

T.C.KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

CANSU ÇELİK

YAP-SAT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE KAYDI VE
KDV İADESİ SORUNU: ÇÖZÜM ÖNERİSİ

DANIŞMAN

DOÇ.DR. FERAH YILDIZ

KOCAELİ/2018

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

YAP-SAT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE KAYDI VE KDV
İADESİ SORUNU: ÇÖZÜM ÖNERİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: CANSU ÇELİK

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No: 26.12.2018/34

Jüri Başkanı: DOÇ. DR. FERAH YILDIZ



Jüri Üyesi: PROF. DR. SAİD KINGİR



Jüri Üyesi: DR. ÖĞR. ÜYESİ EDNAN AYVAZ



KOCAELİ 2018

ÖNSÖZ

Bu çalışmada inşaat işletmelerinde maliyet uygulamaları, karşılaşılan sorunların neler olduğuna değinilmiştir. Bu sorunların önemli bir değişkeni olan KDV iadeleri problemini çözmeye yönelik tartışmalar ele alınmıştır. Bu açıdan literatüre katkı sağlanmak amaçlanmıştır.

Tez aşamasında desteklerini esirgemeyen, tez danışmanım Doç.Dr.Ferah YILDIZ, yapıcı eleştirileri ile yardım ve deneyimlerini paylaşan hocam Doç.Dr. Ferhat PEHLİVANOĞLU ‘ na teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca destek aldığım Sayın Kadir KÜÇÜKAYDIN’a da şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
KISALTMALAR.....	IV
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
1.İNŞAATLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	3
1.1 İNŞAAT KAVRAMI.....	3
1.2 İNŞAATIN TARAFLARI.....	5
1.2.1 İnşaat Sahibi.....	5
1.2.2 Proje Yöneticisi.....	6
1.2.3 Yapı Müteahhidi	6
1.2.4 Taşeron (Alt Yüklenici)	7
1.3. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KULLANILAN TERİMLER.....	8
1.3.1 Hakediş	8
1.3.2 Teminat	10
1.3.2.1 Kesin Teminat.....	10
1.3.3 Kabul.....	11
1.3.3.1 Geçici Kabul	11
1.3.3.2 Kısmi Kabul.....	12
1.3.3.3 Kesin Kabul	12

1.4 İNŞAAT ÇEŞİTLERİ VE SINIFLANDIRILMASI	12
--	-----------

1.5 İNŞAAT İŞLETMELERİ.....	13
------------------------------------	-----------

1.5.1 Özel İnşaat (yap-sat) işletmeleri	14
---	----

1.5.2 Taahhüt İnşaat İşletmeleri.....	15
---------------------------------------	----

1.5.3 Taşeron İşletmeleri.....	16
--------------------------------	----

1.5.4 Kat Karşılığı İnşaat Yapan İşletmeler.....	17
--	----

İKİNCİ BÖLÜM

2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE	18
--	-----------

2.1. İNŞAAT MUHASEBESİ	18
-------------------------------------	-----------

2.2. İNŞAAT MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ.....	18
---	-----------

2.3 İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULANMASINDA VUK'NA GÖRE TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER	19
---	-----------

2.4. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE SIK KULLANILAN HESAPLAR.....	23
--	-----------

2.4.1. İlk Madde Ve Malzeme Hesabı	26
--	----

2.4.2. Yarı Mamuller-Üretim Hesabı.....	29
---	----

2.4.3. Mamuller Hesabı.....	30
-----------------------------	----

2.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri Hesabı	30
---	----

2.4.5. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri	31
---	----

2.4.6. Direkt İşçilik Giderleri.....	32
--------------------------------------	----

2.4.7. Genel Üretim Giderleri	33
-------------------------------------	----

2.4.8. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri	34
---	----

2.4.9. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı	35
---	----

2.4.10. Yurt içi Satışlar	36
---------------------------------	----

2.5.MALİYET KAVRAMI.....	37
2.5.1 MALİYETİN BELİRLENMESİNDEKİ AMAÇLAR	37
2.5.2 MALİYETİN MUHASEBESİ VE TANIMI.....	37
2.5.2.1 Maliyet Muhasebesinin Amaçları	39
2.5.2.2 Maliyet – Gider – Harcama – Zarar Kavramları.....	39
2.5.3. GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI	41
2.5.3.1 Çeşitlerine Göre Giderler	42
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
3. ÖZEL İNŞAAT İŞLETMELERİNDE VERGİLENDİRME VE KDV İADESİ	
UYGULAMASI	44
3.1. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ.....	44
3.1.1. Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme	46
3.1.2. Gerçek Kişilerin Ticari Kazançlarının Vergilendirilmesi.....	47
3.1.3. Tüzel Kişilerin Ticari Kazançlarının Vergilendirilmesi	47
3.2. KAZANCIN SAPTANMASI VE VERGİLENDİRİLMESİ.....	51
3.2.1. Özel İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebe Kayıtları	53
3.2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşleri	53
3.2.3. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi.....	54
3.3. DAİRELERİN TAMAMLANMADAN (KARKAS OLARAK) SATILMASI.....	63
3.4. DAİRELERİN ÖNCEDEN SATIŞININ YAPILIP SONRA TESLİM EDİLMESİ. 67	
3.5. SATIŞ AMACIYLA KENDİ ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPILMASI.....	71
3.6.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İADESİ.....	72
3.6.1.İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Hesaplaması Ve İadeye İlişkin Mevzuat	74
3.6.1.1.Yıllı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarın Hesaplanması	76
3.6.2.Özel İnşaat İşlerinde Kazanç Beyanı ve KDV İadesine İlişkin Topluca Bir Örnek	92

SONUÇ ve ÖNERİLER.....	106
ÖZGEÇMİŞ.....	109
KAYNAKÇA	110



ÖZET

Son yıllarda ülke ekonomisinde büyük bir payı olan inşaat sektörünün önemi her geçen gün artmaktadır. Ekonomide bu denli önemli olan sektörün muhasebe sisteminin yasa ve kanunlara uygun sistematik şekilde kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. İnşaat sektöründe vergiyi ve KDV'yi doğuran olay ve bunun zamanı her zaman tartıřmalđ konular haline gelmiştir. Konut tapuya tescil ettirildiğinde mi KDV doğar, yoksa kullanıma bařlandđında mı? Gibi sorulara her zaman  z m aranmaya çalışılmıştır. İnşaat sektörünün devlet vergileri içinde yüksek paya sahip olduğu için bu soruların yanıtının bulunması önemli hale gelmiştir. Bu çalışmanın amacı, vergi ve KDV'yi doğuran olay ile bunların ortaya çıkış zamanları ve KDV iadesi konusunda tespitlerde bulunmak, bu sorunlara örnek olaylar yardımıyla  z m önerisinde bulunmaktır.

Çalışmanın sonucunda, konutların tapuya tescil ettirilmesi ile KDV ve verginin ortaya çıkması gerektiği, karkas bina satışı sonucu alınan paraların bir avans niteliğinde olup, bunun bir avans hesabına kaydedilmesi gerektiği ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Muhasebesi, Maliyet, KDV

Tarih: Eylül/2018

ABSTRACT

The construction sector, which has a significant share in the country's economy, is gaining more importance each passing day. The accounting system of such an important sector in economy must be established and operated in compliance with laws and regulations. Events causing taxes and VAT, as well as their dates of accrual have always been subject to debates in the construction sector. Answers to such questions as whether the VAT is accrued when the building is registered to the land registry, or when it is started to be used have always been looked for. Finding answers to such questions is important particularly because the construction sector has a significant share in the State's taxes. The purpose of this study is to look into events that cause tax and VAT liability, and to make some determinations about their dates of accrual and VAT returns. Answers will be offered to those problems through example cases.

The study concludes that the VAT and the tax are accrued with the registration of buildings into the land registry; and the payment made during the sale of framed buildings has the characteristics of advance payment, and therefore should be recorded in an advance account.

Keywords: Construction Accounting ,Cost, VAT

Date: September /2018

KISALTMALAR

BK: Borçlar Kanunu

DİMM: Direkt İlk Madde Ve Malzeme

GÜG: Genel Üretim Giderleri

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

GYG: Genel Yönetim Giderleri

GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla

KDV: Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

MGB: Maliye ve Gümrük Bakanlığı

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

TDHP: Tek Düzen Hesap Planı

TMK: Türk Medeni Kanunu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

TDMS: Tek Düzen Muhasebe Sistemi

TEK: Türkiye Ekonomi Kurumu

ŞEKİLLER DİZİSİ

Şekil 1.1 : İnşaat işletmeleri çeşitleri.....	12
Şekil 2.1 : Şantiye günlük defteri	18
Şekil 2.2 : Röleve Defteri	19
Şekil 2.3 : Ataşman Defteri	20



GİRİŞ

İnsanların göçebe hayat tarzını bırakıp, yerleşik hayata geçmeleri ile birlikte inşaatlar ortaya çıkmıştır. Başlarda daha basit yapılar inşaa eden insanoğlu her geçen gün yaşayış şekilleri gereksinimlerdeki değişiklik ve gelişen teknolojinin de etkisiyle çok daha detaylı ve zor inşaatları yapmaktadır.

İnşaat kelimesi Arapça inşaa sözcüğünden türemiş ve dilimize girmiştir. Türk Dil Kurumu Türkçe karşılığı olarak ‘yapı’ demiştir. İmar Kanununda “yapı tabirinin karada ve suda daimi veya geçici, resmi ve özel yer altı veya yerüstü inşaatı ile ilave, değişiklik ve tamirlerinin sabit ve müteharrik tesislerine şamil olduğu” hükme bağlanmıştır.

İnşaat sektörü, artan nüfus ve kentleşme ile birlikte ülke ekonomimiz için önemli sektörlerinden birisi konumuna gelmiştir. Başlarda insanların temel ihtiyacı olan barınma ihtiyaçlarını karşılayan sektör, gelişmekte olan sosyal yapı, artan nüfus ve kentleşme ile yeni ihtiyaçları da karşılayarak gelişimini sürdürmektedir.

Ülkemizde inşaatın gelişim süreci Cumhuriyet dönemi 1920’li yıllara dayanmaktadır. İlk inşaat faaliyetleri Ankara’da başlamış olup ulaşım sektöründeki yol inşaatları olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat sektöre yeni giriş yapmış olmak ve savaştan da yeni çıkmış bir devlet olmamızdan dolayı teknik ve uzmanlık açısından oldukça yetersiz olduğumuz bu dönemlerdeki faaliyetler yabancı şirketler tarafından yürütülmüştür. 1960’lı yıllara kadar sektör daha çok altyapı ve bayındırlık olarak temel ihtiyaçların iyileştirilmesi doğrultusunda ilerlemiştir.

Ülkemizde, ekonomik ve sosyal gelişmeyle birlikte alt yapı ve bayındırlık hizmetlerine duyulan ihtiyaç artmıştır. Artan konut talebi sektörün ekonomideki önemini de arttırmıştır.

Türkiye’de özellikler 2000 ‘li yıllardan sonra önemli ölçüde yükselişe geçen inşaat sektörü ile inşaat muhasebesi de önem kazanmıştır. İnşaat sektörü 200 ün üzerinde iş kolu ile iç içe faaliyet göstermektedir.

Dünyadaki hızlı kentleşme ülkemizi de etkisi altına almıştır ve bununla birlikte inşaat sektöründe önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Ülkelerin ekonomik gelişmelerinde sektörler belirleyicidir. Türkiye ekonomisi üç sektörün birleşimi olarak karşımıza çıkmaktadır; hizmet sektörü, sanayi sektörü, tarım sektörüdür. İnşaat sektörü hizmet sektörü içinde yer almaktadır,

sektörün ülke ekonomisindeki yeri yadsınamayacak kadar büyük bir paya sahiptir. Buna ilaveten hizmet sektörü yanında, sanayi sektörünü de derinden etkilediği ortadadır. İnşaat malzemeleri üreten sanayi sektörü GSMH içerisinde yüksek bir paya sahiptir.

Dünyada ve ülkemizde hızlı nüfus artışı ile birlikte inşaat sektöründe önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Hızlı nüfus artışı ve buna bağlı olarak da hızlı kentleşmeye paralel olarak konut için gerekli olan hammadde fiyatlarındaki artış inşaat firmalarını (müteahhit) mali açıdan zor durumda bırakmaktadır. Bundan dolayı da arsa sahiplerinin arsalarını değerlendirmelerinde güçlüklerle karşılaşmaya başlamışlardır. Bu yüzden inşaat sektöründe karşılaşılan sorunların çözülmesi ekonomi açısından önem arz etmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

1.İNŞAATLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Bu bölümde inşaata ilişkin temel kavramlar literatürden yararlanılarak aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

1.1 İNŞAAT KAVRAMI

4721 sayılı Türk Medeni Kanununda inşaatın tanımı yapılmamıştır. Ancak 17.02.1926 tarih ve 743 sayılı Medeni Kanuna göre İnşaat: Arsa-Arazi üzerinde malzeme ve emek kullanım ile inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır. Medeni Kanunumuzda genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu tanıma göre köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, demir yolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, su bentleri, maden galerileri kanalizasyonlar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. İnşaat imalat kavramına girmektedir. (Şenlik, 2005: 1)

Türk yasaları ise inşaatı şu şekilde tanımlamaktadır: 3194 Sayılı İmar Kanunu 5. maddesinde; “Yapı; karada ve suda, daimi veya muvakkat(geçici), resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik (hareketli) tesislerdir”(İK md.5).

İnşaat kelimesi ile ilgili açıklamalar genel olarak 3194 sayılı İmar Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer almaktadır. 3194 sayılı İmar Kanununda inşaat kavramı yerine yapı kavramının tanımı verilmiştir. Buna göre “karada ve suda daimi ve geçici, resmi veya özel, yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve hareketli tesisler” yapı olarak tanımlanmıştır. 3194 sayılı İmar Kanununda yapı tanımına ek olarak bina tanımına da yer verilmiştir. Anılan kanunda bina “kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme ve dinlenmelerine veya

ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yönelik yapı” olarak tanımlanmıştır.

Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca kabul edilen İşkolları Tüzüğünde ise inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, yeraltı treni, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkâm, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yasalaşması ile birlikte hukuki bir kimlik kazanmıştır. 11 No’lu İnşaat Sözleşmeleri standardında ise “bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın 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” ifadesiyle inşaat işlerini geniş kapsamlı olarak tanımlamaktadır.

İnşaat kavramsal olarak; gerçekleştirilen bir üretim eylemidir. Bu eylemin bir tarafında inşaatın alt yapısını tasarlayan arsa veya arazi, diğer tarafında ise ilk madde ve malzeme kullanımı ile arsa veya arazi üzerine konuşlandırılan yapı yer almaktadır. Kısaca inşaat üretimi yukarıda sayılan unsurlardan oluşmaktadır. Arsa veya arazi üzerinde, ilk madde ve malzeme (demir, çimento, kum vb.) kullanılarak oluşturulan yapı tamamen yeni bir ürün olarak ortaya çıkmaktadır.(Çankaya, 2003:13)

Bir taşınmazın meydana getirilmesi için, hammadde, mamul ve işçilik kullanılarak sistemli ve birbiri ile ilişkili çalışmaların bütününe inşa diyoruz. İnşa kelimesinin çoğulu ve henüz tamamlanmamış yapıları ifade etmek için inşaat kelimesini kullanmaktayız. İnşaat faaliyetlerinin sonucunda elde ettiğimiz üründe yapı olarak adlandırılır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesinde "yapım" kavramı altında inşaat işlerinin tanımı yapılmıştır: "Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, elektrik santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama,

büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkama, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri." Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir (KİK md.4).

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanılmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir (Kızılot, 2008: 42).

Türk Medeni Kanunu inşaatı iki grupta incelemektedir.

- Menkul (taşınır) inşaat,
- Menkul olmayan (gayrimenkul, taşınmaz) inşaat.

Türk Vergi Hukuku açısından inşaatlarda iki grupta incelenmektedir.

- Özel inşaatlar
- Taahhüt inşaatlar

1.2 İNŞAATIN TARAFLARI

İnşaat mamul veya hizmetinin gerçekleştirilebilmesi için, bir işverenin ve bu işi yerine getirecek birçok inşaat çalışanı bulunması gerekmektedir. İnşaat faaliyeti yürütücülerin sayısı oldukça fazladır, temel olanlar hakkında bilgi verilecektir.

Planlanan inşaat, inşaat sahibi, müteahhit, tasarımcı, taahhüt ve taşeron bu karmaşıklığın temel unsurlarını oluşturmaktadır.

1.2.1. İnşaat (Yapı) Sahibi

Belirli bir inşaat işini kararlaştırılan bedel karşılığında müteahhide yaptıran kişi veya kuruluşlardır. İnşaat faaliyetini başlamasını sağlayan işverenlerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başlamasına neden olan faaliyeti bütçesindeki öz kaynakları, kendi kaynakları veya yabancı kaynaklar ile finanse eden, işin tamamlanması ile kesin kabulü yapılan yapıya ihtiyaç duyan gerçek ve tüzel kişilerdir (Gülten ve Kocaer,2010: 10)

İnşaat sahibi, inşaat taahhüdün başlatılmasına neden olan, başka bir ifadeyle inşaat faaliyeti sonucunda elde edilecek olan yapıya gereksinmesi olan gerçek veya tüzel kişidir. İnşaat sahibinin bu gereksinimi, inşa edilecek yapıya kendisinin kullanması, yapıyı kiralayarak kira geliri elde etmeyi düşünmesi ya da sahip olduğu arsa ya da araziye geliştirmeyi düşünmesi gibi pek çok farklı nedenlere bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir (Kartal, 1991: 9).

İnşaat sahipleri için özel bir şart bulunmamaktadır. 2009 yılında 3194 Sayılı İmar Kanunu 28. maddesinde yapılan bir değişiklikle “yapı sahibinin, yapısının fenni mesuliyetini üstlenemeyeceği” olarak açıklanmıştır. Bu değişiklik ile amaçlanan inşaat işlerinin uzman kişilerce yapılmasını sağlamaktır (İK. md.28)

1.2.2. Proje yöneticisi

Çalışanları, ekipmanları, araçları ve parayı projede en etkin biçimde kullanmak amacıyla, etkin çalışan birçok yönetim sisteminin yönetilmesi gerekmektedir. Planlama, koordinasyon ve kontrol; projenin istenilen kalitede, zamanda ve öngörülen bütçe içinde tamamlanmasını ve teslim edilmesini için çok önemlidir. İnşaat işinin küçük veya büyük olması, inşaat işinin projelendirilemeyeceği anlamına gelememektedir. İnşaat projesi, inşaat işine ilişkin ilk teklifin hazırlanma sürecinden başlar ve inşaatın kesin kabulüne kadar devam eder. Proje yöneticisi, inşaat sahibinin taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak tasarım, bütçe, zaman, araç ve ekipman uyumunu ve yönetimini sağlayan kişidir (Sorguç ve Kuruoğlu, 2003: 24).

1.2.3. Yapı Müteahhidi

Sözleşmede yer alan koşullar ve bedel karşılığında, başkası tarafından istenen inşaat veya onarım işini kendi nam veya hesabına üstlenen gerçek ya da tüzel kişilere ‘müteahhit’ denilmektedir (Babuşcu, 2007:11). Müteahhit kavramı yerine günümüzde ‘yüklenici’ kavramı da kullanılmaktadır.

Yapı müteahhidi, yapım işini, yapı sahibine karşı taahhütte bulunan ve ilgili meslek odasına kayıtlı, gerçek veya tüzel kişidir. 3194 sayılı İmar Kanunu’nun 28. Maddesinde yapı müteahhidin ve şantiye şefinin sorumluluklarına fenni mesuliyette eklenmektedir. Buna göre; “bir yapının, tesisatı ve malzemeleri ile birlikte, İmar Kanuna, ilgili diğer mevzuata, uygulama imar planına, ruhsata, ruhsat eki etüt ve projelere, standartlara ve teknik şartnamelere uygun olarak inşa edilmesinin kamu adına denetiminin, ruhsat eki etüt ve projelerin gerektirdiği

uzmanlık alanındaki mühendis ve mimarlar tarafından ayrı ayrı üstlenilmesi” fenni mesuliyet olarak ifade edilmektedir (İK. md.28)

1.2.4. Taşeron (Alt Yüklenici)

Bir inşaatın tamamının yapı müteahhidi tarafından kendi ekipman ve işgücü ile gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, işin işçilik, tesisat, havalandırma gibi belli bir kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen ve bu alanda uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişilere taşeron denilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2010: 11).

Ülkemizde inşaat sektörü çoğunlukla olarak özel sektörden gelen taleplerle beslenen bir sektördür. İnşaat faaliyetlerinin yaklaşık %60’ını konut projelerinden oluşmaktadır ve konut üretimi alanında farklı birçok sektörden girdi sağlamaktadır. Bu sebeplerden dolayı inşaat işletmesinin faaliyetlerinin yürütebilmesi adına güçlü bir finansal yapıya ve borçlanma kabiliyetinin yüksek olması gerekmektedir. Eş zamanlı olarak inşaat faaliyetleri sabit kıymet yatırıma dayalı bir sektördür. Bu nedenle risk düzeyi oldukça yüksektir. İnşaat işletmeleri aşağıdaki nedenlerden dolayı taşeronla çalışmayı tercih eder: (eogrenme.anadolu.edu.tr)

- İşletmenin sürekliliklerini sağlayabilmek,
- İş zamanında teslim edebilmek ve zamanı etkin kullanabilmek,
- Uzmanlaşmadan yararlanmak ve nitelikli işçilerle çalışabilmek,
- Riskleri paylaşmak,
- Verimliliği arttırmak,
- Maliyetleri düşürmek,
- Lojistik olanaklarından yararlanmak,
- Yetki belgesinden yararlanmak,
- Sermaye paylaşımı gerçekleştirmek,
- Varlık ve kaynak paylaşımı sağlamak,
- Çalışanların vergi ve sorumluluk yükümlülüklerinden kaçınmak.

1.3. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KULLANILAN TERİMLER

1.3.1. Hakediş (İstihkak)

Bir yüklenici yapacağı inşaatı belirli bir fiyat üzerinden gerçekleştirmektedir. İnşaat işleri uzun süre ve fazla para gerektirir. İnşaat bedeli olan paranın tamamının işin başında ya da bitiminde verilmesi çeşitli sakıncalar doğurur. Bu nedenle, ödemelerin inşaat süresince işler yapıldıkça belirli aralıklarla yapılması daha mantıklı ve güvenilir olmaktadır. Yüklenicinin, yapmış olduğu işler karşılığı olarak aldığı paraya “hakediş” veya “istihkak” denir (<http://www.1insaat.com.tr> , (Erişim: 02.12.2018).

