

Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde İnşaat Muhasebesi ve Uygulamaları

Dr. Öğr. Üyesi Tevhit Kahraman



Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde İnşaat Muhasebesi ve Uygulamaları

Dr. Öğr. Üyesi Tevhit Kahraman



Published by

Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şhitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 www.ozgurayinlari.com

✉ info@ozgurayinlari.com

Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde İnşaat Muhasebesi ve Uygulamaları

Dr. Öğr. Üyesi Tevhit Kahraman

Language: Turkish

Publication Date: 2025

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-625-5646-55-2

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub804>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>. This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Kahraman, T. (2025). *Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde İnşaat Muhasebesi ve Uygulamaları*. Özgür

Publications. DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub804>. License: CC-BY-NC 4.0

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozgurayinlari.com/>



Sunuş

Ülkemizde, son elli yıldır giderek artan nüfus ve bu nüfusun büyük bir kısmının kırsal alanlardan kentsel alanlara hızlı göç etmesi neticesinde oluşan şehirleşme sonucunda, inşaat sektörünün büyük önem kazandığı bir gerçektir. Ülkemizin ekonomik yapısındaki gelişmelere paralel olarak, önceleri toplumun barınma ihtiyacını karşılamak için yapılan gecekonduların yerine yeni konutların yapılması, kamu tarafından modern kentleşmenin alt yapısının oluşturulması ve kamu dairelerinin yenilenmesi sonucunda, inşaat sektörü önemli bir konuma gelmiştir. Bu inşaatların büyük bir kısmını resmi kuruluşlar tarafından taahhüt şeklinde yaptırılan ihaleli işlerin oluşturmalarına karşılık, kalan kısmını satılmak veya kişisel ihtiyaçları karşılamak amacıyla daire, işyeri vb. şekillerde yapılan özel inşaatlar oluşturmaktadır.

İnşaat işiyle uğraşan işletmeler taahhüt şeklinde inşaat yapabilecekleri gibi, kendi nam ve hesaplarına satmak veya kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla da inşaat yapabilirler. Bu inşaatları özel ve kamu kuruluşları için yurt içinde ve yurt dışında da yapabilirler. Kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan ihale sonucunda taahhüt gereği bu inşaatları yapan işletmeler, bu işlerini Kamu İhale Kanunu çerçevesinde yapmak durumundadırlar.

Genel olarak ifade etmek gerekirse, inşaat muhasebesi; genel muhasebe, şirketler muhasebesi, maliyet ve yönetim muhasebesi yanında vergi ve sigorta kanunlarından geniş ölçüde faydalanılarak uygulanan bir muhasebe sistemidir. Gerek vergi gerekse sosyal güvenlik kanunları açısından tabi oldukları yasal düzenlemeler, inşaat işletmelerinin muhasebe uygulamalarında önemli bazı farklılıklar meydana getirmektedir. Bu inşaatlar özel vergilendirilmeye tabi yıllara yaygın inşaatlar olabileceği gibi, normal ticari hükümler göre vergilendirilen yıllara yaygın olmayan inşaatlar şeklinde de olabilir. Bu özelliklerinden dolayı inşaat muhasebesi uygulamaları, ayrı bir ihtisas muhasebesi olarak muhasebe uygulamaları içerisinde yerini almıştır.

Bu kitap ülkemizdeki inşaat ve onarım işiyle uğraşan inşaat firmalarına, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik faaliyetinde bulunanlara ve üniversitelerde ön lisans ve lisans seviyesinde eğitim veren birimlerdeki inşaat muhasebesi dersi alanlara yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Giriş

Dünya üzerinde bulunan ülkeleri gelişmemiş, gelişmekte olan ve gelişmiş olan ülkeler olmak üzere üç grupta toplamak mümkündür.

Gelişmemiş olan ülkeler, ancak ekonomik açıdan kendi kendine yetebildikleri, geçmişten gelen konut ve altyapının çok yetersiz, nüfus artış hızının çok yüksek olması ve topraksızlaşan köylünün iş bulma umuduyla topluluklar halinde kentlere göç etmesi nedeniyle, şehirlerde gecekondulaşmanın oluşmasına sebep olmaktadır. Ülke kaynaklarının ancak toplumun temel ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde olması sebebiyle konutlaşma ve altyapı hizmetlerine yeterince kaynak ayıramamakta, dolayısıyla bu ülkelerde inşaat sektörü yeterince gelişmemektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde, gecekondulaşmadan konutlaşmaya dönülmesi ve ülkedeki altyapı hizmetlerine verilen önem dolayısıyla inşaat sektörü hızla gelişmekte, bu sektörde geniş istihdam alanları oluşturulmakta ve bu durum inşaat sektörüyle bağlantısı olan diğer sektörleri de etkilemektedir. Kalkınma sürecindeki ülkemizde de; hızlı nüfus artışı ve kentleşmeyle birlikte, kalkınmanın gerektirdiği kalkınma programlarına bağlı olarak gelişen ve büyüyen inşaat sektörü, bu gelişmenin özellikle kamu kurumları tarafından organize ve finanse edilmesi sonucunda önemli bir duruma gelmiştir.

Gelişmiş ülkelerde ise, nüfus artış hızı düşük olup, kırsal alanlardan kentsel alanlara göç azdır. Bu tür ülkelerde konut ve alt yapı sorunu bulunmamaktadır. Dolayısıyla gelişmiş ülkelerde inşaatların şekli, yeni yerleşme alanları yapma, dinlenme yerleri oluşturma, konut ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik ve özellikle de sosyal ve kültürel amaçlı inşaatlar yapmak yanında, ülkelerinin gelişmişlik düzeylerine uygun olarak onlara dünya üzerinde saygınlık kazandıracak gerekli yeraltı ve yerüstü inşaatlar yapmak şeklinde kendini göstermektedir.

Özellikle son yıllarda ülkemizdeki giderek artan nüfus ve kentleşme sonucu inşaat sektörü büyük bir öneme sahiptir. İnşaat işleri ya ihale sonucunda taahhüt şeklinde resmi kuruluşlara karşı üstlenilerek ya da özel inşaatlar şeklinde daire, kat, işyeri olarak satılmak amacıyla yapılmaktadır. İhale yoluyla yapılan inşaat işlerinde, iş sözleşme ile yapıldığı ve sözleşme şartlarını ihale makamı tespit ettiği için müteahhit tarafından yapılan iş, hizmet olarak nitelendirilirken, satmak amacıyla yapılan inşaatlar iş mamulü olarak nitelendirilmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde inşaat işleriyle ilgili olarak özellikli hesaplara yer verilmesi yanında, farklı kanunlarda çeşitli inşaat işlerinin vergilendirilmesi ve ölçümlemesiyle ilgili farklı düzenlemeler bulunmaktadır.

İnşaat işleri yapıları gereği fiziksel ve mali olarak büyük boyutlara ulaşan, teknik ayrıntıları fazla, yapım ve teslim aşamaları uzun süren, çok fazla teknik işgücü, insan gücü ve donanımına ihtiyaç bulunan özelliğe sahiptir. Dolayısıyla inşaat işleri yapan işletmelerin muhasebe konuları içerisinde; uygulanacak muhasebe sistemi, maliyet hesaplama ve sonuçların değerlendirilmesi konuları yer almaktadır.

Sonuç olarak inşaat muhasebesi, inşaat faaliyetinde bulunan gerçek veya tüzel kişi işletmelerinin kuruluşlarını, faaliyetlerini ve bu faaliyetler sonucunda oluşturulan finansal tablolarının analiz edilmesini, yorumlanmasını sağlayan ve bu konularla ilgili kişi, kurum ve kuruluşlara bilgi sağlayan bir bilgi sistemidir.

İnşaat muhasebesiyle ilgili olarak özellikle bilinmesi ve işlenmesi gereken konular bakımından kitap sekiz bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, İnşaat ve onarım işleriyle ilgili temel kavramlar, genel açıklamalar, inşaat çeşitleri, inşaat faaliyet çeşitleri, inşaat ve onarım işlerinin yapım usulleri ve inşaat ve onarım işlerinde kar belirleme yöntemleri incelenmiştir.

İkinci bölümde; inşaat ve onarım işletmelerinde tekdüzen muhasebe sistemi konusu, inşaat işletmelerinde hesap planı, inşaat ve onarım işletmelerine ilişkin özellikli hesaplar ve inşaat işletmelerinde tutulması gereken defter ve belgeler konusu incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; Katma Değer Vergisi hakkında genel bilgiler, inşaat ve onarım işlerinde katma değer vergisi uygulamasına ilişkin konular incelenmiştir.

Dördüncü bölümde; inşaat ve onarım işlerinde genel vergilendirme ve özel vergilendirme sistemine ilişkin konular incelenmiştir.

Beşinci bölümde; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde muhasebe ve vergi uygulamaları konusu ile ilgili olarak, teminatlar, sözleşme giderleri, inşaat ve onarım işlerinde maliyet unsurları, avans ve hakedişler, kanunen kabul edilmeyen giderler, dönem sonu işlemleri konularında gerekli hesaplamalar ve muhasebe kayıtları konuları incelenmiştir.

Altıncı bölümde; yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işletmelerine ilişkin gerekli hesaplama ve muhasebe kayıtları konuları incelenmiştir.

Yedinci bölümde; özel inşaat işlerinde muhasebe ve vergi konuları, tamamlanan inşaatların satımı ve muhasebeleştirilmesi konuları incelenmiştir.

Sekizinci bölümde; inşaat ve onarım işlerinde asgari işçilik hesaplanması ve gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması konuları incelenmiştir.

Bu kitapta verilen bilgilerde kullanılan oranlar ve tutarlar (Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Damga Vergisi, Sosyal Güvenlik Kurumu kesintileri vs.) 2025 ve önceki yıllar verileri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu tutar ve oranlarda her yıl itibariyle yasal olarak değişikliklere tabi tutulmakta olup, ilgili yıl ve yıllara ait değiştirilmiş oran ve tutarlar dikkate alınmalıdır. Konularla ilişkin örneklerde verilen rakamlar, hesaplamaların ve muhasebe kayıtlarının kolay yapılabilmesi bakımından düşük değerler olarak kullanılmıştır.

İçindekiler

Sunuş	iii
Giriş	v
1. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİYLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	1
2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ	24
3. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ	45
4. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME	73
5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE VE VERGİLEME	82
6. YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	189
7. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ	215
8. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI	215

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİYLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1-TEMEL KAVRAMLAR

İnşaat işiyle ilgili olarak temel kavramları; yapımı konusunda anlaşmaya varılan inşaat ve özellikleri, inşaatı yaptıran inşaat sahibi ve bu inşaatın yapımını üstlenen müteahhit olmak üzere üç başlık altında incelemek gerekmektedir.

1.1- İnşa, İnşaat ve Onarım

Türk Dil Kurumu Sözlüğünde Türkçe anlamı itibariyle isim olarak inşa kelimesi; ”yapı kurma, yapı yapma, kurma “anlamına gelirken, inşaat kelimesi“ yapı, yapım işleri” anlamına gelmektedir. Bu iki sözcük isim olarak inşa halindeki yapıyı ifade etmesi yanında fiili olarak inşaat yapmak anlamını taşımaktadır.

İnşaat kavramı kelime anlamı dışında hukuk sistemi içinde değişik şekillerde tanımlanmıştır. Bu bakımından inşaatı çeşitli mevzuatlar bakımından tanımlamak ve değerlendirmek faydalı olacaktır.

Vergi kanunlarında yapı ve inşaat kavramlarının tanımı yapılmamıştır. Ancak Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca kabul edilen İşkolları Tüzüğünde inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, yeraltı treni, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.

Yapı ve inşaat kavramlarının tanımı Medeni Kanun ve İmar Kanununda yapılmış olup, bu tanımları vergi uygulamalarında da kullanmak gerekmektedir.

Türk Medeni Kanun’a (TMK) göre; ¹ inşaat ve imalat; arazi ile birleştirilmiş malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeylerdir. Kanunda inşaat ve imalattan genel olarak bahsedilmiştir. Ancak bu konu, mahkeme içtihatlarında ve doktrinde daha fazla açıklanmış ve açıklığa kavuşturulmuştur. Doktrine göre; binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler, bir köprünün mesnetleri, bir demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri ile mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller kuyular vb. inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir.

6785 sayılı İmar Kanunu’nun 1 nci maddesinde yapı tabirinin karada ve suda daimi veya geçici, resmi ve özel yeraltı ve yerüstü inşaatı ve bunların ilave, değişiklik ve tamirlerine, sabit ve müteharrik tesislerine şamil olduğu hükme bağlanmıştır.

9 Mayıs 1985 tarihinde 18749 sayılı Resmi Gazete ’de yayınlanan 6785 sayılı İmar Kanunu’nu yürürlükten kaldıran 3194 sayılı İmar Kanunu’na göre de; “karada ve suda, daimi veya geçici, resmi veya özel, yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve hareketli tesisler” yapı olarak tanımlanmıştır.² Ayrıca, İmar Kanunu’nda “kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yönelik yapı” bina olarak tanımlanmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (KİK)’na göre;³ 4. “bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri” yapım olarak tanımlanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’nın yürürlükten kalkan “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı (TMS 11)’nın 4. bölümünde “Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın

¹ Medeni Kanun m. 652/1

² 3194 Sayılı İmar Kanunu m. 5

³ Kamu İhale Kanunu m.4

inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir.” şeklinde inşaat işleri tanımlanmıştır. TMS 11 yerini 2018 yılı itibarıyla “Türkiye Finansal Raporlar Standartı 2, 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı (TFRS 15)’na bırakmıştır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlar Standartı (BOBİ FRS3’nin) 5.22. maddesinde inşa sözleşmesi “Bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.” biçiminde tanımlanmıştır

Genel anlamda inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir.

Bir gayrimenkulün, iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik büyük ölçüdeki tamir ve yenileme faaliyetleri de onarım olarak ifade edilir.

1.2- İnşaatın Çeşitleri

Türk Medeni Kanunu’na göre inşaatlar; menkul ve gayrimenkul (taşınmaz) inşaat olmak üzere iki kısımda sınıflandırılmaktadır. ⁴

1.2.1- Menkul İnşaat

Temelli kalmak amacı olmaksızın geçici olarak belirli bir hizmeti yerine getirmek için meydana getirilen inşaatlardır. Yürürlükten kaldırılan 743 sayılı Türk Medeni Kanununun 654. maddesinde menkul inşaatlardan “Temelli kalmak amacı olmaksızın başkasının arsasına yapılan kulübe ve baraka gibi hafif binalar, inşa edenin mülkü olur ve tapu siciline kaydolmaz” şeklinde bahsedilmektedir. Menkul inşaatlara örnek olarak; şantiye binalarını, barakaları, panayırılarda inşa olunan tezgahları, lunaparkları, yazlık sinema ve tiyatroları gösterebiliriz.

⁴ TMK., m. 1028

1.2.2- Gayrimenkul İnşaat

Toprağa bağlı olarak ve devamlı kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değer taşıyan yapılardır. Bunlar menkul inşaatlar dışında kalan, toprağa doğrudan doğruya veya vasıtalı bir şekilde bağlı olan ve tapu sicil işlemlerine kayıtlı olan inşaatlardır. Taşınmaz nitelikli inşaatları, özellikleri ve yapımında gerekli uzmanlık ve teknik nedenler dolayısıyla; konutlar(bağımsız olarak veya apartman şeklinde), ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar (işyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, okul, hastane, spor tesisleri, vb.) ve özel uzmanlık isteyen inşaatlar (yol, köprü, baraj, hava alanı, vb.) olmak üzere üç ayrı bölümde toplamak mümkündür.

1.3- İnşaat Faaliyetlerinin Çeşitleri

Vergi hukuku açısından inşaatları; özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olmak üzere iki kısma ayırabiliriz.

1.3.1- Özel İnşaatlar Faaliyetleri

Özel inşaatlar; kişi veya kurumlarca kendi nam ve hesaplarına apartman inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satmak veya satma amacı gütmeksizin kişisel ihtiyaçları için kendi veya başkasının arsası üzerine yapılan inşaat işleridir. İnşaatın yapım amacı önemli değildir. Kamu, gerçek kişi veya inşaat işini kendilerine meslek edinmiş olanlar, inşaatı kullanmak üzere yapabilecekleri gibi, başkalarına satmak amacıyla da yapabilirler. İnşaatı kendi arsası üzerine yapabileceği gibi başkalarının arsası üzerine de yapabilirler. İnşaatı kendileri yapabilecekleri gibi, başkalarının taahhüdü altında da yaptırabilirler. İnşaatın yukarıda belirtilen şekillerin hangisiyle yapılırsa yapılsın onun özel inşaat faaliyeti olma vasfı ortadan kalkmaz.

1.3.2- Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat Faaliyetleri

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar kişi ya da kurumların, başka kişi veya kurum adına yaptıkları inşaat işleri olarak tanımlanabilir.

Taahhüt; kendi nam veya hesabına gerçek veya tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.

İnşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanunu'nun 355. maddesindeki İstisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde

ile istisna akdi, “İstisna bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder.” Şeklinde tanımlanmıştır. Maddede geçen bir şeyin imalinden kastedilen inşaat ve onarım işidir. Aynı kanunun başka bir maddesinde ise, “Müteahhit, imal olunacak şeyi bizzat yapmaya veya kendi idaresi altında yaptırmaya mecburdur. Fakat işin mahiyetine nazaran şahsi maharetinin ehemmiyeti yok ise, taahhüt ettiği şeyi başkasına dahi imal ettirebilir.” İfadesi ile taahhüdün müteahhit tarafından bizzat yapılabilceği gibi müteahhit tarafından belirlenecek başka bir kişiye yaptırılabilir.⁵ Bu durum inşaatın tamamını kapsayacak şekilde olabileceği gibi, bir kısmını kapsayacak şekilde de olabilir.

Taahhüt şeklindeki inşaatlar vergilendirilme esaslarına göre yapım süreleri bakımından, bir yıldan uzun süreli ise “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri”, bir yıldan daha kısa süreli ise, “Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri” olarak isimlendirilir.

1.4- İnşaat ve Onarım İşlerinde Yapım Usulleri

1.4.1- İhale Usulü

Genel olarak ihale; idarenin müteahhidi seçmek amacıyla, istekliler içerisinde en uygun öneriyi verene işi vermesine denilmektedir.

İnşaat ve onarım işleri, Kamu Kuruluş ve Müesseselerince ya doğrudan yaptırılmakta ya da ihale suretiyle yaptırılmaktadır.

Devlet İhale Kanunu’nda “ihale “ kavramı; “Kamu İhale Kanunu’nda yazılı usul ve şartlarla mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin isteklikler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemler “ şeklinde tanımlanmıştır.

Devlet İhale Kanunu’nun 35. maddesinde ise; aynı Kanunun 1. maddesinde yer alan işlerde uygulanacak ihale usullerini kapalı teklif usulü, belli istekliler arasında kapalı teklif usulü, açık teklif usulü, pazarlık usulü ve yarışma usulü hüküm altına alınmıştır.

Türkiye’de kamu hukukuna tabi olan veya konumunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının

⁵ Borçlar Kanunu m.356.

yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usuller, 4734 sayılı Kamun İhale Kanununda düzenlenmiştir. Bu kanunun 18. maddesine göre; “İdarelerce mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü ve pazarlık usullerinden biri uygulanacaktır.

1.4.1.1- Açık İhale Usulü

Açık ihale usulü, bütün isteklilerin teklif verebileceği usuldür. Açık teklif usulüne göre ihaleler, isteklilerin ihale komisyonları önünde tekliflerini sözlü olarak belirtmeleri suretiyle yapılır.

Ancak; istekliler ilanda belirtilen ihale saatine kadar komisyon başkanlığına ulaşmış olmak şartıyla, Devlet İhale Kanunu’nun 37’ nci madde hükümlerine uygun olarak düzenleyecekleri tekliflerini iadeli taahhütlü bir mektupla da gönderebilirler.

Teklif sahibi komisyonda hazır bulunmadığı takdirde posta ile gönderilen teklif son ve kesin teklif olarak kabul edilir.

1.4.1.2- Kapalı Teklif Usulü

Kapalı teklif usulü; kapalı zarf ile yapılan öneriler arasında en uygun olanının kabul edilmesidir.

Artırmalarda tahmin edilen bedelden aşağı olmamak üzere, önerilen bedellerin en yüksek, eksiltmelerde tahmin edilen bedeli geçmemek üzere önerilen bedellerin en düşük olanı uygun bedeldir. Ancak yapılacak karşılaştırmalar sonucunda idare için daha yararlı olacağı düşünülen öneri en uygun öneri olarak kabul edilebilir.

Devlet İhale Kanunu’na göre;⁶ kapalı teklif usulünde teklifler yazılı olarak yapılır. Teklif mektubu, bir zarfa konulup kapatıldıktan sonra zarfın üzerine isteklinin adı, soyadı ve tebligata esas olarak göstereceği açık adresi yazılır. Zarfın yapııştırılan yeri istekli tarafından imzalanır veya mühürlenir. Bu zarf geçici teminata ait alındı veya banka teminat mektubu ve istenilen diğer belgelerle birlikte ikinci bir zarfa konularak kapatılır. Dış zarfın üzerine isteklinin adı ve soyadı ile açık adresi ve teklifin hangi işe ait olduğu yazılır.

⁶ Devlet İhale Kanunu m. 37

Teklif mektuplarının istekli tarafından imzalanması ve bu mektuplarda şartname ve eklerinin tamamen okunup kabul edildiğinin belirtilmesi, teklif edilen fiyatın rakam ve yazı ile açık olarak yazılması zorunludur. Bunlardan herhangi birine uygun olmayan veya üzerinde kazıntı, silinti veya düzeltme bulunan teklifler reddolunarak hiç yapılmamış sayılır.

1.4.1.3- Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirilmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür.

Özellikle uzmanlık ve/veya ileri teknoloji gerektiren Devlet İhale Kanunu'nun 44. maddesinde belirtilen uçak, harp gemisi, harp mühimmatı, elektronik cihaz, askeri tesisat ve levazımat, silah ve malzeme sistemleri, savunma sanayi ile ilgili faaliyetler ve bunlara ait her türlü yedek parça alımı; barajlar, enerji santralleri, sulama tesisleri, limanlar, rıhtımlar, hava meydanları, demiryolları, lokomotifler, karayolları, tüneller, köprüler, akaryakıt tesisleri, özelliği bulunan yapım işleri bedii ve teknik hususiyetleri taşıyan sanat işleri, kentlerin ulaşım sistemlerine ilişkin planlar, kentlerin harita, nazım ve imar planları, su, kanalizasyon ve enerji tesisleri ile bunların etüt ve proje işlerinin ihalesi; diğer ihale usulleri yerine teknik yeterlilikleri ve güçleri idarece kabul edilmiş en az üç istekli arasında kapalı teklif usulü ile yaptırılabilir.

1.4.1.4-Pazarlık Usulü

İnşaat ve onarım işinin fiyat ve şartlarında karşılıklı fedakarlıklar yapılması sonucunda bir anlaşma zeminin sağlanmasıdır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre;

Aşağıda belirtilen hallerde pazarlık usulü ile ihale yapılabilir: ⁷

a) Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması.

b) Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.

⁷ KİK., m. 21

c) Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.

d) İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması.

e) İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenememesi.

(b) ve (c) bentlerinde belirtilen hallerde ilân yapılması zorunlu değildir. Ancak, bu bentlere göre yapılacak ihalelere en az üç istekli davet edilmelidir.

İlân yapılacak hallerde, ilânda ihale konusu alanda faaliyet gösteren ve idarece yeterliği tespit edilen adaylar ile görüşme yapılacağı belirtilir. Gerek ilân yapılan gerekse ilân yapılmayan hallerde, sadece idare tarafından 10 uncu maddeye uygun olarak belirlenen ve ihale dokümanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre yeterliği tespit edilenler ile görüşme yapılır.

İstekliler, öncelikle ihale konusu işin teknik detayları ve gerçekleştirme yöntemleri gibi hususlarda fiyatı içermeyen ilk tekliflerini sunar. İdarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayacak yöntem ve çözümler üzerine ihale komisyonu her bir istekli ile görüşür. Teknik görüşmeler sonucunda şartların netleşmesi üzerine bu şartları karşılayabilecek isteklilerden, gözden geçirilerek şartları netleştirilmiş teknik şartnameye dayalı olarak fiyat tekliflerini de içerecek şekilde son tekliflerini vermeleri istenir, (a), (b) ve (c) bentlerine göre yapılacak ihalelerde, verilen son teklifler üzerinde fiyat görüşmesi yapılarak ihale sonuçlandırılır.

1.4.1.5- Yarışma Usulü

İdareler her türlü etüt, plan, proje ve güzel sanatlara ilişkin işleri gerekli görüldüğünde, yarışma ile yaptırabilirler. Bu işlerin mesleki kontrollük hizmetleri, projesi uygulanacak olan yarışmacıya, pazarlıkla ihale edilebilir.

İdareler kuruluş kanunlarında yer alan işlere ilişkin yarışmaların yürütülmesiyle ilgili yönetmelikleri hazırlarlar.

Mimarlık, mühendislik proje yarışmalarıyla ilgili yönetmelik Bayındırlık Bakanlığınca hazırlanır. (Devlet İhale Kanunu. Madde 52.)

1.4.2- Emanet Usulü

Bir inşaat ve onarım işinin araya bir müteahhit girmeksizin, idare veya idare adına kurulacak olan sorumlu bir komisyon tarafından yaptırılmasıdır.

Bir inşaatın, mal sahibi kişi ya da kuruluş adına, kendi elemanlarınca ve kendisi adına sağlanan malzeme ile yapılması yöntemidir. Bu yöntemde taşeronlardan da yararlanılabilir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda emanet usulü düzenlemesi yer almamaktadır. Bu durum emanet usulünün uygulanmadığı anlamına gelmemelidir. İdare elinde bulundurduğu teknik ekipman ve işgücünü inşaat ve onarım işlerinde her zaman kullanabilir. Emanet usulüyle yapılacak olan işler, işi yürütmekle görevli komisyonlarca geçici bir süre işçi çalıştırmak suretiyle yapılabilir. Ayrıca işin bünyesine giren gerekli madde, araç ve gereçleri özellikle bunları kendileri üreten veya yapan veya sermayesinin yarısından fazlası tek başına veya birlikte Devlet'e, kamu iktisadi kuruluşlarına, ya da yerel yönetimlerine olan kuruluşlardan doğrudan doğruya alabilirler. Malzeme, makine ve araçlar genellikle idare tarafından karşılandığından, müteahhidin işi organizasyon ve işçilikten ibarettir.

1.5- İnşaat Taahhüt İşlerinde Gelir Tespit Yöntemleri

Diğer işletmelerde olduğu gibi inşaat işletmelerinin de temel amaçlarından biri kâr elde etmektir. Kâr genel anlamda, işletmenin varlıkların da meydana gelen artış olarak ifade edilebileceği gibi, belli bir dönemde elde edilen gelirlerin (hasılatın) yine aynı dönemde katlanılan fedakarlıkları (giderleri) aşan kıs-mıdır şeklinde de ifade etmek mümkündür. İnşaat işletmelerinin faaliyet konusunu olan Köprü, baraj, yol, gemi, rafineri, fabrika, bina, liman inşaatı gibi işlerin tamamlanması birden fazla yılı kapsaması nedeniyle, inşaat faaliyetinden elde edilen kârın nasıl belirleneceği konusunu gündeme getirmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak da ifade ettiğimiz bu işler, genellikle bir sözleşmeye bağlı olarak yapılmakta ve işin başlama ve bitiş tarihi farklı hesap dönemlerini kapsamaktadır.

Özellikle inşaat ve taahhüt işlerinin muhasebesinde en önemli sorunlardan biri işletme karının doğru ölçümü ve kaydı konusunda ortaya çıkmaktadır. Taahhüt edilen inşaatların tamamlanma sürelerinin genellikle bir hesap

dönemini aşması, hasılatın ve buna bağlı olarak kar veya zararın doğuşu ve ölçümü için değişik yöntemlerin uygulanmasına neden olmuştur.

Ülkemizde dahil olmak üzere bir çok ülkede bazı küçük farklılıklarla da olsa kullanılmaya başlanan, uzun süreli taahhüt işlerinin kar ve zarar belirleme ve muhasebeleştirilmesinde, işin kısmen bitim yöntemi ve işin tam bitim yöntemi olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır.

1.5.1- İşin Kısmen Bitim Yöntemi

Bu yöntemde, inşaat işi ilerledikçe hasılatın, dolayısıyla kar veya zararın doğduğu kabul edilmektedir. İşin kısmen bitim yöntemi, inşaat ve onarım işinin tamamlanmadan kar ya da zararın hesaplanmasına imkan sağlamaktadır.

Bu yöntem tamamlanan işlerin hakedişe bağlanıp, bağlanmadığına bakılmaksızın, işler devam ederken geliri tanıyan bir yöntemdir. Taahhüdün belirlenen şartlara göre tamamlanacağı varsayımına dayanır ve buna göre işler devam ederken gelirler tahakkuk ettirilir. Yapımı süren inşaat işine ait hasılatın ve giderlerin dönemsel itibarıyla karşılaştırılması imkanı elde edilir. Dolayısıyla işletmenin hazırlayacağı finansal tablolardan elde edilen bilgilerin daha anlamlı olması sağlanır. Çünkü bu yöntem, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hasılatların tek bir döneme ait olarak kaydedilmesi yerine ait oldukları dönemlere yansıtılması sağlanır. Bu yöntemle ilgili finansal sonuçların daha anlamlı olabilmesi için inşaat sahibi ve inşaat müteahhidinin yaptıkları sözleşmeye koydukları yaptırımlarla, sözleşmeden doğan yükümlülüklerin zamanında ve istenilen kalitede yerine getirilmesinin sağlanması gerekmektedir.

Bu yöntemde gelir tutarlarının hesaplanabilmesi için, tamamlanma yüzdelerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu da genel olarak üç değişik yoldan hesaplanmaktadır.

Maliyetleri esas alan bu yöntemle hesaplama yapılırken o güne kadar gerçekleşen maliyetler, en son tahmini maliyet bilgilerini içeren toplam tahmini maliyetlere oranlanır. Bu durumda inşaatın başlangıcında formül şu şekilde oluşturulur;

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi (T.Y.)} = \frac{\text{O güne kadar tamamlanan maliyetler}}{\text{Toplam tahmini maliyetler}}$$

Örnek: Sağlam İnşaat Taahhüt İşletmesi taahhüt şeklinde yapmayı üstlendiği Yıldırım Spor Salonu İnşaatının ihalesini almıştır. İşle ilgili olarak yapılan sözleşmede işin başlangıç tarihi 10.06.20X2, bitiş tarihi 20.08.20X4 olarak belirlenmiştir. Başlangıç itibariyle inşaatın tahmini maliyeti 250 000,00 TL.- olup, bu inşaatın tamamının ihale bedeli ise 280 000,00TL.-'dir. Yapılan hesaplamalar sonucunda 31.12.20X2 tarihine kadar gerçekleşen maliyetlerin 75 000,00.TL.- olduğu tespit edilmiştir. İnşaatın 31.12.20X2 tarihi itibariyle tamamlanma yüzdesini ve elde edeceği kar veya zararı tespit ediniz.

Çözüm:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{75\,000,00}{250\,000,00} = 0,30$$

$$\text{Hasılat} \quad 280\,000,00 \times 0,30 = 84\,000,00.\text{TL.-}$$

$$\text{Kar} \quad 84\,000,00 - 75\,000,00 = 9\,000,00.\text{TL.-}$$

- İnşaatın İleri Aşamalarında:

$$\text{Tam. Yüzdesi} = \frac{\text{O güne kadar gerçekleşen maliyetler}}{\text{O güne kadar gerçekleşen maliyetler} + \text{Tamamlanmaya yönelik ek tahmini maliyetler}}$$

Formülü kullanılarak kar veya zarar hesaplanmalıdır.

Örnek; Sağlam İnşaat Taahhüt İşletmesi 10.06.20X2 yılında taahhüt şeklinde yapmayı üstlendiği Yıldırım Spor Salonu İnşaatına 20X4 yılında da devam etmiştir. 20X3 yılında bu inşaatla ilgili olarak 55 000,00.TL.- toplam tutarında harcama yapmıştır. Bu inşaatla ilgili olarak 31.12.20X4 tarihi itibariyle toplam $75\,000,00 + 55\,000,00 = 130\,000,00.\text{TL.-}$ harcama yapılmıştır. 31.12.20X4 tarihi itibariyle inşaatın tamamlanabilmesi için $130\,000,00.\text{TL.-}$ harcamanın yapılması gerektiği belirlenmiştir. (Öngörülen harcama $125\,000,00.\text{TL.-}$ idi, $5\,000,00.\text{TL.-}$ kadar ek maliyet çıktı.) istenen: 31.12.20X4 tarihi itibariyle inşaatın tamamlanma yüzdesini ve işletmenin elde edeceği karı veya zararı bulunuz?

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{130\,000,00}{130\,000,00 + 125\,000,00} = 0,5098$$

$$\text{Hasılat} = 280\,000,00 \times 0,5098 = 142\,744,00.\text{TL.-}$$

$$20\text{X4 yılı itibariyle kar} = 142\,744,00 - 130\,000,00 = 12\,744,00.\text{TL.-}$$

$$20\text{X4 yılına ait kar} = 20\text{X4 yılı karı} - 20\text{X3 yılı karı}$$

$$= 12\,744,00 - 9\,000,00 = 3\,744,00.\text{TL.-}$$

Örnek: Sağlam İnşaat Taahhüt İşletmesi almış olduğu Yeşil Spor Sahası İnşaat taahhüt işinin başlangıç tarihi 10.05.20X2'dir. Bu tarih itibariyle inşaatın toplam tahmini maliyeti toplamı 980 000,00.TL.-, taahhüt bedeli değeri 1 200 000,00.TL.-'dir. 31.12.20X4 tarihinde yapılan hesaplamalar sonucunda tespit edilen gerçekleşen maliyet 460 000,00.TL.-, işin bitimine kadar 31.12.20X4 tarihinden sonra gerçekleşmesi tahmin edilen maliyet tutarı ise 500 000,00.TL.-'dir. Bu bilgiler ışığında 31.12.20X4 tarihi itibariyle işletmenin bu inşaatın elde edeceği karı veya zararı işin kısmen bitim yöntemine göre hesaplayınız.

Çözüm:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{460\,000,00}{460\,000,00 + 500\,000,00} = 0,479$$

$$\text{Hasılat} \quad 1\,200\,000,00 \times 0,479 = 574\,800,00.\text{TL.-}$$

$$\text{Kar} \quad 574\,800,00 - 460\,000,00 = 114\,800,00.\text{TL.-}$$

1.5.1.1- İşin Kısmen Bitim Yönteminin Yararları

a- Tamamlanma yüzdesi yöntemi, geliri periyodik olarak tanır ve henüz tamamlanmamış taahhütlerin, tamamlanmaya yönelik tahmini cari maliyetlerle veya işin ilerleme durumuna göre finansal tablolarda yansıtılmasını sağlar.

b- Yönetimin dikkatini henüz tamamlanmamış taahhütlerin durumları üzerinde odaklaşmasına etki eder. Çünkü yönetim her bir taahhüt için gerekli

geleceğe yönelik maliyet tahminlerini ve tamamlanmaya yönelik yapılacak işleri belirleyecektir.

c- Bu yöntem geliri taahhüdün devan ettiği yıllara belirli seviyede yaymaya yöneliktir. Ayrıca gelir, dönem içinde taahhüt için sarf edilecek çabaya göre raporlandığından, sonuçlar yönetimin etkinliğinin bir ölçüsü olarak değerlendirilebilir.

d- Bu yöntemde muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesine uygun olarak her dönem, dönem sonucunun belirlenmesi mümkündür.

e- Bu yöntem karşılaştırmalı analizlerde kullanılabilecek oldukça tutarlı istatistiki bilgiler sağlar ve yönetime yıllar itibariyle finansal ve vergi planlaması açısından yardımcı olur.

1.5.1.2- İşin Kısmen Bitim Yönteminin Sakıncaları

a- Yöntemin başlıca sakıncası, ileriye yönelik maliyet tahminlerine dayanması gerekliliği ve geliri uzun süreli taahhüt sözleşmesinin doğasında bulunan belirsizliklere konu olan unsurlara göre cari dönemlerde belirlenmesidir.

b- İleride zararla sonuçlanabilecek olan bir inşaat ve taahhüt işi nedeniyle ilk yıllarda kar elde edildiğinin bildirilmesi sonucu, bu karın dağıtılması yönünde işletmeyi gelecekte güç durumda bırakabilecek talepler ortaya çıkabilir.

c- İş devam ederken dönemler itibariyle gelirin tanınması, gelir tablosunda gelirin yüksek gösterilmesi sonucunu doğurabilir. Çünkü gelecekte yapılacak işlerin maliyeti tahminlerin çok üstünde olabilir ve karşılaşılabilecek çeşitli güçlükler gerçekten beklenen karı silebileceği gibi geçmişteki kayıtlara alınmış karı bile etkileyebilir.

1.5.2- İşin Tam Bitim Yöntemi

İşin tam bitim yöntemi geliri, taahhüt tamamlandığında veya tamamlanmış sayıldığında tanıyan yöntemdir. Bu yöntemde devam eden işlere ait maliyetler ve bu işlerle ilgili hak edişler biriktirilirken, bunlar dönemin gelir ve gideri olarak dikkate alınmazlar.

İşin tam bitim yönteminde devam eden işlerin maliyetleri ile hak edişleri bilançoda iki ayrı şekilde raporlanır. Taahhütle ilgili katlanılan maliyetler

aktifte, hakedişler ise pasifte gösterilir. Bu hesaplar inşaatın bitimine kadar bilançoda yerini alacaktır.

İşin tam bitim yönteminde, inşaatın bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması halinde, hasılatın ve kârın doğacağı kabul edilmektedir. Bu görüşe uygun olarak taahhütle ilgili inşaat maliyetleri ve hasılatları biriktirilmekte ve inşaat bitinceye kadar karşılaştırma yapılmamaktadır.

Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi yasaları muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Nitekim yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-43-44. maddedeki düzenleme, inşaat taahhüt işlerinden elde edilen kârın (kazancın) saptanmasına yönelik bir düzenleme olup, bu düzenlemede, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde kârın saptanmasında işin tam bitim yöntemi uygulamaları esas alınmaktadır.

Aynı zamanda, işin tam bitimi yöntemi uygulaması için Tekdüzen hesap planında da, yıllara yaygın inşaat maliyetlerinin biriktirildiği ve inşaat tamamlanıncaya kadar takip edildiği hesaplar bulunmaktadır.

Örnek: Sağlam İnşaat Taahhüt İşletmesi 15.08.20X2 tarihinde Karayolları Genel Müdürlüğü'nün açmış olduğu Erzincan-Erzurum Karayolu İnşaatının ihalesine katılmış ve 17 500 000,00.TL.- ihale bedeli ile 15.08.20X6 tarihinde teslim etmek üzere bu inşaatın yapımını üstlenmiştir.

İşletmesi 20X3 yılında bu yol inşaatın için 8 000 000,00.TL.- TL.- hakediş almış ve yol inşaatı için 6 650 000,00.TL.- harcama yapılmıştır. Yol inşaatının yapımına 20X3 yılında devam edilmiş 20X4 yılında toplam olarak 7 500 000,00. TL.- tutarında hakediş alınmış ve bu inşaatla ilgili olarak 6 100 000,00.TL.- tutarında harcama yapılmıştır.

20X5 yılında ise 2 000 000,00.TL.- hakediş alınmış, 1 960 000,00.TL.- tutarında harcama yapılmış ve inşaat 15.08.20X6'de tamamlanmıştır. İşletme gelir tespitinde işin tam bitim yöntemi usulünü uygulamaktadır.

20X6 Yılı Yol İnşaatı Kâr veya Zararının hesaplanması;

Toplam Hasılat = 20X3 Hasılatı + 20X4 Hasılatı + 20X5 Hasılatı

8 000 000,00 + 7 500 000,00 + 2 000 000,00 = 17 500 000,00.TL.-

Toplam Fiili Maliyet = 20X3 Maliyeti + 20X4 Maliyeti + 20X5 Maliyeti

6 650 000,00 + 6 100 000,00 + 1 960 000,00 = 14 710 000,00.TL-

Yol İnşaatı Kârı = Toplam Hasılat – Toplam Fiili Maliyet

17 500 000,00 – 14 710 000,00 = 2 790 000,00.TL.-'dir.

1.5.2.1- İşin Tam Bitim Yönteminin Yararları

a- Ulaşılan sonuç tümüyle objektiftir.

b- Maliyet ve giderler işin bitiminde tam olarak saptanacağından, hesaplanan gelir kesinlik ve anlam kazanacaktır.

c- Tahmin zorunluluğunu giderdiği için, temkinlilik ilkesiyle uygun bir niteliğe sahiptir.

d- İstihkaklardan kesilen vergiler hariç, vergi ödenmesi söz konusu olmadığı için, vergi erteleme sağlanmaktadır.

1.5.2.2- İşin Tam Bitim Yönteminin Sakıncaları

a- Eğer hasılat, maliyet ve giderler belli dönemlere istikrarlı biçimde dağıtılmazlarsa, karar alma tekniklerinden birisi olan karşılaştırmanın bir anlamı olmaz.

b- Dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

c- Kâr işin bitiminde belirlendiği için, inşaat işletmelerinin kârlarında yıllar itibari ile aşırı dalgalanmalara yol açmaktadır.

d- Mali tabloların özellikle gelir tablolarının yıllar itibariyle karşılaştırılmasını ve yorumlanmasını zorlaştırmaktadır.

e- Kar işin bitiminde belirlendiği için inşaat işletmelerinin karlarının yıllar itibariyle aşırı dalgalanmalara yol açmaktadır. Mali tabloların özellikle gelir tablolarının yıllar itibariyle karşılaştırılmasını ve yorumlanmasını zorlaştırmaktadır.

1.6- İnşaat ve Onarım İşlerinde Teminatlar

Teminat kelime anlamı itibariyle; “Güvence, sağlamlık bakımından gösterilen söz, yazı, kağıt, kefil para” anlamlarını ifade etmektedir.

İdarelerce, ihalelerin yapılması, uygulanması ve sözleşme esnasında, ihale dokümanı ile kanuna uygun hareket etmelerini sağlamak maksadıyla isteklilere uygulayacağı mali yaptırıma teminat adı verilir. Kamu İhale Kanunu’nun 33 ve 43 üncü maddelerinde teminatlarla ilgili hükümler bulunmaktadır.

Burada bilinmesi gereken; kamu alımlarında iki aşamalı teminatın alınmasıdır. İlk aşamada, geçici teminat adı altında isteklilerden ihaleye katılabilmek için tekliflerinin %3 miktarında alınan teminatır. İkinci aşama ise, ihale sonunda idare tarafından belirlenen ekonomik açıdan en avantajlı teklif veren istekliden sözleşme yapmak için alınan ihale bedelinin %6 oranındaki kati teminatır.

1.6.1- Geçici Teminat

İsteklilerden, ihale konusu olan işin teklif edilen bedelinin en az %3’ü oranında geçici teminat alınır. İhale dokümanında belirtilmesi şartıyla, danışmanlık hizmeti veren ihalelerinde geçici teminat alınması zorunlu değildir.⁸

1.6.2- Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler

Kamu İhale Kanunu’nun 34.üncü maddesinde geçici veya kesin teminat olarak kabul edilecek değerler aşağıdaki gibidir:

- Tedavüldeki Türk parası,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler.

İlgili mevzuatına göre Türkiye’de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı bankaların düzenleyecekleri teminat mektupları ile Türkiye dışında faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kuruluşlarının kontrgarantisi üzerine

⁸ KİK., m.33

Türkiye’de faaliyette bulunan bankaların veya özel finans kurumlarının düzenleyecekleri teminat mektupları da teminat olarak kabul edilir.

(c) bendinde belirtilen senetler ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerden nominal değere faiz dahil edilerek ihraç edilenler, anaparaya tekabül eden satış değeri üzerinden teminat olarak kabul edilir. Teminatlar, teminat olarak kabul edilen diğer değerlerle değiştirilebilir.

Her ne suretle olursa olsun, idarece alınan teminatlar haczedilemez ve üzerine ihtiyati tedbir konulamaz.

Bu Kanun kapsamında verilecek teminat mektuplarının kapsam ve şeklini tespite Kamu İhale Kurumu yetkilidir. (www.imidb.metu.edu.tr.)

Tekliflerin geçerlilik süresiyle ilgili olarak, 32 nci maddeye göre belirlenen tekliflerin geçerlilik süresinden en az otuz gün fazla süreli olmak kaydıyla, geçici teminat mektuplarında süre belirtilir. Teklif geçerlilik süresinin uzatılması halinde, geçici teminat mektuplarının süresi de aynı süre ile uzatılır. Kesin teminat mektuplarının süresi ihale konusu işin bitiş tarihi dikkate alınmak suretiyle idare tarafından belirlenir.

İlgili mevzuatına aykırı olarak düzenlenmiş teminat mektupları kabul edilmez.

Teminat mektupları dışındaki teminatlar ihale komisyonlarınca teslim alınamaz. Bunların saymanlık ya da muhasebe müdürlüklerine yatırılması zorunludur.

1.6.3- Kesin Teminat

Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle en az % 6 ve en fazla %15 oranında kesin teminat alınır.

Ancak, danışmanlık hizmet ihalelerinde ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınmayabilir. Bu durumda, düzenlenecek her hakedişten % 6 oranında yapılacak kesintiler teminat olarak alıkonulur.⁹

⁹ KİK., m.43

1.6.4- Geçici ve Kesin Teminatın İadesi

Kamun İhale Kanunu'nun 34 üncü maddesinde, geçici teminatın iadesiyle ilgili olarak, "İhale üzerinde kalan istekli ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibi istekliye ait teminat mektupları ihaleden sonra saymanlık ya da muhasebe müdürlüklerine teslim edilir. Diğer isteklilere ait teminatlar ise hemen iade edilir. İhale üzerinde kalan istekli ile sözleşme imzalanması halinde, ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibine ait teminat sözleşme imzalandıktan hemen sonra iade edilir." hükmü bulunmaktadır.

Kesin teminat ise, aşağıda belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde geri verilmektedir.

a- Taahhüdün sözleşme ve şartname hükümlerine uygun biçimde yerine getirilmesi usulüne göre anlaşıldıktan ve müteahhidin bu işten dolayı idareye herhangi bir borcunun olmadığı tespit edildikten sonra, Sosyal Güvenlik Kurumundan ilişiksiz belgesinin getirilmesi halinde, tümü;

b- Yapım işlerinde (a) fıkrasında belirtilen şartlardan ayrı olarak, geçici kabul tutanağının onaylanması ve geçici kabulde görülen kusurların giderilme bedelinin kesin teminatın yarısından fazla olmaması şartıyla, yarısı, kesin kabul işlemleri tamamlandıktan sonra ise geri kalanı; Müteahhide geri verilir.

Müteahhidin bu iş nedeniyle idareye ve Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçları ile ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan kanuni vergi kesintilerinin kesin kabul tarihine kadar ödenmemesi halinde, teminat, her hangi bir uyarıya gerek duyulmadan paraya çevrilerek borçlarına karşılık tutulur. Varsa kalanı müteahhide geri verilir.

1.7- Fiyat Belirleme Şekilleri

İnşaat ve onarım işlerinde müteahhitlerce yapılmış olan işlerin değerlendirilmesinde, sözleşme ve şartnamelerde gösterilen ve her iki tarafça kabul edilen fiyatlar esas alınır. Uygulamada rastlanan fiyat şekillerini; birim fiyat usulü, maliyet + kar usulü ve götürü fiyat usulü olarak genelde üç grupta toplayabiliriz.

a- Birim fiyat usulü

Uygulamada en yaygın olan usuldür. Bu usulde, inşaat ve onarım işleri için Çevre ve Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca her yıl birim fiyat listeleri

yayınlanmakta ve resmi inşaatların çoğunluğu bu birim fiyat esaslarına göre yapılmaktadır. Birim fiyat listesinde, inşaatın bünyesine giren her iş ünitesinin birim fiyatı ayrı ayrı gösterilerek, bu ünitelerin meydana getirdiği işin tümünün tahmini bedeli hesaplanmaktadır.

İşi üstlenmek isteyen müteahhitler, tahmini bedel üzerinden yüzde hesabı ile belirli bir oranda indirim yapmak veya hiç indirim yapmamak suretiyle işi alırlar.

İş süresince müteahhidin talebi ile veya idarece düzenlenen hakediş raporlarında, başlanıldığı tarihten itibaren yapılan iş ölçümlenerek, her ünite birim fiyatları ile değerlendirilir. Global olarak hakediş tutarları hesaplanır. Her hakedişden önceki hakediş tutarları düşülür ve kalan üzerinden müteahhidin indirim oranı hesaplanarak düşülür ve hakediş bedeli hesaplanır.

b- Maliyet + Kar Usulü

Bu usulün uygulanmasında müteahhit, inşaat işini proje ve şartnamede gösterilen nitelikte yapmayı ve fiili olarak gerçekleşen maliyete göre de bir kar veya ücret alır. Müteahhidin yaptığı tüm masraflar idarece aynen üstlenilmekte ve kendisine önceden belirlenen bir nispet veya oran üzerinden kar verilmektedir. Bu usulün bazen maliyet + ücret şeklinde uygulamalarına da rastlamak mümkündür.

Bu usulde işin yürütülebilmesi için başlangıçta belirli bir sermaye verilmektedir. Başlangıçta inşaat maliyetinin global olarak hesaplanmasına karşılık sonradan meydana gelecek değişikliklere göre de kar miktarı ayarlanabilmektedir.

c- Götürü Fiyat Usulü

Bu usulde inşaat bedeli, götürü olarak belirlenir. İnşaata yapmayı üstlenen müteahhit; söz konusu inşaatı, şartnamede belirtilen kalitede malzeme ve işçilik kullanarak belirli bir bedel ile yapmayı kabul eder. Götürü fiyat, yapılacak işin tamamını içerecek şekilde olabileceği gibi, işin belirli bir kısımları içinde ayrı ayrı belirlenebilir.

Götürü bedel üzerinden inşaatı yapacak olan müteahhidin temel görevi, inşaatı sözleşme hükümlerine uygun olarak yaparak teslim etmek, inşaat sahibinin görevi ise inşaatı teslim alarak bedelini müteahhide ödemektir. Bu nedenle de bu usul anahtar teslimi olarak da ifade edilmektedir.

1.8- İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleriyle İlgili Diğer Çeşitli Kavramlar

İnşaat muhasebesine başlamadan önce, sektörde kullanılan bazı kavramları tanıyalım.

1.8.1- Yapı

İmar Kanunu'nda yapı kavramı; “karada ve suda, daimi veya geçici, resmi veya özel, yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

1.8.2- Bina

İmar Kanunu'nda bina kavramı; “ kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenme veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılardır. “ şeklinde tanımlanmıştır.

1.8.3- Onarım

Onarım, hasarlı yapı elemanlarının performanslarını hasar öncesi orijinal düzeylerine getirmek için yapılan çalışmalardır.

Genel bir ifade olarak onarım, bir inşaatın iskeleti dışındaki bozulan, eskiyen yerlerinin yeniden yapımı, tamiri ve eski durumuna dönüştürülebilmesi için yapılan çalışmalar olarak tanımlanabilir.

1.8.4- Yüklenici (Müteahhit)

İnşaat taahhüt ve onarım işini üstlenen gerçek ya da tüzel kişidir. Yüklenici olarak da tanımlayabileceğimiz müteahhit; bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz ihale eden kuruma karşı bir inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş gerçek ya da tüzel kişidir.

1.8.5- İhale Makamı

İnşaat taahhüt ve onarım işini sözleşme kapsamında yaptıran taraf. Diğer bir deyişle; adına inşaat işi yapılan taraf.

1.8.6- Taşeron

İnşaat taahhüt ve onarım işini alan müteahhit aldığı işin bir bölümünü veya tamamını konularında uzmanlaşmış kişi ve kurumlara yaptırabilir. İşte müteahhitlere karşı işin bir bölümünü veya tamamını üstlenen müteahhitlik işi yapan ikinci derecedeki bu kişi ve kuruluşlara taşeron denir. Taşeronluk (Alt-Müteahhitlik, Alt-Yüklenicilik, Alt-Üstlenicilik) bir alt-sözleşme ilişkisidir.

1.8.7- Hakediş ve Hakediş Raporu

İşi yaptıran idare ile işi yapan yüklenici firma (müteahhit) tarafından onaylanan işin başlamasından o ana kadar yapılan kısma ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesi sonucunda müteahhide ödenmesi gerek değere hakediş, bunu değeri gösteren belgeye de hakediş raporu adı verilir.

Hakediş raporu; geçici hakediş raporu ve kesin hakediş raporu olmak üzere iki kısımda incelenir. Geçici hakediş raporu, genellikle kısa sürelerde (aylık) düzenlenen ve o süre içerisinde yapılan işin karşılığını gösteren raporlardır. Kesin hakediş raporu ise, işin bitiminden sonra kesin olarak yapılan hesaplamalar sonucunda düzenlenen rapordur.

1.8.8- İşe Başlama Tarihi

İnşaat ve onarım işlerinde işe başlama tarihi hakkında her hangi bir düzenleme yapılmış değildir. Maliye Bakanlığınca işe başlamanın sözleşme hükümlerine göre belirlenmesi yönünde bir görüşü bulunmaktadır.

Bazı durumlarda yüklenme sözleşmesinde işin başlama tarihi olarak açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu gibi durumlarda işin başlama tarihi sözleşmede belirtilen tarih, yer teslimi öngörülmüşse, yerin teslim edildiği tarih başlama tarihi olarak kabul edilir. Yer teslimi için bir tarih verilmiş olması, ancak işveren tarafından bu tarihte yerin teslim edilmemiş olması durumunda işe belirtilen tarih değil, yer tesliminin fiilen yapıldığı tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilir.

