son Değişiklikler”, *Yaklaşım Dergisi*, 2004, S.140, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004084703.htm>, (Erişim Tarihi: 24.01.2011).

Torun, Salih, “Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, *E-Yaklaşım*, 2005, S. 22, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005056559.htm>, (Erişim Tarihi: 10.01.2011).

Tuncay, Can, *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri*, Beta Yayınları, 8.Baskı, İstanbul 1998.

Türkiye Muhasebe Standartları 2, 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları 11, 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları 16, 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları 23, 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları 36, 2006.

Usul, Hayrettin, *İnşaat Muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No: 37, Isparta 2003.

Yıldırım, Çiğdem Özkaya, *İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara 2008.

Yıldız, Murat, ‘‘Konut Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV ve % 1 Oranlı KDV Uygulaması Açısından İnşaat Taahhüt İşinin Kapsamı’’, *Yaklaşım Dergisi*, 2003, S. 127, ss. 112-117.

Yılmaz, Kazım, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik*, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2006.

Yılmaz, Kazım, ‘‘Kur Farklarının İlgilendirileceği Hesapların Tespiti Sorunu’’, *Vergi Dünyası*, 1993, S. 140, ss. 19-26.

Yüksel, Orhan, *Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz*, Ege Üniversitesi Basımevi, Bornova 2002.