Hak ediş, mali bir kavramdır. Sözleşmeye dayalı bir inşaat taahhüt veya onarım işinde, işe başlanmasından belirli bir ana kadar geçen sürede gerçekleştirilen kısmına ait işlemlerin parasal olarak belirlenmesine ‘hak ediş’ olarak açıklanmaktadır. Uygulamada hak ediş; müteahhitlere iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanmak üzere inşaat alanına getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını; hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimini ve tutarını, sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır. Bu bağlamda hak ediş raporları, esas olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgeler olması nedeniyle, aynı zamanda işin belli bir kısmının yapıldığını da göstermektedir (Şenlik, 2011:124).

Ara hakediş ve kesin hakediş olarak 2’ye ayrılır. Ara hakediş ile kesin hakediş arasındaki süreye hakediş aralığı denir.

Ara Hakediş; Geçici hakediş de denilmektedir, genellikle ayda bir kez düzenlenmektedir. Müteahhidin o ay içerisinde ne kadar iş yaptığının belirlenmesini sağlar. Her hakediş kendinden önceki hakediş tutarından çıkarıldıktan sonra elde edilen miktar ilgili mevzuata göre hesaplanacak KDV eklendikten sonra ödeme yapılır.

Kesin Hak ediş: İşin tamamen bitmesi ile kesin hesaba dayalı olarak düzenlenen rapordur. Hak ediş belgesi VUK’a göre düzenlenen bir belge değildir. Bu sebepten ara hakedişlerin ödemelerine istinaden fatura düzenlenmesi gerekir ödenen KDV’nin indirim konusu yapılması adına faturada ödenen KDV tutarı gösterilmesi (<http://www.1insaat.com.tr> , (Erişim: 02.12.2018).

Tablo 1: Hak Ediş Tablosu

SIRA NO	POZ NO	YAPILAN İŞLERİN CİNSİ	BİRİMİ	2017 YILI BİRİM FİYATI	1. HAKEDİŞ 01.03.2017	2. HAKEDİŞ 01.07.2017	KESİN HAKEDİŞ 01.10.2017
1	22.001/1	İnce demir	Ton	2086.75 TL	220	310	312
2	16.059/1 A	Basınç dayanım sınıfı c30/37(bs 30)olan hazır beton dökülmesi	M ³	125.06 TL	80	124	145
3	14.003	El ile yumuşak küskülük kazılması	M ³	15.44 TL	60	65	68
4	23.002	Kalın demir	Ton	1920.00 TL	20	34	40
5	21.065	İş iskelesi duvar	M ³	3.88 TL	65	89	105
6	18.071/2	Yatay delikli fabr. Tuğlası ile duvar yapılması	M ²	82.46 TL	885	1350	1550
7	16.057/1 A	Basınç dayanım sınıfı c16/20 olan hazır beton dökülmesi	M ³	105.06 TL	25	32	38
8	26.072		M ²	32.29 TL	-	250	850
9	26.062	Yatay yüzeye her renkte karo fayansla kaplama yapma	M ²	30.76 TL	-	100	440
10	09.003/1	Kum yükleme boşaltma	M ³	9.50 TL	220	310	312

1.3.2. Teminat

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre taahhüt inşaat işlerinde inşaat sahiplerinin yapı müteahhidinin işi zamanında ve ihale sözleşmesinde belirtilen şartlarda ve kalitede yapılmasını sağlamak amacıyla teminat almaktadır. Teminat süresi, ihale ilanı ile kesin kabul arasındaki süreyi ifade eder. Kanuna göre teminat, geçici teminat ve kesin teminat olarak ikiye ayrılır.

Geçici teminat: İnşaat sahibinin ihale yoluyla inşaat işini yapmak için istekli yüklenicilerden, ihaleye katılabilmeleri ve tekliflerinde ciddi olduklarını gösterebilmek amacıyla, istekli tarafından teklif edilen bedelin %3'ünden az olmamak üzere, ihaleye katılan tüm istekliler tarafından belirlenecek para, teminat mektubu veya kamu senetleridir. Geçici teminat olarak kabul edilecek değerler ise KİK Madde 34'te düzenlenmiştir. Buna göre;

a. Tedavüldeki Türk Parası,

b. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları ve

c. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerdir. 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 hemen iade edilir. Aynı zamanda teminatlar, teminat olarak kabul edilen diğer değerlerle değiştirilebilir. Ancak her ne suretle olursa olsun, idarece alınan teminatlar haczedilemez ve üzerine ihtiyati tedbir konulamaz (KİK. Md.34).

1.3.2.1. Kesin teminat

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

İhale sonucu, ihale kararının ihale yetkilisi tarafından onaylandığı günü izleyen en geç üç gün içinde, ihale üzerinde bırakılan dahil olmak üzere, ihaleye teklif veren bütün isteklilere bildirilir. İhale üzerinde bırakılan istekliye, tebliğ tarihini izleyen 10 gün içinde kesin teminatı

vermek suretiyle sözleşmeyi imzalaması hususu bildirilir. Yabancı istekliler için bu süreye 12 gün ilave edilir.

Yapım işlerinde, ihale komisyonu verilen teklifleri yaklaşık maliyete göre aşırı düşük bulması durumunda, ihalenin komisyon tarafından belirlenen sınır değerin altında teklif veren isteklilerden biri üzerinde bırakılması halinde, kesin teminat sınır değerin %6'sı oranında alınır.

İhale üzerinde kalan istekli, kesin teminatı vererek sözleşmeyi imzalamak zorundadır. Sözleşme imzalandıktan hemen sonra geçici teminat iade edilir.

1.3.3. Kabul

Yapı İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğine göre; Yapı yüklenicisi tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre ve inşaat sahibi ile yapılan sözleşme hükümlerine göre tamamlanması durumunda, inşaat sahibinin veya Muayene ve Kabul Komisyonu tarafından inşaat işin kabul edilmesidir. Kabul işlemi geçici kabul ve kesin kabul olarak iki kısımda incelenir:

1.3.3.1. Geçici kabul

Bir inşaatın -tamamen bitmemiş bile olsa- inşaat sahibi tarafından öngörülen amaca uygun olarak kullanılmak istendiği düzeye ulaştığını, tasarımcı veya proje yöneticisi ya da her ikisinin belgelediği tarihte, ilgili komisyon tarafından geçici kabul tutanağının onaylanmasıdır. Taahhüt edilen iş, sözleşme ve eklerinde yer alan hükümlere uygun olarak tamamlandığını yapı müteahhidi idareye geçici kabulün yapılması için yazılı olarak başvuruda bulunması gerekir. Başvuru tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde iş, yapı denetim görevlisi tarafından ön incelemeye tabi tutulur ve Yapım İşleri Genel Şartnamesi ile uyumlu ise, “Geçici Kabul Teklif Belgesi” düzenleyerek, yetkili makama gönderir. Yetkili makam, en geç 15 gün içinde Geçici Kabul Komisyonu’nu oluşturur. Geçici Kabul Komisyonu yapı müteahhidi tarafından yapılan işleri muayene eder ve inceler. Herhangi bir kusur ve noksanlık bulunmaması durumunda, Geçici Kabul Tutanağı düzenlenerek, yetkili makam tarafından onaylanır. Böylece geçici kabul gerçekleşmiş olur (Dn.4.D.9.5.1973 tarihli ve Esas no:1972/1118, karar no:1973/2003, <http://www.Danistay.gov.tr>,(Erişim:9.11.2018).

1.3.3.2. Kısmi kabul

Bir inşaat işinin geçici kabulünden önce veya sonra ihale dokümanında veya sözleşmede belirtilmiş olması şartıyla taahhüt konusu işin tamamlanmış ve müstakil kullanıma elverişli bölümleri için kısmi geçici kabul yapılabilir. Ancak kısmi geçici kabulünün yapılması, işin bütününün geçici kabulünün yapıldığı anlamına gelmemektedir. Benzer şekilde yapı müteahhidinin yazılı müracaatı ve idarenin de uygun görüşü olmak kaydıyla, kısmi geçici kabulü yapılmış kısımların, sözleşmede belirtilen teminat süresi dikkate alınarak işin bütününün kısmi kesin kabul yapılabilir. Ancak kısmi kesin kabulünün yapılması kesin kabulünün yapıldığı anlamına gelmemektedir.

1.3.3.3. Kesin kabul

Geçici kabulden sonra sözleşmelerde ve ihale dokümanında belirtilen süre sonunda veya öncesinde işin tamamlanması ile yapı müteahhidinin, inşaat sahibine başvurarak Kesin Kabul Tutanağını onaylatması ve inşaat işini teslim etmesi sürecidir.

Yapı müteahhidinin kesin kabul başvurusu sonucunda, yapı denetim görevlilerinin yaptığı incelemeler sonucunda kesin kabule uygun bulunması durumunda “Kesin Kabul Teklif Belgesi” hazırlanır ve bu tarihten itibaren en geç 15 gün içinde kesin kabul komisyonu oluşturulur. Bu komisyon Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 41. ve 44. Maddelerine göre inceler ve herhangi bir kusur veya noksanlık bulmazsa, Kesin Kabul Tutanağı düzenlenir. Tutanak hem komisyon üyeleri hem de yapı müteahhidi tarafından imzalanır. Tutanağın yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul gerçekleşmiş olur (Dn.4.D.9.5.1973 tarihli ve Esas no:1972/1118, karar no:1973/2003, <http://www.Danistay.gov.tr>, (Erişim:9.11.2018).

1.4 İNŞAAT ÇEŞİTLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

İnşaat çeşitleri menkul ve gayrimenkul inşaat olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır (Karahasan, 1979:23)

- *Menkul İnşaatlar*; başkasının arazisi üzerinde kalıcı olmamak kaydı ile inşa edilen baraka tarzı hafif inşaatlara denir. Tapu sicil kaydı yapılması gerekmeyen bu inşaatlar, inşa edenin mülkiyetinde olan yapılardır. Menkul inşaatlara; panayır, yazlık sinema, lunapark, kulübe, baraka örnek olarak verilebilir (Şenlik, 2010:87)

Temelli kalma maksadı olmaksızın bazılarının arsasına yapılan kulübe, baraka gibi hafif inşaatlardır (M.K. md.654).

• *Gayrimenkul İnşaatlar*; kalıcı olarak yapılan, menkul inşaat dışında kalan tüm inşaat türleridir. Üzerine yapıldığı arsa veya araziye doğrudan veya dolaylı olarak bağlı olan ve ekonomik değer taşıyan yapılardır. Konutlar, ticari, sanayi, kültürel yapılar ve özel uzmanlık isteyen inşaatların (köprü, baraj, yol vb) tümü gayrimenkul inşaat türüne örnek olarak verilebilir (Erden, 1997 ve Benligiray, 1996:107).

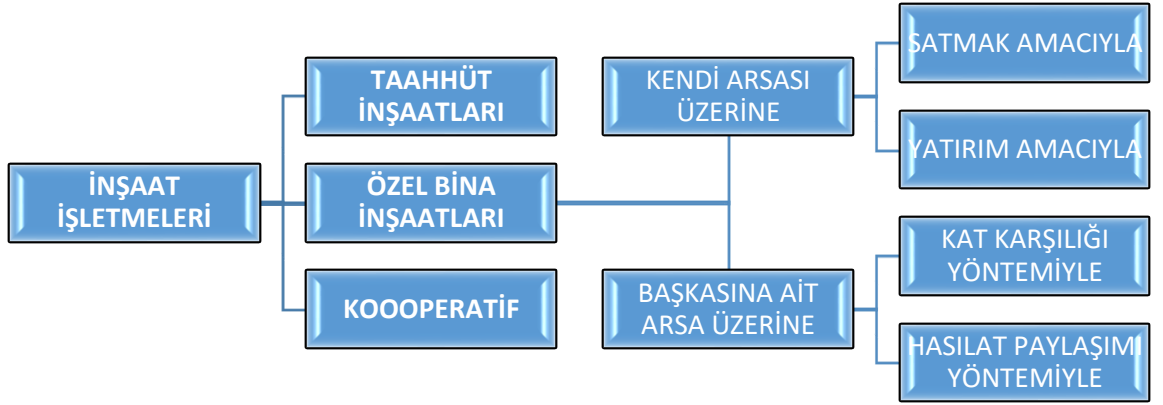
Taşınmaz mallar gurubuna giren bu inşaatlar yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik sebeplerden ötürü gruplandırılır,

- 1- Konutlar: Ev, apartman, villa
- 2- Ticari, Sınai, Sosyal ve Kültürel Yapılar: İş yeri, fabrika yapısı, hastane, otel
- 3- Özel Uzmanlık isteyen İnşaatlar: Yol, köprü, baraj, liman, hava alanı vb.(Benligiray,1996: 110)

1.5 İNŞAAT İŞLETMELERİ

İnşaat işletmeleri kuruluş aşamasında özel inşaat işletmeleri ve taahhüt işletmeleri şeklinde kurulurlar. Özel ve taahhüt şeklinde faaliyete bulunan işletmeler hem özel inşaat hem de taahhüt yapı işleri yapabilmektedirler. Hatta faaliyet kapsamında yapı malzemeleri' de satabilmektedir. Özel ve taahhüt işlerini bir arada yapan veya yıllara sari inşaat iş yapan firmalar muhasebe kayıtları çeşitli karşılık ve mağduriyet içeren durumlarla karşılaşmaktadır. İnşaat işlerinin kapsadıkları alanları vergileme farklılıklarına göre genel başlık ile sınıflandıracak olursak şöyle bir şekil oluşturabiliriz. (Türüng, 2006:38)

İnşaat yapılış türlerini; inşaat türleri ve yapım türleri olarak inceleyebiliriz. İnşaat türleri özel inşaat ve taahhüt inşaatlardan oluşur.



Şekil 1.1: İnşaat işletmeleri çeşitleri

1.5.1 Özel İnşaat (yap-sat) işletmeleri

Özel inşaatlar; satmak amacıyla yapılan inşaatlar (Yap-Sat inşaat faaliyetleri)

Satma amacı gütmeksizin yapılan inşaatlar (Yap- Kullan inşaat faaliyetleri) olarak ifade edilir.

Bir gerçek veya tüzel kişinin, satmak, kullanmak, kiraya vermek veya yatırım amacıyla, kendi nam ve hesabına yaptığı veya yaptırdığı inşaatlar özel inşaatlar olup, bu inşaat faaliyeti sonunda elde edilen, ortaya çıkan ürün, inşaatın sahibi gerçek veya tüzel kişidir. İşletmelerin kullanmak amacıyla inşaa ettikleri varlıklar işletmenin maddi duran varlıkları içinde raporlanır. Satmak amacıyla inşaa ettikleri ise stoklar arasında raporlanır. (Karapınar, ve diğerleri, 2014:36)

Şahıs veya kurumların kendi ad ve namlarına kullanım veya satma amaçlı gerçekleştirdikleri inşaat işlerine ‘özel inşaat’ denmektedir. Özel inşaatlarda yapım amacının herhangi bir önemi bulunmamaktadır, inşaatı yapan kendi kullanımı için yapabileceği gibi satmak amacıyla da yapılabilir. Bu inşaatların kimin arsasının üzerinde inşa edildiği önemli olmamaktadır. Arsa inşaatı yapanın kendi malı olabileceği gibi, kiralanmış ya da işgal edilmiş bile olabilir. Arsa sahibi kimliği de inşaatın özel inşaat olma özelliğini değiştirmez. Özel inşaatlar inşaat sahibince yapılabilir gibi, başkasının taahhüdüne bırakılması ile de

gerçekleştirilebilir. Başkasının taahhüdüne devredilmesi halinde inşaat işi hem müteahhit tarafından taahhüt biçiminde hem de işin sahibi tarafından işveren adıyla başkasına yüklenilmekle beraber, inşaatın sahibi olma yönünden özel inşaat yapılmış olmaktadır. Özel inşaatların iktisadi bir firmaya dâhil olup olmaması özel inşaat olma özelliğini değiştirmez. Bu açıdan bir gecekondu inşa edilmesi, bir iş merkezi veya büyük ve lüks bir site inşa edilmesi de özel inşaatır (Tarı, 2010:77).

Müteahhit firmanın inşaat faaliyeti sona erdiğinde yaptığı gayrimenkulden pay aldığı faaliyetlerdir. Arsa mülkiyetine göre iki farklı durum ortaya çıkmaktadır.

Birincisi; iktisadi işletme veya gerçek kişinin kendi arsası üzerinde inşaat faaliyetini bizzat kendisinin gerçekleştirmesi,

İkincisi; arsanın mülkiyetinin bir iktisadi işletmeye veya gerçek kişiye ait olması fakat işin yapımını üstlenmeyip müteahhit ile sözleşme yapılmasıdır. Uygulamada kat karşılığı veya arsa karşılığı inşaat faaliyeti dediğimiz inşaat faaliyetidir (Çatıkkaş, Şuekin,2013: 4).

1.5.2 Taahhüt İnşaat İşletmeleri

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeye bağlı veya sözleşmesiz olarak işin yapılmasını veya malın tesliminin üstlenilmesi olarak tanımlanmaktadır (Kızılot,2014: 59). Bir inşaat taahhüdün olabilmesi için dört faktörün bulunması gerekmektedir. Bunlar; yapılacak bir iş (bir şeyin imali), işin bedeli, işin bedel karşılığında yapımını üzerine alan kimse (yüklenici) ve işi yaptıran kimsedir (iş sahibi). Taahhüt inşaatları; yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri ve yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. (Kızılot, 2000:45).

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

İnşaat işlerinden doğan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 'nın ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tabi tutulmasına karşılık yıllara yaygın olarak yapılan inşaat faaliyetlerinde özel vergileme söz konusudur. 193 sayılı GVK 42. maddede “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin fiilen bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir”

hükmü yer almaktadır. (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> [erişim tarihi 04.Aralık.2018], md.42.)

Yıllara yaygın olarak yapılan inşaat ve onarma işlerinde GVK 44. maddede işin bitimi “geçici ve kesin kabul usulüne tabi olduğunda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir”. (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> [erişim tarihi 04 Aralık 2018], md.44.)

İnşaat Taahhüt İşlerinde izlenen Süreç;

- 1- Proje hazırlığı
- 2- Keşif bedelinin belirlenmesi
- 3- İlanın Yapılması ve İhale belgelerinin incelenmesi
- 4- Teklif alınması
- 5- Sözleşmenin yapılması ve kesin teminat

1.5.3 Taşeron İşletmeleri

İnşaat işleri oldukça uzmanlık ve deneyim gerektiren işler sınıfına girmektedir. Genel olarak bir müteahhidin inşaatın bütün işleri ve detayları konusunda uzmanlaşmış olması beklenilmemektedir. Bunu içindir ki müteahhitler, yapımını üstlendikleri inşaatların belli bir bölümünü ya da bölümlerini o konuda uzmanlaşmış diğer firmalara yaptırmak zorunda kalabiliyor. Bu bağlamda bir inşaat işinin belirli bir kısmını yapan ikinci derece müteahhit veya inşaat firmalarına “taşeron” denilmektedir. Taşeron işletmeleri ciroları ve çalıştırdıkları personel sayıları bakımından küçük işletmeler olabildikleri gibi daha büyük rakamlara ulaşan inşaat firmaları da olabilirler. İşin boyutu veya süresi bakımından bazı durumlarda taşeron firmalarla anlaşmak müteahhitler açısından çok daha ekonomik olabilmektedir. Konularında uzman taşeronların verimlilik düzeyleri yüksek, maliyetleri düşük bir iş çıkarmaları mümkündür. Dolayısıyla müteahhit/ yüklenici açısından işin bir bölümünü veya bölümlerini taşeronlara devretmek suretiyle maliyetlerini düşürmesi ve karlılığını arttırması mümkündür. (Yabancı, 2014:39)

1.5.4. Kat Karşılığı İnşaat Yapan İşletmeler

Kat karşılığı veya arsa karşılığı inşaat faaliyeti, müteahhitlerin; artan konut ihtiyacına paralel olarak arsa değerinin yüksek oluşu nedeniyle arsanın satın alınmasında yeterli finansmandan çoğu zaman yoksun olmaları ya da finansman kaynaklarını arsaya değil de daha fazla konut üretme noktasında harcamalarından, arsa sahipleri içinse arsalarının mevcut durumundan daha iyi bir değere kavuşmasını sağlamak istemeleri, kendi ekonomik güçleri ile arsalarının üzerine yeni bina yapma imkanlarının olmayışından dolayı ya da profesyonel bir firmanın inşaatı yapmasını istemelerinden arsa sahipleri ile müteahhitler kat karşılığı inşaat faaliyetinde bir araya gelmektedirler. Kat karşılığı inşaat faaliyeti içerisinde arsa sahibi ve müteahhit açısından bir takım vergisel yükümlülükler doğmaktadır. Bu konuda hem yargının hem de idarenin konuya bakışları farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla bu da vergisel açıdan bir takım sorunları beraberinde getirmektedir.(Çatıkkaş ve Şuekinici, 2013:173)

Kat karşılığı inşaat süreci şu basamaklarla ilerler;

- Arsanın temin edilmesi
- İmar durumunun belirlenmesi
- Yıkma ruhsatının alınması
- Yapı ruhsatının alınması
- İskan raporunun (Yapı Kullanma İzin Belgesi) alınması

İKİNCİ BÖLÜM

2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

2.1. İNŞAAT MUHASEBESİ

İnşaat muhasebesi, inşaat işletmelerindeki, finansal karakterli olaylara dayalı verilerin toplanması, kayıt altına alınması, sınıflandırılmasının yapılması, raporlanması, analizinin yapılarak yorumlanması ve ilgili kişi ve gruplara sunulması işlevlerinin yapılmasıdır. İnşaat endüstrisindeki muhasebe sistemi, diğer endüstrilerdeki muhasebe sistemlerinde görüldüğü gibi kişi ve grupların işletme hakkında bilgi temin etme ihtiyaçlarının görülmesini sağlar. Fakat inşaat muhasebesinden ülkemizin faydalanmadığı görülmektedir. (Şenlik, 2011:39.)

Niteliği gereği inşaat işleri gerek fiziksel gerekse parasal olarak çok büyük boyutlara ulaşabilen, detayı ve teknik ayrıntısı fazla olan, uzun süren, çok fazla çeşitte teknik ekipman ve makine kullanılabilen, çeşitli uzmanlık alanlarının beraber iş süreçlerinde yer alabildiği işlerdir. Dolayısı ile bu tip işleri yapan işletmelerin muhasebe sistemlerinin organizasyonu, muhasebe bilgi sistemlerinin kurulması, maliyet saptama yöntemlerinin belirlenmesi, muhasebe denetiminin yapılması gibi konular, inşaat muhasebesi çerçevesinde değerlendirilmelidir (Özkaya Yıldırım,2008: 25).

2.2. İNŞAAT MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ

İnşaat işlerinin niteliği gereği, diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması nedeniyle, inşaat muhasebesi kendine özgü bazı özellikler taşımaktadır.(Sayarı, 1983:16-19)

– Taahhüt işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsamaktadır. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanmaktadır.

– Taahhüt işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri, giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına sokmaktadır.

– Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular da gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir.

– İnşaat işletmesinin yaptığı hemen hemen her için birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir.

– İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında için tamamlanması yönteminden başka, için kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirmektedir (Sayarı, 1983:16-19).

2.3. İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULANMASINDA VUK’NA GÖRE TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

İnşaat işletmelerinin VUK ve TTK ‘ya uygun olarak tutmak zorunda olduğu defterler bulunmaktadır.

Zorunlu defterlere ek olarak, Şantiye günlük defteri, rölece defteri, ataman ve ataşman defteri, puantaj defteri, sürveyan defteri, yeşil defter gibi sektöre özel defterlerin de yıllarca bazı işletmelerde tutulduğu bilinmektedir. Ancak günümüz teknoloji bilgi sistemlerinde inşaat sözleşmeleriyle ilgili her türlü bilgi bilgisayar ortamından elde edilebilmektedir.(Akdoğan ve Diğerleri, 2010:279.)

Tutulması zorunlu olan defterler;

İnşaat işletmeleri 1.sınıf tacir konumundaysa, bilanço esasına göre tutulması zorunlu defterler

Yevmiye (Günlük) Defteri

Büyük Defter (Defter-i Kebir)

Envanter ve Bilanço Defteri

İmalat Defteri

Amortisman Defteri

2.sınıf tacir konumundaysa,

İşletme defteri tutması gerekmektedir.

Tutulması zorunlu olmayan defterler;

-Şantiye Defteri: Kontrol Yönetmeliği'nin “Şantiye defteri” başlıklı 10.18.1. Maddesinde; “ Şantiye defterine her gün, hava durumundan başlayarak işin ilerleyişini, gelişmesini, çıkan engelleri, şantiyeye göre ihzarat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarını fatura, tarih ve No’ su ile sözleşmesi gereğince müteahhidin iş başından bulundurması şart koşulan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunmadığını, müteahhitle yapılan önemli görüşme ve sonuçlarını işte kullanılan işçi, makine ve teçhizatın miktarını, üst kademedeki gelenlerin ziyaretlerini ve konuşularak karar verilen hususları ile birlikte imza eder. (Şantiye defteri, çift yapraklı ve biri zımbalı olarak düzenlenecektir. Zımbalı kopya imzadan sonra müteahhide verilir.) ” *Hükümleri mevcuttur.* (<http://www.1insaat.com.tr> , (Erişim: 02.10.2018).

ŞANTİYE GÜNLÜK DEFTERİ		
TARİH :		
SAYFA NUMARASI:		
HAVA DURUMU :		
ŞANTİYE ŞEFİ	MÜTEAHHİT	KONTROL MÜHENDİSİ

Şekil 2.1: Şantiye günlük defteri

- Puantaj Defteri: İnşaatta çalışan personelin bilgilerinin kaydedildiği defterdir.

İnşaat fiilen çalışanların kimlik bilgileri, hangi gün ve kaç saat çalıştıklarını ve buna karşılık ücret hesaplamalarının yer aldığı defterdir.

-Röleve Defteri: Ataşman defterine kaydedilecek imalat ve yerinde ölçümleme işlemleri tamamlandıktan sonra sürveyanlar (nezaretçi) tarafından ulaşılan sonuçların ve basit

krokilerinin kaydedildiği defterdir. Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'ne göre röleve defterinin sayfaları müteselsil sıra numaralı olmalı ve ilk sayfasına işin adı, yeri ve müteahhidin adı yazılmalıdır. Bu defter müteahhit ve kontrol mühendisi tarafından birlikte iş yerinde imzalanmalıdır (<http://www.1insaat.com.tr> , (Erişim: 02.10.2018)).

R Ö L E V E D E F T E R İ												
Rölevesi Yapılan İşin Tanımı	Ö L Ç Ü L E R						N İ V E L M A N					
	ADET	E N	BOY	YÜKSEKLİK	Nokta N	O k u m a l a r			K O T U			
						Geri	Orta	İleri				
Röleve Tarihi	Kontrol Mühendisi			M ü t e a h h i t				S a y f a N r .				

Şekil 2. 2: Röleve Defteri

-Ataşman Defteri: İnşaat esnasında esas projede olmayan işlerden, toprak altında kalma veya sökülüp atılma gibi ileride görünmeyecek şekilde kapanacak inşa kısımlarının (imalatın) şekil ve boyutlarını gösteren çizim ve sayısal bilgilere “ataşman” denir. İnşaat esnasında yapılan bazı yapı elemanlarından bir süre sonra gereksiz hale gelen ve bu sebeple sökülüp atılan veya beton, toprak altında kalanların inşası veya proje harici yaptırılan işler bu tür işler olup, bunların ataşman defterine kaydedilir. Ataşman defteri, ataşmanlara dayanarak kontrol mühendisleri tarafından ve üç nüsha olarak düzenlenir. Ataşman hesap sonuçları doğrudan yeşil deftere aktarılarak bu defterde, proje kapsamındaki işler ile birleştirilir (<http://www.1insaat.com.tr> , (Erişim: 02.10.2018)).

ATAŞMAN KROKİSİ VE TESPİTLERİ														SAYFA:1		
						KONTROL AMİRİ		KONTROL ŞEFİ		KONTROL MÜHENDİSİ		MÜTEAHHİT				
Adı Soyadı																
Tarih																
İmza ve Mühür																

ATAŞMAN HESAP VE METRAJİ							SAYFA:2	
	Birim Fiyat Nr. Ve Yapılan İşin Cinsi İmalat Kısımlarını n Beyanı	HESAPLAR				TOPLAM		
		Adet	Eni	Boy	Yüksekli ği	Azı	Çoğu	
				Kontrol Amiri	Kontrol Şefi	Kontrol Mühendi si	Müteahhit	
Adı Soyadı								
Tarih								
İmza ve Mühür								

Şekil 2. 3: Ataşman Defteri

- Yeşil Defteri: İki iştirak (hak ediş raporuna dayanılarak müteahhide yapılan ödeme)

Arasında yapılan üretimi ve çeşitlerini gösteren söz konusu üretimin ölçüm hesaplarının yapıldığı defterdir. (www.muhasibedersleri.com/insaat-muhasebesi/insaat-isletmeleri-defterleri.html. Erişim 04 Aralık 2018)

- Sürveyan Defteri: Bu defter günlük olarak tutulmaktadır. Defterin ilk sayfasında;

İşin adı ve yeri, keşif bedeli, sürveyanın kimlik bilgileri yazılması gerekir. Deftere kaydedilecek bilgiler ise, inşaat içinde çalışılan mahal, yapılan inşa işleri, inşaata o gün gelen malzemeler ve o gün ki makineler kaydedilir. (www.muhasibedersleri.com/insaat-muhasebesi/insaat-isletmeleri-defterleri.html. Erişim 04 Aralık 2018).

2.4. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE SIK KULLANILAN HESAPLAR

Özel inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işletmelerinin sık kullandığı hesaplar şunlardır;

Özel İnşaat işletmeleri;

15 STOKLAR

150 İlk Madde ve Malzeme

151 Yarı Mamuller Üretim

152 Mamuller

71 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 Direkt İşçilik Gideri

721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 Genel Üretim Gideri

731 Genel Üretim Gideri Yansıtma

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 Genel Yönetim Giderleri

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 Finansman Giderleri

İnşaat Taahhüt İşletmelerinde;

15 STOKLAR

150 İlk Madde ve Malzeme

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti

170.00 (X) İnşaatı

170.001 Malzeme Maliyeti

170.002 İşçilik ve Ücret Maliyeti

170.003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

170.004 Çeşitli Diğer Maliyetler

170.005 Vergi, Resim ve Harçlar

170.006 Amortisman ve Tükenme Payları

170.007 Finansman Maliyetleri

170.008 Ortak Maliyetlerden Alınan Paylar

170.009 Diğer Maliyetler

170.01 (Y) İnşaatı

174 İnşaat İşi Tamamlanmış İşler

175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler

176 Hak Edişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme

179 Taşeronlara Verilen Avanslar

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri

350.00 (X) İnşaatı

350.001 Önceki Dönemlerde Alınan Hak Edişler

350.002 Cari Dönemde Alınan Hak Edişler

378 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hs.

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740 Hizmet Üretim Maliyeleri

740.00 (X) İnşaatı

740.001 Malzeme Maliyetleri

740.002 İşçi ve Ücret Maliyetleri

740.003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

740.004 Çeşitli Diğer Maliyetler

740.005 Vergi, Resim ve Harçlar

741 Hizmet Üretim Maliyet Yansıtma

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 Genel Yönetim Giderleri

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 Finansman Giderleri

2.4.1. İlk Madde Ve Malzeme Hesabı

150 İlk Madde ve Malzeme hesabının kapsamı;

“Hammadde: İlk defa üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturan maddeler(kumaş üretiminde pamuk gibi)

İlk madde: Üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturmamakla birlikte üretilmesine katkıda bulunan maddeler (kumaş üretiminde iplik gibi)

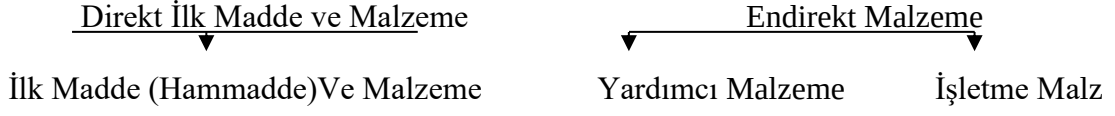
Yardımcı madde: Üretilen şeyin bünyesini oluşturmamakla birlikte, üretilmesine katkıda bulunan maddeler, (kumaş üretiminde boya gibi)

İşletme malzemesi: Mal ve hizmet üretim faaliyeti sırasında tüketilen maddeler(bakım işinde kullanılan yağ gibi)

Ambalaj malzemesi: Ürünün muhafaza edilmesi ve müşteriye ulaştırılması için bir defa kullanılan ve alıcıdan geri alınması söz konusu olmayan maddeler.(peynir üretiminde teneke gibi)

Diğer maddeler: İşletme çalışmaları sırasında tüketilen, yukarıda sayılanlar dışındaki maddeler (kırtasiye, ampul, sabun gibi). (Aydoğan, Sevilengül, 1994: 101)

İLK MADDE VE MALZEME



Arsanın temini;

Arsa sahibi vergi mükellefi değilse;

-----/-----	
150 İLK MADDE VE MLZ. HS.	XXX
150. 01 Arazi ve Arsalar	
320. SATICILAR	XXX
Gider pusulasına dayalı arsa alım kaydı	
-----/-----	

Arsa Sahibi Vergi Mükellefi Olması ve Arsanın Arsa Sahibinin Bilanço Aktifinde Kayıtlı Olması Halinde;

-----/-----	
150 İLK MADDE VE MLZ. HS.	XXX
150.01 Arazi ve Arsalar	
191. İNDİRİLECEK KDV	XXX
320. SATICILAR	XXXX
Faturaya Dayalı Arsa Alım Kaydı	
-----/-----	

Arsa Alımında KDV'den İstisna Olması Halinde;

Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den istisnadır. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri istisna kapsamı dışındadır.” (KDVK Mad:17/4-r)

-----/-----

150 İLK MADDE VE MLZ. HS. XXX

150. Arazi ve Arsalar

320. SATICILAR XXX

Faturaya Dayalı KDV'den İstisna Arsa Alım Kaydı

-----/-----

Özel inşaat işletmesi şayet ileride konut yapmak için X kişisinden bir arsa almış olsaydı ve bedelini banka aracılığı ile ödemiş olsaydı;

-----/-----

250 ARAZİ VE ARSALAR HS. XXX

250.01 Arsalar xx

102 BANKALAR HS XXX

102.01 XYZ Bankası xx

Arsa Alımı

-----/-----

Özel inşaat işletmesi aldığı bu arsaya 1 yıl sonra konut yapma kararı alırsa;

-----/-----

150 İLK MADDE VE MALZEME HS. XXX

150.01 Arsalar xx

250 ARAZİ VE ARSALAR HS. XXX

250.01 XYZ Arsalar xx

Arsa Üzerine İnşaat Yapım Kararının Verilmesi

-----/-----

2.4.2. Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

Yapı ruhsatı alımı sonrasında arsa ile ilgili muhasebe kaydı;

-----/-----

151. YARI MAMULLER – ÜRETİM HS. XXX

151.01. İnşaat Arsa Payı Maliyeti

150. İLK MADDE MALZEME HS. XXX

150.01 Araziler Arsalar

Arsa Maliyetinin İnşaata Virmanı

-----/-----

2.4.3. Mamuller Hesabı

Biten bağımsız birimlerin maliyetinin izlendiği hesaptır,

-----/-----

152 MAMULLER HS. XXX

150 İLK MADDE MLZ. HS. XXX

İnşaatın bir bloğunun tamamlanması

-----/-----

2.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri Hesabı

İnşaatın bakım onarım her türlü maliyetlerinin izlemek için kullanılan hesaptır. Örneğin çimento demir gibi,

-----/-----

740 HİZMET MALİYETİ XXX

102 BANKALAR XXX

-----/-----

-----/-----

170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ON. MALİYET. XXX

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS. XXX

-----/-----

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS. XXX

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ XXX

-----/-----

2.4.5. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri

Bu hesabımızda hammaddenin doğrudan üretime sevk edilmesi esnasında ortaya çıkan giderlerin muhasebeleştirilmesi için kullanılır,

- 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ
- 711 DİREKT İLM MADDE ve MALZEME YANSITMA HESABI
- 712 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME FİYAT FARKI
- 713 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME MİKTAR FARKI

İlk Madde malzemenin tüketilen kısmı saptandıktan sonra; üretimle ilgili olanlar 710 Direkt Madde Malzeme gideri hesabına aktarılarak izlenir,

Hammadde alımı,

-----/-----	
150 İLK MADDE MALZEME	XXX
191 İNDİRİLECEK KDV	XXX
320 SATICILAR HS.	XXX

X ton çimento alımı

-----/-----

Hammaddenin üretime gönderilmesi,

-----/-----

710 DİREK İLK MADDE MLZ. HS.	XXX
150 İLK MADDE MALZ. HS.	XXX

Üretime sevk edilen X ton çimento

-----/-----

Hammaddelerin yarı mamule dönüşmesi,

----- /-----

151 YARI MAMULLER HS. XXX

711 DİREKT İLK MADDE MLZ. GİD. YANSITMA HS. XXX

----- /-----

2.4.6. Direkt İşçilik Giderleri

Dönem içerisinde direk işçilik giderlerini muhasebeleştirmek için;

- 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
- 723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

Dönem içerisinde tahakkuk eden direk işçilik gideri aşağıda ki gibi kaydedilir,

----- /-----

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS. XXX

381 GİDER TAHAKKUKLARI HS. XXX

----- /-----

Ücret Tahakkukları

-----/-----		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.	XXX	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		XXX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		XXX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.		XXX
-----/-----		

2.4.7. Genel Üretim Giderleri

Dönem içerisinde ki genel üretim giderlerini muhasebeleştirmek için;

- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
- 733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
- 734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

Üretim için kullanılan bir makine arıza yapmış ve bakıma gönderilmiştir. Peşin olarak ödemesi yapılmıştır.(KDV %18 hariç)

Üretim giderinin peşin ödenmesi:

----- / -----		
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.	XXX	
191 İND. KDV HS.	XXX	
100 KASA HS.		XXX
-----/-----		

Üretim giderinin üretim hesabına devri:

----- /-----

151 YARI MAMULLER HS. XXX

731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS. XXX

----- /-----

Yansıtma hesabı ile maliyet hesabının kapatılması:

----- /-----

731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS. XXX

730 GENEL ÜRETİM GİD. HS. XXX

----- /-----

2.4.8. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri

Pazarlama giderlerinin nakit olarak ödenmesi;

----- /-----

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS. XXX

100 KASA HS. XXX

----- /-----

Pazarlama satış dağıtım giderlerinin gelir tablosu hesabına yansıtılması;

-----/-----

631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS. XXX

761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YANS. HS. XXX

-----/-----

Pazarlama satış dağıtım giderlerinin yansıtılması, dönem sonunda yansıtma hesabı kullanılarak kapatılır;

-----/-----

761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA HS. XXX

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS. XXX

-----/-----

2.4.9. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı

İşveren tarafından kabul edilen hakedişlerin ödemelerinin izlendiği hesap,

İşletme 01.03.2017 tarihinde işini yaptığı bir firmanın inşaatı için 35.000 TL tutarında birinci hakediş bedelini nakit olarak alıyor. İşletme 01.06.2017 tarihinde firmadan ikinci hakediş olarak 20.000 TL nakit alıyor. 01.08.2017 tarihinde inşaatın geçici kabulü yapılıyor. (KDV ve vergiler hariç tutulmuştur).

Birinci hak edişin nakit alınması;

-----01.01.2017-----

100 KASA HS. 35.000

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM

HAKEDİŞ BEDELLERİ HS. 35.000

-----/-----

İkinci hak edişin nakit olarak alınması;

-----01.06.2017-----

100 KASA HS. 20.000

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM

HAKEDİŞ BEDELLERİ HS. 20.000

-----/-----

2.4.10. Yurt içi Satışlar

Yurt içinde yapılan satışlar bu hesapta izlenir,

İnşaatın geçici kabulünün alınması;

-----25.05.2017-----

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM 55.000

HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 55.000

-----/-----

Peşin olarak daire satışı;

-----/-----

100 KASA HESABI XXX

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. XXX

391 HESAPLANAN KDV HS. XXX

----- / -----

2.5. MALİYET KAVRAMI

Bugün ya da gelecekte işletmeye bir fayda getirmesi beklenen ürünler ve hizmetler için katlanılan fedakârlıkların nakit ya da nakit benzeri değerlerle ifade edilmesidir.

Maliyet, belli bir amacı gerçekleştirmek için katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. Maliyet, amaca göre bir anlam kazanmaktadır. Amaç, bir mamulün üretimini gerçekleştirmek ise bu amacı gerçekleştirmek için yapılan giderler, o mamulün maliyeti olarak ifade edilir. Bir mamul ya da hizmetin üretimini gerçekleştirmek için yapılan giderler, maliyet gideri olarak da ifade edilir (Uslu,1991:6). Bu maliyet giderleri, Maliyet Taşıyıcılarına yüklendikten sonra Maliyet (Kosten) adını alır (Schweitzer, 1998:28).

2.5.1. Maliyetin Belirlenmesindeki Amaçlar

Maliyetlendirme sürecindeki temel amaç, geliştirilen politikaların ve bunların yansıtıldığı amaç ve hedeflerin gerektirdiği maliyetlerin ortaya konulması suretiyle politika tercihlerinin ve karar alma sürecinin rasyonelleştirilmesine katkıda bulunmaktır.

Maliyetlendirme, firmaların stratejik planları ile bütçeleri arasındaki bağlantıyı güçlendirmeyi ve harcamaların öncelikle dirilmesi sürecine yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Firmanın amaç ve hedeflerine yönelik stratejiler doğrultusunda gerçekleştirilecek faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacı bu aşamada belirlenir.

Maliyetleri hesaplayarak;

- Birim maliyeti hesaplamayı
- Gider yeri kontrolünün sağlanması
- Gider kontrolünün sağlanması
- Planlamanın yapılması
- Özel amaçlı kararlara yardımcı olması
- Standarttan sapmanın hesaplanması
- Firelerin hesaplanması
- Sabit ve değişken maliyetleri ayırmak
- Fiyatlandırma maliyet
- Başarı değerlendirme
- Verimlilik
- Kar planlaması ve kapasite kullanımı, amaçlanır.

Maliyetlerin hesaplanması temel amacı yukarıda madde olarak belirttiğimiz öz ürün ve hizmetimizin tüm maliyetini hesaplayarak, maliyet kontrolünü sağlayıp gereksiz kullanımı önleyerek maliyetleri düşürüp maksimum kar elde edilmesi amaçlanır.

2.5.2. Maliyet Muhasebesi Ve Tanımı

Analitik muhasebe ya da işletme muhasebesi adı da verilen maliyet muhasebesi işletmenin faaliyetleri sonucu ürettiği mal veya hizmetlerin maliyetlerinin belirlenip kayıt altına alınmasını sağlayan muhasebe sistemidir. Bu sayede ürünlerin maliyetleri hesaplanır; işletmenin satın aldığı malzemeler sınıflandırılıp kayıt altına alınır. Ne kadar ürün üretileceğini hesaplamak için maliyet muhasebesinde yararlanılır. Bir ürünün satış fiyatını belirlemek için de işletmeler maliyet muhasebesi verilerini kullanır (Yaman, 2008: 52).

Maliyet muhasebesinin en önemli işlevlerinden birisini, işletmenin kontrol ve yönetim sistemlerine güncel ve gerçek bilgileri sağlaması oluşturur. Fiili maliyet sistemlerinin sağladığı bilgiler, ancak geçmiş dönemlerle karşılaştırmayı sağlarken, maliyetlemenin sadece faaliyet sonunda yapılabilmesi etkin kabul edilmeyen bir maliyet kontrol sisteminin kurulmasına olanak sağlar. Standart maliyet sistemi, faaliyetleri olması gereken düzeyde değerlendirmeyi ve bu

nedenle çeşitli maliyet unsurlarının gerçek ve güncel olarak izlenmesini amaçlar. (Üstün, 1990:1)

2.5.2.1. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

İmalat firmaları, maliyet muhasebesi sisteminden üretimle ilgili doğru ve güvenilir bilgiler elde etme beklentisi içerisindeyler. İşletmenin amaçlarına ulaşmasında uygun bir maliyetlendirme politikası geliştirilebildiğinde maliyet muhasebesi şu hedeflere ulaşabilir.

1. Ürünlerin birim veya parti maliyetlerini belirlemek. ; Mamul veya hizmetin birim maliyetinin belirlenmesi, mamul satış fiyatının belirlenmesinde temel veri kaynağıdır. Maliyet muhasebesi sisteminin kuruluş amacı, işletmelerde üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetini hesaplamak ve izlemek olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesi, sözü edilen muhasebe türünün temel amacıdır. Maliyet hesaplamalarında, çok sayıda hesaplama tekniği ve gider dağıtım anahtarı bulunduğu için maliyet muhasebesinin hesapladığı birim maliyetlerin %100 doğru maliyetler olduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak hesaplanan bu maliyetler doğruya en yakın maliyetler olarak kabul edilir (Yükçü, 1999:27).

2. Maliyet kontrolü ve maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olmak.

3. Planlamaya yardımcı olmak; Planlama geleceğe yönelik amaçlar ulaşmak istenilen hedefler ve amaçlara ulaşmaya çalışılan yoldur. İşletmeler planlama yaparken maliyet muhasebesinden elde ettikleri veriler ışığında bir yol izlerler.

4. İşletme kararlarının alınmasına yardımcı olmak.

2.5.2.2. Maliyet – Gider – Harcama – Zarar Kavramları

Maliyet, gider, harcama ve zarar kavramları maalesef ki çoğu zaman karıştırılır veya birbiri yerine kullanılmaktadır. Bu kavramlar birbirine çok yakın ama bir o kadar da farklı durumları ifade etmektedir. Bu kavramların iyi anlaşılması ürünümüzün ve ya hizmetimizin maliyetinin hesaplanması aşamasında bize en gerçekçi verileri sunulmasını sağlayacaktır.