Yüklenme sözleşmesinde işin başlama tarihinden hiç söz edilmemişse yalnız bitiş tarihi belirtilmişse, bu durumda işin başlama tarihi olarak sözleşmenin yapıldığı tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilmelidir.¹⁰

¹⁰ www.galipaltun.com.

1.8.9- İşin Bitim Tarihi

İşin bitim tarihinin kesin olarak bilinmesi, faaliyet sonucunun hangi yılda gerçekleşmiş olduğunu göstermesi bakımından önem taşımaktadır. Gelir Vergisi Kanunu bu tarihi mümkün olduğu kadar kesin olarak belirlemeye çalışmıştır.

Bu konu ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 44. maddesine; “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.” hükmü bulunmaktadır.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Gelir Vergisi Kanunu Madde 42 ye göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

1.8.10- Geçici Kabul

Geçici kabul, taahhüt edilen inşaat ve onarım işinin, sözleşme ve eklerinde yer alan hükümlere uygun olarak tamamlandığında, yüklenici idareye geçici kabulün yapılması için yazılı olarak başvurması sonucunda, idare tarafından tamamlandığı belirtilen işin, oluşturulan geçici kabul kurulu tarafından incelenmesinin yapılarak eksikliklerin ve kusurların tamamlanmasından sonra yapılan kabule geçici kabul denir.¹¹

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2361 sayılı Kanunla değişik 44. maddesinde, “inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir” hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm, geçici kabulün işin bitim tarihi olarak kabul edilmesinden dolayı vergilendirme açısından önem taşımaktadır.

¹¹ Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi m. 41

1.8.11- Kesin Kabul

İnşaat ve onarım işinin geçici kabulünde belirlenen eksiklikler veya kusurların tamamlanmasından sonra, müteahhidin yazılı başvurusu üzerine idare tarafından oluşturulan kesin kabul kurulu tarafından işin tamamlandığına yönelik tutanağın düzenlenmesi sonucunda, işin idare tarafından kabul edilerek, onaylanması anlamına gelmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

1-TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Muhasebe; işletmelerin karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar sebebi ile işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun bilgileri sağlayan bilimdir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, muhasebe uygulamalarında aynı hesap planının kullanılmasını, aynı muhasebe ilkelerinin benimsenmesini ve de aynı muhasebe kavramlarından yararlanılmasını ve muhasebe bilgilerinin aynı tip mali tablo ve raporlarda sunulmasını öngören bir sistemdir.

Ülkemizde Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 213 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 175. ve 257. maddelerinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni 1994 tarihinden itibaren ülke çapında zorunlu olarak uygulanmak üzere, 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanmıştır.¹²

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Esasları; muhasebenin temel kavramları, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ve tekdüzen hesap planı olmak üzere sınıflandırılabilir. Bu hususları kısaca açıklayacak olursak;

¹² 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete.

Muhasebenin temel kavramları, sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, parayla ölçme kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı ve özün önceliği kavramı olmak üzere 12 adettir.

Tek düzen hesap planı ile uygulamaya getirilen mali tablolarla özellikle bilânço ve gelir tablosu ile işletmelerin mali durumları özetlenmektedir. Mali Tablolar, işletme sahiplerine ve işletme ile ilgilenen 3. kişilere işletmenin mali durumu hakkında bilgi vermektedir. Bu tabloları kullanacak olan kişiler, tablolar ile neleri öğrenebileceklerini bilmek zorundadırlar. Finansal tablolar, bu tablolarla ilgilenenler tarafından değişik şekillerde yorumlanmaktadır. Bu farklı yorumlamaları ortadan kaldırmak için mali tablolar belirli bir biçimsel yapıda düzenlenmelidir.

Tekdüzen hesap planı uygulaması ile işletmelerde değişik hesap isimlerine ve farklı kayıt uygulamalarına son verilerek, işletmeler arası karşılaştırmalara imkan sağlayacak bir standartlaşmaya gidilmiş ve mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik nitelikleri korunarak, finansal tabloların analizinin farklı yorumlara sebep olması önlenmiştir.

Hesap, bilanço içeriğini oluşturan herhangi bir unsurda (varlıklarda ya da kaynaklarda) dönem içinde yapılan işlemler sebebi ile meydana gelen artış ve azalışların kaydedildiği çift taraflı bir çizelgedir.

Hesapları belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde, amaca, plana ve kontrole uygun bir biçimde ve çeşitli guruplara ayırarak belirleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı olayların daima aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan özel cetvele de hesap planı denilmektedir.

Hesap planı işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarının sistemli ve açık bir biçimde raporlanmasına yardımcı olur.

2- İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMASINDA TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

İnşaat muhasebesi uygulamasında tutulması gereken defterler, [vergi](#) kanunları ve diğer [mevzuat](#) yönünden tutulması zorunlu ya da isteğe bağlı olan defterler şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulabilir.

2.1-Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Bakımından Tutulacak Defterler

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK.); yürürlükten kaldırılan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun aksine, defter tutmada gerçek kişi ve tüzel kişi ayırımı ortadan kaldırılmış ve tüm tacirler için tutulacak muhasebe defterleri; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak belirlenmiştir.¹³ Bunların dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. İşletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter olarak nitelendirilmiştir.

Görüldüğü gibi 6102 sayılı yeni TTK' da, tutulacak defterler arasında işletme defteri yer almamaktadır. Bilanço esasına göre kayıt tutmak; tüm tacirler açısından zorunlu hale getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na göre ¹⁴; İlk kez inşaat ve onarım işine başlayan taşeronlarla müteahhitler, yaptıkları işin tutarı ne olursa olsun, ilk işe başladıkları yıl için işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Adi şirketler dışındaki şahıs şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan şirketler, 1. sınıf tacir sayıldıklarından dolayı ilk işe başladıkları yılda dahil işletme hesabı esasına göre defter tutamazlar. Bu işletmeler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri yanında hükmi şahsiyetlerinin gerektirdiği diğer defterleri tutmak zorundadırlar.

Ancak ilk kez işe başlayanlardan Vergi Usul Kanunu 177 ve müteakip maddelerinde belirtilen hadleri aşmayan müteahhitlerle taşeronlar, ihtiyari olarak (yani isteğe bağlı olarak) bilanço esasına göre defter tutabilirler.

2.2-Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesine Göre Tutulacak Defterler

Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunlar gereğince, Bakanlığın kontrol ve denetimi altında inşaat ve onarma işi yaptıracak daire ve müesseselerde, müteahhide ihale edilen her türlü işte uygulanacak genel şartlar, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde tayin ve tespit edilmiştir.

¹³ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

¹⁴ Vergi Usul Kanunu m.220

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesine göre ¹⁵; sözleşmeye bağlanan her türlü inşaat ve onarma işi, idare veya onun tayin edeceği kontrol elemanlarının (mühendis, mimar veya fen memurlarının) denetimi altında müteahhit tarafından icra olunur. Bu kontrol elemanlarının yet kileri de Bayındırlık İşleri Kontrol Talimatnamesi ile düzenlenmiştir.

Söz konusu talimatname ile inşaat ve onarma işi süresince bazı özel defterler tutulması öngörülmekte ve bunlara dayanılarak da işin izlenilmesi ve kontrolüne olanak sağlanmaktadır.

Bu özel defterler şunlardır:

a- Puantaj Defteri

Bir şantiyede çalışan her türlü personelin bir aylık mesai hareketlerini gösteren ve onlara ödenen aylık ya da ücrete esas teşkil eden defterdir.

Puantörler, kendilerine görev olarak verilen iş sahasında bil fiil çalışmakta olan işçi, taşıt aracı ve makine miktarını, işlerin ve işçilerin de ayırımını yapmak suretiyle puantaj defterine kaydederler. İstenilmesi halinde, belirli zamanlarda işçilerin ve nakil vasıtalarının gündelik ve ücretlerine de bu deftere kaydederler. Puantajların sıhhatli bir şekilde düzenlenmesi, ödemeye esas bir belge olması yönünden önem taşıdığından, idarecilerin puantaj konusu ile yakından ilgilenmeleri gerekir.

b- Rölöve Defteri

Kesin projesi mevcut olmayıp, sözleşme ve şartnameler gereğince tiplere göre yapılan sanat yapıları ile her türlü inşaatın temel üst yüzünden aşağıdaki kısımlarının kayıtlarını tespit için kullanılan defterdir.

Bu defter atasmanın esasını teşkil eder. Müteahhit ile mühendis arasında ortak olarak bilinmesi ve unutulmaması gereken her şeyi yazmak için kullanılır. Aylık istihkak raporlarının düzenlenmesinde gerekli olan ölçülerde kayıt defteri olarak da yararlanılır.

Herhangi bir yangın, kaybolma vs. durumlarındaki tehlikelere karşı rölöve defterleri üç nüsha olarak düzenlenmekte ve bir nüshası müteahhide verilmektedir.

¹⁵ Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi m.3

Adeta mühendisin resmi bir akıl defteri olan rölöve defterinin ilk sayfasına hangi tarihte verildiği ve kaç sayfadan ibaret olduğu, kime verildiği ve ilgili idarenin adı yazılır. Defterin sayfa numaraları yan yana iki sayfa bir tek sayfa hesabıyla verilmektedir. Say fanın sol kısmında inşaat veya ihzaratın yerini gösteren iki kolon ile açıklama kolonu ve yapılan ölçülerle tespit edilen sayı ve kayıt kolonları vardır. Açıklama kolonuna yazı yazılabildiği gibi, yardımcı hesap, numara veya işaret gibi şeyler de yazılabilir.

c- Ataşman Defteri

Ataşman defteri resmi bir protokol defteridir. Davalarda kanıtlayıcı bir resmi belge kabul edilir. Uzun yıllar saklanması ve yapıyı işletecek olana devredilmesi gerekir.

Ataşman defterine kaydedilecek bilgiler rölöve defterinden alınır. Bu kayıtların en kısa zamanda deftere işlenmesi ve müteahhit de imzalatırılması gereklidir. Defterin bir tarafına plan ve kesitlerle rölöve ölçüleri, diğer tarafına ise yapılan işin hacmi ve sathı hesaplanarak metrajları kaydedilir. Aynı sıraya birim fiyatları ve ölçü birimleri de eklenir.

Ataşman defterinde de, rölöve defterinde olduğu gibi, ilk sayfasında, defterin hangi tarihte verildiği, kaç sayfadan ibaret olduğu, ilgili idarenin adı ve kime verildiği yazılır. Ataşman defterinin sayfa numaraları yan yana iki sayfa bir tek sayfa şeklinde verilmektedir.

d- Yeşil Defter

Müteahhitlerin yaptığı işlerin değerini hesaplamak için yapılan işlerin ölçülme ve hesaplarının yazılması amacıyla kullanılır.

Yeşil defterin ilk sayfasına, inşaatın başlangıç tarihi ile situasiyon tarihi, hangi idareye, işe ve müteahhide ait olduğu ve yeşil defterin nerede ve hangi tarihte yapmış olduğu yazılır. İç sayfalarına verilen sayfa numaraları rölöve ve ataşman defterlerinde olduğu gibidir.

Her ay başında müteahhit ve kontrol mühendisi tüm yapılan işleri yeniden ölçerler ve rölöve defterine kaydederler. Ölçüler bitince bunları yeşil deftere geçirir ve hacim hesaplarını yaparlar. Fiyat numaraları ve birimlerini de yazdıktan sonra karşılıklı olarak imzalarlar. Böylelikle, her cins inşaatın işin başlangıcından itibaren yapılmış olan miktarları bulunur ve istihkak raporlarına intikal ettirilir.

e- Sürveyan Defteri

İnşaatın sürekli olarak kontrol edilmesi ve gözetimi ile görevli olan sürveyanlar, her gün yapılan iş miktarını, tam gün çalışılıp çalışılmadığını ve hava durumunu defterlerine yazarlar. Bunların yanı sıra, günlük çimento sarfiyatı ve kontrol mühendisinin bildireceği benzeri diğer malzemelerin sarfiyatı da yapılan işle kıyaslanabilecek şekilde deftere kaydedilir.

Sürveyan defterinin ilk sayfasında, ilgili idare, şube veya kısım numaraları, müteahhitin işin ve sürveyanın adları yazılır. İç sayfalar tek sayfalardır, yani soldaki ve sağdaki kısımlar aynı şekilde olup sayfa numaraları ardışıktır. Bir sayfada birinci satıra tarih ve gün yazılır. İkinci satıra hava durumu yazılır, bu satırda sabah, öğle ve akşam için hava durumunu yazmak gerekir. Üçüncü satırda, inşaatın yeri ve cinsi yazılır, dördüncü satıra işçi sayısı, beşinci satıra da taşıt ve makine sayısı yazılır.

2.3- Diğer Defterler

İnşaat müteahhitlerin yaptıkları işlerle ilgili olarak tutulmasında fayda gördükleri, tutulma mecburiyeti olmayan aşağıda belirtilen yardımcı defterleri tutabilirler.

Bilindiği gibi, yıl içinde birden fazla inşaatta ya da diğer işlerde kullanılan amortismanlara tabi iktisadi değerlerin amortismanları, bunların her işte çalıştıkları gün sayısına göre dağıtımına tabi tutulmaktadır. Bunun için de, özel bir defter ya da kayıt tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, inşaat işlerindeki malzeme hareketleri, inşaat muhasebesinin en önemli hesaplarından biri olan stoklar (ambar) hesabının ve buna ilişkin hareketlerin izlendiği stoklar (ambar) defterinin tutulmasını gerektirmektedir. Bu defterde, giren ve çıkan malzemelerle ilgili ayrıntılı bilgiler yer alır ve malzemenin hangi şantiyeye gönderildiği belirtilir.

3. İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ

Muhasebenin tanımından hareket ederek inşaat muhasebesini; inşaat işletmesinin varlık ve kaynaklarının dağılımını, faaliyet sonuçlarını ve mali durumunun açıklayan bilgileri üreten, bu bilgileri kaydeden, özetleyen, analiz ederek yorumlayan ve bunları ilgilendiren kişi ve kuruluşlara bilgi sunan bir sistem olarak vasıflandırabiliriz.

İnşaat işlerinin niteliği itibariyle, diğer üretim işletmelerinden farklı olarak inşaat işletmelerinin kendisine has özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikleri; inşaat ve onarım işinin genellikle yıllara yaygın olması, giderlerin yıllar itibariyle ertelenmesi, idare ile inşaat merkezlerinin farklı yerlerde bulunması, teknik bilgi ve donanımına sahip olunması ve işin gerek fiziksel ve gerekse mali boyutlarının büyük olması olarak sıralayabiliriz.

4- TEKDÜZEN HESAP PLANI

Muhasebe işlemlerinin kaydedilmesinde kullanılan, belirli bir sisteme göre hazırlanmış hesapların yer aldığı listeye tek düzen hesap planı denir. Türkiye'de bilanço esasına göre defter tutan tacirler 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe konan tek düzen hesap planını uygulamak zorundadırlar. Hesap planındaki kodlar ve hesaplar değiştirilemez, fakat işletmeler istediği hesapları seçip muhasebe kayıtlarında kullanabilirler.

4.1- Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir.

Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır.

4.1.1-Maliyet Hesapları 7/A Seçeneğinin Kullanımı

Her yıl itibariyle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen **aktif toplamı veya net** satışlar toplamını aşan üretim ve hizmet işletmeleri 7/A seçeneğine göre maliyet hesaplarını tutmak zorundadırlar. Bu işletmeler için zorunlu olan 7/A seçeneğinde giderler esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir.

Eş zamanlı kayıt yöntemini kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem

çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun biçimde yürütülmüş olacaktır. Bu kayıt yönetiminde; giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademeden üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.

4.1.2- Maliyet Hesapları 7/B Seçeneğinin Kullanımı

Ticaret işletmeleri ile üretim ve hizmet işletmelerinden bir önceki yıl aktif toplamı ve net satışlar toplamı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirlenen hadlerin altında kalan üretim ve hizmet işletmelerinden isteyenler, giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular.

Bu uygulamada; giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır.

Maliyet hesapları seçeneğinin kullanımıyla ilgili olarak kıstas alınan tutarlar, her yıl tespit edilen yeniden değerlendirme oranı kadar artırılarak uygulanmaktadır.

5- İNŞAAT VE ONARIM İŞLETMELERİNDE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

İnşaatların bir bölümü, başkalarına ait olup, belli bir sözleşme kapsamında “yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri” olarak karşımıza çıkmaktadır. İnşaat ve onarım işlerinin “hizmet üretimi” niteliğinde olmaları nedeniyle tekdüzen muhasebe uygulaması açısından “hizmet işletmeleri” olarak sayılmaktadır. Ayrıca, “yap-sat” şeklinde karşımıza çıkan özel inşaat işleri de vardır. Bu işletmeler “bina, daire, işyeri, vb.” bölümlerin üretim ve satışını yaparlar. Bu işletmeleri üretim işletmeleri olarak tanımlayabiliriz.

İnşaat işletmeleri yapacakları her türlü inşaat ve onarım faaliyetlerinin muhasebe işlemlerinde 1 No lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen esaslara uymak zorundadır.

6- İNŞAAT İŞLETMELERİNDE HESAP PLANI

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki esaslara göre inşaat ve onarım işlerinde kullanılması gereken hesap planı, yapılan inşaatın çeşidine (özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar) göre farklılıklar getirmektedir.

6.1-Özel İnşaatlarda Hesap Planı

İnşaat işletmesi, kat karşılığı veya kendi arsası üzerine mesken veya işyeri yaparak “yap-sat” faaliyette bulunuyorsa, bu faaliyeti “imalat” olarak nitelendirilmektedir.

İşletme bu işlerle ilgili maliyetlerini, tekdüzen hesap planı 7/A seçeneğine göre, 150 İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ, 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ve 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI'nda toplamalıdır. Bu hesaplarda biriktirilen tutarlar, 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA, 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA ve 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESAPLARI kullanılarak, 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HESABINA, bu hesaptan 152 MAMULLER HESABINA ve buradan da gelir tablosu hesabı olan 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HESABINA aktarılmalıdır.

Bu hesap akışını çizelge ile aşağıdaki gibi gösterebiliriz:

150 – İlk madde ve malzeme

710 – Direkt ilk madde ve malzeme giderleri

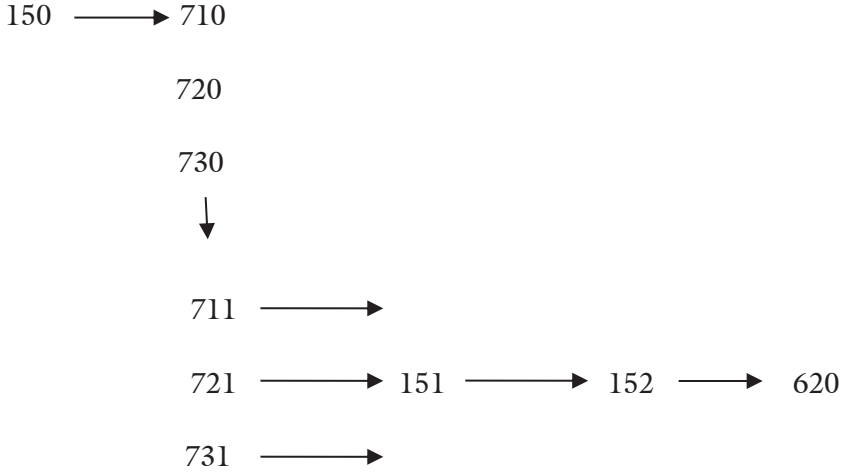
711 – Direkt ilk madde ve malzeme yansıtma hesabı

720 – Direkt işçilik gideri

721 – Direkt işçilik gideri yansıtma hesabı

730 – Genel üretim gideri

731 – Genel üretim gideri yansıtma hesabı



6.2-Taahhüt Şeklindeki İnşaatlarda Hesap Planı

İnşaat ve onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapılması ve işin bitiminde üründen pay alınmaması şeklinde yapılan inşaat ve onarım işleri hizmet olarak nitelendirilmektedir.

İşletmeler, taahhüt gereği yaptıkları inşaatlarla ilgili maliyetlerini, inşaatların yıl içinde tamamlanması durumunda, ,tekdüzen hesap planı 7/A seçeneğine göre, 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabında toplayacaklar ve bu hesaplarda toplanan tutarları, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla gelir tablosu hesabı olan 622 no lu Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktaracaklardır. İnşaatın, yıllara yaygın inşaat olması durumunda, inşaatla ilgili maliyetler, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanacak, her dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı kullanılarak, 170-178 no lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına aktaracaklardır. Bu hesaplarda toplanan maliyetler, geçici kabul yapıldıktan sonra gelir tablosu hesabı olan 622 no lu Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılacaktır.

Bu hesap akışını çizelge ile aşağıdaki gibi gösterebiliriz:

150– İlk Madde ve Malzeme

170– Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

350– Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

740– Hizmet Üretim Maliyeti

741 – Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

a-Yıl içinde tamamlanan inşaatlarda;

740 → 741 → 622

b-İnşaatın yıllara yaygın olması durumunda;

740 → 741 → 170-178 → 622

7-TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİ

1 No lu Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği'nde tekdüzen hesap planı çerçevesinde yer alan hesap sınıfları ve gurupları aşağıdaki gibidir:

TEK DÜZEN HESAP PLANI

1. DÖNEN VARLIKLAR

10. Hazır Değerler

- 100. Kasa
- 101. Alınan Çekler
- 102. Bankalar
- 103. Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri(-)
- 108. Diğer Hazır Değerler

11. Menkul Kıymetler

- 110. Hisse Senetleri
- 111. Özel Kesim Tahvil Senet Ve Bonoları
- 112. Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları
- 118. Diğer Menkul Kıymetler
- 119. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

12. Ticari Alacaklar

- 120. Alıcılar
- 121. Alacak Senetleri
- 122. Alacak Senetleri Reeskontu(-)
- 124. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)
- 126. Verilen Depozito Ve Teminatlar
- 127. Diğer Ticari Alacaklar
- 128. Şüpheli Ticari Alacaklar
- 129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)

13. Diğer Alacaklar

- 131. Ortaklardan Alacaklar
- 132. İştiraklerden Alacaklar
- 133. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 135. Personelden Alacaklar
- 136. Diğer Çeşitli Alacaklar
- 137. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu(-)
- 138. Şüpheli Diğer Alacaklar
- 139. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)

15. Stoklar

- 150. İlk Madde Malzeme
- 151. Yarımamuller
- 152. Mamuller
- 153. Ticari Mallar
- 157. Diğer Stoklar
- 158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- 159. Verilen Sipariş Avansları

17. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri

- 170. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri
- 179. Taşeronlara Verilen Avanslar

18. Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları

- 180. Gelecek Aylara Ait Giderler
- 181. Gelir Tahakkukları

19. Diğer Dönen Varlıklar

- 190. Devreden Kdv
- 191. İndirilecek Kdv
- 192. Diğer Kdv
- 193. Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar
- 195. İş Avansları
- 196. Personel Avansları
- 197. Sayım Ve Tesellüm Noksanları
- 198. Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
- 199. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı(-)

2. DURAN VARLIKLAR

22. Ticari Alacaklar

- 220. Alıcılar
- 221. Alacak Senetleri
- 222. Alacak Senetleri Reeskontu(-)
- 224. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)
- 226. Verilen Depozito Ve Teminatlar
- 229. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)

23. Diğer Alacaklar

- 231. Ortaklardan Alacaklar
- 232. İştiraklerden Alacaklar

- 233. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 235. Personelden Alacaklar
- 236. Diğer Çeşitli Alacaklar
- 237. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu(-)
- 239. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)

24. Mali Duran Varlıklar

- 240. Bağlı Menkul Kıymetler
- 241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- 242. İştirakler
- 243. İştiraklere Sermaye Taahhütleri(-)
- 244. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- 245. Bağlı Ortaklıklar
- 246. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri(-)
- 247. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- 248. Diğer Mali Duran Varlıklar
- 249. Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı(-)

25. Maddi Duran Varlıklar

- 250. Arazi Ve Arsalar
- 251. Yer Altı Ve Yer Üstü 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

26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- 260. Haklar
- 261. Şerefiye
- 262. Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri
- 263. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
- 264. Özel Maliyetler
- 267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 268. Birikmiş Amortismanlar(-)
- 269. Verilen Avanslar

27. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

- 271. Arama Giderleri
- 272. Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri
- 277. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 278. Birikmiş Tükenme Payları(-)
- 279. Verilen Avanslar

28. Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları

- 280. Gelecek Yıllara Ait Giderler
- 281. Gelir Tahakkukları

29. Diğer Duran Varlıklar

- 291. Gelecek Yıllarda İndirilecek Kdv
- 292. Diğer Kdv
- 293. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
- 294. Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar
- 295. Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar
- 297. Diğer Çeşitli Duran Varlıklar
- 298. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- 299. Birikmiş Amortismanlar(-)

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30. Mali Borçlar

- 300. Banka Kredileri
- 301. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
- 302. Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)
- 303. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri
- 304. Tahvil Anapara Borç, Taksit Ve Faizleri
- 305. Çıkarılan Bonolar Ve Senetler
- 306. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
- 308. Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)
- 309. Diğer Mali Borçlar

32. Ticari Borçlar

- 320. Satıcılar
- 321. Borç Senetleri
- 322. Borç Senetleri Reeskontu(-)
- 326. Alınan Depozito Ve Teminatlar
- 329. Diğer Ticari Borçlar

33. Diğer Borçlar

- 331. Ortaklara Borçlar
- 332. İştiraklere Borçlar
- 333. Bağlı Ortaklıklara Borçlar
- 335. Personele Borçlar
- 336. Diğer Çeşitli Borçlar
- 337. Diğer Borç Senetleri Reeskontu(-)

34. Alınan Avanslar

- 340. Alınan Sipariş Avansları
- 349. Alınan Diğer Avanslar

35. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri

- 350,358 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri Bedelleri

36. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler

- 360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar
- 361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
- 368. Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler
- 369. Ödenecek Diğer Yükümlülükler

37. Borç Ve Gider Karşılıkları

- 370. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri(-)
- 372. Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 373. Maliyet Giderleri Karşılığı
- 379. Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları

38. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları

- 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler
- 381. Gider Tahakkukları

39. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

- 391. Hesaplanan Kdv
- 392. Diğer Kdv
- 393. Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı
- 397. Sayım Ve Tesellüm Fazlaları
- 399. Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar

4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40. Mali Borçlar

- 400. Banka Kredileri
- 401. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
- 402. Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)
- 405. Çıkarılmış Tahviller
- 407. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
- 408. Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)
- 409. Diğer Mali Borçlar

42. Ticari Borçlar

- 420. Satıcılar
- 421. Borç Senetleri
- 422. Borç Senetleri Reeskontu(-)
- 426. Alınan Depozito Ve Teminatlar
- 429. Diğer Ticari Borçlar

43. Diğer Borçlar

- 431. Ortaklara Borçlar
- 432. İştiraklere Borçlar
- 433. Bağlı Ortaklıklara Borçlar
- 436. Diğer Çeşitli Borçlar
- 437. Diğer Borç Senetleri Reeskontu(-)
- 438. Kamuya Olan Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Borçlar

44. Alınan Avanslar

- 440. Alınan Sipariş Avansları
- 449. Alınan Diğer Avanslar

47. Borç Ve Gider Karşılıkları

- 472. Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 479. Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları

48. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları

- 480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler
- 481. Gider Tahakkukları

49. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

- 492. Gelecek Yıllara Ertelenmiş Veya Terkin Edilecek Kdv

- 493. Tesise Katılma Payları
- 499. Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5. ÖZ KAYNAKLAR

50. Ödenmiş Sermaye

- 500. Sermaye
- 501. Ödenmemiş Sermaye(-)

52. Sermaye Yedekleri

- 520. Hisse Senetleri İhraç Primleri
- 521. Hisse Senedi İptal Kârları
- 522. Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları
- 523. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
- 524. Maliyet Artışları Fonu
- 529. Diğer Sermaye Yedekleri

54. Kâr Yedekleri

- 540. Yasal Yedekler
- 541. Statü Yedekleri
- 542. Olağanüstü Yedekler
- 548. Diğer Kâr Yedekleri
- 549. Özel Fonlar

57. Geçmiş Yıllar Kârları

- 570. Geçmiş Yıllar Kârları

58. Geçmiş Yıllar Zararları(-)

- 580. Geçmiş Yıllar Zararları(-)

59. Dönem Net Kârı (Zararı)

- 590. Dönem Net Kârı
- 591. Dönem Net Zararı(-)

6. GELİR TABLOSU HESAPLARI

60. Brüt Satışlar

- 600. Yurt İçi Satışlar
- 601. Yurt Dışı Satışlar
- 602. Diğer Gelirler

61. Satış İndirimleri(-)

- 610. Satıştan İadeler(-)
- 611. Satış İndirimleri(-)
- 612. Diğer İndirimler(-)

62. Satışların Maliyeti(-)

- 620. Satılan Mamuller Maliyeti(-)
- 621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)
- 622. Satılan Hizmet Maliyeti(-)
- 623. Diğer Satışların Maliyeti(-)

63. Faaliyet Giderleri(-)

- 630. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri(-)
- 631. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri(-)
- 632. Genel Yönetim Giderleri(-)

64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Kârlar

- 640. İştiraklerden Temettü Gelirleri
- 641. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
- 642. Faiz Gelirleri
- 643. Komisyon Gelirleri
- 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar
- 645. Menkul Kıymet Satış Kârları
- 646. Kambiyo Kârları
- 647. Reeskont Faiz Gelirleri
- 648. Enflasyon Düzeltme Kârları
- 649. Diğer Olağan Gelir Ve Kârlar

65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar(-)

- 653. Komisyon Giderleri(-)
- 654. Karşılık Giderleri(-)
- 655. Menkul Kıymet Satış Zararları(-)
- 656. Kambiyo Zararları(-)
- 657. Reeskont Faiz Giderleri(-)
- 658. Enflasyon Düzeltmesi Zararları(-)
- 659. Diğer Olağan Gider Ve Zararlar(-)

66. Finansman Giderleri(-)

- 660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)
- 661. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)

67. Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar

671. Önceki Dönem Gelir Ve Kârları

679. Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar

68. Olağan Dışı Gider Ve Zararlar(-)

680. Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları(-)

681. Önceki Dönem Gider Ve Zararları(-)

689. Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar(-)

69. Dönem Net Kârı Veya Zararı

690. Dönem Kârı Veya Zararı

691. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları(-)

692. Dönem Net Kârı Veya Zararı

697. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Enflasyon Düzeltme Hesabı

698. Enflasyon Düzeltme Hesabı

7. MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları**

700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

71. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

710. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

711. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı

712. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Fiyat Farkı

713. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı

72. Direkt İşçilik Giderleri

720. Direkt İşçilik Giderleri

721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722. Direkt İşçilik Ücret Farkları

723. Direkt İşçilik Süre Farkları

73. Genel Üretim Giderleri

730. Genel Üretim Giderleri

731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları

733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Giderleri

734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

74. Hizmet Üretim Maliyeti

- 740. Hizmet Üretim Maliyeti
- 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
- 742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

75. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

- 750. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
- 751. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 752. Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları

76. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri

- 760. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri
- 761. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 762. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı

77. Genel Yönetim Giderleri

- 770. Genel Yönetim Giderleri
- 771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı

78. Finansman Giderleri

- 780. Finansman Giderleri
- 781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
- 782. Finansman Giderleri Fark Hesabı

7. MALİYET HESAPLARI (7/B SEÇENEĞİ)

79. Gider Çeşitleri

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

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

1. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Ülkemizde, Katma Değer Vergisi ile ilgili uygulamalar, 25.10.1984 tarihinde 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK.) olarak yürürlüğe girmiştir.¹⁶

1.1- *Katma Değer Vergisinin Konusu*

Katma Değer Vergisinin konusunu teşkil eden konular ilgili açıklamalar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:¹⁷

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
 - a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,

¹⁶ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

¹⁷ KDVK., m.1

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,

e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınai, zirai 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.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

1.2- Katma Değer Vergisinde Teslim ve Teslim Sayılan Haller

Katma değer vergisi uygulamasında teslim halleri, Kanunda aşağıdaki gibi sıralanmıştır:¹⁸

a- 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 nakliyeciyen sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

b- Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değıştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

c- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

d- Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

e-Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

İlgili Kanun teslim sayılan halleri 3. maddesinde aşağıdaki gibi sıralamıştır:

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri,

¹⁸ KDVK., m.2

1.3- Katma Değer Vergisinde Hizmet

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak belirtmiştir.¹⁹

Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

1.4- Katma Değer Vergisinde Mükellef

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda mükelleflere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi sıralamıştır:²⁰

Katma Değer Vergisinin Mükellefi:

- a-Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c-Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler
- f- At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- g- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi hallerinde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- h- Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

¹⁹ KDVK., m.4

²⁰ Age., m.8

i- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

1.5- Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumlusu:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergi sorumlusuna ilişkin hususları aşağıdaki gibi sıralamıştır:²¹

a- Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

b- Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re 'sen tarh edilir. Bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziya uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

c- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek

²¹ KDVK., m.9

olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

1.6- Katma Değer Vergisi'nde Vergisi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre vergiyi doğuran olaylar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:²²

Vergiyi Doğuran Olay:

- 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,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,
- g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili
- j) İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

²² KDVK., m.10

k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında meydana gelir.

1.7- İnşaat ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması

İnşaat ve onarım işlerinde katma değer vergisi uygulaması dönemler itibariyle aşağıda belirtilen aşamalardan geçmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3858 sayılı kanunla değişik geçici 8. maddesi ile net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların teslimi ve konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1995 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanunun geçici 9. maddesinde ise; sadece 150 m²'yi aşmayan konutlar için yapılan inşaat taahhüt işleri münhasır olmak üzere, Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri de 31.12.1995 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Daha sonra, söz konusu istisna hükmü 3393 sayılı kanunun 13. maddesiyle kaldırılmış ve aynı kanunun 4. maddesiyle KDV kanununa geçici 8.madde olarak eklenerek istisna hükmünün uygulanması 3858 sayılı kanunla 31.12.1997 tarihine kadar uzatılmıştır.

Katma Değer vergisi Kanunu'nun Geçici 8 ve Geçici 9 uncu maddesindeki konut istisnası uygulaması 31.12.1997 tarihi itibariyle sona erdiğinden,

-Net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri,

-Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

-Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri, 1.1.1998 tarihinden itibaren katma değer vergisine tabi olacaktır.

17.07.2002 tarihli 2002/4480 sayılı Kararname'nin Eki Karar'da yer alan I Sayılı Listenin 11, 12 ve 13. maddelerine göre;

a- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri,

b- Belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları

işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

c- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri

d- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, % 1 oranında KDV'ye tâbidir.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta; bir iktisadi işletmeye dâhil olan veya konut alım-satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürenlerce yapılan teslimlerin KDV'ye tâbi olduğu, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından doğrudan yapılan veya iktisadi bir işletmeye tâbi olmayan konut teslimlerinin KDV'ye tâbi olmadığıdır.

İndirimli oranın dışında kalan;

- Net alanı 150 m²'den büyük konut teslimleri

- Belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin üstündeki konutlara isabet eden kısmı ile ticari mahiyetteki diğer tüm arsa teslimleri

- Konut yapı kooperatiflerine yapılanlar hariç inşaat taahhüt işleri,

- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m²'den büyük konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri ile diğer kişi ve kuruluşlara yapılan ticari mahiyetteki her türlü inşaat taahhüt işleri % 18 oranında KDV'ye tâbi tutulmuştur.

Ancak, 5904 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 3/7/2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri %1, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

1 Ocak 2013 gün ve 28515 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 24.12.2012 gün ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 7 nci maddesi ile konutların teslimindeki KDV oranı yeniden değiştirilmiştir.

Kararın 7 nci maddesi aşağıdaki gibidir.

MADDE 7-24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma değer vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın 1 inci maddesine aşağıdaki (6) numaralı fıkra eklenmiştir.

“(6) (I) sayılı listenin 11 nci sırasında yer alan net alanı 150 m²’ye kadar konutlardan; 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı Büyük Şehir Belediye Kanunu kapsamındaki büyük şehirlerde (16.05.2012 tarihli 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi kanununun 29 ncu maddesine istinaden arsa birim m² vergi değeri;

a)Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b)Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı, uygulanır.”.

Bu hükümle, 150 m²’ye kadar olan konut teslimlerinde %1 oranında alınmakta olan KDV uygulamasında yapılan değişiklik aşağıdaki gibi olmuştur.

Büyük Şehir Belediye Kanunu kapsamındaki büyük şehirlerde, lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi arsa birim m² vergi değeri;

a-499,99 TL den aşağı ise KDV Oranı %1,

b-500,00 TL ile 999,99 TL arasında ise KDV Oranı %8,

c-1.000 TL ve üzeri ise KDV Oranı %18 olarak uygulanacaktır.

“7. madde hükmünün, yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği “ hususları hüküm altına alınmıştır.

Bu uygulamalar; Yapı ruhsatı 01.01.2017 tarihinden (bu tarih dâhil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01.01.2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 29.7.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;

- a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dâhil) arasında olan konutların tesliminde %8,
- b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde %18,
- c) Dolayısıyla yukarıdaki belirlemelerin dışında kalan;

Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer almayan,

Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer alsa da 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler (kentsel dönüşüm alanları) ile riskli yapıların bulunduğu yerlerden olan,

Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer alsa da, arsa birim m2 vergi değeri Bin Türk Lirasının altında kalan konutlar için %1 olarak, uygulanacaktır.

Bu düzenleme 21.03.2019 tarih ve 30721 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 843 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.12.2019 tarihine geçerli olmak üzere konut teslimlerinde katma değer vergisi oranına ilişkin olarak yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

Yukarıdaki ayrımlarda yer verilen hususlar dikkate alınmaksızın % 18 katma değer vergisi oranına tabi konutların ve işyerlerinin (bina ve/veya bağımsız

bölüm şeklinde olanlar), 31.12.2019 tarihine kadar (bu tarih dahil) teslimlerinde % 8 vergi oranı uygulanacaktır.

Buna göre, yukarıdaki ayırimlarda yer verilen %18 KDV oranına tabi konutların ve işyerlerinin 31.12.2019 tarihine kadar teslimlerinde katma değer vergisi oranı geçici olarak %8 olarak uygulanacaktır. Dolayısıyla 31.12.2019 tarihine kadar (bu tarihte herhangi bir değişiklik yapılmadığı takdirde) Türkiye’de yapılacak olan konut ve işyeri satışlarında %18 oranında KDV uygulanmayacaktır.

Yukarıda KDV ile ilgili belirtilen hususlar; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 21 Nisan 2022 tarih ve 31816 Sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan 41 seri nolu Tebliği’nde önemli değişikliklere tabi tutulmuştur. Tebliğ ile yapılan değişikliklerin yürürlük tarihleri farklılık gösterdiğinden bu değişikliklere dikkat etmek gerekmektedir.

Yapılan değişiklikler özet olarak aşağıdaki gibidir:

29 Mart 2022 tarih ve 31793 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 5359 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1 ve 2 sayılı KDV listesinde bulunan büyükşehir belediye sınırları içerisinde yer alan konutların m² maliyetlerine göre hesaplanacak olan KDV oranlarına ilişkin düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır.

01.04.2022 Tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutların bu tarihten sonraki iş teslimlerinde uygulanacak olan KDV oranları;

Net alanı 150 m² ‘ye kadar olan konut teslimleri için; büyükşehir statüsünde olmayan yerlerde (%1),

Büyük şehirlerde 2007/13033 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 29 Mart 2022 tarih ve 31739 Sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kaldırılmadan önceki 1. Madde 6. Fıkrasına ilişkin açıklamalar dikkate alınarak, (%1), (%8) veya (%18) oranı uygulanacaktır.

Net alanı 150 m²’yi aşan konutlarda ise genel vergi oranı olan %18 oranı uygulanacaktır.

Bu uygulamayı bir örnekle açıklayalım:

Yılmaz İnşaat Taahhüt Limited Şirketi 2021 yılında Erzincan'da yapı ruhsatı aldığı inşaatta aynı yıl tamamladığı ve envanterinde yer alan konutlardan net alanı 140 m² konutu 1 600 00,00.TL.- bedelle ve 180 m² konutunu 1 800 00,00. TL.- bedelle 10.03.2023 tarihinde satmıştır.

Bu durumda, Şirketin hesaplayacağı KDV:

140 m² lik konut için: $1\ 600\ 000,00 \times 0,01 = 16\ 000,00.TL.-$,

180 m² lik konut için: $1\ 800\ 000,00 \times 0,18 = 3\ 240\ 000,00. TL.-$ olacaktır.

Yapı ruhsatının 01.04.2022 tarihinden sonra alınması durumunda Şirketin hesaplayacağı KDV:

140 m² lik konut için: $1\ 600\ 000,00 \times 0,08 = 128\ 000,00.TL.-$,

180 m² lik konut için:

$(1\ 800\ 000,00 \times 150/180 \times 0,08) + (1\ 800\ 000,00 \times 30/180 \times 0,18) = 174\ 000,00. TL.-$ olacaktır.

01.04.2022 Tarihinden sonra yapı ruhsatı almış veya kamu kurum veya bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutların, bu tarihten sonraki teslimlerinde uygulanacak KDV oranları:

A- 01.04.2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatına göre yapılan konut teslimlerinde konutun net alanı;

150 m² veya daha az olması halinde KDV oranı %8,

150 m²'den fazla olması halinde ise satış bedelinin 150 m²'ye kadar olan kısmına tekabül eden tutar %8, 150 m²'den fazlasına tekabül eden tutar %18 oranında KDV 'ye tabi tutulacaktır.

B- 6306 Sayılı Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler için riskli yapının bulunduğu yerde dönüşüm projesi çerçevesinde 01.04.2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatına göre yapılan konut teslimlerinde, konutun net alanı;

150 m² veya daha az olması halinde KDV oranı %1,

150 m²'den fazla olması halinde satış bedelinin 150 m²'si için KDV oranı %1, 150 m² üzerindeki kısım için KDV oranı %18 olarak uygulanacaktır.

Bu uygulamayı bir örnekle açıklayalım:

Kahraman İnşaat Şirketi 6306 sayılı Kanun kapsamında inşa ettiği konutlardan 10.05.2022 tarihinde yapı ruhsatı alınan net alanı 135 m² olan konutu 1 550 000,TL.- bedelle, 20.06.2022 tarihinde yapı ruhsatı aldığı net alanı 125 m² olan konutunu 1 500 000,00.TL.- ve net alanı 170 m² olan konutunu 1 900 000,00.TL.- ye 05.05.2023 tarihinde satmıştır.

Bu durumda her bir konut için:

135 m² lik konut için : 1 550 000,00 X 0,01 = 15 500,00

125 m² lik konut için : 1 500 000,00 X 0,01 = 15 000,00

160 m² lik konut için:

$(1\ 900\ 000,00 \times 150/170 \times 0,01) + (1\ 900\ 000,00 \times 20/170 \times 0,18)$
= 57 000,00.TL.- tutarında KDV hesaplanması gerekmektedir.

01.04.2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen edilecek olan konut satışlarında:

Net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde %1,

Net alanı 150 m²'ye kadar olan büyükşehir belediye sınırları içinde yapı ruhsatı 01.01.2017 tarihinden sonra alınan lüks ve birinci sınıf inşaatlarda ruhsat tarihi itibarıyla arsa birim m² değeri 1 000,00 - 2 000,00 TL arasında olan konutlar %8,

Net alanı 150 m²'ye kadar olan büyükşehir belediye sınırları içinde yapı ruhsatı 01.01.2017 tarihinden sonra alınan lüks ve birinci sınıf inşaatlarda ruhsat tarihi itibarıyla arsa birim m² değeri 2 000,00 TL.-nin üzerinde olan konutlar %18,

Büyükşehir belediye sınırları içinde olmamakla beraber, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu

yerlerde inşa edilen net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlar %1, 150 m²'den fazla olan konutlar için %18 oranında KDV uygulanacaktır.

01.04.2022 Tarihinden itibaren yapı ruhsatı alınacak veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılacak olan projeler kapsamında inşa edilecek konut satışlarında 01.04.2022 tarihinden itibaren:

Konutların net alanı 150 m² 'ye kadar olan kısmı %8,

Net alanı 150 m² 'den fazla olan konutların 150 m² 'yi aşan kısmı %18,

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlar %1, 150 m²'den fazla olan konutların 150 m² kadar olan kısmına %1, 150 m²'yi aşan kısmına %18 oranında KDV uygulanacaktır.

Genel olarak yukarıda belirtilen istisna konutlar hariç, 01.04.2022 tarihinden sonra alınacak yapı ruhsatlarına göre inşa edilecek projelerden konut teslimlerinde, konutun net alanının; 150 m²'den fazla olması durumunda satış bedelinin 150 m²'ye kadar olan kısmı için %8, 150 m²'nin üstündeki kısım için %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile KDV' ye tabi arsa ve arazi teslimlerinde KDV oranı, 01.04.2022 tarihinden itibaren %18' den %8'e indirilmiştir.

İşyeri teslimlerinde metrekaresi ne olursa olsun eskiden olduğu gibi %18 oranında Katma Değer Vergisine tabi tutulacaktır.

14 Şubat 2023 tarih 32104 Sayılı Resmi Gazete' de (Mükerrer) yayımlanan 6790 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile; 15.02.2023 tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar, OHAL ilan edilen illerde kullanılmak üzere ve depremzedeler ile KDV Kanunu'nun 17/1'inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara teslimlerinde 150 metrekaresine kadar olan konut teslimleri %, 150 metrekaresinden fazla olan konut teslimlerinde, 150 metrekaresi için %1 fazlasında %20 oranında KDV oranı uygulanması yönünde düzenleme yapılmıştır.

6830 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan yeni düzenlemede, hiçbir şarta bağlı kalınsız (kullanım amacı ve alıcının niteliği) prefabrik yapı

ve konteynerlerin 22.02.2023 tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar teslimlerinde KDV oranı %1'e indirilmiştir.

Yapılan son değişikliğe göre prefabrik yapı ve konteynerlerin (kurulum ve montaj işleri dahil); 23.02.2023 tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar alıcı ve kullanım amacı şartlarına bakılmaksızın, tüm prefabrik yapı ve konteyner satışlarında uygulanan KDV oranı %18 yerine %1'e indirilmiştir.

Büyükşehir statüsünde olan yerlerde inşaat sınıfı ve Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen arsa birim metrekare vergi değerine göre KDV oranları uygulamasına son verilmiştir. Böylece büyükşehir statüsünde olamayan şehirlere uygulanan pozitif ayrımcılığa son verilmiş ve 150 metrekaresinin üstünde olan konut teslimlerinde kademeli KDV oranı uygulamasına gidilmiştir. Arsa ve arazi teslimlerinde KDV oranı %10 olarak uygulanmaya başlanmıştır.

Son olarak; yukarıda ve bundan sonraki anlatımlarda belirtilen katma değer vergisi oranlarına ilişkin rakamlar, 7 Temmuz tarihinde yayımlanan ve 10 Temmuz 2023 tarihinde yürürlüğe giren Cumhurbaşkanı Kararı ile % 8 olan indirimli oran % 10'a, % 18 olan genel oran ise % 20'ye yükseltilmiştir. Dolayısıyla yukarıda katma değer vergisi ile ilgili anlatılan hususlardaki %8 oranlı KDV %10 ve %18 oranlı KDV %20 olarak dikkate alınmalıdır. Bu bilgiler ışığında inşaat ve onarım işlerinde uygulanacak olan KDV oranlarını aşağıda verilen örneklerle detaylı olarak incelenmiştir.

Öncelikle yapılan değişikliklerin 01.04.2022 tarihi ve sonrasında ruhsatı alınan konutları kapsadığını belirtmemiz gerekmektedir.

- 6303 Sayılı Kanun Kapsamında olan projelerde; (afet riski altındaki alanlar ile bu alanlar dışındaki riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde iyileştirme, tasfiye ve yenileme işlemleri için yapılan projeler.)

- 01.04.2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alan inşaat projelerinde net alanı 150 metrekareye kadar olan konutlarda KDV oranı % 1 olarak uygulanırken. 150 metrekaresinin üstündeki konut teslimlerinde KDV oranı %20 olarak uygulanacaktır.

Örnek uygulama:

Kahraman İnşaat Şirketi 6306 Sayılı Kanun kapsamında Ankara'da inşa ettiği konutlarından 17.02.2022 tarihinde yapı ruhsatı alınan 130 metrekare olan

konutu 1 750,000.TL.- bedelle; 10.05.2022 tarihinde yapı ruhsatı alınan 125 metrekare konutu 1 550 000.TL.- bedelle ve net alanı 180 metrekare olan konutu 2 500 000.TL.- bedelle 15.06.2024 tarihinde satmıştır.

Bu durumda her bir konut için;

$$1\ 750\ 000 \times 0,01 = 17\ 500.-,$$

$$1\ 550\ 000 \times 0,01 = 15\ 550.-,$$

$$(2\ 500\ 000 \times 150/180 \times 0,01) + (2\ 500\ 000 \times 30/180 \times 0,20) = 104\ 185.-$$

Türk Lirası KDV hesaplanması gerekmektedir.

- 01.04.2022 tarihi ve sonrasında yapı ruhsatı alan inşaat projelerinde ise net alanı 150 metrekareye kadar olan konutlar için %1 oranında, net alanı 150 metrekarenin üstünde olan konutlarda ise, 150 metrekaresi için %1 fazla olan metrekare için %20 oranında kademeli olarak KDV uygulanması gerekmektedir.

Örnek uygulama:

Kahraman İnşaat Şirketi, 2022 yılında Erzincan ‘da yapı ruhsatı aldığı aynı yıl tamamladığı ve stoklarında yer alan konutlardan net alanı 135 metrekare olan konutu 1 200 000.-TL.- bedelle, 170 metrekare olan konutu 1 900 000.TL.- bedelle 10.08.2024 tarihinde satmıştır.

Bu durumda şirketin hesaplayacağı KDV tutarı:

135 metrekare konut için,

$$1\ 200\ 000 \times 0,01 = 12\ 000.TL.-,$$

170 metrekare konut için,

$$(1\ 900\ 000 \times 150/170 \times 0,10) + (1\ 900\ 000 \times 20/170 \times 0,20) = 212\ 382.TL.-$$

KDV hesaplanacaktır.

- 6306 sayılı kanun Kapsamında olmayan Projelerde;

- Yapı ruhsatı 01.04.2022 tarihi ve sonrasında yapılan projelerde; kademeli KDV oranı uygulaması yapılacak, yani konutun 150 metrekareye kadar olan kısmı için %10, aşan metrekareye isabet eden kısmı için %20 oranında KDV uygulanacaktır.

Örnek uygulama:

Kahraman İnşaat Şirketi, 24.05.2022 tarihinde yapı ruhsatını aldığı 6 adet 130 metrekarelik konutların her birini 2 200 000.TL.- tutarından ve 6 adet 160 metrekarelik konutların her birini 2 600 000.TL.- tutarından satmıştır.

130 metrekarelik konutların her biri için KDV hesabı:

$$(2\ 200\ 000 \times 0,10 = 220\ 000.TL.-.TL.-,$$

160 metrekarelik konutların her biri için toplam KDV hesabı:

$$(2\ 600\ 000 \times 150/160 \times 0,10) + (2\ 600\ 000 \times 10/160 \times 0,20) = 276\ 250.TL.- \text{ KDV hesaplanacaktır.}$$

- Yapı ruhsat tarihi 01.01.2017 sonrası ve 01.04.2022 tarihinden öncesi alınan projelerde;

Büyükşehir belediye sınırları dışında olan konutlar ve lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılmamış konutlar veya arsa birim metrekare değeri 1000,00.TL.-'sına kadar olan konut teslimlerinde %1 KDV oranı uygulanmaya devam edilecek, net alanı 150 metrekareden büyük olan konut teslimlerinde %20 oranında KDV uygulanacaktır.

Örnek uygulama:

Kahraman İnşaat İşletmesi, 2022 yılında Erzincan'da yapı ruhsatı aldığı ve bitirdiği konutlardan net alanı 135 metrekare olan konutu 1 500 000.TL.- bedelle 160 metrekare olan konutu 1 800 00.TL. bedelle 05/10/2024 tarihinde satmıştır. İşletmenin hesaplayacağı KDV aşağıdaki gibi olacaktır.

135 metrekare olan konut için;

$$1\ 500\ 000 \times 0,01 = 15\ 000.TL.-,$$

160 metrekare olan konut için:

$$1\ 800\ 000 \times 0,20 = 360\ 000.TL.- \text{ KDV hesaplanacaktır.}$$

- Yapı ruhsatı 01.04.2022 tarihinden sonra alınmış olan projelerde;

150 metrekareye kadar olan konut teslimlerinde 0,10 KDV, 150 metrekareyi aşan konutlarda, 150 metrekaresi için 0,10, 150 metrekareyi aşan kısmı için 0,20 oranında KDV uygulanacaktır.

Örnek uygulama;

Kahraman İnşaat İşletmesi, 2023 yılında Erzincan’da yapı ruhsatı aldığı ve bitirdiği konutlardan net alanı 135 metrekare olan konutu 1 500 000.TL.- bedelle 160 metrekare olan konutu 1 800 00.TL. bedelle 05/10/2024 tarihinde satmıştır. İşletmenin hesaplayacağı KDV aşağıdaki gibi olacaktır.

