

**T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İNŞAAT PROJELERİNDE HASILAT PAYLAŞIMI  
MODELİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI VE  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Murat YILMAZ**

**100019166**

**İstanbul, 2018**

**T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İNŞAAT PROJELERİNDE HASILAT PAYLAŞIMI  
MODELİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI VE  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Murat YILMAZ**

**100019166**

**Danışman: Prof.Dr.Ahmet Hayri DURMUŞ**

**İstanbul, 2018**



T.C. İSTANBUL TİCARET  
ÜNİVERSİTESİ

T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

..... MUHASEBE VE DENETİM .....  
Yüksek Lisans programı öğrencisi İnsaat Projelerinde Hesap Paylaşımı  
Modelinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebesi (Muhasebe  
Yalınlaşımı) ..... başlıklı tez çalışması,

Enstitümüz Yönetim Kurulu 25.05.2018 tarih ve 2018 / 475 / 12 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	UNVANI, ADI SOYADI	İMZA
TEZ DANIŞMANI	<u>Prof. Dr. Ahmet Hacı Durmuş</u>	
JÜRİ ÜYESİ	<u>Prof. Dr. Fatma Pamuk</u>	
JÜRİ ÜYESİ	<u>Öğr. Üyesi Dr. Ali Altın Biser</u>	

(\*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

## ETİK KURALLARA UYGUNLUK

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği bütün hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.



## ÖNSÖZ

Çoğu gelişmekte olan ÷lkelerde olduğu gibi ÷lkemizde de, inşaat sektörünün gerek ekonomi ve ilgili bilim dallarında, gerekse gelişmişlik göstergesi anlamında önemli yeri vardır. Sektörün ÷lkemizde değerinin her geçen gün artmasıyla birlikte ortaya çıkan bir model olan hasılat paylaşımı modeli, günümüzde giderek daha fazla talep görmektedir. Bu süreçte sektör yöneticileri ve çalışanları açısından önemli olan ve günümüzde hâla yeterli çalışma yapılmayan maliyetlerin muhasebesi konusu üzerine yapılan bu çalışmanın, alana doğrudan ve dolaylı olarak önemli katkılarının olacağını düşünüyorum.

Çalışmamın konu belirleme aşamasından tamamlanma aşamasına kadar olan bütün süreçlerde desteklerini esirgemeyen başta danışman hocam olmak üzere, emeği geçen tüm enstitü çalışanları ve literatür kaynaklarından referans göstermek suretiyle yararlandığım tüm uzmanlara teşekkürlerimi borç bilirim.

**Murat YILMAZ**

**Yüksek Lisans Öğrencisi**

## ÖZET

Ülkemizde inşaat sektörü, ekonomik anlamda önemli olan ve gerek doğrudan, gerekse dolaylı olarak pek çok sektörü etkileyen bir alandır. Sektör içerisinde en önemli sorunların başında gelen arsa tedarik sürecine ilişkin getirilen çözüm önerilerinin başında ise hasılat paylaşımı modeli gelmektedir. Arsa sahibi ile müteahhit arasında gelir paylaşımı üzerine dayalı olarak kurulan bu modelde, maliyetlerin belirlenmesi önemli bir konudur. Yöntemin literatürde diğer arsa tedarik yöntemlerine göre yeni olması ve uygulamada da kısa bir geçmişe sahip olması nedeniyle, bu alanda sınırlı çalışmaya rastlanmıştır. Bu nedenle bu çalışmada, inşaat sektöründe arsa tedarik yöntemlerinden hasılat paylaşımı modelinde maliyetlerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinin incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmamda bu çerçevede doküman tarama modeline göre literatür taraması yapılmış, ilgili veriler ile alan uygulamalarından elde edilen veriler değerlendirilmiş ve maliyet hesaplamaları ile bunların muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir.

Çalışmamda elde edilen sonuçlara göre hasılat paylaşımı modelinde maliyetlerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde karşılaşılan güçlüklerin başında, modelde tarafların hukuki niteliklerinden ileri gelen belirsizlikler ve bu belirsizliklerin neden olduğu dolaylı maliyetler gelmektedir. Bu nedenle sektöre önemli katkıları olan bu modelin daha etkili ve başarılı bir şekilde kullanılması için, daha kapsamlı ve özellikle hukuki nitelikler üzerine odaklanmış olan çalışmalara ihtiyaç vardır.

**Anahtar Kelimeler:** Hasılat paylaşımı modeli; İnşaat sektörü; İnşaat Maliyeti ve Fiyat Kontrolü.

## ABSTRACT

The construction sector is an area that is economically important and directly or indirectly affects many sectors, in our country. One of the most important problems in this sector is the model of revenue sharing at the beginning of the proposals for the land supply process. The determination of costs is an important issue in this method, based on the distribution of revenue between the landlord and the contractor. Due to the fact that the literature method is new in relation to other land-based methods and has a short history in practice, this area has not been sufficiently studied. The aim of this study is therefore to investigate the calculation and accounting of costs in the revenue sharing model of land use methods in the construction sector.

In this study, the literature review was conducted according to the pattern analysis model in this framework, the data from the associated data and field applications were evaluated and the cost calculations and their accounting included.

The difficulties encountered in calculating and posting costs in the model of revenue sharing according to the results of the investigation include the uncertainties arising from the legal nature of the parties in the model and the indirect costs caused by these uncertainties. To make more effective and successful use of this model, which makes an important contribution to this sector, it is therefore necessary to carry out more comprehensive studies focusing specifically on legal qualifications.

**Keywords:** Model of revenue sharing; Construction industry; Construction cost and price control.

# İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

.....	i
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>i</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>ii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iii</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>vi</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>vii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>viii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN TANIMI</b> .....	<b>7</b>
1.1. İnşaat Projelerine Genel Bakış .....	7
1.1.1. İnşaat Projeleri ve Türleri .....	10
1.1.2. Dünyada ve Türkiye’de İnşaat Sektörü.....	10
<b>2. İNŞAAT MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINA GENEL BAKIŞ</b> .....	<b>19</b>
2.1. İnşaat Projelerinde Maliyetler .....	19
2.1.1. Doğrudan Maliyetler .....	19
2.1.2. Dolaylı Maliyetler .....	21
2.2. İnşaat Projelerinde Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi .....	23
2.2.1. Doğrudan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	23
2.2.2. Dolaylı Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	25
2.3. Kredi Faizleri ve Borçlanma Faizlerinin Maliyetler Üzerindeki Etkileri.....	25
<b>3. HASILAT PAYLAŞIMI MODELİ</b> .....	<b>28</b>
3.1. Hasılat Paylaşımı Modelinin Tanımı.....	29
3.2. Hasılat Paylaşımı Modelinin Tarihçesi ve Günümüzdeki Durumu.....	30
3.3. Hasılat Paylaşımı Modelinin Diğer İnşaat Sözleşmelerinden Farkı.....	31
3.3.1. Kat Karşılığı Arsa Yönteminden Farkı .....	32
3.3.2. Adi Ortaklık Sözleşmesinden Farkı .....	33
3.3.3. Satış Sözleşmesinden Farkı.....	34
3.3.4. TRAMPA Sözleşmeleri Bakımından Hukuki Durum .....	36



3.4. Hasılat Paylaşımı Modelinin Yararları.....	36
3.5. Hasılat Paylaşımı Modeline Yönelik Eleştiriler.....	38
3.6. Türk Muhasebe Standartlarında Hasılatın Paylaşılması ve TMS 16.....	39
<b>4. HASILAT PAYLAŞIMI MODELİNDE MALİYETLERİN KONTROLÜ, ÖNEMİ VE PAYLAŞIMININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....</b>	<b>40</b>
4.1. Hasılat Paylaşımı Modelinde Doğrudan Maliyetlerin Belirlenmesi .....	40
4.2. Hasılat Paylaşımı Modelinde Dolaylı Maliyetlerin Belirlenmesi .....	46
4.3. Hasılat Paylaşımı Modelinde Doğrudan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi. 48	
4.4. Hasılat Paylaşımı Modelinde Dolaylı Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	49
4.5. Hasılat Paylaşımında Maliyetlerin Kontrolü .....	51
4.5.1. İç Kontrol .....	51
4.5.2. Dış Kontrol.....	55
4.5.3. Kontrol Türleri .....	55
4.6. Hasılat Paylaşımı Modeline Göre Varlık ve Maliyetlerin Paylaştırılması .....	58
4.6.1. Peşin Satışlarda Paylaşım.....	59
4.6.2. Vadeli Satışlarda Paylaşım ve Net Bugünkü Değer.....	60
4.6.3. Kiralamalarda Paylaşım .....	60
4.7. Hasılat Paylaşımı Modelinin Vergi Kanunları Çerçevesinde İncelenmesi ....	61
4.7.1. Arsa Tesliminin KDV Kanunu Çerçevesinde İncelenmesi .....	61
4.7.2. Arsa Tesliminin Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde İncelenmesi .....	66
4.7.3. Arsa Tesliminin Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde İncelenmesi ..	68
<b>5. ÖRNEK UYGULAMA .....</b>	<b>69</b>
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>86</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>89</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>FED</b>	: Federal Reserve System
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GV</b>	: Gelir Vergisi
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>GYODER</b>	: Gayrimenkul ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Derneği
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants
<b>IFRS</b>	: International Financial Reporting Standards
<b>İNTES</b>	: Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası
<b>INTOSAI</b>	: The International Organisation of Supreme Audit Institutions
<b>KAKS</b>	: Kat Alan Katsayısı
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KFE</b>	: Konut Fiyat Endeksi
<b>KV</b>	: Kurumlar Vergisi
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>SPGM</b>	: Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü
<b>TAKS</b>	: Taban Alan Katsayısı
<b>TFRS</b>	: Türk Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TTHY</b>	: Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik
<b>TUİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
Şekil 1 - Proje Aşamaları Arasındaki İlişki ve Proje Döngüsü.....	8
Şekil 2 - İnşaat Projelerinde Evreler Arasındaki İlişkiler .....	9
Şekil 3 - Sektörün Dünyadaki Büyüklüğü (Milyar USD).....	12
Şekil 4 - Sektörde Yıllık Büyüme Oranları (2015).....	13
Şekil 5 - Genel İnşaat Maliyetleri .....	23
Şekil 6 - İnşaat Projelerinde Maliyet İlişkisi .....	24
Şekil 7 - Yapım Evrelerine Göre Yapım Maliyetinde Meydana Gelen Değişimler ..	40
Şekil 8 - İşçi Maliyetlerinin Kalemleri .....	47
Şekil 9 - İş Miktarındaki Değişiklikler .....	57

## TABLÖLAR LİSTESİ

### Sayfa No.

<b>Tablo 1</b> - Bazı Ülkelerin Ekonomik Büyüme Oranları .....	11
<b>Tablo 2</b> - Dünyada İnşaat Sektörü Genel Verileri .....	12
<b>Tablo 3</b> - Yıllara Göre İnşaat Sektörü Değerleri ve Değişimi.....	14
<b>Tablo 4</b> - Çeyreklere Göre İnşaat Sektörü Değişimleri .....	15
<b>Tablo 5</b> - Mevsim ve Takvim Etkilerden Arındırılmış İnşaat Üretim Endeksi.....	16
<b>Tablo 6</b> - İnşaat Sektörü İstihdam Verileri ve Tüm İstihdam İçerisindeki Oranları .	17
<b>Tablo 7</b> - 2017 Yılı Sektördeki İşgücünün Eğitim Durumuna Göre Dağılımı .....	18
<b>Tablo 8</b> - Mevsimsel Etkilerden Arındırılmış İnşaat Brüt Ücret-Maaş İndeksi .....	20
<b>Tablo 9</b> - Yıllara Göre İnşaat Vergi Gelirleri .....	20
<b>Tablo 10</b> - Dönemlere göre Konut Fiyat Endeksi (KFE) .....	22
<b>Tablo 11</b> - 2017 Yılı İnşaat Sektörü Proje Verileri .....	22
<b>Tablo 12</b> - İnşaat Projelerinde Kaynaklar.....	27
<b>Tablo 13</b> - 68 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği .....	42

## GİRİŞ

İnşaat sektörü her ne kadar inşaat kelimesinin fiil kökeni Türk Dil Kurumuna göre “yapma işi, yapım” olarak geçse de, genellikle bina ve benzeri işlerin yapımı için kullanılan, çoğunlukla da barınma ve kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi için gerekli olan fiziksel yapıların temininde ön plana çıkan kavramdır. Günlük kullanımda “güven inşa etme”, “dostluk inşa etme” gibi farklı alanlarda fiil kökünün kullanımı olsa da, inşaat kelimesi olarak konut ve türevleri olan, daha genel ifadeyle “gayrimenkul” üretimini ifade eden bir sözcük olarak karşımıza çıkmaktadır.

Barınma gereksinimi ve kamusal hizmetlerin sunumu aşamasında da, mimari çevre ile bireylerin gelişmişlik düzeyleri ve toplumsal gelişmişlik düzeyleri arasında doğrudan bir ilişki olduğu ifade edilebilir. Bu nedenle günümüzde inşaat sektörü, özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha fazla önem kazanan, ciddi ekonomik getirileri olan bir alanı ifade etmektedir.

İnşaat sektörü sadece sektördeki iç paydaşlar açısından değil, aynı zamanda dış paydaşlar açısından da ekonomik ve sosyal etkileri olan, bu nedenle ülke için önemi olan bir alandır. Bundan ötürü geçmişten günümüze gerek ülkemizde, gerekse dünyanın pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkesinde inşaat sektörüne ayrı bir önem verilmekte, bu alanda yapılan çalışmalar başta hükümetler olmak üzere pek çok kurum ve kuruluş tarafından desteklenmektedir.

İnşaat sektöründe diğer proje yönetim alanlarında olduğu gibi, başlangıç aşaması büyük önem arz etmektedir. Bir inşaat projesinin başlaması için ise en temel gereksinimlerin başında finansman kaynakları ve arsa tedarik süreci gelmektedir. Arsa tedarik süreci sadece projenin başlangıç aşamasında değil, hemen her aşamasında hayati önemi olan bir konudur. Aynı yapı kalitesinde, aynı ya da birbirine yakın fonksiyonel özelliklere sahip iki yapı arasında, arsa nedeniyle çok ciddi değer farklılıkları olabilmektedir. Hatta çok daha düşük kalitedeki yapılar, arsanın şehir merkezine yakınlığı, toplu ulaşımına yakınlığı vb.nedenlerle daha değerli olabilmektedir. Bu nedenle arsa ve arsa tedarik süreci, inşaat projelerinin en önemli aşamalarının başında gelmekte olup, maliyetlerin belirlenmesinde ve toplam hasılatın ortaya çıkmasında da büyük önem taşımaktadır.

Arsa tedarik sürecinde geçmişten günümüze arsa satın alma, kat karşılığı, bağımsız birimlerin trampa yöntemiyle yaptırılması gibi pek çok yöntem geliştirilmiştir. Öte yandan bu yöntemlerin hepsinde bazı eksik ve düzeltilmesi gereken yönlerin olması, arsa tedarik sürecinde yeni bir modelin geliştirilmesi ve ortaya koyulması sonucunu beraberinde getirmiştir. Hasılat paylaşımı modeli olarak bilinen ve arsa sahibi ile projeyi yapacak olan müteahhit arasında, toplam projenin hasılatının belirli bir oranda paylaşımı üzerine odaklanmış olan bu yöntemde, arsa sahibinin arsanın gelecekte değerlendirilme ihtimaline karşı arsayı bekletmesinin önüne geçilmiştir. Netice itibarıyla arsanın değerindeki artış yine arsa sahibinin payına yansıtıldığından, kazan-kazan ilkesine göre kurulmuş olan bir ortaklık söz konusudur. Bu nedenle hasılat paylaşımı gerek arsa sahiplerinin arsalarının değerlerini yitirmemesi bakımından, gerekse müteahhitlerin erişilmesi güç olan arsalara erişme imkanı vermesi açısından piyasa tarafından kısa sürede benimsenmiş ve kullanılmaya başlanmıştır.

Hasılat paylaşımı modelinin sektör içerisinde yaygınlaşması, beraberinde sektörde ciddi bir ivmenin yakalanmasına ve önemli ölçüde büyümenin elde edilmesine imkan tanımıştır. Bundan dolayı geçmişteki arsa tedarik yöntemlerine göre önemli bir kullanıma sahip olan bu yöntemde, bazı alanların da incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Her sektör ve her projede olduğu gibi inşaat projelerinde de, maliyetleri doğrudan ve dolaylı maliyetler olarak iki ana başlık altında incelemek mümkündür. Doğrudan maliyetler projenin her aşamasında belli olan, ancak rakamsal değerleri proje sürecinde kısmi de olsa değişikliklere uğrayabilen maliyetlerdir. Her ne kadar doğrudan maliyetlerde değişebilirlik olsa da, dolaylı maliyetlere göre daha fazla kabul edilebilirlik sınırları içerisindedir.

Dolaylı maliyetler ise sektöre ve sektör içerisindeki alt proje türlerine göre farklılık arz etse de, günümüze kadar yapılan ekonomi ve ekonometri çalışmaları, dolaylı maliyetler konusunda da önemli ölçüde kazanımların elde edilmesini sağlamıştır. Örneğin döviz kurundaki değişiklikler, finansal krizler gibi dolaylı maliyet yüküne neden olabilecek pek çok etmenle ilgili günümüzde daha fazla bir deneyim ve bilgi birikimine sahip olduğunu ifade etmek mümkündür. Risk analizleri neticesinde, dolaylı maliyetlerin de daha kesin olarak ortaya koyulması mümkün

olmuştur. Ancak yine de, alana ve ilgili konuya özgü dolaylı maliyetlerin belirlenmesi ve ortaya koyulması, ilgili alanın başarısı konusunda hayati öneme sahiptir.

### **Çalışmanın Amacı**

İnşaat sektörü gerek ülkemizde, gerekse dünyada önemli bir ekonomik değere sahip sektör olup, doğrudan ve dolaylı olarak pek çok sektörü de etkilemektedir. İnşaat sektöründe genel olarak konut, ticari, karma ve kamusal yapıları içeren projeler yer almaktadır. Projenin türü, içeriği ya da yapılış yöntemi ne olursa olsun, hepsinde ortak olan en önemli aşama, arsa temini ve arazi geliştirme sürecidir. Arsa temini ve arazi geliştirme süreci inşaat projelerinde en büyük maliyet kalemlerinin başında gelmektedir. Bunun yanında arsa temin süreci, inşaat projelerinde ortaklık yapısı üzerinde de önemli etkileri olan bir süreçtir (Shatkin, 2016: 141-149; Mittal ve Kashyap, 2015: 205-217; Pan vd, 2015: 57-67; Crowe vd, 2013: 300-319).

Arsa temini sürecinde yaşanan güçlüklerin başında, arsa sahibinin arazisinin değerlendirilmesini beklemesi ya da arsa üzerine inşa edilecek olan yapıdan kaynaklanacak gelir üzerinde daha fazla hak sahibi olmak istemesi gelmektedir. Bu amaçla sektörde arsa temin sürecinde doğrudan satın almanın mümkün olmadığı durumlarda kat karşılığı, satış sözleşmesi, trampa, istisna akdi gibi yöntemler kullanılmaktadır. Kat karşılığı yöntemi bunlar arasında en sık kullanılan yöntem olmasına karşın, beraberinde farklı proje birimlerinde kalite farkı, satış sürecinde rekabet ile ilgili sorunlar başta olmak üzere pek çok problemi de beraberinde getirmektedir. Günümüzde tüm bu sorunların çözümü ve inşaat sektöründe özellikle arsa sahibinin değerlendirme için beklemesinden ileri gelen zaman maliyetini en aza indirerek, arsa sahibi ile yüklenici firma arasındaki dengenin kurulması için hasılat paylaşımı yöntemi geliştirilmiştir (Arani vd, 2016: 42-56; Feiveson, 2015: 28-45).

En genel tanımıyla arsa sahibi ile yüklenici arasında bir ortaklık türü olan, ancak adi satış sözleşmesinden ya da adi ortaklıktan farklı olan bu yöntem, ülkemizde ve dünyada giderek artan bir öneme sahiptir (Beljah, ve Deroian, 2012:

192-202). Öte yandan yöntemin yeni olması ve uygulama sürecinin yeterli deneyimi kazanacak bir geçmişe sahip olmaması nedeniyle, henüz bazı eksik ve tahsise muhtaç yönleri vardır. Bunların başında ise yöntem ile ilgili maliyetlerin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi gelmektedir (Çalık, 2013: 2).

Yapılan olan bu çalışmada, ülkemizde ve dünyada giderek önemi artan, mühendisler ve mimarlar odaları başta olmak üzere pek çok kurum ve kuruluşça kursları verilen ve pek çok kamu ihalelerinde kullanılan yöntem olarak önemi her geçen gün artan hasılat paylaşımı modelinde maliyetlerin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesinin incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada temel olarak aşağıdaki probleme yanıt aranmıştır:

“İnşaat projelerinde günümüzde yaygın olarak kullanılan ve önemi artan Hasılat paylaşımı modelinde maliyet kalemleri nelerdir? Bunların muhasebeleştirilmesi ne şekilde gerçekleştirilmektedir/gerçekleştirilmelidir?”

Bu ana probleme bağlı olarak aşağıdaki alt problemlere çalışmada yanıt aranmaya çalışılmıştır:

1. Hasılat paylaşımı modelinde doğrudan maliyet kalemleri nelerdir?
2. Hasılat paylaşımı modelinde dolaylı maliyet kalemleri nelerdir?
3. Hasılat paylaşımı modelinde doğrudan maliyet kalemleri üzerine etki eden faktörler nelerdir?
4. Hasılat paylaşımı modelinde dolaylı maliyet kalemleri üzerine etki eden faktörler nelerdir?
5. Hasılat paylaşımı modelinde doğrudan maliyet kalemleri ne şekilde muhasebeleştirilmektedir?
6. Hasılat paylaşımı modelinde dolaylı maliyet kalemleri ne şekilde muhasebeleştirilmektedir?
7. Hasılat paylaşımı modelinde doğrudan maliyet kalemlerinin muhasebeleştirilmesinde ne gibi sorunlarla karşılaşılmaktadır?
8. Hasılat paylaşımı modelinde dolaylı maliyet kalemlerinin muhasebeleştirilmesinde ne gibi sorunlarla karşılaşılmaktadır?



## Çalışmanın Önemi

İnşaat sektöründe en önemli aşama ve maliyet kalemi olan arsa tedarik sürecinin, günümüzde geliştirilmiş en güncel ve uygulanabilir yöntemi hasılat paylaşımı modelidir. Bu model sayesinde müteahhitlik sektöründen kamu kesimine, inşaat sektöründen doğrudan ve dolaylı sektörlerle kadar pek çok alanda önemli kazanımlar sağlanmıştır. Fakat yönetime ilişkin maliyet kalemlerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili yeterli çalışma yoktur. Yapılan çalışma, henüz gelişen ve literatüre giren bir yöntemin eksiklerini tamamlama açısından öncü çalışma niteliği kazanmakta ve önem arz etmektedir.

Çalışmanın bir diğer önemi, sadece literatür ve teorik çalışmadan ibaret olmayıp, aynı zamanda alan uygulamalarında da bir rehber olarak kullanılacak nitelikte tasarlanmış olmasıdır. Çalışmada maliyet kalemlerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesinin örneklerle anlatılması ve alan uygulamacıları için kullanılabilir örneklerin verilmesi amaçlanmıştır. Bu sayede çalışma, alan uygulayıcıları için bir kaynak teşkil etmesi bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca gelecekte literatür anlamında yeterli alt yapının oluşacağı görülen ve alanda en yaygın biçimde kullanılacağı öngörülen bir yöntemin eksiklerinin giderilmesi suretiyle, geleceğe yönelik ve pragmatik bir yapıya sahip olmasıdır. Bu sayede, alanda yapılan olan çalışma ve araştırmalara da ışık tutacak nitelikte bir çalışmanın ortaya koyulması planlanmıştır.

Kısaca çalışmanın önemi özetlenecek olursa, alanda öncü bir çalışma olması, uygulamaya yönelik olup teori ile pratik arasındaki bağı kurması ve pragmatik, yani faydacı bir yapıda ele alınması çalışmayı önemli kılmaktadır. Muhasebe yönetimi ve denetimi işletmelerde amaç ve hedeflere ulaşmada gerekli kriterleri ortaya koyması ve projelerin denetlenmesine olanak vermesi bakımından önemli bir süreçtir. Bu süreç sayesinde herhangi bir iktisadi faaliyetin performansının da denetlenmesi mümkündür.

## **Çalışmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları**

Bu çalışmanın kapsamını inşaat projelerinde hasılat paylaşımı modeli, sınırlılıklarını ise hasılat paylaşımı modelinde maliyetlerin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi süreci oluşturmaktadır. Yap-İşlet-Devret modeli ile yapılan yapılar müteahhit firma ve Devlet arasında belirli bir süre sonra yapılan yapının devlete devredilmesini kapsadığından bu tip projeler kiralama olarak görülebilmektedir. Çalışmada bu tip yapılanmalara değinilmemiştir.



# 1. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN TANIMI

İnşaat projelerinde maliyetler ve bunların muhasebesinin iyi bir şekilde anlaşılması için, öncelikle inşaat projeleri ve inşaat projelerinde maliyet konularının bilinmesi gerekir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde, kısaca inşaat projelerinden, maliyet unsurlarından ve muhasebesi konusunda bilgi verilmiştir.

## 1.1. İnşaat Projelerine Genel Bakış

Proje, belirli bir zaman dilimi içerisinde belirli bir zaman dilimi içerisinde bu amaç için ayrılan kaynakların (bütçe) kullanımı yoluyla gerçekleştirilen bir dizi faaliyettir (Doğru, 2011: 3).