2.5.2.2.1. Gider

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmek adına veya gelir elde etmek amacıyla belirli bir dönem içerisinde tükettikleri varlık ve hizmetlerin nakit, parasal ifadesidir.

Tanımımızda da belirttiğimiz üzere varlık ve hizmetlerin tüketimine gider diyebilmemiz için üç önemli unsura dikkat edilmesi gerekmektedir.

- Varlık ve hizmetlerin tükenmiş olması
- Tüketime ikinci bir faydaya hizmet etmesi gerekir
- Tüketime belli bir döneme ait olmuş olması gerekir
-

2.5.2.2.2. Harcama

İşletmenin herhangi bir sebeple nakit veya nakit benzeri araçlarla yapılan ödemelerdir.

Bir mal, fayda ve hizmet sağlaması veya herhangi bir iş karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir sorumluluk nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır. (Sevilengül, 1980:89).

2.5.2.2.3. Zarar

İşletme faaliyetlerini yerine getirirken yapılan gereksiz tüketim olacağı gibi hammaddenin bir kısmının depoda gerekli önlemler alınmaması nedeniyle çürümesi veya yok olması da zarar olarak ifade edilir.

Karşılıksız olarak işletmenin varlık veya varlıklarında meydana gelen azalmaya zarar denilebileceği gibi, gelir ile gider arasındaki olumsuz fark öz sermayenin azalması da zarar anlamındadır. Kısaca giderlerin hasılatın çok olması sonucu zarar ortaya çıkar (Altuğ,1985:36).

2.5.3 GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

Bizler giderleri farklı birçok açıdan sınıflandırabiliriz. Sınıflandırdığımız her bir açının maliyet muhasebesi açısından farklı bir işleve katkı sunabilir. Bu farklı açıdan sınıflandırma maliyet muhasebesinin işlevini yerine getirebilmesi için gerekli ve önemlidir.

GİDERLER;

- Çeşitlerine göre sınıflandırılması,

- 1- İlk madde ve malzeme giderleri
- 2- İşçi ücret ve giderleri
- 3- Memur ücret ve giderleri
- 4- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- 5- Çeşitli giderler
- 6- Vergi resim ve harçlar
- 7- Amortismanlar
- 8- Finansman giderleri

- Fonksiyonlarına göre sınıflandırılması,

- 1- Stok maliyet giderleri
 - Alış giderleri
 - Üretim giderleri

Üretim giderleri:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri:

Direkt işçilik giderleri:

Genel üretim giderleri:

- 2- Dönem giderleri
 - Araştırma geliştirme giderleri
 - Pazarlama satış ve dağıtım giderleri
 - Genel yönetim giderleri
 - Finansman giderleri

- Giderlerin Ürünlere yüklenmesine göre sınıflandırılması,
 - 1- Direkt Giderler
 - 2- Endirekt giderler
- Giderlerin Faaliyet hacmi ile olan ilişkisine göre sınıflandırılması,
 - 1- Sabit giderler
 - 2- Değişken giderler
 - 3- Yarı değişken yarı sabit giderler
- Üretim gider yerleri,
 - 1- Üretim gider yeri
 - Esas üretim gider yeri
 - Yardımcı Üretim gider yeri
 - Yardımcı Hizmet gider yeri
 - Üretim Yerleri Yönetimi gider yeri
 - 2- Dönem Gider yerleri (Üretim dışı gider yerleri)
 - Araştırma ve Geliştirme gider yerleri
 - Pazarlama, Satış ve Dağıtım gider yerleri
 - Genel Yönetim gider yerleri
 - Finansman gider yerleri

2.5.3.1 Çeşitlerine Göre Giderler

Giderlerin ortaya çıkış şekillerine göre bölümlenmesini hedef alan bu sınıflandırmaya göre maliyetler, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde belirlenen başlıklar altında incelenebilir.

2.5.3.1.1. İlk Madde Malzeme Gideri:

İlk madde ve malzeme giderleri, işletmenin üretimdeki faaliyetlerini devam ettirebilmeleri ve üretimi gerçekleştirebilmesi için tüketilen her türlü hammadde ve malzemenin alış maliyetini kapsar. İlk madde ve malzemenin alış maliyeti, alış bedeli ile o malzemenin alış için yapılan tüm giderlerin toplamından oluşur (Büyükmirza, 2000:140).

İlk madde malzemeyi 2 şekilde gruplandırmamız mümkündür;

- Üretim Faaliyetleri ile ilgili İlk Madde Malzeme Kullanımı

- İlk madde kullanımı

- Yardımcı madde kullanımları

- İşletme malzemesi kullanımları

- Üretim Faaliyetleri ile ilgili İlk Madde Malzeme Kullanımı

- İşletme malzemesi kullanımları

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÖZEL İNŞAAT İŞLETMELERİNDE VERGİLENDİRME VE KDV İADESİ UYGULAMASI

3.1. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Özel inşaat işleri iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, kat karşılığı inşaat işleri, ikincisi ise satış amacıyla kendi arsası üzerine yapılan gayrimenkullerdir. Özel inşaat işlerinden elde edilen kazançlar, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. (Sarigül, 2016: 294)

Ancak, özel inşaat işleri senelere sirayet eden yani yıllara yaygın olan inşaat ve onarım işleriyle karıştırmamak gerekmektedir. Taşıdığı özellikler nedeniyle yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemine dahildir. Özel vergileme; sadece birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarma işleri için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlanıp bitirilen inşaat ve onarma işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir. Aynı şekilde arsa karşılığı daire yapımında da özel vergileme söz konusu değildir.(Kızılot, 2008: 59)

Bu sebeple İnşaat işlerini Vergi Hukuku açısından ele aldığımızda vergileme rejiminin bu işleri iki kola ayırdığı görülmektedir. Bunlardan birisi özel inşaatlar diğeri ise taahhüt şeklindeki inşaatlardır. Bir müteahhidin kendi nam ve hesabına bina inşa ederek daire, kat ve dükkânlar halinde satması ile inşaatın taahhüt şeklinde bir başkası hesabına yapılması arasında hukuki ve mali yönden farklılıklar vardır. Benzerlik, her iki müessesede bir inşaatın söz konusu olmasından ibarettir. Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek daire, kat veya dükkân halinde satan kişi, satma amacıyla kendiliğinden inşaata teşebbüs eder. Taahhüt suretiyle yapılan inşaatta ise, inşaat bir iş sahibi hesabına yapılır. İnşaata iş sahibi tarafından teşebbüs edilir. (Kızılot, 2000:328)

Dolayısıyla özel inşaatlar genel hükümlere göre vergiye tabi tutulurken taahhüt şeklindeki inşaatlar hakkında özel hükümler mevcuttur. Bu iki ayrımın nedeni ise 193 Sayılı Gelir Vergisi

Kanunu'nda düzenlenen ticari kazanç hakkındaki vergileme hükümleridir. Şöyle ki, mevzu bahis kanunun 1'nci maddesinde gelirin tanımı yapılmış 2'nci maddesinde ise gelir unsurlarının neler olduğu sayılmıştır. Kanunun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından birisi de ticari kazançtır. Ticari kazanç ise yine aynı kanunun 37'nci maddesinde tanımlanmıştır. İlgili maddenin birinci fıkrasında her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı belirtilmiş ikinci fıkrada ise hangi işlerin kati suretle ticari kazanç olacağı yedi bent halinde sayılmıştır. İlgili maddenin 4'ncü bendinde özel inşaat işlerinin düzenlendiği açıkça görülmektedir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 37'nci maddesinin 4'ncü bendinde “Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden” demekle özel inşaat işlerinin ticari kazanç olduğunu ve ticari kazanç hakkındaki genel hükümlere göre vergilemeye tabi tutulacağını belirtmektedir (GVK. md.37).

Yine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarma İşleri” başlıklı 42'nci maddesi nedeniyle inşaat işlerinin vergilendirmesi açısından taahhüt işlerinin 2'nci kol olarak karşımıza çıktığı anlaşılmaktadır. İlgili maddede belirtildiği üzere “ Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar (GVK. md.42).

Bir inşaat ve onarma işinin Gelir Vergisi Kanunun 42'nci maddesi kapsamında vergilemeye tabi tutulabilmesi ve ticari kazanç kapsamında bu özel hükme göre değerlendirilebilmesi için bazı koşulların mevcut olması gerekir:

- a) Yapılan iş, inşaat ve onarım işi olmalıdır.
- b) İnşaat ve onarım işi başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.
- c) İnşaat ve onarım işi birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir (GVK. md.42).

Bir yıldan fazla süren inşaat, onarma işlerinde kesin kar veya zarar işin bitim anında belli olur. İşin henüz bitmediği yıllarda elde edilen hasılat ve yapılan giderler izleyen yıllara devredilerek işin bittiği yıla kadar getirilir. İşin bittiği yıl inşaat ve onarma işinin kar veya zararı kesin olarak saptanır ve tümü o yılın geliri sayılarak ertesi yılın mart ayında beyanname ile beyan edilir. Yani kar veya zarar işin sürdüğü yıllara dağıtılmamaktadır (GVK. md.42).

3.1.1. Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme

Günümüz ekonomik şartlarında taahhüt niteliğinde olmayan ve satılmak amacıyla yapılan inşaatlar ülke ekonomisinin adeta lokomotifidir. Son yıllarda hızla süren şehirleşme hareketi, giderek hızlanan nüfus artışının doğurduğu barınma ihtiyacı inşaat işlerine verilen teşvik ve öncelikler nedeniyle özel inşaatlara olan arz ve talep artmış, bununla birlikte yapılan inşaatların tümüyle, kat kat veya daire, daire satılması yaygın hale gelmiştir. Özel inşaat işleri ticari kazanç olduğundan daha önce birçok defa bahsedildi. Burada ise ticari kazancın nasıl vergileneceğine değinilecektir. Türk Vergi Sisteminde vergiye tabi kişi ve kurumlar vergisel yükümlülükler açısından basit usul ve gerçek usul olarak iki gruba ayrılır.

Basit usul mükelleflerle ilgili düzenlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46, 47, 48 ve 51'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Basit Usulün Hududu başlıklı 51'nci maddenin 7'nci bendi ile gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanların basit usulden yararlanamayacağı düzenlendiğinden özel inşaatların vergileme sürecinde basit usule imkân tanınmamıştır.

Gerçek usul mükellefler de 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 176'ncı maddesine göre defter tutma bakımından bilanço esasına tabi mükellefler ve işletme hesabı esasına tabi mükellefler olarak ikiye ayrılmaktadır. İşletme hesabı esasına tabi olan mükellefler işletme hesabı defteri tutarlarken bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin kullanmak zorunda oldukları defterler 213 sayılı VUK'un 182'nci maddesinde Yevmiye Defteri, Defteri Kebir ve Envanter Defteri olarak sayılmıştır. 213 sayılı VUK'un 176'ncı maddesi gereğince 1. Sınıf (bilanço) ve 2. Sınıf (işletme hesabı) olarak ayrılan tüccarlar birer gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişilikte olabilirler. Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre kurulan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler gibi tüzel kişilikler 213 sayılı VUK'un 177'nci maddesi gereği 1. Sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar.

Vergi sistemimizde gerçek kişilerin ve tüzel kişilerin tabi oldukları vergi kanunları farklılık göstermektedir. Gerçek kişilerin ticari kazançları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa tabi iken

tüzel kişilerin ticari kazancı kurum kazancı sayıldığından hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hem de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa tabidir.

3.1.2. Gerçek Kişilerin Ticari Kazançlarının Vergilendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. Maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin Gelir Vergisine tabi olduğu 2. Maddesinde ise ticari kazancın bir gelir unsuru olduğu düzenlenmiştir. Aynı kanunun 37'nci maddesinde ise ticari kazancın tarifi yapılmış ve bu maddenin 4'ncü bendi ile konumuz olan özel inşaat yapıp satma işinin kati suretle bir ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Yine aynı kanunun 39'ncü maddesi ise işletme hesabı esasında ticari kazancın tespitinin nasıl yapılacağını anlatmaktadır. İlgili maddede; “ İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır” şeklinde tanımlanmıştır. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur (GVK. md.1).

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanununun 40 ve 41'nci maddeleri hükümlerine uyulur.” İfadesiyle 2. Sınıf bir tüccarın ticari kazancının nasıl vergileneceği hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunun 39'ncü maddesinde işletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti yapılırken “elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder” denilmekle tahsil esasının değil tahakkuk esasının benimsendiği anlaşılmaktadır (VUK. md.40/41).

3.1.3. Tüzel Kişilerin Ticari Kazançlarının Vergilendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun birinci maddesinde kurumlar vergisine tabi olan mükellefler sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları olarak sayılmıştır. Aynı kanunun ikinci maddesinde ise bunların tanımlamaları yapılmıştır. Örneğin sermaye şirketlerinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre kurulan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler olduğu hükme bağlanmıştır. Özel inşaat yapıp satma işini gelir vergisine tabi bir gerçek kişi yapabileceği gibi yukarıda sayılanlar gibi Kurumlar Vergisine tabi bir tüzel kişiliğinde böyle

bir ticari kazancı olabilir. Kurumlar Vergisi Kanunun 6'ncı maddesinde, Kurumlar Vergisinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Yine Kurumlar Vergisi mükelleflerinin kurum kazancı hesaplanırken 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8'nci maddesinde yazılı indirilecek giderler ile 11'nci maddesinde yazılı kabul edilmeyen giderler hükümlerine de uyulur (KVK. md.8). 193 sayılı Gelir Vergi Kanununun 38'nci maddesinde ise “Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasındaki müspet farktır.”.Olarak ifade edilmiş ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 192'nci maddesinin 3. Bendinde aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın müteşebbisin işletmeye mevzuu varlığını(öz sermayeyi) teşkil edeceği belirtilmiş ve bilanço esasına göre kazancın tespitinde tahsil değil, tahakkuk esas alınacağı açıklanmıştır (VUK. md.192)..

Müteahhitlerin kendi namlarına yapıp sattıkları daire ve işyerleri imal edilen emtia niteliğindedir. Bu nedenle, müteahhitlerin inşa etmekte oldukları daire ve işyerlerini inşaat devam etmekte iken gerek sözleşme ve satış vaadi ile gerekse arsa payı üzerinden satışında; satışı yapılan daire veya dükkânın satış bedeli belli olmakla birlikte, inşaatın devamı sırasında satışı yapılan ve tamamlandığında toplam bedeli tahsil edilecek daireler ve işyeri karşılığında müşterilerden alınan para avans niteliğinde olup 340 Alınan Sipariş Avansları hesabına kaydedilir. Daire ve işyerleri teslim edildiğinde söz konusu hesap kapatılacaktır. Bu durumda, inşaat devam etmekte iken veya arsa payı üzerinden satışı yapılan daire ve işyerlerine ilişkin satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak kayıtlarda gösterilmesi gerekmektedir. Nitekim özel inşaat işlerinde ticari kazanç ve kurum kazancı, idarenin uygulamaları ve müstakar yargı kararları doğrultusunda bu şekilde tespit edilmektedir. (Kızılot, 2010:342)

Önceki bölümlerde Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin özel inşaat yapıp sattıkları ve bunun bir ticari kazanç olması sebebiyle elde ettikleri ticari kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi kanununu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu çerçevesinde hangi sistematikte vergileneceği anlatıldı. Ancak önemli bir husus işbu ticari kazancın ne zaman elde edilmiş sayılacağıdır. Örneğin bina inşaa edip kat kat müşteriye satan ancak tapuda tescil işlemi

yaptırmayan bir müteahhit, ticari kazanç elde etmiş sayılıp sayılmayacağı, yine kat kat satışı yapılan dairelerin tapuda tescil işlemi yapılmış ancak bedeli henüz tahsil edilmemişse bu müteahhit ticari kazanç elde etmiş sayılıp sayılmayacağı konuları önem arz etmektedir.

Vergi Usul Kanununun 19'ncu maddesinde; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." Borçlar Kanununun 182'nci maddesinde ise, genel olarak satım akdi "Satım bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı alıcının iltizam ettiği semen karşılığında alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakleylemek borcunu tahammül eder." denilmektedir. Görüldüğü gibi tanım, satıcının malı teslim borcu ile alıcının mal bedelini ödeme borcu üzerine kurulmuş bulunmaktadır (VUK. md.19).

Her ne kadar, gayrimenkul satışının ve satış vaadinin geçerli olabilmesi için resmi senede bağlanması Borçlar Kanununun 213'ncü maddesinde şart koşulmakta ise de, bu tamamıyla bir şekil sorunu olup, işlemlerin özüne tesir etmemekte, sadece taraflar arasındaki uyuşmazlıkların çözümlenmesinde ve üçüncü şahısların haklarının korunması bakımından bir delil sistemi getirilmiş bulunmaktadır. Zira hukuki yönden bütün sakıncaları göz önüne alındığında resmi şekil şartına uymadan ve tescil işlemi yaptırılmadan bir gayrimenkul iktisap edilebileceği gibi, tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkullerin satıldığı da bir gerçektir. Bu durumda, vergiyi doğuran olayı tescil muamelesine bağlama olanağı yoktur. Bu nedenle esas olan iktisadi tasarruf hakkının devridir. Bu hakkın alıcıya devredildiği anda satım akdinin özü olan teslim borcu yerine getirilmiş bulunduğundan, alıcının semeni isteme hakkı doğmakta ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay da bu intikalle meydana gelmiş bulunmaktadır. Özel inşaat yapanlar, bunları daire, kat ve dükkan halinde inşaat devam ederken ya da inşaat bittikten sonra peşin veya vadeli olarak satabilirler. (Kızılot,2000:341)

Müteahhitlerin kendi namlarına yapıp sattıkları daire ve işyerleri, imal edilen emtia niteliğindedir. Bu nedenle, müteahhitlerin inşa etmekte oldukları daire ve işyerlerini inşaat devam etmekte iken gerek özel sözleşme ve satış vaadi ile gerekse arsa payı üzerinden satışında; satışı yapılan daire veya dükkanın satış bedeli belli olmakla birlikte, inşaatın devamı sırasında satışı yapılan daire ve işyerleri karşılığında müşterilerden alınan para avans niteliğinde bulunmaktadır. Bu durumda, inşaat devam etmekte iken veya arsa payı üzerinden satışı yapılan daire ve işyerlerine ilişkin satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi

yapılan yılın satış hasılatı olarak kayıtlarda gösterilmesi gerekmektedir. Nitekim özel inşaat işlerinde ticari kazanç ve kurum kazancı, idarenin uygulamaları ve müstakar yargı kararları doğrultusunda bu şekilde tespit edilmektedir. (Kızılot,2000:342)

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 231’nic maddesinin beşinci bendinde, “Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.” hükmü yer almaktadır. Buna göre, fatura düzenlenmesi ödemeye bağlı olmayıp teslim bağli olduğundan mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslim veya hizmetin yapıldığı andan, itibaren yedi günlük süre içerisinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, müteahhitlerin kendi namlarına yaptıkları inşaatlarda, inşaatın bitiminden önce özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden yapılan satışlarla, bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından, alınan bedeller ise avans niteliği taşıdığından fatura düzenlenmesi ve katma değer vergisi uygulaması söz konusu olmayacaktır. (Kızılot, 2000:343)

Vadeli olarak yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, tapuda tescil işlemi değil, iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devredilmesidir. Gayrimenkul inşaa halindeyken ve bir miktar da peşin para alınmışsa; bu satış ve ferağ bedeline karşılık avans olarak alınan para dolayısıyla vergiyi doğuran olay cereyan etmeyecektir. Bina veya daire alıcıya teslim edildikten sonra, tapuya tescil yapılmamış olsa dahi vergiyi doğuran olay cereyan edecek, teslim tarihinde satış bedelinin henüz tahsil edilmemiş veya takside bağlanmış olması önem taşımayacaktır. Bilindiği gibi ticari kazançta elde etme değil tahakkuk esastır. Bu nedenle inşa edilen apartman, daire, kat veya dükkân satılmasında, satış akdinin yapıldığı tarihi vergiyi doğuran olayın cereyan ettiği yıl olarak kabul etmek olanaksızdır. Çünkü inşaat devam ettiğinden, daire, kat veya dükkânlar bitirildiğinde maliyet bedelleri belli olacaktır. Bitirilip alıcıya teslim edildiği tarihte satış bedeline hak kazanılacak ve tahsil edilmeyen miktarlar dahil alacak olarak tahakkuk etmesi nedeniyle yılın kazancı olarak beyan edilecektir.

Uygulamada genellikle özel inşaat yapanların sattıkları daire ve dükkânlar için arsa tapusu düzenledikleri görülmektedir. Çünkü bu durum, satıcının olduğu kadar alıcının da lehinedir. Verilen arsa tapusuna istinaden satıcı daireyi alıcıya teslim etmekte ve alıcılar irtifak hakkı tapuya tescil ettirmek suretiyle daire tapusu sahibi olmaktadırlar. Yapılan bu muvazaalı işlem daha sonra tapu sicilinde “cins tashihi” talep edilerek düzeltilmektedir. Bu işlem sırasında alıcılar dairenin bedeli üzerinden harç ödemektedirler. Bu durum, uygulamada gelirin elde edilmesi dairenin alıcıya teslimi ile söz konusu olmaktadır. Arsa tapusu ile arsanın belli bir

hissesi satılmakta ve arsa üzerine yapılan inşaat arsanın, mütemmim cüzü olduğundan, başlangıçta, gayrimenkul üzerinde iştirak halinde mülkiyet doğmaktadır. Satıcının daire veya dükkanı alıcıya teslimi ile satış akdi, elde etme hükümleri yönünden tamam olmaktadır. Nitekim Danıştay’ca verilen çeşitli kararlarda da, kazancın dairenin teslim edildiği yılda elde edildiği kabul edilmiştir. (Kızılot, 2000:344)

3.2. KAZANCIN SAPTANMASI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 37/4’ncü maddesi uyarınca, gayrimenkul alım satım ve inşaat işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar, ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Bu madde ile güdülen amaç faaliyetin maksadı ve devamlılığıdır. Özel inşaat işleriyle uğraşan müteahhitlerin, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gerçek usulde vergilendirildiğinden, kazancın tespiti için bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulması gerekir. Normal olarak, apartman inşa edip daire, kat ve dükkân halinde satan bir müteahhidin iş hacmi, 213 sayılı VUK’un 177/1’nci maddesinde öngörülen hadlerin üstünde olacağından, inşaat işi için bilanço esasına göre defter tutulması gerekir. Ancak müteahhide karşı bazı işlerin yapımını taşeron olarak üstlenenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmaları söz konusu olabilir (VUK. md.177).