135 metrekare olan konut için;

$$1\ 500\ 000 \times 0,10 = 150\ 000.TL.-,$$

160 metrekare olan konut için:

$$(1\ 800\ 000 \times 150/160 \times 0,10) + (1\ 800\ 000 \times 10/160 \times 0,20) = 191\ 250.TL.- \text{ KDV hesaplanacaktır.}$$

Orana Etki Eden Faktörler

a- Net alan tanımı

Net alanın herkes tarafından aynı standartlarla belirlenmesine ilişkin olarak yayımlanan 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’ne göre, 150 m² net alanın hesabında, müstakil olarak kullanılacak her bir bina, kat ve bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınacaktır. KDV Kanunu’nun uygulanmasında “net alan” deyiminden, faydalı alan anlaşılacaktır. Faydalı alandan maksat ise, konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır. İnşaatlarda faydalı alan kapsamına giren ve girmeyen yerler 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde(10) geniş olarak açıklanmıştır. Plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirimli oran, sadece konut olarak kullanılacak olan bölümlere uygulanacaktır.

b- İnşaat taahhüt işlerinde indirimli oran uygulamasının şartları

38 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre, konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olabilmesi veya bu işler için indirimli oranda katma değer vergisi uygulanabilmesi için;

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

Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işlerine ilişkin istisnanın ya da duruma göre indirimli vergi oranının uygulanabilmesi için:

- İşin sadece 150 m²'ye kadar olan konutlar için kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekir.

1.7.2- Kat Karşılığı İnşaatlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması

İnşaat sektöründe, “arsa karşılığı inşaat işleri” veya “arsa karşılığı hasılat paylaşımı” işleri oldukça yaygın bir uygulamadır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir. (08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri.)

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

Buna göre;

a-Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden %8 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

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

c-Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden inşaatın özelliğine göre KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.7.3- Konut Yapı Kooperatiflerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması

5904 sayılı Kanun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan “konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri” ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV’den müstesnadır.” hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 4 üncü bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, 5904 sayılı Kanunun yayımlandığı 3 Temmuz 2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatını almış olan konut yapı kooperatifleri tarafından, üyelerine yapılacak konut teslimleri, söz konusu konutlar için belirlenen oranlarda KDV’ye tabi tutulacaktır.

Bu çerçevede, 5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri, m² büyüklüğüne bakılmaksızın KDV’den istisna olacaktır. Ancak, 3/7/2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri %1, diğer

taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere yapacakları konut dahil taşınmaz satışları Kanunun istisna ve oran hükümleri de dikkate alınarak KDV'ye tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla, 3 Temmuz 2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilecek, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi, sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının 3'er aylık dönemleri itibariyle KDV beyannamesi verilecektir.

3 Temmuz 2009 tarihinden önce veya sonra kurulan konut yapı kooperatifleri adına bina inşaat ruhsatı alınmadığı müddetçe KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

7 Temmuz tarihinde yayımlanan ve 10 Temmuz 2023 tarihinde yürürlüğe giren Cumhurbaşkanı Kararı ile belirtilen KDV oranları dikkate alınarak uygulama yapılması gerekmektedir. Buna göre 150 metrekareye kadar olan konut teslimleri %10, 150 metrekareden fazla olan konut teslimlerinde 150 metrekareye kadar olan kısmı %10, fazlası %20 oranında Katma Değer vergisine tabi tutulacaktır.²³

1.7.3.1-Yapı Kooperatiflerinin Arsa Karşılığı Arsa Sahibine Konut İnşa Etmeleri

Amaçları üyelerini ucuz konut sahibi yapmak olan konut yapı kooperatifleri, bu amaçlarına ulaşmak için başkalarının arsası üzerinde kat karşılığı inşaat yapmak suretiyle işlem yapmak durumunda kalabilirler. Konut yapı kooperatiflerinin arsa karşılığı konut veya bağımsız bölüm inşa etmelerinin KDV Kanunu karşısındaki durumu konusunda herhangi bir özel düzenleme bulunmadığından genel hükümlere göre işlem yapılması gerekmektedir. Buna göre, konut yapı kooperatifiyle arsa sahibi arasında yapılan sözleşme gereğince konut yapı kooperatifi arsa karşılığında inşa ettiği konutların bir kısmını arsa sahiplerine devretmektedirler. Bu durumda iki ayrı teslim işlemi söz konusu olduğundan dolayı yapılan işlem bir trampa işlemi olarak dikkate alınmalıdır.

²³ 7 Temmuz tarihinde yayımlanan ve 10 Temmuz 2023 tarihinde yürürlüğe giren Cumhurbaşkanı Kararı.

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde arsa karşılığı yapılan inşaatlarda KDV uygulanmasının usul ve esasları açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğ'e göre, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından kooperatife arsa teslimi; ikincisi ise kooperatif tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumunu aşağıdaki gibi maddeler halinde açıklayabiliriz.

a-Arsa sahibi veya sahipleri tarafından inşaatı yapan müteahhide arsa teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde Katma Değer Vergisi uygulanmayacaktır.

7 Temmuz tarihinde yayımlanan ve 10 Temmuz 2023 tarihinde yürürlüğe giren Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirtilen KDV oranları dikkate alınarak uygulama yapılması gerekmektedir.

b-Kooperatif tarafından arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılması

Kooperatif tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine %10 oranında, işyeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise 150 m²'yi aşan kısım %20 oranında emsal bedeli üzerinden KDV uygulanacaktır.

1.7.3.2- Kanunla Kurulmuş Sosyal Güvenlik Kuruluşları ve Belediyelere Yapılan İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 15. maddenin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre; sadece 150 m²'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri, KDV'den istisna edilmiştir.

İstisnanın uygulanabilmesi için:

İnşaat ruhsatının 29 Temmuz 1998 tarihinden önce alınmış olması,

İşin sadece 150 m² ye kadar olan konutlar için kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılması,

Yapılan işin inşaat ve taahhüde dayanması gerekir.

Buna göre, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelerin 150 m² den büyük konut ve işyeri inşaatlarına ilişkin olarak yapılan inşaat taahhüt işleri Katma Değer Vergisine tabi tutulacaktır.

7 Temmuz tarihinde yayımlanan ve 10 Temmuz 2023 tarihinde yürürlüğe giren Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirtilen KDV oranları dikkate alınarak uygulama yapılması gerekmektedir.

1.7.4- İnşaat Taahhüt İşlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

KDV Kanunu'na göre,²⁴ mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Anlaşıldığı üzere vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de bazı şahısları sorumlu tutabilecektir. Bu haller sınırlı olmayıp mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatın kaybın veya gecikmenin mümkün olduğu hallerdir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir. Bu şahıslar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

²⁴ KDVK., m.9/1

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. Maddesine dayanılarak yayımlanmış olan 117 No.lu KDV Genel Tebliği ve 63 Seri No.lu KDV Sirkülerinde Yapım İşlerinde Katma Değer Vergi Tevkifatına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri, Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, Döner sermayeli kuruluşlar, Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, Bankalar, Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler, payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler, yaptırdıkları inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden KDV tevkifat yapacaklardır.

Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama (boya badana dahil), her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri bu kapsamda tevkifata tabi bulunmaktadır.

Yapım işlerinde 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre, tevkifat oranı 1/6 olarak tespit edilmiştir. Kapsama giren yapım işleri dolayısıyla düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 5/6'sı işi yapanlara ödenecek, 1/6'sı ise işi yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. (11.07.2006 Tarih ve 26225 Sayılı Resmi Gazete.)

Yapım işlerinde yapılacak olan 1/6 lık KDV tevkifatı oranı, 14 Nisan 2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede ve 21 Haziran 2012 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu 63/2012 seri nolu sirkülerinde yapılan değişiklik, 2/10 olarak değiştirilerek 05.05.2012 tarihinden sonra uygulanacağı hüküm altına alınarak yayımlanmıştır.

27 Eylül 2017 Tarih ve 30193 Sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan “Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (seri NO:14)” ile yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde 2/10 olarak uygulanan KDV tevkifatı oranı, 27 Eylül 2017 Tarihli ve 30193 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:14)” ile 3/10 olarak değiştirilmiştir.

16.01.2021 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanan KDV Tebliği uyarınca kısmi tevkifat uygulanmasında yapılan değişiklikler ile; KDV tevkifatı yapacak kurumlar listesine sigorta şirketleri, sendika ve üst kuruluşları, vakıf üniversiteleri ve mobil elektronik haberleşme işletmecileri 01.03.2021 tarihi itibarıyla ilave edilmiştir. KDV tevkifatı bu tarihten itibaren 4/10 oranında uygulanmaya başlanmıştır.

Bu tevkifat yapma sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşlara karşı üstlenilmiş inşaat taahhüt işleri tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (Taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ise, işi devreden yüklenicinin de 89 ve 91 nolu tebliğdeki esaslar çerçevesinde tevkifat yapması gerekmektedir.

Yukarıda belirtildiği gibi, tevkifat uygulaması kapsamında yer alan inşaat (yapım) işlerinin hepsi hizmet ifalarından oluşmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 2. maddesindeki tanımı verilen “teslim “ mahiyetindeki işlemler tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 2024 yılı için 6 900,00.TL.-’yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV için tevkifat yapılmayacaktır. Bu tutar her yıl itibarıyla yenilenmektedir.

1.7.4.1- Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulamasına İlişkin Örnek;

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstereceklerdir. Tevkifat yapması gereken kurum ve kuruluş ise, hesaplayacakları KDV’nin 4/10’unu işi yapana ödemeyecek, kendi vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Spor Salonu İnşaatını yapan Müteahhit A’nın yaptığı hizmet karşılığında 800 000,00.TL.- tutarındaki faturayı aşağıda belirtilen şekilde hesap yapıp kesecektir.

Kesilecek olan fatura muhteviyatı:

Yapılan İşin Hizmet Bedeli Toplamı	800 000,00
Hesaplanan Katma Değer Vergisi Tutarı (%20)	160 000,00
Erzincan Üniversitesinin Beyan Edeceği Katma Değer Vergisi (160 000,00 X 4/10)	64 000,00
Müteahhidin Beyan Edeceği Katma Değer vergisi (160 000,00 X 6/10)	96 000,00
Müteahhide Ödenecek Toplam Tutar (800 000,00+96 000,00)	896 000,00

Mükellef tevkifat uygulanan işlem bedelini, tevkifat yapılan kısmı ile ödenen tutarın tamamını ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinde göstererek, ertesi ayın 26. günü mesai bitimine kadar beyan edip, bedelini ilgili vergi dairesine yatıracaklardır.

KDV beyannamesi verme ve bedelini ödeme süresi, Vergi Usul Kanunu 149 Nolu Sirküler ile 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren takip eden ayın 28 inci günü mesai sonuna kadar uzatılmıştır.

Erzincan Üniversitesinin ve Müteahhit (A)'nın muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır: (Kayıtlarda özel vergilendirilmeye tabi inşaat ve onarım işlerinde uygulanması gereken gelir vergisi ve damga vergisi kesintileri dikkate alınmamıştır.)

Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesinin muhasebe kaydı;

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	800 000.-	
258 10 Bina İnşaatı		
191 İNDİRİLECEK KDV	160 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV. Hesabı		
100 KASA HESABI 896 000.-		896 000.-
100 10 TL Kasası		
360 ÖDEN. VERGİ VE FON.		64 000.-
360 10 Gelir vergisi Stopajı		
Müteahhide yapılan ödeme.		

Müteahhidin muhasebe kaydı;

100 KASA HESABI	896 000.-	
100 10 TL Kasası		
350 YIL. Y. İNŞ. VE ONR. HAK.		800 000.-
350 10 Erz. Üni. Sp. Sal. İnş.		
391 HESAPLANAN KDV		96 000.-
391 20 %20 Hes. KDV. Hesabı		
Hakediş alımı.		

KDV Tevkifatının nazım hesaplarda takip edilmesi;

900 KDV TEVKİFATLARI HES.	64 000.-	
900 10 Erz. Ün. Spor Sln. İnş.		
910 KDV TEVKİFAT KARŞ.		64 000.-
910 10 Erz. Ün. Sp. Sln. Tev.		
KDV Tevkifatının izlenmesi.		

Müteahhidin KDV Beyannamesinde Devreden KDV çıkması halinde;

391 HESAPLANAN KDV	96 000.-	
391 20 %20 Hes. KDV. Hesabı		
190 DEVREDEN KDV	6 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV. Hesabı		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	64 000.-	
136 10 Diğer Alacaklar Hesabı		
191 İNDİRİLECE KDV		166 000.-
191 20 %20 İnd. KDV. Hesabı		
KDV Mahsubu.		

Müteahhidin KDV Beyannamesinde Ödenecek KDV çıkması halinde yapılacak olan muhasebe kaydı;

391 HESAPLANAN KDV	166 000.-	
391 20 %20 Hes. KDV. Hesabı		
191 İND. KDV. HESABI		96 000.-
191 20 %20 İnd. KDV. Hesabı		
360 ÖDENECEK KDV HES.		70 000.-
360 03 Ödenecek KDV. Hes.		
KDV Mahsubu		

KDV Tevkifatının izlendiği hesapların kapatılması kaydı;

910 KDV TEVKİFAT KARŞ.	64 000.-	
910 10 Erz. Ün. Sp. Salon. Tev.		
900 KDV TEVKİFATLARI HES.		64 000.-
900 10 Erz. Ün. Spor Sal. İnş.		
Nazım hesapların kapatılması		

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

1-İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRMEYLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesi gereğince; işletmelerin sürekliliği kavramınca sınırsız kabul edilen süresinin, belli dönemlere bölünmesi, her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrıca belirlenmesi ve sosyal sorumluluk ilkesi gereğince de ilgili kişi ve kuruluşlara bildirilmesi gerekmektedir. Bu kuruluşlardan devlet, ortaklar, çalışanlar ve işletmeyle ilgili üçüncü kişi ve kuruluşlar, işletmenin öz varlıkları üzerinden hesaplanan gelirlerden paylarına düşeni almak, kredi kuruluşları gibi bazı kuruluşların işletmedeki alacaklarının geri ödenmesi yeteneğinin sürüp sürmediğini bilmek, ortaklar ile yöneticiler ise belirlenen sonuçlara göre işletmenin geleceği için gerekli kararları almak durumundadırlar. Bu nedenle, işletmenin sonsuz sayılan süresi belli dönemlere bölünür ve her bir dönem bağımsız bir dönemi oluşturur. İşletme faaliyetlerinin sonuçları bu dönemler itibariyle belirlenir. Muhasebede bu dönemlere hesap dönemi denir ve süresi bir yıldır.

Vergilendirmede dönemsellik ilkesi vergi sistemimizin temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Dönem olarak yıl ya da takvim yılı esas alınır. Bu durum hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi açısından aynıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde yıllık olma ilkesi “gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde ifade edilmiştir. Aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplandığı belirtilmiştir. Bu ilke Vergi Usul Kanunu'nun 174 üncü maddesinde de yenilenmiş olup, vergi döneminin

normal koşullarda takvim yılı olduğu, 12 aylık özel hesap dönemlerinin de tayin edileceği de gösterilmiştir.

İnşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar da, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazançlar" hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak yıllara yaygın (senelere sari) inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin taşıdığı nitelik itibarıyla genel hükümler dışında ayrı bir özel vergilendirme rejimine tabi tutulmuştur.

Özel vergilendirme, sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için geçerlidir. Aynı yıl içinde başlayıp bitirilen inşaat ve onarım işleri ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir. Aynı şekilde arsa karşılığı inşaat yapımında da özel vergilendirme söz konusu değildir.

2- ÖZEL İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Gerçek ya da tüzel kişilerin kendi adlarına yaptıkları inşaat işleri, özel inşaat işi olarak adlandırılmaktadır. Gerçek kişilerce yapılan inşaat işleri (yap-sat) dahil vergi uygulaması açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/4 maddesi göre ticari kazanç, kurumsal açıdan da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1-13 maddelerine göre kurum kazancı sayılmışlardır.

Özel inşaat işletmelerinin vergilendirilebilmesi için, yapımı tamamlanan inşaatların satılması gerekmektedir. Özel inşaat işi yapan işletmelerin bu inşaatın satışından elde ettikleri gelirlerini içinde bulundukları yılın geliri olarak beyan edeceklerdir.

Özel inşaat işleri yapan kişi ve kuruluşlar, geçici vergi kapsamında cari vergilendirme dönemlerinin gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere, üçer aylık kazançlarının; gelir vergisi mükellefi olmaları durumunda %15, kurumlar vergisi mükellefi olmaları durumunda 2023 yılından itibaren %25 oranında geçici vergi olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

3- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapan işletmelerin faaliyetleri, diğer sektörlerden farklı olarak bir yıldan daha uzun bir sürede tamamlanmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edilip vergilendirilecektir. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyetlerin ve hasılatların, işin tamamlanmasına

kadar biriktirilmesini gerektirmektedir. Bu özelliğinden dolayı yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için Gelir Vergisi Kanunu’nun 42-43-44’üncü maddeleri ile özel bir vergilendirme sistemi getirilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir”, 44. maddesinde ise “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.” hükmü bulunmaktadır. Bu hükümlere göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar zarar tespiti, işin bittiği dönemde yapılmaktadır.

Bir inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olarak değerlendirilebilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- Resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekir,
- İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi.

Özel vergilendirme sistemine tabi tutulabilme şartlarını kısaca açıklayacak olursak;

a-Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması;

Gelir Vergisi Kanunu’na (GVK.) göre ²⁵ “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri “ kavramı kullanılmış, ancak bu kavramın tanımı ve açıklaması yapılmamıştır.

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü kapsar.

İnşaat ve onarımın tanımıyla ilgili gerekli diğer tanım ve açıklamalar birinci bölümde yapıldığı için burada tekrar edilmeyecektir.

b-Resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekir;

Özel vergilendirme sisteminin uygulanabilmesi için aranan ikinci koşul, inşaat ve onarım işinin başkası hesabına bir taahhüt gereği yapılmasıdır.

²⁵ Gelir Vergisi Kanunu m.42

Taahhüt; kendi nam veya hesabına gerçek veya tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.

Taahhüt için yazılı ve sözlü olması koşulu aranmamasına karşılık, uygulamada sözleşmeler genellikle yazılı olarak yapılmaktadır.

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetlerinin tamamlanma süresi vergilendirme açısından önemlidir.

Aynı yıl içerisinde başlayıp aynı yıl içerisinde biten inşaat taahhüt onarım işleri, aylara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak adlandırılır. Bu işler vergilendirme açısından genel hükümlere tabidir.

Özel inşaat işleriyle uğraşan, apartman inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satanlar işletmeler, vergilendirme açısından genel hükümlere tabi olup özel vergilendirme sisteminden yararlanamazlar.

c-İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi;

Özel vergilendirme sisteminin uygulanabilmesi için son koşul da, yapılan inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesidir.

İnşaat ve onarım işinin süresi bir yıldan fazla ise, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde ise, iş için yapılan sözleşmedeki süre dikkate alınır. Burada bahsedilen süre 12 ay değil, hesap dönemidir. Bir işin süresi 12 aydan az, fakat birden fazla takvim yılına sirayet ediyorsa, iş yıllara yaygın kabul edilir. Aynı hesap döneminde başlayıp, aynı hesap döneminde biten işler yıllara yaygın değildir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kazanç işin bitiminde hesaplanmakta ve vergileme işlemleri de bundan sonra yapılabilir. Uzun süre belirli bir mükellef gurbundan vergi alınmaması verginin mali amacı ve genellikle ilkesiyle bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilendirmedeki gecikmeyi telafi etmek, hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla, senelere sirayet eden inşaat taahhüt ve onarım işlerinde, özel vergilendirme kapsamında vergi kesintisi esas kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu 94/3. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a ve 30 maddeleri gereğince, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, inşaat

ve onarım işlerini yapanlara (Kurumlarda dahil) ödedikleri hakediş (İstihkak) bedellerinden, hakediş sahibinin gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere (Avans olarak ödenenler de dahil) %3 oranında vergi tevkifatı (kesinti) yapmak zorundadırlar. Kesilen bu vergiler işin bitiminde hesaplanan vergilerden mahsup edilir ve mahsup fazlası usulü dairesinde ret veya iade edilir.

4.02.2021 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanan 3491 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 1 Mart 2021 tarihinden geçerli olmak üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapanlara, bu işlerle ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinde uygulanan stopaj oranı %3'den %5'e yükseltilmiştir.

Söz konusu tevkifat nedeniyle, yıllara sari inşaat ve onarım işi niteliği devam eden işlerden sağlanan kazançlar geçici vergi kapsamında değildir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin bu niteliğini kaybettiği tarih işin bitim tarihidir. İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir.

Dolayısıyla geçici kabulden sonra kesin kabulü sağlamak üzere yapılan işler nedeniyle alınan hakedişler, biten inşaat işiyle ilişkilendirilmeksizin elde edildikleri yılın kar ve zararının hesaplanmasında dikkate alınır ve vergi tevkifatına tabi tutulmazlar.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak yukarıda belirtilen genel esaslardan ayrıca, tevkifat açısından özellik arzeden durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

-Yıl içerisinde bitirilmesi planlandığı halde ek süre verilmesi nedeniyle yıllara sarı hale gelen işlerde, ek sürenin verildiği tarihten itibaren ödenen hakedişlerden vergi tevkifatı yapılması gerekir. Ek sürenin verilmesinden önce ödenmiş olan hak edişlerden ise geriye dönük bir kesinti yapılamaz.

-Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin sözleşmenin feshedildiği durumda, sözleşmesin fesih tarihi işin bitim tarihi olarak kabul edilecek, bu tarihten sonra işveren tarafından söz konusu iş nedeniyle yapılacak ödemeler tevkifata tabi tutulmayacaktır.

-Ek süre verilmemekle beraber yüklenicinin kusuru nedeniyle iş yıllara sari hale gelmişse, ertesi yılbaşından itibaren ödenecek hakedişlerden tevkifat yapılacaktır.

-Yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yükleniciye ödenen avans ödemelerinden de tevkifat yapılacaktır. Bu durum avansın mahsubu sırasında tekrar bir tevkifat yapılmayacaktır.

Mükellefler yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı ayrı sayfalarında göstermek zorundadırlar.

4- TAŞERONLARA YAPTIRILAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Diğer sektörlerde olduğu gibi inşaat sektöründe de sürekli yeni teknolojilerin getirilmesi bu sektörde de uzmanlaşmayı ve iş bölümünü zorunlu hale getirmektedir. Belli alanda uzmanlaşma ise, o işlerin daha uygun maliyetlerle elde edilmesini sağlamaktadır.

İnşaat yapımında birçok özel uzmanlık gerektiren işin bir arada yürütülmesi gerektiğinden, işletmeler işi kendileri yapmak yerine, bu alanda uzmanlaşmış olan kişilere yaptırmayı hem teknik, hem de ekonomik açıdan tercih etmektedirler.

İnşaat işinin belli kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen, alanında uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişilere taşeron denir. İnşaatların belli bir bölümlerinin yapımı için uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç duyulması, özellikle inşaatlarda kullanılan iş makinelerinin ve diğer araç ve gereçlerin finansmanının büyük tutarlara ulaşması inşaat işletmelerinin inşaatın belli bölümlerinin başkalarına yaptırmalarına neden olmuştur. Taşeronları alt işveren olarak da ifade etmek mümkündür.

Taşeronlara yaptırılan inşaat ve onarım işlerinde, vergilendirme açısından önemli olan, taşeronluk sözleşmesine göre, taşeronun üstlendiği inşaat ve onarım işinin yapım süresidir.

Taşeronun yapacağı inşaat ve onarım işinin başlama ve bitimi birden fazla takvim yılını aşıyor ise iş, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde belirtilen yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak değerlendirileceğinden, hem hakediş

hem de avans ödemelerinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi gereği vergi kesintisi söz konusu olacaktır.

Burada taşeronun üstlendiği inşaat ve onarım işinin, müteahhit bir işletmeye karşı üstlenmiş olduğu bir inşaat işi olması ile Yap-Sat inşaat işi yapan bir işletmenin inşaat işi olmasının ve kamu kurumuna veya özel sektör kuruluşuna ait olmasının önemi yoktur. Vergilendirme açısından önemli olan, taşeronun üstlendiği inşaat ait kısmın sözleşmeye göre hangi sürede tamamlanıp teslim olacaktır.

5- HAKEDİŞ, AVANS VE SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Müteahhitlerin ihale ile aldıkları işlerde, sözleşme karşılığında taşeronlara inşaat ve onarım işi yaptırmaları ve Yap-Sat inşaat işletmelerinin taşeronlara sözleşme karşılığında inşaat ve onarım işi yaptırmaları, herhangi bir şekil şartına bağlı olmadığı için bu işletme ve kişilerin hakediş belgesi düzenleme zorunlulukları da yoktur. Buna rağmen hakediş düzenlenir ise bu durumda hakediş faturada yazılı işin içeriğini açıklar nitelikte bir belge olduğundan damga vergisine tabi değildir.

Diğer taraftan müteahhitlerin sözleşme karşılığında taşeronlara yaptırdıkları inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak henüz iş yapılmadan veya tamamlanmadan ödeme yapabilmektedirler. Bu ödeme henüz yapılmamış bir hizmetle ilgili olması nedeniyle avans olarak nitelendirilmektedir. Avans ödemesi ileriki bir tarihte ortaya çıkacak olan bir borcun, söz konusu tarihten önce ödenen kısmını ifade etmesi nedeniyle de bir borç para verme işlemidir.

İnşaat işiyle ilgili olarak yapılan sözleşmeler ister kamu ile yapılınsa isterse özel sektör arasında yapılınsa damga vergisine tabidir.

Hakkedişler açısından işin kamuya yapılması ile özel sektöre yapılması arasında farklılıklar söz konusudur.

Resmi daire sıfatına haiz kurumlar tarafından yapılacak hakediş ve avans ödemeleri (iş veya fiyat artışına ilişkin tutar dahil) nedeniyle düzenlenen kağıtların, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/I-a fıkrasına göre, damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yıllara sari iş resmi dairelere yapılmıyorsa düzenlenen hakkediş raporlarında damga vergisi hesaplanmaz.

Hakediş ve avans ödemelerindeki damga vergisi kesintisinin gelişimini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

Avans ödemeleri Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı listenin "IV. Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar" kısmının (c) bendi gereğince ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler binde 6,6 oranında damga vergisine tabidir. Bu nedenle avans olarak yapılan ödeme karşılığında makbuz veriliyorsa, yapılan ödeme üzerinden binde 6,6 oranında damga vergisi kesilmesi gerekmektedir. Makbuz verilmemesi veya ödemenin banka kanalıyla yapılması durumunda damga vergisi kesintisi söz konusu değildir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tabloda yapılan değişikliklerle, belli parayı ihtiva eden sözleşmeler uygulanan binde 6,6 lık Damga Vergisi oranı, binde 8,25 olarak değiştirilmiştir.

Müteahhit ve Yap-Sat inşaat işletmelerinin belli bir parayı ihtiva eden sözleşmelerinde uygulanan bu binde 8,25'lik damga vergisi oranı, 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere binde 9,48 olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik 29.12.2020 tarih ve 31349 sayılı Resmi Gazete 'de 65 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği ile 2021 yılında uygulanacak damga vergisi oranı olarak da aynı oranın uygulanacağı belirlenmiştir. Bu oran, sonraki yıllarda da değişiklik yapıncaya kadar aynı oranda uygulanmaya devam edilecektir

6-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerde, diğer işletmelerde olduğu gibi dönem sonu muhasebe işlemleri, belirleme ve değerlendirme işlemlerini kapsayan muhasebe dışı envanter çalışmaları ile tespit edilen ve işletmenin gerçek durumunu yansıtan sonuçların kayıtlardaki değerler ile karşılaştırıp gerekli düzeltme, ayarlama ve dönem sonu kayıtlarını kapsayan muhasebe içi envanter çalışmaları olmak üzere iki aşamadan meydana gelmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin özelliği gereği, bu işleri yapan işletmelere özgü dönem sonlarında yapılması gereken işlemler aşağıdaki gibi ifade edilir;

- Tamamlanan inşaat ve onarım işlerinin saptanması,
- Sonradan yıllara yaygın hale gelen inşaatların belirlenmesi,

- Endirekt inşaat üretim giderlerinin dağıtım hesaplamasının yapılması,
- Ortak (müşterek) genel gider dağıtım hesaplanmasının yapılması,
- Ortak (müşterek) amortisman gider dağıtım hesaplamasının yapılması,
- Kanunen kabul edilmeyen giderlerin belirlenmesi ve dağıtımı,
- Tamamlanan inşaatlardan kalan malzemelerin belirlenmesi ve miktar karşılaştırmalarının yapılması,
- Diğer işlere ait gelir ve giderlerin belirlenmesi,
- Tamamlanan inşaatlara ait peşin ödenen vergilerin belirlenmesi,
- Dönem sonu itibariyle devam eden inşaatlara ait maliyetlerin ilgili bilanço hesaplarına aktarılması,
- Genel geçici mizan düzenlenerek gerekli işlemlerin yapılması,
- Tamamlanan inşaatlara ait hasılat ve maliyetlerle ilgili gelir tablosu hesaplarının aktarılması,
- Kesin mizan düzenlenerek, kapanış kayıtlarının yapılması ve hesapların kapatılması,
- Bilanço ve gelir tablosu gibi mali tabloların düzenlenmesi.

BEŞİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE VE VERGİLEME

Buraya kadar inşaat ve onarım işleriyle ilgili gerekli tanımlar yapılarak, inşaat ve onarım işlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki yeri ve bu işlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi üzerinde duruldu.

Bu bölümde, Tekdüzen Muhasebe Sistemine bağlı kalınarak, vergi yasalarındaki düzenlemelerde göz önünde tutularak, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde karşılaşılabilecek özellikli ekonomik olaylar açıklanacak ve bu olayların muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamalar yapılacaktır.

1-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNATLAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde teminatlar, geçici ve kesin teminat olmak üzere iki kısımda incelenir.

1.1-Geçici Teminat ve Muhasebeleştirilmesi

Kamu İhale Kanunu'na göre;²⁶ “İhalelerde, tahmin edilen bedelin %3'ünden az olmamak üzere, istekliler tarafından verilecek tutar üzerinden geçici teminat alınır.” hükmüne göre; Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin ihalesine girecek olanlar bu ihaleye girmeden önce tahmini bedelin %3'ü oranında geçici teminat yatırmak zorundadırlar. Geçici teminat, inşaat ve onarım işiyle ilgili ihalelere katılabilmesi için gerekli olan şarttır.

Kamu İhale Kanunu'nun 34. üncü maddesine göre teminat olarak kabul edilecek değerler aşağıdaki gibidir:

²⁶ Kamu İhale Kanunu, m33

- Tedavüldeki Türk parası,
- Banka ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler.

Geçici teminatlar ihalenin kazanılmaması durumunda geri alınır. İhalenin kazanılması durumunda, ihaleyi kazanan yüklenici ya geçici teminatını geri alır ve ihale bedeli üzerinden % 6 oranında kesin teminat verir ya da geçici teminatı kesin teminata dönüştürebilir. İhaleyi kazanan yüklenicinin işi yapmaktan vazgeçmesi durumunda geçici teminat geri verilmez.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde; yüklenici tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminatlar, Verilen Depozito Ve Teminatlar Hesabı'nda takip edilir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre; bir yıl veya daha kısa süreli işler için üçüncü şahıslara verilen nakit teminatlar 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI'nda izlenir.

Yüklenici firmanın, bir dönemde birden fazla inşaat ve onarım işinin ihalesine girebilmesi için geçici teminat yatırması söz konusu olabilir. Bu durumda her işe ait geçici teminatı takip edebilmek için alt hesaplar kullanmak gerekir.

Yüklenici firmanın taahhütlerini yerine getirmediği, işi yapmaktan kaçındığı sözleşme kurallarına uymadığı takdirde, ihaleyi gerçekleştiren kurum, sözleşmeyi feshederek yatırılan geçici teminatı gelir kaydeder. Bu durumda, yüklenici firmanın da bu işle ilgili ödediği geçici teminatı gider olarak kaydetme hakkı vardır. Şu kadar ki, geçici teminatın gider kaydedilmesi olağandışı bir uygulama olduğundan, bu gider 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI'nda izlenir.

Örnek; Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Şenocaklar İnşaat Taahhüt İşleri limited Şirketi, 10.03.20X5 tarihinde Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Rektörlüğü tarafından yaptırılacak Eğitim Fakültesi Spor Salonu İnşaatının ihalesine girebilmek için, inşaatın tahmini bedelinin %3'ü tutarında 20 000,00.TL.- geçici teminatı, ihale makamı tarafından belirlenen bankaya nakit olarak yatırmış ve belgesini ihale dosyasına koymuştur.

Verilen geçici teminat kaydı;

10.03.20X5		
126 VER. DEP. VE TEM. HS.	20 000.-	
126 01 Geçici Tem.		
126 01 01 EBYÜ. Spor Sal. Tem.		
100 KASA HESABI		20 000.-
100 10 TL Kasası		
Spor salonu ihalesi için geçici tem. yat.		

Geçici teminat geri alındığında ters kayıt yapılarak ilgili hesaplar kapatılır.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Sökmenler İnşaat Kollektif Şirketi, 10.04.20X5 tarihinde Erzincan Belediyesi tarafından yaptırılacak olan Yıldız Parkı İnşaatının ihalesine girebilmek için, inşaatın tahmini bedelin %3'ü olan 20 000,00.TL.- geçici teminat tutarı karşılığında Ziraat Bankasından aldığı teminat mektubunu ihale dosyasına koymuştur.

Bankadan teminat mektubu verilmesi kaydı;

10.04.20X5		
900 TEM. MEKT. BORÇLULAR	20 000.-	
900 01 Yıldız Parkı Tem. Mekt. Borç.		
901 TEM. MEKT. AL.		20 000.-
901 01 Tem. Mekt. Alacaklı.		
Yıldız Parkı ihalesi için teminat mektubu ver.		

Teminat mektubu geri alındığında ters kayıt yapılarak hesaplar kapatılacaktır.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Teknik İnşaat İşletmesi, 10.05.20X5 tarihinde Erzincan Özel İdare Müdürlüğü tarafından yaptırılacak Bina İnşaatının ihalesine girebilmek için, inşaatın tahmini bedelin %3'ü olan 10 000,00.TL.- geçici teminat tutarı karşılığında İş Bankasından aldığı teminat mektubunu ihale dosyasına koymuştur. 25.05.20X5 tarihinde yapılan ihale sonucunda ihale işletmede kalmamış teminat mektubu alınarak ilgili bankaya iade edilmiştir.

Teminat mektubunun verilmesi kaydı;

10.05.20X5		
900 TEM. MEKT. BORÇLULAR 900 01 Bina İnş. Tem. Mekt. 901 TEM. MEKT. ALA. 901 01 Tem. Mekt. Alacaklı.	20 000.-	20 000.-
Bina inşaatı ihalesi için teminat mektubu ver.		

Teminat mektubunun geri alınması kaydı;

25.05.20X5		
901 TEM. MEKT. ALACAKLILAR 901 01 Bina inş. Tem. Mekt. 900 TEM. MEKT. BRÇ. 900 01 Bina İnş. Tem. Mekt.	20 000.-	20 000.-
Bina inş. ihalesi için ver. Tem. mekt. geri al.		

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan As İnşaat İşletmesi, 15.05.20X5 tarihinde Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından yaptırılacak Yol İnşaatının ihalesine girebilmek için ihale dosyası hazırlamıştır. İşletme, İnşaatın tahmini bedelinin %3'ü olan 50 000,00.TL.-'yi geçici teminat olarak ihale makamınca belirlenen İş Bankasına nakit olarak yatırmış ve belgesini ihale dosyasına koymuştur.

25.05.20X5 tarihinde yapılan ihale sonucunda ihale işletmede kalmıştır. Ancak işletme zarar edeceği düşüncesiyle sözleşme yapmaktan vazgeçmiş ve geçici teminatını geri alamamıştır.

Geçici teminatın nakit olarak yatırılması kaydı;

15.05.20X5		
126 VER. DEP. VE TEM. HS.	50 000.-	
126 01 Yol İnş. Geçici Tem.		
126 01 01 Yol İnş. Geç. Tem.		
100 KASA HESABI		50 000.-
100 01 TL Kasası		
Yol inşaatı ihalesi için geçici teminat yatırılması.		

Geçici teminatın gider olarak muhasebeleştirilmesi kaydı;

/		
689 DİĞER OL. DIŞI GİD. VE ZARARLAR	50 000.-	
689 01 Geri Alınamayan Geçici Teminat		
126 VER. DEP. VE TEM. HS.		50 000.-
126 01 Geçici Tem.		
126 01 01 Yol İn. G. T.		
Yol inşaatı geçici teminatının gider kaydı.		

1.2-Kesin Teminat ve Muhasebeleştirilmesi

Kamu İhale Kanunu'nun 43.maddesinde; "Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6'dan az olmamak üzere kesin teminat alınır." hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm gereğince, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ihalelerini kazanan yüklenicilerden ihale bedelinin en az % 6'sı oranında kesin teminat alınması gerekmektedir.

Geçici teminatın geri alınarak kesin teminat verilebileceği gibi, geçici teminatın kesin teminata dönüştürülebilmesi de mümkündür.

Verilen teminatın türü, yapılacak olan muhasebe kaydının belirlenmesi açısından önemlidir. Nakit olarak verilen kesin teminatların, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin bir yıldan daha uzun sürede tamamlanacağı

için 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI'nda izlenmesi gerekiyorken; banka teminat mektubu, Devlet İç Borçlanma Senedi ve bu senetler yerine geçen belgeler için Nazım Hesapların kullanılması gerekmektedir. Bu tür inşaat ve onarım işlerinde genellikle kesin teminatlar için banka teminat mektubu, Devlet İç Borçlanma Senedi ve bu senetler yerine geçen belgeler kullanılmaktadır.

Örnek; Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Asil İnşaat İşletmesi, 18.05.20X5 tarihinde Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından yaptırılacak olan Yeşilçay Köprü İnşaatının ihalesini 250 000,00.TL.-'ye üstlenmiştir. İşletme geçici teminatını geri almış ve kesin teminat olan 15 000,00.TL.- karşılığında Ak Bankası Erzincan şubesinden aldığı teminat mektubunu ihale makamına vermiştir.

Kesin teminat verildiğindeki muhasebe kaydı;

18.05.20X5			
900 TEM. MEKT. BORÇLULAR		15 000.-	
900 01 Karayolları Gen. Mdr.			
901 TEM. MEKT. AL.			15 000.-
901 01 Ak B. Erz. Şb.			
Köprü inşaatı ihalesi için teminat mektubu ver.			

Kesin teminat geri alındığındaki muhasebe kaydı;

/			
901 TEM. MEKT. ALACAKL.		15 000.-	
901 01 Ak Bank. Erzincan Şb.			
900 TEM. MEKT. BORÇLULA			15 000.-
900 01 Kar. Gen. Mdr.			
Köprü inşaatı ihalesi tem. mek. geri al.			

1.3- İnşaat ve Onarım İşlerinde Depozitolar Ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler, inşaatlarında veya yönetim birimlerinde kullanılmak üzere, elektrik, su, doğalgaz, telefon, vb. işlemleri nedeniyle abone olmak için çeşitli kurumlara depozito adıyla sonradan alınmak üzere nakitler yatırmaktadırlar.

Yatırılan depozitoların geri alınma süresi bir yılı aşmıyorsa; 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR, geri alınma süresi bir yılı aşıyorsa; 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI'nda izlenir. Verilen ve 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR hesabında takip edilen uzun süreli depozitoların geri alınma süresi, bir yılın altına düştüğü yılın sonunda kısa vadeli olan depozito ve teminatlar için kullanılan 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI'na aktarılmalıdır.

Örnek; Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Kaplan İnşaat İşletmesi Anonim Şirketi, 25.07.20X5 tarihinde yapmayı üstlendiği Yüzme Havuzu İnşaatı elektrik bağlantısı için TEDAŞ Müdürlüğüne nakit olarak 1 500,00.TL.- depozito yatırılmıştır. İnşaatın süresi 5 yıldır.

Depozito yatırılması kaydı;

25.07.20X5		
226 VER. DEP. VE TEMİNATLAR. HES.	1 500.-	
226 01 Tedaş Yüzme Havuzu Elk. Depoz.		
100 KASA HESABI		1 500.-
100 01 TL Kasası		
Yüzme havuz inşaatı elektrik depozitosu yat.		

Depozito süresinin bir yılın altına düşmesi kaydı;

28.07.20X9		
126 VER. DEP. VE TEMİNATLAR. HES.	1 500.-	
126 01 Tedaş Yüzme Havuzu Elk. Depoz.		
226 VER. DEP. VE TEM. HES.		1 500.-
226 01 Tedaş Y. H. El. Dp.		
Yüzme havuz inşaatı elektrik depozitosu yat.		

Depozitonun geri alınması kaydı,

25.10.20X9			
100 KASA HESABI		1 500.-	
100 01 TL Kasası			
126 VER. DEP. VE TEMNT. HES.			1 500.-
126 01 Tedaş Yz. Hav. Elk. Dpz.			
Yüzme havuz inşaatı elektrik dep. geri alınması			

1.3-İnşaat ve Onarım İşlerinde Sözleşme, Noter, Teminat Mektubu Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin ihalesinden sonra, ihaleyi alan yüklenici firma ile ihale makamı arasında noter tasdikli olarak yazılı bir sözleşme yapılır. Yazılı sözleşme yapıldıktan sonra kesin eminat verilir. Gerek sözleşme için noter masrafları da dahil, gerekse teminat mektubu temini için yapılan tüm giderler ilgili inşaatın maliyetine yüklenir. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI bu amaçla kullanılır.

Harcama yapılan inşaat ve onarım işinin ihalesi firma tarafından alınamamışsa, yapılan giderler 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'ndan çıkartılarak ortak genel gider olarak 7/A seçeneğine göre 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI'na, 7/B seçeneğine göre 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HESABI'na kaydedilir. Bu durumda ortak genel giderler dönem sonlarında Gelir Vergisi Kanunu 43. Maddesindeki hükme göre inşaatlar arasında dağıtılır.

Örnek; İnşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Koç İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi, 25.01.20X5 tarihinde ihalesine gireceği Kanalizasyon İnşaatı için dosya hazırlamış ve İş Bankası Ulus/Ankara Şubesine geçici teminat mektubu için 25.01.20X5 tarihinde 3 000,00.TL.- komisyon ödemiştir.

Geçici teminat mektubu için ödenen komisyon giderinin 7/A seçeneğine göre muhasebeleştirilmesi kaydı:

25.01.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.	3 000.-	
740 10 Kanalizasyon İnşaatı		
740 10 05 Geçici Tem. Kom. Gid.		
100 KASA HESABI		3 000.-
100 01 TL Kasası		
Kanalizasyon inşaatı teminat mektubu gideri.		

Geçici teminat için 7/B seçeneğine göre masrafın kaydı;

Yukarıdaki muhasebe kaydında kullanılan 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI yerine 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HESABI kullanılmalıdır.

İnşaat ve onarım işinin ihalesinin alınması halinde yapılacak her hangi bir işlem söz konusu değildir.

İnşaat ve onarım işinin ihalesinin kaybedilmesi durumunda 7/A seçeneğine göre aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir;

/		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HES.	3 000.-	
770 05 Geçici Tem. Kom. Gid.		
740 HİZMET ÜRT. M. HS.		3 000.-
740 10 Kanalz. İnşaatı		
740 10 05 K. Gid.		
Düzeltilme kaydı.		

İnşaat ve onarım işinin ihalesinin kaybedilmesi durumunda 7/B seçeneğine göre aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir;

/ 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HESABI 794 20 Dönem Ortak Giderleri 794 20 05 Geçici Tem. Kom. Gid. 740 HİZMET ÜRT. MAL 740 10 Kan. inşaatı 740 10 05 K.G. Kanalizasyon inşaatı teminat mektubu gideri.	3 000.-	3 000.-
--	---------	---------

2-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmak üzere yürürlüğe giren “1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bu Tebliğin ekinde yer alan Muhasebe Usul ve Esasları maliyet hesaplarının yürütülmesinin “7/A” ve “7/B” olmak üzere iki ayrı seçeneğe göre yapılabileceğini öngörmektedir. Bu seçeneklerden hangilerinin hangi işletmeler tarafından ne şekilde uygulanacağına ilişkin hususlar zaman zaman muhasebe sistemi uygulama tebliğleriyle, hangi işletmelerin 7/A, hangi işletmelerin 7/B seçeneğine göre muhasebeleştirme işlemlerini gerçekleştirebilecekleri yayımlanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler başkası adına bir sözleşme nedeniyle hizmet taahhüdünde bulunmaktadırlar. Bu nedenle yaptıkları iş bir çeşit sipariş yerine getirmektir. Yapılan işin özelliklerinin işi yaptıranlar tarafından belirlenmesi nedeni ile bir hizmet yapılmakta ve bu işletmeler hizmet işletmesi olarak ifade edilmektedirler.

Bu kısımda, maliyet unsurları olarak malzeme giderleri, işçilik giderleri, taşeron giderleri ve diğer giderlerin muhasebeleştirilmesi, Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği esas alınarak 7/A ve 7/B seçeneklerine göre örneklendirilecektir.

2.1-Direkt Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat maliyetine giren unsurların inşaat maliyetine yüklenmesiyle ilgili olarak muhasebe kayıtları değişik şekillerde olabilir.

2.1.1-İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat diye tanımladığımız yapının maliyeti; üzerinde kurulan arsanın maliyeti, inşaat malzemeleri maliyeti ve işçilik giderlerinden oluşur. İnşaatlarda kullanılan ilk madde ve malzemeler gerek çeşit ve gerekse fiyat bakımından birbirlerinden çok farklıdırlar. İnşaatlarda kullanılan ilk madde ve malzemeler hakkında kısaca bilgi verecek olursak;

- İlk Maddeler; inşaatın bünyesinde yer alan, onun esas yapısını oluşturan, kum, çimento, demir, kereste ve tuğla gibi malzemelerdir,
- Yardımcı Maddeler; İnşaat bünyesinde yer almakla birlikte, inşaatın esas yapısını oluşturmayan çivi, tel, vida gibi maddelerdir,
- Diğer Malzemeler; Üretim akışını sağlayan ancak, üretimin temel yapısını oluşturmamayan mamul bünyesinde yer almayan elektrik malzemeleri, inşaat malzemeleri, temizlik malzemeleri gibi maddelerdir.

26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmak üzere yürürlüğe giren "1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ilk madde ve malzeme giderlerinin önce stoklara alınıp daha sonra üretim maliyetlerine yüklenmesini öngörmektedir. Ancak teoride ve pratikte alınan ilk madde ve malzemelerin doğrudan inşaat maliyete yüklenip kullanılmayan kısımların dönem sonlarında maliyetlerden çıkartılarak stok hesaplarına aktarılması da mümkündür.

İnşaat ve onarım işiyle uğraşan işletmeler, inşaatlarında kullanılmak üzere satın aldıkları madde ve malzemelerini ana stok hesaplarında tutarak, ihtiyaç halinde inşaata gönderdiklerinde ilgili inşaatın maliyetine veya satın alınan madde ve malzemelerin doğrudan inşaata gönderilmesi halinde, inşaatın maliyetine direk olarak aktarabilecekleri gibi alınan madde ve malzemeleri ilgili inşaatların stok hesaplarında takip edebilirler.

İnşaat madde ve malzemelerinin stoklamak suretiyle muhasebeleştirilmesi durumunda, satın alınan madde ve malzemeler maliyet bedeli üzerinden 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI'nın ve alt hesaplarının borcuna kaydedilir.

Bu hesabın alt hesaplara bölümlemesi aşağıdaki gibi yapılabilir:

150	İLK MADDE VE MALZEMELER
150 01	İlk Maddeler
150 01 01	Çimento
150 01 02	Kereste
150 01 03	Demir
150 01 04	Kum
150 02	Yardımcı Maddeler
150 02 01	Sihhi Tesisat Malzemesi
150 02 02	Elektrik Malzemesi
150 02 03	Boya ve Badana Malzemesi
150 03	İşletme malzemeleri
150 03 01	Kaynak ve Lehim Malzemesi
150 03 02	Ambalaj Malzemesi
150 03 03	Yedek Parçalar

150 İLK MADDE VE MALZEMELER HESABI'nda stoklanan bu madde ve malzemelerin, kullanılmak üzere inşaatlara gönderilmesi durumunda, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'nın borcuna karşılık 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI'nın alacağına kayıt yapılmalıdır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyet hesaplarında, 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ, 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ve 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesapları kullanılmaz. Bu hesaplar yerine sadece, 7/A seçeneğine göre 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI, 7/B seçeneğine göre 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI kullanılmaktadır.

İlk madde ve malzemenin stoklanmak üzere satın alınması;

Örnek; Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Güçlü İnşaat Taahhüt İşletmesi Limited Şirketi, inşaatlarında kullanılmak üzere 25.07.20X5 tarihinde %20 oranında Katma Değer Vergisi hariç 10 000,00.TL.-'lık demir ve 7 500,00.TL.-'lık keresteyi yarısı peşin yarısı 45 gün vadeli senet karşılığında satın alarak stoklamıştır.

Satın alınan madde ve malzemelerin merkez stok hesabına kaydı;

25.07.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HES.	17 500.-	
150 10 Merkez Stok Hesabı		
150 10 01 İlk Md. Ve Mlz. 17 500.-		
150 10 01 01 Demir		
150 10 01 02 Kereste		
191 İND. KDV HESABI	3 500.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı 3 500.-		
100 KASA HESABI		10 500.-
100 01 TL Kasası 10 500.-		
321 BORÇ SENT. HES.		10 500.-
321 01 Borç Sent. 10 500.-		
İlk madde ve malzeme alımı		

Stoklanan madde ve malzemelerin inşaatlarda kullanılmak üzere gönderilmesi kaydı;

Örnek; Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Güçlü İnşaat İşletmesi Limited Şirketi, 30.06.20X5 tarihinde inşaatlarında kullanılmak üzere stokladığı ilk madde ve malzemelerden 5 000,00.TL.-'lık demir ve 2 500,00.TL.-'lık keresteyi Okul İnşaatında kullanılmak üzere ilgili inşaaata göndermiştir.

7/A seçeneğine göre;

Stoktan inşaat maliyetine ilk madde ve malzeme aktarılması kaydı;

30.06.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ. HES.	7 500.-	
740 10 Okul İnşaat Hes.	7 500.-	
740 10 01 İlk Md ve Malz. G.	7 500.-	
740 10 01 01 Dmr.	5 000.-	
740 10 01 02 Krste.	2 500.-	
150 İLK M. VE MALZ. HS.		7 500.-
150 10 Mer. Stok Hesabı		
150 10 01 İlk M.		
150 10 01 01 D.		
150 10 01 02 K.		
Stoktan okul inş. malz. gönderilmesi		

İnşaat ve onarım işinin bitiminden sonra kullanılmayan malzemelerin merkez stok hesabına aktarılması:

Okul İnşaatı 30.09.20X5 tarihinde tamamlanmış ve bitiminde artan 1 500,00.TL.- demir ve 500,00.TL.-'lık kerestenin merkez stok hesabına aktarılması kaydı;

30.09.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZ. HES.	2 000.-	
150 10 Merkez Stok Hesabı	2 000.-	
150 10 01 İlk Md. Malz. Stok	2 000.-	
150 10 01 01 Demir	1 500.-	
150 10 01 02 Kereste	500.-	
740 HİZ. ÜRT. MAL. HES.		2 000.-
740 10 Okul İnşaat Hes.		
740 10 01 İlk Mad.		
740 10 01 01 De.		
740 10 01 02 Ke.		
Okul inş. merkez stoka malz. gönderilmesi.		

Bu örneğin 7/B seçeneğine göre muhasebeleştirilmesinde 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI yerine, 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDER HESABI kullanılacaktır.

Satın alınan ilk madde ve malzemenin direkt olarak inşaata gönderilmesi kaydı:

Örnek; Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Güçlü İnşaat İşletmesi Limited Şirketi, Okul İnşaatında kullanılmak üzere 25.07.20X5 tarihinde %20 oranında Katma Değer Vergisi hariç 20 000,00.TL.-'lık demir ve 15 000,00.TL.-'lık keresteyi yarısı vadeli, yarısı 45 gün vadeli çek karşılığında Şenocaklar İnşaat Limited Şirketinden satın alarak İnşaata göndermiştir.

7/A seçeneğine göre; alınan malzemenin inşaata gönderilmesi kaydı;

25.07.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ. HES.	35 000.-	
740 10 Okul İnşaat Hes.	35 000.-	
740 10 01 İlk Mad ve Mlz.	35 000.-	
740 10 01 01 Demir	20 000.-	
740 10 01 02 Kereste	15 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	7 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı		
103 VER. ÇEK HS.		21 000.-
103 01 Verilen Çekler		
320 SATICILAR HESABI		21 000.-
320 01 Şen. İnşaat Tic.		
Alınan malzemenin okul inş.. gönderilmesi.		

Okul İnşaatının bitiminde 4 000,00.TL.-'lık demir artmış ve merkez stoka gönderilmesi kaydı;

/			
150 İLK MADDE VE MALZ. HES.		4 000.-	
150 10 Merkez Stok Hesabı	4 000.-		
150 10 01 İlk Md. Malz. Stk.	4 000.-		
150 10 01 01 Demir	4 000.-		
740 HİZ. ÜRT. MAL. HES.			4 000.-
740 10 Okul İnş.	4 000		
740 10 01 İlk Mad.			
740 10 01 01 De.			
Okul inş.artan ilk madd.. mrkz. stoka gön.			

Bu örneğin 7/B seçeneğine göre muhasebeleştirilmesinde,740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI yerine 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ HESABI kullanılacaktır.