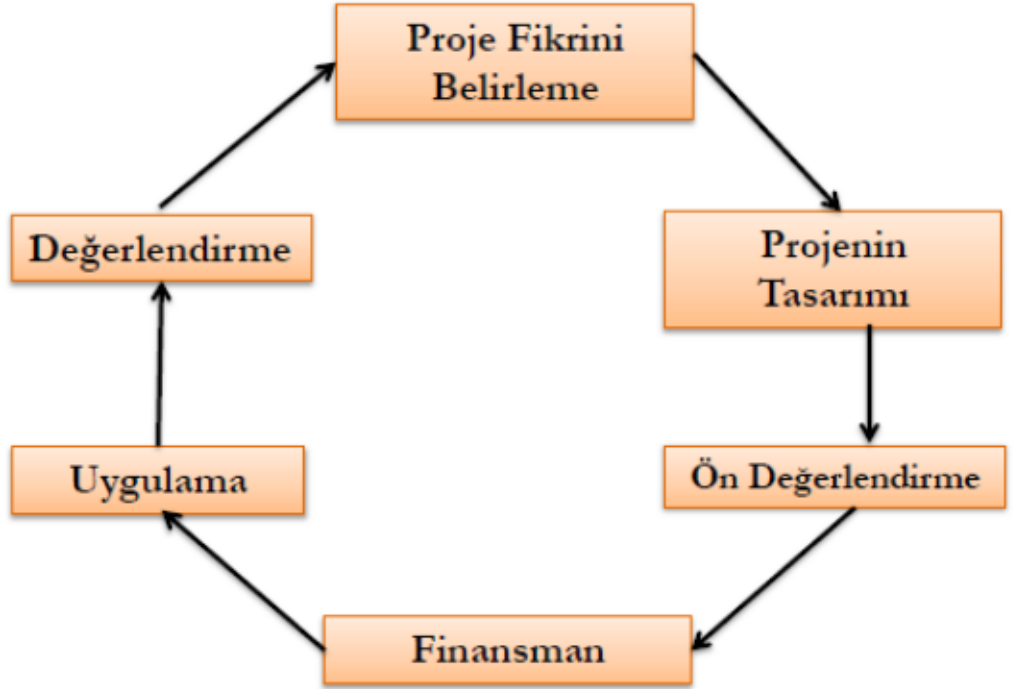
Proje yönetimi, birbiriyle etkileşimde birbirini tamamlayan beş ayrı aşamadan oluşur. Bunlar sırasıyla şu aşamalardır (Coşkun ve Ekmekçi, 2011: 41):

1. Başlatma Evresi: Projenin tanımı fizibilite çalışmalarıdır (ön çalışmalar) ve değerlendirmeler yapılır. Fizibilite çalışmaları, kurumun türü, kaynak ihtiyacı ve projenin proje maliyeti ile ilgilidir. Bu, gelecekte izlenecek bir proje stratejisine yol açacaktır. Fizibilite çalışmaları sonucunda, uygun görülmeyen projeler elimine edilir ve inşaat başlatılmaz.
2. Planlama Evresi: Planlama aşamasında, iletişim mekanizmaları insanların projeyi anlamasını ve çalışmayı nasıl organize edeceğini ve belirlenen hedeflere nasıl ulaşacaklarını belirlemesini sağlar. Projede, ne yapılacağı, ne zaman, nerede, kim ve nasıl yapılacağı gibi sorulara net cevaplar verilir. Kısaca, projenin kesin tanımının yapıldığı ve uygulama kararının uygulamaya başlamadan önce yapıldığı durumudur.
3. Uygulama Evresi: Planlama aşaması, uygulamanın başladığı yerdir. Kısacası, proje inşa edilmeye başlanır.
4. Kontrol Evresi: Uygulama performans performansının düzenli olarak izlenmesi söz konusudur. Plana göre, meydana gelen sapmaları

belirlemek gerekir. Sapmaların etkilerini analiz ederek proje, projenin başlangıcında belirlenen maliyet, zaman, kalite kriterlerine göre tekrar planlanmakta ve uygulamaya geçirilmektedir.

5. Sonlandırma Evresi: İşveren ve taşeronlarla yapılan sözleşmeler feshedilir ve hesaplar kapatılır. Projenin genel bir değerlendirmesi yapılır ve başarı, projenin amacına uygun olarak ölçülür.

Bu aşamalara fikrin belirlenmesi, tasarımı ve finansmanı ekleyerek, aşağıdaki gibi genişleterek bu evreleri Şekil 1’ de belirtildiği gibi de sınıflandırmak mümkündür.



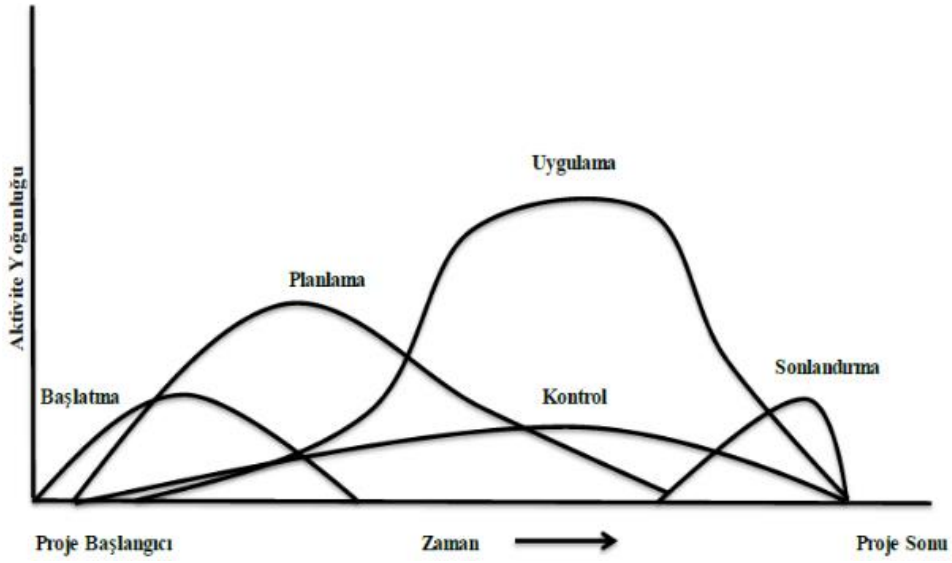
Şekil 1 - Proje Aşamaları Arasındaki İlişki ve Proje Döngüsü

Kaynak: Doğru, 2011: 14.

Şekil 1’de görüleceği gibi, bir proje döngüsünde temel aşamalar bulunmakta ve bu aşamalar kendi içerilerinde belirli bir mantıksal akış içerisinde görülmektedir.

Projenin türü, içeriği, boyutu, tarafları gibi pek çok değişken bu döngü süreleri üzerinde etkili olmaktadır.

Öte yandan her ne kadar farklı alanlarda farklı döngü süreçleri gerçekleşse de, genel olarak bu aşamaları belirli bir çerçeve içerisinde değerlendirmek ve süreçlerini genel hatlarıyla ortaya koymak mümkündür. Şekil 2’de, genel olarak proje aşamaları ile süreç arasındaki ilişki ve değişimler gösterilmiştir.



Şekil 2 - İnşaat Projelerinde Evreler Arasındaki İlişkiler

Kaynak: Coşkun ve Ekmekçi, 2011: 42.

Şekil 2’de de görüldüğü gibi, uygulama evresi başlatma evresinin başlarından itibaren geçerli olup, uygulama ile kontrol aşaması birbiri ile eşgüdüm içerisinde gerçekleşmektedir. Planlama aşaması ise sonlandırma aşamasına kadar süren bir işlemler dizisini ifade etmektedir. Bu çizilen genel çerçeve küçük değişiklikler göstermekle birlikte, tüm proje türlerinde kendisini göstermektedir. İnşaat projelerinde de benzer durumun söz konusu olduğu ifade edilebilir.

### **1.1.1. İnşaat Projeleri ve Türleri**

Adından da anlaşılacağı üzere inşaat projesi, bir şeyi yapmak, bina etmek için yapılan projelerdir. İnşaat kelimesi “Türk dil Kurumu (TDK) sözlüğünde “yapma işi, yapım” olarak geçmektedir. Sözlükteki bir diğer anlamı ise “yapımı süren bina” şeklindedir. Aslında inşa fiil kökü dilimizde daha yaygın ve farklı alanlarda kullanılsa da, inşaat olarak isimleşmiş hali, bina yapım işleri ile daha çok özdeşleşmiştir.

Bir inşaat projesinin türlerini kısaca, yapılacak olan binaların ve projenin türlerine göre aşağıdaki gibi alt sınıflarına ayırmak mümkündür:

1. Konut projeleri
2. Ticari projeler
3. Karma projeler
4. Kamu projeleri
5. Özel projeler
6. Dönüşüm/yenileme/tadilat projeleri

Bunların dışında da, inşaat projelerinin türlerini artırmak mümkündür. Öte yandan bu çalışmada, genel olarak yukarıda değinilen inşaat proje türlerine ağırlık verilmiştir.

### **1.1.2. Dünyada ve Türkiye’de İnşaat Sektörü**

Son yıllarda inşaat teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, beraberinde bireylerin konut gereksinimlerinin şeklini ve biçimini de değiştirmeye başlamıştır. Bunun neticesinde gerek dünyada, gerekse ülkemizde inşaat sektöründe daha fazla teknolojinin yer aldığı, daha dinamik bir sürece girilmiştir. Devam eden başlıklarda kısaca, dünyada ve ülkemizdeki inşaat sektörünün mevcut durumuna yer verilmiştir.

### 1.1.2.1. Dünyada İnşaat Sektörü

İnşaat sektörü tarihsel olarak dünyadaki ekonomik faaliyete paraleldir ve sektördeki genel büyüme ekonomik büyüme oranının üzerindedir. Bununla birlikte, son yıllarda gelişmekte olan ülkelerde ekonomik aktivitenin zayıf seyri, inşaat sektörünün performansının genel ekonomik aktivitenin altında kalmasına neden olmuştur. 2015 yılında küresel büyüme % 3,2 iken, inşaat sektöründeki büyüme % 2,4 seviyesinde kalmıştır. 2016 yılında inşaat sektöründeki büyümenin % 2,8 olacağı ve % 3,1'lik küresel büyüme tahmininin altında kalacağı tahmin edilmektedir (Sezgin ve Aşarkaya, 2017: 4). Dünyada inşaat sektörü genel verileri Tablo 1’de verilmiştir.

**Tablo 1 - Bazı Ülkelerin Ekonomik Büyüme Oranları**

Ülkeler	Büyüme Oranı	Enflasyon Oranı	İşsizlik Oranı	Bütçe Dengesi/ GSYH	Cari Denge/ GSYH
ABD	2,3	2,2	4,1	-3,5	-2,5
Japonya	2,1	0,2	2,8	-4,4	1,3
İngiltere	1,5	3,1	4,3	-3	-4
Euro Alanı	2,6	1,5	8,8	-1,3	3,1
Almanya	2,8	1,8	3,6	0,6	7,9
Fransa	2,2	1,2	9,4	-2,9	-1,5
İtalya	1,7	0,9	11,1	-2,3	2,6
İspanya	3,1	1,7	16,7	-3	1,4
Kanada	3	1,4	5,9	-1,7	-2,9
Rusya	1,8	2,7	5,1	-2,1	2,4
Güney Afrika	1,1	4,8	27,7	-3,9	-0,5
Endonezya	5,1	3,6	5,5	-2,8	-1,6
Malezya	6,2	3,7	3,4	-3	2,5
Arjantin	2,7	22,9	8,3	-6,3	-3,7
Çin	6,8	1,9	4	-4,3	1,4
Hindistan	6,3	3,6	5	-3,1	-1,4
Brezilya	1,4	2,7	12,2	-8	-1
Meksika	1,5	6,4	3,4	-1,9	-1,9
Türkiye	11,1	11,9	10,6	-2,1	-4,7

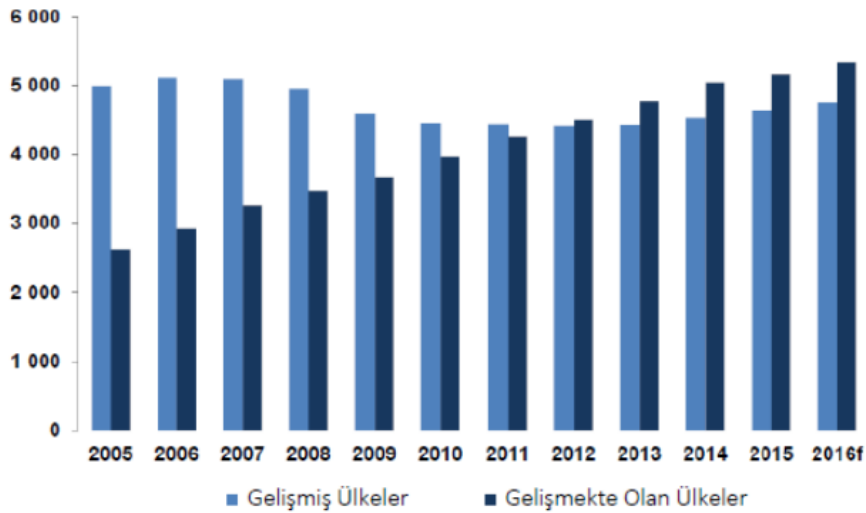
**Kaynak:** WEB\_1, (2018)

**Tablo 2 - Dünyada İnşaat Sektörü Genel Verileri**

Küresel Ekonomik Aktivite	2015	2016 (T)	2017 (T)
Reel Büyüme (%)			
Global	3,2	3,1	3,4
Gelişmiş Ülkeler	2,1	1,6	1,8
ABD	2,6	1,6	2,2
Euro Alanı	2,0	1,7	1,5
Japonya	0,5	0,5	0,6
Gelişmekte Olan Ülkeler	4,0	4,2	4,6
Ticaret Hacmindeki Değişim (%)			
	2,6	2,3	3,8
Enflasyon (%)			
Gelişmiş Ülkeler	0,3	0,8	1,7
Gelişmekte Olan Ülkeler	4,7	4,5	4,4

**Kaynak:** Sezgin ve Aşarkaya, 2017: 10.

Tablo 2’de de görüleceği gibi, sektörün reel büyüme değerleri global çapta 2017 yılında artış göstermiştir. Benzer şekilde ticaret hacmi de artmıştır. Sektörün dünya genelinde büyüklüğü Tablo 2’de verilmiştir.

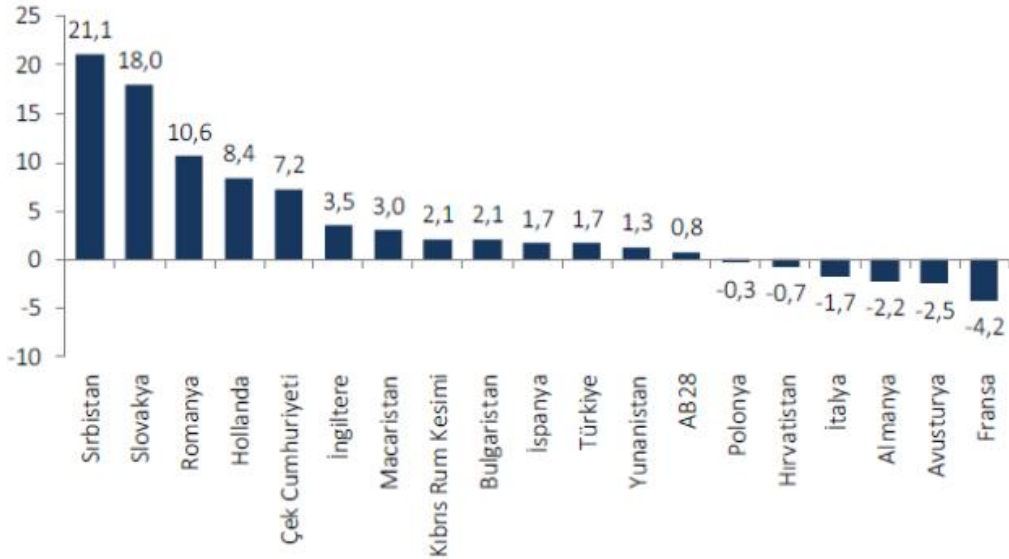


**Şekil 3 - Sektörün Dünyadaki Büyüklüğü (Milyar USD)**

**Kaynak:** Sezgin ve Aşarkaya, 2017: 11.



Şekil 3’te de görüleceği gibi, dünya genelinde inşaat sektörü gelişmiş ülkelere göre gelişmekte olan ülkelerde daha fazla artan bir trende sahiptir. Özellikle 2010-2011 yıllarında gelişmiş ülkelere göre gelişmekte olan ülkeler öne geçmiştir. İnşaat sektöründe farklı ülkelerde yıllık büyüme oranları Şekil 1.4’te gösterilmiştir.



**Şekil 4 - Sektörde Yıllık Büyüme Oranları (2015)**

**Kaynak:** Sezgin ve Aşarkaya, 2017: 12.

Şekil 4’te de görüleceği üzere, gelişmekte olan ülkelerde büyüme oranları daha yüksektir. Ülkemiz ise 2015 yılında %1,7 büyüme oranıyla pek çok gelişmiş ülkenin üzerinde bir değer elde etmiştir.

Öte yandan inşaat sektöründe büyüme oranları sektör büyüklüğünü değil, sektörün bir önceki yıla göre gelişimini göstermektedir. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerde büyüme potansiyelinin de daha yüksek olduğunu ifade etmek gerekir. Genel olarak özetlemek gerekirse dünyada, gelişmekte olan ülkelerde artan bir büyüme trendinin inşaat sektörüne hakim olduğu ifade edilebilir.

### 1.1.2.2. Türkiye’de İnşaat Sektörü

Türkiye'nin ekonomisi, bulunduğu jeopolitik konum neticesinde küresel gelişmelerden doğrudan etkilenmektedir. 2016 yılı, tüm dünyada farklı gelişmeleri tecrübe ettiği bir yıldır. Dünyadaki küresel ekonomik büyüme beklentisi % 3,1, 2016 ekonomik büyüme beklentisi ise küresel kriz sonrası en düşük büyüme oranının yaşandığı yıl olmuştur. 2016'da FED'in faiz politikaları, İngiltere'nin AB'den ayrılması ve ABD'nin seçimleri gibi bölgesel işbirliğinin geleceği konusundaki belirsizlikler tüm ekonomileri etkilemiştir. Tecrübemiz ve süreçlerimizin yaşadığı sıcak savaş ortamı, Türkiye'nin bu ortamda oynadığı rolü sınırlandırmakta, ülkemizde artan göç ve mülteci sorunları ekonomiye yansımıştır. Türkiye, 2016 boyunca farklı terör örgütleriyle mücadele etti ve hala durum devam etmektedir. 15 Temmuz'daki başarısız darbe girişimi, Güneydoğu ve Doğu Anadolu'daki terör örgütlerinin eylemleri ve büyük şehirlerimizde terörist saldırıları ve ekonomideki tüm bu süreçlerin baskıcı unsurlarına rağmen, Türkiye ekonomisi en az hasar görmüştür (INTES, 2017: 3). Yıllara göre inşaat sektörü değerleri ve değişimi Tablo 3’de verilmiştir.

**Tablo 3 - Yıllara Göre İnşaat Sektörü Değerleri ve Değişimi**

Yıl	İnşaat / bin TL			Genel / bin TL	
	Değer	Pay	Değişim oranı	Değer	Değişim oranı
2010	70.701.311	6,1	25,9	1.160.013.978	16,1
2011	100.016.363	7,2	41,5	1.394.477.166	20,2
2012	117.433.142	7,5	17,4	1.569.672.115	12,6
2013	145.908.413	8,1	24,2	1.809.713.087	15,3
2014	165.654.620	8,1	13,5	2.044.465.876	13,0
2015	190.619.215	8,2	15,1	2.338.647.494	14,4
2016	223.362.831	8,6	17,2	2.608.525.749	11,5
<b>2017 Birinci Çeyrek</b>	50.163.347	7,8	12,9	650.189.544	15,3
<b>2017 İkinci Çeyrek</b>	67.457.070	6,2	14,3	736.550.357	16,7
<b>2017 Üçüncü Çeyrek</b>	72.537.598	8,8	30,5	828.936.013	24,4
<b>2017 Dördüncü Çeyrek</b>	75.522.153	8,5	17,4	889.230.792	19,0
<b>2017</b>	265.680.168	8,6	18,9	3.104.906.706	19,0

**Kaynak:** INTES, 2018.

Tablo 3'den de görüleceği gibi, ülkemizde inşaat sektörü payının giderek artan bir değerinin olduğu görülmektedir. Özellikle 2010 yılından itibaren sektörde elde edilen kazanımlar, sektörün ciddi bir ekonomik değere sahip olduğuna işaret etmektedir.

Konut piyasasındaki üretimin hızlı artışı, artan konut stoku ve artan konut fiyatları, son yıllarda konut sektöründe konut balonunun varlığı konusundaki tartışmaları beraberinde getirmiştir. Konut balonu hakkında konuşabilmek için, konut fiyatlarında, demografik bağımlı talep gelişimi ve maliyet artışları gibi temel faktörlerle açıklanamayan bir yükseliş eğilimi görmek gerekmektedir. Geçmiş deneyimler, piyasadaki fiyatların konut balonları olarak sabit ve hızlı bir şekilde artmaya devam edeceği yönündedir. Türkiye'de konut fiyatlarındaki artışa rağmen, bu durumun önemli bir kısmı emlak piyasasının temel değerlendirme kriterleri ile açıklanabilir. Bu çerçevede fiyat artışlarının bir konut balonuna işaret ettiğini iddia etmek için henüz yeterli argüman bulunmamaktadır (Sezgin ve Aşarkaya, 2017: 5). Çeyreklere göre inşaat sektörü değişimleri Tablo 4'te verilmiştir.

**Tablo 4 - Çeyreklere Göre İnşaat Sektörü Değişimleri**

İnşaat tipleri	Yıl	Mevsim ve takvim etkilerinden arındırılmış ciro endeksi							
		Endeks				Çeyreklik değişim (%)			
		Çeyrek -				Çeyrek			
		I	II	III	IV	I	II	III	IV
	<b>2014</b>	163,9	128,0	130,3	127,1	30,4	-21,9	1,8	-2,5
	<b>2015</b>	138,1	125,3	134,3	139,1	8,7	-9,3	7,2	3,6
	<b>2016</b>	143,2	152,4	140,7	154,5	2,9	6,5	-7,7	9,9
	<b>2017</b>	153,6	166,8	176,0	175,3	-0,6	8,6	5,5	-0,4
Bina	<b>2014</b>	166,0	141,8	143,6	142,7	27,5	-14,6	1,2	-0,6
	<b>2015</b>	147,5	137,4	145,7	149,0	3,3	-6,8	6,0	2,3
	<b>2016</b>	161,5	163,9	149,1	163,4	8,4	1,5	-9,1	9,6
	<b>2017</b>	170,6	178,2	189,4	181,7	4,4	4,5	6,3	-4,1
Bina dışı	<b>2014</b>	133,9	111,4	107,7	103,9	15,2	-16,8	-3,3	-3,5
	<b>2015</b>	112,8	110,0	114,5	121,0	8,5	-2,5	4,2	5,6
	<b>2016</b>	122,5	129,0	130,0	135,9	1,3	5,3	0,8	4,5
	<b>2017</b>	139,9	147,3	156,3	159,5	2,9	5,3	6,1	2,0

**Kaynak:** INTES, 2018.

Tablo 4’te de görüleceği gibi, Türkiye inşaat sektöründe bina gelirleri, bina dışı gelirlere göre daha yüksektir. Özellikle konut ve ticari olmak üzere iki temel kategori üzerinde odaklanmış olan sektörde, ciddi bir üretim trendi yakalanmıştır. Bu noktada, mevsimsel etkilerden arındırılmış verilerin de incelenmesi gerekir. Bu değerler Tablo 5’te verilmiştir.

**Tablo 5 - Mevsim ve Takvim Etkilerden Arındırılmış İnşaat Üretim Endeksi**

İnşaat tipleri	Yıl	Mevsim ve takvim etkilerinden arındırılmış İnşaat Üretim Endeksi							
		Endeks				Çeyreklik değişim (%)			
		Çeyrek -				Çeyrek -			
		I	II	III	IV	I	II	III	IV
Toplam	2012	110,4	110,6	112,4	115,5	-2,5	0,2	1,6	2,7
	2013	118,8	119,9	121,7	122,9	2,9	0,9	1,5	1,0
	2014	126,5	125,3	124,8	121,5	2,9	-0,9	-0,4	-2,7
	2015	123,5	127,1	129,0	126,1	1,7	2,9	1,5	-2,3
	2016	131,4	134,9	128,3	126,5	4,2	2,6	-4,9	-1,4
Bina	2012	116,5	116,1	115,9	117,6	0,4	1,3	2,1	0,2
	2013	118,0	119,5	122,1	122,3	5,9	0,8	0,1	-3,5
	2014	129,6	130,6	130,8	126,2	0,0	3,3	1,3	-2,5
	2015	126,1	130,2	132,0	128,7	3,2	2,6	-4,7	-1,4
	2016	132,9	136,3	129,9	128,1	0,4	1,3	2,1	0,2
Bina dışı	2012	90,9	98,0	100,5	102,8	-3,1	7,9	2,6	2,2
	2013	121,9	120,7	120,1	124,8	18,0	-1,0	-0,5	3,9
	2014	117,5	104,9	103,2	108,4	-5,9	-10,7	-1,6	5,0
	2015	116,8	113,3	117,1	119,5	7,8	-3,0	3,3	2,1
	2016	129,1	126,7	120,8	123,1	8,0	-1,9	-4,7	2,0

**Kaynak:** TÜİK, 2017; INTES, 2018.

Mevsim ve takvim etkilerden arındırılmış inşaat üretim endeksi değerleri incelendiğinde, oranlar arasında ciddi bir değişimin yaşanmadığı görülmektedir. Bu durum, inşaat sektöründe üretimin yılın dört mevsimine de yansıdığını, üretimin adeta mevsimsel etkiler ve dönemsel etkilerden azade, bir endüstri dalı gibi yapıya sahip olduğunu göstermektedir. İnşaat sektörü istihdam verileri ve tüm istihdam içerisindeki oranları Tablo 6’da verilmiştir.

**Tablo 6 - İnşaat Sektörü İstihdam Verileri ve Tüm İstihdam İçerisindeki Oranları**

Yıllar	Tarım Dışı İstihdam/kişi	İnşaat Sektörü/ kişi	İnşaat Sektörü/Tarım Dışı İstihdam
2005	15.553.000	1.171.000	7,53%
2006	15.241.000	1.189.000	7,80%
2007	15.588.000	1.224.000	7,85%
2008	15.959.000	1.125.000	7,00%
2009	16.324.000	1.297.000	7,94%
2010	17.082.000	1.442.000	8,44%
2011	18.079.000	1.512.000	8,36%
2012	19.080.000	1.647.000	8,63%
2013	19.755.000	1.753.000	8,87%
2014	20.632.000	1.829.000	8,86%
2014	20.632.000	1.829.000	8,86%
2015	21.445.000	1.878.000	8,75%
2016	24.833.000	1.836.000	7,39%
2017	23.811.000	2.057.000	8,89%
2017 Ocak	21.779.000	1.731.000	7,94%
2018 Ocak	23.066.000	1.958.000	8,48%

**Kaynak:** INTES, 2018.

Tablo 6'daki verilerden de anlaşılacağı üzere, inşaat sektöründe yıllara göre istihdam değerleri önemli ölçüde artış göstermektedir. Bu noktada aslında artış rakamsal olarak çok büyük değerlerde olmasa da, inşaat projelerinin tamamlanma süreleri ve büyüklükleri düşünüldüğünde, aslında önemli bir kazanımın olduğu görülmektedir. Bir inşaat projesinde çok sayıda işçi istihdam edilirken, proje bittiğinde bu bireyler işsiz duruma düşmektedir. Ancak üretimin süreklilik arz etmesi durumunda, istihdam verilerinde değişim daha az olacaktır. Ülkemizde istihdam oranlarının dalgalanma bir yana, artış trendi göstermesi, sektörün inşaat alanında

önemli bir istihdam kaynağı haline geldiğini göstermektedir. Sektördeki işgücünün eğitim durumuna göre dağılımı Tablo 7’de verilmiştir.