Özel inşaatlarda kazanç tespiti, maliyetle satış bedeli karşılaştırılmak suretiyle hesaplanır. Daire, kat veya dükkanların maliyeti binanın tüm maliyetinden her daire, kat veya dükkâna bazı ölçü ve esaslara göre pay verilmek suretiyle bulunur. Örneğin arsa payı, metrekare, kat veya daire adedi gibi ölçüler esas alınabilir. Maliyetin tespitinde, müşterek kullanılan yerlerin de hesaba katılması gerekir. Daire, kat veya dükkân şeklindeki bağımsız bölümlerin maliyetlerinin tespitinde, Vergi Usul Kanununun, imal edilen emtada maliyet bedeli ile ilgili 275’nci maddesi hükmünden yararlanılır. Defter tutulmaması veya vesika saklanmaması halinde, bina maliyetinin tayini için Mühendis ve Mimar Odaları, Belediye Yapı Ve Kontrol Müdürlüğü gibi kaynaklara da başvurulabilir (VUK. md.275).

Bina maliyeti, ruhsatnamesinde yazılı bulunan yüzölçümü ile metrekare maliyet bedelinin çarpımı suretiyle hesaplanır. Başladığı yıl içinde tamamlanmış olan inşaatın maliyetinin

hesaplanmasında, o yıl için tespit edilen, başladığı yıldan sonraki yıllarda tamamlanmamış inşaatın maliyetinin hesabında ise, tamamlandığı yıldan önceki yıla ait metrekare maliyet bedeli esas alınır. Kar veya zararın tespiti için tam kat, daire ve dükkanların satışını beklemeye gerek yoktur. Kar-zarar, yıl içindeki satışlar esas alınmak suretiyle tespit edilir. Satılmayan kat, daire ve dükkanların ise maliyet bedeli ile değerlendirilmek suretiyle sene sonu mal mevcudu olarak hasılatı eklenmesi gerekir. İnşa edilen apartmanın tüm bölümlerinin aynı yıl içinde satılması, birkaç yıl içinde satılması veya inşa edildiği yıl hiç satılmaması durumları, kar veya zararın tespiti yönünden farklılık arz etmektedir. Aşağıda kat, daire ve dükkanların bazılarının aynı yıl satılmaması durumu bir örnek ile açıklanmıştır. (Kızılot, 2000:348-350)

Örneğin, üç ortaklı olan Çelik Koll. Şti. 2017 yılında 10 daireli ve 2 dükkanlı bir apartman inşa etmiştir. İnşaatın tamamının maliyeti 969.000 TL'dir. 1, 2, 3, 4 no.lu daireler ile iki dükkanı 2017 yılında, 5, 6, 7 ve 8 no.lu daireler 2018 yılında satılmıştır. Ortaklardan (B)'nin kendi üzerine kaydettirdiği iki dairenin emsal bedeli ile diğer daire ve dükkanları maliyetleri ve satış bedelleri aşağıdaki gibidir (KDV dikkate alınmamıştır.).

	MALİYETİ	SATIŞ BEDELİ(TL)	SATILDIĞI YIL
1 No.lu Daire	180.047	200.250	2017
2 No.lu Daire	180.047	200.250	2017
3 No.lu Daire	180.173	200.500	2017
4 No.lu Daire	180.173	200.500	2017
5 No.lu Daire	180.135	250.000	2018
6 No.lu Daire	180.135	250.000	2018
7 No.lu Daire	180.047	230.000	2018
8 No.lu Daire	180.047	230.000	2018
9 No.lu Daire	180.010	220.000	2018
10 No.lu Daire	180.010	220.000	2018
(A) No.lu Dükkan	80.068	130.000	2017
(B) No.lu Dükkan	80.068	140.000	2017
TOPLAM	1.960.960	2.471.500	

2017 yılında satılan 1, 2, 3 ve 4 no.lu daireler ve iki dükkanın satış bedeli ile maliyeti karşılaştırılmak suretiyle 2017 takvim yılı kar veya zararı tespit edilecektir. 1, 2, 3 ve 4 no.lu dairelerin ve iki dükkanın satış bedeli toplamı olan 1.071.500 TL ile maliyetleri toplamı olan 880.576 TL'yi karşılaştırıldığında, 2017 takvim yılı kazancı 190.924 TL olarak ortaya çıkacaktır.

2018 yılında satılan 5, 6, 7 ve 8 no.lu dairelerin satış bedelleriyle, ortak (B)'nin üzerine kaydettirdiği 9 ve 10 no.lu dairelerin emsal bedeli toplanacak ve 5, 6, 7, 8, 9 ve 10 no.lu dairelerin toplam maliyetleri ile karşılaştırılmak suretiyle kar veya zarar tespit edilecektir. Bu duruma göre, Çelik Koll. Şti.'nin 2018 yılı inşaat işi kazancı 319.616 TL'dir (Kızılot, 2000:351-352).

3.2.1. Özel İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebe Kayıtları

Apartman inşaa edip daire, kat ve dükkan halinde satanlar, bu inşaatı kendi arsaları üzerine yapabilecekleri gibi arsa karşılığında belirli sayıda daire kat ve dükkan vermek suretiyle de yapabilirler (Kızılot, 2010:327).Dolayısıyla özel inşaat işlerini kat karşılığı inşaat işleri ve satış amacıyla kendi arsası üzerine yapılan gayrimenkuller olarak ikiye ayırmak mümkündür.

3.2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşleri

Arsa sahipleri ile müteahhitler arasında inşaat aşamasından önce, öngörülen projeye göre kat irtifakı tescil ve tesisi yapıp genellikle noterde bir inşaat sözleşmesi düzenlenir. Karşılıklı yükümlülüklerin ihlal edilmesi halinde karşılaşılabilecek müeyyideler ayrıntılı olarak bu sözleşmede yer alır. Müteahhit ile arsa sahibi arasındaki ilişki karşılıklı teslim yükümlülüğü şeklinde görülmekle birlikte aslında işin mahiyeti müteahhidin bilgi birikiminin de işin içinde olduğu ilişkiyi yansıtmaktadır. Buradan hareketle, sözleşmenin niteliği de değişmektedir. Borçlar Kanununda kat karşılığı inşaat adıyla düzenlenmiş özel bir sözleşme türü bulunmadığı için konunun hukuki mahiyeti doktrinde tartışmalıdır. Taraflar arasındaki ilişkiyi sadece arsa ve konut değişimi olarak gören yaklaşıma göre, arsa karşılığı inşaat ilişkisini düzenleyen

sözleşme “Trampa sözleşmesidir.” Müteahhidin bilgi ve becerisini de işin içine katan görüşe göre ise bu sözleşme “istisna akdi” hükmündedir. (Sarigül, 2016 : 294, 295)

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi, müteahhidin arsa üzerine sözleşmede belirtilen tipte inşaat yapma yükümlülüğünü, arsa sahibi yönünden ise ya müteahhide ya da onun göstereceği üçüncü kişilere tapuda pay geçirim taahhüdünü içermektedir. Dolayısıyla bu sözleşme bir yandan istisna sözleşmesine, öte yandan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesine ilişkin hükümler içermesi nedeniyle “çift tipli karma sözleşme” niteliği taşımaktadır. Sözleşmenin gayrimenkul satışını ve satış vaadini içermesi nedeniyle taraflar arasındaki ilişkinin geçerli olabilmesi için Borçlar Kanununun ilgili hükümleri gereği resmi senede bağlanması gerekmektedir. (Sarigül, 2016: 294, 295)

3.2.3. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi

Kat karşılığı inşaat işinden elde edilen kazançlar, GVK’ya göre ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Gayrimenkul teslimlerinde vergiyi doğuran olay genel olarak, gayrimenkul üzerindeki tasarruf hakkının devredildiği tarihte meydana gelmektedir. Taşınmazda tasarruf hakkının devredilmesi de genellikle tapuya tescil ile gerçekleşmektedir. Ancak tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna bırakılması durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşir.

KDV Kanunu’nun 1’nci maddesinin birinci fıkrasına göre; Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmuştur. Söz konusu kanunun 2’nci maddesinde “Teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.” Şeklinde tanımlanmıştır. Kat karşılığı inşaat işlerinde iki taraf bulunmaktadır ve iki ayrı teslim söz konusudur. Teslimlerden birincisi, arsa sahibi tarafından inşaatı yapacak olan müteahhide arsa teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm teslimidir (KDVK. md.1)

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda kazanç, GVK’nın ticari kazanç hükümlerine

göre vergilendirilir. Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin arsa payı dahil emsal bedeli üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekir. Ancak her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde, KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü bendine göre işlem yapılacağı tabiidir. Dolayısıyla, işletmelerin aktifinde kayıtlı arsaların kat karşılığı müteahhide verilmesi işlemi katma değer vergisine tabi bulunmaktadır (KDVK. md.27).

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsanın teslimi, diğer gayrimenkul teslimlerinden farklılık göstermektedir. Çünkü bu işlerde arsanın bedeli, arsa sahibine arsanın karşılığı olarak teslim edilecek konut veya işyerlerinin emsal bedelidir. Dolayısıyla, henüz ortada bulunmayan konut veya işyerlerinin satış bedelinin belirlenerek, arsanın satış bedelinin tespit edilmesi mümkün değildir. Karşılıklı iki teslimin olduğu bu işlemde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, arsanın karşılığı olan konut veya işyerinin arsa sahibine teslim edildiği veya bunların tasarruf haklarının devredildiği tarihte meydana gelmekte, arsaya ilişkin fatura veya benzeri belgenin bu konut veya işyerlerinin emsal değeri esas alınarak düzenlenmesi gerekmektedir. Yani arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız bölümleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır.

Ayrıca KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4'ncü fıkrasının (r) bendinde, “kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna olduğu” ifade edilmektedir. Bu istisnadan yararlanabilmek için (KDVK. md.17) ;

- Gayrimenkuller iki tam yıl süreyle işletmenin aktifinde bulundurulması
- İşletmenin gayrimenkul ticareti ile uğraşmaması
- Gayrimenkullerin satış suretiyle devir ve tesliminin yapılması gerekmektedir.

1 seri no.lu kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (5/6). Bölümü, “ istisnanın uygulanabilmesi için (taşınmaz istisnası – KVK 5/1/-e) taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği, bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemlerin istisna kapsamına girmediği, kar karşılığı

arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmünün uygulanmayacağı” şeklindedir. Bu nedenle kat karşılığı inşaat işlerinde taşınmaz satış istisnasından yararlanılamaz. Nitekim düzenlemenin kurumların mali yapılarını güçlendirme amacı taşıdığı, satış dışındaki bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimlerin istisna kapsamı dışında olduğu maddenin konuluş gerekçesinde belirtilmiştir.

KDV Kanunu’nun 17’nci maddesinin 4’ncü fıkrasının (r) bendi ile KVK’nın 5’nci maddesinin 1’nci fıkrasının (e) bendi birlikte değerlendirildiğinde; kurumların aktiflerindeki gayrimenkul satışlarının vergiden istisna edilme amacı, kurumlara taze kaynak girişı sağlayarak mali bünyelerini güçlendirmektir. Halbuki arsa karşılığı konut veya işyeri iktisabı trampa olduğundan ve işletmelerin mali bünyelerini güçlendirme amaçları olmadığından istisnadan yararlanılamayacaktır. Bu görüşten hareketle, KDV istisnası da uygulanmaz (KDVK. md.17).

Arsanın bir işletmeye dahil olmaması ve arsa sahibinin arızı olarak arsasını müteahhide teslim etmesi durumunda, GVK’nın mükerrer 80’nci maddesinin 1’nci fıkrasının (6) numaralı bendine göre, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70’nci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai ihtisal de kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılır (GVK. md.80).

KDVK’nın 1’nci maddesinin 1’nci fıkrasıyla, Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur. Dolayısıyla kat karşılığı verilen arsanın ticari işletme dışında şahsa ait olması halinde arsanın devrinde KDV ortaya çıkmayacaktır. Çünkü ticari kapsamda yapılan bir teslim yoktur. Ancak bu işi devamlı hale getiren kişiler için işlemler ticari nitelik kazanacağından KDV hesaplanması gerekir (KDVK. md.1).

3.2.3.1. Arsa Sahibine Yapılan Bağımsız Bölüm Tesliminde Vergilendirme

Müteahhidin arsa karşılığı bağımsız bölüm teslimi, GVK’ya göre ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek ve teslimler katma değer vergisine tabi olacaktır. Yapılan iş ticari bir

faaliyettir ve bir organizasyon gerektirir. Üzerine bağımsız bölümler inşa edilen arsanın iktisadi bir işletmeye dahil olup olmaması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürüp sürdürmemesi durumu değiştirmez. KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinde belirtildiği üzere; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Arsa karşılığı inşa edilen birimlerin tesliminde KDV matrahı, emsal bedeli olacaktır. KDV matrahının belirlenmesi hususunda KDV uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburi olduğu konusunda yasal düzenleme bulunmaktadır (KDVK. md.27).

Arsa karşılığı yapılan konut, işyeri teslimlerinde KDV matrahı, maliyet bedelinin çıkarılması mümkün olduğu için VUK'un 267'nci maddesinin ikinci sırasında belirtilen "maliyet bedeli esası"na göre belirlenecektir. Arsa maliyetinin bulunabilmesi için söz konusu inşaat toplam maliyeti, üretilen M^2 ye bölünerek 1 M^2 ye düşen pay bulunur. 1 M^2 ye düşen maliyet payı ile arsa sahibine verilen birimlerin toplam M^2 si çarpılarak arsa maliyeti belirlenmiş olacaktır. "Maliyet bedeli esası"na göre matrah belirlenip KDV hesaplandığı için bulunan tutara toptan satış bağlamında %5 ilave yapılması gerekmektedir (VUK. md.267).

3.2.3.2. Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme ve KDV İadesi İle İlgili Uygulama

Bay (A), 3 yıl önce aldığı arsasını, kat karşılığı inşaat yapılması amacıyla 2017 yılı başında müteahhide vererek sözleşme imzalamıştır. Müteahhit arsa üzerine 30 daire ile 2 dükkan yaparak arsa sahibine 10 daire ve 1 dükkan teslim edecektir. İnşaat 2017 yılı sonunda tamamlanmıştır. İnşaat bittiğinde inşaat malzemesi stoku bulunmamaktadır. Daireler eşit büyüklükte olup her biri 160 M^2 'dir. dükkanlar ise 200 M^2 'dir.

Müteahhit inşaatla kullanmak amacıyla 450.000 TL'lik demir, 200.000 TL'lik çimento ve 100.000 TL'lik tuğla ve 50.000 TL'lik inşaat teli satın almış, tutarı bankadaki mevduat hesabından ödemiştir. KDV oranı %18'dir.

İnşaat malzemeleri satın alındığında direkt ve endirekt gider ayırımına bakılmaksızın, İlk Madde ve Malzemeler hesabına kaydedilir.

-----/-----

150 İLK MADDE VE MALZEME	800.000
--------------------------	---------

01-inşaat malzemeleri

191 İNDİRİLECEK KDV	144.000
---------------------	---------

102 BANKALAR

944.000

-----/-----

Satın alınan inşaat malzemelerinin tamamı inşaatla kullanılmıştır. Kullanılan malzemelerin direkt ya da endirekt malzeme olması kaydedilecek hesap açısından fark etmektedir. İnşaatla kullanılan demir, çimento ve tuğla direkt malzeme olduğu için bu malzemelerin tutarları Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Kullanılan inşaat teli ise endirekt malzeme olduğu için Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

-----/-----

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	750.000
---	---------

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	50.000
----------------------------	--------

150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	800.000
------------------------------------	---------

-----/-----

İnşaatla çalışan kalıp işçilerine 120.000 TL, duvar işçilerine 95.000 TL, ve bakım onarım işçilerine de 85.000 TL ücret tahakkuk etmiştir.

Kalıp işçileri ve duvar işçileri direkt işçilik olduğu için Direkt İşçilik Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Bakım onarım işçileri endirekt işçilik olduğu için Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

-----/-----		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	215.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	85.000	
01-Esas ücret		
02-SGK işveren primi		
03-SGK işveren işsizlik primi		
335 PERSONELE BORÇLAR		300.000
-----/-----		

İnşaat bittiğinde maliyetler yansıtma hesapları aracılığıyla Yarı Mamuller hesabının borcuna yansıtılır.

-----/-----		
151 YARI MAMÜLLER ÜRETİM	1.300.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS.		750.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		215.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		135.000
-----/-----		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS.	750.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	215.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	135.000	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.		750.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		215.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		135.000
-----/-----		

Daireler tamamlandığı için Mamuller hesabı borçlandırılır.

-----/-----		
152 MAMULLER	1.100.000	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		1.100.000
-----/-----		

Toplam inşaat alanı = $(30 \text{ daire} * 160 \text{ M}^2) + (2 \text{ dükkan} * 200 \text{ M}^2) = 5.200 \text{ M}^2$ dir.

KDV Kanunu'nun 10'ncu maddesine göre vergiyi doğuran olay, bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslimidir. Bu durum genel olarak tapuda tescilin gerçekleştiği tarihe bağlanır. Ancak gayrimenkulün tapuya tecil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir. Ayrıca iskan ruhsatı alınmadan önce fiili kullanıma bırakılan gayrimenkullerde de fiili kullanım tarihi iktisap tarihi olarak kabul edilir. Ancak iskan ruhsatı alındıktan sonra fiili kullanıma bırakılan gayrimenkullerde iktisap tarihi, iskan ruhsat belgesinin alındığı tarihtir. Bu tarihten itibaren 7 gün içinde maliyet bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir (KDV. md.10).

Arsa sahibine teslim edilecek daire ve dükkanların bedeli, KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi gereği emsal bedeli olacaktır. KDV matrahının belirlenebilmesi için bulunan tutara toptan satış (VUK md. 267) bağlamında %5 ilave yapılması gerekir. Dolayısıyla düzenlenen faturada yer alacak rakamlar aşağıdaki gibi olacaktır (KDV. md.27).

İnşaatın Toplam Maliyeti	1.100.000 TL
Toplam İnşaat Alanı	5200 M ²
Birim M ² Maliyeti	$1.100.000 \text{ TL} / 5200 \text{ M}^2 = 211 \text{ TL}$
Teslim Edilecek 10 Dairenin Maliyeti	$(160 \text{ M}^2 * 211 \text{ TL}) * 10 = 337.600 \text{ TL}$
Dairelerin Emsal Bedeli (%5 Fazlası)	354.480 TL
Teslim Edilecek 1 Dükkanın Bedeli	$(200 \text{ M}^2 * 211 \text{ TL}) * 1 = 42.200 \text{ TL}$
Dükkanların Emsal Bedeli (%5 Fazlası)	44.310 TL

Müteahhit tarafından arsa sahibine düzenlenecek faturada aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

10 adet daire	$354.480 * \%18 \text{ KDV} = 63.806 \text{ TL}$
1 adet işyeri	$44.310 * \%18 \text{ KDV} = 7.976 \text{ TL}$
TOPLAM	71.782 TL

Faturada sadece KDV rakamları yer alacaktır. Çünkü tahsil edilmesi gereken başka tutar bulunmamaktadır.

-----/-----
120 ALICILAR 85.050

391 HESAPLANAN KDV 85.050

-----/-----

Müteahhit dairelerin adetini 100.000 TL'ye satmış, tutarı banka aracılığıyla tahsil etmiştir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhide kalan gayrimenkullerin maliyet bedeli, yapılan inşaat (arsa sahibine verilen daire ve işyeri dahil) harcanan bedeldir. Burada, inşaatın toplam maliyet bedeli 1.100.000 TL ve toplam inşaat alanı 5.200 M²'dir. Birim M² fiyatı 211 TL olarak hesaplanan bu inşaat işinde 160 M²lik her bir dairenin maliyet bedeli (211 TL* 160 M²) 33.760 TL olacaktır. Ancak bu tutar içinde arsanın maliyet bedeli bulunmamaktadır. Arsanın maliyet bedeli müteahhit tarafından arsa sahibine verilen dairelerin maliyet bedelidir. Bu nedenle bir dairenin maliyet bedelinin hesaplaması yapılırken toplam harcamanın müteahhide düşen toplam M² ye bölünmesi gerekir. (1.100.000 / 3.400 M²= 323,50 TL)

Müteahhide düşen toplam M ²	(20 daire * 16 M ²) + (1 dükkan * 200 M ²) = 3.400 M ²
Birim M ² maliyeti	1.100.000 TL / 3.400 M ² = 323,50 TL
1 adet dairenin maliyeti	323,50 TL * 160 M ² = 51.760 TL

-----/-----
102 BANKALAR 118.000

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 100.000

391 HESAPLANAN KDV 18.000

-----/-----

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 51.760

152 MAMULLER 51.760

-----/-----

Arsa sahibi Bay A'nın elde ettiği değer artış kazancı;

GVK'nin mükerrer 80'nci maddesinin 1'nci fıkrasının (6) numaralı bendine göre,

“İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde (8) elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılır.

Yine aynı kanunun mükerrer 81'nci maddesi hükmü uyarınca, “Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur (GVK. md.81).

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

Bu hükümler doğrultusunda; arsa Bay A tarafından müteahhide kat karşılığı inşaat yapılmak üzere devredildiğinden ve iktisap tarihi ile devir tarihi arasındaki süre beş yılı aşmadığından arsa devrinden doğan kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Öte yandan, arsa sahibinin arsasının üzerine inşaat yaptırması gayrimenkulün vasfını değiştireceği gibi, inşaat sonucu, arsa sahibinin daire ve işyeri gibi gayrimenkulün bağımsız bölümlerinin tapuya tescil veya fiilen kullanım tarihinin yeni bir iktisap olarak dikkate alınması gerekir.

3.3. DAİRELERİN TAMAMLANMADAN (KARKAS OLARAK) SATILMASI

Dairelerin karkas olarak satılmasına karar verildiğinde, ticari mal olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, müteahhidin aldığı satış bedeli hem KDV'yi hem de vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilmelidir.

Müteahhit Bay (X), 5 yıl önce 1.200.000 TL'ye aldığı arsası üzerine 2017 yılında 120 daire ile 10dükkan yapmak üzere inşaatla başlamıştır. İnşaat 2017 yılı sonunda tamamlanmıştır. Daireler eşit büyüklükte olup her biri 170 M²'dir. Dükkanlar ise 350 M²'dir.

Müteahhit inşaatla kullanmak amacıyla 900.000 TL'lik demir, 400.000 TL'lik çimento, 200.000 TL'lik tuğla ve 100.000 TL'lik inşaat teli satın almış, tutarı bankadaki mevduat hesabından ödemiştir. KDV oranı %18'dir.

İnşaat malzemeleri satın alındığında direkt ve endirekt gider ayırımına bakılmaksızın, İlk Madde ve Malzemeler hesabına kaydedilir.

-----/-----	
150 İLK MADDE VE MALZEME	2.800.000
01-İnşaat malzemeleri	
02-Arsalar	
191 İNDİRİLECEK KDV	288.000
250 ARSA ARAZİLER	1.200.000
102 BANKALAR	1.888.000
-----/-----	

Müteahhit arsayı alırken KDV ödemesi yaptığı için burada tekrar KDV hesaplaması yapılmamıştır.