Satın alınan ilk madde ve malzemenin inşaatın stok hesabına aktarılması kaydı;

Örnek; Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Kuzey İnşaat Taahhüt işletmesi Limited Şirketi, Kültür Binası İnşaatında kullanılmak üzere, 10.08.20X5 tarihinde 90 gün vadeli borç senedi karşılığında %20 oranında KDV hariç 3 000,00.TL.-'lık kum satın almış ve ilgili inşaatın stokuna göndermiştir.

10.08.20X5			
150 İLK MADDE VE MALZEME HES.		3 000.-	
150 20 Kültür Binası Stok Hesabı	3 000.-		
150 20 01 İlk Mad. Stok.	3 000.-		
150 10 01 01 Kum			
191 İND. KDV HESABI		600.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı	600.-		
321 BORÇ SENT. HES.			3 600.-
321 01 Borç Sent.			
Kültür Binası İnş. stokuna ilk mad. ve malz. al.			

Kültür Binası İnşaatı stokunda bulunan 2 000,00.TL.-'lık kum, 15.08.20X5 tarihinde inşaata kullanılmıştır.

İnşaat stok hesabından kullanılan ilk madde ve malzemelerin İnşaat Hesabına aktarılması kaydı:

15.08.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ. HES.	2 000.-	
740 10 Kültür B. İnş. Hes.	2 000.-	
740 10 01 İlk Madde ve Malz.	2 000.-	
740 10 01 01 Kum	2 000.-	
150 İLK MAD. VE MAL. HES.		2 000.-
150 10 Kültür B. Stok Hes.		
150 10 01 İlk Md		
150 10 01 01 Kum		
İnşaat stokundan İnşaata ilk madde ve malz. gönd.		

Satın alınan ve merkez stoka kaydedilen ilk madde ve malzemenin inşaat stokuna aktarılarak kullanılması;

Örnek; Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Doğu İnşaat Taahhüt işletmesi Limited Şirketi, inşaatlarında kullanılmak üzere, 20.08.20X5 tarihinde 45 gün vadeli borç senedi karşılığında %20 oranında KDV hariç 30 000,00.TL.-'lık çimento ve 20 000,00.TL.-'lık elektrik malzemesi satın alınarak stoklanmıştır. Merkez stokta bulunan 5 500,00.TL.-'lık çimento 10.09.20X5 tarihinde köprü inşaatında kullanılmak üzere ilgili inşaatın malzeme stokuna gönderilmiştir.

Satın alınan ilk madde ve malzeme ile yardımcı malzemenin merkez stok hesabına kaydı;

20.08.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HES.	50 000.-	
150 10 Merkez Stok Hesabı	50 000.-	
150 10 01 İlk Madde Stok.	30 000.-	
150 10 01 01 Ç.	30 000.-	
150 10 02 Yard. Mad.	20 000.-	
150 10 01 02 E.	20 000.-	
191 İND. KDV HESABI	10 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı		
321 BORÇ SENT. HES.		60 000.-
321 01 Borç Sent. Hes.		
İlk madde ve malzeme alımı		

Merkez stokta bulunan demirin köprü inşaatı stok hesabına aktarılması kaydı;

10.09.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HES.	5 500.-	
150 20 Köprü İnş. Stok Hesabı	5 500.-	
150 20 01 İlk Madde Stok	5 500.-	
150 20 01 01 Çm.	5 500.-	
150 İLK MAD. VE MAL. HES.		5 500.-
150 10 Merkez Stok Hesabı		
150 10 01 İ. Md.		
150 10 01 01 Çim.		
Merkez stoktan İnş. stokuna ilk madde alımı		

Köprü inşaatı stokundan inşaatla kullanılmak üzere 15.09.20X5 tarihinde 2 000,00.TL.-'lık çimento alınmıştır.

7/A seçeneğine göre muhasebeleştirilmesi kaydı;

15.09.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ. HES.	2 000.-	
740 10 Köprü İnşaat Hes.	2 000.-	
740 10 01 İlk Madde Gid.	2 000.-	
740 10 01 01 Çimento	2 000.-	
150 İLK MAD. VE MAL. HS.		2 000.-
150 20 Köprü İnş. Stok H.		
150 20 01 İlk Md.		
150 20 01 01 Çim.		
Stoktan okul inş. malz. gönderilmesi		

7/B seçeneğine göre 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI yerine 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI kullanılacaktır.

2.1.2-İlk Madde ve Malzeme Kullanımıyla İlgili Özellikli Durumlar

İnşaat ve onarım işleri faaliyetlerinde bulunan işletmeler, inşaatlarında kullanılmak üzere satın aldıkları ilk madde ve malzemeleri inşaatlarında kullanmaları yanında, kar amacıyla satılması, işletmenin genel ihtiyaçları için kullanılması, satıcılara iade edilmesi, kendi ihtiyaçları için yaptıkları inşaatlarda kullanılması gibi farklı amaçlarla çeşitli şekillerde kullandıkları görülmektedir. Bu madde ve malzemelerin çalınması, özelliklerine göre fire vermesi ve zayi olması gibi durumlarla da karşılaşılacaktır.

2.1.2.1-İlk Madde ve Malzemelerin Kar Amacıyla Satışı

İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan işletmeler, inşaatlarında kullanılmak üzere satın aldıkları ilk madde ve malzemelerin ihtiyaçtan fazla olması halinde, elde bulundurma riskini ortadan kaldırmak ve stoklama maliyetlerini düşürmek amacıyla ya da daha yüksek kar elde etme durumlarında bu madde ve malzemeleri satabilirler. Bu durumda yapılan satışın ticari işletmelerin yaptığı satış faaliyetinden farklı bir durumu yoktur. İnşaatlarda kullanılmak üzere satın alınan ve ilgili hesaplara borç kaydedilen

ilk madde ve malzemelerin satışında, bu malzemelere ilişkin maliyetler ilgili hesaplara alacak 153 TİCARİ MALLAR HESABI'na borç kaydedilerek aktarılır. Satış gerçekleşikten sonra 153 TİCARİ MALLAR HESABI alacaklandırılarak, 621 SATILAN TİCARİ MALLAR HESABI borçlandırılmak şeklinde kayıt yapılır.

Örnek; İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Yılmazlar İnşaat Taahhüt İşletmesi, inşaatlarında kullanılmak üzere satın alarak stokladığı ilk madde ve malzemelerden, 20 000,00.TL.-'lık maliyetli çimentoyu ihtiyaç fazlası olması nedeniyle, 18.08.20X5 tarihinde altı aylık çek karşılığında %20 oranında KDV hariç 22 500,00.TL.-'ye satmıştır.

İhtiyaç fazlası ilk madde ve malzemenin ilgili hesaba aktarılması kaydı;

18.08.20X5		
153 TİCARİ MALLAR HESABI	20 000.-	
153 20 %20 KDV'li Ticari Mallar Hes.		
150 İLK MAD. VE MAL. HS.		20 000.-
150 10 Merkez Stok Hesabı		
150 10 01 İlk Md. Stok		
150 10 01 01 Çim.		
Merkez stoktan satılan çim. 153 nolu hs. Akt.		

İhtiyaç fazlası madde ve malzemenin satış kaydı;

18.08.20X5		
101 ALINAN ÇEKLER HES.	27 000.-	
101 10 Cüz. Çekler Hes.	27 000	
600 YURTIÇİ SAT. HS.		22 500.-
600 20 %20 KDV Sat.		
391 HES. KDV HES.		4 500.-
391 20 %20 Hes. KDV Hes.		
Çimento satışı		

Satılan ilk madde ve malzemenin maliyetinin gelir tablosu maliyet hesabına aktarılması kaydı;

Devamlı Aralıklı Envanter Yönteminde dönem sonu beklenmeden, aralıklı envanter yönteminde dönem sonunda tespit edilen maliyetler, 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYET HESABI'na aktarılır.

31.12.20X5		
621 SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ	20 000.-	
321 01 Sat. Tic. Mallar Hesabı		
153 TİC. MALLAR HS.		20 000.-
153 20 %20 KDV Tic. Mal.		
Çimento satışının maliyet hesabına devri.		

2.1.2.2-İlk Madde ve Malzemelerin İşletme İhtiyacı İçin Kullanılması

İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan işletmeler, inşaatlarında kullanılmak üzere satın aldıkları ilk madde ve malzemeleri, bazen işletmesinin genel hizmetlerinde ya da inşaatlar dışında başka amaçlar için kullanabilir. İlk madde ve malzemenin kullanım yerine göre muhasebe kayıtlarında kullanılan hesaplar değişebilir.

Örnek; İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Yıldırım İnşaat Ticaret İşletmesi, 15.05.20X5 tarihinde merkez stokunda bulunan 1 500,00.TL.-'lık maliyetli keresteyi genel idari hizmetler binasının onarımı için kullanmıştır.

Stoktan inşaat mahalline ilk madde gönderilmesi kaydı;

15.05.20X5		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	1 500.-	
770 08 Yönt. Binası Onar.		
150 İLK MAD. VE MAL. HS.		1 500.-
150 10 Merkez Stok He.		
150 10 01 İlk Md. St.		
150 10 01 01 K.		
Stoktan gen. idr. binasına malz. gönderilmesi		

2.1.2.3-İlk Madde ve Malzemenin Satıcılara İade Edilmesi

İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan işletmeler, inşaatlarında kullanılmak üzere satın aldığı ilk madde ve malzemeleri standartlara uygun olmaması veya çeşitli nedenlerden dolayı satıcılara iade edebilirler.

Örnek; İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Çakır İnşaat Ticaret Anonim Şirketi, satın alarak stokladığı 20 000,00.TL.-lık maliyetli demiri, standartlara uymadığı gerekçesiyle satıcıya iade etmiştir.

Stoklanan ilk madde ve malzemelerin satıcıya iade edilmesi kaydı;

/			
320 SATICILAR HESABI		24 000.-	
320 01 Satıcı.....	24 000.-		
150 İLK MAD. VE MAL. HS.			20 000.-
150 10 Merkez Stok Hs.			
150 10 01 İlk Md.			
150 10 01 01 D.			
391 HES. KDV HS.			4 000.-
391 20 %20 Hes. KDV Hes.			
Stoktan satıcılara ilk md. ve mlz. iadesi			

2.1.2.4-İlk Madde ve Malzemelerin İşletme Yatırımlarında Kullanılması

İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan işletmeler, inşaatlarında kullanılmak üzere satın aldığı ilk madde ve malzemeleri, satmak amacı olmaksızın kendi ihtiyaçları için yaptığı inşaatlarında kullanabilir. İşletmenin kullanmak amacıyla yaptığı inşaatlarda kullandıkları ilk madde ve malzemeler maliyet bedeli ile inşaat bitene kadar 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'na borç kaydedilir. İnşaat bitiminde bu hesapta toplanan maliyetler 252 BİNALAR HESABI'na borç kaydedilerek kapatılır.

Örnek; İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Sağlam İnşaat Ticaret Anonim Şirketi, satın alarak stokladığı 20 000,00.TL.-lık maliyetli demiri, 20.07.20X5 tarihinde kendi ihtiyacı için yaptığı genel idare binası inşaatı için kullanmıştır.

Stoktan inşaat mahalline ilk madde ve malzeme gönderilmesi kaydı;

20.07.20X5		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.	20 000.-	
258 10 Genel İdare Binası İnş. 20 000.-		
150 İLK MAD. VE MAL. HS.		20 000.-
150 10 Merkez Stok Hs.		
150 10 01 İlk Md.		
150 10 01 01 D.		
Stoktan gen. idare bin. inş. ilk md. ve mlz. ver.		

2.1.2.5- İlk Madde ve Malzemelerin Değer Kaybetmesi, Zayi Olması veya Çalınması

İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan işletmelerin, inşaatlarında kullanılmak üzere satın aldığı ilk madde ve malzemelerinin değerinin düşmesi, zayi olması ya da çalınmasında yapılacak muhasebe kayıtları farklılık arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre;²⁷ malların piyasa değerinden %10 ve daha yukarı bir düşme meydana geldiğinde ve 278. Maddesi gereğince de fiziki yapılarında medyama gelen değişim ile iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan malların emsal bedel ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kıymeti düşen malların maliyet bedeli üzerinden normal stoklardan çıkartılarak 157 DİĞER STOKLAR HESABI'na aktarılmasına karşılık, maliyet bedelleri ile emsal bedelleri arasındaki değer kaybını ifade eden fark, 654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI borçlandırılarak 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI alacalandırılmak suretiyle gerekli muhasebe kayıtları yapılmalıdır. Zayi olan ya da çalınan madde ve malzemeler maliyet bedelleriyle 689 DİĞER OLAGANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI'na borç kaydedilirken, 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI'na alacak kaydedilmelidir.

Zayi olan ilk madde ve malzemeler ile bu malzemeler için yüklenen katma değer vergilerinin gider yazılıp yazılmayacağı konusunda farklı mevzuatlarda hükümler bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda kıymeti düşen mallarla ilgili olarak "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir

²⁷ VUK., m.274

azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüptü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değeri lenir” hükmü bulunmaktadır. Ayrıca, zayı olan mallara ilişkin değeri belirlemede, Vergi Usul Kanunu’nda, kıymeti düşen mallarla ilgili olarak emsal bedel uygulamasında üçüncü sırada yer alan takdir esası hükümlerinin tatbik edileceğı belirtilmektedir.

Katma Değeri Vergisi Kanunu’na göre,²⁸ zayı olan malların alış belgelerinde gösterilen KDV’nin indirimi yasaklanmıştır. Zayı olan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirilmesi halinde ise (yangın, deprem, sel olayları hariç), indirilen vergilerin hesaplanan KDV’ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yüklenilen ve henüz indirilemeyen veya indirilip hesaplanan KDV’ye ilave edilmek suretiyle düzeltilen KDV’nin, Katma Değeri Vergisi Kanunu’nun 58. maddesine göre Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

Hırsızlık veya kayıp sonucu kaybolan malların da zayı olan mal kapsamında değeri lenip değeri lenilmeyeceğini ele alacak olursak, çalınan veya kaybolan malları gelir ve kurumlar vergisi kanunumuza göre; kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır. KDV. Kanununun “İndirilemeyecek Katma Değeri Vergisi” başlıklı 30’uncu maddesinin (d) alt bendi uyarınca; “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değeri Vergisi’nin indirilemeyeceğı hükmü uyarınca, kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin katma değeri vergisinin indirim konusu yapılması yasaklanmıştır.

Dolayısıyla, çalınma suretiyle zayı olan mallara ait yüklenilen KDV’nin indirimi söz konusu olmadığı gibi, gelir veya kurumlar vergisi açısından da gider olarak yasal defterlere kayıt edilmesi söz konusu değildir.

Katma Değeri Vergisi Kanunu 57 nolu KDV sirkülerine göre; malın tamamen yok olmaması, ancak değeri leninde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil düşük bedelle veya zararına satış söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılabileceğı gerekmektedir.

²⁸ KDVK., m.30/c

Örnek: Yavuz İnşaat Ticaret ve Taahhüt Limited Şirketi inşaatlarında kullanılmak üzere satın alarak stokladığı malzemelerden 10 000,00.TL.-'lık maliyetli mallar, 2 000,00.TL.-'lık değer kaybına uğramıştır.

Değer kaybına uğrayan malların diğer stoklar hesabına devşir kaydı;

/		
157 DİĞER STOKLAR HESABI	10 000.-	
157 01 Değeri Düşen Mallar Hes.		
150 İLK MAD. VE MAL. HS.		10 000.-
150 10 Merkez Stok Hs.		
150 10 01 İlk Md.		
<u>Stokta zayi olan malların gider hesabına. devri.</u>		

Kanunen kabul edilmeyen giderler için karşılık ayrılması kaydı,

/		
654 KARŞILIK GİDERİ HESABI	2 000.-	
654 01 Mal Değer Düşüklüğü		
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		2 000.-
158 01 Stok Değ. Düş. Hes		
<u>Stokta zayi olan mallara karşılık ayrılması.</u>		

Değeri düşen bu malların inşaatta kullanılması durumunda 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI 8 000.TL.-, 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI 2 000.TL.- kadar borçlandırılacak, 157 DİĞER STOKLAR HESABI 10 000.TL.- tutarında alacaklı olarak çalıştırılacaktır. 654 KARŞILIK GİDERİ HESABI ise alacaklı olarak dönem sonunda 690 DÖNEM KAR VEYA ZARAR HESABI'na atılarak hesaplar kapatılacaktır.

Örnek; İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Kaplan İnşaat Ticaret Anonim Şirketi, satın alarak stokladığı 10 000,00.TL.-'lık maliyetli çimento, 22.07.20X5 tarihinde su basması sonucunda zayi olmuştur. Çimentonun tamamının kullanılamayacağı takdir komisyonu tarafından rapor edilmiştir.

Tamamı değer kaybına uğrayan ilk madde ve malzemelerin ilgili hesaba devir kaydı;

22.07.20X5		
689 DİĞ. OLAGANDIŞI GİD. VE ZAR.	12 000.-	
698 01 Zayi Olan Mallar		
150 İLK MAD. VE MAL. HS.		10 000.-
150 10 Merkez Stok Hs.		
391 HES. KDV HESABI		2 000.-
391 20 %20 Hes. KDV Hes.		
Stokta zayi olan çimentonun gider hesabına devri.		

Örnek; İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Yıldız İnşaat Ticaret Kollektif Şirketi, satın alarak stokladığı 10 000,00.TL.-'lık maliyetli demir 25.06.20X5 tarihinde çalınmış olup, buna ilişkin olarak mahkeme tespit kararı alınmıştır.

Stoktan çalınan malzemelerin muhasebe kaydı;

25.06.20X5		
689 DİĞ. OLAGANDIŞI GİD. VE ZAR.	12 000.-	
698 01 Çalınan Mallar		
150 İLK MAD. VE MAL. HS.		10 000.-
150 10 Merkez Stok Hs		
150 10 01 İlk Md.		
150 10 01 01 Çim.		
391 HES. KDV HESABI		2 000.-
391 20 %20 Hes. KDV Hes.		
Stokta çalınan çimentonun gider hes. devri.		

Çalınan malzemelerin kanunen kabul edilmeyen gider olması nedeniyle nazım hesaplarda takip kaydı;

25.06.20X5		
910 NAZIM HESAPLAR	12 000.-	
910 10 Çalınan Mallar		
920 NAZIM HESAPLAR		12 000.-
920 10 Çal. Mal. Karş.		
Kanunen kabul edilmeyen giderler.		

2.1.2.6-İlk Madde ve Malzemelerde Fireler

İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan işletmelerin, inşaatlarında kullanılmak üzere satın aldığı ilk madde ve malzemeleri fire nedeniyle miktarlarında azalma olabilir. Fireler üretim maliyetlerini etkileyen unsurlardan biridir. İlk madde ve malzemelere uygulanacak olan fireler Ticaret ve Sanayi Odaları bünyesinde bulunan sicil memurlarınca kayıt altına alınmaktadır. Bu kayıtlardaki fire tutarları yasal fire oranları olarak kabul edilmekte ve inşaatın maliyetine ilave edilmektedir. Yasal fire oranları üzerinde hesaplanan firelerin, yasal olarak kabul edilen kısmı inşaatların maliyetine gider olarak kaydedilmesi, fazlasının kanunen kabul edilmeyen giderler olması nedeniyle nazım hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir.

Örnek; İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Karakaş İnşaat Taahhüt İşletmesi, Köprü İnşaatında kullanılmak üzere 20.06.20X4 tarihinde satın alarak ilgili inşaatta depoladığı, maliyet değeri 8 000,00.TL.- olan 10 ton çimentonun 2 ton fire verdiğini tespit etmiştir. Ticaret ve Sanayi Odası kayıtlarında çimentonun yasal fire oranı %5'dir.

Firelerin ilgili hesaplara aktarılması kaydı,

/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ. HES.	400.-	
740 10 Köprü İnşaat Hes.	400.-	
740 10 01 İlk Madde	400.-	
740 10 01 01 Çim.	400.-	
689 DİĞ. OLAGANDIŞI GİD. VE ZAR.	1 520.-	
689 06 Gid. Kab. Edilmeyen Fire	1 520.-	
150 İLK MAD. VE MAL. HS.		1 600.-
150 20 Köprü İnş. Stk H.		
150 20 01 İlk Md.		
150 20 01 01 Çm.		
391 HES. KDV HESABI		320.-
391 20 %20 Hes. KDV Hes.		
Stoktaki firenin ilgili hesaplara devri.		

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin nazım hesaplarda takip kaydı;

/		
910 NAZIM HESAPLAR	1 520.-	
910 20 Kan. Kabul Edilmeyen fire		
920 NAZIM HESAP.		1 520.-
920 20 KKE Fire Karş.		
Kanunen kabul edilmeyen giderler.		

2.1.2.7- İlk Madde ve Malzemelerde Sayım Noksanlıkları ve Fazlalıkları

İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan işletmelerin envanter çalışmaları sırasında fiili sayımla belirlenen ilk madde ve malzemeleri tutarı ile muhasebe kayıtları sonucunda bulunan ilk madde ve malzeme tutarları arasında farklılıklar ortaya çıkabilir. Envanter çalışmaları sonucunda ortaya çıkan bu gibi madde ve malzeme noksanlıkları 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI HESABI'nda, fazlalıkları 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALIKLARI HESABI'nda takip edilmektedir.

Noksanlık ve fazlalıkların sebebinin tespit edilmesi durumunda muhasebe açısından gerekli düzeltme kayıtları yapılır. Noksanlığın sebebinin tespit edilememesi durumunda, noksanlık 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI HESABI'nın alacağına karşılık, 689 DİĞER OLAGANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI'nın borcuna kayıt yapılarak muhasebeleştirilir. Sayım ve tesellüm noksanlıkları ve bunlar için yüklenilen KDV kanunen kabul edilmeyen gider sayıldığından, nazım hesaplarda takip edilmelidir.

Örnek; İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Çelik İnşaat Taahhüt İşletmesi inşaatlarında kullanılmak üzere satın alarak depoladığı, maliyet değeri 8 000,00.TL.- olan 1000 torba çimentonun 31.12.20X5 tarihinde yapılan envanter çalışmalarında 100 torbasının noksan olduğu tespit etmiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda noksanlığın sebebi tespit edilememiştir.

Stok sayımında noksan çıkan madde ve malzemelerin ilgili hesaplara aktarılması kaydı;

31.12.20X5			
197 SAY. VE TESELLÜM NOK. HS.		800.-	
197 10 İlk Mad. Ve Malz. Nok.	800.-		
197 10 01 Çimento	800.-		
150 İLK MAD. VE MAL. HS.			800.-
150 20 Merkez Stok H.			
150 20 01 İlk Md. St.			
150 20 01 01 Ç.			
Stoktaki noksanlığın ilgili hesaplara devri.			

Stok noksanı hesabının gider hesabına aktarılması kaydı;

31.12.20X5			
689 DIĞ. OLAGANDIŞI GİD. VE ZAR.		960.-	
689 01 Diğ. Olağandışı Gider.			
197 S. VE TES. NOK. HS.			800.-
197 10 İlk Mad. Nok.			
197 10 01 Çim.			
391 HES. KDV HESABI			160.-
391 20 %20 Hes. KDV Hes.			
Stokta noksan olan çim. gider hesabına devri.			

Stok noksanı olarak kanunen kabul edilmeyen giderlerin nazım hesaplarda takibi kaydı;

31.12.20X5			
910 NAZIM HESAPLAR		960.-	
910 20 Kan. Kabul Edilmeyen Nok.			
920 NAZIM HESAPLAR			960.-
920 20 KKE Nok. Karş.			
Kanunen kabul edilmeyen giderler.			

Örnek; Çelik İnşaat Taahhüt İşletmesi inşaatlarında kullanılmak üzere satın alarak depoladığı mallarla ilgili, 31.12.20X4 tarihinde yapılan envanter çalışmalarında maliyet değeri 8 000,00.TL.- olan 1000 torba çimento olması gerekirken 1100 torba, yani 100 torba çimentonun fazla olduğu tespit etmiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda fazlalığın sebebi tespit edilememiştir.

Fazla tespit edilen malzemelerin ilgili hesaba aktarılması kaydı;

31.12.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HES.		800.-
150 20 Merkez. Stok Hesabı	800.-	
150 20 01 İlk Md. Ve Malz. St.	800.-	
150 20 01 01 Çimento	800.-	
397 S. VE TES. FAZ. HS.		800.-
397 10 İlk Md. Malz.		
397 10 01 Çim.		
Stoktaki noksanlığın ilgili hesaplara devri.		

Dönem sonu itibariyle fazlalığın nedeni bulunursa, düzeltme için gerekli muhasebe kayıtları yapılır. Ancak fazlalığın sebebi bulunmazsa aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekir.

Sayım fazlası ilk madde ve malzemelerin ilgili kar hesabına aktarılması kaydı;

31.12.20X5		
397 SAYIM VE TES. FAZLA. HESABI		800.-
397 10 İlk Md. Malz.	800.-	
397 10 01 Çimento	800.-	
679 D. OD. G. VE KAR.		800 .-
689 01 İlk Md. Faz.		
Stoktaki fazlalığın gelir hesabına devri.		

2.1.2.8- İnşaat ve Onarım İşlerinde İlk Madde ve Malzemeler İçin Tazminatı Alınması ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat ve onarım işletmeleri kullanmak için almış oldukları ilk madde ve malzemeleri sigorta ettirebilirler. Sigorta ettirilen ilk madde ve malzemelerle ilgili olarak çeşitli nedenlerden dolayı sigorta şirketlerinden tazminat alabilirler. İlk madde ve malzemelerin deprem, yangın, sel ve diğer nedenlerle yok olması durumunda, ilk madde malzemeler maliyet bedelleri ile 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI'nda, bu

nedenle alınan tazminatlar 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HESABI'nda takip edilmelidir.

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Şark İnşaat Taahhüt İşletmesi, inşaatlarında kullanılmak üzere satın alarak depoladığı ilk madde ve malzemeleri sigorta ettirmiştir. 25.08.20X4 tarihinde işletmenin deposunda meydana gelen yangın dolayısıyla maliyet bedeli 15 000,00.TL.-'lık muhtelif kereste malzemesi kullanılmaz hale gelmiştir. Sigorta şirketi işletmenin bu zararına karşılık 20.09.20X4 tarihinde 12 500,00.TL.- tutarında tazminat ödeyeceğini bildirmiş ve 30.09.20X4 tarihinde işletmenin Ak Bankası hesabına yatırmıştır.

Kullanılamayan ilk madde ve malzemelerin stok hesabından çıkartılarak gider hesabına devir kaydı;

25.08.20X5		
689 DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. HS.	15 000.-	
689 10 Yangın Zararları 15 000.-		
689 10 01 Kereste 15 000.-		
150 İLK MD. VE MAL. HS.		15 000.-
150 10 Merkez Stok Hes.		
150 10 01 İlk Mad.		
150 10 01 03 Ker.		
Yangında yok olan ilk madde ve malz. kaydı .		

Tazminatın ödeneceğinin bildirilmesi halinde yapılacak olan muhasebe kaydı;

20.09.20X5		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	12 500.-	
136 10 Sigorta Şirk. Alacaklar 12 500.-		
679 D. OD. GEL. VE KAR. HS.		12 500.-
679 10 Sigorta Tazm. Gel.		
Sigorta tazminat gelir kaydı.		

Tazminatın bankaya yatırılması halinde yapılacak muhasebe kaydı,;

30.09.20X5			
102 BANKALAR HESABI		12 500.-	
102 01 Ak Bankası	12 500.-		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALA.			12 500.-
136 10 Sigorta Şir. Al.			
Sigorta tazminatının bankaya yatırılması.			

3-İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞÇİLİK GİDERLERİ

İnşaat ve onarım işlerinde, ilk madde ve malzeme giderlerinden sonra üretim maliyetinin en önemli unsurlarından biri işçilik gideridir. İşçilik gideri, üretime katılan insanın emeğinin karşılığıdır.

İşçilik, maliyet gideri olarak direkt ve endirekt işçilik şeklinde sınıflandırılır. Direkt işçilik gideri, inşaatın yapımında doğrudan doğruya çalışan işçilere ait gider olarak ifade edilir. Hangi inşaat ve onarım işinde çalıştığı net olarak belli olan işçiliklerdir. Bu giderler her hangi bir dağıtım anahtarı kullanılmadan direkt olarak inşaatın maliyetine kaydedilirler. Endirekt işçilik giderleri ise, direkt işçilik dışında kalan, çeşitli inşaatlarda çalışan ve dağıtım anahtarı kullanılarak hesaplanan ve dolaylı olarak inşaatların maliyetine yüklenilen işçilikleri kapsar.

İnşaat maliyetlerinin temel unsurlarından biri olan işçilik giderlerinde, direkt işçilik gideri doğrudan doğruya, endirekt işçilik gideri dağıtım hesabı yapıldıktan sonra 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na borç kaydedilir.

İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan işletmelerin, inşaat ve onarım işleri maliyetine giren işçilik giderleri dışında, işletmenin genel yönetim, satış ve benzeri alanlarda çalıştırdığı işçiler için inşaat dışı işçilik giderleri de bulunmaktadır. Bu giderler inşaat maliyetini ilgilendirmeyen, işletme faaliyetini yürütebilmesi için gerekli olan genel yönetim gideri niteliğinde olan işçilik giderleridir. Bu giderlerin yapılış amaçlarına göre 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ, 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ, 770 GENEL YÖNETİM GİDERLER ve 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI'na kaydedilmelidir. Bu

hesaplarda toplanan giderler, dönem sonlarında dağıtım anahtarları kullanılarak ilgili inşaatların maliyet hesabına aktarılır.

İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan işletmelerin aynı anda birden fazla inşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunmaları durumunda, her bir inşaat için hesaplanan işçiliklerin ayrı ayrı inşaat hesaplarında takip edilmesi gerekmektedir.

3.1-İşçi Çalıştırmaya Başlama İle İlgili İşlemler ve Belgeler

İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan işverenler, Sosyal Güvenlik Kurumu ile ilgili işlemlerinde kullanılmak üzere alacağı işyeri sicil numarası için, örneği Sosyal Güvenlik Kurumu'nca hazırlanacak işyeri bildirgesini en geç sigortalı çalıştırmaya başlamadan önce Kuruma vermekle yükümlüdür. Aynı işveren birden fazla işyeri kurar ise her işyeri için ayrı işyeri bildirgesi düzenlenecektir. İşyeri bildirgesi her hangi bir belge değil, Kurumca geliştirilen formdur. İşyeri bildirgesinin e-sigorta ile gönderilmesi zorunludur. Süresi içinde verilmeyip, sonradan verilen işyeri bildirimleri elden veya posta yolu ile Kuruma verilebilir.

İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan işverenler, işyeri bildiriminde bulunduktan sonra, çalıştıracakları işçileri, sigortalılık başlangıcından önce, sigortalı işe giriş bildirgesi ile Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır. Ayrıca işe başlayan işçiler için EK1-İşçi Bildirim Listesi verilmelidir.

Eğer ilk defa işyeri sicil numarası alınıyorsa, İşyeri sicil numarası için bildirimde bulunduktan sonra işçi girişlerinin otuz gün içerisinde, önceden işyeri sicil numarası alınmışsa, işçi girişlerinin (ilk/tekrar bildirgesi) bir gün önceden ilgili Kuruma bildirilmesi gerekmektedir. Önceden bildirimde bulunan inşaat ve onarım işlerinde bildirim süresi işçinin işe girdiği günün sonuna kadardır. Bildirimler e-sigorta yoluyla yapılmalıdır.

İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan işletmeler, yanlarında çalıştırdıkları işçilere her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar. İşverenler, ücret bordrosu hesaplama süresince, işçi ücretlerinden yapacakları Sosyal Güvenlik Kurumu ile ilgili kesintileri, aylık prim ve hizmet belgesi ile ilgili Kuruma, Kurumca belirlenen süre sonuna kadar bildirmek ve bedelini ödemek zorundadırlar. İşverenler sigortalı çalıştırmayı sonlandırdıklarında, bu hususu, sigortalı çalıştırmaya son verdikleri tarihten itibaren onbeş gün

içinde, EK2- İşçi Çıkış Bildirim Listesi ile Kuruma bildirmekle yükümlüdürler.

İşverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden gelir ve damga vergisi tevkifatı yaparak, bu kesintileri ücret bordrosunda göstermeye mecburdurlar. Gelir ve damga vergisi kesintisi yapmak zorunda olanlar bu kesintileri, bağlı bulundukları vergi dairelerine ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar Muhtasar Beyanname ile bildirilmek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar kesinti tutarının yatırmak zorundadırlar.

3.2-İşçi Ücret Bordrosu ve Düzenlenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmetleri karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmaktadır.

Ücret fiilen yapılan çalışmaların şekline göre; çıplak ücret, fazla çalışma ücreti, prim, ikramiye, şantiye ve ağırlık zamları, yolluklar ve yıllık ücretli izin olarak çeşitlendirilebilir.

İşçiye fiilen çalıştığı iş karşılığında aldığı ücretten ayrıca, işveren tarafından farklı amaçlarla, yakacak, aile, yemek, çocuk yardımı gibi çeşitli sosyal yardımlar yapılmaktadır.

İşverenler, işçinin fiilen çalışması karşılığında hak ettiği ücret ve sosyal yardımları gider olarak muhasebeleştirebilmeleri için ücret bordrosu düzenleyerek belgelendirmek zorundadırlar.

3.2.1- İşçi Ücret Bordrosu Düzenlenirken Yapılacak Kesintiler

İşverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. Bordro düzenleyenler, ücret bordrosu hazırlarken gelir ve damga vergisine tabi olan gelirleri ve yapılacak kesintileri hesaplayarak hizmet erbabına ödenecek net ücreti bulurlar. Bunun için hangi ücret ve sosyal yardımların gelir ve damga vergisine tabi olduklarını, gelir vergisine tabi kazançlardan yapılacak indirim ve istisnaları bilmeleri gerekir. 27.01.2022 tarih ve 31732 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren “*Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 319)*” ile 22.12.2021 tarihli ve 7349 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile yapılan değişikliklere ilişkin usul ve esasları düzenlenmiştir.

Söz konusu tebliğde öne çıkan hususlar maddeler halinde ve özet olarak şu şekildedir;

01.01.2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde, hizmet erbabının ilgili aydaki gelirine ilişkin verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenecektir.

İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi, ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşmayacaktır.

7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ülkemizdeki tüm çalışanlar sosyal güvenlik kapsamına alınmıştır. 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu'nda hizmet akdi ile bağımlı olarak çalışanlar da sigortalı sayılmıştır. Sigortalı olmak zorunlu olup, çalışanların tercihinin bırakılmamıştır. İşverenler yanlarında çalıştırdıkları işçiler için ücret bordrosu düzenlerken, ödenecek ücret ve sosyal yardımlardan istisna ve indirimler hariç, aşağıdaki tabloda belirtilen oranlarda sosyal güvenlik primleri ile işsizlik sigortası prim kesintisi yapmak zorundadırlar.

SOSYAL GÜVENLİK PRİM ORANLARI			
Sigorta Kolu	İşçi Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Sigortalılar (İşçiler) İçin Prim Oranı			
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası	9	11	20
Kısa Vadeli Sigorta Kolları (İş Kazası ve Meslek Hastalıkları, Hastalık, Analık Sigortası)	-	2,25	2,25
Genel Sağlık Sigortası	5	7,5	12,5
İşsizlik Sigortası	1	2	3
TOPLAM	15	22,75	37,75

3.2.2-Ücret Bordrosu Hesaplaması ve Muhasebeleştirilmesi

Ücret bordrosu hesaplamasında takip edilecek yol aşağıdaki gibidir:

- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Primine Tabi Kazançlar = Ücret + Ücret olarak telakki edilen değerler + SGK Primine Tabi Sosyal Yardımlar
- SGK İşçi Prim Hesabı = SGK. Primine Tabi Kazançlar X SGK İşçi Prim Oranı (%14)
- SGK İşsizlik Sigortası İşçi Primi = SGK. Primine Tabi Kazançlar X İşsizlik Sigortası İşçi Prim Oranı
- SGK İşs. Sigortası İşveren Primi = SGK. Primine Tabi Kazançlar X İşsizlik Sigortası İşveren Prim Oranı
- Gelir Vergisine Tabi Kazançlar = Ücret + Ücret olarak telakki edilen değerler + Gelir Vergisine Tabi Sosyal Yardımlar
- Gelir Vergisi Matrahı = Gelir Ver. Tabi Kaz. – Gelir Vergisine Tabi Kazançlardan Yapılacak İndirimler
- Gelir Vergisi Hesabı = Gelir Vergisi Matrahı X Artan Oranlılıkta Gelir Vergisi Oranı

- h- Ödenecek Gelir Vergisi Hesabı= Gelir Vergisi Hesabı – Asgari Ücret gelir vergisi Muafiyet Tutarı
- i- Damga Vergisi Hesabı = {(Ücret + Ücret olarak telakki edilen değerler + Sosyal yardımlar) – Asgari Ücret Brüt Tutarı)] X Damga Vergisi Oranı
- j- Hakedişler Toplamı = Ücret + Ücret olarak telakki edilen değerler + Sosyal Yardımlar
- k- Kesintiler Toplamı = Sosyal Güvenlik Kurumu İşçi Pr. + SGK. İşs. İşçi Sig. Pr.+ SGK. İşs. İşv. Sig. Pr. + Öd. Gelir Ver. + Damga Ver.+ Varsa Diğer Kesintiler
- l- Ele geçen Net Ücret = Hakedişler Toplamı – Kesintiler Toplamı
- m- İşçinin İşverene Maliyeti = Hakedişler Toplamı + Sosyal Güvenlik Kurumu İşveren Primi (varsa devlet teşviki dikkate alınmalıdır)

Ücret bordrosu hesaplanmasına ilişkin örnekler:

Örnek; İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Kozlu İnşaat Taahhüt İşletmesi Limited Şirketi, yapmayı üstlendiği bina inşaatında çalıştırdığı işçi Hakan Yılmaz'a ait bilgiler aşağıdaki gibidir. Bu bilgilere göre işçinin Mayıs 2025 ayına ilişkin ücret bordrosunu düzenleyerek, net ücretini ve işçinin işverene maliyetini hesaplayınız?

- İşçi bekar olup, asgari ücretten çalışmaktadır.
- Asgari ücretin brüt tutarı 26 005,50.TL.-'dir.

İşçinin ücret bordrosu hesabı:

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Primine Tabi Kazançlar = 26 005,50
 SGK İşçi Prim = 26 005,50 X %14 = 3 640,77
 SGK İşsizlik Sigortası İşçi Primi = 26 005,50 X %1 = 260,06
 SGK İşs. Sigortası İşveren Primi = 10 008,00 X %2 = 520,11
 Gelir Vergisine Tabi Kazançlar = Asgari Ücret Gelir Vergisinden Muaf
 Damga Vergisi = Asgari Ücret Damga Vergisinden Muaf
 Hakedişler Toplamı = 26 005,50+520,11 =26 525,61
 Kesintiler Toplamı = 3 640,77+260,06+520,11 = 4 420,94
 Ele geçen Net Ücret = 26 525,61 – 4 420,94 = 22 104,67
 İşçinin İşver. Mal. = 26 525,61 + (SGK İşv. Pr.)+ 4 095,87 = 30 621,15

Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Hesabı;

	<u>Prim Adı</u>	<u>Matrah</u>	<u>Oran (%)</u>	<u>Tutar (TL.)</u>
-	Mal. Yaş. ve Ölüm Sig. Pr.	26 005,50	20,00	5 201,10
-	Kısa Vad. Sig. Kolları Pr.	26 005,50	2,25	585,12
-	Genel sağlık Sig. Primi	26 005,50	12,50	+ 3 250,69
-	Primler Toplamı			9 036,91
-	İşçi Prim Tutarı			- 3 640,77
	İşveren Prim Tutarı Devlet Desteksiz			5 396,14

SGK. Devlet Desteği (%5) Hesabı; $(26\ 005,50 \times 0,05 = 1\ 300,27)$

İşveren prim Tutarı (Devlet Destekli) = $5\ 396,14 - 1\ 300,27 = 4\ 095,87$

İşçilik giderinin muhasebeleştirilmesinde; işçinin çalıştığı yerin durumuna göre kullanılacak hesaplar farklılık gösterir. İşçi fiilen inşaatla çalıştırılıyorsa, işçilik gideri direkt olarak ilgili inşaatın 7/A seçeneğine göre 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na borç kaydedilmelidir. Eğer işçi inşaatların haricinde işletmenin genel idari işlerinde çalıştırılıyorsa, 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI'na veya bu nitelikteki diğer maliyet hesaplarına borç kaydedilmelidir. 7/B seçeneğini kullanan işletmelerde 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI yerine 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HESABI, 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI yerine de 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ HESABI kullanılmalıdır.

7/A seçeneğine göre, Devlet destekli işçilik muhasebe kaydı;

30.05.2025			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.		30 621,15.-	
740 10 Bina İnşaat Hesabı	30 621,15.-		
740 10 10 İşçilik Gideri	30 621,15.-		
740 10 10 01 B. Üc.	26 005,50.-		
740 10 10 02 SGK İşv. P.	4 095,87.-		
740 10 10 03 SGK İşs. İşv.	520,00.-		
335 PERSONELE BORÇLAR		22 104,67.-	
335 01 H Yılmaz	22 104,67.-		
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.		8 516,40.-	
361 01 SGK İşçi P.	3 640,77.-		
361 02 SGK İşv. P.	4 095,87.-		
361 03 SGK İşz. İşç.	260,06.-		
361 04 SGK İşz. İşv.	520,11.-		
Haziran ayı ücret bordrosu tahakkuku.			

Bu muhasebe kaydının 7/B seçeneğine göre yapılmasında, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI yerine 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HESABI kullanılmalıdır.

Örnek; Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Şark İnşaat Anonim Şirketi, yapmayı üstlendiği Otogar İnşaatında çalıştırdığı işçi Mehmet Çalışkan'a ait bilgiler aşağıdaki gibidir. Bu bilgilere göre işçinin Mayıs 2025 ayına ilişkin ücret bordrosunu düzenleyerek, net ücretini ve işçinin işverene maliyetini hesaplayınız ve gerekli muhasebe kaydını yapınız?

- İşçi evli iki çocuklu olup, eşi çalışmamaktadır,
- İşçinin aylık brüt ücreti 50 000,00.TL.-'dir,

İşçinin ücret bordrosu hesabı:

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Primine Tabi Kazançlar = 50 000,00
 SGK. İşçi Prim Hesabı = 50 000,00 X %14 = 7 000,00
 SGK. İşsizlik Sigortası İşçi Primi = 50 000,00 X %1 = 500,00
 SGK. İşs. Sigortası İşveren Primi = 50 000,00 X %2 = 1 000,00
 Gelir Vergisine Tabi Kazançlar = 50 000,00

$$\text{Gelir Vergisi Matrahı} = 50\,000,00 - (7\,000,00 + 500,00) = 42\,500,00$$

$$\text{Gelir Vergisi} = 42\,500,00 \times \%15 = 6\,375,00$$

$$\text{Ödenecek Gelir Vergisi} = 6\,375,00 - 3\,315,70 = 3\,059,30$$

$$\text{Damga Vergisi Hesabı} = (50\,000,00 - 26\,005,50) \times \%0,759 = 182,12$$

$$\text{Hakedişler Toplamı} = 50\,000,00 + 1\,000,00 = 51\,000,00$$

$$\text{K. Top.} = 7\,000,00 + 500,00 + 1\,000,00 + 3\,059,30 + 182,12 = 11\,741,42$$

$$\text{Ele geçen Net Ücret} = 51\,000,00 - 11\,741,42 = 39\,258,58$$

$$\text{İşç. İşv. Mal.} = 51\,000,00 + (\text{SGK İşveren Primi}) 10\,375,00 = 61\,375,00$$

Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Hesabı;

Prim Adı	Matrah	Oran (%)	Tutar (TL.)
Mal. Yaş. ve Ölüm Sigortası Primi	50 000,00	20,00	10 000,00
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	50 000,00	2,25	1 125,00
Genel sağlık Sigortası Primi	50 000,00	12,50	+ 6 250,00
Primler Toplamı			17 375,00
İşçi Prim Tutarı			- 7 000,00
İşveren Prim Tutarı			10 375,00

Bu örnekte; Sosyal Güvenlik Kurumu devlet desteği teşvik muafiyetleri yıllar itibariyle değişken olduğundan dikkate alınmamıştır.

7/A seçeneğini göre Devlet desteksiz işçilik muhasebe kaydı;

30.05.2025			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.		61 375,00.-	
740 10 Otogar İnşaat Hesabı	61 375,00.-		
740 10 10 İşçilik Gideri	61 375,00.-		
740 10 10 01 B. Üc.	50 000,00.-		
740 10 10 02 SGK İşv. P.	10 375,00.-		
740 10 10 03 SGK İşs. İşv.	1 000,00.-		
335 PERSONELE BORÇLAR			39 258,58.-
335 01 M Çalışkan	39 258,58.-		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.			
360 01 Ödenecek GV.	3 059,30.-		3 241,42.-
360 02 Öden. DV.	182,12.-		
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.			18 875,00.-
361 01 SGK İşçi P.	7 000,00.-		
361 02 SGK İşv. P.	10 375,00.-		
361 03 SGK İşz. İşç.	500,00.-		
361 04 SGK İşz. İşv.	1 000,00.-		
Haziran ayı ücret bordrosu tahakkuku.			

Örnek: İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Kazankaya İnşaat Kollektif Şirketi merkez bürosunda, 01 Mayıs 2025 tarihinde sekreter olarak işe başlayan asgari ücretle çalışan bekar olan Arzu Yılmaz için, Mayıs 2025 tarihinde ücret bordrosu düzenlemiştir. Bordro bilgileri aşağıdaki gibidir:

Brüt ücret	: 26 005,50
SGK İşçi Primi	: 3 640,77
SGK İşveren Primi	: 5 396,14
SGK İşsizlik Sigortası İşçi Primi	: 260,06
SGK İşsizlik Sigortası İşveren primi	: 520,11

7/A seçeneğine göre, Devlet desteksiz işçilik muhasebe kaydı;

30.05.2025		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI	30 621,15.-	
770 10 Merkez Büro Hesabı Hes.	30 621,15.-	
770 10 10 İşçilik Gideri	30 621,15.-	
770 10 10 01 B. Üc.	26 005,50.-	
770 10 10 02 SGK İşv. P.	4 095,87.-	
770 10 10 03 SGK İşs. İşv.	520,00.-	
335 PERSONELE BORÇLAR		22 104,67.-
335 01 H. Yılmaz	22 104,67.-	
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.		8 516,40.-
361 01 SGK İşçi P.	3 640,77.-	
361 02 SGK İşv. P.	4 095,87.-	
361 03 SGK İşz. İşç.	260,06.-	
361 04 SGK İşz. İşv.	520,11.-	
Haziran ayı ücret bordrosu tahakkuku.		

7B seçeneğine göre muhasebeleştirildiğinde 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI yerine 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ HESABI kullanılmalıdır.

4- TAŞERON GİDERLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan firmaların, aldıkları işlerin tamamının kendileri tarafından yerine getirilmesi günümüzde pek karşılaşılmayan bir durumdur. İnşaat ve onarım işi yapımında birçok özel uzmanlık gerektiren işin bir arada yürütülmesi gerektiğinden, işletmeler işi kendileri yapmak yerine, bu alanda uzmanlaşmış olan kişilere yaptırmayı hem teknik, hem de ekonomik açıdan tercih etmektedirler.

İnşaat ve onarım işlerinin belli bölümlerinin yapımı için uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç duyulması yanında, özellikle inşaat ve onarım işlerinde kullanılan iş makinelerinin ve diğer araç ve gereçlerin finansmanının büyük tutarlara ulaşması, bu işlerin belli bölümlerinin başkalarına yaptırılmasına neden olmaktadır.

İnşaat ve onarım işini üstlenen firma, kendi güvencesi altında üstlendiği işin bir kısmını veya tamamını, ücret karşılığında sözleşmeli veya sözleşmesiz

olarak başka bir inşaat firmasına yaptırabilir. Ana firmaya karşı sorumlu olan bu ikinci derecede inşaat firmasına taşeron firma denir.

4.1-Taşeronlara Yaptırılan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme

İnşaat işletmeleri, taşeron firmalara yaptırdıkları işler nedeniyle avans ve hakediş adı altında iki çeşit ödemede bulunurlar. Taşeronlara yapılan avans ödemeleri, işin devamı veya bitiminde yapılacak hakediş ödemelerinden mahsup edilir.

Taşeronlara yaptırılan inşaat ve onarım işlerinde, vergilendirme açısından önemli olan, taşeronluk sözleşmesine göre, taşeronun üstlendiği inşaat ve onarım işinin süresidir.

Taşeronun yaptığı inşaat ve onarım işinin başlama ve bitimi, birden fazla takvim yılını kapsıyor ise iş, Gelir Vergisi Kanunu'na göre;²⁹ yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirileceğinden, hem avans ödemelerinden hem de hakediş ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu madde 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunu 15'inci maddesi gereği;³⁰ %5 oranında Gelir veya Kurumlar Vergisi kesintisi söz konusu olacaktır. Bu hükme göre, yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işlerinden Gelir veya Kurumlar Vergisi kesintisi yapılmamalıdır. Burada taşeronun üstlendiği inşaat ve onarım işinin, müteahhidin bir işletmeye karşı üstlenmiş olduğu bir inşaat ve onarım işi olması ile yap-sat inşaat işi yapan bir işletmenin inşaat işi olmasının ve inşaatın kamu kuruluşlarına veya özel kuruluşlara ait olmasının önemi yoktur. Vergilendirme açısından önemli olan, taşeronunu üstlendiği inşaatı ait kısmın sözleşmeye göre hangi sürede tamamlanıp teslim edileceğidir.

Taşeronlara devredilen inşaat ve onarım işlerinin yıllar yaygın inşaat ve onarım işi olup olmamasına göre damga vergisi uygulaması özellik arz etmektedir. Taşeron tarafından yapılan inşaat ve onarım işlerinde avans ödemelerinden %0,948 oranında damga vergisi kesintisi yapılmalı, hakediş ödemelerinde ise damga vergisi kesintisi yapılmamalıdır.

Taşeronların yaptıkları inşaat ve onarım işlerinin Katma Değer Vergisi tevkifatına haiz bir iş olması durumunda, yüklenici firmalar tarafından taşeronlara yapılan hakediş ödemelerinde, hesaplanan Katma Değer Vergisi'nin 4/10 u oranında tevkifat yapmaları gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, tevkifat yapma sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşlara karşı

²⁹ GVK., m.42

³⁰ Kurumlar vergisi kanunu m. 15

üstlenilmiş inşaat taahhüt işleri tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ise, işi devreden yüklenicinin tevkifat yapması gerekmektedir.

İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan işletmeler, taşeronlara yapacakları avans ödemelerinde Katma Değer Vergisi hesaplamayacak, ancak hakediş toplamı üzerinden %20 oranında Katma Değer Vergisi hesaplayacaklardır.

4.2- Taşeronlara Yaptırılan İnşaat ve Onarım İşlerinde Avansların Muhasebeleştirilmesi

Taşeronlara verilen işin tesliminden önce, bu firmalara ödenen ücretler avanstır. Taşeronlara verilen avanslar nedeniyle 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HESABI borçlandırılır.

Örnek: Hazar İnşaat Taahhüt İşletmesi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Okul İnşaatının hafriyat işini Özgün İnşaat Ticaret Limited Şirketine vermiştir. Sözleşme gereği hafriyat işi 10.05.20X5 tarihinde başlayacak ve 15.06.20X6 tarihinde bitirilecektir. Hafriyat işi nedeniyle taşeron firmaya 25.05.20X5 tarihinde 25 000,00.TL.-'lık avans tahakkuk ettirilmiş ve kesintilerden sonra kalan kısım taşeron firmanın banka hesabına yatırılmıştır. Taşeronun yaptığı iş yıllara yaygın değildir.

Taşerona verilen avans muhasebe kaydı;

25.05.20X5		
179 TAŞ. VERİLEN AVANSLAR HS.	25 000.-	
179 10 Özgün İnşaat Hes.		
179 10 01 Okul İnş. Taş. Avs. Hs.		
100 KASA HESABI		24 763.-
100 01 TL Kasası		
360 ÖD. V. VE FON. HS.		237.-
360 01 D. Ver. Tevk.		
Avans ödenmesi		

Örnek: Nazar İnşaat Taahhüt İşletmesi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Kanal İnşaatının hafriyat işini Özlem İnşaat Ticaret Kollektif Şirketine vermiştir. Sözleşme gereği hafriyat işi 10.05.20X5 tarihinde başlayacak ve 15.06.20X8 tarihinde bitirilecektir. Hafriyat işi nedeniyle taşeron firmaya

20.07.20X5 tarihinde 125 000,00.TL.-'lık avans tahakkuk ettirilmiş ve gerekli kesintilerden sonra kalan kısmı için çek verilmiştir.

Taşeronla verilen avans muhasebe kaydı;

20. 07. 20X5		
179 TAŞ. VERİLEN AVANSLAR HS.	125 000.-	
179 10 Özgün İnşaat Hes. 125 000.-		
179 10 01 Okul İnş. Taş. Avs. Hs.		
103 VER. ÇEK.		117 565.-
103 01 Ver. Çekler		
360 ÖD. V. VE FON. HS		7 435.-
360 01 G. V. 6 250.-		
360 02 D. V. 1 185.-		
Avans ödenmesi.		

4.3- Taşerona Yaptırılan İnşaat ve Onarım İşlerinde Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

Taşeronların yüklenici firmaya yaptıkları üretim karşılığında fatura kesmeleri halinde 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI borçlandırılır. Eğer bu inşaat ve onarım işiyle ilgili olarak taşeron firmaya avans verilmişse, daha önceden borç kaydı yapılmış olan 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HESABI alacaklandırılarak mahsup edilir.