**Tablo 7 - 2017 Yılı Sektördeki İşgücünün Eğitim Durumuna Göre Dağılımı**

	İstihdam edilen kişi /1000	Oran
<b><i>Okuma Yazma Bilmeyen</i></b>	30	1,44%
Okuma Yazma Bilen Fakat Bir Okul Bitirmeyen	89	4,28%
İlkokul	772	37,13%
İlköğretim	317	15,25%
(Ortaokul Veya Dengi Meslek Ortaokul	291	14,00%
Genel Lise	165	7,94%
Lise Dengi Mesleki Okul	190	9,14%
Yüksek Öğretim	225	10,82%

**Kaynak:** INTES, 2018.

Tablo 7’deki rakamlar incelendiğinde, sektörde istihdam edilen bireylerin genel olarak ilköğretim ve üzeri eğitim düzeyinde olanlarının oranının % 58,10, ilköğretim üzeri eğitim düzeyi oranının ise %41,9 olduğu görülmektedir.

## **2. İNŞAAT MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINA GENEL BAKIŞ**

### **2.1. İnşaat Projelerinde Maliyetler**

Bir projenin maliyet analizi ve kontrolü ve bunun için kullanılan yöntemler, proje türüne ve işverenin veya yüklenicinin görüşüne bağlıdır. İşveren projeden zamanında ve belirli bir maliyetle bitirilmesini ister; çünkü projenin yapım aşaması uzun vadeli bir operasyonun başlangıcıdır. Projenin uygulanmasının maliyeti, projenin gelecekteki işletme maliyeti üzerinde önemli bir etkidir. Proje tamamlanma süresi, ödenecek faizi etkiler ve işletmeye girmeye başlayarak yatırım tazminatını almaya başlar. İnşaat maliyetleri, üretim miktarını ve üretim için belirlenen fiyatı çarparak üretilen kalemlerin toplamıdır. İnşaat süresi ne kadar uzun olursa, inşaatta yapılacak üretim miktarı da o kadar büyük olur; Bu çalışmaların maliyetlerini ileriye dönük olarak hesaplayarak, inşaat maliyetini ileriye dönük olarak hesaplamak da mümkündür (Uğur, 2015: 241-242).

#### **2.1.1. Doğrudan Maliyetler**

Türkiye'nin, inşaat aşamasındaki maliyetini binanın toplam inşaat alanı ile çarparak, tasarım aşamasında maliyet tahmini elde edilmektedir. M2 başına bina maliyeti T.C. Bayındırlık Bakanlığı ve Bayındırlık Bakanlığı'nın yaklaşık birim maliyeti kullanılır. Ancak, bu şekilde hesaplamalar yapıldığında, tasarımları tamamen farklı olan iki binanın maliyeti aynı olabilir. Böyle bir durumda, Türkiye'de, ön tasarım aşamasında maliyetlerin doğru bir şekilde tahmin edilmesine yönelik faiz hesaplama yönteminin, büyük bir sorun olarak nasıl ortaya çıktığı hususunda, ihtiyaç duyulmalıdır (Uğur, 2015: 242). Mevsimsel etkilerden arındırılmış inşaat brüt ücret-maaş indeksi Tablo 8 ve Tablo 9'da verilmiştir.



Tablo 8 - Mevsimsel Etkilerden Arındırılmış İnşaat Brüt Ücret-Maaş İndeksi

		Çeyrek			
		I	II	III	IV
Toplam	2012	0,4	0,5	-0,7	-1,3
	2013	-1,5	-1,4	-1,4	-2,6
	2014	-3,1	-3,9	-4,3	-2,1
	2015	-2,0	-1,7	-1,0	-1,9
	2016	-1,8	-2,3	-2,4	-3,3
Bina	2012	0,4	0,5	-1,2	-1,7
	2013	-1,7	-1,6	-1,3	-2,2
	2014	-2,8	-3,0	-3,5	-1,6
	2015	-1,8	-1,8	-1,5	-2,3
	2016	-2,9	-3,4	-3,8	-5,0
Bina dışı	2012	-1,4	1,9	1,0	-0,4
	2013	-3,1	0,6	-1,7	-3,3
	2014	-2,6	-8,0	-8,7	-2,5
	2015	-2,1	-0,6	-1,0	-1,6
	2016	1,3	0,5	1,7	1,1

Kaynak: INTES, 2017.

Tablo 9 - Yıllara Göre İnşaat Vergi Gelirleri

Yıllar	Vergi Gelirleri / Bin TL
2005	119.627.000
2006	137.480.292
2007	158.152.898
2008	168.109.000
2009	172.416.575
2010	210.532.000
2011	253.765.000
2012	278.751.000
2013	326.125.000
2014	352.514.000
2015	407.818.000
2016	459.150.000
2016 Ocak-Şubat	78.047.000
2017 Ocak-Şubat	88.415.000

Kaynak: INTES, 2017.



### 2.1.2. Dolaylı Maliyetler

Bina yapım sürecinin yapım aşamasında maliyet belirlenir ve inşaatı etkileyen bazı faktörler planlanan maliyetin aşılmasına neden olabilir. Ortaya çıkan bina yatırımları için veri kaydı olmadığından, sonraki yatırımlar hakkında geri bildirim bulunmamaktadır. İnşaat alanında inşaatı etkileyen bazı faktörler nedeniyle maliyet planlaması ve denetimin sağlanmasında zorluklar üzerine teorik çalışmalar yapılmasına rağmen, bina yapım sürecinde çok az pratik uygulama bulunmaktadır. Belli istisnalar haricinde, belirtilen sürede ve maliyetlerde gerçekleştirilebilecek yapım yapımlarının sayısı azdır (Uğur, 2015: 242).

İnşaat masrafları; Kullanılan hammaddelerin miktarına, fiyatlarına ve iş gücü fiyatına bağlı olarak özel durumlardan da etkilenirler. Mimari projelerde, müşterilerin, devletin ve yerel yönetimlerin sınırlamaları, çevresel koşulları ve estetik görünümü önemli faktörlerdir. Ayrıca, şantiye, oradaki zeminin yapısı ve kullanılacak teknoloji, aynı konstrüksiyonda bile farklı maliyetlere neden olabilir. Planlama, karar verme ve kontrol şeklindeki inşaat maliyetleri birçok faktöre bağlıdır. Günün ekonomik koşulları, yapının zamanı ve yeri, yapımcı ve kullanılan teknoloji bunlardan bazılarıdır (Uğur, 2015: 242). Dönemlere göre Konut Fiyat Endeksi (KFE) Tablo 10'da verilmiştir.

**Tablo 10 - Dönemlere göre Konut Fiyat Endeksi (KFE)**

Dönem	KFE	Bir Önceki Aya Göre Değişim (%)	Bir Önceki Yılın Aynı Ayına Göre Değişim (%)
Oca.16	202,32	0,52	17,50
Şub.16	203,95	0,81	16,44
Mar.16	206,22	1,11	15,35
Nis.16	208,52	1,12	14,70
May.16	211,93	1,64	14,57
Haz.16	213,89	0,92	13,87
Tem.16	217,41	1,65	13,98
Ağu.16	219,70	1,05	14,18
Eyl.16	221,38	0,76	13,90
Eki.16	222,45	0,48	12,86
Kas.16	224,05	0,72	12,26
Ara.16	225,95	0,85	12,26
Oca.17	228,57	1,16	12,97

Kaynak: INTES, 2017.

2017 yılı inşaat sektörü proje verileri Tablo 11’de verilmiştir.

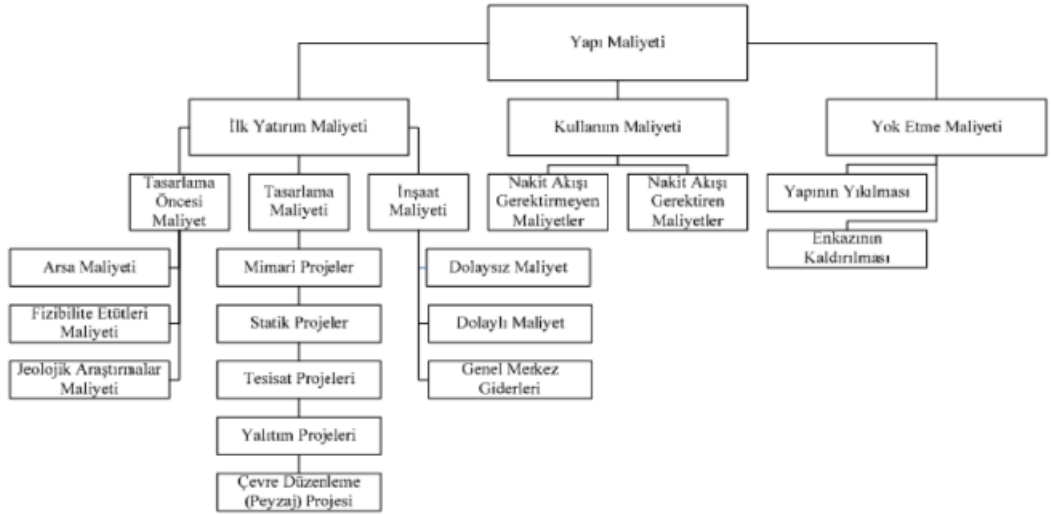
**Tablo 11 - 2017 Yılı İnşaat Sektörü Proje Verileri**

	2013	2014	2015	2016
Proje Sayısı (Adet)	2 737	2753	2.915	3.008
Toplam Proje Tutarı (Cari Fiyatlarla, Milyar TL)	399,5	438,5	477,3	543,3
Cari Yıl Öncesi Kümülatif Harcama (Cari Fiyatlarla, Milyar TL)	183,6	182,9	211,2	239,4
Toplam Program Ödenek (Cari Fiyatlarla, Milyar TL)	45,6	47,5	53,5	64,9
Yatırım Programına Alınan Çok Yıllık Yeni Proje Sayısı (Adet)	265	237	235	276
Toplam Program Ödenek / Toplam Proje Tutarı (Yüzde)	11,4	10,8	11,2	12,0
Yatırım Stokunun Ortalama Tamamlanma Süresi (Yıl)	3,7	4,4	4,0	3,7

Kaynak: INTES, 2017.

## 2.2. İnşaat Projelerinde Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Maliyet, bir operatörün ana faaliyeti için tüketilen tüm malların ve hizmetlerin para birimi ile ölçülen değeridir. Bu bağlamda, inşaat sektöründeki maliyet, inşaat sürecinin tüm aşamalarında tüketilen tüm mal ve hizmetlerin parasal değerinin toplamı olarak tanımlanabilir. Ancak, inşaat sektörü nedeniyle, birçok iç ve dış faktörün etkisi altında inşaat projelerinin maliyetinin kapsamı, sözleşme türü, içerik ve taraflar arasındaki sözleşmenin koşullarına göre değişmektedir (Kuruoğlu vd, 2012: 265). İnşaat maliyetlerini Şekil 5'teki gibi özetlemek mümkündür.



Şekil 5 - Genel İnşaat Maliyetleri

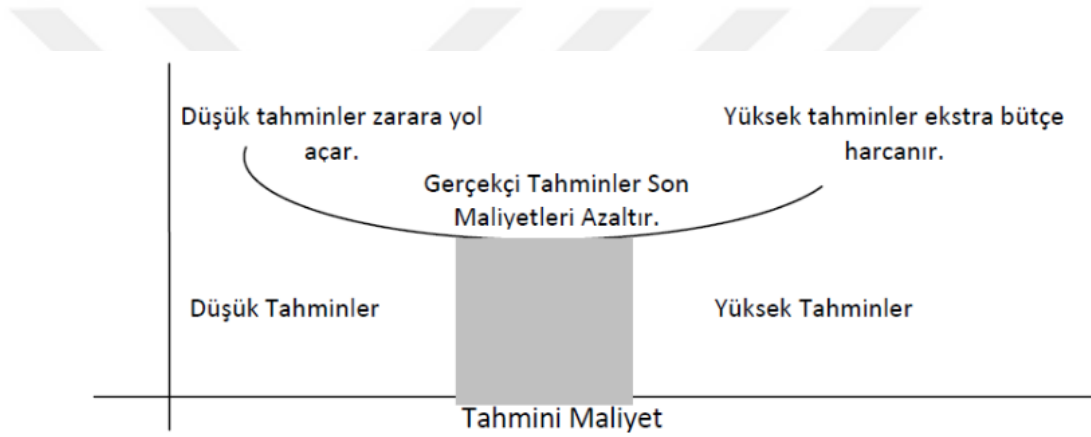
Kaynak: Kuruoğlu vd, 2012: 265.

### 2.2.1. Doğrudan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat maliyeti, yapılması gereken harcamaların toplamı ve inşaatı gerçekleştirmek için yapılması gereken harcamalardır. İnşaat maliyeti, tüm iş kalemleri harcamalarının doğrudan maliyetlerinin toplamı olup, dolaylı maliyetler ve

yapıyı inşa etmek için yapılan diğer harcamalardan kaynaklanan diğer masraflardır (Çelik, 2006: 6-15).

İnşaat masrafları; Kullanılan hammaddelerin miktarına, fiyatlarına ve iş gücü fiyatına bağlı olarak özel durumlardan da etkilenirler. Mimari projelerde, müşterilerin, devletin ve yerel yönetimlerin sınırlamaları, çevresel koşulları ve estetik görünümü önemli faktörlerdir. Ayrıca, şantiye, oradaki zeminin yapısı ve kullanılacak teknoloji, aynı konstrüksiyonda bile farklı maliyetlere neden olabilir (Uğur, 2015: 241-244). İnşaat projelerinde maliyet ilişkisi Şekil 6'daki gibidir.



**Şekil 6 - İnşaat Projelerinde Maliyet İlişkisi**

**Kaynak:** Kuruoğlu vd, 2012: 266.

İnşaat sırasında demir, beton ve tuğla gibi malzemelerin tüketimi, bir iş makinesinin kullanımı, birkaç yıl için inşaat makinelerinin kullanımı ve daha önce nakit çıkışı olmamış olsa bile, malların tüketiminde satın alınan iş makinesi kullanılır. Bunlar maliyet özelliğini taşırlar ve hesaplamalara makinenin ortalama yeni değerinin bir yüzdesi olarak katılırlar (teorik aşınma payı). Nakit çıkışı dışarı çıkmamakla birlikte, hizmetlerin tüketimi ve hizmetin maliyeti, mal sahibi ve yönetici tarafından harcanan emek gibi masraflar meydana gelir (Çelik, 2006: 8-10).

### **2.2.2. Dolaylı Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**

Bir projenin maliyet analizi ve kontrolü ve bunun için kullanılan yöntemler, proje türüne ve işverenin veya yüklenicinin görüşüne bağlıdır. İşveren projenin zamanında ve belirli bir maliyetle bitirilmesini ister; çünkü projenin yapım aşaması uzun vadeli bir operasyonun başlangıcıdır. Projenin uygulanmasının maliyeti, projenin gelecekteki işletme maliyeti üzerinde önemli bir etkidir. Proje tamamlanma süresi, ödenecek faizi etkiler ve işletmeye girmeye başlayarak yatırım tazminatını almaya başlar (Uğur, 2015: 241-244).

Dolaylı maliyetler, inşaat sahasında iş kalemleri tarafından kapsanmayan ancak gerçekleştirilmekte olan maliyetlerdir. İnşaat şantiyesi masrafları doğrudan inşaat işlerine atfedilemez ve doğrudan malzeme, doğrudan işçilik ve taşeronluk işinin maliyeti dışındadır. Örneğin, geçici tesislerin amortismanının yer, bakım ve onarım maliyetleri, kalite kontrol maliyetleri, akaryakıt maliyetleri, araç aşınma payı maliyetleri üzerindeki payıdır (Çelik, 2006: 8-9).

### **2.3. Kredi Faizleri ve Borçlanma Faizlerinin Maliyetler Üzerindeki Etkileri**

Bankacılık sisteminin kaynak maliyeti, mevduat ve diğer finansman kaynakları kavramına ek olarak; repo, kullanılan krediler, bankalar arası para piyasası ve diğer yükümlülükler tarafından sağlanan kaynaklar. Bankaların kaynak yönetimini etkileyen üç önemli faktör vardır: Kaynak TL veya yabancı para, maliyet veya maliyet dışı ve vade yapısına bağlı olarak banka kaynaklarının istikrarı. Türk bankacılık sistemi; Türk Lirasının yabancı para birimleri karşısındaki değerine bağlı olarak, döviz kaynaklarına önem verilebilmekte ve döviz kuru riskine rağmen, bu kaynaklar Türk Lirası'na çevrilmektedir. Banka kârlılığını olumlu etkileyebilir (Eroğlu, 2001: 1, 16-17).

İnşaat projelerinde borçlanma faizlerinin maliyetler üzerindeki etkileri TMS 19, 21 ve 23. maddelerde belirtilmiştir.

*“Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesi ile sınırlı değildir. Bu işlemler; söz konusu varlıkla ilgili fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de içerir. Ancak, bu tür işlemler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz. Örneğin; bir arazinin inşaatı hazır duruma getirilmesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazinin geliştirilmesi ile ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilir. Ancak, bina yapma amacıyla alınan bir arazinin, herhangi bir gelişme olmaksızın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez (TMS 23/19)”.*

*“Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışlagelmiş bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir (TMS 23/21)”.*

*“Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşaatının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez (TMS 23/23)”.*

İnşaat projelerinde kaynaklar Tablo 12’de verilmiştir.

**Tablo 12 - İnşaat Projelerinde Kaynaklar**

(i)	Kaynak Türü
1	TL. Mevduat
2	Yabancı Para Mevduat(Dolar,\$)
3	Yabancı Para Mevduat(Alman Markı,DM)
4	İnterbank(TL)
5	İnterbank(\$)
6	İnterbank(DM)
7	Yurtiçi Bankalardan Alınan Türk Lirası Krediler
8	Yurtdışı Bankalardan Alınan Türk Lirası Krediler
9	Yurtiçi Bankalardan Alınan \$ Krediler
10	Yurtiçi Bankalardan Alınan DM Krediler
11	Yurtdışı Bankalardan Alınan \$ Krediler
12	Yurtdışı Bankalardan Alınan DM Krediler
13	Diğer Pasifler(TL)
14	Diğer Pasifler(\$)
15	Diğer Pasifler(DM)
16	Repo(TL)
17	Repo(\$)
18	Repo(DM)

**Kaynak:** Eroğlu, 2001: 2.

Kredi riski, bankaların kredi vermeyecekleri risk olarak tanımlanmaktadır. Etkin kredi riski yönetiminin olmayışı, sorunlu kredilerde artışa neden olmakta ve bankaların bilançolarını, aktif kalitesini, karlılığını ve sermaye yeterlilik oranlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Bankaların kredi riski yönetimi için gerekli krediyi vermediği bankacılık krizlerine neden olan önemli faktörlerden biri olarak görülmektedir (Şahbaz ve İnkaya, 2015: 70-72).

### 3. HASILAT PAYLAŞIMI MODELİ

İnşaat sektöründe arsa tedarik süreci, inşaat projelerinin gerek kalitesinin ve değerinin belirlenmesinde, gerekse maliyetler üzerinde büyük öneme sahiptir. Aynı kalitede, aynı kullanım özelliklerine sahip, hatta aynı müteahhit ya da yüklenici firma tarafından yapılan, farklı konumlardaki yapıların fiyatları arasındaki ciddi fark, bu durumu ortaya koymaktadır. Bu nedenle konut fiyatları başta olmak üzere, inşaat projelerinde bu farkın en temel belirleyicilerinin başında ve temel maliyet unsuru bağlamında gelen arsa tedarik sürecinin, sektör açısından büyük önem arz ettiği ifade edilebilir.

Bir müteahhit ya da yüklenici firma bir inşaat projesine başlarken, projeyi yapacağı arsayı ya satın alabilir, ya da satın almanın mümkün olmadığı durumlarda, arsa sahibi ile anlaşmak suretiyle projesini başlatabilir. Bu süreçte günümüze kadar yapılan uygulamalarda en fazla öne çıkan yöntemler kat karşılığı inşaat sözleşmeleri, ücret karşılığı inşaat sözleşmeleri, adi ortaklık ve trampa nitelikli sözleşmelerdir. Öte yandan günümüzde bu yöntemler arasına giren ve hepsine göre giderek daha popüler hale gelen bir diğer yöntem ise hasılat paylaşım yöntemi ya da gelir paylaşımına dayalı inşaat sözleşmeleridir.

Hasılat paylaşımı modelinin diğer arsa tedarik süreçlerine göre daha yeni olmasının nedenlerinin başında, diğer alternatif arsa tedarik modellerinin belli açık ve tahsise muhtaç niteliklerinin olmasından ileri gelmektedir. Örneğin kat karşılığı arsa tedarik yönteminde bağımsız birimler arasında kalite farkının olması ya da pazarlama aşamasında pazar birliğinin olmaması nedeniyle yıkıcı bir rekabetin olması, ücret karşılığı inşaat sözleşmelerinde maliyetlerin belirlenmesinde ve kalitenin denetlenmesinde sorunların yaşanması, trampa yönteminde takas edilecek değerlerin birisinin mevcut, diğerinin fiktif olması gibi bir çok sorun yaşanabilmektedir. Bunun yanında arsa sahiplerinin arazilerinin değerlendirilmesini beklemeleri ve bu süreçte sektörde yaşanan gecikmeler beraberinde ciddi bir zaman maliyetini de getirmektedir.

Hasılat paylaşımı modeli, diğer arsa tedarik süreçleri ve yöntemlerine göre, arsa sahibi ve yüklenici firma ya da müteahhit arasında bir karşıtlık durumuna değil, bunun tersine birlikte hareket ederek, kazan-kazan düşüncesine uygun olarak



geliştirilmiş yöntemdir. Bu süreçte bir yandan değerlenmeyi bekleyen arsaların, değerlendirme sonunda da arsa sahibinin pay alacak olması nedeniyle, sektörde üretime katılması mümkün olup, bir yandan da sektör içerisinde erişimi zor olan arsalara erişmek için müteahhitler arasında olumlu ve Ar-Ge çalışması gerektiren rekabet ortaya çıkmaktadır. Yine buna ilave olarak ülkemizde TOKİ, Emlak Konut gibi konut ya da inşaat üretim sektöründe marka olan kurumların bu modeli son yıllarda ağırlıklı olarak kullanması yöntemin giderek diğer arsa tedarik süreçlerinin yerini alacağına işaret etmektedir.

Arsa tedarik sürecinde önemli ve değer gören bir alternatif olan hasılat paylaşımı modelinde maliyetlerin belirlenmesi ve muhasebesi için, öncelikle hasılat paylaşımı modelinin ne olduğu, hangi temeller üzerine kurulduğu ve diğer yöntemlerden ne gibi farklarının olduğunun ortaya koyulması gerekir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde, hasılat paylaşımı modelinin tanımı, tarihçesi ve diğer yöntemlerden farkının incelenmesine yer verilmiştir.

### **3.1. Hasılat Paylaşımı Modelinin Tanımı**

Gelir paylaşımı modeli, gelir paylaşımı tabanlı inşaat sözleşmesi veya arazi satışları sayaç gelir paylaşımı olarak da bilinir. Literatüre nispeten yakın zamanda girmiş olan bu kavram, finans yönetimi tarafından bir münazara olarak kabul edilirken, 30 Seri No.'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenen Arazi Karşılığı İnşaat olarak değerlendirilmesine karar verilmiştir.

Sözleşmenin kanında herhangi bir tanım yoktur, çünkü Borçlar Kanunu ya da gelir paylaşımı modeli ile ilgili özel bir yasa ile düzenlenmemiştir. Diğer yandan, literatürdeki son çalışmalarda, tanım ve nitelikler hakkında bilgi artmaktadır. Bu tanımlardan hareket-pay-paylaşım modelinin genel çerçevesi aşağıdaki gibi çizilebilir (Zaloğlu, 2016: 53):

1. Arsanın sahibi inşaat projesinin yapım ve satış sürecinde bağımsız bölümlerden elde edilecek gelirlere pay almaktadır.
2. Bunun için arsa bedelini de içeren sözleşme yapılmaktadır.

### 3. Yüklenici ya da müteahhit arsayı satın alıp para harcamamaktadır.

Genel olarak tanımların çok sınırlı ve literatürde konunun yeni olmasından ötürü, hasılat paylaşımı modelinin literatürde üzerinde fikir birliği yapılmış bir tanımı yoktur. Öte yandan hasılat paylaşımı modelini uygulamalar ve yukarıdaki tanımlar ile gelir paylaşımına dayalı ifadesi çerçevesinde tanımlamak mümkündür. Buradan hareketle hasılat paylaşımı modelini, arsa sahibi ile müteahhit arasında, inşaat projelerinin belirli bir gelir paylaşımına dayalı olarak üretilmesine olanak veren sözleşmeler şeklinde tanımlamak mümkündür. Bu noktada altının çizilmesi gerekli olan bir diğer husus ise bu modelin sadece arsa tedarik ve inşaat projelerinin hasılatı çevrilerek paylaşımına kadar geçerli olduğudur. Hasılat paylaşımı modeli ile inşaat projesinin üretiminden sonra, ortaya çıkan birimlerin paylaşımı, işletilmesi, kiralanması gibi hususlar ayrı bir ticari sözleşmenin konusudur.

### **3.2. Hasılat Paylaşımı Modelinin Tarihçesi ve Günümüzdeki Durumu**

Hasılat paylaşımı modeli ilk olarak 2000 yılında gelir paylaşımı bazında TOKİ tarafından uygulamaya alınmış olup, İstanbul Halkalı'da TOKİ'ye ait 367.000 m<sup>2</sup>'lik bir arazi üzerinde 75 milyon USD'lik bir yönetim payı ile imzalanmıştır. . Öte yandan, günün koşulları ve ekonomik kriz nedeniyle yüklenici firma tarafından imzalanmamış ve uygulamaya konamamıştır. 2003 yılında imzalanmış ve 2000-2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizin etkisiyle ve hükümet inşaat sektörüne verdiği desteği artırarak 2003 yılında sona ermiştir. Takip eden yıllarda, TOKİ'nin girişimleri yükleniciler ve arazi sahipleri için etkin bir model olarak benimsenmiş ve uygulamada özel sektörde kullanılmaya başlanmıştır. Özünde, gelir paylaşım modeli kısa vadede araziye sahipken, uzun vadede inşaatçıya getiri sağlar. Bu nedenle, diğer arazi arzı yöntemleri toprak sahiplerinin payını azaltacağından, zemin örtüsü veya diğer yöntemler yükleniciler için daha cazip görünmektedir. Öte yandan, yüklenicinin uygulamada diğer modellere de önemli faydalar sağladığı gerçeğinden dolayı modaya olan ilgi giderek artmıştır. GYODER, 2013 yılından itibaren düzenli

olarak “Gelir Tabanlı İnşaat Sözleşmeleri Eğitimi” adı altında modelleme ile ilgili kurs ve eğitimler düzenlemektedir.

### **3.3. Hasılat Paylaşımı Modelinin Diğer İnşaat Sözleşmelerinden Farkı**

Hasılat paylaşımı modeli her şeyden önce, arsa tedarik süreci için diğer alternatif modellerin eksik yönlerini giderme amacıyla geliştirilmiş olan bir modeldir. İnşaat sektöründe gerek arsa sahiplerinin, gerekse yüklenici firmalar ve müteahhitlerin bu alana yönelmelerinin sebeplerinin başında da, diğer yöntemlerde karşılaşılan güçlüklerin bu modelde çözülmesi gelmektedir. Buna göre hasılat paylaşımı modelinin farklılaştığı temel arsa tedarik yöntemlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

1. Kat karşılığı arsa yöntemi
2. Adi ortaklık yöntemiyle arsa tedarik edilmesi
3. Ücret karşılığı inşaat sözleşmesi

Bu yöntemlerin dışında da, arsa tedarik süreci ile ilgili trampa, aynı olma gibi bazı hukuki ve ticari süreçler olmasına karşın, bu yöntemlerin dışındaki yöntemlerin son derece sınırlı bir uygulama alanı bulduğu ve münferit olmadan öteye gitmediği ifade edilebilir. Bu nedenle devam eden bölümde, yukarıda verilen arsa tedarik yöntemleri ile hasılat paylaşımı modeli arasındaki farkların incelenmesine yer verilmiştir.

### 3.3.1. Kat Karşılığı Arsa Yönteminden Farkı

Kat karşılığı arsa tedarik ve inşaat proje yönteminde, arsa sahibi ile müteahhit, üretilecek olan yapının belli bir bölümünü paylaşma esasına göre anlaşma yapmaktadır. Aslında bu durum, maliye tarafından trampa ya da arsa karşılığı inşaat olarak değerlendirilmektedir. Uygulamada kat karşılığı arsa yöntemi oldukça yaygın bir şekilde kullanılmakta olup, günümüzde giderek yerini hasılat paylaşımı modeline bırakmaktadır. Bunun çeşitli nedenleri olmakla birlikte, en başta gelen nedenleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

1. Kat karşılığı inşaat yönteminde müteahhit ya da yüklenici firmanın arsa sahibine ait olan bağımsız birimleri daha geç teslim etme, daha düşük kalitede üretme, üretim aşamasında bazı eksikliklere sebep olması gibi durumlar olabilir. Öte yandan hasılat paylaşımı modelinde üretilen tüm bağımsız birimler müteahhit ve arsa sahibinin ortak değeri olup, satış sonrası hasılat odaklanıldığından, homojen bir yapı ortaya çıkmaktadır.
2. Kat karşılığı yönteminde, bağımsız birimlerin malikleri de ayrı olacağından, üretilen projedeki birimlerin satışında arsa sahibi ile müteahhit arasında bir bütünlük sağlanamayabilir. Özellikle bu aşamada ciddi ve yıkıcı rekabetin yaşandığı pek çok örnek mevcuttur. Hasılat paylaşımı modelinde ise müteahhit ve arsa sahibi müşterek bir biçimde bağımsız birimlerin satışını gerçekleştirmektedir.
3. Kat karşılığı yönteminde, hasılat paylaşımı modelinde olduğu gibi proje çeşitlendirme ve alana pozitif katkı söz konusu değildir. Genellikle konut üzerine kurulan kat karşılığı sözleşmelerin aksine hasılat paylaşımı modeli, alternatif inşaat projelerine de yönelmeyi sağlamaktadır.
4. Kat karşılığı projelerde yine konut ağırlıklı olması ve genel arsalarla yönelik olması nedeniyle, erişimi güç olan farklı inşaat projelerine uygulanamamaktadır. Öte yandan hasılat paylaşımı modeli, hemen her türlü proje tipi için uyarlanabilir.
5. Kat karşılığı yönteminde gerek üretim aşamasında, gerekse satış aşamasında müteahhit ile arsa sahibi birbirini daha fazla denetlemek

zorundadır, zira ortaklık bir anda karşılığa dönüşebilir. Hasılat paylaşımı modelinde ise taraflar müşterek bir amaç için, optimum kar elde etmek için bir araya gelmektedir.

Görüldüğü gibi kat karşılığı yöntemi, daha çok konut tiplerinde uygulanan ve karma, ticari ya da diğer inşaat projelerine uygulanamayan, arsa sahibi ile müteahhit arasında güven ilişkisinin tam olarak tesis edilemediği, günümüzde de pek çok yasal takibe ve davaya konu olmuştur. Öte yanan hasılat paylaşımı modelinde ise bu eksikliklerin tamamına etkin bir çözüm getirilmektedir.

### **3.3.2. Adi Ortaklık Sözleşmesinden Farkı**

Adi ortaklık sözleşmeleri, tarafların nitelikli tacir olma şartını aramadan, en basit ifadeyle, bir iş için bir araya gelen ortaklıkları ifade etmektedir. Literatürde adi ortaklık ile ilgili atipik sözleşme olması bakımından pek çok farklı tanım ve yaklaşım getirilse de, inşaat sözleşmelerinde kat karşılığına nispeten az olan uygulamasında, genel çerçevesi bellidir. Arsa tedarik sürecinde arsa sahibi ve müteahhit arasında yapılan atipik sözleşme olan adi ortaklık, aslında hasılat paylaşımı modelinin ilkel bir versiyonu gibi düşünülebilir. Öte yandan diğer tüm arsa tedarik süreçlerinin de hasılat paylaşımı modelinin ilkel versiyonu olduğunu iddia etmek mümkündür. Zira hepsinde aslında ortak olan, arsa sahibi ile müteahhit arasında, bir borç ilişkisine dayanan ortaklık söz konusudur. Hasılat paylaşımı modelinin adi ortaklık sözleşmesinden temel farklarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

1. Adi ortaklık sözleşmeleri atipik sözleşmeler olup, hukuki anlamda tarafların yükümlülük ve hukuki nitelikleri net değildir. Tek başına bir adi ortaklık sözleşmesi, nitelikli bir ortaklık ve işletme ya da ticari faaliyeti kapsamlı biçimde temsil edememektedir.
2. İnşaat projelerinde arsa sahipleri genellikle müteahhitler kadar tecrübe, deneyim, imkan ve olanaklara sahip değildir. Zaten arsa sahibinin arsa üzerine inşaat projesi yapması için müteahhide gereksinim duyması, arada inşaat projeleri açısından deneyim ve ehliyet farkı olduğunu

göstermektedir. adi ortaklık sözleşmelerinde bu ehliyet ve deneyim farkı göz ardı edilirken, hasılat paylaşımı modelinde müteahhit daha deneyimli olarak, daha fazla inisiyatif ve hareket kabiliyetine sahiptir.

3. Adi ortaklık sözleşmelerinde gerek maliyet kalemlerinin belirlenmesinde, gerekse projenin yürütülme sürecinde sorumluluk eşit olarak ya da belirlenen çerçevelerde dağıtılmaktadır. Öte yanan hasılat paylaşımı modelinde ise sorumluluklar daha kesin bir çizgi ile belirlenmiş olup, ortada kalan maliyet yükü ya da sorumluluk daha azdır.
4. Adi ortaklık sözleşmelerinde Borçlar Kanununda geçerli olan İşlem Şartları dikkate alınarak, sözleşmenin kısmen ya da tamamen geçersiz olabileceği durumlar söz konusudur. Öte yandan hasılat paylaşımı modeli sözleşmelerinde, taraflar arasında borç ilişkisi adi sözleşmeye göre daha kesin bir hukuki nitelik kazanmaktadır.
5. Adi ortaklık sözleşmeleri KOBİ, BOBİ gibi küçük, orta ve büyük çaplı işletmeler üzerinde uygulanması hukuken zor olan, hatta çoğu durumda mümkün olmayan yapıya sahipken, hasılat paylaşımı modeli ise tüm çaptaki işletmeler için uygulanabilir bir modeldir.

Sonuç olarak adi ortaklık sözleşmelerine kıyasla hasılat paylaşımı modelinde yapılan sözleşmeler daha fazla işin ehliyetine ve liyakate dayalı sorumluluk dağılımı yaparken, aynı zamanda hukuki olarak Borçlar Kanununda belirlenmiş olan borç ilişkisine daha fazla uyum sağlamaktadır.

### **3.3.3. Satış Sözleşmesinden Farkı**

Ücret karşılığı inşaat, arsa sahibinin arsası üzerine yapmayı planladığı projeyi, belli bir ücret karşılığında müteahhit ya da yüklenici firmaya yaptırmayı esası üzerine yapılan sözleşmelerdir. Bu yöntemde arsa sahibi kendisi bizzat finanse ederek ya da borçlanmak suretiyle, müteahhit tarafından projenin yapılmasını istemektedir. Öte yandan bu yöntemin hasılat paylaşımı modeline göre çok ciddi eksileri olup, aradaki farkları temel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

1. Ücret karşılığı inşaat yönteminde arsa sahibi finansör iken, hasılat paylaşımı modelinde müteahhit finansör olarak rol almaktadır. Bu bakımdan müteahhit işletmenin finansal kapasitesinin daha fazla olması nedeniyle, arsa sahibinin maddi olanaklar için bekleme maliyetini sıfıra indirmektedir.
2. Ücret karşılığı yönteminde sorumluluğun çoğunluğu arsa sahibinde olup, yüklenici sadece projeyi yapmakla yükümlüdür. Bu durumda alana daha az hakim olan arsa sahiplerinin pazar içerisinde bozucu etkilere neden olması mümkündür.
3. Ücret karşılığı sözleşmelerde borç ilişkisi adi sözleşmeye göre daha kesin olsa da, yapılan sözleşme yine atipik ve trampa ile kavramsal anlamda karıştırılan bir yapıdadır. Öte yandan hasılat paylaşımı modeli giderek daha tipik hale gelen, borç ilişkisi kavramını daha etkili bir biçimde ortaya koyan yapıya sahiptir.
4. Ücret karşılığı yönteminde genellikle konut ve karma projelerde uygulama alanı mümkünken, proje çeşitlendirme seçenekleri çok fazla yoktur. Hasılat paylaşımı modelinde müteahhit, söz konusu arsa üzerindeki olası en yüksek getiriyi elde etmek için alternatifler üretmektedir.
5. Ücret karşılığı yönteminde arsa sahibi daha az korunacağı için, projelerin başlaması gecikebilmekte ya da yarıda kesilebilmekte, proje tamamlama sürecinde önemli aksaklıklar yaşanabilmektedir. Ancak hasılat paylaşımı modeline göre daha fazla öngörü ve imkana sahip olan firmalar tarafından başlayan projeler, daha profesyonel bir biçimde ilerlemektedir.
6. Hasılat paylaşımına dayalı inşaat sözleşmelerinde müteahhitler arasında yapıcı ve pazarda Ar-Ge ya da yenilik sağlayacak olan rekabet söz konusuysen, ücret karşılığı yönteminin bu şekilde bir getirisi yoktur.

Genel olarak değerlendirmek gerekirse ücret karşılığı inşaat sözleşmeleri arsa sahibi üzerinden ağırlıklı olarak yürüyen, bu nedenle de alanda deneyim ve kredibilite eksikliğinden ileri gelen bazı problemleri de beraberinde getirmektedir. Bunun yanında müteahhit firmaların sadece istenileni yapması nedeniyle, yenilik ve

Ar-Ge gibi sektörel katkılarının da olmadığı ifade edilebilir. Hasılat paylaşımı modelinde tüm bu eksikliklerin giderildiği bir alternatif model söz konusudur.

### **3.3.4. TRAMPA Sözleşmeleri Bakımından Hukuki Durum**

Trampa terimi genel manada, herhangi bir mal ya da hizmetin, diğer bir mal ya da hizmet ile herhangi bir değişim aracı kullanmadan değiş tokuş edildiği ticaret tipidir. Burada arsa sahibinin arsası ile müteahhit firmanın ürettiği konutların değiş tokuşu, trampa olarak değerlendirilebilir. Literatürde kat karşılığı yöntemi ilk başlarda trampa gibi değerlendirilse de, üretilecek olan değerlerin net bugünkü değerlerinin bilinmemesi, bir değer reel, diğer değer ise fiktif olması gibi pek çok husus, trampa yöntemi yaklaşımının uygulamada yer bulamamasına neden olmuştur. Hasılat paylaşımı modeli ise her ne kadar trampa yöntemi alternatif bir model olmaktan çıkmış olsa da, bu eleştirilere de cevap verecek niteliktedir.

### **3.4. Hasılat Paylaşımı Modelinin Yararları**

Hasılat paylaşımı modelinin gerek diğer arsa tedarik yöntemlerine göre, gerekse inşaat sektörü ve ekonomik getirileri bakımından yararlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

1. Model sayesinde arsa sahipleri, arsalarının gelecekte kazanabileceği değere günümüzde sahip olma imkanı bulabilmektedir. Bu nedenle hasılat paylaşımı modeli sayesinde arsaların sektör içerisinde daha hızlı ve etkili bir biçimde dönüşüme girmesi mümkün olabilmektedir.
2. Müteahhitler değer kazanma ihtimali yüksek olan ve bu nedenle değerlendirilmeyen, erişilmesi güç olan arsalara daha kolay erişebilmektedir.



3. Kat karşılığı ya da diğer yöntemlerde olduğu gibi arsa sahibi ile proje yüklenicisi arasında taraflaşma değil, bütünleşme söz konusudur. Bu nedenle kat karşılığındaki gibi bağımsız birimler arasında kalite farkı, satış aşamasında farklılıklar gibi sorunlara çözüm getirilmiştir.
4. Arsa sahibi ile müteahhit en fazla hasılatı elde etmek için güç birliği yapmakta ve bunun için önemli Ar-Ge faaliyetleri gerçekleştirmektedir.
5. Ekonomik anlamda inşaat sektöründe üretimin artması, sektörde mevsimsel etkileri en aza indirmektedir.
6. Sektörde mevsimsel etkilerin indirgenmesi, beraberinde istihdamda da önemli kazanımların elde edilmesi sonucunu getirmektedir.
7. Model sayesinde gerek arsa tedarik süreci, gerekse proje üretim süreci daha profesyonel ve daha bilimsel bir şekilde gerçekleştirilmektedir.
8. İşgücü piyasası üzerinde sürekli eğitim ve geliştirme çalışmalarına gereksinim duyulduğu için, pozitif yönde katkı sağlamaktadır.
9. Doğrudan sektörle ve ilişki içerisindeki sektörlerle arasındaki bağları güçlendiren ekonomik köklere sahiptir.
10. Makroekonomik anlamda ciddi katkılar sağlamakta olup, bankacılık sektörüne alternatif, ancak daha sağlam yatırım alanının oluşmasında önemli katkılar sağlamaktadır.
11. Sektörün beslendiği yan sanayi ve ilgili kuruluşların daha yüksek ekonomik güce sahip olmasını ve bu sayede daha modern, rekabet edebilir bir sektör yapısını elde etmeyi mümkün kılmaktadır.
12. Artan konut ve gayrimenkul üretimi aynı zamanda piyasayı canlandırmakta ve bu sayede, kamusal anlamda önemli vergi gelirlerinin elde edilmesine olanak vermektedir.
13. Makroekonomik katkılarının yanında, uzun vadede daha sürdürülebilir bir ekonominin inşası için, önemli teknolojik ve bilimsel katkılar sağlamaktadır.

14. Diğer arsa tedarik yöntemlerinde yaşanan aksaklıklar ve sorunlara karşı alternatif çözüm önerileri getirerek, daha sağlıklı ve sürdürülebilir bir arsa tedarik sürecini ortaya koymaktadır.

Kuşkusuz bunların dışında modelin dolaylı olarak da önemli ve ciddi katkıları bulunmaktadır. Ancak bu çalışmada daha çok, genel anlamda modelin yararlarından bahsedilmiştir. Bahsedilen yararlar değerlendirildiğinde, modelin kullanımının giderek daha yaygın hale geleceği ve artacağını ifade etmek mümkündür.

### **3.5. Hasılat Paylaşımı Modeline Yönelik Eleştiriler**

Her ne kadar modelin pek çok önemli getirisi olsa da, hasılat paylaşımı modeline ilişkin aşağıdaki eleştirilerin getirilmesi mümkündür:

1. Modelin hukuki niteliği konusunda henüz yeterli düzenleme yoktur. Bu nedenle hukuki süreçlerde sorunlar yaşanmaktadır.
2. Nispeten yeni ve güncel bir model olduğu için, diğer arsa tedarik yöntemlerine göre hakkında yeterli çalışma yoktur.
3. Modele ilişkin maliyetlerin belirlenmesinde, henüz yeterli alan uygulaması verisi yoktur.
4. Model sayesinde inşaat sektöründe artan ivme ve proje sayılarındaki yükselmenin daha iyi bir şekilde denetlenmesi gerekir. Denetimin eksikliği, çok sayıda ve kaldırılabilir yükün üzerinde projenin başlamasına ve bu nedenle bazı projelerin bitmeden yarıda kesilmesine neden olabilir.

Sonuç olarak modele getirilen eleştirilerin genel anlamda modelin yeni olması ve bu alanda yeterli deneyimin edinilmemesiyle, sektöre verdiği ivmenin getirebileceği riskler biçiminde değerlendirilmesi mümkündür. Ancak başarılı ve sağlam bir denetim mekanizması ile bu eleştirilere etkili bir biçimde yanıt vermek mümkündür.

### 3.6. Türk Muhasebe Standartlarında Hasılatın Paylaşılması ve TMS 16

İşletmelerin sahip olduğu fiziki varlıklar, iş faaliyetlerinde üretim yapmak ve yürütmek için kullanılır. Diğer bir deyişle, bu fiziksel varlıklar, işletmelerin maddi varlıklarını oluşturmaktadır. TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya tedarikinde kullanılmak üzere kiraya verilecek ya da idari amaçlar için kullanılabilir ve bir süreden daha uzun bir süre kullanılacak olan fiziksel öğelerdir (Demirboğa, 2015: 11).

Maddi duran varlıkların maliyeti, varlık ile ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesinin muhtemel olması durumunda, finansal tablolarda bir varlık olarak gösterilir. Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özelliklere ve kullanımlara sahip varlıkların gruplandırılması, bir maddi varlık sınıfı oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıfların örnekleridir (TMS 16, 2011: 489):

1. Arazi;
2. Arazi ve binalar;
3. Makineler;
4. Gemiler;
5. Uçaklar;
6. Motorlu taşıtlar;
7. Mobilya ve demirbaşlar;
8. Ofis gereçleri.

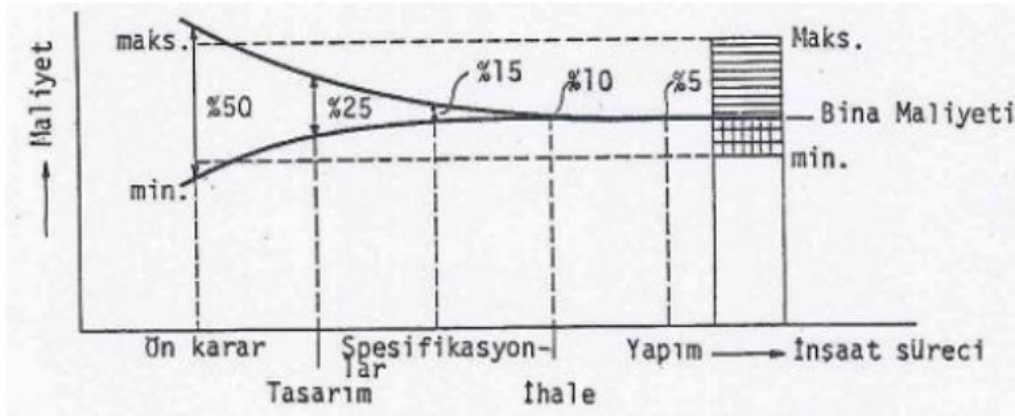
16. Türkiye Muhasebe Standardı; Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ve değer düşüklüğü zararlarının uygulanması açıklanmıştır. Standardına göre Maddi Duran Varlıklar “mal veya hizmet üretimi veya tedariki için elde tutulan, idari makamlara verilecek veya bir süre boyunca kullanılması öngörülen fiziksel kalemler” olarak tanımlanmıştır (Şen, 2011: 136).

## 4. HASILAT PAYLAŞIMI MODELİNDE MALİYETLERİN KONTROLÜ, ÖNEMİ VE PAYLAŞIMININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat projeleri, inşaat projelerinde maliyet, hasılat paylaşımı modeli ve muhasebe standartlarında hasılat paylaşımı modelinin incelenmesinin ardından bu bölümde, hasılat paylaşımı modelinde maliyetlerin belirlenmesi ve muhasebesinin analizine yer verilmiştir.

### 4.1. Hasılat Paylaşımı Modelinde Doğrudan Maliyetlerin Belirlenmesi

İnşaat sektöründe artan rekabet, projelerde kâr paylarında düşüşe neden olmaktadır. Sonuç olarak, hem işverenin hem de yüklenicinin bakış açısı gittikçe önem kazanmaktadır. Geçerli bir inşaat maliyeti tahmini proje yöneticisi açısından da kritik bir faktördür. İnşaat maliyetlerinin erken tahminleri doğru bir şekilde yapılabildiğinden, proje yöneticisi yeterli alternatifleri ve uygun olmayan çözümleri önleyecektir. İnşaat maliyetlerine göre inşaat maliyetlerindeki değişiklikler aşağıdaki gibidir (Bayram vd, 2016: 175).



Şekil 7 - Yapım Evrelerine Göre Yapım Maliyetinde Meydana Gelen Değişimler

Kaynak: Bayram vd, 2016: 175.

Maliyet tahmini için; İnşaat ön keşifleri çoğunlukla genel varsayımlara dayanmaktadır ve bu nedenle öngörülen maliyetlerin gerçekleştirilme seviyeleri çok düşüktür. Bu yetersizlikler, inşaat sektöründe yapılan işlerin maliyetleri ve sürelerinin tahminlerinde ciddi sapmalara neden olmaktadır. Bu, özellikle öngörülen bütçenin üstesinden gelmede kayda değer bir kayba yol açar. Literatürde, projelerde maliyet varyans oranlarının % 30 -% 40'ı aralığında olduğu ve bu durumun normal kabul edildiği belirtilmektedir (Bayram vd, 2016: 176).

29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (B) bentleri, binaların vergi değeri Maliye ve Bayındırlık Bakanlıkları tarafından belirlenir. Buna göre; 29/2/1972 tarihli ve 7/3995 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Emlak Vergisi Vergi Değerinin Değerlendirilmesi Hakkında Yönetmelik hükümlerinden yararlanılarak hesaplanan tutar Tablo 13'deki gibidir.

Tablo 13 - 68 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği

71 SERİ NOLU EMLAK VERGİSİ  
KANUNU GENEL TEBLİĞİ  
EKİDİR

2018 YILI İÇİN BİNALARIN METREKARE NORMAL İNŞAAT  
MALİYET BEDELLERİNİ GÖSTERİR CETVEL

TL

BİNALAR	ÇELİK KARKAS BINA			BETONARME KARKAS			YIĞMA KAGIR BINA			YIĞMA YARI KAGIR BINA			AĞŞAP BİNALAR			TAŞ DUVARLI BINA			GECEKONDU TARZI BINA			KERPİÇ VE DİĞ.BASİT		
	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.
<b>1) FABRİKA VE İMALATHANE BİNALARI</b>																								
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	875,91	974,62	<b>925,27</b>	722,31	793,62	<b>757,97</b>	495,57	607,10	<b>551,34</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	550,43	604,36	<b>577,40</b>	462,63	482,78	<b>472,71</b>	293,50	354,72	<b>324,11</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	413,28	468,12	<b>440,70</b>	326,40	351,11	<b>338,76</b>	181,07	236,63	<b>208,95</b>	134,37	164,55	<b>149,46</b>	202,99	256,01	<b>229,50</b>	146,28	179,20	<b>162,74</b>	148,07	155,45	<b>151,76</b>	113,34	146,28	<b>129,81</b>
E) BASİT	234,98	256,90	<b>245,94</b>	182,87	223,05	<b>202,96</b>	96,91	117,06	<b>106,99</b>	74,08	96,91	<b>85,50</b>	131,67	133,51	<b>132,59</b>	84,10	104,22	<b>94,16</b>	69,48	81,35	<b>75,42</b>	53,94	56,67	<b>55,31</b>
<b>2) FABRİKA VE İMALATHANE BİNASI, SOSYAL BİNALARİ VS.</b>																								
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	875,91	974,62	<b>925,27</b>	722,31	793,62	<b>757,97</b>	495,57	607,10	<b>551,34</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	550,43	604,36	<b>577,40</b>	462,63	482,78	<b>472,71</b>	293,50	354,72	<b>324,11</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	413,28	468,12	<b>440,70</b>	326,40	351,11	<b>338,76</b>	181,07	236,63	<b>208,95</b>	134,37	164,55	<b>149,46</b>	202,99	256,01	<b>229,50</b>	146,28	179,20	<b>162,74</b>	113,34	146,28	<b>129,81</b>	94,22	113,34	<b>103,78</b>
E) BASİT	234,98	256,90	<b>245,94</b>	182,87	223,05	<b>202,96</b>	96,91	117,06	<b>106,99</b>	74,08	96,91	<b>85,50</b>	131,67	136,23	<b>133,95</b>	84,10	104,22	<b>94,16</b>	53,94	65,78	<b>59,86</b>	39,29	53,94	<b>46,62</b>
<b>3) OTEL BİNALARİ</b>																								
A) LÜKS İNŞ.	2176,94	2337,87	<b>2257,41</b>	1819,45	1976,89	<b>1896,07</b>	1600,01	1758,18	<b>1679,10</b>	1143,79	1292,82	<b>1218,31</b>	1920,04	2048,94	<b>1984,49</b>	1570,80	1741,74	<b>1656,27</b>	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	1567,11	1692,37	<b>1629,74</b>	1265,38	1389,74	<b>1327,56</b>	1109,95	1180,36	<b>1145,16</b>	819,20	868,58	<b>843,89</b>	1281,86	1430,89	<b>1356,38</b>	1084,36	1208,70	<b>1146,53</b>	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	1055,12	1132,85	<b>1093,99</b>	845,74	897,84	<b>871,79</b>	684,80	777,14	<b>730,97</b>	525,74	549,50	<b>537,62</b>	845,74	949,04	<b>897,39</b>	675,68	746,97	<b>711,33</b>	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	821,96	905,15	<b>863,56</b>	588,76	663,76	<b>626,26</b>	447,10	532,14	<b>489,62</b>	369,38	394,07	<b>381,73</b>	607,98	706,75	<b>657,37</b>	427,85	512,01	<b>469,93</b>	-	-	-	-	-	-
E) BASİT	-	-	-	-	-	-	117,06	143,53	<b>130,30</b>	86,85	113,34	<b>100,10</b>	219,44	275,21	<b>247,33</b>	139,92	168,23	<b>154,08</b>	-	-	-	-	-	-
<b>4) SİNEMA - TİYATRO BİNALARİ</b>																								
A) LÜKS İNŞ.	2429,61	2609,25	<b>2519,43</b>	1969,41	2101,04	<b>2035,23</b>	1785,72	1962,26	<b>1873,99</b>	1220,44	1406,16	<b>1313,30</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	1749,01	1888,81	<b>1818,91</b>	1412,26	1485,34	<b>1438,80</b>	1238,79	1317,35	<b>1278,07</b>	914,28	969,37	<b>941,83</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	1177,57	1264,35	<b>1220,96</b>	943,91	1002,05	<b>972,98</b>	764,29	867,34	<b>815,82</b>	586,77	613,30	<b>600,04</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	917,37	1010,25	<b>963,81</b>	657,11	740,80	<b>698,96</b>	499,00	593,93	<b>546,47</b>	412,25	439,80	<b>426,03</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	-	-	-	-	-	-	126,54	152,06	<b>139,30</b>	78,57	93,87	<b>86,22</b>	-	-	-	104,08	138,79	<b>121,44</b>	71,44	87,78	<b>79,61</b>	54,07	68,32	<b>61,20</b>
<b>5) HASTAHANE - KLİNİK BİNALARİ</b>																								
A) LÜKS İNŞ.	2312,69	2466,21	<b>2389,45</b>	1858,71	1989,17	<b>1923,94</b>	1532,99	1686,51	<b>1609,75</b>	1160,17	1331,25	<b>1245,71</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	1656,92	1785,22	<b>1721,07</b>	1337,80	1392,64	<b>1365,22</b>	1168,95	1247,90	<b>1208,43</b>	864,09	916,70	<b>890,40</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	1117,39	1196,38	<b>1156,89</b>	888,22	946,36	<b>917,29</b>	723,71	821,32	<b>772,52</b>	554,84	579,00	<b>566,92</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	869,59	956,22	<b>912,91</b>	622,80	705,08	<b>663,94</b>	473,74	561,44	<b>517,59</b>	391,45	421,09	<b>406,27</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	-	-	-	-	-	-	116,22	140,40	<b>128,31</b>	73,46	88,81	<b>81,14</b>	-	-	-	78,90	125,03	<b>101,97</b>	67,97	78,90	<b>73,44</b>	53,77	69,11	<b>61,44</b>

Tablo 13.Devam

BİNALAR	ÇELİK KARKAS BİNA			BETONARME KARKAS			YIĞMA KAGIR BİNA			YIĞMA YARI KAGIR BİNA			AHSAP BİNALAR			TAŞ DUVARLI BİNA			GECEKONU TARZI BİNA			KERPİÇ VE DİĞ.BASİT			
	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	
<b>6) BANKA - SİGORTA BİNALARI</b>																									
A) LÜKS İNŞ.	2332,44	2672,83	<b>2502,64</b>	1890,62	2017,02	<b>1953,82</b>	1385,16	1554,65	<b>1469,91</b>	1171,61	1349,91	<b>1260,76</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	1679,04	1813,23	<b>1746,14</b>	1230,38	1355,76	<b>1293,06</b>	960,98	1097,14	<b>1029,06</b>	771,92	886,57	<b>829,25</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	1130,48	1213,77	<b>1172,13</b>	832,64	906,15	<b>869,40</b>	580,93	707,27	<b>644,10</b>	493,75	580,91	<b>537,33</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	880,88	915,93	<b>896,31</b>	570,15	629,87	<b>600,01</b>	396,73	482,93	<b>439,83</b>	366,33	410,46	<b>388,40</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
E) BASİT	286,06	310,54	<b>296,30</b>	153,80	210,63	<b>182,22</b>	121,44	145,99	<b>133,72</b>	93,07	121,44	<b>107,26</b>	133,22	156,68	<b>146,45</b>	99,92	133,22	<b>116,57</b>	85,23	99,92	<b>92,58</b>	60,72	70,48	<b>65,60</b>	
<b>7) İDARE BİNALARI</b>																									
A) LÜKS İNŞ.	1882,53	2005,04	<b>1943,79</b>	1278,18	1408,17	<b>1342,18</b>	1003,90	1143,79	<b>1073,85</b>	738,67	967,34	<b>853,51</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	1161,15	1270,87	<b>1216,01</b>	875,91	974,62	<b>925,27</b>	671,11	784,33	<b>717,72</b>	544,00	629,04	<b>586,52</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	740,80	789,06	<b>764,83</b>	578,71	604,36	<b>591,54</b>	450,73	482,78	<b>466,76</b>	298,04	375,75	<b>336,90</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	519,27	587,88	<b>553,58</b>	394,98	468,12	<b>431,55</b>	318,18	351,11	<b>334,65</b>	186,51	245,98	<b>216,25</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
E) BASİT	234,98	286,18	<b>260,58</b>	139,92	171,90	<b>155,91</b>	74,08	96,91	<b>85,50</b>	74,08	96,91	<b>85,50</b>	131,67	136,23	<b>133,95</b>	84,10	104,22	<b>94,16</b>	69,48	81,35	<b>75,42</b>	44,83	56,67	<b>50,75</b>	
<b>8) BENZİN İSTASYONU, YIKAMA VE YAĞLAMA BİNALARI</b>																									
A) LÜKS İNŞ.	1779,21	1909,66	<b>1844,44</b>	1371,17	1508,48	<b>1439,83</b>	1076,93	1227,02	<b>1151,98</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	1196,57	1312,32	<b>1254,45</b>	939,65	1045,56	<b>992,61</b>	679,69	819,96	<b>749,83</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	734,62	825,84	<b>780,23</b>	581,62	648,29	<b>614,96</b>	410,96	494,33	<b>452,65</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	504,15	557,08	<b>530,62</b>	350,15	422,76	<b>386,46</b>	200,08	268,77	<b>234,43</b>	144,16	176,54	<b>160,35</b>	200,08	274,62	<b>237,35</b>	156,93	192,27	<b>174,60</b>	101,03	156,93	<b>128,98</b>	76,52	101,03	<b>88,78</b>	
E) BASİT	186,38	239,26	<b>212,82</b>	133,37	184,41	<b>158,89</b>	103,97	125,60	<b>114,79</b>	78,45	103,97	<b>91,71</b>	111,82	121,63	<b>116,73</b>	70,57	111,82	<b>91,20</b>	57,87	70,57	<b>64,22</b>	42,18	57,87	<b>50,03</b>	
<b>9) YERALTI GARAJLARI</b>																									
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	824,32	947,96	<b>886,14</b>	599,25	737,50	<b>668,38</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	588,76	658,30	<b>623,53</b>	413,28	498,31	<b>455,80</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
E) BASİT	234,98	286,18	<b>260,58</b>	182,87	234,98	<b>208,93</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>10) MÜSTAKİL GARAJLAR</b>																									
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	490,24	553,62	<b>521,93</b>	388,62	476,41	<b>432,52</b>	218,22	242,34	<b>230,28</b>	212,75	263,29	<b>238,02</b>	288,21	360,93	<b>324,57</b>	231,11	284,62	<b>257,87</b>	141,31	204,81	<b>173,06</b>	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	350,17	413,28	<b>381,73</b>	249,15	305,40	<b>277,28</b>	162,74	171,90	<b>167,32</b>	134,37	164,55	<b>149,48</b>	202,99	256,01	<b>229,50</b>	146,28	180,14	<b>163,21</b>	94,22	146,28	<b>120,25</b>	84,10	94,22	<b>89,16</b>	
E) BASİT	182,87	223,05	<b>202,96</b>	139,92	171,90	<b>155,91</b>	55,76	89,48	<b>82,62</b>	74,08	96,91	<b>85,50</b>	84,10	104,22	<b>94,16</b>	84,10	104,22	<b>94,16</b>	44,83	56,67	<b>50,75</b>	39,29	53,94	<b>46,82</b>	
<b>11) ÇOK KATLI GARAJLAR</b>																									
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	933,06	1018,85	<b>975,96</b>	657,94	758,20	<b>708,07</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	639,09	674,72	<b>656,91</b>	469,96	519,27	<b>494,62</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
E) BASİT	289,82	341,90	<b>315,86</b>	182,87	234,98	<b>208,93</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Tablo 13.Devam

BİNALAR	ÇELİK KARKAS BİNA			BETONARME KARKAS			YIĞMA KAGIR BİNA			YIĞMA YARI KAGIR BİNA			AĞSAÇ BİNALAR			TAŞ DUVARLI BİNA			GEÇEKONDU TARZI BİNA			KERPEÇ VE DİĞ.BASİT		
	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.
12) YURT BİNALARİ																								
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	704,96	778,96	<b>741,96</b>	455,21	549,68	<b>502,45</b>	381,74	456,42	<b>419,08</b>	381,80	438,88	<b>410,34</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	489,96	519,27	<b>494,62</b>	350,17	413,28	<b>381,73</b>	305,40	351,11	<b>326,26</b>	318,18	351,11	<b>334,65</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	234,98	286,18	<b>260,58</b>	104,22	136,23	<b>120,23</b>	74,08	96,91	<b>85,50</b>	61,24	74,08	<b>67,66</b>	131,67	149,03	<b>140,35</b>	84,10	104,22	<b>94,16</b>	65,78	104,22	<b>85,00</b>	39,29	53,94	<b>46,62</b>
13) OKUL BİNALARİ																								
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	827,24	901,02	<b>864,13</b>	513,48	608,56	<b>561,02</b>	408,00	438,86	<b>423,44</b>	344,35	427,57	<b>385,96</b>	310,16	380,63	<b>345,40</b>	234,02	288,76	<b>260,39</b>	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	570,52	634,53	<b>602,63</b>	394,98	468,12	<b>431,55</b>	326,40	351,11	<b>338,76</b>	245,98	305,40	<b>275,69</b>	269,72	330,99	<b>300,36</b>	146,28	179,20	<b>162,74</b>	94,22	146,28	<b>120,25</b>	84,10	94,22	<b>89,16</b>
E) BASİT	234,98	256,90	<b>245,94</b>	117,06	136,23	<b>126,65</b>	74,53	96,91	<b>85,72</b>	97,83	103,32	<b>100,58</b>	107,87	129,81	<b>118,84</b>	84,10	104,22	<b>94,16</b>	56,67	65,78	<b>61,23</b>	39,29	53,94	<b>46,62</b>
14) YÜZME HAVUZLARI																								
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	1184,74	1347,18	<b>1265,96</b>	788,96	873,55	<b>831,25</b>	440,21	565,03	<b>502,62</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	684,80	769,84	<b>727,32</b>	478,16	513,82	<b>496,99</b>	293,60	376,71	<b>335,11</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	497,36	570,52	<b>533,94</b>	305,40	351,11	<b>326,26</b>	143,53	186,51	<b>165,02</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
15) BANYO ve HAMAMLAR																								
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	1885,95	1828,78	<b>1756,37</b>	859,48	945,39	<b>902,43</b>	640,91	764,33	<b>702,62</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	1067,90	1158,44	<b>1113,17</b>	542,18	604,36	<b>573,27</b>	447,88	482,78	<b>465,38</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	797,27	854,86	<b>826,07</b>	326,40	394,07	<b>360,24</b>	241,35	305,40	<b>273,38</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
16) PAZAR ve FUAR YERLERİNDEKİ YAPILAR																								
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	394,98	468,12	<b>431,55</b>	255,07	321,83	<b>288,45</b>	213,94	236,83	<b>225,39</b>	164,55	186,51	<b>175,53</b>	233,13	266,01	<b>244,57</b>	146,28	179,20	<b>162,74</b>	-	-	-	-	-	
E) BASİT	256,90	300,78	<b>278,84</b>	117,06	136,23	<b>126,65</b>	96,91	117,06	<b>106,99</b>	74,08	96,91	<b>85,50</b>	131,67	149,03	<b>140,35</b>	84,10	104,22	<b>94,16</b>	-	-	-	-	-	
17) SOĞUK HAVA DEPOLARI																								
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	644,19	711,85	<b>678,02</b>	462,04	545,31	<b>503,68</b>	419,05	510,81	<b>464,93</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	469,96	519,27	<b>494,62</b>	350,17	413,28	<b>381,73</b>	250,52	305,40	<b>277,96</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	182,87	234,98	<b>208,93</b>	158,17	182,87	<b>170,52</b>	96,91	117,06	<b>106,99</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	



Tablo 13.Devam

BİNALAR	ÇELİK KARKAS BİNA			BETONARME KARKAS			YIĞMA KAGIR BİNA			YIĞMA YARI KAGIR BİNA			AHŞAP BİNALAR			TAŞ DUVARLI BİNA			GECEKONDU TARZI BİNA			KERPİÇ VE DİĞ.BASİT			
	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	
18) KURUTMA YERLERİ																									
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	468,12	498,31	<b>483,22</b>	255,07	321,83	<b>288,45</b>	213,94	236,83	<b>225,39</b>	162,74	171,90	<b>167,32</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	256,90	300,78	<b>278,84</b>	103,32	124,35	<b>113,84</b>	97,83	103,32	<b>100,58</b>	61,24	74,08	<b>67,66</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
19) SİLOLAR																									
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	1067,90	1158,44	<b>1113,17</b>	578,71	667,41	<b>623,06</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	827,45	896,92	<b>862,19</b>	413,28	468,12	<b>440,70</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
20) TRANSFORMATÖR BİNALARİ																									
A) LÜKS İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	530,30	597,01	<b>563,66</b>	289,82	352,00	<b>320,91</b>	146,28	170,05	<b>158,17</b>	122,51	128,00	<b>125,26</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
21) DİĞER TİCARETHANE ve İŞYERLERİ																									
A) LÜKS İNŞ.	2332,44	2504,88	<b>2418,66</b>	1554,65	1714,30	<b>1634,48</b>	1225,49	1385,16	<b>1305,33</b>	938,49	1106,93	<b>1022,71</b>	1693,74	1866,17	<b>1779,96</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	1594,79	1713,30	<b>1654,05</b>	1097,14	1189,22	<b>1143,18</b>	771,92	830,60	<b>851,26</b>	475,08	607,34	<b>541,21</b>	1195,09	1295,02	<b>1245,06</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	1068,75	1174,57	<b>1121,66</b>	708,27	733,72	<b>721,00</b>	458,42	584,26	<b>511,34</b>	266,42	337,00	<b>301,71</b>	769,95	800,35	<b>785,15</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	715,10	799,30	<b>757,20</b>	479,04	570,15	<b>524,60</b>	308,54	373,24	<b>340,89</b>	182,19	228,27	<b>205,23</b>	522,13	620,05	<b>571,09</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
E) BASİT	310,54	340,90	<b>325,72</b>	163,57	210,63	<b>187,10</b>	121,44	145,99	<b>133,72</b>	93,07	121,44	<b>107,26</b>	125,43	159,68	<b>142,56</b>	99,92	133,22	<b>116,57</b>	85,23	99,92	<b>92,58</b>	51,91	65,61	<b>58,76</b>	
22) MESKEN BİNALARİ																									
A) LÜKS İNŞ.	2409,04	2568,98	<b>2489,01</b>	1428,98	1603,73	<b>1516,36</b>	1172,00	1208,52	<b>1190,28</b>	-	-	-	1908,71	2103,99	<b>2006,35</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
B) 1. SINIF İNŞ.	1592,30	1717,96	<b>1655,13</b>	902,44	991,48	<b>946,96</b>	750,47	791,56	<b>771,02</b>	494,60	518,58	<b>506,59</b>	1227,95	1379,29	<b>1303,62</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
C) 2. SINIF İNŞ.	1056,63	1183,95	<b>1110,29</b>	577,94	686,50	<b>632,22</b>	491,13	514,03	<b>502,58</b>	348,42	354,13	<b>351,28</b>	792,74	908,11	<b>850,43</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
D) 3. SINIF İNŞ.	712,78	792,74	<b>752,76</b>	407,78	487,71	<b>447,75</b>	368,67	381,55	<b>374,11</b>	245,59	250,15	<b>247,87</b>	413,51	438,65	<b>426,08</b>	205,58	253,57	<b>229,58</b>	117,69	182,76	<b>150,23</b>	-	-	-	
E) BASİT	293,57	357,52	<b>325,55</b>	207,86	293,57	<b>250,72</b>	118,51	121,07	<b>118,79</b>	116,51	121,07	<b>118,79</b>	134,80	162,16	<b>148,48</b>	82,21	130,22	<b>106,22</b>	70,80	82,21	<b>76,51</b>	56,00	70,80	<b>63,40</b>	
23) ÖZELLİK ARZEDEN BİNALAR																									
ÖZELLİK ARZEDEN BİNALARIN VERGİ DEĞERİNİN HESABINDA, KULLANIŞ TARZINA GÖRE (OTEL, SINEMA, TİYATRO, İŞYERİ VE MESKEN BİNASI GİBİ) VARSA BİR ÜST İNŞAAT DEĞERİNİN ORTALAMA RAKAMI ESAS ALINIR. BİR ÜST SINIFA AIT İNŞAAT DEĞERİ YOKSA TESPİT EDİLEN İNŞAAT SINIFINDAKİ ORTALAMA DEĞER % 50 ARTIRILMAK SURETİYLE DEĞERLENDİRME YAPILIR. İNŞAAT TURU İÇİN METREKARE NORMAL İNŞAAT MALİYET BEDELİ BELİRLENMEMİŞ İSE BU SINIFIN ALTINDA BELİRLEME YAPILMIŞ İLK SINIFA AIT ORTALAMA RAKAM % 50 ARTIRILARAK DİKKATE ALINIR.																									
HAFİF PREFABRİK BİNALAR, YIĞMA YARI KAGIR BİNA GRUBUNDA DEĞERLENDİRİLİR.																									
NOT: METREKARE NORMAL İNŞAAT MALİYET BEDELLERİNİN ORTALAMALARI ESAS ALINIR. METREKARE NORMAL İNŞAAT MALİYET BEDELLERİNE ASANSÖR, KALORİFER VEYA KLİMA TESİSAT BEDELLERİ DAHİL DEĞİLDİR. (BİNADA KALORİFER, KLİMA VE ASANSÖR TESİSATI VARSA BU BEDELLERE KALORİFER VEYA KLİMA İÇİN %8, ASANSÖR İÇİN %6 ORANINDA İLAVE YAPILIR.)																									

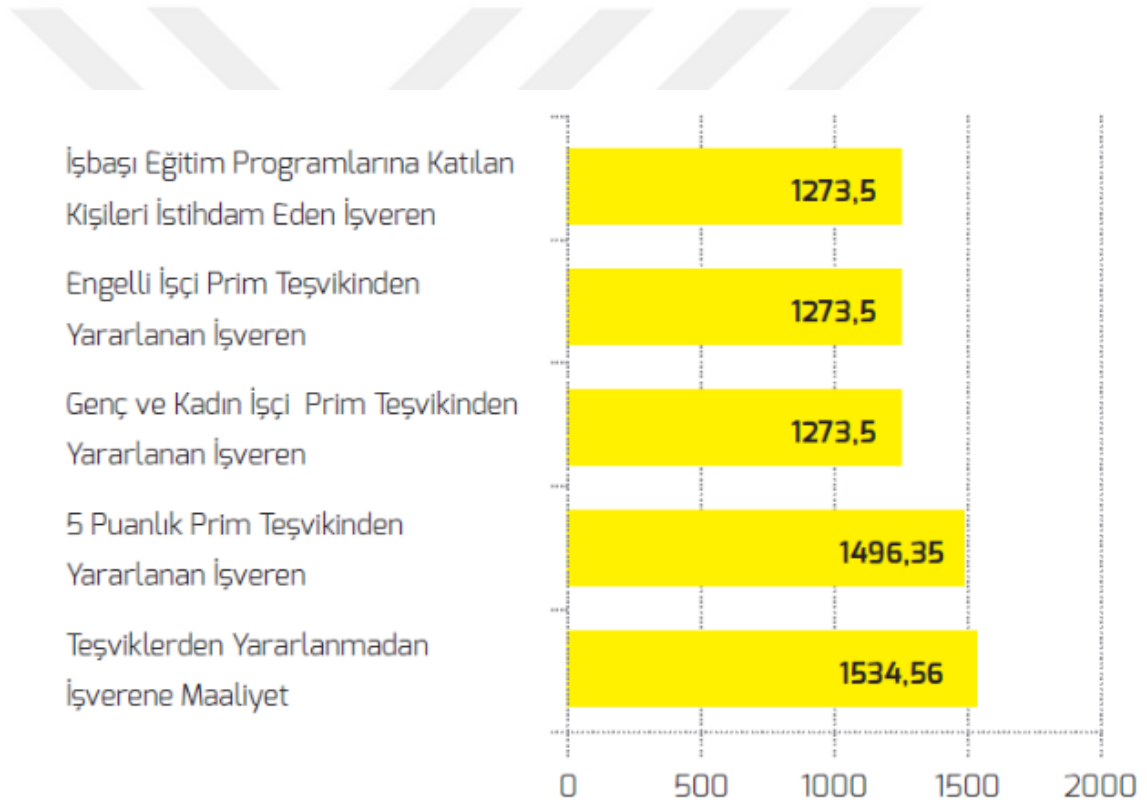
Kendi adına yapılan inşaat işleri "imal edilen mal" gibi maliyet bedeli ile değerlendirilir. (VUK: 275) VUK'ta servis ücretinin değerlendirilmesi konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Yapı-satım şeklinde taşınmazların inşası ve yapımının yapıldığı ve diğerlerinin adına yapılan inşaat taahhütlerinin "hizmet" olarak kabul edildiği emtiadır. Hizmet çalışmaları da maliyete dayalı olarak değerlendirilir. Gayrimenkul maliyetinde "satın alma maliyeti" ne ek olarak, mevcut binadan mevcut binaya ek bir maliyet eklemenin yanı sıra, inşaat ve imalat masraflarının da satın alma maliyeti ile değiştirilmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin maliyetini artırmak ya da sürekli olarak ekonomik varlıklarını artırmak için yapılan harcamalar, gayrimenkul maliyetine eklenir. Arazi maliyeti, bina maliyetinin en önemli unsurudur. UFRS'de arazi, bina maliyetine dahil edilmemiştir ve amortisman tabii değildir. Buna göre, temel maliyet kalemleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Şeker, 2011: 5):

1. Mevcut bir binanın satın alınması ve imha edilmesi ve arazinin inmesi için yapılan harcamalar,
2. İnşaat ile ilgili tüm maddi harcamalar,
3. İşçi ve memur ücretleri,
4. İnşaat işleri ile ilgili vergi, resim, harç ve benzeri ödemeler,
5. İnşaat işleri ya da diğer işler ya da birkaç işin birleşiminde, genel giderlerle ilgili inşaatın payı,
6. Finansal giderler,
7. Amortisman giderleri, (kullanılmış makine ve araçlar)
8. İnşaat işleri için ödenen tazminatlar (kıdem, ihbar ve cezalar dahil)

#### **4.2. Hasılat Paylaşımı Modelinde Dolaylı Maliyetlerin Belirlenmesi**

Tekliflerin ve inşaat projelerinin bütçe çalışmalarındaki bazı belirsizlikler nedeniyle, projenin farklı aşamalarında yapılan bütçe tahminleri bazı hatalar

içerebilir. Bu hesaplanmamış maliyetler için, genellikle öngörülemeyen maliyetler veya “risk maliyetleri”, genellikle proje maliyetine göre belirlenen proje bazında, genellikle proje maliyetinin belirli bir yüzdesinde olmak üzere bütçeye eklenir. Bu belirsizlikler, projenin özelliklerinin yanı sıra, yüklenicilerin teknik, mali, organizasyonel ve ticari kabiliyetlerinin doğru ve doğru bir şekilde değerlendirilememesi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin doğru bir şekilde analiz edilmemesi, yanlış maliyet tahmini nedeniyle olabilir. yöntem seçilir, doğrudan ve dolaylı maliyetler sıralanamaz (Bisen ve Dikmen, 2012: 395). İşçi maliyetlerinin kalemleri Şekil 8’de verilmiştir.



**Şekil 8 - İşçi Maliyetlerinin Kalemleri**

**Kaynak:** SPGM, 2015. (Ulaşılabilen en güncel veriler kullanılmıştır.)

Teklif aşamasında kullanılan maliyet tahmin yöntemi, planlama veya proje uygulama aşamasında kullanılan maliyet tahmin yönteminden farklı olabilir. Projenin başlangıç aşamasındaki belirsizlikler çok fazla iken maliyet, m<sup>2</sup>, m<sup>3</sup> veya yapay zeka yöntemleri kullanılarak tahmin edilebilirken, planlama ve uygulama aşamasında

birim fiyat analiz metodu kullanılabilir. Başlangıçta, projenin m2'si veya kapasitesi hakkında bilginin olduğu ve sözleşme türü, proje süresi, nakit durumu, ihale şartları için ön yeterlik ve ihale türü gibi bilgilerin olduğu bir aşamada birim maliyet analizi yapmak çok zordur. Anlaşılır değil. Bu nedenle, risk maliyeti de projenin ilk belirsizliğine göre yüksek oranda hesaplanmıştır (Bisen ve Dikmen, 2011: 336).

Verimli inşaat maliyetleri için farklı maliyet bilgisi türleri, malzeme fiyatları ve farklı inşaat işleri türleri için ölçülen oranlar gibi daha geleneksel maliyet bilgi kaynaklarını ve daha uygun maliyet analizlerini içerir. Maliyet bilgisi; fiyat katalogları, vergilendirme, sermaye kaynakları ve plan verileri. İkincisi tam anlamıyla bir maliyet bilgisi olmasa da, herhangi bir projenin planının fiyatları üzerinde belirli bir etkisi vardır ve planlama ekonomisi birçok faktörden etkilenir. Bu olmadan, proje kısır hale gelir ve maliyette yeniliklere ulaşamaz (Uğur, 2007: 7).

### **4.3. Hasılat Paylaşımı Modelinde Doğrudan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Maddi Duran Varlık hesap grubuna giren varlıklar aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (Sarıay, 2012: 111).

- 250- Arazi ve Arsalar,
- 251- Yer altı ve Yerüstü Düzenleri,
- 252- Binalar,
- 253- Tesis, Makine ve Cihazlar,
- 254- Taşıtlar,
- 255- Demirbaşlar,
- 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar,
- 257- Birikmiş Amortismanlar (-),
- 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar,
- 259- Verilen Avanslar.

İnşaat projelerinde ortak giderler kavramında finansman maliyetleri de yer almaktadır. Finansman giderlerinin dağıtılmasında döviz kurunun ve giderlerinin dengelenmesi gerektiğine inanıyorum. Dönemsel gelir farkı döneminin tüm dönemini ve inşaat işlerinin gerilemesi olarak döviz kuru farkının tüm farkını dikkate almak doğru değildir. Bu uygulamada işletme dışı zararlar gider olarak değerlendirilmez. Örneğin, stok satış zararları üzerinde bağımsız bir faaliyet bulunmamaktadır ve bu nedenle genel yönetim giderlerinden pay ayrılmamalıdır (Şeker, 2011: 9).

#### **4.4. Hasılat Paylaşımı Modelinde Dolaylı Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir: (TMS-16, md.16) (Şen, 2011):

1. Satınalma fiyatı, (İndirimler ve ticari indirimler düşülür, ithalat ve alımlar dahildir.)
2. Maddi duran varlığın bulunduğu yer ile yönetim tarafından talep edilen duruma getirilene kadar gerçekleşen maliyetler.
3. Maddi duran varlığın sökülmesi ve yeniden konumlandırılmasının tahmini maliyeti ve bulunduğu alanın restorasyonu.
4. Maliyet unsurlarına ek olarak, aşağıdaki harcamalar doğrudan maddi duran varlıkların maliyetine eklenir (TMS-16, madde 17):
5. Maddi duran varlıkların elde edilmesinden veya inşaat ile ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan doğrudan kaynaklanan maliyetler,
6. Saha hazırlığı için maliyetler,
7. İlk teslimat için maliyetler,
8. Kurulum ve kurulum maliyetleri
9. Test masrafları ve profesyonel ücretler.
10. İlk mali yıla girmeyen giderler (TMS-16, madde 17):

11. Yeni bir fabrika açmanın maliyeti,
12. Reklam ve promosyon masrafları,
13. Yeni bir yerde veya yeni bir müşteride iş yapmak için katlanılan maliyetler (eğitim maliyetleri),
14. İdari giderler ve diğer genel harcamalar.

Alım tarihinden sonraki harcamalar (TMS-16, md.12-13-14);

1. Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonraki dönemlerde yapılan harcamalar, gelecek dönemlerde oluşacak ekonomik faydaları artıran sabit kıymetin değerine (geliştirme giderleri gibi) ilave edilir.
2. Bu kapsamda bulunmayan tüm diğer giderler oluştuğu dönemlerde gerçekleştiği gibi giderleştirilir. (İşletme giderleri gibi)

Kullanılmakta olan ve başka işlerde kullanılabilir olan inşaat malzemeleri ve kalıntıları, karşılaştırılabilir maliyetle sonuçlanacak ve diğer inşaat veya stok hesaplarının maliyetine götürülecek inşaat giderlerinden çıkarılmalıdır. İnşaat atıklarının satışından elde edilen gelir 649. Diğer Adi Gelirler ve Karlar dikkate alınmalıdır; Kalıntıların maliyetinin tam olarak hesaplanmadığı durumlarda, maliyet bedeli inşaat maliyetinden düşülmemelidir. Kullanılmadan önce satılması gereken malzemeler ilgili inşaat maliyetlerinden çıkarılmalı ve 153- Ticari Hesap veya 157- Diğer Stoklar hesabına alınmalıdır (Şeker, 2011: 11).

İnşaat işlerinde ve her maliyet oluşumunda bir hesap yapmak mümkündür. İnşaat işlerinde demir, çimento, akaryakıt, kereste, tuğla, kum, çakıl gibi temel girdilerin kullanılması gerektiği kesin olmamakla birlikte yaklaşık olarak hesaplanabilir. Muhasebe stok programında (modülde) inşaat malzemelerinin izlenmesinde büyük fayda vardır. Maliyet, inşaat işinde kesin olarak belirlenemiyorsa, gelirlerin kesin olarak belirlenmesi halinde (kamu ihalelerinde olduğu gibi), gelirin% 20'si net kar olarak kabul edilir (Şeker, 2011: 12).

Genel gider niteliğinde olan ve dönemin kârını önemli ölçüde etkilemeyen kabul edilemez giderlerin aktarılması suretiyle, vergi matrahının hesaplanmasında yasal olarak kabul edilmeyen harcamaların dikkate alınması uygundur. Aksi takdirde,

her iş için veya maliyet hesaplamaları altında KKEG adı altında bir görev hesabı ve iş bittiğinde yılın matrahını ekleyin (Şeker, 2011: 13).

#### **4.5. Hasılat Paylaşımında Maliyetlerin Kontrolü**

Devam eden bölümde, hasılat paylaşımı modelinde maliyetlerin kontrolüne ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

##### **4.5.1. İç Kontrol**

İç kontrolün ilk mesleki tanımı, 1949 yılında "İç Kontrol: Koordineli Sistemin Unsurları, Yönetim Beklentisi ve Yeminli Mali Müşavirler" başlıklı Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından yapıldı. 1970'lerin ortasında, Amerika'daki Watergate savcısı konuya ilgi duydu. Watergate soruşturmalarının bir sonucu olarak, 1977'de iç kontrolün ana konusu olan Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası ("Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası") yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun, 1980'lerin başında kontrol ortamı ve iç kontrol sürecine artan ilginin temellerini attı. Dünyada ekonomik krizlerin neden olduğu mali kayıplar ve iflaslar ve özellikle bankacılık sektörü başta olmak üzere tüm finans piyasaları, ciddi ekonomik sorunların beraberinde getirdiği kötü ve hileli finansal raporlara neden olmuştur. Finansal piyasalarda finansal risk sahipleri tarafından aşırı risk üstlenilmekte ve bu risklerin üstesinden gelmek için iç kontrol uygulamalarının eksikliği ve / veya yetersiz iç kontrol sistemi daha önce finansal piyasalarda ekonomik sorunları tetiklemiştir. Belirsiz piyasa koşulları nedeniyle risk oranı istikrarlı bir şekilde artmış, kaynakların daha verimli kullanılması, risk yönetimi ve iç kontrol ihtiyacı giderek artmıştır (KTÜ, 2014: 5).

Uluslararası çalışmanın iç kontrol anlayışına, sağlıklı kuruluşa ve etkin operasyona katkısı büyüktür. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü

(INTOSAI) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından bu çalışma ve standart belirleme çalışmaları küresel düzeyde devam etmektedir. Bu genel çalışmalara dayanarak, 1992 yılında Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Kılavuzunu yayınlayan INTOSAI, 2004 yılında yeniden kılavuz ile yayınlanmıştır. İç kontrol kurumlarının hedeflerine ulaşmak ve misyonlarını gerçekleştirmek; Bu yolla ortaya çıkabilecek belirsizlikleri azaltmak için uygulanan süreçtir. İç kontrol, kurumların değişen çevresel koşullarla, hizmet sağlayıcıların talep ve öncelikleriyle ve gelecekte ortaya çıkabilecek ya da fırsat yaratabilecek risklerle başa çıkabilmesini sağlamak için yönetimi güçlendirir. Başka bir deyişle, iç kontrol, organizasyonun, yönetimin ve personelin görevlerini yerine getirmede ve belirlenen hedeflere ulaşmada iyi ve makul düzeyde olduklarına dair makul güvence sağlamak için tasarlanmış bütünlük bir süreçtir (Akyel, 2010: 84)..

Finansal hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi finansal kararlar ve işlemler, kontrol edilecek taşra teşkilatları tarafından merkezi finansal hizmetler birimine gönderilir. Mali hizmetler biriminde kontrollü işlemlerle ilgili yorumlar yazılır (UE'de belirlenen son tarihler dahilinde) ve ilgili birimler gönderilir. Finansal hizmetler biriminin yazılı görüşünün ilgili işlem dosyasında saklanması ve bir örneğin ödeme belgesine eklenmesi öngörülmektedir (Balyemez, 2016: 131). İç kontrolün aşamaları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Akyel, 2010: 86):

1. Kontrol ortamı: İdare yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrol konusunda olumlu görüş sahibi olmaları, etik değerlere sahip olmaları ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları esastır. Performansa dayalı yönetim anlayışı çerçevesinde, personelin performansının değerlendirilmesi ve değerlendirilmesine önem verilerek bilgili ve nitelikli kişilere görev, yetki ve sorumluluk verilir. Yapının örgütsel yapısı, personelin görev, yetki ve sorumluluklarını açıkça tanımlar.
2. Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişimler ve devam eden değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen bir faaliyettir. İdare, stratejik plan ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasını engelleyecek iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.



3. Kontrol faaliyetleri: Her türlü önleyici, dedektif ve düzeltici kontrol faaliyetleri belirlenir ve uygulanır.
4. Bilgi ve iletişim: İhtiyaç duyulacak her türlü bilgi kaydedilmekte, kategorize edilmekte ve iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak şekilde aktarılmaktadır.
5. İzleme: İç kontrol sistemi ve faaliyetleri sürekli olarak izlenir, izlenir ve değerlendirilir.

#### **4.5.1.1. Risk Değerlendirme**

Risk değerlendirmesi, kuruluşun hedeflerine ulaşmasını engelleyen ve bu risklere uygun yanıtları belirleyen önemli riskleri belirleme ve analiz etme sürecidir. Risk değerlendirme süreci risk değerlendirmesi, risk ölçümü, kurumun karşılayabileceği risk kapasitesinin belirlenmesi ve risklere cevapların oluşturulması aşamalarından oluşmaktadır. Kurumun çevresel koşulları sürekli değiştikçe, risk değerlendirmesi sürekli olarak tekrarlanan bir süreç olmalıdır. Risk değerlendirmesi, değişen koşulları, fırsatları ve riskleri tanımlamak ve analiz etmek ve değişen risklerle başa çıkmak için iç kontrollerin değiştirilmesini ifade etmektedir (Akyel, 2010: 87).

#### **4.5.1.2. Risk Yönetimi**

İç kontrol sadece finansal işlem ve raporlama ile ilgili değildir; yönetim, yönetim süreçleri, strateji ve organizasyonun diğer faaliyetleri ve faaliyetleri. Bu anlamda iç kontrol, yalnızca mali kontrol açısından bir öncekinden daha geniştir. İç kontrol, kurumun niteliğine ve ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Bu süreç, kurumların misyonunu gerçekleştirmenin en etkili yoludur (Maliye Bakanlığı, 2017: 1).

#### **4.5.1.3. Eylem Planları**

Kurumun tüm personel görevlerini yerine getirirken belirli faaliyetleri yerine getirmeyi amaçlamaktadır. Bu faaliyetler birim hedefleri ve birim hedefleri bir bütün olarak elde etmek için ünitenin diğer faaliyetleri ile birleştirir. Personel, yerine getirdiği görev hakkında en detaylı bilgiye sahip kişidir. Bu görevi en etkin şekilde yerine getirirken; Ayrıca, hem işle ilgili sorunları hem de şirketin tanıdığı diğer sorunları iletmekten sorumludur. Çalışanlar görevlerini yerine getirdiklerinde, iç kontrol sisteminde kullanılacak bilgileri üretir ve kontrolleri etkileyen faaliyetlerde bulunurlar. Bu sebeple, iç kontrol herkesin sorumluluğundadır (Maliye Bakanlığı, 2017: 3).

#### **4.5.1.4. İşlem Süreçleri**

Misyondan bağımsız olarak, bunu başarmada birçok riskle karşılaşacaksınız. Yönetimin görevi, kurumun misyonunu yerine getirme olasılığını en üst düzeye çıkarmak için bu riskleri tanımlamak ve çözmek. İç kontrol, bu riskleri ortadan kaldırmaya yardımcı olabilir, ancak misyonun yerine getirileceğine ve genel hedeflerine ulaşılacağına dair makul bir güvence sağlar. İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa, o kadar iyi tasarlanır ve ne kadar iyi çalışırsa, genel hedeflerin yönetimi garanti edilemez (Akyel, 2010: 86).

#### **4.5.1.5. İç Kontrol Standartları**

Kamu idarelerinde Finansal Hizmetler Birimleri'ne "iç kontrol sisteminin kurulması, standartların uygulanması ve geliştirilmesi üzerinde çalışılması" görevi verilmiştir. Ön mali kontrol hizmetleri (süreç kontrolü dışında) da bu birim tarafından gerçekleştirilmektedir. Konuyla ilgili temel ikincil mevzuat, Maliye

Bakanlığı tarafından 18.02.2006 tarihinde çıkarılan Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliktir (Balyemez, 2016: 10).

#### **4.5.2. Dış Kontrol**

Mali kontrol müktesebatı, AB fonlarının harcanması da dahil olmak üzere tüm kamu sektörü iç kontrol sistemlerine uygulanacak uluslararası kabul görmüş ve AB ile uyumlu PIFC ilkeleri, standartları ve yöntemlerinin benimsenmesiyle ilgilidir. Müktesebat etkili ve şeffaf finansal yönetim ve kontrol sistemleri gerektirmektedir. İdari açıdan bakıldığında, bağımsız iç denetim sistemlerine ilişkin örgütsel yapıların ve bağımsız KİMK sistemlerinin kalitesini değerlendirmek için operasyonel ve mali açıdan bağımsız bir dış denetim çerçevesinin varlığını gerektirir (Balyemez, 2016: 8).

#### **4.5.3. Kontrol Türleri**

Kontrolün iç ve dış olmak üzere genel çerçevesi çizildikten sonra, devam eden bölümde kontrol türlerine kısaca yer verilmiştir.

##### **4.5.3.1. Fiyat Kontrolü**

Malzeme ve Hizmet fiyatları, inşaat maliyetlerini oluşturan kalemlerin tedarikinde dikkat edilecek ve maliyeti direkt olarak etkileyecek unsurların başında gelir. Bu sebeple karı en üst seviyeye ulaştırmak, paylaşımdaki paydaşların elde edeceği faydayı en üst seviyeye çıkarmak için fiyatların da piyasa fiyatlarının olabildiğince altında olmalı, yüksek fiyatlı alımlar olmamalıdır. Ayrıca oluşabilecek

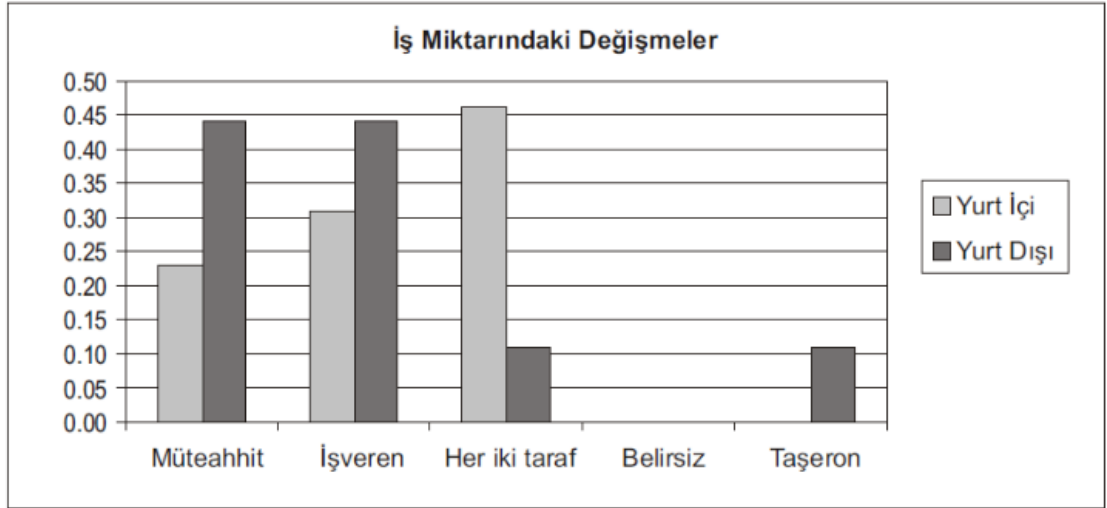
olası suiistimallerin başında da alınan mal ve hizmetlerin gerçek değerleri üzerinden fiyatlandırılmayıp, yüksek fiyatlandırılarak maliyeti artırılması ve hasılat paylaşımındaki paydaşların gereğinden az paylaşıma hak etmesine sebebiyet verir.

Bu gibi durumların önüne geçebilmek için taraflar, kabul edilen proje üzerinden hesaplanan maliyetlerin alış fiyatlarını, birbirinden farklı firmalardan alınan fiyat tekliflerinin karşılaştırılması yöntemiyle yapabileceklerdir. Bu kontrol yöntemi sayesinde yüksek fiyatlı alımların, gerçek bedelden yüksek fiyatlandırılmış alımların önüne geçecektir. Bu süreç şirket içi kurulacak bir bölüm vasıtasıyla yapılabileceği gibi paydaşların kendilerinin veya dışarıdan bir firmanın da kontrolünde gerçekleştirilebilir.

#### **4.5.3.2. Miktar Kontrolü**

İnşaatta kullanılacak mal ve hizmet miktarları inşaat projesi planlandığında hesaplanabilmektedir. Bu sayede, inşaat yapım süresince kullanılacak mal ve hizmetlerin miktarları belirlenmektedir. Miktar kontrolünde ki amaç; inşaat sürecince fazla kullanımın önüne geçebilmektir. Mal veya hizmetin gereksiz yere fazla kullanılması, maliyetleri direkt etkileyeceğinden paydaşların elde edeceği faydayı da düşürecektir. İnşaat süresince kullanılacak mal ve hizmetin miktarlarının kontrolü bu işi yapan profesyoneller kişilerden veya kurumlardan destek alınarak kontrol edilebilmektedir.

İş değişimleri için sorumluluk ve risk dağılımları ayrı ayrı değerlendirildiğinde, işverenin sorumluluğu daha muhtemel görünmektedir, ancak her iki tarafın da sorumlu olması durumunda, izlenim, toplam sorumluluk ve risklerin yakın bir yerde paylaşılmasıdır. Denizaşırı projeler için % 11'lik bir yükümlülük, taşeron tarafından karşılanmakta ve yerli taşeron bu tür bir sorumluluk altında değildir (Uğur, 2007: 57).



**Şekil 9 - İş Miktarındaki Değişiklikler**

Kaynak: Uğur, 2007: 58.

#### 4.5.3.3. Kalite Kontrolü

Bir inşaatта kalite, kullanılan malzemenin ve işçiliğın kalitesiyle doğru orantılıdır. Kullanılacak kaliteli malzeme ve işçilik yapılacak inşaatı yüksek fiyatlı satılmasına veya alıcının kalite sebebiyle alım kararını olumsuz etkilemesine engel olacaktır. Projede kullanılacak miktarlar daha önceden saptanabildiği gibi kullanılacak mal ve hizmetlerin kalitesi de projeye başlamadan önce taraflarca anlaşılabilir. Bu anlaşma çerçevesinde işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin kontrolü müteahhit tarafından yapılabileceği gibi paydaşlar tarafından kendileri veya dışarıdan sağlanan profesyonel bir destekle de sağlanabilecektir.

Proje yöneticisi, proje planlaması boyunca proje ile ilgili güvenlik, maliyet, kalite ve zaman gibi risk faktörlerini değerlendirmelidir. (Risk analizi ve yönetimi başarılı bir proje yöneticisi olmak için önemli bir kriterdir). Ayrıca proje yöneticisi, malzeme ve sözleşme stratejilerinin planlanmasını ve tedarikini takip etmelidir. Bina maliyeti, inşaat ve diğer inşaatlarının incelenmesi, maliyeti ve anlayışı ile ilgilidir. Hedeflerinden biri, yetersiz ve sınırlı kaynakların en iyi şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Bu, işverenlerin projeleri için en iyi parasal değeri almasını sağlamak

anlamına gelir. İnşaat daha karmaşık hale geldikçe ve işverenler daha bilinçli hale geldikçe, mevcut teknikler ve araçlar daha kapsamlı hale geldi. Bilişim teknolojisinin kullanımı, özellikle farklı plan ve bina çözümlerinin modellenmesinde yeni fırsatlar sağlar (Uğur, 2007: 7).

#### **4.5.3.4. Uygunluk Kontrolü**

Ajans, kayıt dışı istihdamla mücadele etmek için işyerinde gerçek teftişler yürütürken, aynı zamanda inşaatın sonunda asgari işçi denetimleri gerçekleştirir. Asgari işgücü kontrolünde, işverenin Kurum'a bildirdiği toplam işçilik miktarı (sigorta primi için temel kazancın miktarı) Kurum tarafından belirlenen asgari işçilik miktarının altına düşmemelidir. Asgari işçilik miktarı temel olarak, Kurum tarafından inşaat maliyetine göre belirlenen asgari işçilik oranı hesaplanarak hesaplanmaktadır. İnşaat maliyeti, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı inşaat birim maliyet fiyatı ile inşaatın karesi çarpılarak belirlenir. İnşaatın başladığı yıl içinde tamamlanan inşaat maliyetinin hesaplanmasında, yıl başından itibaren müteakip yıllarda tamamlanan inşaat maliyetine dayanarak, bir önceki yılın birim maliyeti esas alınır (SPGM, 2015: 37).

#### **4.6. Hasılat Paylaşımı Modeline Göre Varlık ve Maliyetlerin Paylaştırılması**

Gayrimenkulün gerçekleştirilmesinin gerçekleştirilmesi, yüklenicinin taşınmazına tazminat, ikametgâh ve işyeri gibi bağımsız birimler, arazi mülkiyeti ile gerçekleştirilir. Bu tarihten itibaren vergilendirmeye neden olan bir olay var. Taşınmazın teslimi için bir kural olarak, tapuya tescil ile yapılmakla birlikte, tapu siciline tescil edilmeden önce bağımsız birimlerin alıcıya ait olması durumunda, vergi doğuran olay gerçekleşir. Bu nedenle, arazi sahibinin arazi tesliminin ticari

olduğu arazi ve aynı zamanda vergilendirilebilir olayın gerçekleştiği tarihte yüklenicinin arazi sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için aynı anda faturaların düzenlenmesi gerekmektedir (AS, 2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 60 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genelgeye göre uygulamada, gelir paylaşımı vb. formda tutulan sözleşmelere uygun olarak yapılan işler, inşa edilen bağımsız birimler yerine paylaşılır ve bu sözleşmelere uygun olarak yapılan işler değerlendirilmelidir. Bu kapsamda;

Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satılması halinde, faturalar vergilendirilebilir olayın gerçekleştiği günlerde yüklenici tarafından sadece üçüncü taraflara yapılır ve bağımsız bölümün m<sup>2</sup>'sine göre; % 1, % 8 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilir.

Arazi sahibi, arazinin ekonomik faaliyete girmesi veya arazi sahibinin olağan ve sürekli bir faaliyet olarak araziyi alıp satması durumunda, vergilendirilebilir olayın gerçekleştiği tarihten itibaren kalan kira bedeli için bir arazi satış faturası düzenleyecektir. Faturaya ilişkin genel ilkelere göre KDV hesaplanır. Arazi tesliminin KDV hesaplanmasına gerek duyulmayacak hallerde ise KDV hesaplanmayacaktır” (GİB, Maliye Bakanlığı, 2018).

#### **4.6.1. Peşin Satışlarda Paylaşım**

Gelir paylaşımında ön ödemeli satışlarda kâr paylaşımı, başlangıçta yapılan anlaşma çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Kâr paylaşımı modelinin uygulanması açısından, konut projelerinin ticari veya kamu inşaat uygulamalarından daha konforlu bir ortam olduğu söylenebilir. Ticaret yapısının geleceğine ilişkin tahminler ve fizibilite raporları, risk analizleri, maliyet-fayda analizleri, bu maliyetlerden sapmalar ve öngörülen faydalar gibi birçok faktör, elde edilecek getirileri ve dolayısıyla gelir paylaşımı ve arazi satın alma sürecini etkilemektedir. Bir sonraki projede gerçekleştirildi. Ayrıca, kamu sektörü gelirinin gelir paylaşımı modeliyle verilmesi sürecinde, bürokratik süreçler, ödeme dengeleri, vergilendirme süreci gibi birçok faktör arazi satın alma sürecini etkilemektedir (Bayraktar, 2018: 84).

#### 4.6.2. Vadeli Satışlarda Paylaşım ve Net Bugünkü Değer

Hasılat paylaşımı modelinde vadeli satışlarda da paylaşım, başta yapılan anlaşma çerçevesinde gerçekleşmektedir. Ancak hasılat paylaşımı modelinde, vadeli satış çok tercih edilmemekte ve genellikle bir aracı finans kurumu üzerinden satış gerçekleştirilerek, vadeli ödeme kısmı aracı finans şirketine devredilmektedir. Bu durum ise ek maliyeti beraberinde getirmektedir. Şirket bu maliyeti müşteriye yüklediği durumda pazar rekabet gücünü kaybedeceği için, şirket ve ortaklar üzerine maliyet binmektedir.

Gelir paylaşım modelinin genel işlevi şöyledir: İnşaat lisansı arazi sahiplerinin adına alınır ve bağımsız bölümlerin taban bölümleri oluşturulur, tapu indirimi arazi sahipleri tapu sahipleri tarafından yapılır. Nihai irtifakların satışında ve tapuların ardından inşaat şirketlerine gelir payına göre bono düzenlenir. Bu işleyen model, gelir paylaşımı yöntemine tamamen benzersizdir. Prensip olarak, özellikle belirli operasyon tarzını dikkate alarak vergi prosedürleri belirlenmelidir. Yukarıda belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığı gelir paylaşımı yöntemiyle yapılan arazi satışlarını taşınmaz ticaret olarak değerlendirmekte ve bu satışlara vergi muafiyeti uygulanamayacağı ve kurumların vergiden muaf tutulmayacağı kanaatine ulaşılmaktadır. Bu görüşün temeli, gelir paylaşım yönteminin arazi için inşaat çalışması olarak kabul edilmesi ve vergilendirmenin paralel olarak yapılmasıdır (Sezer, 2013: 7).

#### 4.6.3. Kiralamalarda Paylaşım

Hasılat paylaşımı modelinde vadeli işlemler ve kiralama tercih edilen gelir paylaşımı modeli değildir. Ancak, bağımsız bölümlerin satışına kadar, bu bölümlerin kiralanması da söz konusu olabilir. Böylelikle, sözleşmeden elde edilen gelir oranına ve sahiplik oranına göre kira gelirleri de elde edilmiş olunur. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması başlıklı bölümde; taşınır veya taşınmaz işlerin ticareti veya kiralanmasıyla uğraşan



işletmelerin, yalnızca kâr amaçlı olarak yararlanmasına izin verilmediği kabul edilir. Bu amaçla elde ettikleri ve ellerinde bulundurdıkları varlıkların satışından elde edilen ve muafiyet şeklinde değerlendirilen taşınmazların satış gelirlerinin istisnaya tabi olmayacağı hükme bağlanmıştır (Sezer, 2013: 3).

#### **4.7. Hasılat Paylaşımı Modelinin Vergi Kanunları Çerçevesinde İncelenmesi**

Gerçek veya Tüzel kişiler tarafından yatırım amaçlı veya faaliyet konuları kapsamında elde tutulan arsalar, hasılat paylaşımı modeline göre elden çıkarılabilir. Bu modele göre arsa teslimleri bir satış işlemi olup ortaklık kapsamına girmemektedir.

Bu bölümde sahip oldukları arsayı hasılat paylaşımı yöntemine göre teslim eden gerçek veya tüzel kişilerin, arsa üzerine yapılacak bağımsız bölümlerin satışından elde edecekleri payın; tespiti ve vergilendirmesi açıklanacaktır.

##### **4.7.1. Arsa Tesliminin KDV Kanunu Çerçevesinde İncelenmesi**

Bu bölümde, hasılat paylaşımı modeli çerçevesinde yapılacak olan arsa teslimlerinin KDV karşısındaki durumu incelenecektir.

###### **4.7.1.1. KDV Konusu İşlemler**

KDV Kanunu'nun 1.maddesinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddenin 2.fıkrasında ise; *“Ticari, sınai, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir*

*Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.” hükmü yer almaktadır.*

GV Kanunu'nun 37. maddesinin birinci fıkrasında *“Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.”* tanımına yer verilmiştir. GV Kanununa göre ticari faaliyetle ilgili devamlı ve arızı ayrımı yapılmış olup; devamlı yapılan ticari faaliyetler ticari kazanç hükümlerine göre, arızı yapılan ticari faaliyetler ise diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlere göre vergilendirilmektedir (WEB\_2, (2018)).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesinde ticari işletmenin; *“Esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.”* şeklinde tanımı yapılmıştır. Yine aynı kanunun 12. maddesinde; bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişinin tacir olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Devamlılık unsuru, GV Kanunu ile Türk Ticaret Kanunun 'da doğrudan bahsedilmemiş, ancak dolaylı olarak üzerinde durulmuştur.

1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2.4. bölümünde, devamlılık unsuru; *“bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.*

*Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.*

*Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir. Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.*

*Bütün bu koşulları taşıyan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil,*

*sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar.” şeklinde açıklanmıştır.*

Bu açıklamalara göre, arsa tesliminin ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması, bir hesap döneminden birden fazla arsa teslimi yapılması ve farklı hesap dönemlerinde ancak periyodik olarak arsa teslimlerinin yapılması durumlarından herhangi birinin mevcudiyeti halinde hasılat paylaşımı modeline göre teslim edilen arsa, ticari faaliyet kapsamında yapılan bir teslim niteliğinde olacaktır (WEB\_2, (2018)).

İşyeri açılması, ticaret siciline kayıt olunması, sermaye tahsisi, ilan verilmesi, reklam yapılması, broşür bastırılması, çeşitli şekillerde müşterilere tanıtım yapılması gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı ticari organizasyonun varlığını göstermektedir (WEB\_2, (2018)).

Diğer taraftan GVK 37/4 ve 6. maddelerinde belirtilen faaliyetlerle iştigal etmemekle birlikte farklı faaliyet konularında ticari faaliyet yürüten arsa sahipleri tarafından hasılat paylaşımı modeline göre yapılan arsa teslimleri KDVK'nun kapsamında yapılan bir ticari teslim olarak değerlendirilecektir.

Buna göre ticari faaliyette bulunan arsa sahibi tarafından yapılan hasılat paylaşımı modeline göre arsa teslimleri, faaliyet konusu ile ilgili olsun veya olmasın KDV açısından bir ticari teslim olup KDV'nin konusuna girmektedir.

KDVK'nun 23.maddesi “Özel Matrah Şekilleri”i tanımlamış ve (f) bendinde şöyle belirtmiştir:

*“İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vafında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.”*

Bu bentte söz konusu olan taşınmaz kavramı, 22/11/2001 tarihli ve 4741 sayılı Türk Medeni Kanununun 704.maddesinde belirtilen taşınmaz mülkiyetine konu olan arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğünde kayıtlı olan bağımsız bölümleri ifade eder (Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik [TTHY], 2018: madde4).

Yine aynı maddede yer alan taşınmaz ticareti kavramı ise; Tapu kütüğüne kayıtlı olsun ya da olmasın taşınmaz alım satımı, pazarlaması ve kiralanmasına

aracılık ile taşınmaza ilişkin danışmanlık ve yönetim faaliyetlerinin bütününe ifade etmektedir (TTHY, 2018: madde 4).

Taşınmaz ticareti ile iştigal edenler ise Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesi alan ticari işletmeler ile esnaf ve sanatkârlardır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmayan şirketler tarafından yapılan arsa tesliminde özel matrah uygulanmayacaktır.

Türkiye'deki uygulamalarda, arsa teslimlerinin genellikle gerçek kişiler tarafından arzi olarak yapılmaktadır. Gerçek kişiler tarafından arzi olarak yapılan arsa teslimleri ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu sebeple KDVK'nun da konusuna girmemektedir. Bu şekildeki arsa teslimleri için arsa sahipleri tarafından herhangi bir fatura düzenlenmeyecek olup; arsa teslimi, inşaat firması tarafından düzenlenip arsa sahibine imzalatılan gider pusulası ile belgelendirilecektir. Söz konusu arsa teslimleri KDVK'nun konusuna girmediği içinde gider pusulası üzerinde KDV'ye ilişkin herhangi bir tutar ve ifade yer almayacaktır (WEB\_2, (2018)).

#### **4.7.1.2. KDV Kanununa Göre Vergiyi Doğuran Olay**

KDVK'nun 10. Maddesinin a ve b bentlerinde “vergiyi doğuran olay” için;  
*a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,*  
*b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,” hükümleri yer almaktadır.*

KDVK'nun 2/1. maddesinde teslim; “*Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi KDVK açısından vergiyi doğuran olay teslim ile gerçekleşmektedir. Teslim ise alıcıya yapılan fiili bir teslimi, tasarruf hakkının devrini ifade etmektedir. Ancak teslimden önce fatura düzenlenmesi durumunda faturada gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile doğacaktır (WEB\_2, (2018)).

#### **4.7.1.3. KDV Matrahının Tespiti**

KDVK'nun 20/1. maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerinde KDV matrahı, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

Hasılat paylaşımı modelinde arsa teslimine ilişkin KDV matrahı bağımsız bölümlerin satış hasılatından arsa sahibine düşen paydır. Ancak arsa teslimi açısından yukarıda belirtilen vergiyi doğuran olaylar gerçekleştiği anda henüz satışı yapılmamış bağımsız bölümler bulunabilir. Satılmayan bağımsız bölümler varsa eğer arsa devir bedeli de henüz beli değildir. KDVK'nun 27/1. maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Buna göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinde satışı yapılmayan daireler emsal bedelleri ile değerlemeye tabi tutularak arsa sahibinin toplam hasılat payı belirlenmelidir (WEB\_2, (2018)).

#### **4.7.1.4. Arsa Teslimlerinde KDV İstisnası**

KDVK'nun 17/4-r maddesine göre; Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV'den istisnadır. Ancak istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak

hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu maddeye göre istisnada yararlanmanın şartlarını şöyle sıralayabiliriz (WEB\_2, (2018)):

1. Taşınmazın devri Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından yapılmalıdır.
2. Taşınmazın şirketin aktifinde en az iki tam yıl süreyle tutulması gerekmektedir.
3. Taşınmaz devri gerçekleştiren kurumun taşınmaz ticareti ile iştigal etmemesi ya da taşınmaz ticareti ile iştigal eden kurumların, satış işlemine konu olan taşınmazın emtia niteliğinde olmaması gerekmektedir.
4. Taşınmazların satışı şeklinde devir ve teslim yapılmalıdır.

Bu şartlar çerçevesinde hasılat paylaşımı modeline göre arsa teslimi yapan kurumların yaptıkları teslimler istisna kapsamına girmektedir.

#### **4.7.2. Arsa Tesliminin Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde İncelenmesi**

Bu bölümde, hasılat paylaşımı modeli çerçevesinde yapılan arsa teslimlerinin Gelir Vergisi çerçevesinde incelenmesi yapılacaktır.

##### **4.7.2.1. Gelir Vergisi Konusu İşlemler**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların sâfi tutarı olarak tanımlanmıştır. İlgili kanunda gelirin unsurları 7 başlık altında toplanmıştır. Bunlar;

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,

4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bir gelirin vergiye tabi olabilmesi için 7 unsurdan birinin kapsamında olması gerekmektedir. GVK'nda her gelir unsuru için farklı vergileme hükümleri olduğundan gelirin hangi unsur kapsamına gireceğinin tespiti önemlidir. Hasılat paylaşımı modeline göre teslim edilen arsalar, dolayısıyla elde edilen kazançlar kanunda belirtilen gelir unsurlarından ticari kazanç ve diğer kazanç ve iratlar kapsamına girmektedir (WEB\_2, (2018)).

#### **4.7.2.2. Ticari Kazanç ve Değer Artışı Kazancı Ayırımı**

GVK'nun 37.maddesine göre her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmıştır. Ayrıca gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettiği kazançlar ve satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar da ticari kazanç kapsamına alınmıştır (WEB\_2, (2018)).

Hasılat paylaşımı modeline göre arsa teslim eden mükellefler, gayrimenkul alım, satım ve inşa işleriyle devamlı uğraşmaları durumunda yapmış oldukları arsa teslimleri ticari kazanç kapsamına girmektedir.

Hasılat paylaşımı modeline göre arsa teslimi gerçekleştiren gerçek kişilerin GVK'nu kapsamında vergilendirilmeleri için 2 kriter öne çıkmaktadır. Bu kriterler;

1. Devamlı olarak gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle ilgili faaliyette bulunulmaması,
2. Elde ettiği gayrimenkülü 5 yıl içinde elden çıkarılmasıdır.

Gerçek kişiler tarafından, hasılat paylaşımı modeline göre yapacak oldukları arsa teslimleri bu iki kriter kapsamına girmeleri durumunda değer artışı kazancına ilişkin hükümlere tabi olması gerekmektedir (WEB\_2, (2018)).

#### **4.7.3. Arsa Tesliminin Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde İncelenmesi**

KVK'nun 1. maddesine göre; kurum kazancı, GV'nin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmakta olup, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıkları tarafından elde edilen kurum kazançları Kurumlar Vergisi'ne tabidir.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, envanterinde bulundurdukları arazi ve arsaların hasılat paylaşımı modeline göre elden çıkarmaları durumunda elde edecekleri kazanç kurumlar vergisi kanunu çerçevesinde vergilendirilecektir. Ancak KVK'nun 5/1-e maddesine göre kurumların, en az iki tam yıl aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması ve satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şartı ile satışın yapıldığı dönemde uygulanmak üzere elde edilen kazanç kurumlar vergisinden istisnadır (WEB\_2, (2018)).



## 5. ÖRNEK UYGULAMA

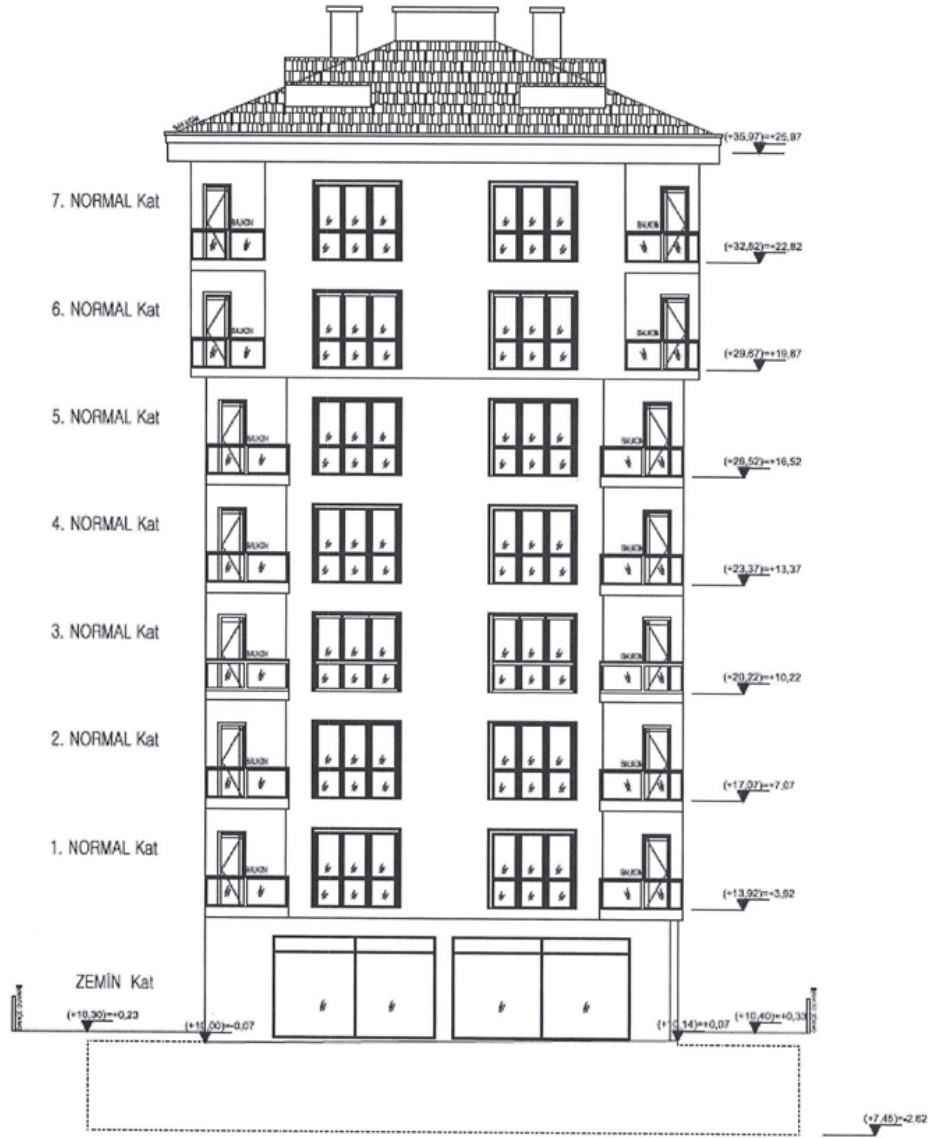
İstanbul'un Kadıköy ilçesinin Suadiye semtinde eski bir binası olan Çağlar Çelik, sahip olduğu arsaya yeni bir bina yapmak için Müteahhit ile ön anlaşmaya varmışlardır.

İnşaata konu olan arsa 600 m<sup>2</sup>'dir. Bu arsaya 12 daire ve 2 dükkan olacak şekilde 7 katlı yeni bir bina inşa edilecektir. Yapılacak bina, 1.sınıf bina olacaktır. Yapılacak 14 daire satılacak, geriye kalan 2 dükkan ise kiraya verilecektir. Kiraya verilecek dükkanların mülkiyet hakları %50 oranında müteahhit, %50 oranında Çağlar Çelik'te olacak şekilde tesis edilecektir.

Müteahhit, daha önce benzer özelliklerde yapmış olduğu bir inşaatta yapmış olduğu harcamaları bu projeye uyarlayarak, bina yapımı için hazırlamış olduğu bütçe aşağıdaki gibidir:

HAFRİYAT	291.841,78 ₺	İÇ TASARIM	1.813.207,31 ₺
BETON	208.665,67 ₺	DIŞ CEPHE	91.286,10 ₺
ÇELİK	170.198,15 ₺	JENERATÖR	29.956,91 ₺
İNŞAAT MALZEMESİ	528.377,96 ₺	ÇATI	54.261,00 ₺
İŞÇİLİK	1.946.558,18 ₺	ELEKTRİK TESİSATI	157.203,00 ₺
SIVA	96.357,25 ₺	AMORTİSMAN VE YÖNETİM	270.000,00 ₺
CEPHE KAPLAMA	316.500,00 ₺	<b>TOPLAM</b>	<b>5.974.413,31 ₺</b>

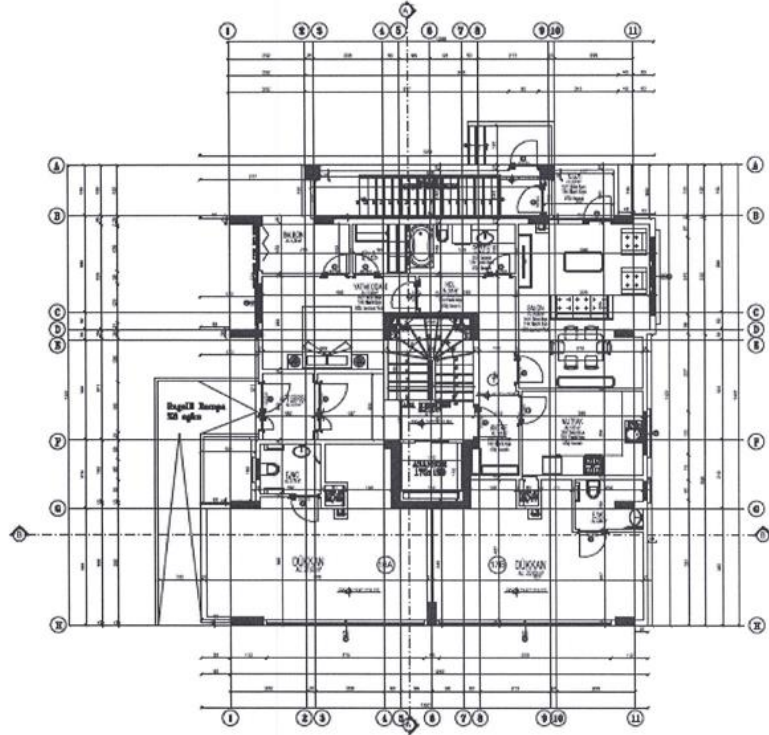
Bina planları ilerleyen sayfalardaki gibidir:



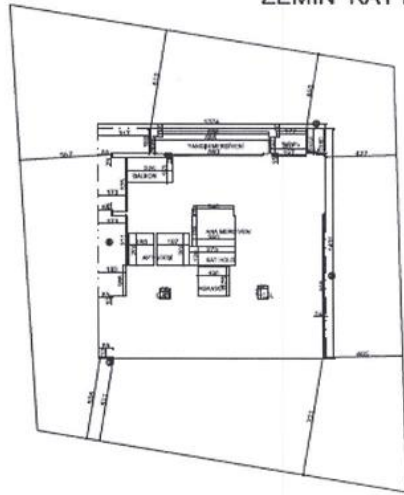
ÖN ( TÜCCAR KATİBİ SOKAK) GÖRÜNÜŞ ÖLÇEK:1/50





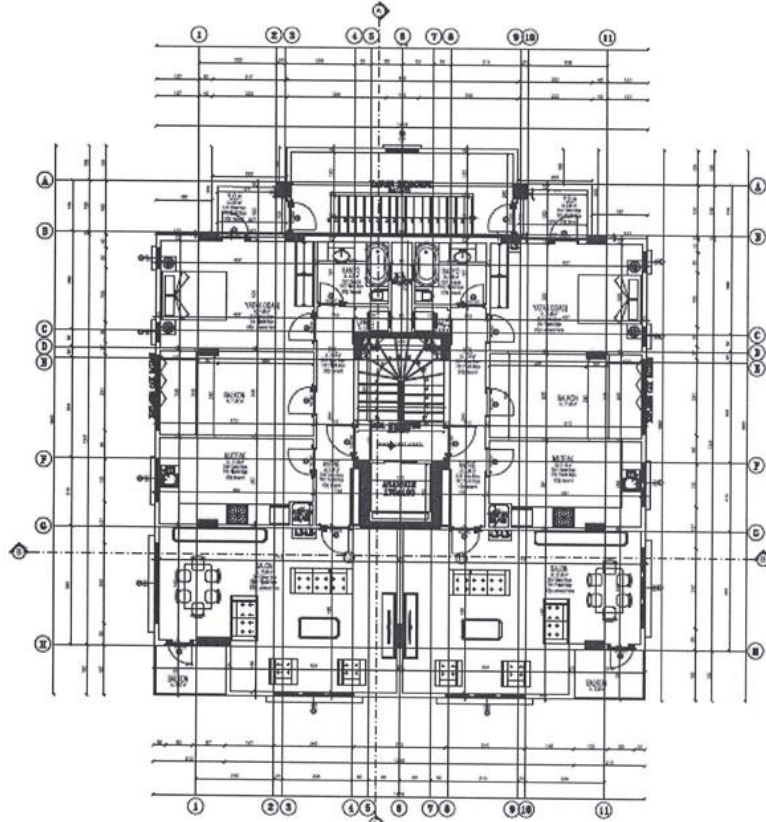


ZEMİN KAT PLANI ÖLÇEK:1/50

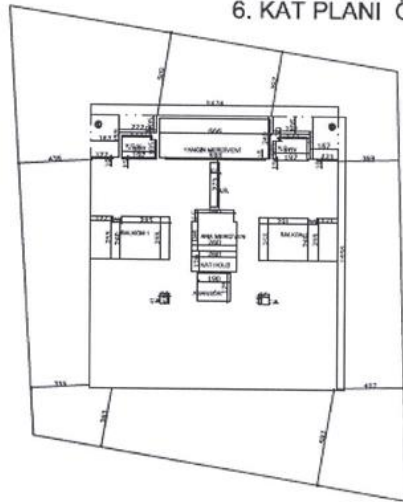


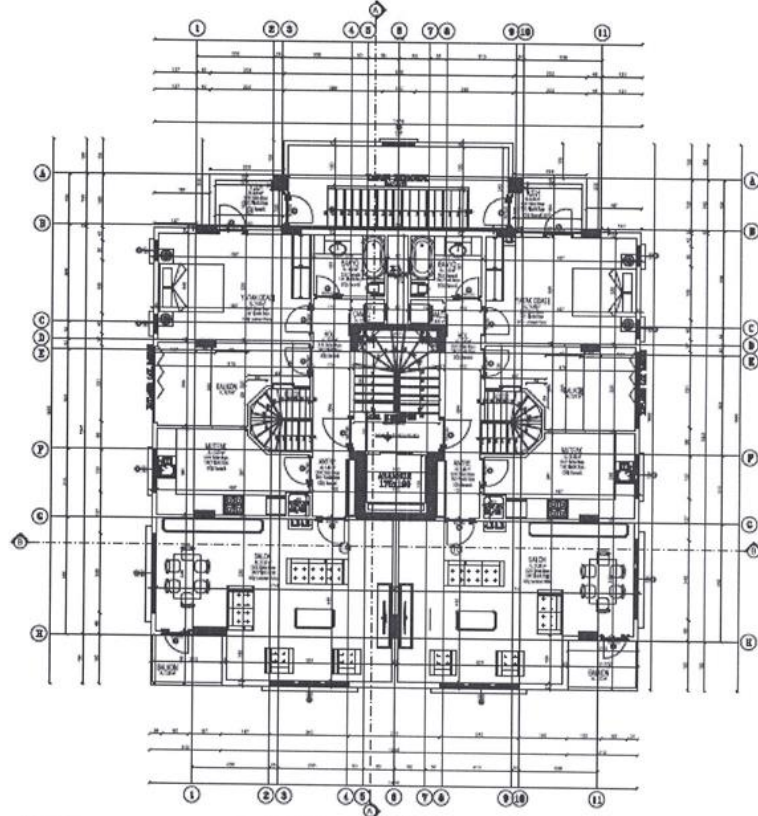




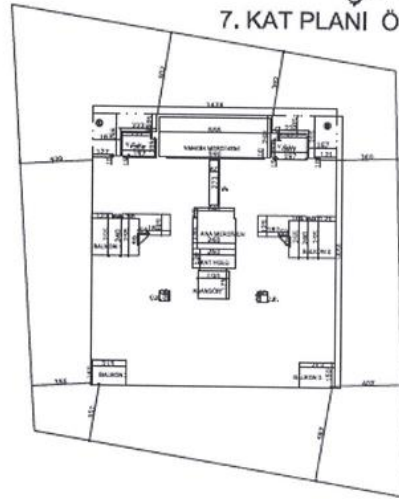


6. KAT PLANI ÖLÇEK:1/50

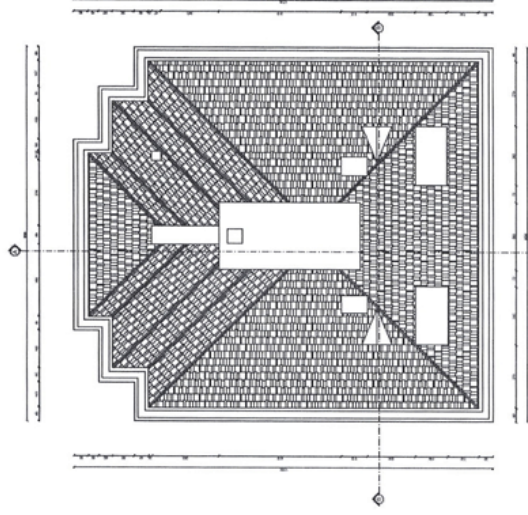




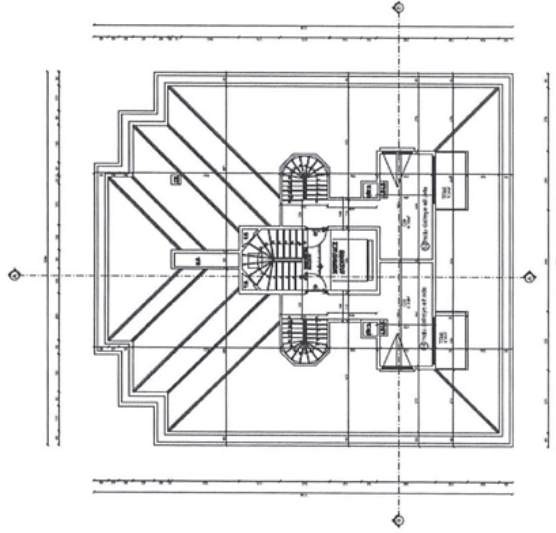
7. KAT PLANI ÖLÇEK:1/50



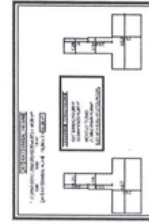




ÇATI PLANI ÖLÇEK:1/50



ÇATI KATI PLANI ÖLÇEK:1/50



Bu plan çerçevesinde yapılacak bina için hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

### **HESAPLAMALAR**

ARSA ALANI	: 600,00 m <sup>2</sup>
KAKS	: 600,00 m <sup>2</sup> x 2,07 = 1.242,00 m <sup>2</sup>
TAKS	: 600,00 m <sup>2</sup> x 0,35 = 210,00 m <sup>2</sup>

### **KAKS HESABI**

ZEMİN KAT EMSAL ALANI	: 131,48 m <sup>2</sup>
1., 2., 3., 4., 5.KAT EMSAL ALANI	: 737,65 m <sup>2</sup>
6.KAT EMSAL ALANI	: 169,05 m <sup>2</sup>
7.KAT EMSAL ALANI	: 167,04 m <sup>2</sup>
ÇATI KATI EMSAL ALANI	: 33,98 m <sup>2</sup>
TOPLAM	: 1.239,20 m <sup>2</sup>

### **TAKS HESABI**

YAPILABİLİR TAKS ALAN	: 210,00 m <sup>2</sup>
YERİNDE YAPILAN TAKS ALAN	: 209,69 m <sup>2</sup>
YAN MERDİVEN	: 16,57 m <sup>2</sup>
ASANSÖR	: 3,32 m <sup>2</sup>
ÇÖP BİDONU	: 1,08 m <sup>2</sup>
BRÜT ALAN	: 230,66 m <sup>2</sup>

### **İNŞAAT ALANI HESABI**

1.BODRUM KAT ALANI	: 412,85 m <sup>2</sup>
ZEMİN KAT ALANI	: 169,30 m <sup>2</sup>
1., 2., 3., 4., 5., KAT PLANI	: 230,66 m <sup>2</sup>
6., 7. KAT PLANI	: 230,66 m <sup>2</sup>
ÇATI KATI ALANI	: 64,95 m <sup>2</sup>
TOPLAM İNŞAAT ALANI	: 2.134,42 m <sup>2</sup>

Arsa sahibi Çağlar Çelik, bina planlarının mevzuata uygunluğunu bir yapı denetim firmasına denetleterek, planların mevzuata uygun olduğu, kullanılacak malzeme ve hizmetlerin miktarlarının yeterli seviyede olduğunu ve arsaya inşaa edilecek maksimum seviyede bir plan olduğu hususunda gerekli bilgiyi almıştır. Paylaşım, maliyetler çıkarıldıktan sonra elde edilecek net kar'dan Çağlar Çelik'e %60, müteahhit ise %40 oranında olacaktır. Ayrıca kiralanacak 2 dükkan için paylaşım ise; Çağlar Çelik'e %50, müteahhit'e %50 oranında paylaşım olacaktır.

Yapım sürecince tedarik edilecek malzeme ve hizmetler arsa sahibi ve müteahhit tarafından belirlenecek en az 3 firmadan alınacak fiyat tekliflerinin karşılaştırılarak en uygununun tedarik edilmesiyle gerçekleşecektir. Ayrıca kullanılacak malzemelerin kalitesi ve markaları da arsa sahibi ve müteahhit tarafından önceden belirlenmiştir.

Genel Merkez giderlerinin dağıtım anahtarı olarak yapılan inşaat alanı dikkate alınacaktır.

İnşaat 9 ay sürmüştür. Bina inşa süresince, tarafların önceden belirlemiş olduğu markaya ait malzemeler tedarik edilmiş ve aşağıdaki maliyetler gerçekleşmiştir:

HAFRİYAT	291.841,78 ₺
BETON	228.665,67 ₺
ÇELİK	170.198,15 ₺
İNŞAAT MALZEMESİ	628.377,96 ₺
İŞÇİLİK	1.946.558,18 ₺
SIVA	96.357,25 ₺
CEPHE KAPLAMA	391.500,00 ₺
İÇ TASARIM	1.813.207,31 ₺
DIŞ CEPHE	91.286,10 ₺
JENERATÖR	29.956,91 ₺
ÇATI	54.261,00 ₺
ELEKTRİK TESİSATI	207.203,00 ₺
AMORTİSMAN VE YÖNETİM	470.000,00 ₺
PAYI	
<b>TOPLAM</b>	<b>6.419.413,31 ₺</b>

Arsa sahibi, planlanan bütçe ile gerçekleşen bütçe arasındaki farklılıklar tespit etmek için dışardan bir denetim firması ile anlaşmıştır. Denetim firması yapılan inşaatla ait bina faturalarını incelemiş, inşaat yapım sürecinde arsa sahibi ile müteahhit tarafından yapılan anlaşmada belirtilen kalitede ve miktarda malzeme/işçilik kullanıldığı, tarafların belirlediği en az 3 firmadan alınan fiyat teklifleri neticesinde malzeme ve işçiliklerin alımının yapıldığı, fakat aşağıdaki malzeme ve hizmet gruplarında vade farkı faturaları tespit etmiştir:

İnşaat Malzemeleri	: 100.000,00.-TL
Cephe Kaplama	: 75.000,00.-TL
Beton	: 20.000,00.-TL
Elektrik Tesisatı	: 50.000,00.-TL
Toplam	: 245.000,00.-TL

Ulaşılan sonuçlara göre firmalar ile iletişime geçilmiş ve bu fiyat farklarının neden kaynaklandığı sorulmuştur. Firmalar, müteahhidin ödemeleri anlaşılan vadelerde yapmadığı ve bu sebeple bu vade farklarının hesaplanarak faturalandırıldığını iletmislerdir. Müteahhit ise ödemelerdeki gecikmenin, diğer projeler de meydana gelen vadesi geçmiş ödemelerin yapıldığı için kaynaklandığını beyan etmiştir.

Yapı Denetim firması, başlangıç projesinde belirtilen malzeme miktarlar bazında yapmış olduğu incelemede herhangi fazla veya eksik malzeme kullanımı tespitinde bulunmamıştır.

Bina yapımına konu olan demirbaşların yıllık amortisman tutarları ve yönetim payları, projede kullanılma sürelerine göre hesaplanması gerekmektedir.

Örneğimizde hesaplanan net amortisman tutarı  $(120.000/12) \times 9 = 90.000,00.-$  TL olmalıdır.

Genel Merkez giderlerinin dağıtım anahtarı olarak yapılan inşaat alanı dikkate alınacaktır. Müteahhit, bina inşaatı süresince toplamda 10.672,10 m<sup>2</sup> inşaat yaptığını, İnşaat yapım süresi boyunca genel merkez giderlerinin de toplamının 900.000,00.-TL olduğunu bildirmiştir.

Bu proje, genel merkezin %20'lik bir iş hacmini kaplamaktadır. Bu sebeple de dağıtılacak genel merkez giderlerinin de %20'lik kısmı dikkate alınması

gerekmektedir. Bu çerçevede Yönetim payı:  $900.000,00.-TL \times 0,20 = 180.000,00.-TL$  olmalıdır.

Bu çerçevede oluşan yeni maliyet tablosu aşağıdaki gibidir:

HAFRIYAT	291.841,78 ₺	İÇ TASARIM	1.813.207,31 ₺
BETON	208.665,67 ₺	DIŞ CEPHE	91.286,10 ₺
ÇELİK	170.198,15 ₺	JENERATÖR	29.956,91 ₺
İNŞAAT MALZEMESİ	528.377,96 ₺	ÇATI	54.261,00 ₺
İŞÇİLİK	1.946.558,18 ₺	ELEKTRİK TESİSATI	157.203,00 ₺
SIVA	96.357,25 ₺	AMORTİSMAN VE YÖNETİM	270.000,00 ₺
CEPHE KAPLAMA	316.500,00 ₺	<b>TOPLAM</b>	<b>5.974.413,31 ₺</b>

Satışa konu olan dairelerin satış bedelleri de aşağıda belirtilmiştir:

1.,2.,3.,4., ve 5. Katlar	: 850.000,00.-TL
6.ve 7.Katlar	: 1.120.000,00.-TL

Bu çerçevede projeden elde edilecek hasılat 12.440.000,00.-TL olacaktır.

#### **Dairelerin peşin satılması durumundaki paylaşım:**

İnşaat Projesi Bitirilmesi Sonucunda Elde Edilen Brüt Hasılat	: 12.440.000,00 ₺
Toplam İnşaat Maliyeti	: 5.974.413,31 ₺
Paylaşılacak Net Kazanç	: 6.465.586,69 ₺
<b>Müteahhit Payı (%40)</b>	<b>: 2.586.234,68 ₺</b>
<b>Arsa Sahibi Payı (%60)</b>	<b>: 3.879.352,01 ₺</b>

#### **Dairelerin vadeli satılması durumundaki paylaşım:**

Senet ile vadeli satışlarda karşımıza çıkacak sorun ise paydaşların vadeyi beklemeden satış bedelini elde etme isteği olacaktır. Bu gibi durumlarda ise vade sonunda oluşacak tutarın elde etme tarihinde oluşacak tutara indirilmesi gerekmektedir. Alacak senetlerinin vadesinden önce nakit değerine çevrilmesi finans

kuruluşları tarafından yapılmaktadır. Arsa sahibi tüzel kişiliğe sahip olmadığından finans kuruluşları vasıtasıyla senetleri vadesinden önce tahsil edemeyecektir.

Örneğimizdeki satış karşılığı alınan senetlerin arsa sahibine vadesinden önce ödenmesi işlemini müteahhit gerçekleştirecektir.

Örneğimizdeki satışlar 18 ay vadeli olarak yapıldığını varsayalım. Yıllık faiz oranının da %22,80 olduğunu varsayalım.

P = Ana para

i = Aylık faiz oranı

n = Ay

FV<sub>n</sub> = Gelecek değer

Hesaplama için kullanacağımız formül:  $FV_n = P ( 1 + i )^n$  olacaktır. Bu veriler ışığında arsa sahibi eğer elindeki senetleri bugün tahsil etmek isterse elde edeceği net tutar:

$$3.879.352,01.-TL = P (1+(0,2280/12))^{18}$$

$$P = 2.764.546,36.-TL \text{ olacaktır.}$$

Çağlar Çelik, 3.879.352,01.-TL tutarındaki alacak senedini vadesinden önce tahsil etmek istediği için bu senet karşılığında, müteahhit tarafından Çağlar Çelik'e 2.764.546,36.-TL ödenmiştir.

Senetlerin itibari değeri ile müteahhit firmanın Çağlar Çelik'e ödediği tutar arasındaki 1.114.805,65.-TL fark müteahhit firma tarafından elde edilen bir gelir unsurudur. Senet vadeli olduğu için bu tutarın tamamı ilgili dönemin geliri olarak finansal tablolara yansıtılmayacaktır.

Müteahhit firma senetlerin bedelini Çağlar Çelik'e ödediği tutarın muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/...../20xx-----

221 ALACAK SENETLERİ	3.879.352,01 TL
102 BANKALAR	2.764.546,36.-TL
480 GELECEK YILLARA	1.114.805,65.-TL
AİT GELİRLER	

----- / -----

Senetlerin vadesine 12 ay'dan az kaldığında veya hesap dönemi değiştiği zaman muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

-----/...../20xx-----

121 ALACAK SENETLERİ	3.879.352,01 TL
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	1.114.805,65.-TL
221 ALACAK SENETLERİ	3.879.352,01 TL
380 GELECEK AYLARA	1.114.805,65.-TL
AİT GELİRLER	

----- / -----

Senetlerin vadesi geldiğinde ödenmesi durumunda ise aşağıdaki muhasebe kaydı gerçekleştirilecektir:

-----/...../20xx-----

102 BANKALAR	3.879.352,01 TL
602 DİĞER GELİRLER	1.114.805,65.-TL
121 ALACAK SENETLERİ	3.879.352,01 TL
380 GELECEK AYLARA	1.114.805,65.-TL
AİT GELİRLER	

----- / -----

Senet ile yapılan vadeli satışlarda, senet bedelinin tamamı ödenmeden mülkün mülkiyeti tamamen alıcıya geçmemektedir. Bu tip satışlarda senet sahibi, senetler tahsil edilinceye kadar mülke ait tapu kayıtlarına rehin şerhi koydurmaktadır. Bu sayede senetlerin ödenmeme riskinin önüne geçilmektedir.

### **Dükkanların kiralanması durumundaki paylaşım:**

Dükkanların kiralanmasında karşımıza 2 senaryo çıkmaktadır. Bunlar;

1. Ortak Mülkiyetin Kiralanması: Her hak sahibinin hisseleri oranında kira geliri elde etmesi durumunda Çağlar Çelik gayrimenkul sermaye iradı, müteahhit ise kira geliri elde edecektir.
2. Yeni Bir Sermaye Şirketi Kurularak Kiralanması: Müteahhit ve Çağlar Çelik'in birlikte kuracağı ve sermaye oranlarının hak sahipliği oranlarıyla eşit olacağı, profesyonel bir yönetimi olan bir sermaye şirketi tarafından kiraya verilmesidir. Bu kiralama modelinde dükkanlardan elde edilecek kira geliri ticari kazanç niteliğinde olacaktır.

### **Senaryo 1'e göre paylaşımın irdelenmesi:**

Dükkanların kira bedeli olarak her 1 dükkan için aylık 7.500,00.TL olarak anlaşılmıştır. 2 dükkandan toplamda aylık 15.000.-TL gelir elde edilecektir. Bu gelirin paylaşımı aşağıdaki gibi olacaktır:

Elde Edilen Kira Tutarı	:	15.000,00 ₺
<b>Müteahhit Payı (%50)</b>	:	<b>7.500,00 ₺</b>
<b>Arsa Sahibi Payı (%50)</b>	:	<b>7.500,00 ₺</b>



Bu paylaşımda, müteahhitin elde edeceği tutar ticari kazanç niteliğindedir. Çağlar Çelik elde ettiği kira geliri ise gayrimenkul sermaye iradı hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

### **Senaryo 2'ye göre paylaşımın irdelenmesi:**

Müteahhitin %50, Çağlar Çelik'in de %50 oranında pay sahibi olduğu bir sermaye şirketi kurmuşlardır. Dükkanların kira bedeli olarak her 1 dükkan için aylık 7.500,00.TL olarak anlaşılmıştır. 2 dükkandan toplamda aylık 15.000.-TL gelir elde edilecektir. Elde edilen bu gelir sermaye şirketinin geliri olacaktır ve dönem sonunda, şirketin giderleri hasılatından indirilerek elde edilecek net kâr paylaşılacaktır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, inşaat projelerinde hasılat paylaşımı modeli ve bu modele uygun olarak yapılan inşaatlarda maliyetlerin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi incelenmiştir. Çalışmada incelenen hasılat paylaşımı modeli inşaat sektöründe, diğer arsa tedarik yöntemlerine göre daha yeni ve özgün olan bir modeldir. Hasılat paylaşımı modeli sayesinde kat karşılığı ya da inşaat taahhüt sözleşmesi gibi alternatif yöntemlerde yaşanan sorunlara daha efektif ve daha dinamik çözümler getirilmiş olup, model ülkemizde diğer yöntemlerin alternatifi olma konumuna gelmeye başlamıştır.

Öte yandan modelin yeni olması beraberinde bazı eksiklikleri de getirmektedir. Örneğin kat karşılığı ya da diğer alternatif arsa tedarik yöntemlerinde geçmişten günümüze deneyim çok fazla olduğu için, bilgi birikimi de fazladır. Bu nedenle bu yöntemlerde her ne kadar sorun yaşanma ihtimali ve kalemleri hasılat paylaşımına göre daha fazla olsa da, ilgili çözüm önerileri bakımından geniş bir deneyimin olduğunu ifade etmek mümkündür. Ancak hasılat paylaşımı modelinde de, bu sorunlara efektif çözümler getirilmekte, her geçen gün yeni alternatifler geliştirilmektedir.

Hasılat paylaşımı modelinin diğer arsa tedarik ve inşaat proje yöntemlerinden en önemli farkı, müteahhit ile arsa sahibi arasında bir iş birlikteliği kurması ve tarafları bir noktada buluşturmasıdır. Örneğin kat karşılığı yönteminde arsa karşılığı kat belirlenmekte, paylaşım işlemi gerçekleşmekte ve daha sonra bağımsız birimlerin satışı, kiralanması gibi süreçlerde arsa sahibi ile müteahhit karşı karşıya gelebilmektedir. Hatta kat sayısının fazla olduğu projelerde, yıkıcı bir rekabetin ortaya çıkması ya da bağımsız birimler arasında ciddi ve önemli derecede bir kalite farkının meydana gelmesi söz konusu olabilmektedir. Hasılat paylaşımı modelinde ise arsa sahibi ile yüklenici taraf ya da müteahhit, sorumluluğu birlikte üstlenmekte ve adeta iki taraf bir araya gelerek, yeni bir müteşebbis meydana gelmektedir.

Bu süreçten itibaren maliyetlerin belirlenmesi hayati önem kazanmaktadır. Aslında her işletmede olduğu gibi inşaat projelerinde ya da işletmelerinde de, maliyetler önemli bir konu alanı olup, yüksek maliyetlerin kontrol edilmesinin zor olması, işletmeler ya da projeler için hayati risk taşıyabilmektedir. Bunun yanında

inşaat projelerinde hasılat paylaşımında gelir ve giderlerin kontrolünün iki tarafa ait olması ve sektördeki deneyim bakımından aralarında güç dengesizliği olan iki tarafın söz konusu olması, maliyetlerin önemini artırmaktadır. Diğer bir ifadeyle, hasılat paylaşımında alanında deneyimli müteahhit şirket ile arsa sahibi, yeni bir ortaklık teşkil etmekte ve arsa sahibine de, maliyetler dahil olmak üzere pek çok alanda söz sahibi olma, yetkili olma konumları verilmektedir. Bütün bunlara ilave olarak hasılat paylaşımı modelinin belli bir süre, belli bir kâr taahhüdünü sağlamak üzere kurulması, maliyetlerin öngörülmesi ve dolaylı maliyetlerin özellikle dikkate alınmasında büyük önem kazanmasına sebep olmaktadır. Zira kontrol edilemeyen ya da öngörülemeyen dolaylı maliyetler, hasılat paylaşımı yoluyla yapılan çalışmaların tamamlanmadan yarıda sonlanması ve yargıya konu olmasının yolunu açabilir.

Çalışmada görüleceği gibi hasılat paylaşımı modelini, arsa tedarik sürecinde inşaat yüklenicisi ile arsa sahibi arasındaki anlaşma ile başlayan, arsa üzerine bağımsız birimlerin kurularak satışının tamamlanmasıyla nihayetlenen bir süreç olarak görmek mümkündür. Arsa sahibi ile müteahhit belli bir kâr payı üzerinden, tüm birimleri satmayı planlayarak bu ilişki içerisine girmektedir. Bu nedenle en önemli temel motivasyon, bütün gayrimenkullerin satılması yönündedir.

Ancak her zaman her üretilen konut hemen satılmayabilir. Bu durumda hasılat, eldeki bağımsız birimler ve o zamana kadar satılan birimlerin hasılat paylaşımı şeklinde yapılabilir. Yani diğer ifadeyle, kat karşılığı yöntemine göre pay edilebilir. Ancak bu durumda, kat karşılığından farklı olarak, bağımsız birimler aynı kalitede ve homojenlikte üretilmiştir.

Bağımsız birimlerin paylaşılmasının, gayrimenkulün ekonomik değerini düşürdüğü ya da paylaşımın mümkün olmadığı durumlarda, arsa sahibi ve müteahhit ellerinde kalan gayrimenkulleri kiraya verebilir. Kiralama yöntemi, ortak mülkiyetin kiralanması veya yeni kurulacak bir sermaye şirketinin kiralanması şeklinde olacaktır. Bu durumda yine hasılat paylaşımı modeline uygun olarak yapılan sözleşmedeki şartlar geçerli olup, arsa sahibi ve müteahhit pay sahiplikleri derecesinde paylaşım yapacaktır. Vadeli ya da taksitli satışlarda da öncelikle banka ya da kredi temin yerleri düşünülmekte, ardından net bugünkü değer hesaplamaları yapılmaktadır. Sonuç olarak tüm bu alternatif durumlarda da, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin belirlenmesi, proje için hayati önem taşımaktadır.

Genel olarak çalışmada elde edilen bulgular çerçevesinde, aşağıdaki önerileri getirmek mümkündür:

1. Konu hakkında daha fazla sayısal örnek elde edilerek, sonuçların daha objektif rakamlar üzerinden genişletilmesi mümkündür.
2. Hasılat paylaşımı modeli nispeten yeni bir modeldir. Bu nedenle kat karşılığı, adi ortaklık sözleşmesi gibi diğer modeller ile kıyaslama yapılacak olan çalışmalar düzenlenebilir.
3. Hasılat paylaşımı modelinin diğer ilgili sektörlerde uygulama örnekleri olup olmadığı incelenerek, maliyet kontrol ve denetiminde modelin özellikleri incelenebilir.
4. Uluslararası anlamda bu konuda yapılan alan içinden ve alan dışından çalışmalar incelenip karşılaştırılarak bir arada değerlendirilmesi incelenebilir.

## KAYNAKÇA

- Akyel, R. (2010). “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”. Yönetim ve Ekonomi, Yıl:2010 Cilt:17 Sayı:1, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa.
- Arani, H. V., Rabbani, M. ve Rafiei, H. (2016). “A Revenue-Sharing Option Contract Toward Coordination Of Supply Chains”, *Int. J. Production Economics*, 178, 42–56.
- AS. (2015). “Kat Karşılığı İnşaat Sistemi ve Hasılat Paylaşımı Sistemi Uygulamaları”. AS Bağımsız Denetim ve YMM., İstanbul.
- Balyemez, A. S. (2016). “Türkiye’de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması”. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Özel Sayı Aralık 2016.
- Bayraktar, E. (2018). “İnşaat Sektöründe Hasılat Paylaşımı Modeli Türkiye Örneği”. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Türkçe İşletme Doktora Programı, Doktora Tezi.
- Bayram, S., Öcal, M. E., Laptalı Oral, E. ve Atış, C. D. (2016). “Yapım Maliyeti Tahmininde Birim Fiyat Yöntemi – Yapı Yaklaşık Maliyetleri Kıyaslaması”. *Politeknik Dergisi*, 2016; 19 (2) : 175-183.
- Beljah, M. ve Deroian, F. (2012). “Risk Taking Under Heterogenous Revenue Sharing”, *Journal of Development Economics*, 98, 192–202.
- Bisen, Ö. ve Dikmen, S. Ü. (2012). “Üst Yapı Projelerde, Maliyet Tahmin Çalışmalarında, Belirsizliklerin Yapay Zeka Teknikleriyle Analizi”. 6. İnşaat Yönetimi Kongresi, 25-26-27 Kasım 2011, Bursa TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası.
- Coşkun, O. ve Ekmekçi, İ. (2011). “Bir İnşaat Projesinin Evreleri İle Zaman ve Maliyet Analizinin Proje Yönetim Teknikleri Vasıtasıyla İncelenmesi”. İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi Yıl: 10 Sayı: 20 Güz 201 s.39-53.

- Crowe, C., Dell’Aricca, G., Igan, D. ve Rabanal, P. (2013). “How To Deal With Real Estate Booms: Lessons From Country Experiences”, *Journal of Financial Stability*, 9, 300– 319.
- Çalık, Y. (2013). “*Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Çelik, L. Y. (2006). “Türkiye’de İnşaat Sektöründe Kullanılan Ön Maliyet Tahmini Yöntemleri”. İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi
- Demirboğa, O. (2015). “Türkiye Muhasebe Standartları TMS 16 - TMS 38 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulamaları”. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü Ankara.
- Doğru, M: (2011). “Proje Çeşitleri, Proje Döngüsü Yaklaşımı ile Proje Dokümanı Hazırlama”. Orman ve Su İşleri Bakanlığı Çölleşme ve Erozyonla Mücadele Genel Müdürlüğü Proje Hazırlama ve Ekonomik Analiz Eğitimi Çeşme, İzmir
- Eroğlu, Z. A. (2001). “Türk Bankacılık Sisteminde Kaynak Maliyeti”. BDDK Mali Sektör Politikaları Dairesi, MSPD Çalışma Raporları : 2001/5.
- Feiveson, L. (2015). “General Revenue Sharing And Public Sector Unions”, *Journal of Public Economics*, 125, 28–45.
- GİB (2018). Şirket Aktifinde Kayıtlı Gayrimenkul Satışının KV ve KDV’den İstisna Olup Olmadığı. Sayı : 49327596-KVK. ÖZ.2011.69.-258.
- INTES, (2017). “İnşaat Sektörü Raporu”.Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası.
- INTES, (2018). “İnşaat Sektörü Raporu”.Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası.

- KTÜ, (2014). “İç Kontrol El Rehberi”. Karadeniz Teknik Üniversitesi.
- Kuruoğlu, M., Yönez, E., Topkaya, E. ve Çelik, L. Y. (2012). “İnşaat Sektöründe Kullanılan Ön Maliyet Tahmin Yöntemlerinin Karşılaştırılması”. e-Journal of New World Sciences Academy 2012, Volume: 7, Number: 1, Article Number: 1A0298.
- Mittal, J. ve Kashyap, A. (2015). “Real Estate Market Led Land Development Strategies For Regional Economic Corridors E A Tale Of Two Mega Projects”, *Habitat International*, 47, 205-217.
- Pan, J-N., Huang, J-T. ve Chiang, T-F. (2015). “Empirical Study Of The Local Government Deficit, Land Finance And Real Estate Markets In China”, *China Economic Review*, 32, 57-67.
- Sarıay, M. A. İ. (2012). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar”. Electronic Journal of Vocational Colleges May/Mayıs 2012.
- Sezer, Y. (2013). “Şirket Arsasının Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Uygulaması”. Güncel & Laviale Türkiye.
- Shatkin, G. (2016). “The Real Estate Turn In Policy And Planning: Land Monetization And The Political Economy Of Peri-Urbanization In Asia”, *Cities*, 53, 141-149.
- Sezgin, A. G. Ş. ve Aşarkaya, A. (2017). “İnşaat Sektörü”. İş Bankası İktisadi Araştırmalar Bölümü Ocak 2017.
- SPGM, (2015). “İNŞAAT SEKTÖRÜ Sosyal Güvenlik Mevzuatı Açısından İşveren Rehberi”. SGK Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, Ankara.
- Şahbaz, N. ve İnkaya, A. (2015). “Türk Bankacılık Sektöründe Sorunlu Krediler ve Makro Ekonomik Etkileri”. Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Vol. 1, No. 1.
- Şeker, S. (2011). “Özel İnşaat İşlerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları”. Muğla SMMM Odası Muğla.

- Şen, Ç. (2011). “Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”. Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011.
- Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik. (2018). *T.C.Resmi Gazete*, 30442, 05.06.2018.
- Uğur, L. O. (2015). “İnşaat Firmalarının Maliyet ve Süre Belirleme Yöntemleri Üzerine Bir Alan Çalışması”.  
<http://www.imo.org.tr/resimler/ekutuphane/pdf/1565.pdf>
- Uğur, L. O. (2007). “TMB Üyesi İnşaat Firmalarının Planlama, Yapı Maliyeti Hesaplama ve Risk Yönetimi Yaklaşımları”. Türkiye Müteahhitler Birliği.
- WEB\_1, (2018), Ömer Faruk Çolak, "2018'e Giren Dünya Ekonomisi", (Çevrimiçi)  
<https://www.dunya.com/kose-yazisi/2018e-girerken-dunya-ekonomisi/397151>, (Erişim Tarihi: 05.01.2018).
- WEB\_2, (2018), (2018), Yavuz Çalık, “Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, (Çevrimiçi)  
[http://www.vizyonymm.com/makaleler/hasilat-paylasimi-yontemine-gore-teslim-alinan-arsalar-uzerine-yapilan-ozel-insaati-islerinin-vergilendirilmesi-ve-muhasebelestirilmesi/#\\_Toc348024462](http://www.vizyonymm.com/makaleler/hasilat-paylasimi-yontemine-gore-teslim-alinan-arsalar-uzerine-yapilan-ozel-insaati-islerinin-vergilendirilmesi-ve-muhasebelestirilmesi/#_Toc348024462), (Erişim Tarihi: 27.07.2018).
- Zaloğlu, F. D. (2016). “Kamu Arazilerinin Arsa Satışı Karşılığı Hasılat Paylaşımı Yöntemi ile Değerlendirilmesi ve Sözleşmelerinin İncelenmesi”. İller Bankası Anonim Şirketi, Uzmanlık Tezi.