İnşaatla 500.000 TL'lik demir, 150.000 TL, çimento, 120.000 TL'lik tuğla ve 30.000 TL'lik inşaat teli kullanılmıştır.

Kullanılan malzemelerin direkt ya da endirekt malzeme olması kaydedilecek hesap açısından fark etmektedir. İnşaatla kullanılan demir, çimento ve tuğla direkt malzeme olduğu için bu malzemelerin tutarları Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının borcuna

kaydedilir. Kullanılan inşaat teli ise endirekt malzeme olduğu için Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

-----/-----	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	1.970.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	2.000.000
-----/-----	

İnşaatta çalışan kalıp işçilerine 130.000 TL, duvar işçilerine 280.000 TL ve yemek hane işçilerine de 40.000 TL ücret tahakkuk etmiştir.

Kalıp işçileri ve duvar işçileri direkt işçilik olduğu için Direkt İşçilik Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Bakım onarım işçileri endirekt işçilik olduğu için Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

-----/-----	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	410.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000
01-Esas ücret	
02-SGK işveren primi	
03-SGK işveren işsizlik primi	
335 PERSONELE BORÇLAR	450.000
-----/-----	

Maliyetler, yansıtma hesapları aracılığıyla Yarı Mamuller hesabının borcuna yansıtılır.

-----/-----	
151 YARI MAMÜLLER ÜRETİM	2.450.000
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS.	1.970.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	410.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	70.000
-----/-----	

-----/-----	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS.	1.970.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	410.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	70.000
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.	1.970.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	410.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	70.000
-----/-----	

Müteahhit, 30 daireyi karkas olarak (tamamlanmadan) satmaya karar vermiş ve bu dairelerin her birini 40.000 TL'den satmıştır.

İşletme daireleri karkas olarak satmaya karar verdiğinde ticari faaliyet olacağı için Yarı Mamuller hesabındaki tutarın Ticari Mallar hesabının borcuna aktarılması gerekir.

Toplam inşaat alanı = (120 daire*170 M²) + (10 dükkân * 350 M²) = 23.900 M²dir.

Yarı mamulün toplam maliyeti	2.450.000 TL
Toplam İnşaat Alanı	20.300M ²
Birim M ² Maliyeti	$2.450.000 \text{ TL} / 23.900\text{M}^2 = 102,51$ TL
Bir adet karkas dairenin maliyeti	$170 \text{ M}^2 * 102,51 = 17.426 \text{ TL}$
Bir adet karkas dükkanın maliyeti	$350 \text{ M}^2 * 102,51 = 35.878 \text{ TL}$

30 adet dairenin maliyeti 522.780 (30 adet * 17.426 TL) TL olur. Dolayısıyla dairelerin karkas olarak satılmasına karar verildiğinde bu tutar Ticari Mallar hesabının borcuna aktarılır.

-----/-----		
153 TİCARİ MALLAR	522.780	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		522.780
-----/-----		

30 adet dairenin satış bedeli 1.200.000 (30 adet * 40.000 TL) TL olur. Bu tutar 600 Yurt İçi Satışlar hesabının alacağına kaydedilir.

-----/-----		
102 BANKALAR	1.416.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.200.000
391 HESAPLANAN KDV		216.000
-----/-----		

Kar ya da zararın tespit edilebilmesi için maliyet kaydının yapılması gerekmektedir.

-----/-----		
621 SATILAN TİC.MAL MALİYETİ	522.780	
153 TİCARİ MALLAR		522.780
-----/-----		

3.4. DAİRELERİN ÖNCEDEN SATIŞININ YAPILIP SONRA TESLİM EDİLMESİ

Müteahhitlerin kendi namlarına yapıp sattıkları konut ve iş yerleri, gerek Vergi Kanunları gerekse muhasebe uygulamaları bakımından imal edilen emtia niteliğinde bulunmaktadır. İnşa edilecek olan veya inşasına başlanılmış olmakla birlikte henüz tamamlanmayan konut ve işyerlerinin temelden veya inşaat devam ederken özel sözleşme veya satış vaadi sözleşmesi ile ya da arsa payı üzerinde kat irtifakı kurularak satılması işleminin, ortada tamamlanmış fiilen ve fiziken teslim edilebilecek bir konut veya işyeri bulunmaması nedeniyle konut veya işyeri satışı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, ortada teslim edilecek bir konut veya işyeri bulunmadığından, bu şekilde yapılan satışlar karşılığında tahsil edilen bedellerin, ileride teslim edilecek konut veya iş yerleri için alınan avans olarak değerlendirilmesi gerekir. Alınan bu bedellerin, konut veya işyeri satış bedeli olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır. (Ateş, Koray, <http://www.muhasabetr.com> 02.11.2018)

Bay (X), 2017 yılında 4 yıl önce 800.000 TL'ye satın aldığı arsası üzerine 30 daire ile 3 dükkan yapmak üzere inşaatla başlamıştır. İnşaat 2017 yılı sonunda tamamlanacaktır. Daireler eşit büyüklükte olup her biri 180 M²'dir. Dükkanlar ise 250 M²'dir.

Müteahhit inşaatla kullanmak amacıyla 900.000 TL'lik demir, 400.000 TL'lik çimento, 200.000 TL'lik tuğla ve 100.000 TL'lik inşaat teli satın almış, tutarı bankadaki mevduat hesabından ödemiştir. KDV oranı %18'dir. Müteahhit bu daireleri ve dükkanları inşaatın temelinde satmıştır. Dairelerin her birini 90.000 TL'ye satmış, daire bedellerinin 40.000 TL'lik kısmını başlangıçta tahsil etmiştir. Dükkanları ise 110.000 TL'den satmış dükkan bedellerinin 70.000 TL'lik kısmını başlangıçta tahsil etmiştir.

Müteahhit satın aldığı hammaddelerin tamamını inşaatla kullanmıştır. Ayrıca inşaatla çalışan duvar işçilerine 135.000 TL, bakım onarım işçilerine ise 60.000 TL ücret tahakkuk ettirmiştir.

25.11.2017 tarihinde daireler kullanılabilir hale getirilmiş, alıcılara teslim edilmiştir.

İnşaat malzemeleri satın alındığında direkt ve endirekt gider ayırımına bakılmaksızın, İlk Madde ve Malzemeler hesabına kaydedilir. Ayrıca, müteahhidin daha önce satın aldığı arsası da inşaatın ilk maddesi olduğu için İlk Madde ve Malzeme hesabına kaydedilecektir.

-----/------	
150 İLK MADDE VE MALZEME	2.400.000
01-İnşaat malzemeleri	
02-Arsalar	
191 İNDİRİLECEK KDV	288.000
250 ARSA ARAZİLER	800.000
102 BANKALAR	1.888.000
-----/------	

Alıcının satış işleminin karşılığını oluşturan bedelin bir kısmını müteahhide önceden avans olarak vermesinin vergiyi doğuran olayla herhangi bir ilişkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, henüz inşaata başlamadan önce veya inşaata başladıktan sonra arsa üzerine kat irtifakı kurularak yapılan satışlar nedeniyle alınan paraların GVK ve KVK yönünden avans olarak değerlendirilmesi ve satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durumda müteahhit, toplamda 1.200.000 (30 daire * 40.000 TL) TL dairelerden, 210.000 (3 dükkan * 70.000 TL) TL de dükkanlardan avans tahsil etmiş olacaktır.

-----/------	
102 BANKALAR	1.410.000
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	1.410.000
-----/------	

Kullanılan malzemelerin direkt ya da endirekt malzeme olması kaydedilecek hesap açısından fark etmektedir. İnşaatla kullanılan demir, çimento ve tuğla direkt malzeme olduğu

için bu malzemelerin tutarları Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Kullanılan inşaat teli ise endirekt malzeme olduğu için Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

-----/------	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	2.300.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	2.400.000
-----/------	

Duvar işçileri direkt işçilik olduğu için Direkt İşçilik Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Bakım onarım işçileri endirekt işçilik olduğu için Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

-----/------	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	135.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	60.000
01-Esas ücret	
02-SGK işveren primi	
03-SGK işveren işsizlik primi	
335 PERSONELE BORÇLAR	195.000
-----/------	

Maliyetler, yansıtma hesapları aracılığıyla Yarı Mamuller hesabının borcuna yansıtılır.

-----/------	
151 YARI MAMÜLLER ÜRETİM	2.595.000
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS.	2.300.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	135.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	160.000
-----/------	

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS.	2.300.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	135.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	160.000

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.	2.300.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	135.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	160.000

Dairelerin tümü tamamlandığı için yarı mamuller hesabında bulunan tutarlar, Mamuller hesabına aktarılır.

152 MAMULLER	2.595.000
151 YARI MAMULLER ÜRETİM	2.595.000

Toplam inşaat alanı = (30 daire*180 M²) + (3 dükkan * 250 M²) = 6.150 M²dir.

İnşaatın Toplam Maliyeti	2.595TL
Toplam İnşaat Alanı	6.150M ²
Birim M ² Maliyeti	2.595TL / 6.150M ² = 421,95 TL
30 Dairenin Maliyeti	(180 M ² * 421,95 TL) * 30 = 2.278.530 TL
3 Dükkanın Maliyeti	(250 M ² * 421,95 TL) * 3 = 316.462 TL

Dairelerin toplam satış bedeli 2.700.000 (30 daire * 90.000 TL) TL, dükkanların toplam satış bedeli ise 330.000 (3 dükkan * 110.000 TL) TL'dir. Bu satış bedelleri 600 Yurt İçi Satışlar hesabının alacağına kaydedilecektir. Daireler teslim edildiği 340 Alınan Sipariş Avansları hesabı 1.410.000 TL borçlandırılarak kapatılacaktır.

Dairelerin satış kaydı, 545.400

-----/-----		
102 BANKALAR	2.165.400	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	1.410.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		3.030.000
391 HESAPLANAN KDV		545.400
-----/-----		

Dairelerin maliyet kaydı;

-----/-----		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	2.595.000	
152 MAMULLER		2.595.000
-----/-----		

3.5. SATIŞ AMACIYLA KENDİ ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPILMASI

Kat karşılığı inşaat işi ile satış amacıyla kendi arsası üzerine gayrimenkul inşa edilmesi arasında muhasebe kayıtları açısından tek fark, kendi arsasına gayrimenkul inşa eden işletmelerin arsa maliyet bedelini muhasebe kayıtlarında göstermeleridir.

İşletme, gayrimenkul inşa etmek üzere KDV dahil 1.180.000 TL bedelle arsa almıştır. Alınan arsa üzerine 30 daire ile 2 dükkan yapılacaktır. İnşaat 2015 yılı sonunda tamamlanmıştır. İnşaat bittiğinde inşaat malzemesi stoğu bulunmamaktadır daireler eşit büyüklükte olup her biri 160 M²dir. dükkanlar ise 200 M²dir.

Arsa satın alındığında yapılacak muhasebe kaydı;

-----/------		
150 İLK MADDE VE MALZEME	1.000.000	
01-arsa		
191 İNDİRİLECEK KDV	180.000	
102 BANKALAR		1.180.000
-----/------		

Diğer muhasebe kayıtları, kat karşılığı inşaat işleri için yapılan örnekte yer alan kayıtlar gibi olacaktır. Ancak daire satışı yapıldığında maliyet hesaplanırken, maliyet bedelinin içerisinde arsa bedeli de yer alacağı için hesaplama şu şekilde yapılacaktır. (Sarıgül, 2016, S. 295-303)

İnşaatın Toplam Maliyeti	1.300.000 TL + 1.000.000 TL = 2.300.000 TL
Toplam İnşaat Alanı	5200 m ²
Birim M ² maliyeti	2.300.000 TL / 5200 M ² = 442,30 TL
1 Dairenin Maliyet Bedeli	(160 M ² * 442,30 TL) * 1 = 70.768TL

3.6. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İADESİ

Türk Vergi Sisteminde 3065 sayıyla yer alan Katma Değer Vergisine göre genel oranda katma değer vergisi %18'dir. Konumuz olan özel inşaat işlerinde ise genelden sapma gösterilip konut tipine göre KDV oranında ayırma gidilmiştir. 150 m²'den daha küçük konutlarda KDV oranı %1 olarak uygulanırken diğerlerinde ise bu oran %18'dir. Dolayısıyla özel inşaatların yapımında kullanılan mal ve hizmetler çoğu zaman genel oranda KDV'ye tabi olduğundan mükellefin üzerinde KDV yükü kalmaktadır. Vergi uygulamalarında mükellefin üzerinde yük kalan KDV'ye yüklenen KDV denildiği malumdur. Bu tip özel inşaatların yapımında yüklenen katma değer vergisinin mükellefin üzerinden alınıp bir yük olmaktan çıkarılabilmesi

için bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden birisi de indirimli oranda katma değer vergisinin iadesidir.

Özel inşaat yapan mükelleflerin mağdur olmaması, nihai tüketicinin de fazla KDV ödememesi, ekonominin gelişme hızını sürdürmesi, ülkenin modern ve yeni konut ihtiyacının karşılanması gibi sebepler göz önüne alınarak inşaatlarla ilgili yüklenilen katma değer vergilerinin iadesi için düzenlemeler yapılmıştır.

150 m² nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dahil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri vb.) ve Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerden işleme isabet eden paya ilişkin ödenen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dahil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar için yüklenilen vergiler iade hesabına dahil edilmeyecektir. Dolayısıyla, bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için olmayan harcamalar nedeniyle ödenen KDV iade hesabına dahil edilemeyecektir. Ancak, arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme işleri gibi) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dahil edilmesi mümkündür.

İndirimli oranda katma değer vergisi iadesi ya yıllık veya aylık olarak yapılabilir. Birçok inşaat firması her yılın ilk aylarında indirimli kurumlar vergisini geri alabilmek için hazırlıklara başlar ve özellikle Yeminli Mali Müşavirlere müracaat ederek inceleme yaptırarak hazırlatacakları rapor ile indirimli olarak yüklendikleri katma değer vergisini almaya çalışırlar. (<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cevdet/072/>. Erişim:04 Aralık 2018)

3.6.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Hesaplaması Ve İadeye İlişkin Mevzuat

3065 sayılı Kanunun 28'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da mahsuben iade edilebilir.

İndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Buna göre indirimli oran kapsamındaki işlemlerden;

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmez,
- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır,
- Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

İzleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben iadesi talep edilecek tutar, bir önceki takvim yılının bütün vergilendirme dönemleri için yukarıdaki açıklamalara göre hesaplanır. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesinde, yılı içinde mahsuben iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılır, bulunan tutardan yılı içinde mahsuben iadeler düşülür, kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı aşan kısmının nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

Buna göre;

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşmıyorsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.

-Devreden vergi tutarı izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır.

-İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez.

İzleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için işlemin yapıldığı yıl içerisinde hiç iade talebinde bulunulmamış ya da iade talep edilmekle birlikte talep edilen tutarların iadesi gerçekleşmemiş olmalıdır. İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarlarının tamamının yılı içerisinde iadesinin alınması (bir başka deyişle izleyen yıl içerisinde talep edilebilecek bir tutarın kalmaması) durumunda izleyen yıl nakden yada mahsuben iade talebinde bulunulması söz konusu değildir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenilen vergiler, ancak söz konusu malların satış işleminin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenilen vergilerden, bu kıymetlerin aktife alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir.

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönem içinde veya öncesinde bu işlemle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirimli orana tabi işlem gerçekleştikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenen belgenin işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra temin edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV tutarları, işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemi iade hesabına düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle dahil edilebilir.

Ancak, 3065 sayılı KDV Kanunun (29/3) üçüncü maddesine göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde de bu hususa dikkat edilecektir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir (KDV. md.29).

3.6.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarın Hesaplanması

Örnek 1: A A.Ş. % 18 KDV ye tabi malları alarak bir kısmını % 18 KDV hesaplamak suretiyle, bir kısmını % 8 KDV hesaplamak suretiyle satmaktadır. (*Toptan-perakende*)

Mükellef kurumun 2018 yılı % 8 KDV hesaplayarak yaptığı satış tutarları ile söz konusu satışa hesapladığı KDV ve bahse konu malların alış vesikalarında gösterilen KDV tutarları aşağıdaki gibidir.

	Bedel	Hs. KDV	Yük. KDV
Ocak	55.000	4.400	9.000
Şubat	38.500	3.080	6.300
Mart	22.000	1.760	3.600
Nisan	0,00	0,00	0,00
Mayıs	0,00	0,00	0,00
Haziran	0,00	0,00	0,00
Temmuz	0,00	0,00	0,00
Ağustos	5.500	440	900
Eylül	33.000	2.640	5.400
Ekim	11.000	880	1.800
Kasım	82.500	6.600	13.500
Aralık	99.000	7920	16.200

Mükellef kurumun ile ilgili dönem Sonraki döneme devreden KDV tutarları aşağıdaki gibidir:

	Devreden KDV
Ocak	10.000
Şubat	7.500
Mart	8.000
Nisan	8.500
Mayıs	8.500
Haziran	8.500
Temmuz	7.770
Ağustos	10.500
Eylül	15.000
Ekim	0,00
Kasım	7.000
Aralık	20.000

Yukarıdaki verilere göre mükellef kurumun indirimli orandan kaynaklanan iade tutarlarını hesaplayınız? (İade hesaplanması halinde tamamını Aralık döneminde talep ettiği varsayılacaktır.)

Çözüm

Ocak

	Bedel	Hs. KDV (a)	Yük. KDV (b)	Fark (b-a = c)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebili r KDV (d)	İadeye Esas KDV (c+d=f)	İade Edilebilir KDV g (f/h- 21.400)	Devrede n KDV (h)	Mahsu bu Gerçek leşen KDV (i)
Ocak	55.000	4.400	9.000	4.600	0,00	4.600	0,00	10.000	

Ocak ayında indirimli orana tabi malları satışında 4.400 TL hesaplanan KDV hesaplamış, satışa konu ettiği malın alımında ise 9.000 TL yüklenmiştir. Aradaki fark 4.600 TL dir. Yılın ilk ayı olduğundan önceki dönem sonu iade edilebilir KDV olması mümkün değildir.

İadeye Esas Tutar: bu dönem fark KDV (4.600) ile önceki dönem sonu iade edilebilir KDV toplamından oluşmaktadır. Bu durumda iadeye esas tutar 4.600 TL dir.

İade Edilebilir KDV: İadeye Esas Tutar ile SDD KDV tutarı ile karşılaştırılır. Eğer;

SDD> İadeye Esas Tutar ise fark KDV indirim yolu ile telafi edilememiş olduğundan İade edilebilir KDV İadeye Esas Tutar olacak,

SDD< İadeye Esas Tutar ise fark KDV aralarındaki fark kadar indirim yolu ile telafi edilmiş olduğundan İade edilebilir KDV SDD KDV tutarı olacaktır.

Ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarı aşan kısım İade Edilebilir KDV olarak yazılacaktır.

Bu durumda iade edilebilir KDV 4.600 TL, ancak 2017 yılı için alt sınır olarak 21.400 TL'nin altında olduğundan iade alınamayacak ve tabloya 0 TL olarak yazılacaktır.

Şubat

	Bedel	Hs. KDV (a)	Yük. KDV (b)	Fark (b-a = c)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV (d)	İadeye Esas KDV (c+d=f)	İade Edilebilir KDV (f/h – 21.400)	Devreden KDV (h)	Mahsubu Gerçekleşen KDV (i)
Ocak	55.000	4.400	9.000	4.600	0,00	4.600	0,00	10.000	
Şubat	38.500	3.080	6.300	3.220	4.600	7.820	0,00	7.500	

Şubat ayında indirimli orana tabi malları satışında 3.080 TL hesaplanan KDV hesaplamış, satışa konu ettiği malın alımında ise 6.300 TL yüklenmiştir. Aradaki fark 3.220 TL dir.

İadeye Esas Tutar: bu dönem fark KDV (3.220) ile önceki dönem sonu iade edilebilir KDV toplamından oluşmaktadır. Bir önceki dönem iade edilebilir tutarı 4.600 TL dir. (Yukarıda açıklandığı üzere bir önceki dönem iade edilebilir KDV 4.600 TL dir. Ancak 21.400 TL nin altında olduğundan tabloya 0 TL yazılmıştır.) Bu durumda iadeye esas tutar 7.820 TL olmaktadır.

İade Edilebilir KDV: İadeye Esas Tutar ile SDD KDV tutarı ile karşılaştırılır. Eğer;
SDD> İadeye Esas Tutar ise fark KDV indirim yolu ile telafi edilememiş olduğundan İade edilebilir KDV İadeye Esas Tutar olacak,
SDD< İadeye Esas Tutar ise fark KDV aralarındaki fark kadar indirim yolu ile telafi edilmiş olduğundan İade edilebilir KDV SDD KDV tutarı olacaktır.

Ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarı aşan kısım İade Edilebilir KDV olarak yazılacaktır.

Bu durumda iade edilebilir KDV 7.500 TL dir. Ancak 2017 yılı için alt sınır olan 21.400 TL nin altında olduğundan iade alınamayacak ve tabloya 0 TL olarak yazılacaktır.

Mart

	Bedel	Hs. KDV (a)	Yük. KDV (b)	Fark (b-a = c)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV (d)	İadeye Esas KDV (c+d=f)	İade Edilebilir KDV (f/h – 21.400)	Devreden KDV (h)	Mahsubu Gerçekleşen KDV (i)
Ocak	55.000	4.400	9.000	4.600	0,00	4.600	0,00	10.000	
Şubat	38.500	3.080	6.300	3.220	4.600	7.820	0,00	7.500	
Mart	22.000	1.760	3.600	1.840	7.500	9.340	0,00	8.000	

Mart ayında indirimli orana tabi malları satışında 1.760 TL hesaplanan KDV hesaplamış, satışa konu ettiği malın alımında ise 7.200 TL yüklenmiştir. Aradaki fark 1.840 TL dir.

İadeye Esas Tutar: bu dönem fark KDV (1.840) ile önceki dönem sonu iade edilebilir KDV toplamından oluşmaktadır. Bir önceki dönem iade edilebilir tutar 7.500 TL dir. (Yukarıda açıklandığı üzere bir önceki dönem iade edilebilir KDV 7.500 TL dir. Ancak 21.400 TL nin altında olduğundan tabloya 0 TL yazılmıştır.) Bu durumda iadeye esas tutar 18.680 TL olmaktadır.

İade Edilebilir KDV: İadeye Esas Tutar ile SDD KDV tutarı ile karşılaştırılır. Eğer; SDD> İadeye Esas Tutar ise fark KDV indirim yolu ile telafi edilememiş olduğundan İade edilebilir KDV İadeye Esas Tutar olacak,

SDD< İadeye Esas Tutar ise fark KDV aralarındaki fark kadar indirim yolu ile telafi edilmiş olduğundan İade edilebilir KDV SDD KDV tutarı olacaktır.

Ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarı aşan kısım İade Edilebilir KDV olarak yazılacaktır.