Örnek: Yıllara yaygın Okul İnşaatı işini yüklenen Yapsan İnşaat İşletmesi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın KDV tevkifatına tabi Okul İnşaat işinin hafriyatını Balacan İnşaat Taahhüt İşletmesi Limited şirketine vermiştir. Taşeron firma sözleşme gereği hafriyat işine 20.06.20X5 tarihinde başlamış ve 25.07.20X5 tarihinde bitirmiştir. Taşeron firma inşaatla ilgili olarak yaptığı iş karşılığında 120 000,00.TL.- ve %20 oranında Katma Değer Vergisi tutarında faturayı aşağıdaki şekilde düzenlemiş ve fatura bedeli karşılığında çek almıştır.

Hafriyat Bedeli	: 120 000,00.
%20 KDV	: 24 000,00.
4/10 KDV Tevkifatı	: 9 600,00.
6/10 Hesaplanan KDV	: 14 400,00.

Yüklenici Yapsan İnşaat İşletmesinin 7/A seçeneğine göre muhasebe kaydı;

25. 07.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.	120 000.-	
740 10 Okul İnşaat Hes.	120 000.-	
740 10 05 Taşeron Gid.	120 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	24 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı		
103 VER. ÇEK.		134 400.-
103 01 Ver. Çekler	134 400.-	
360 ÖD. VERGİ VE FON. HS.		9 600.-
360 03 KDV Tevk.	9 600.-	
Hakediş ödenmesi		

7/B seçeneğine göre; 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI yerine 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HESABI kullanılmalıdır.

Örnek: Yıllara yaygın Okul İnşaatı işini yüklenen Yapsan İnşaat İşletmesi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın KDV tevkifatına tabi Okul İnşaat işinin hafriyatını Balacan İnşaat Taahhüt İşletmesi Limited Şirketine vermiştir. Taşeron firma sözleşme gereği hafriyat işine 20.09.20X4 tarihinde başlamış ve 25.04.20X5 tarihinde bitirmiştir. Taşeron firma 24 000,00.TL.- ve %20 oranında Katma Değer Vergisi tutarında faturayı aşağıdaki şekilde düzenlemiş, fatura bedeli işletmenin İş Bankası hesabından taşeronun banka hesabına havale edilmiştir.

Hafriyat Bedeli	: 240 000,00.
Gelir Vergisi Tevkifatı	: 12 000,00.
%20 KDV	: 48 000,00.
4/10 KDV Tevkifatı	: 19 200,00.
6/10 Hesaplanan KDV	: 28 800,00.

Yüklenici Yapsan İnşaat İşletmesinin 7/A seçeneğine göre muhasebe kaydı;

25.04.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.	240 000.-	
740 10 Okul İnşaat Hes.	240 000.-	
740 10 05 Taşeron Gid.	240 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	48 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hes.		
102 BANK. HESABI		256 800.-
102 01 İş Banka Hs.		
360 ÖD. V. VE FON.		31 200.-
360 01 Gelir V. Tvk.		
360 03 KDV Tevk.		
Hakediş ödenmesi.		

7/B seçeneğine göre; 740 nolu hesap yerine 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HESABI kullanılmalıdır.

Örnek: Arzu İnşaat İşletmesi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın KDV tevkiyatına tabi Bina İnşaat işinin hafriyatını Serkan İnşaat Taahhüt İşletmesi Limited Şirketine vermiştir. Firma sözleşme gereği hafriyat işini 20.09.20X4 / 25.02.20X5 tarihinde arasında yapacaktır. Taşeron firma adına 25.11.20X4 tarihinde 120 000,00.TL.-'lık avans tahakkuk ettirilmiş, gerekli kesintilerden sonra kalan kısım nakit olarak ödenmiştir. Hafriyat işi bitmiş ve taşeron firmaya 25/04/20X4 tarihinde 440 000,00.TL.- ve %20 oranında KDV tutarında faturayı düzenlemiş, kesintilerden sonra kalan kısım işletmenin İş Bankası hesabından taşeronun banka hesabına havale edilmiştir.

Taşeron verilen avansın muhasebe kaydı;

25.11.20X4		
179 TAŞ. VERİLEN AVANSLAR HS.	120 000,00.-	
179 10 Serkan İnşaat Hes 120 000.-		
179 10 01 Bina İnş. Taş. Avs. Hs.		
100 KASA HES		112 862,40.-
100 01 TL Kasası		
360 ÖD. VER. VE FON.		7 137,60.-
360 01 G. V. Tevk.		
360 02 D. Vergisi		
Taşeron verilen Avans.		

7/A seçeneğine göre, taşeron verilen hakedişin kaydı;

25.04.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.	440 000.-	
740 10 Bina İnşaat Hes. 440 000.-		
740 10 05 Taşeron Gid. 440 000.-		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	88 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı		
102 BANKALAR HESABI		356 800.-
102 01 İş Banka Hs.		
179 TAŞ. VER. AVANS. HS.		120 000.-
179 10 S. İnşaat Hes		
179 10 01 Bina İnş. Taş.		
360 ÖD. VERGİ VE FON. HS.		51 200.-
360 01 Gelir Vergisi		
360 03 KDV Tevk		
Hakediş ödenmesi.		

5- İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE ALINAN AVANSLAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde yapılan işin tutarı hakedişler şeklinde ödenmektedir. Hakedişlerin gerçekleşmesinin uzun zaman aldığı durumlarda ihale makamı tarafından yüklenici firmalara, ileride gerçekleşecek hakediş alacaklarından mahsup edilmek üzere avans adı altında ödemeler yapılır.

Avans, iş sahibi tarafından müteahhide işle ilgili çalışmaların yerine getirilmesini kolaylaştırmak amacıyla daha sonradan yapılan iş karşılığında hazırlanan hakedişlerden mahsup edilmek üzere verilen ve yapılan işle arasında doğrudan bir ilişki bulunmayan paralardır. Alınan avanslar bir hizmet ve teslim karşılığı olarak oluşmadığından Katma Değer Vergisine tabi olmamaktadır.

Yapılan inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması durumunda, yapılacak olan istihkak ve avans ödemelerinden Gelir Vergisi tevkifatı yapılacaktır. Vergi tevkifatı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu madde 15. ve 30.'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükümleri uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden bu işleri yapan gerçek veya tüzel kişilere ödenen istihkak bedellerinden ve avans ödemelerinden, istihkak sahiplerinin Gelir veya Kurumlar Vergisi'nden mahsuben %5 oranında vergi kesintisi (stopaj) yapması zorunludur. Ayrıca avans ödemeleri %0,948 oranında Damga Vergisine tabi tutulacaktır.

Yapılan inşaat ve onarım işi başlangıç itibarıyla yıllara yaygın olmayabilir. Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işinin çeşitli nedenlerle uzaması sonucunda yıllara yaygın durumu gelmiş olabilir. Bu durumdaki inşaatlar yıllara yaygın kabul edilir ve bu tarihten sonra alınan avanslar üzerinden Gelir Vergisi kesintisi yapılır.

İnşaat işletmeleri aldıkları avansları, yapılan işin yıllara yaygın olması durumunda 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın alacağına takip etmektedirler. İşlem kısa vade durumuna düştüğünde 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın borcuna karşılık 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın alacağına kayıt yapılmaktadır. İnşaat ve onarım işiyle ilgili olarak alınan avansların kısa vadeli olması durumunda 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın alacağına kaydedilmesi gerekmektedir. Alınan avansların daha sonra yapılacak olan hakediş bedellerinden mahsup edilmesi durumunda, 340 ALINAN SİPARİŞ

AVANSLARI HESABİ'nın borcuna karşılık, 350-358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HESABİ'nın alacağına kaydedilerek kapatılacaktır.

Örnek; Yıllar yaygın inşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Kent İnşaat Taahhüt A.Ş. yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Kültür Merkezi İnşaatıyla ilgili olarak 20.05.20X5 tarihinde 70 000,00.TL.-lık avans tahakkukundan gerekli yasal kesintiler yapıldıktan sonra kalan kısmı için çek almıştır.

Alınan sipariş avans muhasebe kaydı;

20.05.20X5		
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	65 836,40.-	
101 01 Alınan Çekler	65 836,40.-	
295 PEŞ. ÖD. VER. VE FON. HSB.	3 500,00.-	
295 10 Kültür Mer. İnş. G. V.	3 500,00.-	
740 HİZMET ÜRT. MALİYETİ HS.	663,60.-	
740 10 Kültür Merkezi İnşaatı	663,60.-	
740 10 08 Vergiler	663,60.-	
440 AL. SİP. AVANS. HSB.		70 000.-
440 10 Kültür Mer. İnş. Av.		
Avans alımının muhasebeleştirilmesi		

6- İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE HAKEDİŞLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinin başlamasından o ana kadar gerçekleştirilen kısımlara ait işlemlerin parasal olarak değerlendirilmesine hakediş denir. Hakedişler, müteahhitlerce iş programlarına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanılmak üzere işyerine getirilen malzemelerin miktarını, birim fiyatını, tutarını, hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimini ve tutarını, sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır.

Hakediş raporları, esas olarak yapılan iş karşılığında iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgelerdir. Hakediş raporları, Geçici hakediş ve Kesin hakediş raporu olmak üzere iki çeşittir.

Hakedişler alındığında hakediş belgeleri düzenlenmektedir. Hakediş belgeleri düzenlendiğinde Katma Değer Vergisinin dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, hakediş belgeleri Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgelerden sayılmamaktadır. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. Maddelerinde verginin doğması ve indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle taahhüt şeklinde inşaat taahhüt ve onarım işi ile uğraşan işletmeler düzenledikleri hakediş belgeleri yanında fatura düzenlemeleri gerekmektedir. Faturalar hakediş belgelerinin hazırlandığı tarihte düzenlenmesi gerektiğinden Katma Değer Vergisi Kanunu açısından vergiyi doğuran olay da meydana gelmiş olacaktır. Ayrıca 89 ve 91 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan kurum ve kuruluşlara yapılan inşaat ve onarım işlerinde hakediş bedelleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi'nin 4/10'unun tevkif edilmesi gerekmektedir.

Yapılan inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması durumunda, yapılacak olan istihkak ve avans ödemelerinden Gelir Vergisi tevkifatı yapılacaktır. Vergi tevkifatı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmü uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden bu işleri yapan gerçek veya tüzel kişilere ödenen istihkak bedellerinden ve avans ödemelerinden, istihkak sahiplerinin gelir veya kurumlar vergisinden mahsuben %5 oranında vergi kesintisi (stopaj) yapması zorunludur. Hakediş bedelleri Katma Değer Vergisi hariç %0,948 oranında Damga Vergisine tabidir. Kesinti yoluyla ödenen bu Damga Vergisi kesintileri inşaat ve onarım işinin maliyetine yüklenir.

İnşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak inşaatın bitimine kadar alınan hakediş bedelleri, 350-358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HESABI'nın alacağına kaydedilir.

Örnek; İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Güneş İnşaat limited Şirketine, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın KDV tevkifatına tabi Baraj İnşaatı nedeniyle, ihale makamı tarafından 10.05.20X5 tarihinde %20 oranında Katma Değer Vergisi hariç 150 000,00.TL.-lık hakediş tahakkuk ettirilmiş, gerekli kesintilerden sonra kalan kısmı Şirketin Ak Bankasındaki hesabına yatırılmıştır. Düzenlenen hakediş raporu ve kesintiler aşağıdaki gibidir;

Hakediş bedeli	: 150 000,00
% 5 Gelir Vergisi Stopajı	: 7 500,00
Damga Vergisi %0,948	: 1 422,00

%20 KDV : 30 000,00

4/10 KDV Tevkifatı : 12 000,00

6/10 KDV : 18 000,00

Alınan hakediş muhasebe kaydı;

10.05.20X5		
102 BANKALAR HESABI	159 078.-	
102 01 Ak Bankası	157 278.-	
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HSB.	7 500.-	
295 10 Baraj İnşaatı Gelir Ver.	7 500.-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	1 422.-	
740 10 Baraj İnşaatı	1 422.-	
740 10 08 Vergiler	1 422.-	
350 YILLARA YAY. İNŞ. HAK.		150 000.-
350 10 Baraj İnş. Hakedişi		
391 HESAPLANAN KDV HES.		18 000.-
391 20 %20 Hes. KDV Hesabı		
Hakediş alımının muhasebeleştirilmesi		

KDV. tevkifatının izlenmesinin muhasebeleştirilmesi kaydı;

31.05.20X5		
900 NAZIM HESAPLAR	12 000.-	
900 10 Baraj İnş. KDV Tevk. 12 000.-.-		
910 NAZIM HESAPLAR		12 000.-
910 10 Brj. İnş. KDV T.		
KDV tevkifatı.		

Örnek; Güneş İnşaat limited Şirketine, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın KDV tevkifatına tabi Otogar İnşaatı nedeniyle, ilgili idare tarafından 10.08.20X5 tarihinde 140 000,00.TL.-lık avans tahakkuk ettirilmiş, gerekli yasal kesintilerden sonra kalan kısmı çek almıştır. Bu inşaatla ilgili olarak ihale makamı tarafından 10.12.20X5 tarihinde %20 oranında KDV hariç toplam 300 000,00.TL.- tutarında hakediş tahakkuk ettirilmiş ve gerekli yasal kesintiler yapıldıktan sonra kalan kısmı şirketin Ak Bankası hesabına yatırılmıştır.

Alınan sipariş avansın muhasebe kaydı:

10.08.20X5		
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	131 672,80.-	
101 01 Alınan Çekler	131 672,80.-	
295 PEŞİN ÖD. VER. VE FON. HSB.	7 000,00.-	
295 10 Otogar İnş. Ge. Vergisi	7 000,00.-	
740 HİZMET ÜRT. MAL. HES.	1 327,20.-	
740 10 Otogar İnşaatı	1 327,20.-	
740 10 08 Vergiler	1 327,20.-	
440 AL. SİP. AVNS. HSB.		140 000.-
440 10 Otogar İnş. Avs.		
Avans alımının muhasebeleştirilmesi		

Uzun vadeli avans hesabının kısa vadeli avans hesabına devri kaydı;

10.12.20X5		
440 AL. SİPARİŞ AVANS. HSB.	140 000.-	
440 10 Otogar İnşaatı Avs.	140 000.-	
340 ALINAN SİP. AV. HSB.		40 000.-
340 10 Otogar İnşaatı Avs.		
Avans hesabının kısa vadeli avans hsb. aktarılması		

Hakediş alımının muhasebeleştirilmesi kaydı;

10.12.20X5		
102 BANKALAR HESABI	182 883,20.-	
102 01 Ak Bankası	182 883,20.-	
295 PEŞİN ÖDEN. VERGİ VE FON. HSB.	8 000,00.-	
295 10 Otogar İnş. G. Ver.	8 000,00.-	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HSB.	140 000,00.-	
440 10 Otogar İnşaatı Avs	140 000,00.-	
770 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1 516,80.-	
740 10 Otogar İnş Hes.	1 516,80.-	
350 YIL. YAYGIN İNŞ. HAK.		300 000,00.-
350 10 Otogar İnş. Hakedişi		
391 HESAPLANAN KDV HES.		36 000,00.-
391 20 %20 Hes. KDV Hes.		
Hakediş alımının muhasebeleştirilmesi		

KDV tevkifatının izlenmesinin muhasebeleştirilmesi kaydı;

10.12.20X5		
900 NAZIM HESAPLAR	24 000.-	
900 10 Otogar İnşaat KDV Tevk. 21 600.-		
910 NAZIM HESAPLAR		24 000.-
910 10 Otogar İnş. KDV. Tevk.		
KDV tevkifatı.		

7-DİĞER GİDERLER

İnşaat ve onarım işlerinde, inşaat ve onarım işinin maliyetine giren giderler, direkt giderler ve endirekt giderler olmak üzere iki kısımda incelenmektedir.

7.1- Diğer Direkt Giderler ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaatın yapım aşamalarında, direkt giderler dışında kalan başka giderlerin hangi inşaat işine ait olduğu giderin yapıldığı sırada kesin olarak bilinebilir.

Bu giderleri diğer direkt giderler olarak isimlendirebiliriz. Hangi inşaat ve onarım işine ait olduğu bilinen bu tür giderler, ilgili oldukları işlerin gider hesaplarına kaydedilmelidir.

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Servet İnşaat Taahhüt ve Ticaret İşletmesi Anonim Şirketi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Baraj İnşaat işiyle ilgili Er Mühendislik İşletmesinden teknik danışmanlık hizmeti almıştır. Danışmanlık gideri olarak, 222 nolu Serbest Meslek Makbuzu karşılığında, %20 oranında KDV hariç 50 000,00.TL.-'den %20 oranında gelir vergisi stopajı kestikten sonra kalan kısmı için çek vermiştir.

Bu giderle ilgili olarak;

Hesaplanan KDV : 50 000 X 0,20 = 10 000,00.TL.-
Kesilen Stopaj Vergisi : 50 000 X 0,20 = 10 000,00.TL.-

7/A seçeneğine göre danışmanlık hizmeti muhasebe kaydı;

/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.	50 000.-	
740 10 Baraj İnşaat Hes.	50 000.-	
740 10 06 Danışmanlık Gid.	50 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	10 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı		
103 VER. ÇEK.		50 000.-
360 ÖD. V. VE FON. HS.		10 000.-
360 01 Gel. V. Tevk.		
<u>Danışmanlık gideri.</u>		

7/B seçeneğine göre, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI yerine 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HESABI kullanılmalıdır.

Örnek: Tan İnşaat İşletmesi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Çocuk Parkı İnşaatı ile ilgili olarak, Tedaş İşletmesine 20.06.20X5 tarihinde %20 oranında KDV hariç 2 000,00.TL.- elektrik bedeli ödemiştir.

7/A seçeneğine göre gider muhasebe kaydı;

20.06.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.	2 000.-	
740 10 Çocuk Parkı İnşaat Hes.	2 000.-	
740 10 07 Elektrik Gid.	2 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	400.-	
191 20 %20 İnd. KDV. Hes.	400.-	
100 KASA HESABI		2 400.-
100 01 TL Kasası		
Elektrik gideri.		

7/B seçeneğine göre 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI yerine 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HESABI kullanılmalıdır.

Örnek : İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Sezer İnşaat İşletmesi, yapmayı üstlendiği Yol İnşaatı ile ilgili olarak 10.07.20X5 tarihinde noterden sözleşme imzalamış, 30 000,00.TL.- sözleşme gideri, 6 000,00.TL.- KDV ve 284,40.TL.- damga vergisi ödemiştir.

7/A seçeneğine göre gider muhasebe kaydı;

10.07.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.	30 284,40.-	
740 10 Yol İnşaat Hes.	30 000.-	
740 10 07 Noter Gid.	30 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	6 000,00.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı	6 000.-	
100 KASA HESABI		36 284,40.-
100 01 TL Kasası		
Noter gideri.		

7/B seçeneğine göre gider muhasebe kaydı;

10.07.20X5			
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HES.		30 000,00.-	
794 10 Yol İnşaat Hes.	30 000.-		
794 10 07 Noter Gid.	30 000.-		
795 VERGİ RESİM HARÇLAR HESABI		284,40.-	
795 10 Yol İnşaat Hes.	284,40.-		
795 10 07 D. Vergisi Gid.	284,40.-		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		6 000,00.-	
191 20 %20 İnd. KDV. Hesabı	6 000.-		
100 KASA HESABI			36 284,40.-
100 01 TL Kasası			
Noter gideri.			

7.2- Endirekt Giderler ve Muhasebeleştirilmesi

Endirekt giderler, belli bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyip, bir dağıtım anahtarı yardımıyla yüklenebilen giderlerdir. Bir inşaat ve taahhüt işletmesinde endirekt giderler kavramı içerisine inşaat ve onarım işiyle ilgili olan, ancak belirli bir inşaat ve onarım işine direkt yüklenemeyen, birden çok inşaat ve onarım işini ilgilendiren giderler girmektedir.

Endirekt giderler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Endirekt ilk madde ve malzeme (ortak kullanılan araç ve gereçlerin yedek parça ve akaryakıt giderleri, çekiç, kazma, kürek, el arabası gibi malzemelerin giderleri),
- Aynı işverene bağlı olan birçok inşaatçı çalışan işçilerin giderleri,
- Birden fazla inşaat ve onarım işi için yapılan proje, danışma, dava gibi giderler,
- Birden fazla inşaatçı aynı dönemde kullanılan taşıtların, araç ve gereçlerin amortisman giderleri vs.

Yukarıda sayılan bu ve bu gibi endirekt giderler, dönem boyunca 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI ile bu hesabın alt hesaplarında bir maliyet havuzunda tutulur ve dönem sonunda dağıtım anahtarı yardımıyla ilgili inşaat hesaplarına aktarılır.

Endirekt giderler, birden çok inşaat ve onarım işini ilgilendirdiği için, bu giderlerin inşaatlara dağıtımında izlenecek yol; Taşıt ve diğer araç ve gereçleri çalıştıranlar tarafından, bu araç ve gereçlerin hangi inşaatlar için ne kadar süre ile çalıştıklarını izleyen bir puantaj sisteminin tutmalarına bağlıdır.

Örnek; Doğu İnşaat Ticaret Anonim Şirketi, yapmayı üstlendiği İnşaatlarında çalışan işçi Hakan YALÇIN bekar olup asgari ücretten çalışmaktadır. İşçinin ilgili Ocak 2025 yılı ilgili aya ait bordro bilgileri aşağıdaki gibidir:

Brüt ücret	: 26 005,50
SGK İşçi Primi	: 3 640,77
SGK İşveren Primi	: 4 355,92
SGK İşsizlik Sigortası İşçi Primi	: 260,06
SGK İşsizlik Sigortası İşveren primi	: 520,11

7/A seçeneğine göre, ücret bordrosu muhasebe kaydı;

/			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.		30 881,53.-	
740 10 Ortak İşçilik Gideri Hes.	30 881,53.-		
740 10 10 İşçilik Gideri	30 881,53.-		
740 10 10 01 B. Üc.	26 005,50.-		
740 10 10 02 SGK İşv. P.	4 355,92.-		
740 10 10 03 SGK İşs. İşv.	520,11.-		
335 PERS. BORÇLAR			22 104,67.-
335 01 M Çalışkan	22 104,67.-		
361 ÖD. SOS. GÜV. KES.			8 776,86.-
361 01 SGK İşçi P.	3 640,77.-		
361 02 SGK İşv. P.	4 355,92.-		
361 03 SGK İşz. İşç.	260,06.-		
361 04 SGK İşz. İşv.	520,11.-		
Ocak ayı ücret bordrosu tahakkuku.			

Ortak işçilik tutarı toplamı ilgili yılın dönem sonunda, işçinin inşaatlardaki çalışma saatleri dikkate alınarak dağıtımı yapılır ve bulunan işçilik giderleri ilgili inşaatların maliyet hesaplarına aktarılır.

7.3- Diğer Endirekt Giderler, Dağıtım Hesabı ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan işletmeler, dönem içinde ortaya çıkan endirekt giderleri kayıt altına alırlar, bu giderleri yılsonunda çeşitli dağıtım anahtarları kullanarak inşaatların maliyetine dağıtabilirler.

Örnek: Kaya İnşaat Taahhüt İşletmesinin, yapmayı üstlendiği Spor Salonu İnşaatı ile Kanalizasyon İnşaatı işi bulunmaktadır. İşletmenin yılsonunda endirekt giderleri toplamı aşağıdaki gibidir:

- Endirekt malzeme gideri : 36 000,00.TL.-,
- Endirekt işçilik gideri : 75 000,00.TL.-

Endirekt giderler için kullanılacak olan dağıtım anahtarları; endirekt malzeme için ilgili yılda inşaatlarda kullanılan direkt ilk madde ve malzeme gideri toplamı, endirekt işçilik için ise direkt işçilik saati toplamıdır.

Spor Salonu İnş. direkt ilk mad. ve malz. gid. toplamı: 200 000,00.TL.-,

Kanalizasyon İnş. direkt ilk madde ve malz. gid. toplamı: 300 000,00.TL.-

Spor Salonu İnşaatı direkt işçilik saati : 6 200 saat,

Kanalizasyon İnşaatı direkt işçilik saati : 5 400 saat.

Endirekt malzemenin dağıtımı hesabı:

Dağıtım oranı = End. malzeme gid. /Direkt ilk mad. ve malz. gid. toplamı

$$= 36 000,00 / 500 000,00 = 0,072 \text{ TL. / Tutar}$$

Spor salonu İnşaatı : 200 000,00 X 0,072 = 14 400,00.TL.-,

Kanalizasyon İnşaatı : 300 000,00 X 0,072 = 21 600,00.TL.-.

Endirekt işçilik dağıtım hesabı:

Dağıtım oranı : Endirekt işçilik gideri / direkt işçilik saati toplamı:

$$75\ 000,00 / 11\ 600 = 6,4656 \text{ TL./saat}$$

Spor Salonu İnşaatı : 6 200 X 6,4656 = 40 086,00.TL.-,

Kanalizasyon İnşaatı : 5 400 X 6,4656 = 34 914,00.TL.-.

Endirekt giderlerin muhasebeleştirilmesi kaydı;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.		111 000.-	
740 10 Spor Salonu İnş. H.	54 486.-		
740 10 07 End. Malz. Gid.	14 400.-		
740 10 08 End. İşç. Gid.	40 086.-		
740 20 Kanalizasyon İnş. H.	56 514.-		
740 20 07 End. Malz. Gid.	21 600.-		
740 20 08 End. İşç. Gid.	34 914.-		
740 HİZ. ÜRT. MAL. HES.		111 000.-	
740 07 End. Malz	36 000.-		
740 08 End. İşç.	75 000.-		
Endirekt giderlerin dağıtımı.			

8- İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan işletmeler, inşaat ve onarım işiyle ilgili olarak bir takım harcamalar yaparlar. Bu harcamaların bir kısmı indirim konusu yapılırken, bir kısmının yasadan kaynaklanan nedenlerden dolayı indirilmesi mümkün değildir. Bu çeşit giderlere kanunen kabul edilmeyen giderler denilmektedir. Kanunen kabul edilmeyen ödemeler olarak da ifade edilen bu çeşit giderler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. Maddesinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. Maddesine göre kanunen kabul edilmeyen giderler aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz.

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

b- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

c- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

ç- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

d- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

e- (3571 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle eklenen bent) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır) (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).

f- (4008 sayılı Kanunun 25'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1.1.1995) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

g- (4008 sayılı Kanunun 25'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1.1.1996) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzerî adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) aşağıdaki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'i.

İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre

Maliye Bakanlığı'nca o yıl için hesaplanan ortalama ticarî kredi faizi oranına bölünmesi suretiyle bulunur.

Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına bu bent hükmü uygulanmaz.

Bu bendin birinci paragrafında yer alan % 25 oranını, % 100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu; bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkilidir.

h- (4756 sayılı Kanunun 28'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 21.05.2002) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesinde belirtilen kanunen kabul edilmeyen giderler ise aşağıdaki gibidir;

Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

b- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

c- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).

d- Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

e- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

f- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

g- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.

h- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

ı- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir.

İnşaat ve onarım işletmelerinde zaman zaman ortaya çıkan kanunen kabul edilmeyen giderlerin, inşaatın tamamlandığı yıl mali karın tespitinde göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda kanunen kabul edilmeyen giderlerle ilgili özel bir hesap yoktur. Uygulamada işletmeler, kanunen kabul edilmeyen giderlerini, gider hesaplarında takip etmektedirler. Maliyet hesaplarına atılan bu çeşit giderler nazım hesaplarda takip edilmektedir. İşin bitiminde bulunan ticari kar, mali kara dönüştürülmek suretiyle gelir vergisi veya kurumlar vergisine ilişkin işlemler yapılmaktadır.

Örnek; İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Kahraman İnşaat Taahhüt Kollektif Şirketi'nin yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Hastane ve Spor Salonu İnşaat işi bulunmaktadır. Bu inşaatlarla işiyle ilgili olarak ilgili yılda %20 oranında KDV hariç 18 500,00.TL.-'lık genel yönetim gideri yapılmış olup, bu giderin 2 000,00.TL.'lık kısmı kanunen kabul edilmeyen gider özelliği taşımaktadır.

Genel yönetim giderinin muhasebeleştirilmesi kaydı;

/			
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HES.		18 500.-	
770 07 Çeşitli Gider Hs.	18 500.-		
191 İND. KDV HESABI		3 700.-	
191 20 %20 İnd. KDV. Hesabı	3 700.-		
100 KASA HESABI			22 200.-
100 01 TL Kasası			
Genel yönetim gideri muhasebeleştirilmesi			

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin nazım hesaplarda takip kaydı;

/			
900 NAZIM HESAPLAR		2 000.-	
900 10 K.K.E. Giderler			
910 NAZIM HESAPLAR			2 000.-
910 10 K.K.E. Gid. Karş.			
K.K.E.Gider kaydı.			

9- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE DÖNEM SONU MUHASEBE İŞLEMLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesinde "Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar inşaatın bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, bahsi geçen yıl beyannamesinde gösterilir." denilmektedir. Bu hüküm dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yılsonu işlemleri inşaatın devam ettiği dönemlerde farklı, inşaatın bittiği dönemlerde farklı muhasebe işlemlerine konu olmaktadır.

9.1- İnşaatı Devam Eden Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin devam ettiği sürece oluşan maliyetler, dönemler itibarıyla 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'nda takip edilmekte ve her hesap dönemi sonunda bu maliyetler 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI vasıtasıyla bilanço hesabı olan 170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

HESABI'na aktarılarak aktifleştirilmek suretiyle, 741 nolu ve 740 nolu hesaplar kapatılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin devam ettiği sürece oluşan ortak gider niteliğinde yapılan harcamalar ile ortak kullanılan amortismanlar, öncelikle maliyet hesaplarından 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ, 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ, 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ ve 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI'na kaydedilirler. Bu hesaplara kaydedilen tutarlar dönem sonlarında Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesine göre dağıtımı yapıldıktan sonra, bu maliyet hesapları yansıtma hesapları kullanılarak ya 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na ya da 170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETLERİ HESABI'na aktarılarak kapatılırlar.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin devam ettiği sürece alınan hakedişler, inşaat ve onarım işi tamamlanınca kadar 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HESABI'nda takip edilecektir.

Örnek: İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Kahraman İnşaat Taahhüt Kollektif Şirketi'nin 2 inşaat ve onarım işi bulunmaktadır. İlgili yılda bu inşaatlarla ilgili olarak Köprü İnşaatı için 250 000,00.TL.-, Kanal İnşaatı için 400 000,00.TL.- tutarında harcama yapılmış ve 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI'na borç kaydedilmiştir.

Maliyet hesaplarının ana inşaat hesabına devri kaydı;

170 YIL. YAYGIN İNŞ. VE ONR. /		650 000.-	
MALİYETLERİ HESABI			
170 10 Köprü İnşaat Hesabı	250 000.-		
170 10 01.....			
170 10 02.....			
170 20 Kanal İnşaat Hesabı	400 000.-		
170 20 01.....			
170 20 02.....			
741 H. ÜRT. ML. YNS.			650 000.-
Maliyet hesabının inş hesabına devri			

Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı;

/			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS: HES.	650 000.-		
740 HİZ. ÜRT. MAL. HES.			650 000.-
740 10 Köprü İnş. Hes.250 000.-			
740 10 01.....			
740 10 02.....			
740 20 Kanal İnş. Hes. 400 000.-			
740 20 01.....			
740 20 02.....			
Maliyet hesaplarının kapatılması			

Birden fazla inşaatın bulunması halinde 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI tek bir ana hesap olarak kullanılabileceği gibi, her bir inşaat işi için ayrı ayrı 170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI kullanılabilir.

Yukarıdaki örneğin ayrı ayrı ana inşaat hesaplarında takip edilmesi halinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır;

/			
170 YIL. YAY. KÖPRÜ İNŞ.		250 000.-	
MALİYETLERİ HESABI			
170 10 2012 Yılı Maliyetleri	250 000.-		
170 10 01.....			
170 10 02.....			
171 YIL. YAY. KANAL İNŞ.		400 000.-	
171 10 2012 Yılı Maliyetleri	400 000.-		
171 10 01.....			
171 10 02.....			
741 H. ÜRT. MAL. YNS.			650 000.-
Maliyet hesabının inş hesabına devri			

9.2- Tamamlanan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle uğraşan işletmeler, inşaatların devam ettiği dönemler itibariyle oluşan maliyetlerini, maliyet hesaplarında toplayarak dönem sonlarında yansıtma hesaplarını kullanarak 170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI'nda toplarlar.

İnşaat taahhütlerinin geçici kabul işlemlerinin yapıldığı dönemde hasılat ve gider hesaplarının bakiyeleri tamamlanan inşaatların maliyetlerini oluşturmaktadır. İnşaat işletmelerinin 170-178 no'lu hesaplarında yer alan inşaatların üretim maliyetlerini oluşturan giderleri yıl sonu itibariyle 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ HESABI'na ve bu hesaplar içerisinde yer alan ortak gider niteliğindeki hesapları gelir tablosu hesaplarından (630-631-632-660-661) aktararak kapatmaları gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili inşaat süresince alınan ve 350-358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HESABI'na aktarılan tutarlar, işin bittiği yıl sonu itibariyle gelir tablosu hesaplarından 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABINA ya da 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI'na aktararak kapatılır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bittiği yılsonu itibariyle gelir ve gider niteliğindeki gelir tablosu hesapları 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HESABI'na aktarılarak kapatılır.

Örnek: İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Orsan İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi'nin 20X3 yılında yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Baraj ve Gölet İnşaatı olmak üzere 2 inşaat ve onarım işi bulunmaktadır. Bu inşaatlardan Gölet inşaatı 20X5 yılı sonu itibariyle tamamlanmış olup, bu iki inşaatla ilgili 20X5 yılı defteri kebir bilgileri aşağıdaki gibidir:

170 YIL. YAYGIN GÖLET İNŞ. VE ONR. MAL. HESABI 35 000,00

170 10 20X3 Yılı Maliyetleri	Toplamı	35 000,00
170 10 01 İnşaat Maliyetleri	32 500,00	
170 10 02 Genel Yönt. Giderleri	2 500,00	

350 YIL. YAYGIN GÖLET İNŞAATI HAKEDİŞ BEDELİ HS. 95 000,00

350 10 20X3 Yılı Hakedişleri	Toplamı	95 000,00
------------------------------	---------	-----------

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI :70 000,00

740 10 Gölet İnşaatı : 45 000,00

740 20 Baraj İnşaatı : 25 000,00

780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI : 6 000,00

780 10 Gölet İnşaatı : 4 000,00

780 20 Baraj İnşaatı : 2 000,00

20X5 yılsonu itibariyle maliyet hesaplarının ana inşaat hesaplarına devri kaydı;

31.12.20X5		
170 YILLARA YAYGIN GÖLET İNŞ. HES.	49 000.-	
170 20 20X3 Yılı Maliyetleri	49 000.-	
170 20 01 İnş. Mal. Gdr.	45 000.-	
170 20 06 Finans Gideri	4 000.-	
171 YILLARA YAYGIN BARAJ İNŞ. HES	27 000.-	
171 20 20X3 Yılı Maliyetleri	27 000.-	
171 20 01 İnş Mlz. Gdr.	25 000.-	
171 20 06 Finans Gideri	2 000 .-	
741 H. ÜRT. MAL. YNS.		70 000.-
781 FİNS. GDR. YNS. HS.		6 000.-
Maliyet hesaplarının ana inşaat hesabına devri		

Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı;

31.12.20X5		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS. HS.	70 000.-	
781 FİNANSMAN GİDERİ YNS. HESABI	6 000.-	
740 HİZMET ÜR. MLT. HES.		70 000.-
740 10 Gölet İnş. H.	45 000.-	
740 10 01 İnş. Mal. Gdr.		
740 20 Baraj İnş. H.	25 000.-	
740 20 01 İnş. Mal. Gdr.		
780 FİNANSMAN GİDERİ HES.		6 000.-
780 01 Finansman Gideri Hesabı		
Maliyet hesabının kapatılması		

Tamamlanan Gölet İnşaatı maliyetlerinin gelir tablosu hesaplarına aktarılması kaydı;

31.12.20X5		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	77 500.-	
622 10 Gölet İnşaatı Hesabı	77 500.-	
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ	2 500.-	
632 01 Gölet İnş. Genel. Yönt. Gideri	2 500.-	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ	4 000.-	
660 10 Gölet İnşaatı Finans Gid.	4 000.-	
170 YIL. YAY. GÖLET İNŞ.		84 000.-
170 10 20X3 Yılı M.	35 000.-	
170 10 01 İnş Mal. Gdr		
170 10 05 G. Gdr. Payı		
170 20 20X3 Yılı M.	49 000.-	
170 20 01 İnş. Mal. Gd.		
170 20 06 Fin. Gideri		
Ana inş. hesabının gelir tablosu hesap. devri.		

Gelir tablosu hesaplarının 690 DÖNEM KAR VEYA ZARAR HESABI'na aktarılması:

Gölet İnşaatıyla ilgili giderlerin kar / zarar hesabına aktarılması kaydı;

31.12.20X5		
690 DÖNEM KAR VEYA ZARAR HESABI	84 000.-	
690 10 Gölet İnş. K / Z Hesabı	84 000.-	
622 SAT. HİZMET MAL. HES.		77 500.-
622 10 Gölet İnş.	77 500.-	
632 GENEL YÖN. GİDERİ		2 500.-
632.10 Gölet İnş.	2 500.-	
660 KISA VAD. BORÇ. GİD.		4 000.-
660 10 Gölet İnş. Fn.	4 000.-	
Gelir tablosu hesaplarının kar/zarar hes. devri.		

Gölet inşaatla ilgili olarak hakediş bedellerinin kar / zarar hesabına aktarılması kaydı;

31.12.20X5		
350 YIL. YAY. GÖLET İNŞ. HAK. BED.	95 000.-	
350 10	40 000.-	
350 20.....	55 000.-	
690 DÖNEM K/ Z HES.		95 000.-
690 10 Gölet İnş. K/Z Hs.		
Hakediş hesabının kar zarar hesabına devri.		

9.3- Ortak Giderlerin Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesi

Ortak giderler, belli bir inşaatla direkt ilişkisi kurulamayan ve genellikle işletmenin varoluşundan kaynaklanan giderlerdir. Bu gruba giren giderlerin büyük çoğunluğu, inşaat taahhüt işletmelerinin merkez büro faaliyetleri ile ilgili genel yönetim gideri şeklinde yapılan giderlerdir. Bu giderlerin türleri ve sayıları, inşaat taahhüt işletmelerinin büyüklüklerine göre değişebilmektedir. Bu giderler, işletmenin faaliyetiyle ilgili olup, ancak inşaat ve onarım işiyle ilgili direkt ilişki kurulamayan araştırma ve geliştirme, pazarlama satış ve

dağıtım, genel yönetim ve finansman gideri niteliğindeki giderlerden oluşmaktadır.

Bu giderlerin yapılışı sırasında hangi inşaat ve onarım işine ait olduğu belli ise direkt olarak ilgili inşaat ve onarım işinin maliyetine atılır. Giderin yapıldığı anda hangi inşaat ve onarım işine ait olduğu belli değilse, işletmenin faaliyetiyle ilgili olarak yapılan ve tüm işleri ilgilendiren giderler, giderin niteliğine göre ilgili gider hesabına kaydedilir ve dönem sonunda dağıtım anahtarları yardımıyla inşaatlara maliyetine aktarılır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, "Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde "ortak genel giderler;³¹

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.

Dağıtım işleminden sonra hesaplanan gider payları, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI'na veya direkt olarak 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETLERİ HESABINA ya da ilgili inşaat hesaplarına borç kaydedilerek kapatılırlar.

Örnek: İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Orsan İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi'nin yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Baraj ve Kanalizasyon İnşaatı olmak üzere 2 inşaat ve onarım işi bulunmaktadır. Bu inşaatlarla ilgili olarak defteri kebir hesap bilgileri aşağıdaki gibidir:

³¹ GVK., m.43

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	100 000,00
740 10 Baraj İnşaat Hesabı	40 000,00
740 20 Kanalizasyon İnşaat Hesabı	60 000,00
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI	10 000,00
780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI	6 000,00

Yukarıdaki veriler göre yılı sonu itibariyle yapılacak gerekli hesaplamalar ve muhasebe kayıtlara aşağıdaki gibidir:

	Harcama ve Hasılat Tutarı	Tutarların Birbirine Oranı (%)	İşlere Düşen Gen. Yönt. Gideri Payı (TL)
Baraj İnşaatı	40 000,00	$40\,000/100\,000 = 40,00$	$10\,000 \times 0.40 = 4\,000$
Kanal İnşaatı	60 000,00	$60\,000/100\,000 = 60,00$	$10\,000 \times 0.60 = 6\,000$
Toplam	100 000,00	100,00	10 000

Finansman gideri dağıtım hesabı:

Genel yönetim gideri dağıtım hesabı:

Finansman gideri dağıtım hesabı:

	Harcama ve Hasılat Tutarı	Tutarların Birbirine Oranı (%)	İşlere Düşen Finansman Gideri Payı (TL)
Baraj İnşaatı	40 000,00	$40\,000 / 100\,000 = 40,00$	$6\,000 \times 0.40 = 2\,000$
Kanal İnşaatı	60 000,00	$60\,000 / 100\,000 = 60,00$	$6\,000 \times 0.60 = 3\,600$
Toplam	100 000,00	100,00	6 000

Maliyet hesaplarının doğrudan doğruya ana inşaat hesaplarına devri kaydı;

/			
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR.		116 000.-	
MALİYETLERİ HESABI			
170 10 Baraj İnşaat Hesabı	46 400.-		
170 10 01 İnş. Mal. Gdr.	40 000.-		
170 10 05 Gen. Yönt. Gd.	4 000.-		
170 10 06 Finans Gideri	2 400.-		
170 20 Kanal. İnşaat Hesabı	69 600.-		
170 20 01 İnş. Mal. Gdr.	60 000.-		
170 20 05 Gen. Yönt. Gd.	6 000.-		
170 20 06 Finans Gideri	3 600.-		
741 H. ÜRT. MAL. YNS.			100 000.-
771 G. YÖNT. GD. YNS.			10 000.-
781 FİNANS. GD. YNS.			6 000.-
Maliyet hesabının inş hesabına devri			

Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı;

/			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS. HS.		100 000.-	
771 GEN. YÖNT. GDR. YNS. HS.		10 000.-	
781 FİNANSMAN GDR. YNS. HS.		6 000.-	
740 H. ÜRETİM MAL. HES.			100 000.-
740 10 Brj. İnş.	40 000		
740 10 01 ...			
740 10 02 ...			
740 20 Kan. İnş.	60 000		
740 10 01 ...			
740 10 02 ...			
770 GEN. YNT. GİD. HS.			10 000.-
770 01 Gen. Yönt. Gideri			
780 FİNANSMAN GİD. HS.			6 000.-
780 01 Finansman Gideri			
Maliyet hesaplarının kapatılması			

Gider hesaplarının 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na aktarılması yoluyla muhasebeleştirilmesi kaydı;

/			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		16 000.-	
740 10 Baraj İnşaat Hesabı	6 400.-		
740 10 05 Gen. Yönt. Gd.	4 000.-		
740 10 06 Finans Gideri	2 400.-		
740 20 Kan. İnşaat Hesabı	9 600.-		
740 20 05 Gen. Yönt. Gd.	6 000.-		
740 20 06 Finans Gideri	3 600.-		
771 G. YNT. G. YNS.			10 000.-
781 FİN. G. YNS. HS.			6 000.-
Maliyet hes. hizmet üretim maliyeti hes. devri			

Hizmet üretim maliyeti hesabının ana inşaat hesabına aktarılması kaydı;

/			
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. MALİYETLERİ HESABI		116 000.-	
170 10 Baraj İnşaat Hesabı	46 400.-		
170 10 01 İnş. Mal. Gdr.	40 000.-		
170 10 05 Gen. Yönt. Gd.	4 000.-		
170 10 06 Finans Gideri	2 400.-		
170 20 Kan. İnşaat Hesabı	69 600.-		
170 10 01 İnş. Mal. Gdr.	60 000.-		
170 20 05 Gen. Ynt. Gd.	6 000.-		
170 20 06 Finans Gideri	3 600.-		
741 H. Ü.M. YNS. HS.			116 000.-
Maliyet hesabının ana inşaat hesabına devri			

Maliyet hesabının kapatılması kaydı;

/		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS. HS.	116 000.-	
740 H. ÜRETİM MLT. HS.		116 000.-
740 10 B. İnş. H. 46 400.-		
740 10 01 İnş. Mal. Gd.		
740 10 05 G. Yönt. Gd.		
740 10 06 Finans G.		
740 20 Kan. İnş. H. 69 600.-		
740 10 01 İnş. Mal.		
740 20 05 G. Ynt.		
740 20 06 Fin. G.		
Maliyet hesabının kapatılması		

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Servet İnşaat Taahhüt ve Ticaret İşletmesi Anonim Şirketi, yapmayı üstlendiği Yol İnşaat ve Kanal İnşaatı işi bulunmaktadır. İşletme ilgili yılda işleriyle ilgili olarak toplam 7 000,00.TL.- tutarında genel yönetim gideri niteliğinde gider yapmıştır. Bu inşaatlar için ilgili yılda, Yol İnşaatı için 55 000,00.TL.- ve Kanal İnşaat işi için 85 000,00.TL.- tutarında harcama yapılmıştır.

Genel yönetim gideri dağıtım hesabı:

	Harcama Tutarı	Harcamaların Birbirine Oranı (%) X Toplam Gider	İnşaatlara Düşen Genel Gider Payı (TL)
Yol İnşaatı	55 000,00	(55 000/140 000) X 7 000	2 750,00
Kanal İnşaatı	85 000,00	(85 000/140 000) X 7 000	4 250,00
Toplam	140 000,00		7 000,00

Genel yönetim gideri dağıtım hesabının muhasebeleştirilmesi kaydı;

/			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.		7 000.-	
740 10 Yol İnşaat Hesabı	2 750.-		
740 10 07 Ortak Gider Payı.	2 750.-		
740 20 Kanal İnşaatı Hesabı	4 250.-		
740 20 07 Ortak Gider Payı	4 250.-		
771 GEN. YÖNT. GİD. YNS. H.			7 000.-
Ortak genel giderlerin dağıtımı.			

Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı;

/			
771 GENEL YÖNT. GİD. YNS. HES.		7 000.-	
770 GEN. YÖNT. GİD. H.			
770 03 Gideri			7 000.-
Gider hesabının kapatılması.			

Genel yönetim gideri dağıtım hesabı yapıldıktan sonra, inşaatlara düşen pay direkt olarak ilgili inşaatın maliyetine aktarılabilir. Bu durumda 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI yerine 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI kullanılmalıdır.

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan, Yıldırım İnşaat Taahhüt İşletmesinin yapmayı üstlendiği Okul ve Bina İnşaat işi yanında inşaat malzemeleri alım-satım işi de bulunmaktadır. İşletme ilgili yılda kullanılmak üzere 100 000,00.TL.- tutarında işletme kredisi almış ve 10 000,00.TL.- tutarında faiz ödemiştir. İşletme yapmayı üstlendiği Okul İnşaatıyla ilgili olarak 150 000,00.TL.-, Bina İnşaat işiyle ilgili olarak 200 000,00.TL.- tutarında harcama yapmış, alım-satım işinden 1 500 000,00.TL.- tutarında hasılat elde etmiştir.

Finansman giderinin dağıtım hesabı;

	Harcama ve Hasılat Tutarı	Tutarların Birbirine Oranı (%)	İşlere Düşen Finansman Gideri Payı (TL)
Okul İnş.	150 000	$150\,000/1\,850\,000 = 8,11$	$10\,000 \times 0,0811 = 811$
Bina İnş.	200 000	$200\,000/1\,850\,000 = 10,81$	$10\,000 \times 0,1081 = 1\,081$
Al.-Sat. Tutarı	1 500 000	$500\,000/1\,850\,000 = 81,08$	$10\,000 \times 0,8108 = 8\,108$
Top.	1 850 000	100	10 000

Finansman giderinin dağıtım hesabının muhasebeleştirilmesi kaydı;

/			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.		1 892.-	
740 10 Okul İnşaat Hesabı	811.-		
740 10 07 Finans G. Payı.	811.-		
740 20 Bina İnşaatı Hesabı	1 081.-		
740 20 07 Fin. Gid. Payı	1 081.-		
660 KISA VADELİ BORÇ. GİD. HSB.		8 108.-	
660 03 Al. Sat. İş. Fin. G. Payı	8 108.-		
781 FİNANS GD. YNS. HES.			10 000.-
Ortak finans giderlerin dağıtımı.			

Örnek; Kahraman İnşaat Taahhüt Kollektif Şirketi'nin yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Hastane ve Spor Salonu İnşaat işi bulunmaktadır. Bu inşaatlarla işiyle ilgili olarak 18 500,00.TL.-'lık genel yönetim gideri yapılmış olup, bu giderin 2 000,00.TL.-'lık kısmı kanunen kabul edilmeyen gider özelliği taşımaktadır. Şirket Hastahane İnşaatı için 250 000,00.TL.- ve Spor Salonu İnşaatı için 350 000,00.TL.- tutarında harcama yapmıştır.

Genel yönetim giderinin muhasebeleştirilmesi kaydı;

/			
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HES.		18 500.-	
770 07 Çeşitli Gider Hs.	18 500.-		
191 İND. KDV HESABI		3 330.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı	3 330.-		
100 KASA HESABI			21 830.-
10 01 TL Kasası			
Genel yönetim gideri muh.			

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin nazım hesaplarında takip kaydı;

/			
900 NAZIM HESAPLAR		2 000.-	
900 10 K.K.E.Giderler.	2 000.-		
910 NAZIM HESAPLAR			2 000.-
910 10 K.K.E. Gid. Karş.			
K.K.E.Gider kaydı.			

Yılsonunda genel yönetim gideri dağıtım hesabı ve muhasebeleştirilmesi;

	H.Tut. (TL)	Dağıtım Oranı (%)	İşl. Düşen Gen. Yönt. Gid. Payı	İşlere ait KKEG Tutarı
Hst.İn .	250 000	250/600 = 41,67	18 500 X %41,67= 7 708,95	2 000 X %41,67 = 833,40
S. S. İnş.	350 000	350/600 = 58,33	18 500 X %58,33= 10 791,05	2 000 X %58,33= 1 166,60
Top.	600 000	100,00	18 500,00	2 000,00

Genel yönetim gider payının ilgili hesaba devri kaydı;

/			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.		18 500.-	
740 10 Hastane İnşaat Hes.	7 708,95.-		
740 10 08 Çeş. Gid.	7 708,95.-		
740 20 Spor Sal. İnş. Hes.	10 791,05.-		
740 20 08 Çeş. Gid.	10 791,05.-		
771 G. YÖNT. GİD. YNS. HES.		18 500.-	
Çeşitli giderlerin muhasebeleştirilmesi			

Maliyet hesaplarının inşaat ana hesaplarına aktarılması kaydı;

/			
170 YILL. YAY. İNŞ. VE ONR. MAL. HS.		18 500.-	
170 10 Hastane İnş. Hesabı	7 708,95.-		
170 10 08 Çeş. Gid.	7 708,95.-		
170 20 Spor Sal. İnş. Hes.	10 791,05.-		
170 20 08 Çeş. Giderler	10 791,05.-		
741 H. Ü. MAL. YNS. H.		18 500.-	
Maliyet hesabının inşaat hesabına devri			

Daha önceki kayıta açılan nazım hesaplar aşağıdaki hesap yapıldığında kapatılmalıdır.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin nazım hesaplarında takip kaydı;

/			
900 NAZIM HESAPLAR		2 000.-	
900 10 Hastane İnş. KKEG	833,40.-		
900 20 Spor Sal. İnş. KKEG	1 166,60.-		
910 NAZIM HES.			2 000.-
910 10 Has. İnş.KKEG.			
910 20 Spr. Sal.KKEG.			
Kanunen kabul edilmeyen giderler			

Maliye hesaplarının kapatılması kaydı;

/			
771 GENEL YÖNT. GİD. YNS. HESABI		18 500.-	
770 GEN. YNT. GİD. HES.			18 500.-
770 07 Çeşitli Gider Hs.			
Maliyet hesaplarının kapatılması			

Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı;

/			
741 HİZ. ÜRETİM MALİYETİ YNS. HES.		18 500.-	
740 HİZ. ÜR. MAL. HES.			18 500.-
740 10 H. İnş. Hes.	7 708,95.-		
740 10 08 Çeş. Gid.			
740 20 S. S. İnş. H.10	791,05.-		
740 20 08 Çeş. Gid.			
Maliyet hesaplarının kapatılması			

9.4- Amortisman giderleri ve muhasebeleştirilmesi

Amortisman Vergi Usul Kanunu madde 313'de; "işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan duran varlıkların kullanıldıkları sürece uğradıkları değer azalmalarının yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlemeye ilişkin kanuni esaslara göre tespit edilen değerlerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda amortisman yöntemleri, normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler usulüyle (hızlandırılmış) amortisman yöntemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

VUK'na göre,³² işletmelerin amortismanına tabi kıymetlerini, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar üzerinden amortismanına tabi tutacakları hüküm altına alınmıştır.

V.U.K. 315. maddesine göre normal amortisman yönteminde ayrılacak amortisman tutarı, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ilgili genel tebliğlerde tespit edilen faydalı ömrü ve normal amortisman oranı dikkate alınmak suretiyle her yıl eşit tutarlarda olacaktır.

V.U.K.'nın mükerrer 315/2. maddesi göre azalan bakiyeler usulünde amortisman oranının % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacağı düzenlenmiştir.

Binek otomobillerinin amortismanı konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 320'inci maddesinde; "faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir." Hükümü çerçevesinde kıst dönem amortismanı adı altında farklı bir düzenlemeye gidilmiştir.