Bu durumda iade edilebilir KDV 16.000 TL dir. Ancak 2017 yılı için alt sınır olarak 21.400 TL nin altında olduğundan iade alınamayacak ve tabloya 0 TL olarak yazılacaktır.

Nisan - Mayıs – Haziran - Temmuz

	Bedel	Hs. KDV (a)	Yük. KDV (b)	Fark (b-a = c)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV (d)	İadeye Esas KDV (c+d=f)	İade Edilebilir KDV (f/h – 21.400)	Devreden KDV (h)	Mahsubu Gerçekleşen KDV (i)
Ocak	55.000	4.400	9.000	4.600	0,00	4.600	0,00	10.000	
Şubat	38.500	3.080	6.300	3.220	4.600	7.820	0,00	7.500	
Mart	22.000	1.760	3.600	1.840	7.500	9.340	0,00	8.000	
Nisan	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	7.770	

Nisan Mayıs Haziran dönemlerinde indirimli orana tabi satış olmadığından iadeye esas tutar ile iade edilebilir KDV Mart dönemi ile aynı olacaktır.

Temmuz döneminde de indirimli orana tabi işlem yoktur. Ancak iadeye esas tutar 8.000 iken SDD KDV 7.770 TL dir. Bu durumda SDD KDV (7.770) < iadeye esas tutar (8.000) olduğundan iade edilebilir KDV 7.770 TL dir. Ağustos ayında önceki dönem iade edilebilir KDV olarak 7.770 TL nin dikkate alınması gerekir. (Bu durum mükellef 8.000-7.770= 230 TL yi indirimli orana tabi olmayan diğer işlemlerinden telafi ettiğini göstermektedir.) Bu tutar 2017 yılı için belirlenen 21.400 TL nin altında olduğunda mükellef iade isteyemeyecek, dolayısıyla iade edilebilir KDV 7.770 olmasına rağmen tabloya 0 TL yazılacaktır.

Ağustos

	Bedel	Hs. KDV (a)	Yük. KDV (b)	Fark (b-a = c)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV (d)	İadeye Esas KDV (c+d=f)	İade Edilebilir KDV (f/h – 21.400)	Devreden KDV (h)	Mahsubu Gerçekleşen KDV (i)
Ocak	55.000	4.400	9.000	4.600	0,00	4.600	0,00	10.000	
Şubat	38.500	3.080	6.300	3.220	4.600	7.820	0,00	7.500	
Mart	22.000	1.760	3.600	1.840	7.500	9.340	0,00	8.000	
Nisan	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	7.770	
Ağustos	10.500	440	900	460	7.770	8.230	0,00	10.500	

Ağustos ayında indirimli orana tabi malları satışında 880 TL hesaplanan KDV hesaplanmış, satışa konu ettiği malın alımında ise 1.800 TL yüklenmiştir. Aradaki fark 920 TL dir.

İadeye Esas Tutar: bu dönem fark KDV (920) ile önceki dönem sonu iade edilebilir KDV toplamından oluşmaktadır. Bir önceki dönem iade edilebilir tutar 15.540 TL dir. (Yukarıda açıklandığı üzere bir önceki dönem iade edilebilir KDV 15.540 TL dir. Ancak 21.400 TL nin altında olduğundan tabloya 0 TL yazılmıştır.) Bu durumda iadeye esas tutar 16.460 TL olmaktadır.

İade Edilebilir KDV: İadeye Esas Tutar ile SDD KDV tutarı ile karşılaştırılır. Eğer; SDD> İadeye Esas Tutar ise fark KDV indirim yolu ile telafi edilememiş olduğundan İade edilebilir KDV İadeye Esas Tutar olacak, SDD< İadeye Esas Tutar ise fark KDV aralarındaki fark kadar indirim yolu ile telafi edilmiş olduğundan İade edilebilir KDV SDD KDV tutarı olacaktır.

Ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarı aşan kısım İade Edilebilir KDV olarak yazılacaktır.

Bu durumda iade edilebilir KDV 16.460 TL dir. Ancak 2017 yılı için alt sınır olarak 21.400 TL nin altında olduğundan iade alınamayacak ve tabloya 0 TL olarak yazılacaktır.

Eylül

	Bedel	Hs. KDV (a)	Yük. KDV (b)	Fark (b-a = c)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV (d)	İadeye Esas KDV (c+d=f)	İade Edilebilir KDV (f/h – 21.400)	Devreden KDV (h)	Mahsubu Gerçekleşen KDV (i)
Ocak	55.000	4.400	9.000	4.600	0,00	4.600	0,00	10.000	
Şubat	38.500	3.080	6.300	3.220	4.600	7.820	0,00	7.500	
Mart	22.000	1.760	3.600	1.840	7.500	9.340	0,00	8.000	
Nisan	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	7.700	
Ağustos	5.500	440	900	460	7.700	8.230	0,00	10.500	
Eylül	33.000	2.640	5.400	2.760	8.230	10.990	2.140	15.000	

Eylül ayında indirimli orana tabi malları satışında 5.280 TL hesaplanan KDV hesaplamış, satışa konu ettiği malın alımında ise 10.800 TL yüklenmiştir. Aradaki fark 5.520 TL dir.

İadeye Esas Tutar: bu dönem fark KDV (5.520) ile önceki dönem sonu iade edilebilir KDV toplamından oluşmaktadır. Bir önceki dönem iade edilebilir tutar 16.460 TL dir.

(Yukarıda açıklandığı üzere bir önceki dönem iade edilebilir KDV 16.460 TL dir. Ancak 21.400 TL nin altında olduğundan tabloya 0 TL yazılmıştır.) Bu durumda iadeye esas tutar 21.680 TL olmaktadır.

İade Edilebilir KDV: İadeye Esas Tutar ile SDD KDV tutarı ile karşılaştırılır. Eğer; SDD> İadeye Esas Tutar ise fark KDV indirim yolu ile telafi edilememiş olduğundan İade edilebilir KDV İadeye Esas Tutar olacak,

SDD< İadeye Esas Tutar ise fark KDV aralarındaki fark kadar indirim yolu ile telafi edilmiş olduğundan İade edilebilir KDV SDD KDV tutarı olacaktır.

Ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarı aşan kısım İade Edilebilir KDV olarak yazılacaktır.

Bu durumda iade edilebilir KDV 21.980 TL dir. Ancak mükellef 2017 yılı için alt sınır olarak 21.400 TL yi aşan kısmını iade alabileceğinden (21.980-21.400= 580) tabloya yazılacaktır.

Aynı takvim yılında mahsuben iade istenebilirken, izleyen takvim yılında (izleyen yılın Ocak-Kasım dahil arası beyanlarda istenebilir. İzleyen yılın Aralık beyanı ile istenemez, çünkü bir sonraki yılın Ocak ayın 24 ünde beyan verilecektir.) nakden veya mahsuben iade istenebilir. Mükellef kurum Ağustos ayında yukarıdaki tabloyu düzenleyerek mahsuben iade isteyebilir. Mükellefin mahsuben iade istemesi halinde tutar Eylül SDD KDV sinden tenzil edilmesi gerekmektedir. Örnek olayda iadenin tamamının Aralık ayında talep edileceği belirtilmiştir.

Ekim

	Bedel	Hs. KDV (a)	Yük. KDV (b)	Fark (b-a = c)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV (d)	İadeye Esas KDV (c+d=f)	İade Edilebilir KDV (f/h – 21.400)	Devreden KDV (h)	Mahsubu Gerçekleşen KDV (i)
Ocak	55.000	4.400	9.000	4.600	0,00	4.600	0,00	10.000	
Şubat	38.500	3.080	6.300	3.220	4.600	7.820	0,00	7.500	
Mart	22.000	1.760	3.600	1.840	7.500	9.340	0,00	8.000	
Nisan	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	7.700	
Ağustos	5.500	440	900	460	7.700	8.230	0,00	10.500	
Eylül	33.000	2.640	5.400	2.760	8.230	10.990	2.140	15.000	
Ekim	11.000	880	1.800	920	10.990	11.910	0,00	0,00	

Mükellefin bu dönemde SDD KDV yoktur. Bu durum mükellefin indirimli orana tabi işlemlerdeki fark KDV toplamının tamamını indirim yolu ile telafi ettiğini göstermektedir. Bu durumda daha sonraki aylarda hesaplama yeniden başlatılmalıdır. Ödenecek KDV olduğu dönemden (yani SDD KDV nin 0 TL olduğu) önceki dönemlerde mahsuben iade istenilmiş ise düzeltme yapılmayacaktır. İade talep edilmediyse ödenecek KDV olduğu dönem veya önceki dönemleri için iade istenilemeyecektir. Çünkü mükellef fark KDV nin tamamını indirim yolu ile telafi etmiştir. Dolayısıyla mükellefin Eylül dönemi 4.280 TL iade istemiş olsaydı düzeltilmeyecekti. Örnek olayda mükellef kurumun tamamını Aralık ayında talep edeceği belirtildiğinden, söz konusu 4.280 TL Aralık ta iade olarak talep edilemeyecektir.

Kasım

	Bedel	Hs. KDV (a)	Yük. KDV (b)	Fark (b-a = c)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV (d)	İadeye Esas KDV (c+d=f)	İade Edilebilir KDV (f/h – 21.400)	Devreden KDV (h)	Mahsubu Gerçekleşen KDV (i)
Ocak	55.000	4.400	9.000	4.600	0,00	4.600	0,00	10.000	
Şubat	38.500	3.080	6.300	3.220	4.600	7.820	0,00	7.500	
Mart	22.000	1.760	3.600	1.840	7.500	9.340	0,00	8.000	
Nisan	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	7.700	
Ağustos	5.500	440	900	460	7.700	8.230	0,00	10.500	
Eylül	33.000	2.640	5.400	2.760	8.230	10.990	2.140	15.000	
Ekim	11.000	880	1.800	920	10.990	11.910	0,00	0,00	
Kasım	82.500	6.600	13.500	6.900	0,00	6.900	0,00	7.000	

Kasım ayında indirimli orana tabi malları satışında 13.200 TL hesaplanan KDV hesaplamış, satışa konu ettiği malın alımında ise 27.000 TL yüklenmiştir. Aradaki fark 13.800TL dir.

İadeye Esas Tutar: Bir önceki dönemde ödenecek KDV (SDD KDV 0 TL) olduğundan hesaplama yeniden başlayacaktır. Bu durumda bu dönem fark KDV (13.800) İadeye Esas Tutar olacaktır. (Yeniden hesaplamada önceki dönem iade edilebilir KDV tutarı toplama dahil edilmeyecektir. Keza ödenecek KDV olduğundan iade vergide olmayacaktır.)

İade Edilebilir KDV: İadeye Esas Tutar ile SDD KDV tutarı ile karşılaştırılır. Eğer;

SDD> İadeye Esas Tutar ise fark KDV indirim yolu ile telafî edilememiş olduğundan İade edilebilir KDV İadeye Esas Tutar olacak,

SDD< İadeye Esas Tutar ise fark KDV aralarındaki fark kadar indirim yolu ile telafî edilmiş olduğundan İade edilebilir KDV SDD KDV tutarı olacaktır.

Ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarı aşan kısım İade Edilebilir KDV olarak yazılacaktır.

Bu durumda iade edilebilir KDV 13.800 TL dir. Ancak 2017 yılı için alt sınır olarak 21.400 TL nin altında olduğundan iade alınamayacak ve tabloya 0 TL olarak yazılacaktır.

Aralık

	Bedel	Hs. KDV (a)	Yük. KDV (b)	Fark (b-a = c)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV (d)	İadeye Esas KDV (c+d=f)	İade Edilebilir KDV (f/h – 21.400)	Devreden KDV (h)	Mahsubu Gerçekleşen KDV (i)
Ocak	55.000	4.400	9.000	4.600	0,00	4.600	0,00	10.000	
Şubat	38.500	3.080	6.300	3.220	4.600	7.820	0,00	7.500	
Mart	22.000	1.760	3.600	1.840	7.500	9.340	0,00	8.000	
Nisan	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	8.500	
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000	8.000	0,00	7.700	
Ağustos	5.500	440	900	460	7.700	8.230	0,00	10.500	
Eylül	33.000	2.640	5.400	2.760	8.230	10.990	2.140	15.000	
Ekim	11.000	880	1.800	920	10.990	11.910	0,00	0,00	
Kasım	82.500	6.600	13.500	6.900	0,00	6.900	0,00	7.000	
Aralık	99.000	7.920	16.200	8.270	6.900	15.180	6.330	20.000	

Aralık ayında indirimli orana tabi malları satışında 15.840 TL hesaplanan KDV hesaplamış, satışa konu ettiği malın alımında ise 32.400 TL yüklenmiştir. Aradaki fark 16.560 TL dir.

İadeye Esas Tutar: bu dönem fark KDV (16.560) ile önceki dönem sonu iade edilebilir KDV toplamından oluşmaktadır. Bir önceki dönem iade edilebilir tutar 13.800 TL dir. (Yukarıda açıklandığı üzere bir önceki dönem iade edilebilir KDV 13.800 TL dir. Ancak 21.400 TL nin altında olduğundan tabloya 0 TL yazılmıştır.) Bu durumda iadeye esas tutar 30.360 TL olmaktadır.

İade Edilebilir KDV: İadeye Esas Tutar ile SDD KDV tutarı ile karşılaştırılır. Eğer; SDD> İadeye Esas Tutar ise fark KDV indirim yolu ile telafi edilememiş olduğundan İade edilebilir KDV İadeye Esas Tutar olacak, SDD< İadeye Esas Tutar ise fark KDV aralarındaki fark kadar indirim yolu ile telafi edilmiş olduğundan İade edilebilir KDV SDD KDV tutarı olacaktır. Ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarı aşan kısım İade Edilebilir KDV olarak yazılacaktır.

Bu durumda iade edilebilir KDV 30.360 TL dir. Ancak mükellef 2014 yılı için alt sınır olarak 21.400 TL yi aşan kısmını iade alabileceğinden $(30.360 - 21.400 =)$ 8.960 TL iade talep edebilecektir.

SDD KDV ise $(40.000 - 12.660 =)$ 27.340 TL olacaktır.

Ayrıca mükellef kurum Eylül ayında 4.280 TL iadeyi almış olsaydı, bu tutarın tenzil edilmesi gerekecekti, bu durumda mükellef kurumun iade alabileceği tutar $(12.660 - 4.280 =)$ 8.380 TL olacaktır.

İzleyen Yıl İçinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarın Hesaplanması:

Örnek 1: Yukarıdaki örnekte mükellef kurum indirimli oranda tabi işlemlerden kaynaklanan iadeyi izleyen yılın Nisan ayı KDV beyanı ile talep etmiştir. Mükellef kurumun Nisan ayı:

Hesaplanan KDV Toplamı: 8.500 TL dir.

İndirim KDV Toplamı: 18.000 TL dir.

Mükellef kurumun Ocak, Şubat ve Mart dönemleri KDV beyan özetleri aşağıdaki gibidir.

	Toplam Hs KDV	Toplam İnd. KDV	SDD KDV	Öd. KDV
Ocak	750	10.000	9.250	0,00
Şubat	6.000	11.000	5.000	0,00
Mart	3.500	7.500	4.000	0,00

Yukarıdaki verilere göre mükellef kurumun iade talep edebileceği tutarı hesaplayınız.

Sonuç olarak;

İndirimli orana tabi işlemlerde işleme konu malın alımında veya üretiminde yüklenilen KDV ile satışa konu edildiğindeki KDV arasındaki farkın indirim yolu ile telafi edilemeyen kısmının Bakanlar Kurulunun belirlediği tutarı aşan kısmı aynı takvim yılında mahsuben iade istenebilirken, izleyen takvim yılında (izleyen yılın Ocak-Kasım dahil arası beyanlarda istenebilir. İzleyen yılın Aralık beyanı ile istenemez, çünkü bir sonraki yılın Ocak ayın 24 ünde beyan verilecektir.) nakden veya mahsuben iadesi istenebilir.

İade talep edilen tutar izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan SDD KDV tutarları ile karşılaştırılması gerekmektedir. Karşılaştırılan dönemlerdeki en düşük

$SDD\ KDV < İade\ Talep\ Edilen\ Tutar$ ise SDD KDV-İade Tal. Ed. Farkı kadarlık kısmı indirim yolu ile telafi edildiğinden iade edilecek tutar SDD KDV kadar olacaktır.

$SDD\ KDV > İade\ Talep\ Edilen\ Tutar$ ise iade talep edilen tutarın indirim yolu ile telafi edilemediğinden iade edilecek tutar iade talep edilen tutar olacaktır.

Mükellef kurumun iade işlemi dikkate alınmadığında ilgili dönemler SDD KDV tutarları aşağıdaki gibi olmaktadır:

	SDD KDV
Ocak	9.250
Şubat	5.000
Mart	4.000
Nisan	4.750

Bir önceki örnek çözümünden de görüleceği üzere mükellef kurumun 2018/Aralık itibariyle İade Talep Edebileceği Tutar 12.660 TL dir.

(Not: Eğer mükellef kurum 2018/Eylül ayı 4.280 TL yi iade almış olsaydı iadesi talep edilebilecek tutarı $(12.660-4.280=)$ 8.380 TL olacaktı.)

Yukarıdan da görüleceği üzere Mart dönemi SDD KDV en düşük olanıdır ve iade talep edilebilir tutardan da azdır. Dolayısıyla mükellef $12.660-8.000=$ 4.660 TL yi indirim yolu ile telafi etmiştir. Bu nedenle mükellefin iade talep edebileceği tutar 8.000 TL dir.

Yukarıdaki hususlar dikkate alındığında mükellef kurumun Nisan ayı KDV beyan özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

	Toplam Hs KDV	Toplam İnd. KDV	İade KDV	SDD KDV	Öd. KDV
Nisan	4.250	9.000	4.000	750	0,00

* İade talep edilen 8.000 TL SDD KDV den tenzil edildiğinde $(9.500-8.000=)$ 1.500 TL SDD KDV tutarı olacaktır. (Yusuf Yıldırım; KDV Notları)

4.6.2.Özel İnşaat İşlerinde Kazanç Beyanı ve KDV İadesine İlişkin Topluca Bir Örnek

Aşağıdaki örnek olayda müteahhidin 2017 yılında başlayıp 2018 yılında bitirdiği inşaat işinde 2018 yılına ilişkin olarak yapılması gereken işlemler açıklanmaya çalışılacaktır.

Örnek olayımızdaki müteahhidin 2018 yılındaki inşaat işiyle ilgili bilgileri aşağıdaki gibidir.

2018 yılında yapılan harcamalar:

	Tutarı	KDV'si
-İnşaat malzemesi	100.000	18.000
-İşçilik	50.000	—
-Genel Üretim Gideri	20.000	3.600
-Genel Giderler	5.000	900
– Pazarlama Giderleri	1.500	270
– Finansman Giderleri	1.000	—

Not: Bu örnek olayda,

– İnşaat bittiğinde inşaat malzemesi stoku bulunmadığı varsayılmıştır.

– Finansman giderleri faaliyet giderlerine ait olduğu varsayılarak, maliyet hesaplarına atılmamıştır.

Biten daire ve işyerlerinin büyüklüğü

2017 yılında inşaat yapımı bitmiş olup, 10 adet daire ve 2 adet işyeri yapılmıştır.

Daireler eşit büyüklükte olup her biri 120 M2, işyerleri 150 şer M2 dir. Toplam inşaat alanı $(120*10 + 150*2=)$ 1500 M2 dir.

Arsa sahibine Verilen Daireler ve işyeri

Arsa sahibine, arsa karşılığı olarak 5 adet daire ve 1 adet işyeri verilmiştir.

2018 yılında yapılan satışlar

Müteahhidin 2018 yılında daire ve işyerlerinin tamamını satmıştır. Satışını yaptığı daire ve işyerlerinin fiyatı ve KDV'leri aşağıdaki gibidir.

Daire	Tutarı	KDV oranı	KDV'si
5 Adet Daire (120.şer m2)	625.000	1%	6.250
1 Adet İşyeri	150.000	18%	27.000
Toplam	775.000		33.250

2018 yılında yapılması gereken muhasebe kaydı

İlk kaydımız 2017'den 2018 yılına devreden stokların, yarı mamul haldeki inşaatın ve sair hesapların devrini sağlamak bakımından açılış kaydı yapılmıştır.

-----/-----		
150 İLK MADDE VE MLZ.	100.000	
151 YARI MAMUL	750.000	
190 DEVREDEN KDV	118.900	
591 DÖNEM NET ZARARI	35.000	
İLGİLİ HESAPLAR		1.003.900

Açılış kaydı

-----/-----

2018 yılındaki harcamaların kaydı

-----/------		
150 İLK MADDE VE MLZ. HS.	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	36.000	
İLGİLİ HESAPLAR		236.000

İnşaat malzemelerinin alış kaydı

-----/------		
710 DİREKT İLK MADDE MLZ GİDERLERİ.	100.000	
150 İLK MADDE VE MLZ HS.		100.000

2017'den gelen İlk madde ve malzeme stokunun inşaat yapımında kullanılması

-----/------		
-----/------		
710 DİREKT İLK MADDE MLZ GİDERLERİ.	200.000	
150 İLK MADDE VE MLZ HS.		200.000

2018 yılında alınan İlk madde ve malzemenin yıl içinde inşaat sarf edilmesi

-----/------

-----/------		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	100.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	7.200	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	3.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	540	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	2.000	
İLGİLİ HESAPLAR		182.540

Yıl içinde yapılan harcamaların kaydı

-----/------		
151 YARI MAMUL ÜRETİM	440.000	
711 DİREKT İLK MADDE MLZ GİD.İ YANSITMA HS..	300.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	100.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS	40.000	

2018 yılı İnşaat Maliyet hesabındaki giderlerin yılsonu yarı mamul hesabına devri

-----/------		
711 DİREKT İLK MADDE MLZ GİDERLERİ YANSITMA HS.	300.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	100.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS	40.000	
710 DİREKT İLK MADDE MLZ GİDERLERİ.	300.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	100.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000	

Yarı mamul hesabına atılan gider hesaplarının kapatılması

-----/------		
--------------	--	--

Faaliyet Giderlerinin sonuç hesaplarına devri kaydı

-----/------		
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	3.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	2.000	
761 PAZ. SATIŞ DAĞITIM GİD. YANSITMA HS	3.000	
771 GENEL YÖN. GİDERLERİ YANSITMA HS	10.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS	2.000	

Faaliyet giderlerinin gelir tablosu hesaplarına devri

-----/------		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS	10.000	
761 PAZ. SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ YANS. HS	3.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS	2.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	3.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	2.000	

Faaliyet giderleri hesabının kapanış kaydı

Biten dairelerin mamuller hesabına alınış kaydı

-----/------		
152 MAMULLER	1.190.000	
151 YARI MAMULLER	750.000	
151 YARI MAMULLER	440.000	

Biten dairelerin mamuller hesabına devri

Arsa sahibine daire ve işyerlerinin tesliminde yapılacak işlemler

Örneğimizde müteahhit kat karşılığı aldığı arsa üzerine 10 adet daire 2 işyeri yapmıştı. Bunlardan 5 adet daireyi ve 1 adet işyerini arsa karşılığı olarak arsa sahibine verecekti. Arsa sahibine bu daire ve işyerlerinin teslimi, 1 seri no'lu KDV uygulama genel tebliğinde de belirtildiği üzere KDV'ye tabidir. KDV'lerin gösterilmesi bakımından arsa sahibine fatura kesilmesi uygun olacaktır. Arsa sahibine teslim edilecek daire ve arsaların bedeli, KDV kanunun 27. maddesi uyarınca emsal bedeli olacaktır. Emsal bedel V.U.K.'nın 267 maddesinin 2. sırasındaki düzenleme uyarınca maliyet bedelinin toptan satışlarda %5, perakende satışlarda %10 fazlası olmaktadır.