Amortisman kayıtları genel olarak 7/A Maliyet Seçeneğinde ve 7/B Seçeneğinde farklılık göstermektedir.

³² VUK., m.315

7/A Seçeneğinde gider hangi fonksiyonla alakalı ise o fonksiyon hesabına kaydedilir kaidesi gereğince, bir duran varlık hangi bölümde kullanılacaksa o bölümün ilgili gider hesabına kaydedilir.

Örneğin, yönetim bölümünde kullanılmak üzere bir demirbaş alınmışsa, demirbaş a ait amortisman kaydı yapılırken 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI'na kayıt yapılır. Pazarlama bölümünde kullanılmak üzere bir taşıt alınmış ise 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI'na kayıt yapılır.

AMORTİSMAN İLE İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Maddi duran varlıkların amortismanları bu hesapta izlenir.

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Maddi olmayan duran varlıkların (Haklar, şerefiye vb.) amortismanları bu hesapta izlenir.

278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)

Özel tükenmeye tabi varlıkların (Arama, Hazırlık ve Geliştirme Gid. vb.) amortismanları (tükenme payları) bu hesapta izlenir.

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Diğer duran varlıkların amortismanlarının izlendiği hesaptır. 7/A Seçeneğinde maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar hesaplarında kullanılan amortisman hesabı farklı olduğu için bu fark dikkate alınarak hesaplanır. Örneğin 255 nolu Demirbaşlar Hesabını ele alalım. Bildiğiniz gibi demirbaşlarla ilgili hesaplar maddi duran varlıklarda yer alır.

25 Maddi Duran Varlıklar
255 Demirbaşlar

Maddi duran varlıklarda yer alan amortisman hesabı ise 257 Birikmiş Amortismanlar(-) hesabıdır.

25 Maddi Duran Varlıklar
 255 Demirbaşlar
 257 Birikmiş Amortismanlar(-)

Maddi Olmayan Duran varlıklar hesap grubunda yer alan amortisman hesabı 268 Birikmiş Amortismanlar(-) Hesabıdır. Dikkat edilirse hesabın kodu 26 ile başlamaktadır. Örneğin 260 Haklar hesabına amortisman ayırırken hesap kodu 26 ile başlayan amortisman hesabına yani 268 Birikmiş Amortisman hesabına kayıt yapılacaktır.

26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Haklar
 268 Birikmiş Amortismanlar(-)

Amortismanına tabi iktisadi varlık bir inşaata ilişkin olarak kullanılıyorsa, bu varlığın hesaplanan amortismanı direkt olarak ilgili inşaatın maliyet hesabına aktarılır. Her hangi bir inşaatla direkt ilişkisi bulunmayan birden çok inşaatta ortak olarak kullanılan iktisadi varlıkların hesaplanan amortismanları ortak gider olarak kaydedilir ve dağıtım anahtarları yardımı ile ilgili inşaatların maliyet hesaplarına aktarılır.

9.5- Ortak Amortisman Giderleri Dağıtım Hesabı ve Muhasebeleştirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. Maddesine göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre hesaplanarak dağıtılacağı belirtilmiştir.

Genel hizmetlerde kullanılan duran varlıklara ilişkin amortisman giderleri Tekdüzen Muhasebe Sisteminin gereği olarak; 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI'nda izlenir. Bu hesapta toplanan tutarlar yılsonunda ortak gider dağıtım yöntemine göre ilgili hesaplara aktararak kapatılır.

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Yıldırım İnşaat Ticaret ve Taahhüt İşleri Anonim Şirketi, Şirketin genel hizmetlerinde kullanılmak üzere aktif değeri 20 000,00.TL.- tutarında bilgisayar sistemi kurmuştur. Bilgisayar sisteminin normal amortisman oranı %20'dir. Şirket normal amortisman

yöntemine göre amortisman hesaplamaktadır. Gerekli amortisman hesaplama ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

Şirket tarafından satın alınan bilgisayar sistemi, birden çok inşaat için kullanıldığından dolayı, hesaplanan amortismanın belirli bir inşaatla direkt ilişkilendiremediği için Genel Yönetim Gideri Hesabına kaydedilerek dağıtım anahtarı yardımıyla ilgili inşaatlara dağıtılacaktır.

Bilgisayar sisteminin amortismanının muhasebeleştirilmesi kaydı;

/ 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI 740 06 Bilgisayar Sistemi Amort. 4 000.- 257 B. AMORT. HS. 257 01 Bilg. S. Amort. Bilgisayar sistemi amortisman gideri	4 000.-	4 000.-
---	---------	---------

Örnek; İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Hazal İnşaat Taahhüt İşletmesi yapmayı üstlendiği Kanal ve Tünel işi olmak üzere iki inşaat ve onarım işi bulunmaktadır. İşletmenin aktifinde kayıtlı değeri 50 000,00.TL.-, normal amortisman oranı %10 olan bir adet iş makinesi bulunmaktadır. Bu iş makinesi Kanal İnşaatında 150 gün ve Tünel İnşaatında 120 gün çalıştırılmıştır.

İş makinesinin amortisman hesabı;

Amortisman tutarı = İş makinesinin aktif değeri X Normal amortisman oranı

Amortisman tutarı = 50 000,00 X %10 = 5 000,00.TL.- yıllık amortisman tutarı

Amortisman dağıtım hesabı;

İnşaatlar	İş Makinesinin İnşaatlarda Kullanılan Gün Sayısı	Kullanılan Gün Sayısının Toplam Gün Sayısına Oranı (%)	İşlere Düşen Amortisman Gideri Payı (TL)
Kanal İnş.	150	$150/270 = 55,56$	$5\ 000 \times \%55,56 = 2\ 778$
Tünel İnş.	120	$120/270 = 44,44$	$5\ 000 \times \%44,44 = 2\ 222$
Toplam	270	100,00	5 000

Ortak amortisman dağıtımının muhasebeleştirilmesi kaydı;

/			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.		5 000.-	
740 10 Kanal İnşaat Hesabı	2 778.-		
740 10 08 Ort. Amrt. Gid. Payı	2 778.-		
740 20 Tünel İnşaatı Hesab	2 222.-		
740 20 08 Ort. Amrt. Gid. Payı	2 222.-		
257 BİR. AMORTİSMAN HS.			5 000.-
257 01 İş Mak. Amor.	5 000.-		
Ortak amortisman giderlerin muh.			

Örnekte çalışılmayan günlerin dikkate alınarak amortisman hesaplaması yapılması;

Amortisman dağıtım hesabı;

İşler	Kullanılan Gün Sayısı	Kullanılan Gün Sayısının Toplam Gün Sayısına Oranı (%)	İşlere Düşen Amortisman Gideri Payı (TL)
Kanal İnş.	150	$150/360 = 41,67$	$5\ 000 \times \%41,67 = 2\ 083,50$
Tünel İnş.	120	$120/360 = 33,33$	$5\ 000 \times \%33,33 = 1\ 666,50$
Çal. Gün	90	$90/360 = 25,00$	$5\ 000 \times \%25,00 = 1\ 250,00$
Toplam	360	100,00	5 000,00

Çalışılmayan günler için hesaplanan tutarlar 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI'na veya 680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HESABI'na aktarılır. Bu hesaba aktarılan giderler, ortak genel yönetim gideri dağıtım esasına göre dağıtılarak, inşaat maliyetlerine düşen pay hesaplanarak muhasebeleştirilir.

Hesaplanan amortisman tutarlarının inşaatların maliyet hesaplarına devir kaydı;

/			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.		3 750.-	
740 10 Kanal İnşaat Hesabı	2 083,50.-		
740 10 08 O. Amort. G. P.	2 083,50.-		
740 20 Tünel İnşaatı Hesabı	1 666,50.-		
740 20 08 O. Amort. G. P.	1 666,50.-		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HSB.		1 250.-	
770 06 Ortak Amort. Payı	1 250,00.-		
257 BİR. AMORTİSMAN H.			5 000.-
257 01 İş Mak. Amor.	5 000.-		
Ortak amortisman giderlerin muh.			

Örnek: Yıldırım İnşaat Ticaret ve Taahhüt İşleri Anonim Şirketi'nin aktifinde kayıtlı değeri 600 000,00.TL.- olan kepçesi mevcuttur. Kepçenin normal amortisman oranı %10'dur. Kepçe ilgili yılda Kanal İnşaat işinde 75 gün, Kanalizasyon İnşaat işinde 150 gün, Okul İnşaat işinde 50 gün çalıştırılmış ve 85 gün boş kalmıştır. Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda kepçenin amortisman hesabı ve inşaatlara dağıtımı aşağıdaki gibi hesaplanarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

20X5 Yılı amortisman hesabı : $600\ 000,00 \times \%10 = 60\ 000,00.TL.-$

Çalışılmayan günlerin dikkate alınarak amortisman dağıtım hesabı:

İşler	Gün Sayısı	Gün Say. Top. Gün Say. Oranı (%)	İşl. Düşen Amort. Gid. Payı (TL)
Kanal İnşaatı	75	$75/360=20,83$	$60\ 000 \times \%20,83 = 12\ 498,00$
Kanalizasyon İnş.	150	$150/360= 43,67$	$60\ 000 \times \%43,67 = 26\ 202,00$
Okul İnşaatı	50	$50/360= 13,89$	$60\ 000 \times \%13,89 = 8\ 334,00$
Çalışılmayan Gün	85	$85/360=21,61$	$60\ 000 \times \%21,61 = 12\ 966,00$
Toplam	360	100,00	60 000,00

Çalışılmayan günlerin dikkate alınmaması halinde, toplam amortisman tutarının mevcut inşaatlarda kullanıldıkları gün sayılarının, çalışılan toplam gün sayısına oranlanması suretiyle bulunacak oran dahilinde dağıtımı yapılacaktır.

Amortisman dağıtımının muhasebeleştirilmesi kaydı;

31.12.20X5		
680 ÇALIŞILM. KISIM GİD. VE ZARAR.	12 966.-	
680 01 Kepçe Amort. Gideri	12 966.-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.	47 034.-	
740 10 Kanal İnşaat Hesabı	12 498.-	
740 10 06 Amort. Gid. Payı.	12 498.-	
740 20 Kanalizasyon İnş. Hes.	26 202.-	
740 20 06 Amort. Gid. Payı	26 202.-	
740 30 Okul İnşaat Hesabı	8 334.-	
740 30 06 Amort. Gid. Payı	8 334.-	
257 BİR. AMORT. HS.		60 000.-
257 01 Kepçe. Amort.		
Dozerin amortisman giderlerin muh.		

680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HESABI'ndaki tutar, 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI'nda da takip edilebilir. Bu giderlerin 31.12.20X1 tarihinde, ortak genel gider dağıtım yöntemine uygun olarak, dağıtım hesabının yapılması ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

10- TAMAMLANAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN TESLİMİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu 42. Maddesine göre, “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle uğraşan işletmeler, inşaat ve onarım işinin bitimine kadar bu işlerle ilgili kar veya zarar beyan etmemekte, işin bitim yılında kar ya da zarar beyanında bulunmaları gerekmektedir. “

İnşaat ve onarım işinin devam ettiği yıllar boyunca maliyetlerini dönemler itibariyle 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI'nda takip etmekte ve dönem sonlarında bu tutarları 170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI'na aktarmaktadırlar. İnşaat ve onarım işlerinin bitim yılında ise 170-178 nolu hesaplarda takip ettikleri maliyetlerini 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ HESABI'na, buradan da 690 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'na aktarmaktadırlar.

İnşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak elde ettikleri gelirlerini 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesaplarına , bu hesaplarda yer alan tutarları inşaat ve onarım işinin bittiği yıl 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'na oradan da 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI'na aktarmaktadırlar.

11-İŞİN BİTİM TARİHİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN GİDERLERİN VE GELİRLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde geçici kabulün onaylanmasının işin tamamlandığı anlamına geldiği, söz konusu tutanağın imzalandığı takvim yılında gelir ve giderlerin sonuç hesaplarına aktarılarak faaliyet sonucunun belirleneceği; tüm kazancın geçici kabulün yapıldığı yıl elde edilmiş gibi kabul edilerek, vergilendirileceği daha önceki konularda açıklanmıştı. Gelir ve giderlerin sonuç hesaplarına aktarılarak kapatılan inşaat ve onarım işleriyle ilgili, sonradan fiyat farkı ya da kesin hakediş adıyla tahsilatlar yapılabilir.

Geçici kabulün onaylanmasıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelir ve giderler kesin olarak belirlenip beyan edileceğinden, bu işlerle ilgili sonradan ortaya çıkan gelir ve giderler için, tekrar geriye dönülerek kayıt yapılması mümkün değildir. Bu durumla ilgili olarak aşağıda belirtilen vergisel düzenleme getirilmiştir.

GVK'nın 44. Maddesinde; ” inşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, geçici kabulün yapıldığı ve tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer durumlarda ise işin fiilen tamamlandığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir. Bitim tarihinden sonra bu inşaatlarla ilgili olarak yapılan giderler ve her ne şekilde olursa olsun elde edilen gelirler, bu gider ve gelirlerin yapıldığı yılın kar ve zararının tespitinde dikkate alınır” denilmektedir.

Bu duruma göre, geçici kabulün yapıldığı tarihten sonra olmakla birlikte, aynı vergilendirme dönemi sona ermeden inşaat ve onarım işiyle ilgili yapılan giderler veya elde edilen gelirlerin, ilgili inşaatın sonuç hesaplarına dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak, geçici kabulün yapıldığı dönemden sonraki dönemde yapılan gider ve elde edilen gelirler ilgili dönemim gider ve geliri olarak beyan edilmelidir.

Örnek: 10.06.20X4 yılında geçici kabulü yapılan Köprü İnşaatı işi ile ilgili olarak 10.02.20X5 tarihinde, %20 oranında KDV hariç 25 000,00.TL.- hakediş tutarında çek alınmıştır.

Geçici kabul sonrası alınan hakediş muhasebe kaydı;

10.02.20X5		
103 ALINAN ÇEKLER HESABI	25 000.-	
103 01 Cüzdandaki Çekler Hesabı		
671 ÖNC. DÖN. GEL. VE KAR.		25 000.-
671 01 Geç. K. Yap. İşl. Gel.		
Geçici kabul sonrası alınan hakediş bedeli		

Örnek: 10.06.20X4 yılında geçici kabulü yapılan Köprü İnşaatı işi ile ilgili olarak 10.02.20X5 tarihinde, %20 oranında KDV hariç 25 000,00.TL.- gider tutarında çek verilmiştir.

Önceki dönem giderlerine ilişkin çek verilmesi muhasebe kaydı;

10.02.20X5		
681 ÖNCEKİ DÖN. GİD. VE ZARAR. HS.	25 000.-	
681 01 Geç. Kab. Yap. İşl. İlgili Gid.		
103 VER. ÇEK VE ÖD.		25 000.-
103 01 Ver. Çekler		
Geçici kabul sonrası yapılan gider kaydı.		

12- ZAMANINDA ÖDENMEYEN SOSYAL GÜVENLİK KURUMU PRİMLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ticari kazancın tespitinde, “safı kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderler” başlığını taşıyan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’ıncı maddesinin 2’nci bendine göre, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe veya ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, Türkiye’de kain sigorta şirketlerine tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun 80’inci maddesinde yapılan değişiklikle ve en son 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88. maddesinin birinci fıkrasına göre; “sigortalı çalıştıran işveren, bir ay içinde çalıştırdığı

sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu Kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden keserek ve kendisine ait prim tutarlarını da bu tutara ekleyerek en geç kurumca belirlenecek günün sonuna kadar Kuruma öder” hükmü bulunmaktadır. Bu hükme göre vadesinde ödenmeyen Sosyal Güvenlik Primleri gider olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla mali karın tespit edilmesinde ödenmeyen bu primler kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmelidir.

Gelir Vergisi Kanunu 174 seri No.lu Genel Tebliği ile; Sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içerisinde ödenmesi durumunda, bu primlerin Aralık ayının gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç işin bittiği yılda beyan edileceğinden, cari yılda ödenmeyen sigorta primlerinin giderlerden çıkartılmasına gerek yoktur. Ancak, işin bittiği yılda beyan edilen ve o işe ait olan ödenmeyen primlerin kanunen kabul edilmeyen giderler kapsamına alınarak, mali karın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Zamanında ödenmeyen sigorta primleri için kuruma ödenen gecikme zamlarının, gelir ve kurumlar vergisi hesabında, kanunen kabul edilmeyen giderler kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

İnşaat maliyetlerinin belirlenmesinde işçi ücretleri ana unsurlardan biridir. İşçilere ait primler de inşaat maliyetini oluşturan unsurlar arasında yer almaktadır. Ancak, zamanında ödenmeyen bu primlerin, dönem sonunda 368 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VE TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI'na alınması gerekmektedir. Aynı zamanda ödenmeyen bu prim tutarları nazım hesaplarda takip edilmelidir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Çelik İnşaat Anonim Şirketi yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Baraj İnşaatında çalıştırdığı işçilere ait 31.12.20X5 tarihinde ücret bordrosu düzenlemiştir.

Bordroda hesaplanan prim kesintileri aşağıdaki gibi tahakkuk ettirilmiştir:

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI

361 01 SGK İşçi Primi : 18 203,85

361 02 SGK İşveren Primi : 21 779,60

361 03 İşs. Sig. İşçi Primi : 1 300,30

361 04 İşs. Sig. İşveren Primi : 3 120,66

İşletme sigorta primlerini zamanında ödememiştir.

31.12.20X5		
361 ÖD. SOSYAL GÜV. KES. HS.	44 404,41.-	
361 01 SGK İşçi Primi 18 203,85.-		
361 02 SGK İşv. Primi 21 779,60.-		
361 03 İşs. Sig. İşçi Pr. 1 300,30.-		
361 04 İşs. Sig. İşv. Pr. 3 120,66.-		
368 VAD. GEÇ. ERT. VE TAK.		44 404,41.-
VERGİ VE DİĞ. YÜK.		
368 01 Aralık 20X1 Öde. Pr.		
Vadesinde ödenmeyen sigorta primleri		

Vadesinde ödenmeyen sigorta primlerinin nazım hesaplarda takibi kaydı;

31.12.20X5		
900 NAZIM HESAPLAR	44 404,41.-	
900 01 Ödenmeyen Sigorta Prim. Ala.		
910 NAZIM HESAPLAR		44 404,41.-
910 01 Öden. Sig. Prim. B.		
Ödenmeyen sigorta primlerinin takibi		

İşletmenin inşaat devam ederken, daha önce ödemediği primleri ödemesi durumunda aşağıdaki kayıtların yapılması gerekmektedir.

Vadesi geçmiş primlerin ödenmesine ilişkin muhasebe kaydı;

368 VADESİ GEÇMİŞ, ERT. VE TAKS. VERGİ VE DİĞER YÜK. 368 01 Aralık 20X5 Ödenmeyen Prim 100 KASA HESABI 100 01 TL Kasası Ödenmeyen sigorta primlerinin ödenmesi	44 404,41.-	44 404,41.-
--	------------------------	------------------------

Bu konuyla ilgili olarak daha önce açılmış olan Nazım Hesaplar kapatılmalıdır.

Nazım hesapların kapatılması kaydı;

910 NAZIM HESAPLAR 910 01 Öden. Sig. Prim. B. 900 NAZIM HESAPLAR 900 01 Ödenm. Sig. Pr. Ala. Ödenmeyen sigorta primlerinin takibi	44 404,41.-	44 404,41.-
---	------------------------	------------------------

Örnek: Doğu İnşaat Taahhüt İşletmesi yapmayı üstlendiği inşaatlarında yeni işe başlattığı asgari ücretten çalışan işçinin Mayıs 20X5 ayı işçilik giderinin 7/B seçeneğine göre muhasebeleştirilmesi kaydı;

30.05.20X5		
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES.	30 881,53.-	
791 10 Otogar İnşaat Hesabı	30 881,53.-	
791 10 10 İşçilik Gideri	30 881,53.-	
791 10 10 01 B. Üc.	26 005,50.-	
791 10 10 02 SGK İşv. P.4	335,92.-	
791 10 10 03 SGK İş. İşv.	520,11.-	
335 PERSONELE BORÇLAR		22 104,67.-
355 01	22 104,67.-	
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.		8 776,86.-
361 01 SGK İşçi P.	3 640,77.-	
361 02 SGK İşv. P.	4 335,92.-	
361 03 SGK İşz. İşç.	260,06.-	
361 04 SGK İşz. İşv.	520,11.-	
Haziran ayı ücret bordrosu tahakkuku.		

Tahakkuk ettirilen ücret giderleri yukarıdaki şekilde muhasebeleştirilerek gider yazıldıktan sonra dönem sonunda halen ödenmemişse, aşağıdaki kaydın yapılması ve ödenmeyen bu giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Zamanında ödenmeyen sigorta primlerine ilişkin muhasebe kaydı;

31.06.20X5		
361 ÖDEN. SOSYAL GÜV. KES.	8 776,86.-	
361 01 SGK İşçi P.	3 640,77.-	
361 02 SGK İşv. P.	4 355,92.-	
361 03 SGK İşz. İşç.	260 06.-	
361 04 SGK İşz. İşv.	520,11.-	
368 VAD. GEÇMİŞ ERT. VEYA TAK. VER. VE D. YÜK. HS. 368 01 Vadesi Geç. Ert. Borç		8 776,86.-
Sigorta primlerinin zamanında öden. kaydı		

Zamanında ödenmeyen primlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak nazım hesaplarda takibi kaydı;

31.06.20X5		
950 NAZIM HESAPLAR	8 776,86.-	
950 10 Öden. SSK Pr. (KKEG)		
951 NAZIM HESAPLAR		8 776,86.-
951 10 KKEG. Karş.		
Kanunen kabul edilmeyen giderler		

Ödenmeyen sigorta primleri tahakkuk tarihinde gider kaydedildiği için vergi beyannamelerinin verildiği tarihte kazanca ilave yapılıncı ters kayıla nazım hesaplar kapatılır.

Zamanında ödenmeyen sigorta primlerinin nazım hesaplarda takip kaydı;

31.12.20X5		
951 NAZIM HESAPLAR	8 776,86.-	
951 10 KKEG. Karşılığı	8 776,86.-	
950 NAZ. HESAPLAR		8 776,86.-
950 10 Öden. SSK Pr.		
Sigorta gid. ödenmesi sonu. ilg. Hs. İptal.		

Zamanında ödenmeyen sigorta primlerinin sonraki dönemlerde ödenmesi kaydı;

30.09.20X5		
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA	8 776,86.-	
TAKSİT. VERGİ VE DİĞER		
YÜKÜMLÜLÜKLER		
368 01 Vadesi Geç. Ert. Borç.		
100 KASA HESABI		8 776,86.-
100 01 TL Kasası		
Sigorta priminin ödenmesi		

Ödenmeyen sigorta primlerini ödemenin yapıldığı yılda mali karın tespitinde indirim olarak dikkate alabilmek için, ilgili olduğu dönemde ticari kazancın tespitinde indirilmiş ve mali kara ilave edilmiş olmalıdır. Ticari kazançta dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası geçerli olduğu için ödenmeyen sigorta primleri kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Bu bakımdan mali kara ilişkin düzenlemeler beyanname üzerinde yapılmalıdır.

Zamanında ödenmeyen primlerin ödenmesi durumunda giderin mali kara ilave edilebilmesi için yapılacak olan muhasebe kaydı;

30.09.20X5		
960 NAZIM HESAPLAR	8 776,86.-	
960 10 İndirilecek Gelirler	8 776,86.-	
960 10 01 G. Yıla Ait SSK Pr .	8 776,86.-	
961 NAZIM. HESAPLAR		8 776,86.-
961 10 İnd. Gelir Karş.		
Sigorta gid. ödenmesi sonucu nazım hes. iptali		

Yılsonunda indirilecek gelirler mali karın hesaplanmasında dikkate alındığında yukarıdaki muhasebe kaydının tersi yapılarak nazım hesapların kapatılması sağlanmalıdır.

13-ŞANTIYE BİNALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Şantiye binaları, kuruldukları yerde inşaat çalışanlarının barınması, araç ve gereklere muhafazası ve çeşitli amaçlarla yapılan mekanlardır. Uygulamada şantiye binaları geçici barakalar olabileceği gibi; uzun süre kullanıma uygun şantiye binaları şeklinde de yapılabilmektedir. Belli bir inşaat için geçici olarak oluşturulan şantiye binaları, aktifleştirilmeden doğrudan doğruya ilgili inşaatın maliyetine gider yazılmalıdır.

Şantiye binalarının uzun süre kullanımı amaçlanmışsa, yapım işlerinin tamamlanmasından sonra binalar hesabına aktararak aktifleştirilip ve amortisman yoluyla giderleştirilmelidir.

Bu uygulamalarda, şantiye binaları ister gider yazılsın isterse aktifleştirilsin, giderlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin ilgili dönemde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Örnek: 15.10.20X5 tarihinde yapılacak Liman İnşaatı süresince kullanılmak üzere geçici olarak bir şantiye binası yapılmıştır. Şantiye binasıyla ilgili olarak %20 oranında Katma Değer Vergisi hariç 15 000,00.TL.- tutarında gider yapılmıştır.

Yapılan şantiye binası gider kaydı;

15.10.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	15 000.-	
740 10 Liman İnş. Hes.	15 000.-	
740 10 07 Şantiye Bina Gid.	15 000.-	
191 İND. KATMA DEĞER VER.		3 000.-
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı		
100 KASA HESABI		18 000.-
100 01 TL Kasası		
Şantiye bina gideri		

Örnek: Erzincan'da yapımına başlanılan Spor Salonu inşaatıyla ilgili olarak yapılan ve daha sonrada işletmenin deposu olarak kullanılması planlanan şantiye binası için toplam %20 oranında KDV hariç giderler yapılmış ve 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'na borç kaydedilmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'nın muhteviyatı aşağıdaki gibidir:

-İlk madde ve malzeme gideri	: 12 600,00
-İşçi ücret ve giderleri	: 4 450,00
-Çeşitli giderler	: 1 850,00

Yapılmakta olan şantiye binasının inşaatı tamamlanana kadar yapılan giderler, 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'na borç kaydedilecek ve şantiye binası tamamlandıktan sonra, bu hesaptaki borç bakiye tutarı, 252 BİNALAR HESABI'na aktarılarak aktifleştirilecektir.

Şantiye binasının yapım aşamasında giderlerin muhasebeleştirilmesi kaydı;

/			
258 YAP. OLAN YATIR. HS.		18 900.-	
258 10 Şantiye Bina Gideri	18 900.-		
191 İND. KATMA DEĞER VER.		3 780.-	
191 20 %20 İnd. KDV. Hesabı	3 780.-		
100 KASA HESABI			22 680.-
100 01 TL Kasası			
Daimi olarak kullan. olan şantiye bina gideri			

Şantiye binasının bitiminden sonra yapılacak olan muhasebe kaydı,

/			
252 BİNALAR HESABI		18 900.-	
252 05 Şantiye Binası	18 900.-		
258 YAP. OLAN YAT.			18 900.-
258 10 Şan. B.	18 900.-		
Şantiye bina giderinin binalar hesabına devri			

14-YABANCI PARA ÜZERİNDEN ALINAN AVANS VE HAKEDİŞLER İLE OLUŞAN KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hakedişlerden mahsup edilmek üzere yabancı para olarak alınan avanslarda, avansın alındığı tarihteki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk lirasına çevrilerek bu tutar üzerinden gerekli vergi ve fon kesintileri yapılır.

Örnek: Yıllar yaygın inşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Kent İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Oto Gar İnşaatıyla ilgili olarak 20.05.20X5 tarihinde 40 000,00.\$.'lık avans tahakkukundan gerekli kesintiler yapıldıktan sonra kalan kısmı için çek almıştır. Bu tarihte 1\$=35,45.TL.'dir. Bu inşaatla ilgili olarak %20 oranında KDV hariç, 10.12.20X5 tarihinde 95 000,00.\$ tutarında hakedişten gerekli kesintiler

yapıldıktan sonra kalan kısım işletme adına banka hesabına yatırılmıştır. Hakediş tarihinde 1\$ = 36,75.TL.dir

Avans olarak 40 000,00.-\$ alınması:

Alınan avansın TL karşılığı : 1 418 000,00.TL.-

$(40\,000,00.\$ \times 35,45.TL.) = 1\,418\,000,00.TL.-$

Gelir Vergisi kesintisi : 1 418 000,00.- X %5 = 70 900,00.TL.-

Damga Vergisi kesintisi: 1 418 000,00.- X % 0.948 = 13 442,64.TL.--

Alınan çekin tutarı : 1 335 917,60.TL.-

Alınan avansın muhasebe kaydı;

20.05.20X5		
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	1 335 917,60.-	
101 01 Alınan Çekler		
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HSB.	69 000,00.-	
295 10 Otogar İnş. G. V.	69 000,00.-	
740 H. ÜRETİM MALİYETİ HES.	13 082,40.-	
740 10 Oto Gar İnşaatı	13 082,40.-	
740 10 08 Vergiler	13 082,40.-	
340 AL. SİPARİŞ AV. HS.		1 418 000.-
340 10 Oto Gar.		
Avans alımının muhasebeleştirilmesi		

Hakedişin gerçekleşme tarihindeki kur ile avansın alım tarihindeki kur arasında oluşan farkın ilgili inşaatın maliyetine yüklenmesi gerekmektedir. Hakedişin gerçekleşmesinden daha önce yabancı para cinsinden alınan avansın hakediş tarihinde yeniden değerlendirilmesi:

10.12.20X5 Tarih. Değ. : $(40\,000,00.\$ \times 36,75.TL.) : 1\,470\,000,00.TL.-$

20.05.20X5 Tarih. Değ. : $(40\,000,00.\$ \times 35,45.TL.) : 1\,418\,000,00.TL.-$

Avansa ilişkin kur farkı : 52 000,00.TL.-

Alınan sipariş avansının kur farkından dolayı güncelleme kaydı;

	10.12.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		52 000.-	
740 10 Oto Gar İnşaatı	52 000.-		
340 AL. SİP. AVANSI			52 000.-
340 10 Oto Gar İnş.			
Alınan avansın yeniden değerlendirilmesi			

Hakedişin gerçekleştirilmesinin muhasebeleştirilmesi:

Toplam hakediş tutarı : 3 491 250,00.TL.-
(95 000,00.\$ X 36,75.TL.-)

KDV hariç İstihkak bedeli : 3 491 250,00.TL.-
Alınan avans tutarı : 1 418 000,00.TL.-
(40 000,00.\$ X 36,75.TL.-)

Avanstan sonraki hakediş tutarı : 2 073 250,00.TL.-

Gelir Vergisi (2 073 250.- X % 5) : 103 662,50.TL.-

Damga Vergisi (2 073 250.- X % 0,948) : 19 654,41.TL.-

Net tutar : 1 949 933,09.TL.-
Hakediş KDV'si : 698 250,00.TL.-

(3 491 250,00.TL.- X 0,20 = 698 250,00.TL.-)

Hakediş KDV (4/10) : 418 950,00.TL.-

Yabancı para cinsinden alınan hakedişlerin muhasebeleştirilmesi kaydı;

10.12.20X5		
102 BANKALAR HESABI	2 368 883,09.-	
102 01 X Bankası		
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HSB.	103 662,50.-	
295 10 Otogar İnş. Gelir V.		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HSB.	1 418 000,00.-	
440 10 Otogar İnşaatı Avs.		
740 H. ÜRETİM MALİYETİ HESABI	19 654,41.-	
740 10 Otogar İnşaatı		
740 10 08 Vergiler		
350 YIL. YAY. İNŞ. HAK.		3 491 250.-
350 10 O. İnş. H.		
391 HES. KDV. HES.		418 950.-
391 20 %20 Hes. KDV.		
Yabancı para cinsinden alınan hakedişin muh.		

Bu örnekte alınan yabancı para cinsinden avansın kur farkı için Gelir Vergisi ve Damga Vergisi kesintisi hesabı uygulaması, kesintisinin uygulamada tartışmalı olmasından dolayı dikkate alınmamıştır. Uygulamada vergi kesintisi yapılması halinde 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI ile 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın ve bu olayla ilgili başka diğer hesapların çalıştırılması gerekmektedir.

15-İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLARDA YILSONU İŞLEMLERİ

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin getirdiği yeniliklerinden biri 690 nolu hesapta izlenmekte olan dönem karından, vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığının indirilmesinden sonra dönem net karın, diğer bir ifadeyle vergiden sonraki karın belirlenerek, mali tablolara yansıtılmasını sağlamaktır.

Daha önceki konularda belirtildiği gibi; başladığı yılda tamamlanmayan; diğer bir deyimle, bir sonraki takvim yılına sarkan inşaat ve onarım işlerinden ötürü, alınan avans ve hakedişler üzerinden belirli oranlarda Gelir Vergisi ve Damga Vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Kesilen Gelir vergileri işin bitiminde verilecek olan beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen veya mahsuptan arta kalan kısım; belirli koşulların yerine getirilmesiyle, yükümlülere iade edilir veya vergi borçlarından mahsup edilir.

Alınan avans ve hakedişlerden kesilen vergi ve fonlar Tekdüzen Muhasebe Sistemi gereğince indirilebilme sürelerine göre; 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR ya da 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesaplarından birinde takip edilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olup, 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HESABI'nda izlenen Gelir Vergisi, indirilme dönemleri bir yılın altına düşenler veya ertesi yıl bitmesi söz konusu olan inşaat ve onarım işlerinde, bu duruma geldikleri yılsonunda 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HESABI'na aktarılırlar.

Yukarıda belirtildiği gibi, özel vergilendirilmeye tabi inşaat ve onarım işlerinde yıl içinde yapılan avans veya hakedişlerden kesilen vergiler önce 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HESABI'na borç kaydedilmektedir. İçinde bulunulan yılda bitecek olan işlere ilişkin bu hesapta toplanan vergiler ise 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HESABI'nın borcuna aktarılarak kapatılacaktır. Bu hesapta yer alan 371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI'na aktarılacak buradan da 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI ile ilgilendirilmek suretiyle kapatılacaktır.

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Kahraman İnşaat Taahhüt İşletmesi 20X4 yılında yapmayı üstlendiği yıllara yaygın özel vergilendirilmeye tabi Köprü İnşaatıyla ilgili olarak 20X4 yılına kadar aldığı hakedişlerden kesilen vergiler toplamı 20 000,00.TL.- olup, 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HESABI'na borç kaydedilmiştir. İnşaatın 20X5 yılında geçici kabulü yapılmıştır. İnşaat işi bitmiş olup, elde edilen gelire tekabül eden vergi tutarı 40 000,00.TL.-'dir. Dönem sonu itibariyle yapılması gerekli olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

Peşin ödenen uzun vadeli stopajların kısa vadeli ilgili hesaba devir kaydı;

31.12.20X5		
193 PEŞİN ÖDN. VERGİ VE FON. HS.	20 000.-	
193 10 Köprü İnşaat Stopaj Hes. 20 000.-		
295 PEŞ. ÖDN. V. VE FON. HS.		20 000.-
295 10 Köprü İnş. Stopaj Hs.		
Biten Köprü İnş. Stopaj Hes. ilgili hesaba devri		

Dönem karı için karşılık ayrılması kaydı;

31.12.20X5		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HS.	40 000.-	
691 01 Dönem K. Ver. Yas. Yük. Karş.		
370 D. KARI VE DİĞ. Y. YÜK. KARŞI. HS.		40 000.-
370 01 D. Karı Ve Diğ.		
Köprü inş. dönem karından vergi karş. Ayrıl.		

Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba devri kaydı;

31.12.20X5		
371 D. KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	20 000.-	
371 10 Köprü İnşaatı Stopaj Hs. 20 000.-		
193 P. Ö. VER. VE FON.		20 000.-
193 10 Köprü İnş. Stopaj H.		
Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba devri.		

Ödenecek vergilerin muhasebeleştirilmesi kaydı;

31.12.20X5		
370 DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.	40 000.-	
371 D. KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE DİĞER YÜK.		20 000.-
371 10 Köp. İnş. St.20 000		
360 ÖD. VERGİ VE FON. HS.		20 000.-
360 01 Öde. Vergi ve Fon.		
Ödenecek en vergilerin ilgili hesaba devri.		

16-YILLAYA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

Geçici vergi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme dönemlerinin gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere, üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanıp ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. Maddesinde; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir” hükmü bulunmaktadır.

Geçici vergi ile yayımlanan 217 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükelleflerin bu kazançları üzerinden geçici vergi ödemeyecekleri ancak bu kazançları dışında kazançları için geçici vergi ödeyecekleri belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu’nu³³ ve Gelir Vergisi Kanunu’nu mükerrer maddesi hükümlerine göre,³⁴ geçici vergi beyannameleri ilgili üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 17. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmekte ve tahakkuk eden vergi aynı ayın 17. günü akşamına kadar ödenmektedir. Yukarıda belirtilen hükümlerden anlaşılacağı gibi, yıllar yaygın inşaat ve onarım işi yapanlar bu işleri için geçici vergi hesaplamayacaklardır.

³³ Kurumlar Vergisi Kanunu m. 32

³⁴ Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 120. maddesi

ALTINCI BÖLÜM

YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1-YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

İnşaat taahhüt projelerinin bir kısmı yıllara yaygın olmakla beraber, bazı projeler aynı takvim yılı içerisinde başlayıp aynı takvim yılı içerisinde bitebilir. Sözleşmede aynı takvim yılı içerisinde başlayıp, aynı takvim yılı içerisinde biten bu projelere konu inşaat ve onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri olarak tanımlanır.

Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak yapılan gider ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle genel olarak aynıdır.

Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamında değerlendirilmez, bu nedenle yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri özel vergilendirilme sistemine göre değil, genel hükümlere göre vergilendirilmektedir.

Genel hükümlere göre vergilendirilecek bu işletmeler; yapmış oldukları inşaat işiyle ilgili maliyetlerini 7/A seçeneğine göre; 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI'nda takip edeceklerdir. Dönem sonunda 740 nolu hesapta toplanan maliyetler, 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HESABI aracılığıyla 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ HESABI'na aktarılacaktır. Bu işletmeler yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri nedeniyle almış oldukları hakedişleri ise 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'nda takip edeceklerdir. Bu hesaplarda toplanan tutarlar dönem sonunda 690 DÖNEM KARI VEYA ZARAR HESABI'na aktarılarak kapatılacaktır. 7/B seçeneğine göre işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, dönem boyunca inşaat ve onarım işiyle ilgili yapılan giderler ilgili gider hesaplarına kaydedilmekte, dönem sonunda

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI aracılığıyla 799 ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI'na aktarılmaktadır. Bu hesaptaki toplam tutar 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ HESABI'na borç kaydedilmek suretiyle kapatılacaktır.

Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleriyle ilgili başka bir özellik ise; bu işlerle ilgili olarak avans ve hakedişlerin damga vergisine tabi olması yanında gelir vergisi tevkifatına tabi olmamasıdır. Ayrıca, yapılan işin 89 ve 91 seri nolu Katma Değer Vergisi genel tebliği'nde belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarına yapılması durumunda, 4/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

1.1-Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım İşlerinde Avanslar ve Muhasebeleştirilmesi

Avans, iş sahibi tarafından müteahhide işle ilgili çalışmalarının yerine getirmesini kolaylaştırmak amacıyla verilen ve yapılan işlerle arasında doğrusal bir ilişki bulunmayan paralardır.

Avanslar bir teslim ve hizmet karşılığı olmadığından dolayı Katma Değer Vergisi'ne tabi olmamakta, yapılan işin yıllara yaygın olup olmama durumuna göre gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Yapılan inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olmadığı durumlarda, bu inşaatlarla ilgili verilen avanslarda damga vergisi hesaplanmakta, gelir vergisi hesaplanması yapılmamaktadır. Avans ödemesi karşılığında makbuz veriliyorsa veya belli bir parayı ihtiva eden sözleşme yapılmışsa, yapılan ödeme üzerinde Damga Vergisi Kanunu'nda belirtilen oranda (%0,948) damga vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Avansların muhasebeleştirilmesinde; iş sahibinden alınan avanslarla, taşeronlara verilen avansların kayıtlarında farklılıklar bulunmaktadır.

1.1.1-İş Sahibinden Alınan Avanslar ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat ve onarım işini ihale eden kurum ve kuruluşlar, ihaleyi kazanan müteahhitlere işin yapımını kolaylaştırmak amacıyla avans adı altında ödemede bulunabilirler. Yaptırılan inşaat ve onarım işi yıllara yaygın değilse avansı verecek olan işveren, tahakkuk eden avanstaki Damga Vergisi Kanunu'nda belirtilen oranda damga vergisi kesintisi yapması gerekmektedir.

Örnek: Erzincan Milli Eğitim Müdürlüğü, inşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Yıldırım İnşaat İşletmesi Limited Şirketine, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın olmayan Okul İnşaatı işiyle ilgili 10.10.20X5 tarihinde 25 000,00.TL.-'lık avans tahakkukundan gerekli kesintiler yapıldıktan sonra kalan kısmı için çek vermiştir.

Yapılan inşaat işi yıllara yaygın olmadığından sadece damga vergisi kesintisi yapılacak, avans olmasından dolayı KDV hesaplanmayacaktır.

Alınan avans muhasebe kaydı;

10.10.20X5		
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	24 763.-	
101 01 Alınan Çekler Hesabı	24 763.-	
740 H. ÜRETİM MALİYETİ HES.	237.-	
740 10 Okul İnşaatı	237.-	
740 10 08 Damga Ver.	237.-	
340 AL. SİPARİŞ AVANS.		25 000.-
340 10 Okul İnş. Av.		
Avans alımı.		

1.1.2- Taşeron Verilen Avanslar ve Muhasebeleştirilmesi

Taşeronla yaptırılan inşaat ve onarım işlerinde, vergilendirme açısından önemli olan, taşeronluk sözleşmesine göre, taşeronun üstlendiği inşaat ve onarım işinin yapım süresidir. Müteahhit tarafından yapılan inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olup olmaması önemli değildir. Önemli olan taşeron tarafından yapılacak olan inşaat ve onarım işinin süresidir. Taşeronun yaptığı iş yıllara yaygın değilse, yani aynı yıl içinde başlayıp aynı yıl içinde bitecekse, taşeronla yapılacak avans ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacak, ancak damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Örnek: Yıldırım İnşaat İşletmesi Limited Şirketi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın Okul İnşaat işinin hafriyat işinin yapımını taşeron firmasına vermiştir. Yapılan sözleşme gereğince iş 10.10.20X5 tarihinde başlayıp, 15.12.20X5 tarihinde bitecektir. Müteahhit firma tarafından işin yapılmasıyla ilgili olarak taşeron firmaya 15.10.20X5 tarihinde 15 000,00.TL.-'lık avans tahakkuk ettirmiş, gerekli kesintilerden sonra kalan kısmını taşeron firmanın banka hesabına nakit olarak yatırmıştır.

Okul inşaat işi yıllara yaygın olmasına rağmen, taşeronun yapacağı hafriyat işi yıllara yaygın olmadığından dolayı, taşerona yapılacak avans ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacak, ancak damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Taşerona avans verilmesi muhasebe kaydı;

10.10.20X5		
179 TAŞ. VER. AVANSLAR	15 000,00.-	
179 10 Okul İnş. Avansı 15 000,00.-		
100 KASA HESABI		14 857,80.-
100 01 TL Kasası		
360 ÖD. VER. VE FON.		142,20.-
360 02 D. V. 142,20.-		
Taşerona avans verilmesi		

2-YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE HAKEDİŞLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar yapılan kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir.

Hakedişler, müteahhitlerce iş programlarına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanılmak üzere inşaatta kullanılan malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını ve bu tutarlardan yasalara uygun olarak yapılacak kesintileri gösteren raporlardır.

Hakedişlerin muhasebeleştirilmesinde; iş sahibinden alınan hak ediş kayıtları ile taşeronlara verilen hakediş kayıtları arasında farklılıklar bulunmaktadır.

2.1- İş Sahibinden Alınan Hakedişler ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat ve onarım işini ihale eden kurum ve kuruluşlar, ihaleyi kazanan müteahhitlere yaptıkları işin ölçülmesi sonucunda hesaplanan tutarlarda hakediş adı altında ödemede bulunurlar. Yaptırılan inşaat ve onarım işi yıllara yaygın değilse hakedişi verecek olan işveren, tahakkuk eden hakediştten sadece damga vergisi kesintisi yapması gerekmektedir.

Örnek: Erzincan Milli Eğitim Müdürlüğü, inşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Yıldırım İnşaat İşletmesi Limited Şirketine, yapmayı üstlendiği

yıllara yaygın olmayan Okul İnşaatı işiyle ilgili 10.10.20X5 tarihinde %20 oranında KDV hariç, 125 000,00.TL.-'lık hakediş tahakkukundan gerekli kesintiler yapıldıktan sonra kalan kısmı için çek vermiştir.

Yapılan inşaat ve onarım işi yıllara yaygın olmadığından dolayı gelir vergisi kesintisi yapılmayacak, damga vergisi kesintisi yapılacaktır ve inşaatın resmi bir kuruma ait olması dolayısıyla KDV'nin 4/10 luk kısmının tevkif edilmesi gerekecektir.

Alınan hakedişlerin muhasebeleştirilmesi kaydı;

10.10.20X5		
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	138 815.-	
101 01 Alınan Çekler Hesabı	138 815,00.-	
740 H. ÜRETİM MALİYETİ HES.	1 185.-	
740 10 Okul İnşaatı	1 185,00.-	
740 10 08 Dam. Ver.	1 185,00.-	
600 YURT İÇİ SATIŞ. H.		125 000.-
600 10 Okul İnş. Hak.		
391 HES. KDV HESABI		15 000.-
391 20 %20 Hes. KDV Hs.		
Hakediş alımı.		

KDV. Tevkifatını takibi için aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

KDV. Tevkifatının nazım hesaplarda takip kaydı;

10.10.20X5		
910 NAZIM HESAPLAR	10 000.-	
910 01 KDV Tevki. Borçlular		
900 NAZIM HES.		10 000.-
900 01 KDV Tev. Al.		
KDV Tevkifatı		

2.2-İş Sahibinden Alınan Avansların Hakedişlerden Mahsubu

Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak alınan avanslar, faaliyetle ilgili daha sonra yapılacak olan hakedişlerden mahsup edilmek üzere verilmektedirler.

Yıllara yaygın olmayan inşaatlarla ilgili olarak alınan avanslar 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın alacağında takip edilir. Hakediş alımında ise bu hesap borçlandırılarak 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'na alacak kaydedilir.

Örnek: İnşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Çelik İnşaat Taahhüt İşletmesi Limited Şirketi, yapmayı üstlendiği yıllara yaygın olmayan Köprü İnşaatıyla ilgili olarak 10.10.20X5 tarihinde 50 000,00.TL.-'lık avansdan gerekli kesintiler yapıldıktan sonra kalan kısmını nakit olarak almıştır. Şirket Köprü İnşaatla ilgili olarak 10.12.20X5 tarihinde, %20 oranında KDV hariç 120 000,00.TL.- tutarında hakediş bedelinden gerekli yasal kesintiler yapıldıktan sonra kalan kısmı banka hesabına yatırılmıştır.

Avans alımının muhasebeleştirilmesi kaydı;

10.10.20X5		
100 KASA HESABI	49 526.-	
100 01 TL Kasası	49 526,00.-	
740 H. ÜRETİM MALİYETİ HES.	474.-	
740 10 Köprü İnşaatı	474.-	
740 10 08 Damga Ver.	474.-	
340 AL. SİPARİŞ AVANS.		50 000.-
340 10 Köp. İnş. Av	50 000.-	
Avans alımı.		

Hakediş alımının muhasebeleştirilmesi:

Hakedişin hesaplanması:

Hakediş bedeli	: 120 000,00
%20 KDV	: 24 000,00 (4/10 KDV Tevkifatı 9 600,00)
Damga Ver. kesintisi	: 990,00
Avans kesintisi	: 50 000,00

Hakkediş alım muhasebe kaydı;

10.12.20X5		
102 BANKALAR HESABI		
102 01 Bankası Hs.	83 763,40.-	
740 H. ÜRETİM MALİYETİ HESABI	636,60.-	
740 10 Köprü İnşaatı	636,60.-	
740 10 08 D. Ver.	636,60.-	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS	50 000,00.-	
340 Köprü İnş. Avansı	50 000.-	
600 YURT İÇİ SATIŞ. HES.		120 000.-
600 10 Okul İnş. Hakedişi		
391 HES. KDV HES.		14 400.-
391 20 %20 Hes. KDV Hes.		
Hakediş alımı.		

KDV. Tevkifatını takibi için aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

KDV. Tevkifatının nazım hesaplarda takip kaydı;

10.10.20X5		
910 NAZIM HESAPLAR	9 600.-	
910 01 KDV Tevk. Borçlular		
900 NAZIM HESAPLAR		9 600.-
900 01 KDV Tevki. Alacak.		
KDV Tevkifatı		

2.3- Taşeron Hakedişleri ve Muhasebeleştirilmesi

Taşeron hakedişleri müteahhit firmanın taşeron devrettiği işlerle ilgili olarak taşeron firma tarafından düzenlenen hakedişlerdir. Daha önce de belirtildiği gibi burada önemli olan konu taşeron firmaya yaptırılan işlerin yıllara yaygın olup olmamasıdır. Taşeron firmanın yüklendiği işler yıllara yaygın değilse düzenlenen hakedişlerde stopaj vergi kesintisi yapılmayacaktır. Taşeron firma hakediş bedelini makbuz karşılığında almışsa damga vergisi kesintisi yapılacak, fatura karşılığı almışsa herhangi bir yasal kesinti yapılmayacaktır.

Örnek: Erzincan Milli Eğitim Müdürlüğü Okul İnşaatı yapımını yüklenen ve inşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Yıldırım İnşaat İşletmesi Limited Şirketi, yapmayı üstlendiği Okul İnşaatı işinin hafriyat işini 10.10.20X5 - 12.12.20X5 tarihleri arasında yapmak üzere taşeron firmaya ihale etmiştir. Taşeron firma hafriyat işini tamamlamış ve 15.12.20X5 tarihli fatura karşılığında %20 oranında KDV hariç 150 000,00.TL.- tutarında çek almıştır. İnşaat ve onarım işi resmi bir kuruma ait olduğundan dolayı da 4/10 oranında KDV tevkifatı yapılmıştır.

Müteahhit firmanın muhasebe kayıtları;

Taşerona hakediş ödeme kaydı;

15.12.20X5		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.	150 000.-	
740 10 Okul İnşaatı 150 000.-		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	30 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hes.		
360 ÖD. VERGİ VE FON.		12 000.-
360 03 KDV Tevk. 12 000.-		
103 VER. ÇEKLER		168 000.-
103 01 Ver. Çekler Hes.		
<u>Taşerona hakediş ödenmesi.</u>		

KDV tevkifatının nazım hesaplara aktarılması kaydı;

15.12.20X5		
910 NAZIM HESAPLAR	12 000.-	
910 01 KDV Tevkifatından Borçlular		
900 NAZIM HESAPLAR		12 000.-
900 01 KDV Tevki. Alac.		
<u>KDV Tevkifatı</u>		

Taşeron firmanın muhasebe kayıtları;

15.12.20X5		
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	168 000.-	
101 01 Alınan Çekler Hesabı		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		150 000.-
600 10 Hafri. Gel.		
391 HES. KDV HESABI		18 000.-
391 20 %20 Hes. KDV Hes.		
Hakediş alımı.		

Nazım hesapların kapatılması kaydı;

15.12.20X5		
910 NAZIM HESAPLAR	12 000.-	
910 01 KDV Tevki. Borçlular		
900 NAZIM HESAPLAR		12 000.-
900 01 KDV Tevkifat. Al.		
KDV Tevkifatı		

2.4-Taşerona Verilen Avansların Hakedişlerden Mahsubu

İnşaat ve onarım işi yapımında birçok alanda uzmanlık gerektiren işlerin yapımında ikinci derecede müteahhitler olarak taşeronlar kullanılmaktadır. Taşeronlara da zaman zaman işin başlangıcında avans adı altında ödemelerde bulunulmakta, bu avans ödemeleri daha sonra yapılacak olan hakedişlerden mahsup edilmektedir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Koç İnşaat Taahhüt İşletmesi Kollektif Şirketi Özel İdareye bağlı Özel Vergilendirilmeye tabi Su Kanalı İnşaat işinin yapımını üstlenmiştir. Şirket bu inşaat işinin demir işçiliğini taşeron firmaya ihale etmiştir. Yapılan sözleşmeye göre iş 10.08.20X5 tarihinde başlayacak ve 12.12.20X5 tarihinde sona erecektir. Şirket taşeron firmaya 15.08.20X5 tarihinde 50 000,00.TL.- tutarında avans ödemesinden gerekli yasal kesintiler yaptıktan sonra kalan kısmı için çek vermiştir. Taşeron firma işi zamanında tamamlamış ve fatura karşılığında işi teslim ederek %20 oranında KDV hariç 120 000,00.TL.-tutarında hakediş almıştır.

Taşerona verilen avansın muhasebeleştirilmesi kaydı;

	10.08.20X5	
179 TAŞ. VERİLEN AVANSLAR	50 000,00.-	
179 10 Su Kanalı İnş. Avansı	50 000,00.-	
103 VER. ÇEKLER		49 526,00.-
103 01 Ver. Çekler Hes.		
360 ÖD. VER. VE FON.		474,00.-
360 02 Damga Ver.		
Taşerona avans verilmesi		

Taşerona verilen hakedişin muhasebeleştirilmesi kaydı;

	12.12.20X5	
740 HİZ. ÜRETİM MALİYETİ HES.	120 000.-	
740 10 Okul İnşaatı	120 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	24 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hes.	24 000.-	
179 TAŞ. VER. AVANS.		50 000.-
179 10 Su Kan. Avansı		
360 ÖD. VERGİ VE FON.		9 600.-
360 03 KDV Tevkifatı		
103 VER. ÇEKLER		84 400.-
103 01 Ver. Çekler Hes.		
Taşerona hakediş ödenmesi.		

Nazım hesapların kapatılması kaydı;

	12.12.20X5	
910 NAZIM HESAPLAR	9 600.-	
910 01 KDV Tevki. Borçlular		
900 NAZIM HESAPLAN		9 600.-
900 01 KDV Tev. Alacak.		
KDV Tevkifatı		

3-YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1-Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması

Geçici vergi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme dönemlerinin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanıp ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre,³⁵ Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ve serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere VUK hükümlerine göre (indirim, istisnalar ve değerlendirme hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden % 15 oranında geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal stoklarının değeri kayıtlar üzerinden tespit edilir. Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamını kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir. Aynı dönem içinde tevkif yolu ile ödenen gelir vergisi hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir. Geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için resen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir.

Bir önceki hesap döneminde üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi durumunda mükellefe iade edilir.

İşin bırakılması halinde işin bırakıldığı dönemi takip eden dönemlerde geçici vergi hesaplanması yapılmaz.

Kurumlar Vergisi mükellefleri Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre,³⁶ dönemler itibariyle tespit edilen kurum kazancının % 20'si oranında geçici vergi öderler.

Aynı takvim yılında başlanılıp tamamlanan ve Aylara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım işi olarak ifade edilen inşaat taahhüt ve onarım işleri Gelir Vergisi

³⁵ Gelir Vergisi Kanunu mükerrer m. 120

³⁶ KVK., m.25

Kanununun 42. maddesindeki özel vergilendirme sistemi kapsamında olmadığından, geçici vergi uygulamalarına dahil edilmektedirler. Ancak aylara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işinin kâr veya zararı hangi geçici vergi döneminde beyan edilmelidir? Burada iki yaklaşım söz konusudur. Birincisine göre; aylara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işinin kâr veya zararı işin tamamlanmasını beklemeden her geçici hesap döneminde vergi hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir.

Örneğin Yıldırım İnşaat İşletmesi aylara yaygın Okul İnşaat ve onarım işi yapmaktadır. İşletme yapmayı üstlendiği Okul İnşaat ve onarım işi, 12.02.20X5 tarihinde başlayıp, 23.09.20X5 tarihinde bitirilecektir. İşletme bu inşaatla ilgili olarak geçici vergisini, 31.03.20X5 tarihi itibari ile kâr veya zararını hesaplayarak birinci dönem, 30.06.20X5 tarihi itibari ile kar veya zararını hesaplayarak ikinci dönem ve 30.09.20X5 tarihi itibari ile kar veya zararını hesaplayarak üçüncü dönem geçici vergi beyan edeceklerdir.

Diğer yaklaşıma göre ise, aylara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işinin kâr veya zararı işin tamamlandığı dönemde ortaya çıkar, dolayısıyla geçici vergisi de bu dönemde hesaplanmalı ve işin tamamlandığı dönemin geçici vergi dönemi sonunda beyan edilmelidir. Örneğin Kazankaya İnşaat İşletmesi aylara yaygın Okul İnşaat ve onarım işi yapmaktadır. Okul İnşaat ve onarım işi 12.02.20X5 tarihinde başlayıp 23.09.20X5 tarihinde tamamlanmıştır. İşletme 30.09.20X5 tarihi itibari ile kar veya zararını hesaplayarak üçüncü dönem geçici vergi beyannamesinde beyan edecektir.

Nitekim Gelir İdaresinin yaklaşımı da bu yönde olup, bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün B.07.1.GİB.4.06.16.01/KV sayılı muktezasında “..... Kanunda yer alan düzenlemelerden anlaşıacağı üzere, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığı ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Kurum kazancının hesap dönemleri itibariyle tespit edilerek, dönemler itibariyle gerçekleşmiş gelir ve giderlerin safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir. Dönemsellik ilkesi gereğince işletmenin sürekli kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünür ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılır. Tahakkuk ise gelirin ve giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder. Bu itibarla, yapılan inşaat tamamen bitirilmediği müddetçe maliyet oluşmayacağından inşaatın devamı süresinde alınan hak edişler avans olarak değerlendirilecek ve söz konusu hak ediş

alımları nedeniyle kâr/zarar beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Bu çerçevede, ilgi dilekçenizde aynı yıl içinde başlayıp bitirilmesinin öngörüldüğü belirtilen inşaata ilişkin olarak; inşaatın bitirildiği dönemde maliyet bedelinin tespit edilmesi ve alınan hakedişlerle arasındaki farkın (inşaat devam ederken alınan hakedişler dahil olmak üzere) inşaatın tamamlandığı dönem kurum kazancına dolayısıyla geçici vergi matrahına dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir. Şeklinde görüş beyanında bulunmuşlardır.

7338 Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanuna göre; 01.01.2022 tarihinden itibaren 4. Dönem Geçici Vergi Beyannamesi yürürlükten kaldırıldı. En son yapılan bu düzenleme ile geçici vergi uygulamasında; 1. Dönem (Ocak - Şubat - Mart) beyannamesi 14 Mayıs'a kadar, 1.Dönem geçici vergi ödemesi 17 Mayıs'a kadar, 2.Dönem (Nisan - Mayıs - Haziran) beyannamesi 14 Ağustos'a, 2.Dönem geçici vergi ödemesi 17 Ağustos'a kadar, 3. Dönem (Temmuz - Ağustos - Eylül) beyannamesi 14 Kasım'a, kadar geçici vergi ödemesinin ise 17 Kasım'a kadar yapılması gerekmektedir.

3.2- Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulamasının Muhasebeleştirilmesi

3.2.1-Geçici Verginin İşin Tamamlandığı Yöntemine Göre Tahakkuk Hesabı ve Muhasebeleştirilmesi:

Bu yöntemde inşaatın geçici vergisi işin tamamlandığı dönemde hesaplanmaktadır.

Örnek: İnşaat ve onarım faaliyetinde bulunan gelir vergisi mükellefi olan Yıldırım İnşaat Taahhüt İşletmesinin, 20X5 yılında yapmayı üstlendiği tamamlanan Okul İnşaatının, 10.07.20X5 tarihinde hesaplanan dönemsonu karı 20 000.TL.-'dir.

Dönem karı	: 20 000,00
Geçici vergi hesabı	: 3 000,00
(20 000,00 X %15)	

Geçici vergi tahakkuk kaydı;

10.07.20X5		
193 PEŞİN ÖD. VER. VE FONLAR	3 000.-	
193 10 Okul İnş. Geç. Vergi 3 000.-		
360 ÖD. VER. VE FON.		3 000.-
360 04 Peşin Ver.		
Geçici vergi tahakkuk kaydı.		

Geçici vergi ödeme kaydı;

15.08.20X5		
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR	3 000.-	
360 04 Peşin Vergi 3 000.-		
100 KASA HESABI		3 000.-
100 01 TL Kasası Hes.		
Geçici vergi ödemesi.		

Dönem karının net kar hesabına devşir kaydı;

31.12.20X5		
690 DÖNEM NET K/Z HES.	20 000.-	
690 01 20X4 Yılı Karı		
590 DÖN. NET KARI H.		20 000.-
290 01 20X4 Yılı Karı Hes.		
Dönem karının net kar hesabına devri.		

Şahıs işletmelerinde gelir vergisi işletme sahiplerine ait olduğundan ödenen geçici vergilerin izlenmesi için açılan geçici vergiler hesabının dönem sonunda işletme sahiplerinin hesabına aktarılarak kapatılması gerekmektedir.

Peşin verginin ortaklar hesabına aktarılması kaydı;

31.12.20X5		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	3 000.-	
131 01 Ort. Alacaklar		
193 PEŞ. ÖD. VER. VE FON		3 000.-
193 10 Okul İnş. Geç.V.		
Peşin verginin ortaklara aktarılması.		

Örnek: İnşaat ve onarım faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefi olan Yıldırım İnşaat Taahhüt İşletmesi Limited şirketi, 20X5 yılında yapmayı üstlendiği inşaatı tamamlanan Okul İnşaatının, 10.08.20X5 tarihinde hesaplanan dönem karı 20 000.TL.-'dir.

İşin tamamlandığı yöntemine göre geçici vergi tahakkuku hesabı ve muhasebeleştirilmesi:

Dönem karı : 20 000,00

Geçici vergi hesabı (20 000,00 X %20) : 4 000,00

Kurumlar vergisi hesabı (20 000 x %20) : 4 000,00

Peşin vergi tahakkuk kaydı;

10.08.20X5		
193 P. ÖDENEN VERGİ VE FON.	4 000.-	
193 10 Okul İnş. Geç. Vergi	4 000.-	
360 ÖD. VER VE FON.		4 000.-
360 04 Peşin Ver.	4 000.-	
Geçici vergi tahakkuk kaydı.		

Peşin vergisinin ödenmesi kaydı;

15.09.20X5		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	4 000.-	
360 04 Peşin Vergi	4 000.-	
100 KASA HESABI		4 000.-
100 01 TL Kasası Hes.		
Geçici vergi ödemesi.		

Kurumlar vergisine tabi kurumlarda, geçici vergi dönem sonunda tahakkuk eden vergiden mahsup edilir.

Dönem karından ayrılacak vergi ve yasal yükümlülükler 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI'na borç, 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI'na alacak kaydedilir.

Kurumlar verginse karşılık ayrılması kaydı;

31.12.20X5		
691 D. KARI VER. VE D. YAS. YÜK. KARŞILIĞI HESABI	4 000.-	
691 01 Dön. Karı Verg. Ve Yas. Yük. Karş.		
370 D. KARI V. VE D. YAS. YÜK. KARŞ. HES.		4 000.-
370 01 D. Karı Ve Diğ. Yas.		
Kurumlar vergisinin ilgili hesaba devri.		

Dönem net kar hesabının muhasebe kaydı;

31.12.20X5		
690 DÖNEM KAR VE ZARARI HESABI	20 000.-	
690 01 20X4 Yılı Karı hes.		
691 D. KARI VER. VE D.		
YAS. YÜK. K. HS.		4 000.-
691 01 D.K.V. Yas. Yük. Karş.		
692 DÖNEM NET K/Z HS.		16 000.-
692 01 20X4 yılı Net K/Z Hes.		
<u>Kurumlar vergisinin ilgili hesaba devri.</u>		

Dönem net K/Z hesabının dönem net kar hesabına devir kaydı;

31.12.20X5		
692 DÖNEM NET K/Z HS.	16 000.-	
692 01 20X4 Yılı Karı Hes.		
590 DÖNEM NET KARI HES.		16 000.-
590 01 20X4 Yılı Net karı Hes.		
<u>Dönem karının net kar hesabına devri.</u>		

Peşin ödenen vergi ve fonlar dönem sonunda 371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI'na aktarılır.

Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba devir kaydı;

31.12.20X5		
371 D. KAR. PEŞ. ÖD. VER. VE D. YÜK.	4 000.-	
371 01 D. Karı Peş. Öd. Vergi Diğ. Yük.		
93 PEŞ. ÖD. VER.		4 000.-
193 01 20X4 Yılı Peşin V.		
<u>Peşin ödenen verginin ilgili hesaba devri.</u>		

Peşin ödenen vergilerle ilgili açılan geçici hesapların kapanış kaydı;

31.12.20X5		
370 D. KARI V. VE D. YAS. Y. K. HES.	4 000.-	
370 01 D. Karı Peş. Öd. Vergi Diğ. Yük.		
371 D. KAR. PEŞ. ÖD.		
VER. VE D. YÜK. HES.		4 000.-
371 01 D. Karı Ve Diğ. Yas.		
Peşin ödenen vergilerin karşılık hes.		

3.2.2- Geçici Verginin Dönemler İtibariyle Tahakkuku ve Muhasebeleştirilmesi

Bu yöntemde inşaatın geçici vergisi, geçici vergi dönemlerinde inşaatla ilgili kar zarar hesabı yapılarak dönemler itibariyle hesaplanmaktadır.

Örnek: İnşaat ve onarım faaliyetinde bulunan gelir vergisi mükellefi olan Yıldırım İnşaat taahhüt İşletmesinin, 20X4 yılında yapmayı üstlendiği inşaatı tamamlanan Okul İnşaatının, 10.12.20X5 tarihinde hesaplanan dönem karı 20 000.TL.-'dir. İşletmenin geçici vergi dönemlerinde hesaplanan geçici vergi tutarları aşağıdaki gibidir:

İşletmenin ilk üç aylık (Ocak, Şubat, Mart) dönem itibariyle geçici vergi hesaplanması sonucu tahakkuk eden vergi 2 000,00.TL.-'dir.

Birinci Dönem geçici verginin tahakkuk kaydı;

29.03.20X5		
193 PEŞİN ÖD. VER. VE FONLAR	2 000.-	
193 10 Okul İnş. Geç. Vergi 2 000.-		
360 ÖD. VER. VE FON.		2 000.-
360 04 Peşin V. 2 000.-		
Geçici vergi tahakkuk kaydı.		

Peşin verginin ödenme kaydı;

15.04.20X5		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2 000.-	
360 04 Peşin Vergi		
100 KASA HESABI		2 000.-
100 01 TL Kasası Hes.		
Geçici vergi ödemesi.		

İşletmenin ikinci üç aylık (Nisan, Mayıs, Haziran) dönem itibariyle geçici vergi hesaplanması sonucu tahakkuk eden vergi 3 000,00.TL.-'dir.

İkinci Dönem geçici vergi tahakkuk kaydı;

30.06.20X5		
193 PEŞİN ÖD. VERG. VE FONLAR	3 000.-	
193 10 Okul İnş. Geç. Vergi 3 000.-		
360 ÖD. VER. VE FON.		3 000.-
360 04 Peşin V. 3 000.-		
Geçici vergi tahakkuk kaydı.		

İkinci Dönem geçici verginin ödenmesi kaydı;

15.07.20X5		
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR	3 000.-	
360 04 Peşin Vergi 3 000.-		
100 KASA HESABI		3 000.-
100 01 TL Kasası Hes.3 000.-		
Geçici vergi ödemesi.		

İşletmenin üçüncü üç aylık (Temmuz, Ağustos, Eylül) dönem itibariyle geçici vergi hesaplanması sonucu tahakkuk eden vergi 3 500,00.TL.-'dir.

Üçüncü Dönem geçici vergi tahakkuk kaydı;

30.09.20X5		
193 PEŞ. ÖD. VERGİ. VE FON.	3 500.-	
193 10 Okul İnş. Geç. Vergi 3 500.-		
360 ÖD. VERGİ VE FON.		3 500.-
360 04 Peşin Ver. 3 500.-		
Geçici vergi tahakkuk kaydı.		

Üçüncü Dönem geçici vergi ödeme kaydı;

15.10.20X5		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	3 500.-	
360 04 Peşin Vergi 3 500.-		
100 KASA HESABI		3 500.-
100 01 TL Kasası Hes. 3 500.-		
Geçici vergi ödemesi.		

Ödenen geçici verginin ortaklardan alacaklar hesabına devir kaydı;

31.12.20X5		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	8 500.-	
131 01 Ortaklardan alacaklar		
193 PEŞ. ÖD. VER.		8 500.-
193 10 Okul İnş. Gç. V.		
Geçici verginin ortaklar cari hesabına devri.		

Örnek: İnşaat ve onarım faaliyetinde bulunan ve kurumlar vergisi mükellefi olan Yıldırım İnşaat taahhüt İşletmesi Limited şirketi, 20X5 yılında yapmayı üstlendiği inşaatı tamamlanan Okul İnşaatının, 10.12.20X5 tarihinde hesaplanan dönem karı 40 000.TL.-'dir. İşletmenin bu inşaatla ilgili olarak dönemler itibarıyla 1. Dönem geçici vergi tahakkuku 2 000,00.TL.-'dir

Geçici verginin tahakkuk kaydı;

29.03.20X5 193 PEŞİN ÖD. VERGİ. VE FONLAR 193 10 Okul İnş. Geç. Vergisi 2 000.- 360 ÖD. VER. VE FON. 360 04 Peşin V. 2 000.- Geçici vergi tahakkuk kaydı.	2 000.-	2 000.-
--	---------	---------

Geçici verginin ödenme kaydı;

15.04.20X5 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360 04 Peşin Vergi 2 000 100 KASA HESABI 100 01 TL Kasası Geçici vergi ödemesi.	2 000.-	2 000.-
--	---------	---------

İşletmenin ikinci üç aylık (Nisan, Mayıs, Haziran) dönem itibariyle geçici vergi hesaplanması sonucu tahakkuk eden vergi 3 000,00.TL.-'dir.

Birinci Dönem geçici vergi tahakkuk kaydı;

30.06.20X5 193 PEŞ. ÖD. VERGİ VE FONLAR 193 10 Okul İnş. Geç. Vergi 3 000.- 360 ÖD. VER. VE FON. 360 04 Peşin Ver. 3 000.- Geçici vergi tahakkuk kaydı	3 000.-	3 000.-
---	---------	---------

İkinci dönem geçici vergi ödeme kaydı;

15.07.20X5		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
360 04 Peşin Vergi	3 000.-	
100 KASA HESABI		3 000.-
100 01 TL Kasası		
Geçici vergi ödemesi.		

İşletmenin üçüncü üç aylık (Temmuz, Ağustos, Eylül) dönem itibariyle geçici vergi hesaplanması sonucu

tahakkuk eden vergi 3 500,00.TL.-'dir.

Üçüncü Dönem geçici vergi tahakkuk kaydı;

30.09.20X5		
193 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FONLAR		
193 10 Okul İnş. Geç. Vergi	3 500.-	
360 ÖD. VERGİ VE FON.		3 500.-
360 04 Peşin Ver.	3 500.-	
Geçici vergi tahakkuk kaydı.		

Üçüncü dönem geçici vergi ödeme kaydı;

15.10.20X5		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
360 04 Peşin Vergi	3 500.-	
100 KASA HESABI		3 500.-
100 01 TL Kasası	3 500.-	
Geçici vergi ödemesi.		

31.12.20X5 tarihinde yapılacak hesaplama ve muhasebe kayıtları:

20X5 dönem karı 40 000,00.TL.-

Kurumlar vergisi hesabı (40 000,00 X %20) : 8 000,00.TL.-

Hesaplanan kurumlar vergisine karşılık ayrılması kaydı;

31.12.20X5		
691 D. KARI VER. VE D. YAS. YÜK.	8 000.-	
691 01 D. Karı Ver. Diğ. Yük. Karş.		
370 D. K. V. VE D. YAS. Y. K.		8 000.-
370 01 D. Karı Verg. Y. Y. Karş.		
<u>Kurumlar vergisinin ilgili hesaba devri.</u>		

Dönem kar/zarar hesabının dönem net kar veya zarar hesabına devir kaydı;

31.12.20X5		
690 DÖN. KARI VEYA ZARARI HES.	40 000.-	
690 01 20X4Yılı Karı		
691 D. K. V. VE D. YAS. Y. K.		8 000.-
691 01 D. K. Ver. Diğ. Yük. K.		
692 D. NET KARI VEYA ZAR.		32 000.-
692 01 20X4 Yılı Net K/Z Hes.		
<u>Dönem K/Z hesabının net K/Z hesabına devri</u>		

Dönem net kar veya zarar hesabının dönem net kar hesabına devir kaydı;

31.12.20X5		
692 DÖN. NET KARI VEYA ZARARI HS.	32 000.-	
692 01 20X4 Yılı Net K/Z Hes.		
590 D. NET KARI HESABI		32 000.-
590 01 20X4 Yılı Net Kar He.		
<u>Dönem karının net kar hesabına devri.</u>		

Peşin ödenen vergi ve fonlar dönem sonunda 371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI'na aktarılır.

Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba devir kaydı;

31.12.20X5		
371 D. KAR. PEŞ. ÖD. VER. VE D. YÜK. 371 01 D. Karı Peş. Öd. Vergi Diğ. Yük. 193 P. ÖD. VERGİ VE FON. 193 01 Peşin Öden. Vergi.	4 000.-	4 000.-
Peşin ödenen verginin ilgili hesaba devri.		

Peşin ödenen vergi karşılık hesaplarının kapatılması kaydı;

31.12.20X5		
370 D. KARI V. VE D. YAS. Y. K. HES. 370 01 D. Karı Verg. Y. Y. Karş 371 D. K. P. ÖD. V. VE D. Y. 371 01 D. Karı Peş. Öd. Ver.	4 000.-	4 000.-
Peşin ödenen vergilerin karşılık hes.		

Dönem K/Z hesabının dönem net kar hesabına devir kaydı;

31.12.20X5		
692 D. NET KARI VEYA ZARARI HS. 69201 20X4 Yılı Net K/Z Hesabı 590 DÖNEM NET KARI HES. 590 20X4 Yılı Net Kar Hesabı	32 000.-	32 000.-
Dönem karının net kar hesabına devri.		

01.01.20X6 tarihinde:

20X5 yılı dönem net kar hesabının geçmiş yıllar karı hesabına devir kaydı;

01.01.20X6		
590 DÖNEM NET KARI HESABI	32 000.-	
590 01 20X4 Yılı Net Karı Hesabı		
570 GEÇMİŞ YIL KAR. HES.		32 000.-
570 01 20X4 Yılı Karı Hesabı		
Dönem karının geçmiş yıl kar hesabına devri.		

YEDİNCİ BÖLÜM

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

1-ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Kendi nam ve hesaplarına apartman, iş hanı vb. binaları inşa edip de, bunları kat, daire ya da dükkan halinde satan firmaların yaptığı inşaatlar “Özel İnşaat” olarak nitelendirilmektedir.

Bu bölümde, kendi nam veya hesaplarına apartman inşa edip, daire, kat ve dükkan halinde satanlardan ayrıca, satmak amacı olmaksızın, kendi ihtiyaçları için inşaat yapanların vergi kanunları yönünden durumları ele alınarak, muhasebeleştirilmesine ilişkin özelliklere yer verilecektir.

Özel inşaat işinden bahsedebilmek için; inşaat işinin bir parçası olan arsanın varlığının, inşaat işinin firma tarafından kendi adına yaptırılması, ortada bir üretim faaliyetinin bulunması ve üretilen konut veya işyerlerinin satılmak amacıyla yapılıyor olması özelliklerini taşıması gerekmektedir.

Özel inşaatlarda arsanın işletmenin kendisine ait olması veya arsanın başkasına ait olmasına rağmen kat karşılığında üzerine inşaat yapılması, onun özel inşaat olma vasfını değiştirmez.

Arsa, inşaatı yapan işletmeye aitse, yani onun aktifinde kayıtlı ise, arsanın inşaatla kullanılması halinde maliyet değeri ile ilgili inşaatın ilk madde ve malzeme hesabında, daha sonrada ilgili inşaatın maliyet hesabında gösterilmesi gerekmektedir. Sonuçta; arsa maliyeti ile inşaatın maliyeti konut ya da işyerinin maliyetini oluşturmaktadır.

Arsa başkasına ait ise; bu durumda mülkiyeti başkalarına ait olan arsa üzerinde inşaat yapmak söz konusudur. Arsa sahibine, belirli şartlarda üzerine kayıtlı arsasını daire ya da işyeri karşılığında inşaat yapımına tahsis etmektir. Bu

değişimde arsanın maliyeti ancak işin tamamlanmasında, arsa sahibine verilecek bölümlerin maliyetinin hesaplanması sonucunda belli olacaktır.

Özel inşaatlarda gerçek anlamda bir üretim eylemi mevcuttur. Arsa üzerine ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemeleri ve çeşitli şekillerde makine veya insan işgücü kullanmak yoluyla ortaya yeni bir ürün çıkarılmaktadır.

Özel inşaatlardan bahsedebilmek için en önemli özelliklerden biri de, özel inşaat faaliyetlerinin sürekli ve ticari amaçlı olarak devam ettirilmesidir. Süreklilik taşıyan özel inşaat işlerinde ticari nitelik önem kazanmaktadır. Bu tür inşaat işlerinde muhasebe işlemleri yanında, vergi yasalarının ticari kazançlarına ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Kişi veya kurumların satmak amacıyla olmayan, kendi ihtiyacı için yapılması halinde, kar amacı bulunmadığından, bu inşaatları da özel inşaat kapsamında değerlendirmek gerekmektedir. Ancak, ticari amaçlı özel inşaatlarla, kendi ihtiyacı için yapılan özel inşaatlarda vergi, sigorta ve muhasebe uygulamaları bakımından farklılıklar bulunmaktadır.

2-ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİLENDİRME

Özel inşaatlarda vergilendirmeden bahsedebilmemiz için, sürekli olarak ticari amaçlarla yapılan inşaatlardan elde edilen bir kazancın bulunması gerekmektedir.

Özel inşaat işiyle uğraşan gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin, VUK'nun 177/1 maddesindeki ölçülere uygun, durumlarının gerektirdiği ticari defterleri tasdik ettirerek tutmaları gerekmektedir.

Gerçek kişilerce yapılan inşaat işleri vergi uygulaması açısından Ticari Kazanç, kurumlar açısındansa, kurum kazancı sayılmıştır.

Özel inşaat işleri GVK'nın 42. Maddesi kapsamında değerlendirilmemelidir. Bu Hüküm sadece taahhüt şeklinde inşaat yapan mükelleflerin vergilendirilme sistemini düzenlemektedir. Özel inşaat yapan işletmeler genel hükümlere göre vergilendirileceklerdir.

Özel inşaatlarda, işin devam ettiği ve yıllara yaygın olduğu durumlarda kar veya zarar belirlenmemiş olduğu durumlarda yıllık beyanname verilmelidir. İnşaatın tamamlanmasından önce çeşitli nedenlerle alınan paralar alınan avanslar niteliğinde sayılmalıdır. İnşaat tamamlandıktan sonra vergilendirme hesaplamalarının yapılması gerekmektedir.

Özel inşaat işleri, geçici kabul esasına tabi olmayan işlerdir. Özel inşaat işlerinde işin bitiminden söz edebilmek için inşaat faaliyetinin tamamlanması

ve fiilin birimlerin alıcılarına teslim edilmesi gerekmektedir. Yani, inşaatın devir işleminin tabuda tescil işleminin yapılmış olması lazımdır.

Özel inşaatlarda işin bitimini belirleyen başka bir hususta, konut veya işyerinin kullanılmaya başlanmadan önce, belediyeden iskan ruhsatının alınmış olması durumudur. Bazı durumlarda iskan ruhsatı alınmamış olsa bile, inşaatın fiilen kullanılmaya başlanmış olması işin bitimi anlamına gelmektedir.

Ticari amaçlı özel inşaatların diğer işlerden farklı yanlarından biri de, inşaatın başlandığı yılda tamamlanabileceği gibi, inşaatın birkaç yıl sürerek başka bir takvim yılında tamamlanabilir olmasıdır. Ticari amaçlı özel inşaatların kesin kar ya da zararı ancak tamamlandıkları yılda belli olacağından, vergilendirilmesi de işin bittiği yılda belli olur. Bitirilen yılda satılan özel inşaatların teslim edilen bölümlerine ilişkin elde edilen gelirler ticari kazançlar kapsamında değerlendirilerek, elde edildikleri yılda beyan edilerek vergilendirilirler.

Kar/zararın saptanması için tüm daire, kat ve dükkanların satışını beklemeye gerek yoktur. Kar-zarar yıl içindeki satışlar esas alınmak suretiyle saptanır. Satılmayan daire, kat ve dükkanlar ise, maliyet bedeli ile değerlendirilerek yıl sonunda mamul stoklarında yer alır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre:³⁷ Türkiye'de yapılan ticari faaliyetler kapsamında mal veya hizmet teslimleri vergi kapsamına alınmıştır. İnşaat firmaları tarafından imal edilen emtia niteliği taşıyan konut ya da işyerinin fatura kesilerek satış işlemi yapılması durumu ticari faaliyet kapsamında olup, inşaatın özelliğine göre farklı oranlarda KDV'ye tabidir.

Özel inşaatlarda, arsa sahibinden sağlanan arsa karşılığında kendisine tamamlanan inşaatın konut ya da işyeri verilmesi yaygın bir uygulamadır. Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa tesliminde, arsa bir işletmenin aktifinde kayıtlı ise, teslim KDV'ye tabi olacak, gerçek bir kişiye aitse KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine arsa karşılığında yapılan konut ya da işyeri özelliklerine göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

Apartman inşa edip daire, kat veya dükkan halinde satma amacı olmayanlar, başka bir ifadeyle kendi ihtiyacı için inşaat yapanların bu işlerinden dolayı vergi mükellefi olmalarına gerek yoktur. Aynı şekilde inşaatlarında çalıştırdıkları işçiler için yapacakları ücret ödemelerinde de vergi kesintisi yapmalarına dolayısıyla muhtasar beyanname düzenlemelerine de gerek yoktur.

³⁷ KDV., m.1/1

Özel inşaat sahiplerinin Sosyal Güvenlik Kurumuna karşı olan yükümlülüklerinde ise diğer inşaat işlerindeki uygulamadan herhangi bir farkı yoktur.

3-ÖZEL İNŞAATLARDA KULLANILACAK HESAP PLANI, MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Özel inşaat işleri hammadde, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle yeni bir mamul meydana getirdiklerinden dolayı üretim işletmesi özelliği taşımaktadırlar. Bu inşaatlarda da diğer üretim işletmelerinde kullanılan maliyet hesapları kullanılmakta ve Tekdüzen hesap planına uygun olarak 7/A veya 7/B seçeneklerine göre muhasebeleştirilmektedirler. İnşaat maliyetine giren giderleri direkt giderler ve endirekt giderler olarak iki başlık halinde ele almak gerekmektedir.

3.1- Özel İnşaat İşlerinde Kullanılacak Hesap Planı

Kendi namına özel inşaat yapanlar inşa ettikleri yapıları, maliyet bedeli ile stoklarına kayıt edecekler, daha sonra yapacakları satışlara göre maliyet bedeli ile stoklardan çıkarıp satışların maliyetleri hesap gruplarında izleyeceklerdir

Kullanılacak hesaplar aşağıdaki gibidir:

İşletmeler bu maliyet kayıtlarını 7/A ve 7/B seçeneğine göre yapabilirler.

7/A seçeneğinde kullanılması gereken hesaplar aşağıda belirtilmiştir.

Dönem boyunca inşa edilen yapılar için yapılan maliyetle ilgili direkt ve endirekt giderler,

150- İLK MADDE VE MALZEME

710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER

730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

Maliyet ilgili olmayan giderler ise;

750- AR-GE GİDERLERİ

760- PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ

770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

780- FİNANSMAN GİDERLERİ

Hesaplarına borç kaydedilir.

Dönem sonu geldiğinde şayet inşaat işletmesi inşaat dışında faaliyeti yoksa maliyet dışı giderler maliyet hesaplarına, varsa iş hacmine göre orantı yolu ile isabet eden kısım yine maliyet hesaplarına aktarılır. Maliyet hesapları ise yılsonu itibarıyla, ilgili yansıtma hesapları kullanılarak 151- YARI MAMÜLLER ÜRETİM HESABI'na, üretim tamamlandıktan sonra 152 MAMÜLLER HESABI'na ve inşaatın satılması halinde ise 620 SATILAN MALLAR MALİYETİ HESABI'na borç kaydedilir.

7/B seçeneğinde kullanılması gereken hesaplar aşağıda belirtilmiştir.

Dönem boyunca inşa edilen yapılar için yapılan maliyetle ilgili direkt ve indirekt giderler,

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ

791 İŞÇİ ÜCRETLERİ HESABI

793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HESABI

796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI HESABI

Maliyet ilgili olmayan giderler ise;

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HESABI

795 VERGİ RESİM VE HARÇLAR HESABI

797 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI

Hesaplarına borç kaydedilir.

Özel inşaatla ilgili olarak yapılan giderler ilgili hesaplara kaydedildikten sonra, yılsonunda 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI aracılığıyla 799 ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI'na borç kaydedilir. Yılsonunda 799 ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI, 151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM HESABI'na, üretim tamamlandıktan sonra 152 MAMÜLLER HESABI'na ve inşaatın satılması halinde ise 620 SATILAN MALLAR MALİYETİ HESABI'na borç kaydedilir.

3.2-Özel İnşaatlarda Maliyet Unsurları Ve Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaatlarda maliyet unsurlarını direk ve endirekt giderler olarak iki kısımda inceleyebiliriz.

3.2.1- Direkt Giderler ve Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaatlarda direkt giderleri, her hangi bir dağıtım hesaplamasına gerek olmadan direkt olarak inşaatın maliyetine yüklenen ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olmak üzere üç başlık altında inceleyebiliriz.

3.2.1.1-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat yapan işletmelerde inşaatlarda kullanılmak üzere satın alınarak stoklanan ilk madde ve malzeme giderleri maliyet bedelleri ile 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI'nda takip edilmektedir. Eğer alınan ilk madde ve malzemeler stoklanmadan direkt olarak inşaatı gönderiliyorsa, 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI yerine, işletmenin kullandığı Tekdüzen Hesap Planına göre farklı hesaplar kullanılmaktadır.

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Yılmazlar İnşaat Taahhüt İşletmesi, yaptığı Özel Okul İnşaatında kullanılmak üzere, 10.12.20X5 tarihinde %20 oranında KDV hariç 8 000,00.TL.-'lık çimento ve 4 000,00.TL.-'lık demir alarak stoklamış, bedelinin yarısını nakit kalanı için üç ay vadeli senet vermiştir.

İlk madde ve malzeme alım kaydı;

10.12.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HES.		12 000.-
150 10 Özel Okul İnş. Stok H.	12 000.-	
150 10 01 İ. M. Ve Malz. St.	12 000.-	
150 10 01 01 Çim.	8 000.-	
150 10 01 02 Dem.	4 000.-	
191 İND. KDV HESABI		2 400.-
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı		
100 KASA HESABI		7 200.-
100 01 TL Kasası		
321 BORÇ SENT. HES.		7 200.-
321 01 Bor. Sent. Hes.		
İlk madde ve malzeme alımı		

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Yılmazlar İnşaat Taahhüt İşletmesi, yapacağı Bina İnşaatı yapmak üzere, 10.11.20X5 tarihinde peşin bedelle 20 000,00.TL.- tutarında arsa almıştır.

Arsa bedelinin ilk madde ve malzeme hesabına kaydı;

10.11.20X5		
150 İLK MADDE VE MALZEME HES.		20 000.-
150 20 Bina İnşaatı Arsa Hs.		
100 KASA HESABI		20 000.-
100 01 TL Kasası		
Arsa alımı.		

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Yılmazlar İnşaat Taahhüt İşletmesi, stokladığı 3 500,00.TL.-'lık demiri, 15.12.20X5 tarihinde yaptığı Özel Okul İnşaatında kullanılmak üzere ilgili inşaatı göndermiştir.

7/A seçeneğine göre:

Stoktan inşaata malzeme gönderilmesi kaydı;

15.12.20X5		
710 DİREKT İLK M. VE MALZ. GİD.	3 500.-	
710 10 Özel Okul İnşaatı	3 500.-	
710 10 01 İlk M. ve Malz.	3 500.-	
710 01 02 Demir	3 500.-	
150 İLK MAD. VE M. HES.		3 500.-
150 10 Özel Ok. İnş. S.		
150 10 01 İ.M. MLZ.		
150 10 01 02 De.		
İlk madde ve malzemenin inş. kullanılması		

7/B seçeneğine göre muhasebeleştirileceğinde 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ HESABI yerine 790 İLK MADDE VE MALZEME HESABI kullanılacaktır.

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Yılmazlar İnşaat Taahhüt İşletmesi, yaptığı Özel Okul İnşaatında kullanılmak üzere, 10.12.20X5 tarihinde %20 oranında KDV hariç toplam olarak 8 000,00.TL.-'lık çimento ve 4 000,00.TL.-'lık kereste alarak inşaata göndermiş, bedelinin yarısını nakit kalanı için çek vermiştir.

İlk madde ve malzeme alış kaydı;

10.12.20X5		
710 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD.	12 000.-	
710 10 Özel Okul İnşaat	12 000.-	
710 10 01 İlk Md ve Malz.	12 000.-	
710 10 01 01 Çim.	8 000.-	
710 10 01 03 Ker.	4 000.-	
191 İND. KDV HESABI	2 400.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı	2 400.-	
103 VER. ÇEKLER		14 400.-
103 01 Verilen Çek.		
İnşaata ilk madde ve malzeme alımı		

3.2.1.2-Direkt İşçilik Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat ve onarım faaliyetinde bulunana inşaat işletmelerinin özel inşaatlarında çalıştırdıkları işçileri için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. Ücret bordrosuyla tahakkuk eden işçilikler 7/A seçeneğine göre 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI'nda, 7/B seçeneğine göre 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HESABI'nda takip edilecektir.

İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilme işlemleri daha önceki bölümlerde ele alındığından, bu bölümde bir örnekle hatırlatılacaktır.

Örnek; İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Doğu İnşaat Anonim Şirketi, kendi arsası üzerine yapacağı özel bina inşaatında çalıştırdığı işçi Yaşar Korkmaz bekâr olup 35 000,00.TL.- brüt ücretle çalışmaktadır. Mayıs 20X5 ayına ait bordro puantaj bilgileri aşağıdaki gibidir:

Brüt ücret	: 35 000,00.
SGK İşçi Primi	: (35 000,00. X 0,14)= 4 900
SGK İşveren Primi	: (35 000,00. X %22,75) = 7 962,50
SGK İşs. Sig. İşçi Pr.	: (35 000,00. X %1) = 350
SGK İşs. Sig.İşv. Pr.	: (35 000,00. X %2) = 700
Hesap. Gelir Vergi	: (35 000,00. – (4 900 + 350) X 0,15 = 4 462,50
Ödenecek Gelir Vergisi	: 4 462,50 – 3 315,70 = 1 146
Damga Vergisi	: (35 000,00- 26 005,50) X %0,759) = 68,26

Direkt işçilik tahakkuk kaydı;

7/A seçeneğine göre:

30.05.20X5		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HES.	43 662,50.-	
720 10 Özel Bina İnşaat Hes.	43 662,50.-	
720 10 10 İşçilik Gideri	43 662,50.-	
720 10 10 01 B. Ücr.	5 000,00.-	
720 10 10 02 SGK İşv. P.	7 962,50.-	
720 10 10 03 SGK İş. İşv.	700,00.-	
335 PERS. BORÇLAR		26 735,74.-
335 01 Y. K.	26 735,74.-	
360 ÖD. VER. VE FON.		1 214,26.-
360 01 G. Ver.	1 146,00.-	
360 02 D Ver.	68,26.-	
361 ÖDEN. S. GÜV. KES.		15 712,50.-
361 01 SGK İşçi	4 900,00.-	
361 02 SGK İşv.	9 762,50.-	
361 03 SGK İş. İşç	350,00.-	
361 04 SGK İş. İşv.	700,00.-	
Mayıs ayı ücret bordrosu tahakkuku.		

Bu muhasebe kaydının 7/B seçeneğine göre yapılmasında, 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HESABI yerine 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HESABI kullanılmalıdır.

3.2.1.3-Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler, yapacakları inşaat ve onarım işinin bir kısmını veya tamamını, ikinci derecede yüklenici olan taşeron firmalara yaptırabilirler. Taşeronların yapacakları işler sadece işçilik gideri olabileceği gibi, bazı durumlarda işçilikle beraber ilk madde ve malzeme kullanımı şeklinde de olabilmektedir.

Örnek: Doğu İnşaat Anonim Şirketi, kendi arsası üzerine yapacağı özel bina inşaatının bir kısım işçiliğinin yapımını malzemeli olarak taşeron Yılmazlar İnşaat firmasına vermiştir. Taşeron firma bu inşaatla ilgili olarak, 10.10.202X5 tarihinde %20 oranında KDV hariç 5 000,00.TL.-'lık malzeme ve 3 500,00.TL.-'lık işçilikli faturası karşılığında senet almıştır.

7/A seçeneğine göre:

İlk madde ve işçilik gider kaydı;

10.10.20X5		
710 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİDERİ	5 000.-	
710 10 Özel Okul İnşaatı	5 000	
710 10 01 İlk Mad ve Malz. H.	5 000.-	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HESABI	3 500.-	
720 01 Direkt İşçilik Gideri Hes.		
191 İND. KDV HESABI	1 700.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı		
321 BORÇ SENT. HES.		10 200.-
321 01 Borç sent. Hes.		
Taşeron gideri.		

7/B seçeneğine göre:

İlk madde ve işçilik gider kaydı;

10.10.20X5		
790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	5 000.-	
790 10 Özel Okul İnşaatı	5 000.-	
790 10 01 İlk Mad ve Malz. H.	5 000.-	
793 DIŞ. SAĞLANAN FAYDA VE HİZM.	3 500.-	
793 01 Dış Sağlanan Hizmetler Hes.	3 500.-	
191 İND. KDV HESABI	1 700.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hes.	1 700.-	
321 BORÇ SENT. HES.		10 200.-
321 01 Bor. Sent. Hes.		
Taşeron gideri.		

793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HESABI'nın yerine 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HESABI'da kullanılabilir.

3.2.2-Endirekt Giderler ve Muhasebeleştirilmesi

Endirekt giderler; inşaat maliyeti ile ilgili bir gider niteliği taşıyan ve direkt nitelikte inşaat maliyetine yüklenemeyen, ancak dağıtım anahtarları yardımıyla inşaatlara düşen payların hesaplanması sonucunda ilgili inşaatların maliyetlerine yüklenen giderlerden oluşur (Endirekt malzeme, endirekt işçilik, amortisman payları gibi). Bu tür giderler doğdukları anda 7/A seçeneğine göre 730 GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI'na, 7/B seçeneğine göre giderin türüne göre ilgili hesaba borç kaydedilir, yılsonlarında dağıtım anahtarları yardımıyla her inşaatı ait paylar hesaplanarak, ilgili inşaatın maliyet hesaplarına aktarılır.

3.2.2.1-Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Koçlar İnşaat İşletmesinin aktifinde kayıtlı değeri 30 000,00.TL.- normal amortisman oranı %10 olan iş makinesi 20X5 yılında Bina İnşaat işinde 120 gün, Baraj İnşaat işinde 240 gün çalıştırılmıştır.

İş makinesinin normal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman hesabı:

İş makinesinin değeri X Normal amort. oranı = Yıllık ayrılacak amort. Tutarı
(30 000,00 X %20 =6 000,00)

Genel üretim gideri niteliğinde olan amortisman giderinin dağıtım hesabı:

İşler	Kullanılan Gün Sayısı	Kullanılan Gün Sayısının Toplam Gün Sayısına Oranı (%)	İşlere Düşen Amortisman Gideri Payı (TL)
Bina İnşaatı	120	120/360 = 33,33	6 000 X %33,33 =2 000,00
Baraj İnşaatı	240	240/360 = 66,67	6 000 X %66,67 =4 000,00
Toplam	360	100,00	6 000,00

Amortisman gider dağıtımının genel üretim gideri hesabına aktarılması kaydı;

31.12.20X5		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		6 000.-
730 10 Bina İnş. Hs.	2 000.-	
730 10 06 Ort. Amort. Gd.	2 000.-	
730 20 Baraj İnş. Hs.	4 000.-	
730 20 06 Ort. Amort. Gd.	4 000.-	
257 BİR. AMORT. HESABI		6 000.-
257 01 İş Mak. Amort.		
Genel üretim gideri.		

7/B seçeneğine göre muhasebeleştirmede 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI yerine 796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI HESABI kullanılmalıdır.

3.2.3- Genel Yönetim Giderleri Niteliğindeki Giderler ve Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin araştırma-geliştirme, pazarlama satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansman giderlerine yönelik giderleri, genel yönetim gideri niteliğindeki giderlerdir. Bu giderler, kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, hukuk işleri, personel işleri, finansman, AR-GE çalışmaları, pazarlama giderleri gibi giderlerden oluşup, 7/A ve 7/B seçeneğine göre farklı hesaplara borç kaydedilirler. Yılsonunda bu hesaplarda toplanan tutarlar, bu hesapların yansıtma hesapları vasıtasıyla direkt veya endirekt olarak ilgili inşaatın maliyet hesaplarına aktarılmaktadır.

Örnek: Serdarlar İnşaat İşletmesi, 10.11.20X5 tarihinde Özel Bina İnşaatı için %20 oranında KDV hariç 5 000,00.TL.-'lık reklam harcaması yapmıştır.

Pazarlama gider kaydı;

10.11.20X5		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD.	5 000.-	
760 10 Özel Bina İnş.	5 000.-	
760 10 07 Reklam Gideri	5 000.-	
191 İND. KDV HESABI	1 000.-	
191 20 %20 İnd. KDV Hسابı	1 000.-	
100 KASA HESABI		6 000.-
100 01 TL Kasası	6 000.-	
Reklam gider kaydı.		

Yılsonunda;

Pazarlama giderlerinin yılsonunda ilgili hesaba devir kaydı;

31.12.20X5		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HES.	5 000.-	
151 10 Özel Bina İnş.	5 000.-	
151 10 08 Diğer Giderler	5 000.-	
760 P. S. DAĞ. G. YNS. HS.		5 000.-
760 01 Pazarlama Gideri		
Giderlerin maliyet hesabına devri.		

4- ÖZEL İNŞAATLARDA YILSONU MUHASEBE İŞLEMLERİ

Özel inşaat işlerinde yılsonu işlemleri yapılan inşaat işinin devam etmesi veya bitirilmiş olması durumunda farklılıklar arz etmektedir.

4.1-Tamamlanmayan Özel İnşaatlarda Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri

Özel inşaat işi yapan işletmeler inşaatın devamında ortaya çıkan giderlerini 7/A ve 7/B seçeneğine göre maliyet hesaplarına kaydederler. İşletmeler yılsonu geldiğinde, maliyet hesaplarında toplanan giderleri bu hesapların yansıtma hesapları vasıtasıyla 151 YARI MAMULLER –ÜRETİM HESABI'na aktarmaktadırlar.

Örnek: İnşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan Kuzey İnşaat Taahhüt İşletmesi Anonim Şirketi, kendi arsası üzerine yapmaya devam ettiği özel bina inşaatıyla ilgili olarak 20X5 yılına ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM HESABI

20X0 Yılından beri maliyetleri toplamı	: 55 000,00
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. HES.	: 65 000,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	: 15 000,00
730 GENEL ÜRETİM MALİY. HES.	: 4 500,00

20X4 Yılsonu itibariyle giderlerin 151 YARI MAMÜL.-ÜRETİM HESABI'na aktarılması:

7/A seçeneğine göre:

İnşaatla ilgili giderlerin yarı mamul-üretim hesabına devir kaydı;

31.12.20X5		
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM HESABI	84 000.-	
151 10 Özel Bina İnş.	84 000.-	
151 10 01D. İlk M. Ve Mlz.	65 000.-	
151 10 02 Direkt İşçilik Gid.	15 000.-	
151 10 03 Genel. Ürt. Gideri.	4 500.-	
711 D. İLK M. VE M. YNS. HS		65 000.-
721 D. İŞÇ. GİD. YNS. HS.		15 000.-
731 GEN. ÜR. MAL. YNS. HS.		4 500.-
Giderlerin yarı mamul hesabına devri.		

Gider hesapları ile yansıtma hesaplarının kapatılması kaydı;

31.12.20X5		
711 D. İLK MAD. VE MALZ. YNS. HS	65 000.-	
721 DİREKT İŞÇ. GİDERLERİ YNS. HS.	15 000.-	
731 GENEL ÜRETİM MALİY. YNS. HS.	4 500.-	
710 D. İLK MAD. VE MLZ. HS.		65 000.-
710 10 Öz. Bina İnş.65 000.-		
720 D. İŞÇİLİK GİDERİ HS.		15 000.-
720 10 Öz. Bina İnş.15 000.-		
730 GEN. ÜRETİM GİDERİ HS.		4 500.-
730 10 Özel Bi. İnş. 4 500.-		
Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması.		

4.2-Tamamlanan Özel İnşaatlarda Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri

Tamamlanan özel inşaat işlerinde yıllar itibariyle 151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM HESABI'nın borcunda toplanan değerler, bu Hesabın alacağına karşılık, 152 MAMÜLLER HESABI'nın borcuna aktarılarak kapatılır. İnşaatın maliyetiyle direkt alakası olmayan, genel yönetim gideri niteliğindeki hesaplarda, yansıtma hesapları vasıtasıyla 151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM HESABI'na borç kaydedilmelidir.

Örnek: İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan Kazankaya İnşaat Taahhüt Ticaret İşletmesi Kollektif Şirketi, 20X1 yılından beri yapımına başladığı Özel Bina İnşaatını 20X5 yılında tamamlamıştır. Bu inşaatla ilgili 20X4 yılına kadarki toplam bilgiler aşağıdaki gibidir:

151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM HESABI	: 125 000,00
710 DİREKT İLK MADDE VE MLZ. HESABI	: 75 000,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	: 25 000,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	: 12 500,00

Gider hesaplarının yansıtma hesapları vasıtasıyla yarı mamul-üretim hesaplarına aktarılması kaydı;

31.12.20X5		
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM HESABI	212 500.-	
151 10 Özel Bina İnş. 212 500.-		
151 10 01D. İlk M. Ve Mz 125 000.-		
151 10 02 Direkt İşç. Gid. 75 000.-		
151 10 03 G. Ürt. Gideri. 12 500.-		
711 D. İLK M. VE M. YNS. HS		125 000.-
721 DİR. İŞÇ. GİD. YNS. HS.		75 000.-
731 GEN. ÜR. MAL. YNS. HS.		12 500.-
Giderlerin yarı mamul hesabına devri.		

Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı;

31.12.20X5		
711 D. İLK MAD. VE MALZ. YNS. HS.	125 000.-	
721 DİREKT İŞÇ. GİDERLERİ YNS. HS.	75 000.-	
731 GENEL ÜRETİM MALİY. YNS.HS.	12 500.-	
710 D. İLK MAD. VE MLZ. HS.		125 000.-
710 10 Öz. Bina İnş.125 000.-		
720 D. İŞÇİLİK GİDERİ HS.		75 000.-
720 10 Öz.Bina İnş. 75 000.-		
730 GENEL ÜR. GİDERİ HS.		12 500.-
730 10 Öz. Bina İnş. 12 500.-		
Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması.		

151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM HESABI'nda toplanan 337 500,00 TL.- yılsonunda 152 MAMÜLLER HESABI'na aktarılarak muhasebeleştirilir.

Tamamlanan inşaatların mamuller hesabına devir kaydı;

31.12.20X5		
152 MAMÜLLER HESABI	337 500.-	
152 10 Özel Bina İnş. 337 500.-		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.		337 500.-
151 10 Özel B. İnş. 337 500.-		
Tamamlanan inşaatın mamuller hesabına ak.		

5-TAMAMLANAN ÖZEL İNŞAATLARIN SATIŞI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tamamlanan özel inşaatlar, maliyet bedeli ile 152 MAMÜLLER HESABI'nda takip edilmektedir. İnşaatın satılmaması halinde maliyetler bu Hesapta bekletilmektedir. İnşaatın satılması halinde satış, 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI ve 391 HESAPLANAN KDV HESABI'na alacak kaydedilerek gerçekleştirilecektir. 152 MAMÜLLER HESABI'nda kayıtlı olan maliyetler ise, bu Hesabın alacağına karşılık 620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ HESABI'na borç kaydedilerek kapatılacaktır.

Örnek: Kazankaya İnşaat Taahhüt Ticaret İşletmesi Kollektif Şirketi, 12.06.20X5 tarihinde kendisine ait olan maliyeti 125 000,00.TL.- olan 1 adet 140 metre karelik daireyi %10 oranında KDV hariç 150 000,00.TL.-'ye ve maliyeti 60 000,00.TL.- olan 50 metre karelik olan dükkkanı %20 KDV hariç 80 000,00.TL.-'ye nakit olarak satmıştır.

Daire ve dükkanların satış kaydı;

15.06.20X5		
100 KASA HESABI	261 000.-	
100 01 TL kasası		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HES.		230 000.-
600 01 Daire Satışı 150 000.-		
600 02 Dük. Satışı 80 000.-		
391 HES. KDV HESABI		31 000.-
391 01 %10 KDV 15 000.-		
391 02 %20 KDV 16 000.-		
Tamamlanan özel inşaatın satılması.		

Satılan mamullerin maliyet hesabına devir kaydı;

31.12.20X5		
620 SATILAN MAM. MALİYET HESABI	185 000.-	
152 MAMÜLLER HESABI		185 000.-
152 10 Daire İnş. 125 000.-		
152 20 Dükkan İnş. 60 000.-		
Satılan inşaatın maliyetinin ilgili hesaba devri.		

6-KAT KARŞILIĞI ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Özel inşaat işletmeleri, kendi arsaları üzerine ticari amaçlı olarak inşaat yapabilecekleri gibi, kat karşılığında başkalarının arsaları üzerine özel inşaatlar yapabilirler. Apartman yaparak daire kat ve dükkan şeklinde satanların, yaptıkları inşaatın arsasını çeşitli şekillerde temin ettikleri ve bunlar arasında en yaygın olan şeklin arsa sahibine belirli sayıda daire ve dükkan verilmesi şeklinde olduğu bilinen bir gerçektir.

Başkalarına ait olan arsa üzerine, arsa payı karşılığında inşaat yapılması durumunda iki durum söz konusudur.. Birincisi arsa sahibinin kat karşılığında arsasını müteahhide vermesi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsa karşılığında kat, daire ve dükkan teslim edilmesidir. Bu durumda arsa bedeli karşılığında arsa sahibine ödeme aynı olarak yapılmaktadır.

Kat, daire ve dükkan karşılığı yapılan özel inşaatlar, noter tarafından yapılacak olan bir sözleşmeye bağlanmaktadır. Müteahhit ile arsa sahibi noterde düzenledikleri inşaat sözleşmesinde, inşa edilen daire, kat ve dükkanların nasıl bölüşüleceği, yani arsa sahibinin arsası karşılığında alacağı kat, daire ve dükkanların sayısı ve inşaatların teslim süresi, yetkili mahkeme, inşaatla ilgili vergi, resim, ve harçların kimler tarafından karşılanacağı ve inşaatla ilgili diğer önemli hususlar belirlenmektedir.

Arsa sahibine verilecek daire veya dükkanların maliyeti, müteahhide kalan bağımsız bölümlerin arsa payının bedelidir. Dolayısıyla arsa karşılığı verilecek kat, daire ve dükkanların maliyet bedeli, inşa edilecek yapıdan işletmeye kalan daire veya dükkanların maliyetine dahil olur. Bu sebeple önce inşa edilen tüm yapının maliyeti hesaplanır, bu maliyet yapı birimlerine dağıtılır ve arsa sahibine verilen daire ve/veya dükkanların maliyeti tekrar işletmeye kalan bağımsız bölümlerin maliyetine yüklenir.

İnşaat işletmesi, inşaatı kısmen veya tamamen tamamladığında sözleşmede belirtilen esaslara göre arsa paylarını kendi üzerine tescilini talep edecektir. Alışla gelen uygulamada ise alımla ilgili harçları ödememek için, inşaat işletmesinin, arsa payını üzerine geçirmeyip arsa sahibinden vekaletname aldığı ve kendisine kalan daire ve/veya dükkanları bu vekaletname ile sattığı görülmektedir. Bu uygulamayı arsa sahibi de uygun görmektedir, çünkü arsa paylarının devredilmemesi inşaat işletmesine karşı teminat oluşturmaktadır. Bu durumda inşaat işletmesinin kendisine kalan kısımları satabilmesi için arsa sahibinden vekaletname alması gerekecektir.

6.1-Kat karşılığı İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme

Kat karşılığında inşaat işlerinde vergilendirmeyi Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından incelemek gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre;³⁸ her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer yandan, aynı Kanunun “Değer Artışı Kazançları” başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 6 ıncı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsisi ettikleri gayrimenkullerin tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artışı kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Sahip olunan arsanın müteahhide kat karşılığı inşaat yapılmak üzere tapuda devredilmesi halinde satış işlemi gerçekleşmiş olduğundan, iktisap tarihi ile satış tarihi arasındaki sürenin beş yılı aşmaması halinde arsa satışından doğan kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu arsa ile ilgili olarak müteahhit ile yapmış olduğunuz kat karşılığı inşaat sözleşmesinin noterde yapılması ve durumun ayrıca tapu kayıtlarında tescil edilmemesi halinde, arsanın müteahhide satışından söz edilemeyeceğinden, değer artışı kazancının doğması söz konusu olmayacaktır.

Mülkiyeti gerçek kişiye ait olan bir arsa üzerine kat karşılığında inşaat yapılması durumunda; arsa sahiplerinin arsa karşılığında aldıkları konut veya işyerlerini 5 yıl geçmeden satmaları halinde, elde ettikleri kazancın Gelir Vergisi Kanunu'na göre değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Değer artışı kazancının safi tutarı, kat karşılığında elde edilen gayrimenkulün tutarından, arsanın maliyet bedeli ve buna ilişkin yapılan giderlerin düşülmesinden sonra kalan tutar üzerinden hesaplanacaktır.

Kat karşılığında müteahhide teslim edilen arsanın, bir iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumunda, aktifinde kayıtlı olan arsayı kat karşılığında yüklenici müteahhit işletmeye devreden işletmeler, elde ettikleri

³⁸ Gelir Vergisi Kanunu m.37/1

bağımsız bölümlerin tutarı ile devrettikleri arsanın maliyeti arasındaki fark üzerinden vergilendirilmektedirler.

Arsanın bir yapı kooperatifine ait olması durumunda, yapı kooperatifinin yüklenici firmaya kat karşılığında arsa teslim etmesi durumunda, Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından ortak dışı işlem sayılmayacağından, arsasını kat karşılığında vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri herhangi bir kazanç vergisi doğurmayacaktır. (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 4/k) Ayrıca aynı Kanun “yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği üzerine tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri” vergiden muaf tutulmuştur. (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 13.)

KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV ye tabidir. KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararnameye ekli I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Kararname eki I sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan “net alanı 150 m² ye kadar olan konut teslimleri” % 1 oranında, Kararname eki listelerde yer almayan 150 m² yi aşan konut teslimleri ile işyeri ve depo teslimleri ve bulundukları bölgeler itibarıyla özellik arzeden inşaatlar ise genel oranda (% 18) oranında KDV ye tabi tutulmaktadır.

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde, arsa karşılığı inşaat işinde KDV uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.

Arsa sahibinin müteahhide arsa tesliminde, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat meslek olarak ifa etmesi halinde, KDV ye tabi tutulacaktır. Arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetinin olmaması durumunda, kat karşılığında arsasını müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

Kat karşılığında müteahhide teslim edilen arsanın, bir iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumunda, aktifinde kayıtlı olan arsayı kat

karşılığında yüklenici müteahhit işletmeye devreden işletmeler, bu teslimlerinde için KDV uygulayacaklardır.

Konut yapı kooperatiflerinin arsalarını daire veya işyeri karşılığında müteahhitlere vermesi durumunda, konut yapı kooperatifinin KDV mükellefi olması ve müteahhide arsa tesliminde KDV hesaplaması; müteahhidin ise kooperatife arsa karşılığında teslim edeceği bağımsız bölümler için KDV hesaplaması gerekmektedir.

Ayrıca, kat karşılığı arsa teslimi sözleşmesi kapsamında şahsınıza teslim edilecek taşınmazlar için emsal bedel üzerinden net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri için % 1 oranında, 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ile konut dışındaki diğer taşınmazlar için % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. (VUK 'nun 276. Maddesinde, emsal bedelle ilgili olarak üç farklı ölçü belirlenmiş olup, uygulamada genellikle arsa sahibine daire ve işyeri tesliminde, maliyet bedeline %5 kar ilave edilmek suretiyle KDV matrahı tespit edilecektir.

(Yukarıda ve bundan sonraki anlatımlarda belirtilen katma değer vergisi oranlarına ilişkin rakamlar, Cumhurbaşkanlığı Kararı ile³⁹ yüzde 8 olan indirimli oran yüzde 10'a, yüzde 18 olan genel oran ise yüzde 20'ye yükseltilmiştir. Dolayısıyla yukarıda katma değer vergisi ile ilgili anlatılan hususlardaki %8 oranlı KDV %10 ve %18 oranlı KDV %20 olarak dikkate alınmalıdır.)

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.)

³⁹ Cumhurbaşkanlığı Kararı, 7 Temmuz 2023, yayım tarihi 10 Temmuz 2023

6.2-Kat Karşılığı İnşaat ve Onarım İşlerinde Muhasebeleştirme

Mülkiyeti gerçek kişiye ait bir arsa üzerine inşaat yapılması durumu:

Örnek: Kazankaya inşaat Taahhüt İşletmesi Limited Şirketi, Gerçek bir kişiye ait arsa üzerine apartman yapmak üzere sözleşme yapmışlardır. Yapılan sözleşmeye göre, arsa sahibine 125 m²'lik 10 daire ve 100 m²'lik 4 işyeri verilecek, inşaat işletmesine 125 m²'lik 40 daire ve 100 m²'lik 16 işyeri kalacaktır. Gerçek kişiye ait arsanın bedeli 200 000,00.TL.'dir. İnşaat bitinceye kadar arsanın devri gerçek kişide kalacaktır.

İşletme arsa karşılığı kat ve işyeri yapımı için sözleşme yapılması durumunda, inşaatın bitimine kadar arsanın Nazım Hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir.

Yapılan sözleşmenin nazım hesaplarında gösterilmesi kaydı;

/		
900 NAZIM HESAPLAR		200 000.-
900 10 Kat Karş. Alınan Arsa 200 000		
910 NAZIM HESAPLAR		200 000.-
910 10 Kat Karş. Arsa Sah.		
Arsa bedelinin nazım hesaplarda takibi		

İnşaat tamamlanıncaya kadar yapılan harcamalar tutarı:

151 YARI MAMÜL – ÜRETİM HESABI	: 1 650 000,00.TL.-,
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	: 450 000,00.TL.-,
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	: 630 000,00.TL.-,
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	: 240 000,00.TL.-,
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI	: 24 750,00.TL.-.

İnşaatın toplam maliyeti : 2 970 000,00.TL.-

(1 650 000,00 + 450 000,00 + 630 000,00 + 240 000,00 = 2 970 000,00)

İnşaatın toplam alanı : 8250 m²

(Arsa sahibine verilen $(125 \text{ m}^2 \cdot 10 + 100 \text{ m}^2 \cdot 4 = 1650 \text{ m}^2)$)

(İnşaat firmasına kalan $(125 \text{ m}^2 \cdot 40 + 100 \text{ m}^2 \cdot 16 = 6600 \text{ m}^2)$)

İnşaatın m^2 maliyeti = Toplam Üretim Maliyeti / Toplam m^2

İnşaatın m^2 maliyeti: $2\,970\,000,00.\text{TL}:- / 8250 \text{ m}^2 = 360,00 \text{ TL}/\text{m}^2$

Bir. başına (m^2) düşen G. Y. Gid.: $24\,750,00.\text{TL}:- / 8250 \text{ m}^2 = 3,00.\text{TL}/\text{m}^2$

Birim başına toplam maliyet: $360,00 + 3,00 = 363,00.\text{TL}./\text{m}^2$

Arasa sahibine teslim edilecek alanların maliyeti: $598\,950,00.\text{TL}:-$

$(1650 \text{ m}^2 \cdot 363,00 \text{ TL}./\text{m}^2 = 598\,950,00.\text{TL}:-)$

Arsa karşılığında teslim edilecek daire ve işyerlerinin KDV hesaplamaları:

Dairelerin toplam maliyeti : $453\,750,00.\text{TL}:-$

$((125 \text{ m}^2 \cdot 10) \cdot 363,00.\text{TL}./\text{m}^2)$

VUK 267 md. göre %5 emsal bedel ilaveli top. tutar : $476\,437,50.\text{TL}:-$

$(453\,750,00 \cdot 1,05)$

%10 KDV hesabı : $47\,643,75.\text{TL}:-$

$(476\,437,50 \cdot \%10)$

İşyerlerinin toplam maliyeti : $145\,200,00.\text{TL}:-$

$((100 \text{ m}^2 \cdot 4) \cdot 363,00.\text{TL}./\text{m}^2)$

VUK 267 md. göre %5 emsal bedel ilaveli toplam tutar : $152\,460,00.\text{TL}:-$

$(145\,200,00 \cdot 1,05)$

%20 KDV hesabı : $30\,492,00.\text{TL}:-$

$(152\,460,00 \cdot \%20)$

Arsa karşılığında yapılan inşaatların arsa sahibine tesliminde aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir:

Arsa karşılığı inşaatın üretim maliyetlerinin toplam inşaat maliyetine aktarılması kaydı;

710 DİREKT İLK MD. VE MALZ. GD.	598 950.-	
710 06 Arsa Maliyeti		
336 DİĞ. ÇEŞ. BORÇLAR HS.		598 950.-
336 10 Arsa Sah. Borç.		
Üretim maliyetine arsa maliyetinin eklenmesi		

Arsa değerinin nazım hesaplardan çıkartılmasının muhasebeleştirilmesi kaydı;

910 NAZIM HESAPLAR	200 000.-	
910 10 Kat Karşılığı Arsa Sah.		
900 NAZIM HESAPLAR		200 000.-
900 10 Kat Karş. Al. Arsa		
Arsa bedelinin nazım hesaplardan çıkartılması		

Arsa maliyetinin 710 DİREKT İLK MD. VE MALZ. GD. Hesabına aktarılmasından sonraki hesabın borç taraf toplamı:

$(450\ 000,00 + 598\ 950,00) = 1\ 048\ 950,00$.TL.- tutarında olacaktır.

İnşaat şirketine kalan daire ve işyerlerinin arsa payı dahil birim maliyeti:

$(2\ 970\ 000,00 + 24\ 750,00 = 2\ 994\ 750,00$.TL.-)

$2\ 994\ 750,00$.TL.-/6 600 m² = 453,75.TL/m²

İnşaatların maliyetlerinin yarı mamul-üretim hesabına aktarılmasının muhasebeleştirilmesi kaydı;

İnşaat giderlerinin yarı mamul üretim hesabına devir kaydı:

/		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM HESABI	1 943 700.-	
151 10 İnş. Maliyetleri 1 943 700.-		
711 DİMM G. YNS. HESABI		1 048 950.-
721 D. İŞÇ. GİDERİ YNS. HES.		630 000.-
731 G. ÜRT. GİD. YNS. HES.		240 000.-
771 G. YNT. GİD. YNS. HES.		24 750.-
İnşaat giderlerinin yarı mamul-üretim hes. akt.		

Yukarıda yapılan kayıt sonucunda ilgili hesap olan 151 YARI MAMUL - ÜRETİM HESABI'nın borç taraf tutarı (1 650 000,00 + 1 943 700,00) 3 593 750,00.TL.- olmuştur.

İnşaatların bitiminden sonra tamamlanan inşaatların maliyetlerinin mamuller hesabına aktarılmasının muhasebeleştirilmesi kaydı;

/		
152 MAMÜLLER HESABI	3 593 700.-	
152 10 Kat Karş. Yap. Yer. Mal. 598 950.-		
152 10 İşl. Kalan Yer. Mal. 2 994 750.-		
151 YARI MAM. ÜRETİM HES.		3 593 700.-
151 10 İnş. Mal. 3 593 700.-		
Tamamlanan inşaatların mamuller hes. devri.		

Maliyet hesaplarının kapatılmasının muhasebeleştirilmesi:

Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması kaydı;

/			
711 DİMM GİDERİ YNS. HESABI	1 048 950.-		
721 D. İŞÇ. GİDERİ YNS. HES.	630 000.-		
731 GEN. ÜRT. GİD. YNS. HES.	240 000.-		
771 GEN. YÖNT. GİD. YNS. HES.	24 750.-		
710 DİMM GİDERİ HES.		1 048 950.-	
720 D. İŞÇ. GİDERİ HES.		630 000.-	
730 GEN. ÜRT. GİD. HES.		240 000.-	
770 GEN. YÖNT. GİD. HES.		24 750.-	
Maliyet hesaplarının kapatılması.			

Arsa sahibine arsa karşılığı inşaat bedeli tutarında fatura kesilmesinin muhasebeleştirilmesi kaydı;

/			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HES.	677 085,75.-		
136 10 Arsa Sahibi 677 085,75			
600 YURT İÇİ SAT. HS.		598 950,00.-	
600 10 Daire Tes. 453 750.-			
600 20 İşyeri Tesl. 145 200.-			
391 HES. KDV HES.		78 135,75.-	
391 10 %10 KDV 47 643,75.-			
391 20 %20 KDV 30 492,00.-			
Devir işlemi karşılığında fatura kesilmesi.			

Arsa karşılığında yapılan inşaatın satılan mallar maliyet hesabına aktarılması kaydı;

620 SATILAN MALLAR MALİY. HES.	598 950.-	
620 10 Arsa Karş Daire Tesl. 453 750.-		
620 20 Arsa Karş. İşyeri Tesl. 145 200.-		
152 MAMÜLLER HES.		598 950.-
152 10 Kat Karş. 598 950.-		
Arsa karşılığı yerlerin maliyet hes. devri.		

Arsa sahibi ile ilgili hesapların kapatılması kaydı;

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	598 950.-	
336 10 Arsa Sahibine Borçlar 598 950.-		
136 DİĞER ÇEŞ. ALA.		598 950.-
136 10 Arsa Sahibi 598 950.-		
Arsa sahibi ile ilgili hesapların kapatılması.		

Şirketin arsa sahibinden olan KDV alacağının nakdi olarak tahsil edilmesi kaydı;

100 KASA HESABI	78 135,75.-	
100 01 TL Kasası		
136 DİĞER ÇEŞ. ALA.		78 135,75.-
136 10 Arsa Sahibi		
Arsa sahibinden olan KDV alacağının tahsili.		

Mülkiyeti bir ticari işletmenin veya yapı kooperatifinin aktifinde kayıtlı bir arsa üzerine inşaat yapılması durumu:

Bir ticari işletme aktifinde kayıtlı olan bir arsayı, daire ve işyeri karşılığında bir başka inşaat işletmesine devredebilmektedirler. Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satım işini meslek edinmiş olması durumunda, daire veya işyeri karşılığında inşaat işletmesine yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabi olmaktadır. (30 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.)

Aktifinde kayıtlı olan arsayı kat karşılığında inşaat işletmelerine devreden işletmeler, elde ettikleri bağımsız bölümlerin tutarları ile devrettikleri arsa bedelleri arasındaki fark üzerinden gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmaktadırlar.

Konut yapı kooperatifler, her ne kadar kar elde etmek amacı taşımamalarına nazaran, bu husus onların kar etmeyecekleri anlamına gelmemektedir. Kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurumlar vergisi mükellefleri olarak sınıflandırılmaktadırlar.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Muafiyetler" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde; "Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatiflerinin" kurumlar vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi" başlıklı bölümünde, "Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece

ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır. "açıklamaları yer almış,

Aynı Tebliğin "4.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler" başlıklı bölümünde de, "Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir." denilmiştir.

Buna göre, yukarıda belirtilen şartlarla kooperatifin muafiyet hükmünden yararlanması mümkün olup kooperatife ait arsanın kat karşılığı bir inşaat firmasına verilerek her bir hisse için bir konut elde edilmesi halinde de, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecek ve muafiyeti etkilemeyecektir.

Bir ticari işletme veya kooperatifin aktifinde kayıtlı olan bir arsayı, daire ve işyeri karşılığında bir başka inşaat işletmesine yapılacak hesaplama ve muhasebe kayıtları;

Mülkiyeti gerçek kişiye ait bir arsa üzerine inşaat yapılması durumundaki yukarıda verilen örnekle hemen hemen aynı olup, sadece işletmeye ait arsanın inşaat işletmesine arsa teslimine ilişkin KDV hesaplaması uygulamasında farklılık bulunmaktadır.

Bu farklılık İnşaat yapan işletme açısından aşağıdaki gibi hesaplanarak muhasebeleştirilecektir:

Arsa sahibi işletmeye verilecek olan bağımsız bölümlerin toplam üretim maliyeti:

Arasa sahibine teslim edilecek alanların maliyeti: 598 950,00.TL.-

$(1650 \text{ m}^2 * 363,00 \text{ TL./ m}^2 = 598 950,00.\text{TL.-})$

VUK 267. Maddeye göre %5 ilave: 628 897,50 Katma değer Vergisi matrahı

$(598 950,00.\text{TL.-} * \%5)$

%20 KDV : 125 779,50.TL.-

$(628 897,50 * 0,20 = 125 779,50.-)$

Genel Toplam : $628 897,50 + 125 779,50 = 754 677,00.\text{TL.-}$

Arsa karşılığı verilecek olan daire ve işyerlerinin maliyet bedeli hesaplanır. Hesaplanan bu maliyet bedeli üzerinden arsa 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME HESABI'na borç kaydedilir. Bu maliyet bedeline göre KDV hesaplanarak 191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI'na borç kaydedilir.

Arsa karşılığı verilen daire ve işyerlerinin maliyet hesaplarına devir kaydı;

710 DİREKT İLK MD. VE MALZ. GD. 710 06 Arsa Maliyeti	628 897,50.-	
191 İND. KDV HESABI 191 20 %20 İnd. KDV Hesabı	125 779,50.-	
336 DİĞ. ÇEŞ. BORÇ. HS. 336 10 Arsa Sah. Borç.		754 677,00.-
Üretim maliyetine arsa maliyetinin eklen.		

Aktifinde kayıtlı arsayı daire ve işyeri karşılığında veren işletmenin ise muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Verilen arsanın yapılmakta olan yatırımlar hesabına devir kaydı;

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258 06 Arsa Maliyeti	200 000.-	
250 ARSA VE ARAZ. HES. 250 01 X Arsa Hesabı		200 000.-
Arsa bedelinin yatırımlar hesabına devri.		

Arsa karşılığında teslim alınan daire ve işyerlerinin muhasebeleştirilmesi kaydı;

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	598 950,00.-	
258 07 Kat Karş. Tesl. Al. Yer.		
191 İND. KDV HESABI	78 135,55.-	
191 10 %10 İnd. KDV Hes.		
191 20 %20 İnd. KDV Hes.		
336 DİĞ. ÇEŞ. BORÇ.		677 085,55.-
336 10 ... İnşaat İş.		
Arsa bedelinin yatırımlar hesabına devri.		

Tamamlanan inşaatın binalar hesabına devir kaydı;

252 BİNALAR HESAB	828 895,50.-	
252 01 Daireler Hesabı	476 435,50.-	
252 02 İşyerleri Hesabı	152 460,00.-	
252 03 Arsa Payı Hesabı	200 000,00.-	
258 YAP. OLAN YAT. H.		828 895,50.-
258 06 Arsa Maliyeti		
258 07 Kat Karş. Tes.		
Arsa bedelinin yatırımlar hesabına devri.		

Arsa payının hesaplanması ve arsa devrinin maliyet hesabı ve muhasebesi:

Arsa payının birim maliyetinin hesaplanması:

Arsa payının birim maliyeti: Arsa Bedeli / Toplam Metrekare

Arsa payının birim maliyeti: 200 000,00.TL.- / 8 250 m² = 24,24.TL./ m²

İnşaat işletmesine devredilen alan: 8250 m² - 1650 m² = 6 600 m²

Devredilen arsanın maliyeti: 6600 m² * 24,24.TL./ m² = 159 984,00.TL.-

Arsa sahibi işletmenin kazancı: Teslim alınan yerlerin tutarı – Teslim ettiği arsanın bedeli

Arsa sahibi işletmenin kazancı: 598 950,00 – 159 984,00 = 438 966,00.TL.-

Hesaplanan KDV Hesabı : (598 950,00 * 0,20 = 119 790,00.-)

Arsa karşılığı verilen değerlerin muhasebe kaydı;

/		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	718 740.-	
136 10 Arsa Sahibi İnşaat İşlet.		
252 BİNALAR HESABI		159 984.-
252 03 Da. Ve İşy. Ars.		
391 HES. KDV HESABI		119 790.-
391 20 %20 Hes. KDV H.		
679 D. OL. DIŞI GEL.		438 966.-
679 01 D. Olg. Dışı Gel.		
Arsa payının devri.		

Arsa sahibi ile ilgili hesapların kapatılması kaydı;

/		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	677 085,75.-	
336 10 Arsa Sahibine Borç.		
136 DİĞ. ÇEŞ. ALA.		677 085,75.-
136 10 Arsa Sahibi		
Arsa sahibi ile ilgili hesapların kapatılması.		

Şirketin arsa sahibi olan şirketten kalan alacağının nakdi olarak tahsil edilmesi kaydı;

100 KASA HESABI 100 01 TL Kasası	/	41 654,25.-	
136 D. ÇEŞİTLİ ALAC.	136 10 Arsa Sahibi		41 654,25.-
İnşaat işletmesinden olan alacağın tahsili			

SEKİZİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE ASGARI İŞÇİLİK UYGULAMASI

1-İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE ASGARI İŞÇİLİK GİDERİ UYGULAMASI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Gerek ihale usulü ile yapılan inşaat ve onarım işlerinde ve gerekse özel bina inşaat işlerinde, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından tespit edilen asgari işçilik oranları ile Bayındırlık Ve İskan Bakanlığı yeni ismiyle Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından özel inşaatlar için belirlenen maliyetler veya ihaleli işlerdeki hakediş bedelleri esas alınarak, her bir işin SGK bildirilmesi gereken işçilik tutarı belirlenir, belirlenen bu işçilik tutarına asgari işçilik denir.

Özel inşaat sahiplerinin belediyeden iskan ruhsatı ve ihaleli işlerde işin bitiminde teminat geri alınırken, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından düzenlenen İlişiksizlik Belgesi istenmektedir. İlişiksizlik belgesi, özel inşaatlarda inşaat maliyetinin belli bir yüzdesi, ihaleli işlerde de alınan istihkak bedelinin belli bir yüzdesinin işçilik olarak bildirilmesinin tespit edilmiş durumunda ilgili SGK tarafından verilen bir belgedir. Asgari İşçilik olarak Kuruma bildirilmesi gereken işçilik miktarı bildirilmiş, bildirilen işçilik ödenmişse ve bu işten dolayı Kuruma sigorta prim borcu yoksa Kurum tarafından ilişiksizlik belgesi verilmektedir.

Asgari işçilik bildirimin yapılıp yapılmadığının tespiti 3 şekilde yapılır;

- Sigorta Kurumunun Ünitelerinde yapılan Asgari İşçilik Tespiti,
- Meslek Mensuplarının (SMMM veya YMM) raporlarıyla yapılan asgari işçilik tespiti,
- Sigorta Müfettişlerin incelemesiyle Yapılan Asgari İşçilik Tespiti.

Asgari İşçilik tespiti yukarıda belirtilen üç durumdan herhangi birisiyle yapılabilmektedir. Ancak bazı hallerde 1. ve 2. sıradakilerle bu tespitlerin yapılması mümkün olmamakta mutlaka müfettiş incelemesi yapılması gerekmektedir.

1.1-Asgari İşçilik Uygulamasının Kısa Tarihçesi

Özel bina inşaatlarında ve ihaleli işlerde asgari işçilik uygulamasının hikayesi oldukça eskidir. 1994 öncesinde “ölçümleme” denilen uygulama, 2003 yılına gelinceye kadar asgari işçilik uygulaması” olarak adlandırılmaktaydı. Bu tarihten sonra da bu kavram “araştırma“ olarak kullanılmış, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin bu konularda rapor düzenlemesine ise “inceleme” denilmiştir.

Özellikle inşaat sektörüne özgü geliştirilmiş olan ölçümleme sisteminin 1987 yılında kaldırılmasından sonra, kaçak sigortalı çalıştırılması, inşaat sektöründe yeniden önlem almayı gerektirecek düzeylere ulaşmıştır. Böylece 1994 yılı başından itibaren yeniden asgari işçilik uygulamasına başlanmıştır.

5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanununun 85. Maddesinde ise “asgari işçilik uygulaması” adı altında konu yeniden düzenlenmiştir. Geçmiş deneyimler ışığında daha kurumsal bir düzenlemeye yer verilirken, Kanunun 59. Maddesinde ise meslek mensuplarına özel bina inşaatı ve ihaleli işlerde rapor düzenleme yetkisi verilmiştir. Öte yandan Kanunu 90. Maddesinde, özellikle ihaleli işler ve özel bina inşaatlarının tamamlanması sonucunda yetkili makamlara, bu işlerden dolayı işverenlerin Kuruma borçları olmadığına dair Kurumca düzenlenmiş bir belge isteme zorunluluğunun getirilmiş olması, asgari işçilik uygulamasını daha da anlamlı hale getirmiştir.

1.2-Asgari İşçilik Uygulaması

İnşaat ve onarım işleri faaliyetinde bulunan işletmeler, yapmayı üstlendikleri inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak çalıştırdıkları işçilere ait primleri ilgili SGK’na bildirirler. Bildirilen bu işçilikler her bir inşaat için ayrı ayrı dosyalarda tanzim olunmaktadır.

Asgari işçilik uygulaması; dosya memurunca, işveren her bir inşaat için Kurumda oluşturulan dosyası üzerinde bir ön değerlendirme yapılmasına ve bu ön değerlendirme sonucunda dosyası incelenen işverenin işlemlerinin sigorta müfettişi incelemesine sevk edilip edilmeyeceğinin belirlenmesine yönelik bir işlemidir.

Buna göre; dosya memuru, inşaat işleri ile ihale konusu işler için işin bitiminden sonra dosya üzerinde yaptığı bir değerlendirme sonucunda, Kurumca belirlenen bir barajın üzerinde işçilik bildiriminde bulunduğunu tespit ettiği durumda, işverenlere ilişiksiz belgesini hemen vermekte ve işyeri dosyası hemen tasfiye edilmektedir.

Kurumca belirlenen barajın altında işçilik bildiren işverenler için ise barajın altına düşmesinin sigortasız işçi çalıştırmasından ve Kurumdan prim kaçırılmasından ileri gelip gelmediğinin araştırılması bakımından sigorta müfettişine aktarılmaktadır.

Durumu sigorta müfettişlerine aktarılan işyerleri için müfettiş incelemesi yapılmakta, müfettiş raporu sonucuna göre ilişiksiz belgesi başka bir işlem yapılmadan hemen verilmekte ya da müfettişin asgari koşullarda resen saptanmış bulunan eksik bildirimle ilişkin prim tutarının tahsilinden sonra verilmektedir.

1.3-İhaleli İşlerde ve Özel Bina İnşaatlarında Yeterli İşçilik Bildirimi

1.3.1- Yeterli İşçiliğin Kurumca Araştırılması

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 85 maddesinin ikinci fıkrasına göre; Kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar tarafından ihale mevzuatına göre yaptırılan işlerden ve özel nitelikteki inşaat işlerinden dolayı bu işleri yapan işverenler tarafından yeterli işçilik bildirilip bildirilmediği Kurumca araştırılır. Bu araştırma sonucunda yeterli işçiliğin bildirilmemiş olduğu anlaşılırsa, eksik bildirilen işçilik üzerinden hesaplanan prim tutarı gecikme cezası ile birlikte bir ay içerisinde ödenmek üzere işverene tebliğ edilir. Tebliğ edilen prim ve cezasının ödendiği veya ödeneceğinin işveren tarafından yazılı olarak taahhüt edilmesi halinde borç kesinleşir. Taahhüt edilen prim ve cezalarının ödenmemesi ve ödeneceğinin taahhüt edilmemesi halinde Kurumca inceleme başlatılır.

Bilindiği gibi inşaat ve onarım işleri ile özel bina yapımı işlerinde SGK ya asgari işçilik tutarında işçilik bildirilmesi gerekmektedir. Eğer inşaat asgari işçiliğini SGK Müfettişi veya SGK Denetmenine gitmeden SGK Müdürlüklerinde hesaplattırıp dosyayı kapatmak istenirse, işçilik hesaplamasında asgari işçilik oranından %25 indirimle gidilmektedir. SGK Müfettişi veya SGK Denetmenince inceleme talep ederseniz işçilik oranı tam alınmaktadır.

1.3.2- Yeterli İşçiliğin SMMM ve YMM Aracılığıyla Araştırılması

5510 sayılı Kanunun 59. maddesi dördüncü fıkrasında ise özel bina inşaatları ve ihaleli işlerde Kuruma yeterli işçiliğin bildirilip bildirilmediğinin SMMM ve YMM vasıtasıyla araştırılabileceği düzenlenmiştir. Buna göre; ihaleli işleri ile özel bina inşaatı işyerleri işverenlerine, Kuruma prim borçlarının bulunmadığını gösteren ilişiksiz belgesinin verilmesinde, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yetki verilmiş serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirler tarafından işyerlerinin kayıtlarının incelenmesi sonucunda Kuruma bildirdiği tespit edilen işçilik tutarlarının uygulugu, kurumun denetim yetkisi saklı kalmak kaydıyla, esas alınabilir.

Asgari işçilik tespitinin Meslek Mensubuna rapor düzenlettirmek suretiyle yaptırılması haline, asgari işçilik oranlarında %25 eksiltme yapılmamakta bunun yerine işçilik faturaları dikkate alınmaktadır.

1.4- Araştırma ve Tespitte Yöntem

1.4.1- Asgari İşçilik Tespit Komisyonu

5510 sayılı Kanunun 85. Maddesi 6. Fıkrasında, Kurum bünyesinde Asgari İşçilik Tespit Komisyonu oluşturulmasından bahsetmiştir. Buna göre; Kuruma yeterli işçilik tutarının bildirilip bildirilmediğinin araştırılmasında, işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik tutarının tespitinde dikkate alınacak asgari işçilik oranlarının saptanması ve asgari işçilik oranlarına vaki itirazların incelenerek karara bağlanması amacıyla Kurum bünyesinde Asgari İşçilik Tespit Komisyonu kurulur.

1.4.2- İhaleli İşlerde Araştırma

İhaleli işlerde araştırmanın nasıl yapılacağı Sosyal Sigortalar İşlemleri Yönetmeliğinde belirtilmiştir. (Sosyal Sigortalar İşlemleri Yönetmeliği, m.117.) Buna göre, 5510 sayılı Kanunun ikinci fıkrasında belirtilen kurum ve kuruluşlar ihale mevzuatına göre yaptırılan her türlü işlerde ünitelerce yapılacak araştırma; işin kesin kabulünün ya da geçici kabulünün noksansız olarak yapıldığı tarihten sonra ve işverene ödenmesi gereken KDV hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dahil toplam istihkak tutarına, işin asgari işçilik oranının %25 eksigi uygulanmak suretiyle yapılır. Asgari işçilik oranları ise, Kurum bünyesinde oluşturulan Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca belirlenir ve bu oranlar tebliğ ile yayımlanır.

İhaleli işin birden fazla konuyu kapsıyor olması ve bünyesindeki her bir işin asgari işçilik oranı daha önce belirlenmiş olmak kaydıyla, ihale makamı tarafından her bir işe istihkak tutarlarının ayrı ayrı bildirilmesi halinde, araştırma işlemi, her bir işe ait asgari işçilik oranları dikkate alınarak yapılır. Her bir işe ait istihkak tutarının ayrı ayrı bildirilmemesi halinde, işverenin yazılı isteği üzerine araştırmada, bu işlerin en yüksek olanına ilişkin asgari işçilik oranı dikkate alınır. İşveren tarafından yapılan işlere ilişkin en yüksek asgari işçilik oranının uygulanmasının kabul edilmediği durumda, işin asgari işçilik oranı Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından yeniden belirlenir.

İhale konusu işlerin geçici kabulünün yapılması, asgari işçilik uygulaması açısından noksansız yapıldığı anlamına gelmediğinden, geçici kabulün yapıldığı tarihten sonraki süreye isabet eden işçilikler kuruma bildirilir ve işçilik tutarına dahil edilir.

Geçici kabulün noksansız olarak veya kesin kabulün yapıldığı tarihten sonra yani işin bitim tarihinden sonra şantiyenin sökülmesi, malzemelerin toplanması, nakliyesi, bekçi çalıştırılması gibi belirli süre sonra daha işçi çalıştırılabilmektedir. Kesin kabulden sonraki bu süreye isabet eden işçilikler asgari işçilik tutarına dahil edilmeyecektir.

İhale makamı tarafından müteahhide kısmen malzeme verilmesi veya akreditif bedeli ödenmesi durumunda asgari işçilik oranı değişmeyeceğinden bu durumda asgari işçilik oranı genel müdürlükçe belirlenir.

İstihkak tutarından öncelikle fatura karşılığında malzemeli işçilik ihtiva eden ödemeler ile nakliye ve varsa hafriyat ödemelerinin toplam istihkaktan düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden inceleme yapılması gerekir.

İşyeri kayıtlarından bazı sigortalılara 506 sayılı Kanunun 78 inci maddesi uyarınca belirlenen sigorta primine esas kazanç üst sınırının üzerinde ücret ödemesi yapıldığı tespit edilmiş ise, ücret tediye bordrolarında kayıtlı brüt ücretler ile üst sınır arasındaki fark ücretler ve salt işçilik içeren faturalı işçilik ödemeleri, işin asgari işçilik oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan asgari işçilik tutarından düşülerek inceleme yapılması gerekir.

İhale konusu işin bölüm veya eklentilerinden iş alan ve kendi adına sigortalı çalıştıran kimseler, 506 sayılı Kanunun 87 nci maddesine göre “aracı” olduklarından, bu durumdaki kimselerin prim belgelerini işveren adına açılan işyeri dosyası üzerinden Kuruma vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, araçların bildirmiş oldukları işçilik tutarının, işveren tarafından bildirilmiş işçilik olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ancak, işverenlerce ve varsa araçlar tarafından başka firma veya şahıslara fatura karşılığında yapılmış olan ödemeler istihkak tutarından düşülürken, düşülen ödemeler tutarının, istihkak (hakediş) raporunda o iş için ödenmiş bulunan miktarı aşmaması gerekir.

1.4.3- Özel Bina İnşaatlarında Araştırma

Özel bina inşaatlarında araştırmanın nasıl yapılacağı Sosyal Sigortalar İşlemleri Yönetmeliği'nin 118. maddesinde gösterilmiştir. Gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliğe haiz olmayan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan özel nitelikteki inşaat işyerleri hakkında ünitece yapılacak araştırma; inşaat maliyetine Kurumca yayımlanan tebliğ ile belirlenen asgari işçilik oranının %25 eksiği uygulanmak suretiyle hesaplanır. Bu durumda faturalı ödemeler dikkate alınmaz.

Bina maliyeti, belediyeler, valilikler ve ruhsat vermeye yetkili diğer makamların vermiş olduğu inşaatın ruhsatnamesinde yazılı bulunan, ruhsatname yoksa ünitece tespit edilecek yüzölçümü ile birim maliyet bedelinin çarpımı suretiyle bulunacak tutar üzerinden hesaplanır.

Başlandığı yıl içinde bitirilmiş olan inşaatlarda inşaatın maliyetinin hesaplanmasında o yıl için tespit edilen, başlandığı yıldan sonraki yılda bitirilen inşaatların maliyetlerinin hesaplanmasında ise bitirildiği yıldan önceki yılın birim maliyet bedelleri dikkate alınır.

Faaliyeti iki yıldan fazla süren özel bina inşaatlarının maliyetlerinin tespit şekli, Yönetmeliğinin yürürlüğe girdiği 01.05.2004 tarihinden itibaren değiştirilmiş olup; değişiklik şekilleri aşağıdaki gibidir:

-Yapımına 01.05.2004 tarihinden sonra başlanılan veya 01.01.2003 tarihinden sonra başladığı halde 01.05.2004 tarihinden sonra bitirilen binaların maliyeti, ortalama maliyet yerine, bitirildiği yıldan bir önceki yıla ilişkin birim maliyet bedeli esas alınarak hesaplanacaktır.

-Yeni Sosyal Sigortalar İşlemleri Yönetmeliği hükümlerinin 01.05.2004 tarihinde yürürlüğe girmesi ve hukukun temel ilkelerinden biri olan kanunların geriye yürümezliği ilkesi nedeniyle, 20.04.2004 (dahil) ve önceki tarihlerde bitirilmiş bina inşaat maliyetlerinin, 16-118 Ek sayılı Genelgede belirtildiği gibi; inşaatın bittiği yıldan bir önceki yıla kadar olan yılların maliyet bedelleri toplanarak, maliyet bedeli dikkate alınan yıl sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilerek hesaplanacaktır.

-2003 yılından önce başlanıp, 2004 veya daha sonraki yıllarda bitirilen binaların maliyetleri, 01.05.2004 tarihinden önceki ve sonraki sürede yapılan uygulamalar dikkate alınarak, ayrı ayrı hesaplanacak, bu suretle bulunan iki ayrı maliyet bedelinin aritmetiksel ortalamasının alınması ve binanın yüzölçümü ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır.

1.4.4- Araştırma ve Tespitin Sonuçları

Özel bina inşaatı ve ihaleli işlerde Kurumca yapılacak araştırma sonucunda yeterli işçiliğin bildirilmediğinin belirlenmesi durumunda ve Kurumun denetim ve kontrol ile görevli memurları tarafından işin yürütülmesi için gerekli olan asgari işçiliğin bildirilmediğinin tespit edilmesi halinde, noksan bildirilen işçilik ve gecikme cezaları için işverene tebligat yapılır. İşveren tebliğ edilen borcuna karşılık tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde itiraz edebilir. Kurumca itirazın reddedilmesi durumunda, kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde mahkemeye başvurulabilir. Mahkemeye başvurulması, prim borcunun takip ve tahsilini durdurmaz. (5510 sayılı SGK 85 madde.) Noksan bildirilen işçilikler sonucunda hesaplanan primler ve cezalarıyla ilgili olarak işverenle uzlaşmaya gidilebilir.

1.4.5- İlişiksiz Belgesi

Kamu İhale Kanununun Kesin Teminat ve Ek Kesin Teminatın Geri Verilmesine ilişkin olarak, taahhüdün, ihale ve sözleşme dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirildiğinin ve bu işten dolayı yüklenicinin idareye her hangi bir borcunun olmadığına tespitinden sonra alınmış olan kesin teminatın varsa ek teminatın, yapı işlerinde; varsa eksik ve kusurların giderilerek kesin kabul tutanağının onaylanmasından sonra yarısı, Kurumdan ilişiksiz belgesi getirilmesi ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından sonra kalanının yükleniciye iade edileceği hüküm altına alınmıştır.⁴⁰

5510 sayılı Kanunun uygulanmasında, ihale konusu iş ile ilgili teminatın iade edilebilmesi ve özel bina inşaatı işyerlerinden dolayı yapı kullanma izin belgesi alınabilmesi için münhasıran bu işyerleri ile ilgili olarak işverenlerin Kuruma borçlarının bulunmaması gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere Kurumca düzenlenen ilişiksiz belgesi, sadece belgede kayıtlı işyerlerinden dolayı işverenin Kuruma borcunun bulunmadığı anlamına gelmektedir.

⁴⁰ 4735 sayılı Kamu İhale Kanunu, m. 13.

İşverenlerin hakedişleri, Kuruma idari para cezası, prim ve prime ilişkin borçlarının olmaması kaygıyla ödenir. Kesin teminatları ise ihale konusu işle ilgili olarak Kuruma borçlarının bulunmadığının tespit edilmesinden sonra iade edilir.⁴¹

1.5- Asgari İşçilik Uygulamasına İlişkin Örnekler

Örnek: Er İnşaat Taahhüt Ticaret Limited Şirketi, Okul İnşaatıyla ilgili olarak KDV hariç 300 000,00.TL.-'lık hakediş almıştır. İnşaatın asgari işçilik oranı %14'dür. Kuruma bildirilen işçilik tutarı 50 000,00.TL.-'dir.

Kurumca yapılacak inceleme sonucunda, inşaatın asgari işçilik uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır:

KDV hariç hakediş toplamı	: 300 000,00.TL.-
İnşaatın asgari işçilik oranı	: %14
Kurumun tanıdığı istisna	: %25
Uyg. gereken asg. İşç. oranı	: $(14 - (14 * \%25)) = 10,50$
Bild. gereken asg. İşç. tutarı	: $300\ 000,00 * \%10,50 = 31\ 500,00$
Bildirilen işçilik toplamı	: 50 000,00

Bildirilen işçilik, bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarından büyük olduğu için ilişiksiz belgesi hemen verilmelidir. Bu incelemenin meslek elemanları tarafından yapılması durumunda Kurumca tanınan %25'lik istisna dikkate alınmamalıdır.

Örnek: Kazankaya İnşaat Taahhüt İşletmesi Kollektif Şirketi yapmayı üstlendiği Atık Su Kanalı Islahı İnşaatıyla ilgili olarak Katma Değer Vergisi hariç 8 000 000,00.TL.- tutarında hakediş almıştır. Bu inşaat için malzemeli işçilik ihtiva eden faturalar toplamı 2 000 000,00.TL.- ve salt işçilik ihtiva eden faturalar toplamı 100 000,00.TL.'dir. İhale konusu işin asgari işçilik oranı % 10'dur. İnşaatı asgari işçilik açısından inceleyiniz?

⁴¹ 5510 sayılı SGK m. 90/2.

KDV hariç hakediş toplamı	: 8 000 000,00
Malzemeli işçilik ihtiva eden fatura toplamı	: 2 000 000,00
Asgari işçilik hesabı matrahı	: 6 000 000,00
$(8\ 000\ 000,00 - 2\ 000\ 000,00 = 6\ 000\ 000,00)$	
Asgari işçilik oranı	: %10
Kurumca tanınan istisna $(10 - (10 \cdot 0,25))$	: %7,5
Hesaplanan asgari işçilik	: 450 000,00
$(6\ 000\ 000,00 \cdot \%7,5 = 450\ 000,00)$	
Salt işçilik ihtiva eden faturalar toplamı	: 100 000,00
Bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı	: 350 000,00
$(450\ 000,00 - 100\ 000,00 = 350\ 000,00)$	

Bu hesaplama sonucunda Kuruma bildirilmiş olan işçilik 350 000,00.TL.- veya daha fazla ise yine ilişiksizlik belgesi verilebileceğine ilişkin rapor düzenlenebilecektir

İşveren, bu iş dolayısıyla Kuruma 300 000,00.TL.- işçilik bildirmiş olduğunu farzederek, örneğe göre Kuruma bildirmemiş olduğu 50 000,00.TL.- tutarındaki fark işçilik, işin faaliyet süresinin son ayına ait prime esas kazanç olarak kabul edilecektir. Bu tutar üzerinden tahakkuk edecek sigorta primi ve hesaplanacak gecikme zammının, ilgili Ünitemizce yapılacak tebligat üzerine, tebligatın alındığı tarihten itibaren bir aylık süre içerisinde ödeneceğinin dilekçe ile bildirilmesi halinde, ihbar, şikayet veya şüpheli bir durum da yoksa işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının tespiti için sigorta müfettişi incelemesi istenilmeyecektir.

İşverenin, yukarıda verilen örneğe göre hesaplanan prim, gecikme zammı ve idari para cezası borçlarını ödemesi kaydıyla, başkaca borcu da yoksa işyerinden dolayı soğuk damgalı ilişiksizlik belgesi düzenlenecektir.

Örnek: Yıldırım İnşaat Taahhüt Ticaret İşletmesi Limited Şirketi, yapmayı üstlendiği Baraj ve Hidro Elektrik Santral İnşaatı için toplam olarak 1 200 000,00.TL.- tutarında hakediş almıştır. Bu inşaatla ilişkin belirlenen asgari işçilik oranı %4'dür. İşletme bu inşaatla ilgili olarak Sosyal Güvenlik

Kurumuna 25 000,00.TL.- işçilik bildirmiştir. SGK prim oranı %34,5'dir. İşletme bu inşaatla ilgili olarak 20 000,00.TL.- tutarında malzeme fiyat farkı almış ve sigorta primine tabi esas kazanç üst sınır üzerinden 8 000,00.TL.- tutarında fazla ödemedi bulunmuştur.

Toplam KDV hariç hakediş bedeli	: 1 200 000,00
Malzeme fiyat farkı	: 20 000,00
Asgari işçilik matrahı	: 1 220 000,00
Asgari işçilik oranı	: %4
Kurumun tanıdığı istisna	: %25

Uygulanacak asgari işçilik oranı	: %3
$(4 - (4 \cdot 0,25)) = \%3$	
Hesaplanan asgari işçilik tutarı	: 36 600,00
$(1 220 000,00 \cdot \%3 = 36 600,00)$	
Sigorta primine tabi esas kazanç üst sınırı	
Üzerinden yapılan ödeme	: 8 000,00
Bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı	: 28 600,00
$(36 600,00 - 8 000,00 = 28 600,00)$	
Bildirilen işçilik toplamı	: 25 000,00
Noksan bildirilen işçilik	: 3 600,00
$(28 600,00 - 25 000,00 = 3 600,00)$	
Ödenecek ek prim	: 1 242,00
$(3 600,00 \cdot \%34,5(\text{prim oranı}) = 1 242,00)$	

Ödenecek ek prim tahakkukunun muhasebeleştirilmesi kaydı;

/			
740 HİZ. ÜRETİM MAL. HESABI		1 242.-	
740 10 Baraj ve Hid. İnş.	1 242.-		
740 10 05 İşçilik Gideri	1 242.-		
361 ÖD. SGK HESABI			1 242.-
361 02 SGK İşv. P.			
Asgari işçilik hes. farkına ilişkin prim tahak.			

Örnek: As İnşaat Ticaret Limited Şirketi 2019 yılında başladığı ve 2025 yılında tamamladığı toplam 500 m², işçilik oranı %12 olan ve 3B grubuna giren özel bina inşaatıyla ilgili verileri aşağıdaki gibidir:

İnşaatın 2025 yılında tamamlanmasına rağmen 2024 yılı birim maliyeti olan 560,00.TL.- üzerinden maliyet hesaplanacaktır.

Toplam inşaat maliyet	: 1 525 000,00
(500 * 3 050,00=1 525 000,00)	
Uygulanacak asgari işçilik oranı	: %9
(12-(12*0,25))	
Asgari işçilik tutarı	: 137 250,00
(1 525 000,00 * 0,09)	

Özel inşaat sahibi tarafından bildirilen işçilik, asgari işçilik tutarından fazla ise inşaatla ilgili olarak ilişiksiz belgesi (borcu yoktur) hemen verilmektedir. Yeterli işçiliğin bildirilmediği tespit edilirse Kurumca gerekli bildirimlerde bulunularak fark prim borçlarının cezası ile birlikte tahsilinden sonra ilişiksiz belgesinin verilmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi, Yenilenmiş 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008,

Yılmaz Benligiray, İhtisas Muhasebesi, Birlik Ofset, Eskişehir, 1997,

Şenol Babuşcu, İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi, Akademi Yayınları, Ankara, 2007,

Aziz S. Erden, İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Isparta, 1997.

Benligiray, Y.1981. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi. Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Yayın No: 241/161.

Sayarı, M. Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni. Gazi Üniversitesi, Yayın No: 32,1983, İİBF Yayın No: 22

Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Ve Ölçümleme, Olgaç Matbaacılık, Ankara,1980,

Yusuf Sürmen, Muhasebe-1, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2008,

F. Çoşkun Ertaş, Muhasebe Organizasyonu, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007,

Ç. Özkaya Yıldırım, İnşaat Muhasebesi, Detay Yayınları, Ankara, 2008,

Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirme Ve Ölçümleme, Olgaç Matbaacılık, Ankara, 1980,

Kızılot Şükrü, İnşaat Muhasebesi, Yenilenmiş 11. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Mehmet Şenlik, İnşaat Muhasebesi, 3. Baskı, Maliye Hukuk Yayınları, 2010, Ankara.

Bilgili Özkan, Sosyal Güvenlik Uygulaması, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara, 2008.

Dr. Özkan BİLGİLİ, Sosyal Güvenlik Uygulaması, Ankara SMMM Odası, Ankara, Eylül 2008,

Mehmet ŞENLİK, İnşaat Muhasebesi, ANKARA, Detay Yayıncılık, 2005

Mehmet ŞENKİL, Örnek Uygulamalı İnşaat Muhasebesi Genel Bilgiler-Vergilendirme- Muhasebe Uygulamaları, 2013

Şükrü KIZILOĞ, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi (Mevzuat ve Asgari İşçilik) Muhasebe Kitapları A.Ş., Bursa.2014

Mehmet ŞENLİK, İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011.

Vedat EKERGİZ-Canatay HACIKÖYLÜ-Salim ŞENGEL- Ahmet AĞCA, İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayını, yayın No: 2805, 2013, Eskişehir.

Gültekin GÜRÇAY, İnşaat Muhasebesi, Çatı Kitapları, 2015.

Özgür ÇATIKKAŞ, Mehmet ERSOY, Cafer ŞUEKİNCİ, Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi ve Vergi uygulamaları, Maliye hesap Uzmanları Derneği, Eylül 2016

İlker hasan DUMAN, İnşaat Hukuku, Seçkin Yayınları, 8. Baskı, 2016

KANUNLAR

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

3194 Sayılı İmar Kanunu

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

4857 Sayılı İş Kanunu

818 Sayılı Borçlar Kanunu

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

TEBLİĞLER

Kurumlar Vergisi 1 Seri No'lu Genel Tebliğ

Gelir Vergisi Kanunu 194 Nolu Tebliğ

Vergi Usul Kanunu 153 Seri No'lu Tebliğ

4 Şubat 2021 tarihli Resmi Gazete, Cumhurbaşkanlığı Kararları

Katma Değer Vergisi 30 Seri Nolu Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi 42 Seri Nolu Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi 65 Seri Nolu Genel Tebliğ

Türkiye Muhasebe Standartları

Katma Değer Vergisi 91 Seri Nolu Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi 99 Seri Nolu Genel Tebliği

Muhasebe Sistemi Uygulama 1 Sıra Nolu Genel Tebliği

Muhasebe Sistemi Uygulama 2 Sıra Nolu Genel Tebliği

Damga Vergisi Kanunu'na Ekli (I) Sayılı Tablo (Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar)

Danıştay 4. Daire; 1965/1007 No'lu Karar.

ŞARTNAMELER

Yapım İşleri Genel Şartnamesi

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi

MAKALELER

Özgür ÖZKAN, (2008), Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Geçici Kabul Tutanağının İdarece Onaylandığı Tarihten sonra Yapılacak Ödemelerden Tevkifat Yapılması Gerekir mi?, Maliye Postası (667)

M. Tahir Ufuk, (2008) Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin Vergilendirmesi, Yaklaşım (97)

Esra ÖZGÜL-H.S. ERDOĞAN, (2006), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem sonu İşlemleri, Vergi Raporu, (79)

Gündoğan DURAK, (2008), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, Maliye Postası, (73)

İNTERNET

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100917670.html>.

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100917670.htm>

<http://yildirimercan.blogspot.com/2011/05/yllara-ve-aylara-yaygn-insaat-onarm.html>

<http://www.muhasbevergi.com>, Hüseyin YALÇIN, Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Muhasebe Kayıtları, 2011.

<http://www.inaat muhasbesi.gen.tr> Yıllar Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım İşleri,

<http://www.inaat muhasbesi.gen.tr> İnşaat Muhasebesinde Özellikli Durumlar.

<http://www.inaat muhasbesi.gen.tr> İnşaat Muhasebesinde Tevkifat Uygulaması

<http://www.kamufinans.com> İnşaat İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları

Son Mevzuat Değişiklikleri erevesinde İnşaat Muhasebesi ve Uygulamaları

Dr. Öğr. Üyesi Tevhit Kahraman