Öte yandan 1.1.1998 tarihinden sonraki 150 M2 altındaki konut teslimleri %1 KDV'ye tabidir. İşyerleri teslimlerinin tamamı %18 KDV'ye tabidir.

Bu bilgilere göre müteahhidin arsa sahibine teslim edeceği daireler ve işyerine düzenleyeceği fatura aşağıdaki gibi olacaktır.

10 adet daire ve 2 işyerinin maliyeti		1.190.000 TL
10 dairenin alanı (120 * 10)	1200 M2	
2 işyerinin alanı (150 * 2)	300 M2	
Birim M2 nin maliyeti (1.190.000/1500)		794 TL
Teslim edilecek 5 adet dairenin bedeli (120 * 794) *5		476.400 TL
Dairenin emsal bedeli (maliyet bedeli+ % 5 fazlası; 476.400 * 1,05)		500.200 TL
Teslim edilen 1 işyerinin maliyet bedeli (794* 150) * 1)		119.100 TL
İşyerlerinin emsal bedeli (maliyet bedeli + %5 fazlası; 119.100 * 1,05)		125.055 TL

Arsa sahibine düzenlenecek faturada;

Bedeli	Tutarı	KDV oranı	KDV'si
5 Adet Daire (emsal)	500.200	1%	5.002
1 Adet İşyeri (emsal)	125.055	18%	22.509
		Toplam KDV	27.511

Arsa sahibine düzenlenen yukarıdaki faturada sadece KDV tahsil edilecektir. Faturanın üzerine, faturanın arsa bedeli karşılığında düzenlenmiş olduğu belirtilebilir. Yasal defterlere kayıt yapılırken bu faturadaki sadece KDV gösterilmesi yeterli olacaktır. Ayrıca daire ve işyerleri için herhangi bir tahsilat yapılmayacağından 600 'lü hesaplara gelir yazılması söz konusu olmayacaktır.

Buna göre aşağıdaki muhasebe kaydı yapılması yeterli olacaktır.

120 ALICILAR	27.511
391 HESAPLANAN KDV	27.511

Arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerine ait faturanın kaydı

-----/-----

Müteahhide Kalan Dairelerin Maliyet bedellerinin Tespiti

Örnek olayımızda müteahhit 10 daire 2 işyeri yapmıştı. Bunlardan 5 daire ve 1 işyerini arsa sahibine, 5 daire 1 işyeri de kendisine kalmıştı. 10 daire ve 2 işyerinin müteahhide maliyeti 152- mamuller hesabında gözüken 1.190.000 TL dir. Bu maliyet içinde arsa sahibine devretmiş olduğu daire ve işyerlerine isabet eden maliyet bedeli de mevcuttur. Arsa sahibine devredilen daire ve işyerlerinin isabet eden maliyet, arsa bedeli olarak kabul edilmelidir.

Bu durumda müteahhide 5 daire ve 1 işyerinin maliyeti 152- mamuller hesabındaki 1.190.000 TL'dir.

Maliyet hesaplarının sonuç hesaplarına devri kaydı

-----/-----	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	1.190.000
152 MAMULLER	1.190.000

Satılan daire ve işyerlerinin sonuç hesabına devri



Daire ve işyerlerinin satış kaydı

Müteahhit kendine kalan 5 daire ve 1 işyerini tamamını satmıştır. Dairelerin her biri 120 M2 olup, 150 M2 den düşük konut teslimleri %1 KDV'ye tabi olduğundan satış bedelleri üzerinden %1 KDV hesaplanmıştır. İşyeri teslimi için KDV oranı %18'dir.

Müteahhidin daire ve işyeri satışında düzenleyeceği fatura aşağıdaki gibi olacaktır.

Daire	Tutarı	KDV oranı	KDV'si
5 Adet Daire (120'şer m2)	1.250.000	1%	12.500
1 Adet İşyeri	300.000	18%	54.000
Toplam	1.550.000		66.500

Daire ve işyerinin satış kaydı

-----/------

120 ALICILAR 1.616.500

600 YURT İÇİ TESLİMLER 1.550.000

391 HESAPLANAN KDV 66.500

Daire ve işyerinin satışına ait faturanın kaydı

-----/------

KDV Hesaplarının Kapanış Kaydı

Bundan önceki bölümlerde de belirtildiği üzere 1.1.1998 ‘tarihinden önce, 150 M2 den düşük konutlar, KDV’den istisna edildiğinden ve bu istisna kısmi istisna olduğundan dolayı, bu teslimlere isabet eden KDV’ler indirimlerden çıkartılıp, maliyete ya da giderlere kaydediliyordu. 1.1.1998 yılından sonra 150 M2 ye kadar konu teslimleri %1 KDV ‘ye tabi olduğundan eskiden olduğu gibi bunlara isabet eden KDV’lerin indirimlerden çıkarılması mümkün olmamaktadır. Yanlışlıkla veya eski alışkanlıkla bu KDV’lerin maliyete atılması halinde dönem karının eksik hesaplanmasına neden olup, ileride yapılacak incelemede ilave tarhiyata neden olacaktır. Bu nedenle 1.1.1998 den sonraki konut teslimlere isabet eden KDV’ler, KDV beyannamelerinde devreden KDV olarak bekletilecek, daha sonra bu teslimlere isabet eden KDV, iade olarak talep edilebilecektir.

Örnek olayımızdaki kayıtlarda toplam;

Daire	Tutarı
190 Devreden KDV (2017'den)	118.900
191 İndirilecek KDV (2018 Yılına Ait)	45.540
391 Hesaplanan KDV	94.011
<i>(Arsa sahibine yapılan teslimlere ait : 27.511)</i>	
<i>(Daire + İşyeri satışlarına ait : 66.500)</i>	

Hesaplardaki toplamların aylık olma durumları ihmal edilmiş, tek dönem olarak kabul edilmiştir.

Bu verilere göre KDV kapanış kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----
391 HESAPLANAN KDV 94.511
190 DEVREDEN KDV 69.929

190 DEVREDEN KDV 118.900
191 İNDİRİLECEK KDV 45.540
KDV hesaplarının kapanış kaydı

-----/-----

KDV beyannamesinde Devreden KDV olarak 69.929 TL bulunacaktır.

Dönem Karının tespiti

Örnek olayımızdaki kayıtlara göre K/Zarar hesabına devri gereken hesaplar aşağıdaki gibidir.

-----/------

690 DÖNEM KAR/ZARAR HESABI	15.000
----------------------------	--------

631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	3.000
---------------------------------------	-------

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000
-----------------------------	--------

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	2.000
-------------------------------------	-------

Faaliyet giderlerinin Kar Zarara devri kaydı

-----/------

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.550.000
-----------------------	-----------

690 DÖNEM KAR/ZARAR HESABI	1.550.000
----------------------------	-----------

Satışların K/zarara devri kaydı

-----/------

690 DÖNEM KAR/ZARAR HESABI	1.190.000
----------------------------	-----------

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	1.190.000
-------------------------------	-----------

Satılan mamullerin k/z hesabına devri

-----/------

Müteahhidin Gelir Vergisi Hesabı

Yukarıdaki kayıtlara göre müteahhidin dönem karı aşağıdaki gibidir.

	Tutarı
Daire ve işyeri satış Hasılatı	1.550.000
Satılan daire ve işyerlerinin maliyeti	1.190.000
Faaliyet Giderleri	15.000
Dönem Karı (1.550.000 – (1.190.000 +15.000)	345.000
2017 yılında beyan edilen Zarar (faaliyet giderlerinden kaynaklanan)	35.000
Gelir Vergisi Matrahı (345.000 – 35.000)	310.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	102.020
Net Kar (345.000 – 102.020)	242.980

Net Karın Tespitine İlişkin Muhasebe Kaydı

-----/-----

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. 102.020

370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. 102.020

-----/-----

690 DÖNEM KAR/ZARAR HESABI 345.000

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞ. 102.020

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI 242.980

-----/-----

-----/------
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

242.980

590 DÖNEM NET KARI

242.980
-----/------

Gelir Vergisi Beyanı

Yukarıdaki kayıtlara göre müteahhit 2018 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde dönem karı olarak 345.000 TL beyan edecektir. Bu beyanname üzerinden 2017 yılındaki faaliyet giderlerinden kaynaklanan ve 2017 yılı beyannamesinde zararı olarak beyan edilen 35.000 TL, 2018 yılı kazancından indirim konusu edilerek, kalan 310.000 TL üzerinden vergi hesaplanacaktır.

KDV İade Tutarının Hesaplaması

Katma Değer Vergisinin 29. maddesine göre, Bakanlar Kurulunca vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yıl içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunmaktadır (KDVK. md.29).

İade usulü 1 Seri Nolu KDV uygulama Genel tebliğinde açıklanmıştır.

Örnek olayımızda müteahhidin 120 M2 inşaat teslimleri %1 KDV'ye tabi olup, bu teslimlere isabet eden KDV'ler iade konusu edilebilecektir. İade teslimi takip eden yılın Ocak-Kasım dönemleri arasında yapılması gerekmektedir. Örnek olayımızda müteahhit daireleri 2018 yılında teslim ettiğinden, iadeyi de 2019/1- 11. dönemlerden herhangi birinde talep etmesi gerekir. Yine KDV kanunun 29. maddesi uyarınca, iade bakanlar kurulunun her yıl belirleyeceği tutarın üstündeki vergi, iade edilebilmektedir. 2017 yılı için bu tutar 10.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bu bilgilere göre Örnek olayımızdaki müteahhidin KDV iadesi aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

		Tutarı
– İnşaat harcamalarında indirim Konusu edilen KDV		164.44
<i>(191- Devreden KDV (2017'den devreden) : 118.900)</i>		
<i>(191-İndirilecek KDV(2018 yılına ait) : 45,540)</i>		
– Toplam İnşaat alanı	1500 M2	
– Teslimleri %1'e tabi konut alanlarının oranı (1200/1500)	80%	
<i>(10 adet daire, 120 M2 toplam alan, 10*120=1200)</i>		
-Konutlara isabet eden yüklenilen KDV (164.440 * % 80)		131.552
-Konut teslimlerinden tahsil Edilen KDV		17.502
<i>(Arsa sahibine teslim edilen daireler için hesaplanan: 5.002)</i>		
<i>(2018 yılında satılan dairelerden tahsil edilen: 12.500)</i>		
-Konutlara isabet edip, indirilemeyen KDV (131.552 – 17.5020)		114.05
-Devreden KDV		69.929
<i>(İadenin istendiği dönemde KDV beyanında gözüken Devreden KDV tutarı)</i>		
– İadeye Konu edilecek KDV		69.929
<i>(Not: Devreden KDV ile konutlara isabet edip, indirilemeyen KDV mukayese edilir. Küçük olan iadeye konu edilir.)</i>		
– İade Edilmesi Gereken KDV (Beyannamede iade olarak istenecek)		59.929
<i>(2018 yılı için iade edilmeyecek sınırın 10.000 TL olarak belirlendiği varsayılmıştır.)</i>		

Yukarıdaki hesaplamalara göre müteahhit, 2019/ Ocak- kasım aylarından herhangi birisinde 59.929 TL KDV'yi iade olarak isteyebilecektir. (<http://www.alomaliye.com/>)

SONUÇ ve ÖNERİLER

Ülkemizin 2000'li yıllar sonrasında büyümesi ve gelişimi analiz edildiğinde, inşaat sektörü büyük paya sahiptir. Bu geniş pay beraberinde birçok sektörün gelişimini sağladığı gibi bazı sorunların doğmasında sebep olmuştur. Gelişimini sağladığı sektörlerin yanı sıra yapımına başlanması ile yeni iş sahalarının artmasını sağlaması ve istihdama katkısı ülkenin ekonomisinde geniş bir güce sahiptir. Bu durumdan dolayı sektör ülke ekonomisinin büyümesinde veya durgunlaşmasında aktif bir rol oynayıcıdır. Taşıdığı önemden dolayı sektörün sorunların giderilmesi aşamasında devlet desteği gerekmektedir.

Ülke ekonomisinde bir kriz yaşanması durumunda inşaat sektöründeki yansımalarına bakıldığında sektörde yavaşlama ardından yan sanayide kendini hissettirerek demirden çimento sektörüne, tuğladan beton sektörüne, kadar birçok sektörü etkilemektedir. Dolayısıyla ekonomide yaratılan katma değer herhangi bir kriz sonucu, sektörde hızla küçülmeye neden olmaktadır. Bu nedenle özel inşaat sektörünün vergilendirilmesinde, sektör olumsuz etkilenmeyecek şekilde tedbirlerin alınması gerekmektedir. Yetersiz talep veya arz fazlalığı olduğunda sektörde faaliyetlerin yavaşlaması ve bunun sonucunda da kazancın düşmesine ve yatırımlara ayrılacak sermayenin giderek azalmasına neden olmaktadır. Bu durumlarda, işletmeler, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarına başvurabilmektedir. Bu nedenlerle, vergisel olumsuzlukların süreklilik kazanması halinde sektörün kendi içinde yasal olan ya da olmayan yollarla tedbirler aldığı gözlenmektedir.

Ülkemizin son yıllardaki büyüme ve gelişme trendi incelendiğinde, bu büyümede inşaat sektörünün kuşkusuz önemli bir payı bulunmaktadır. Bu gelişmeye paralel olarak gerek vergi mevzuatından, gerek inşaat sektörünün kendine has özelliğinden dolayı bir takım sorunların yaşandığı gözlemlenmektedir. İnşaat yapımında kullanılan girdiler ve oluşturduğu istihdam açısından, ulusal gelire katkısı, yeni iş alanları ve olanaklarının yaratılmasındaki rolü, diğer endüstrilerle olan ilişkileri nedeniyle inşaat sektörü geniş bir sermaye ve yatırım gücüne de sahiptir. Bu anlamda vergilendirme kapsamında ele aldığımız yönleriyle yap sat inşaat sektörünün vergisel boyutunun değerlendirilmesi ve KDV iadesi sorunu çalışmamızın temelini oluşturmaktadır.

KDV oran belirlenmesinde uygulanan KDV oranının herhangi bir derecelendirme olmadan 150 M² den büyük konutlar için birden % 1'den %18'e çıkması ve bu durumun, bina inşaat sahiplerince haksız vergileme konusu olarak arz edilmesidir. KDV ile ilgili mevcut

uygulamada bina inşaatlarında konut inşaatları 150 M²'den küçükse yüzde %1 KDV, 150 M²'den büyük olduğunda %18 KDV uygulanmaktadır. İşyeri inşaatlarında ise KDV M²'sine bakılmaksızın %18 olarak uygulanmaktadır. Bu yüzden özel inşaat işletmeleri inşaatın girdilerini (demir, çimento, tuğla vb.) %18 KDV oranı ile alıp, inşaat tamamlandığında; eğer inşaat yüz ölçümü 150 M²'den düşükse %1 KDV oranı ile satmaları sonucunda devletten büyük tutarlarda KDV alacağı çıkmaktadır. Durum böyle olduğunda özel inşaat sahipleri ödemiş oldukları KDV'yi indirim konusu yapamıyorlar ve sonraki dönemlere devrediliyor. Dolayısıyla indirim konusu yapılamayan KDV mükellefler üzerinde bir yük olarak kalıyor. İşte mükellefler üzerinde kalan bu vergi yükünün ortadan kaldırılması için; mükelleflerin indirim konusu yapamadığı KDV'yi kamuya olan borçlarına mahsuben iade veya nakden iade talebinde bulunma hakları mevcuttur.

Bu KDV tutarını devletten tahsil etmek ise işletmeler için oldukça meşakkatli olmaktadır. Diğer taraftan kimi inşaat işletmeleri KDV iadesi için başvurulduğunda işletmenin maliye bakanlığı tarafından denetleneceği düşünülerek, devletten KDV iadesi talebinde bulunmaktan çekinmektedirler.

Yapılan uygulamada, inşaatın devamı sırasında satışı yapılan ve tamamlandığında toplam bedeli tahsil edilecek daireler ve işyeri karşılığında müşterilerden alınan para avans niteliğinde olup 340 Alınan Sipariş Avansları hesabına kaydedilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu durumda, inşaat devam etmekte iken veya arsa payı üzerinden satışı yapılan daire ve işyerlerine ilişkin satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak kayıtlarda gösterilmesi gerekmektedir.

Ayrıca çalışmada yap-sat işi yapan işletmeler, daireleri karkas halde (yarı mamul halde) satmaları durumunda alınan paranın hangi durumda gelir kaydedileceği konusuna açıklık getirilmiştir. Bu durumda yapılan satış sonrasında tapuya tescil ettirildiğinde satın işletme için vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Diğer taraftan karkas olarak satışı yapılan daireler, muhasebe kayıtlarında gösterilirken, öncelikle dairelerin karkas halde satışına karar verildiğinde 151 Yarı Mamuller hesabından 153 Ticari Mallar hesabına aktarılması gerektiği düşünülmüştür. Satış yapıldığında da ticari faaliyet gibi düşünülüp binaların maliyetinin 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının borcuna kaydedilmesi gerektiği ortaya konulmuştur.

Sorunların giderilmesi için yapılacak her türlü hukuki düzenleme ile sektörde yer alan firmalara rekabet gücü kazandırılmalı, uyuşmazlık oluşturacak ve işletmeler tarafından kanuni

olmayan tedbirlerin geliştirilmesine engel olunacak şekilde sektöre vergisel destek sağlanması gerektiği kanaatindeyiz.



ÖZGEÇMİŞ

Cansu ÇELİK 1991 yılında Kocaeli de doğdu. Lise öğrenimini Merkez Bankası Derince Anadolu Lisesinde tamamladı. 2009 yılında girdiği Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi İ.İ.B.F İşletme bölümünden 2014 yılında mezun oldu. 2015 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman bölümünde öğrenimine başladı.



KAYNAKÇA

Akdoğan Nalan, Aktaş Rafet, Deran Ali, Deniz U. Erhan ve Acar Vedat (2010) Sektörel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitapevi

Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan (1994) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul: SMMMO Yayınları

Ali Kartal, Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması, Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1991, s.9.

Altuğ, Osman (1985) Maliyet Muhasebesi (İlkeler Ve Uygulamalar), İstanbul: Venüs Ofset

Aydın Karapınar, Rıdvan Bayırlı, Adem Altay, Emine Çına Bal, Hasan Bal, Salih Torun, İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Gazi Kitapevi, s.34

Aydoğan, Sevilengül; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 3.baskı, İstanbul SMMMO Yayınları no.7, İstanbul-1994s.101

Babuşcu, Şenol (2007). SPK Analiz Yöntemleri, Ankara: Akademi Yayınevi

Benligiray, Yılmaz (1996). İhtisas Muhasebeleri, Eskişehir: Gürsel Kitapevi

Büyükmirza, Kamil (2000) Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara: Barış Yayınları

Çankaya, İslam (2003). İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın – Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, Ankara: Meslek Yapıtları

Çatıkkaş Özgür, Şuekinci Cafer (2013) İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları, İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık

Erden, Selman Aziz (1997). İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi, Isparta: Tuğra Ofset Matbaası.

Gülten, Selçuk. ve Kocaer, İlyas. (2010). Adli Muhasebe Uygulamaları. Ankara: Ankara Ofset

Karahasan, Mustafa Reşit (1979). İnşaat, imar, ihale hukuku, Ankara: Sevinç Matbaası

Karapınar Aydın, Bayırlı Rıdvan, Altay Adem, Çına Bal Emine, Bal Hasan, Torun Salih, (2014) İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitapevi

Kızılot, Şükrü (2000) Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Ankara: Yaklaşım Yayınları

Kızılot, Şükrü (2010) İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı Ve Asgari İşçilik, Ankara: Yaklaşım Yayınları

Murat Kuruoğlu, "İnşaatçılar için Yeni İhale Düzeninde Pratik Teklif Fiyatı Belirleme Yöntemi", 7/2003, No. 1. Ba, Vol. 2003-50, ISBN: 9755127895, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası

Özkaya Yıldırım, Çiğdem (2008) İnşaat Muhasebesi, Ankara: Detay Yayıncılık

Sarıgül, Suat (2016) Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe, Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği

Sayarı, Mehmet (1983) Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1983, No:32/22, s.16-19

Sevilengül, Orhan (1980) Banka Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitapevi

Şenlik, Mehmet (2005). İnşaat Muhasebesi, Ankara: Detay Yayıncılık

Şenlik, Mehmet (2010). İnşaat Muhasebesi, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Şenlik, Mehmet (2011). İnşaat Muhasebesi, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Uslu, Selçuk (1991) Planlama Ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları

Üstün, Rıfat (1990) Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çıktıları, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi

Yükçü, Süleyman (1999) Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre, İzmir: Cem Ofset

Makaleler ve Tezler;

Tarı, Sibel (2010) Yapı Kooperatiflerinde İnşaat Yapım Yöntemleri Ve Muhasebe Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Kooperatifçilik Bilim Dalı, İstanbul

Türüng, Hülya (2006) Yapı Muhasebesinde Yıllara Yaygınlık Kavramının Neden Olduğu Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya

Yabancı, Mehmet (2014) İnşaat Muhasebesi ve Örnek Bir İnşaat Firmasında Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul

İnternet adresleri;

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cevdet/072>

T.C. Başbakanlık, Mevzuat Bilgi Sistemi, Gelir Vergisi Kanunu, (2015) Erişim: 02.11.2018
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>

www.muhasibedersleri.com/insaat-muhasebesi/insaat-isletmeleri-defterleri.html

<http://www.alomaliye.com/2006/04/15/insaat-islerinde-kdv-iade-uygulamasi-ii-omer-tekin-ymm-2/>

Ateş, Koray, <http://www.muhasibetr.com> 02.11.2018

www.MuhasebeTR.com, Erişim: 02.11.2018

www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606

www.MuhasebeTR.com Erişim: 02.11.2018

www.alomaliye.com Erişim: 02.11.2018

www.muhasibedersleri.com Erişim: 02.11.2018

WEB_1, 2013 = Kamu İhale Kanununa göre inşaat kavramını (WEB_1, 2013)

Kanun ve Tebliğler;

11 Nolu İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi

3194 Sayılı İmar Kanunu

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Borçlar Kanunu

İmar Kanunu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği