



RECEP TAYYIP
ERDOĞAN
ÜNİVERSİTESİ

**T.C.
RECEP TAYYIP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE İNŞAAT
MALİYETİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Halil İbrahim ŞEKER

**RİZE
2017**



RECEP TAYYIP
ERDOĞAN
ÜNİVERSİTESİ

**T.C.
RECEP TAYYIP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE İNŞAAT
MALİYETİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Halil İbrahim ŞEKER

**Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAVCI
Danışman**

**RİZE
2017**

KABUL VE ONAY

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalında, Halil İbrahim Şeker tarafından hazırlanan Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde İnşaat Maliyetinin Tespitine Yönelik Bir Uygulama başlıklı bu çalışma, 12/09/2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği/~~oy çokluğuyla~~ başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAVCI  ~~Kabul / Red~~

Üye: Yrd. Doç. Dr. Özgür DOĞAN  ~~Kabul / Red~~

Üye: Yrd. Doç. Dr. Aykut KARAKAYA  ~~Kabul / Red~~

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

02/10/2017

Prof.. Dr. Ahmet İshak DEMİR

Enstitü Müdürü



ETİK BEYAN

Bu tezdeki bütün bilgileri etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yaptığımı bildiririm. İfade ettiklerimin aksi ortaya çıktığında ise her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ederim. 02.10.2017

İmza

Halil İbrahim ŞEKER

ÖN SÖZ

Bu çalışmada kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyet tespitine yönelik sorunların belirlenmesi ve çözüm önerileri getirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla uygulama örneğiyle faaliyet sonuçları ortaya konmuş ve bir saha çalışmasıyla maliyet tespitiyle ilgili sorunlar araştırılarak çözüm önerileri sunulmuştur.

Çalışmanın hazırlanmasının her aşamasında desteğini gördüğüm tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAVCI' ya teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışmaya katkıları olan meslektaşlarım Öğr. Gör. Mehmet Ali FEYİZ, Arş. Gör. Mustafa GENÇ, Öğr. Gör. Ali YAZICI ve Öğr. Gör. Ali HACİBEKTAŞOĞLU' na teşekkürü bir borç bilirim. Çalışmam boyunca benim için büyük fedakarlıklarda bulunan eşim Ayla ŞEKER'e şükranlarımı sunarım.

Halil İbrahim ŞEKER

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	2
ETİK BEYAN	3
ÖN SÖZ	4
İÇİNDEKİLER	5
ÖZET	8
ABSTRACT.....	9
KISALTMALAR	10
TABLolar LİSTESİ	11
GİRİŞ	12

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İNŞAAT FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	18
1.1. İnşaat Kavramı	18
1.1.1. Yapı	18
1.1.2. Bina.....	19
1.2. Müteahhit	19
1.3. Arsa	20
1.4. Taşeron.....	20
1.5. İnşaat Türleri	21
1.5.1. Menkul İnşaatlar	21
1.5.2. Menkul Olmayan İnşaatlar	21
1.6. İnşaat Yapım Türleri	22
1.6.1. Özel İnşaat Faaliyetleri.....	22
1.6.1.1. Özel İnşaat İşletmeleri	23
1.6.2. Özel İnşaat Faaliyetlerinde Arsa Temin Yöntemleri.....	23
1.6.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Yöntemi	24
1.6.2.2. Hasılat Paylaşımı Yöntemi	25
1.6.2.3. Arsanın Satın Alınması	26
1.6.2.4. Arsanın İşletmenin Aktifinde Bulunması	26
1.6.3. İnşaat Taahhüt Faaliyetleri	27
1.6.3.1. İnşaat Taahhüt İşletmeleri.....	28
1.6.3.2. Taşeron İşletmeler.....	29
1.6.3.3. TMS-11 Kapsamında İnşaat Taahhüt Faaliyetleri	29
1.6.4. Kooperatifler.....	31

İKİNCİ BÖLÜM

2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ VE MALİYETLERİN TESPİTİ.....	32
2.1. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetleri	33
2.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerin Hukuki Niteliği	34
2.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Kullanılan Hesaplar	35
2.4. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Maliyet Unsurları	35
2.4.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	36
2.4.1.1. Arsa Maliyeti	37
2.4.2. Direkt İşçilik Maliyeti	37
2.4.2.1. Asgari İşçilik.....	38
2.4.2.2. Asgari İşçilik Oranları	40
2.4.2.3. Asgari İşçilik Hesaplama Yöntemleri.....	46
2.4.2.3.1. Hesaplamanın Kurum(SGK) Ünitelerince Yapılması.....	46
2.4.2.3.2. Hesaplamanın Kurum Müfettişlerince Yapılması.....	47
2.4.2.3.3. Hesaplamanın SMMM ve YMM Raporuna Göre Yapılması .	48
2.4.3. Genel Üretim Giderleri.....	48
2.5. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Maliyetlerin Tespiti.....	49
2.5.1. İnşaatın Toplam Maliyetinin Tespiti	49
2.5.2. İnşaatın Birim Maliyetlerinin Tespiti	50
2.5.3. Bağımsız Bölüm Maliyetlerinin Tespiti	50
2.5.3.1. Daire Maliyetinin Tespiti.....	51
2.5.3.2. Dükkan Maliyetinin Tespiti	51
2.5.3.3. Arsa Maliyetinin Tespiti ve Bağımsız Bölümlere Yüklenmesi	52
2.5.3.4. Müteahhide Kalan İnşaat Birim Maliyetlerinin Tespiti	52
2.5.3.5. Müteahhide Kalan Bağımsız Bölüm Maliyetlerinin Tespiti.....	52
2.6. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Gelirin Tespiti ve Vergiyi Doğuran Olay	53
2.7. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde KDV	56
2.8. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Geçici Vergi	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MUHASEBE

SÜRECİ	60
3.1. Kat Karşılığı Arsa Temini	60
3.2. Arsanın Tesviyesi ve İnşaat Faaliyetinin Başlaması	61
3.3. Proje Giderleri	62
3.4. Ruhsat ve Belediye Harçları.....	62
3.5. Tapu ve Kadastro Harçları	63
3.6. İnşaat Malzemesi Alımı	63
3.7. Malzemenin İnşaata Sevki	64
3.8. İşçilik Giderleri	64
3.9. Genel Üretim Giderleri	65
3.10. Asgari İşçilik Kontrolü ve Eksik İşçilikler.....	66
3.11. Yapı Denetim Giderleri.....	66
3.12. İnşaat Faaliyetinin Tamamlanması ve Satış.....	67
3.12.1. Arsa Sahibine Bağımsız Bölüm Teslimi	68
3.12.2. Üçüncü Kişilere Bağımsız Bölüm Satışı	70
3.13. Faaliyet Sonuçlarının Belirlenmesi	71

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ÖRNEK UYGULAMA VE SAHA ÇALIŞMASI	75
4.1. Örnek Uygulama	75
4.1.1. Örnek Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetine İlişkin Muhasebe Kayıtları	82
4.1.2. Örnek Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetine İlişkin Mizan.....	91
4.1.3. Örnek Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetine İlişkin Kapanış Bilançosu.....	91
4.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Maliyet Tespiti Sorunlarına Yönelik Saha Çalışması	92
4.2.1. Çalışmanın Amacı	92
4.2.2. Çalışmanın Kapsamı Ve Kısıtlar	92
4.2.3. Çalışmanın Yöntemi	93
4.2.4. Verilerin Toplanması.....	94
4.2.5. Verilerin Analizi	94
SONUÇ VE ÖNERİLER	106
KAYNAKLAR	109
EKLER	120
ÖZ GEÇMİŞ	122

ÖZET

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE İNŞAAT MALİYETİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Türkiye’de konut ihtiyacının sağlanmasında özel inşaat işletmeleri önemli bir işlev görmektedir. Bu işletmeler konut inşaatlarında arsa temin yöntemi olarak sıklıkla kat karşılığı inşaat yöntemini kullanmaktadır. Bu sebeple kat karşılığı inşaat faaliyetleri Türkiye’de olduğu gibi Rize’de de önemli bir yere sahiptir. Özellikle uygun arsaların darlığı Rize’de arsa maliyetlerini artırmakta ve kat karşılığı inşaat faaliyetlerini daha da önemli hale getirmektedir. Fakat bu faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları 11. maddedeki inşaat sözleşmeleri standardı kapsamında yer almaması bu alanda uygulama birliğinin sağlanamamasına sebep olmaktadır. Bu sebeple kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde standart bir faaliyet sürecinin yürütülmesi ve maliyetlerin tespiti güçleşmektedir. Günümüzde işletmelerin faaliyet sonuçlarını ve maliyetlerini doğru tespit edebilmeleri artan rekabet koşullarına bağlı olarak önem kazanmıştır. Bu doğrultuda, çalışmada kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde faaliyet sürecini ve sonuçlarını ortaya koyan bir örnek uygulama yapılmıştır. Ayrıca kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyetlerin belirlenmesine yönelik sorunların tespiti için mülakat çalışması yapılmıştır. Çalışma kapsamında, elde edilen veriler doğrultusunda uygulamada karşılaşılan güçlükler ortaya konmuş ve çeşitli öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Özel inşaat, kat karşılığı inşaat, inşaat maliyeti, arsa maliyeti, inşaat muhasebesi.

ABSTRACT

AN APPLICATION OF THE DETERMINING THE CONSTRUCTION COSTS ORIENTED FLAT FOR LAND WORKS

Private construction companies have an important function to provide housing needs in Turkey. These companies frequently use flat-for-land model as a method of providing land in housing constructions. Therefore, flat-for-land model activities have an important place in Rize as well as Turkey. Especially, lack of suitable land, which increases the cost of land makes flat-for-land model even more important in Rize. However, these activities which are not taken part under construction contract standard in Turkey Accounting Standards, article 11 (TMS-11) cause not to provide application unity. For this reason, execution of a standard activity period and determination of cost become difficult in flat-for-land activities. At the present day, to accurately detect activity results and costs of businesses became important due to increasing competition conditions. In this study, a sample application has been made which put forth activity process and results in flat-for-land activities. Furthermore, an interview work to detection of problems for the determination of costs in flat-for-land activities has been done. In the scope of study, difficulties in practice in the direction of the obtained data have been put forth and accordingly various suggestions has presented.

Key Words: Private construction, flat-for-land, construction cost, land cost, construction accounting

KISALTMALAR

A.g.e.	Adı geen eser
DİG	Direkt işçilik giderleri
DİMMG	Direkt ilk madde malzeme giderleri
GÜG	Genel üretim giderleri
GVK	Gelir vergisi kanunu
INTES	Türkiye inşaat sanayicileri işveren sendikası
KDV	Katma değer vergisi
KDVK	Katma değer vergisi kanunu
Mad.	Madde
MEGEP	Mesleki eğitim sisteminin güçlendirilmesi projesi
No.	Numara
SGK	Sosyal güvenlik kurumu
SMMM	Serbest muhasebeci mali müşavir
s.	Sayfa
TMS	Türkiye muhasebe standartları
TOKİ	Toplu konut idaresi
UFRS	Uluslararası finansal raporlama standartları
UMS	Uluslararası muhasebe standartları
Vb.	Ve benzeri
Vd.	Ve diğerleri
Vs.	Vesaire
VUK	Vergi usul kanunu
YMM	Yeminli mali müşavir

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa No
<u>Tablo 1: İnşaat işletmelerinin türüne göre kullanılan muhasebe hesapları</u>	34
<u>Tablo 2: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 2016 yılı için belirlenen yapı sınıf ve birim maliyetleri</u>	41
<u>Tablo 3: 1990'dan Günümüze Yapı Birim (₺/m²) Maliyet Bedelleri</u>	45
<u>Tablo 4: ABC inşaat işletmesi 31/12/2016 tarihli kesin mizanı</u>	91
<u>Tablo 5: ABC inşaat işletmesi 31/12/2016 tarihli kapanış bilançosu</u>	91
<u>Tablo 6: Demografik özellikler</u>	95
<u>Tablo 7: Kat karşılığı inşaat işlerinde maliyetlerin doğru tespiti</u>	96
<u>Tablo 8: Maliyetlerin tespitine yönelik en önemli sorun</u>	97
<u>Tablo 9: Sırasıyla en önemli üç maliyet unsuru</u>	98
<u>Tablo 10: Kaydi maliyetler ile fiili maliyetler arasında farklılık</u>	98
<u>Tablo 11: İşçilik maliyetlerinin mevzuata göre yapılan mevcut uygulamalarda toplam maliyete oranı.</u>	99
<u>Tablo 12: Fiili durumda(gerçekte)işçilik maliyetlerinin toplam maliyete oranı</u>	99
<u>Tablo 13: İşçilik maliyetlerinin fiili duruma(gerçeğe) uygun hesaplanması için çözüm önerileri</u>	100
<u>Tablo 14: Projelerde arsa payı karşılığı olarak arsa sahibine verilen payın oranı</u>	101
<u>Tablo 15: Muhasebe meslek mensupları arasında uygulama birliği</u>	102
<u>Tablo 16: Maliyetlerin hesaplanmasında Rize iline özgü sorunlar</u>	102

GİRİŞ

İnşaat sözcüğü Arapçadan türemiş bir sözcük olup, Türk Dil Kurumu Sözlüğünde “*yapma işi, yapım, yapımı süren bina*” olarak tanımlanmaktadır.¹ Genel anlamı ile inşaat ise, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümüdür.² Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere inşaat terimi gayrimenkul(taşınmaz) yapımına ait genel bir kavram olup, konut inşaatından otoyol inşaatına, gökdelen inşaatından köprü inşaatına, demiryolu inşaatından santral inşaatına kadar birçok faaliyeti kapsamaktadır. Birbirinden farklı bu faaliyetlerin tamamı ise inşaat sektörünü oluşturmaktadır.

İnşaat sektöründe tüm dünyada etkili olan hızlı kentleşme ve teknolojik gelişim ile birlikte önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Bu sebeple inşaat sektörü geçmişteki basit yapıların inşasından günümüzdeki teknolojik yapıların inşasına doğru bir gelişim seyri göstermektedir. Türkiye’de de kalkınma, şehirleşme ve nüfus artış hızına paralel olarak inşaat sektöründe önemli gelişmeler yaşanmaktadır³. İnşaat sektöründe; binalar, yer altı ve yer üstü düzenlemeleri, barajlar, yollar, limanlar, toplu gösteri yerleri, spor alanları, toplu taşımacılık sistemleri ve daha birçok türdeki yapı çeşidinin inşasını içeren faaliyetler karşımıza çıkmaktadır. İnşaat sektöründeki bu faaliyetler ülke ekonomisinin gelişimine katkısı, istihdam oluşturma kapasitesi ve diğer sektörleri etkileme gücü bakımından önemli faaliyetlerdir.⁴ Bu bağlamda inşaat sektöründeki faaliyetleri sadece bir yapı üretim faaliyeti olarak değerlendirmek eksik bir tanımlama olacaktır. Sektöre girdi sağlayan ve faaliyetlerini bu sektördeki gelişmelere bağlı olarak devam ettiren diğer sektörlerin katkısı da dikkate alındığında inşaat sektörünün GSMH içindeki payının yaklaşık yüzde 30 seviyesinde olduğu görülmektedir.⁵ İnşaat sektörü, kendisine

¹ www.tdk.gov.tr [02/05/2016]

² Şükrü Kızılot, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı Ve Asgari İşçilik*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2000, s4.

³ Ferhat Durna, *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, (Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.1.

⁴ Vedat Kaya, Ömer Yalçınkaya ve İbrahim Hüseyini, *Ekonomik Büyümede İnşaat Sektörünün Rolü: Türkiye Örneği (1987-2010)*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2013, Cilt: 27, Sayı: 4, s.150.

⁵ İNTES, İnşaat Sektörü Raporu, Mart 2016, s.1, <http://www.intes.org.tr> [06/05/2016]

bağlı birçok alt sektörün ürettiği mal ve hizmete talep oluşturan bir sektör konumunda olup, bu yaygın etki, sektörün ekonominin lokomotifini olma vasfının en temel göstergesidir.⁶ İnşaat sektörüne destek veren birçok yan sanayi dalını da dikkate alacak olursak, bir ülkenin gayrisafi milli hasılasına katkı açısından inşaat sektörünün önemi daha iyi anlaşılacaktır. Bu açıdan inşaat sektöründe meydana gelecek ekonomik bir daralma, ülke ekonomisini olumsuz etkileyebilecek düzeyde olabilir. Ülkelerin zaman zaman karşılaştıkları ekonomik krizlerden kurtulmak için teşvik ettikleri ekonomik sektörlerden biri de inşaat sektörüdür. Bu amaçla son yıllarda Türkiye’de de örneği görüldüğü üzere toplu konut projelerine ve altyapı yatırımlarına ağırlık verilmesi gibi inşaat sektörünü destekleyici politikalar uygulanmaktadır.⁷ İnşaat sektörü, gerek sanayi boyutuyla, gerekse de pazarlama ve ticaret boyutuyla Türkiye’nin en geniş sektörlerinden bir tanesidir. Ayrıca Türkiye’de tarımdan sonra en yüksek istihdamı inşaat sektörü sağlamaktadır.⁸

Türkiye’de inşaat sektöründe dünya çapında faaliyet gösteren inşaat firmalarının yanı sıra çok sayıda küçük ve orta ölçekli firma da faaliyet göstermektedir. Türkiye’de inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ölçek büyüklüklerine baktığımızda, 2010 yılı verilerine göre çok önemli bir bölümünün(% 88,64) çok küçük (mikro) ölçekli (çalışan sayısı 1 – 9 arası olan), diğerlerinin(% 10) de küçük ölçekli (Çalışan sayısı 10 – 49 arası olan) ve orta ölçekli(% 1,21) (Çalışan sayısı 50 – 249 arası olan) olduğu görülmektedir. Türkiye’de inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin çok az bir kısmı büyük ölçekli (Çalışan sayısı 250 ve daha fazla olan) işletmelerden oluşmaktadır.⁹

İnşaat sektörünün bu şekilde büyümesi ve ekonomideki payının artması, sektörde faaliyet gösteren firma sayısının artmasına, inşaat faaliyetlerinin çeşitlenmesine sebep olmuştur. İnşaat faaliyetlerindeki çeşitlilik bu faaliyetlerin

⁶ Vedat Acar, *Türkiye Muhasebe Standartları – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması*, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013, Cilt: 6, Sayı: 1, s.26.

⁷ Taştan Seçer ve Muhammed Ardıç, *Türkiye’de Konut Sektöründeki Katma Değer Vergisi Uygulamalarının İncelenmesi ve Çözüm Önerileri*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2015, Sayı 19(1), s.283-306

⁸ Evren Dilek Şengür, *İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi Ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi*, Mali Çözüm Dergisi, 2012, s.124.

⁹ Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı(KOSGEB), 2011-2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, 2011, s.50, [http://www.sanayi.gov.tr\[08/08/2016\]](http://www.sanayi.gov.tr[08/08/2016])

tanımlanmasında da farklılıklar getirmiştir. Buna göre İnşaat faaliyetleri özel inşaat faaliyetleri ve inşaat taahhüt faaliyetleri olmak üzere temelde ikiye ayrılır.¹⁰ Daire, dükkan, iş yeri şeklinde yapı üretip bunları satma faaliyeti özel inşaat faaliyetleri olarak adlandırılırken; başkası adına inşaat faaliyetinde bulunmak ise inşaat taahhüt faaliyeti olarak adlandırılmaktadır.¹¹ Vergi hukuku açısından ise özel inşaat faaliyetleri; üretmiş olduğu kat, daire ve iş yeri gibi ürünleri satmak veya kendi gereksinimini karşılamak amacıyla yapılan inşaat faaliyetleri iken, gerçek veya tüzel kişilere karşı belirli bir ücret karşılığında inşaat faaliyetinin yürütülüp iş sahibine teslim edilmesi ise inşaat taahhüt faaliyeti kapsamına girmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere özel inşaat faaliyetleri üretim faaliyeti olduğundan özel inşaat işletmeleri de üretim işletmesi niteliği taşırlar. İnşaat taahhüt faaliyetleri ise hizmet niteliğinde faaliyetler olup inşaat taahhüt işletmeleri hizmet işletmesi niteliği taşırlar.¹²

Çalışmanın konusunu teşkil eden kat karşılığı inşaat faaliyetleri burada ayrımı yapılan inşaat faaliyetlerinden özel inşaat faaliyetleri kapsamına girmektedir. Bu kapsamda kat karşılığı inşaat faaliyeti; arsa sahibinin arsasını müteahhide teslim ederek karşılığında bağımsız bölüm(daire, iş yeri) almasıdır.¹³ Tanımdan da anlaşılacağı üzere kat karşılığı inşaat faaliyeti temelde bir konut üretim faaliyetidir. Kat karşılığı inşaat faaliyetleri ağırlıklı olarak konut ve işyeri inşaatı faaliyetlerini içermektedir. Daha çok yerel olarak faaliyet gösteren kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan firmaların önemli bir kısmı konut inşası faaliyetinde bulunan özel inşaat işletmesi niteliğindedir.¹⁴ Özel inşaat yapan işletmeler konut ve işyeri şeklinde inşaat yapmak ve bunları satmak üzere faaliyette bulunur. Bu işletmeleri inşaat taahhüt işletmelerinden ayıran en önemli özellik, yapıları kendi nam ve hesaplarına yapmalarıdır.¹⁵ Buradan anlaşılacağı üzere inşaat

¹⁰ İsmail Bekçi ve Nurcan Negiz, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması*, Uludağ Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011, Cilt:30, Sayı: 2, s.124.

¹¹ Mehmet Şenlik, *İnşaat Muhasebesi*, Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011. s.23

¹² Tunay Aslan, *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Türkiye Muhasebe Standardı (Tms-11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*, Journal of Economics, Finance and Accounting, 2015,ISSN: 2148-6697, Volume: 2 Issue: 2

¹³ Dursun Ali Turanlı , *Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Bağımsız Bölümler Katma Değer Vergisine Tabi Midir?*, *Mali Çözüm Dergisi*, 2008, Sayı: 85, s.141.

¹⁴ Faaliyet Konularına Göre İnşaat Firmaları, [http://www.rizetso.org.tr/\[05/06/2015\]](http://www.rizetso.org.tr/[05/06/2015])

¹⁵ *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım Firmalarında Standart Maliyet Yönteminin Muhasebe Sisteminde Uygulanması*, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, 2004, s.1.

taahhüt faaliyetleri başkası adına yapılan inşaat faaliyetlerini kapsarken, inşaat taahhüt işletmeleri de başkası adına inşaat faaliyeti yapan işletmelerdir.¹⁶ Özel inşaat faaliyetleri, inşaat taahhüt faaliyetleri için tanımlanmış olan TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardı kapsamında olmadıklarından bir takım sıkıntılar yaşamakta ve uygulamada farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu sıkıntılardan biri de özel inşaat faaliyetlerinde arsa temini ve bir arsa temini yöntemi olan kat karşılığı inşaat faaliyetleri esnasında ortaya çıkan sorunlardır. Özellikle maliyet tespiti noktasında ortaya çıkan bu sorunlar; malzeme maliyeti, işçilik maliyeti, genel üretim giderleri boyutuyla ele alınmıştır. Bu amaçla çalışmada kat karşılığı inşaat modeli irdelenerek faaliyet sürecini ortaya koyan bir uygulama örneği yapılmıştır. Uygulama örneği Rize ili merkez ilçe de faaliyet gösteren bir inşaat firmasının yapmış olduğu kat karşılığı inşaat faaliyetinin verileri kullanılarak yapılmıştır.

Kat karşılığı inşaat faaliyetleri, ülkemizde şehirleşme ve nüfus artışına paralel olarak çalışmanın uygulama alanı olan Rize ili merkez ilçede de gittikçe artan konut talebini karşılamak amacıyla yaygınlık kazanmıştır. Özellikle konut yapımına uygun arsaların kıtlığı ve buna bağlı olarak arsa fiyatlarının pahalılığı Rize ilinde kat karşılığı inşaat faaliyetlerini artırmıştır. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin bu şekilde artması ve ekonomideki payının büyümesi, Rize ilinde bu sektörde faaliyet gösteren firma sayısını da artırmıştır. 2016 yılı itibari ile Rize ilinde faaliyet gösteren 233 gerçek veya tüzel kişilik bulunmaktadır.¹⁷ Firma sayısının artması uygulama farklılıklarını beraberinde getirmiş ve buna bağlı çeşitli sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu duruma bağlı olarak maliyetlerin tespitinin firmadan firmaya farklılık arz etmesi ve maliyetlerin doğru tespitinin zorlaşması karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin süresinin genellikle bir yılı aşması da maliyetlerin birikmesine sebep olarak maliyetlerin doğru tespitini zorlaştırmaktadır.¹⁸

¹⁶ Hakkı Fındık, *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Tms/Tfrs ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Sunum ve Değerleme Farklılıkları*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2013, Sayı:37, s.49.

¹⁷ Rize Ticaret Odası İnşaat Meslek Grubuna Göre Kayıtlı Üyeler, Nace Kodu:41.20. (İkamet veya İkamet Amaçlı Olmayan İnşaat - Hafriyat - Müteahhitlik Hizmetleri), [http://www.rizetso.org.tr/\[05/06/2015\]](http://www.rizetso.org.tr/[05/06/2015])

¹⁸ M. Emin Öcal ve M. Salih İnci, *Yapı üretiminde maliyet muhasebesi ve vergilendirme uygulamalarının değerlendirilmesi*, Çukurova Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi, 2002, Sayı 17(1-2), s.43-58

Bir örnek uygulama ile somutlaştırarak ortaya koyulan kat karşılığı inşaatlardaki faaliyet süreci, maliyetlerin tespitindeki sorunlara yönelik bir saha çalışması ile ayrıca ele alınmıştır. Bu amaçla çalışmada Rize ili merkez ilçede kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan firmaların ve bu firmaların muhasebe kayıtlarını tutan meslek mensuplarının inşaat maliyeti tespiti sorunlarına yönelik bir anket(mülakat) çalışması yapılmıştır. Maliyetlerin doğru tespit edilebilmesi için maliyet tespitine etki eden başat faktörler(arsa, malzeme, işçilik) üzerinde durulmuştur. Kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan işletmelerin bu maliyet unsurlarını tespit ederken yaşamış oldukları sorunların tespiti yapılmaya çalışılmıştır.

Çalışmada ayrıca İnşaat faaliyetlerinin Türkiye ekonomisindeki yeri de dikkate alınarak bu faaliyetlerdeki vergi uygulamaları üzerinde de durulmuştur. Her biri birer vergi mükellefi olan inşaat firmalarının, mali idareyle aralarında bazı hususların anlaşılmasında ve uygulanmasında sorunlar yaşanmaktadır.¹⁹ Bu amaçla sektörde faaliyet gösteren firmaların gelir vergisi, kurumlar vergisi, kdv açısından durumları da çalışmada ele alınmıştır.

Bu çalışma dört bölümden oluşmakta olup, çalışmanın birinci bölümünde, inşaat faaliyetleri ile ilgili genel kavramlara yer verilmiştir. Yine bu bölümde inşaat türleri açıklanmış ve inşaat faaliyetlerine göre inşaat işletmeleri sınıflandırılmıştır. Özel inşaat işletmelerinde arsa temin yöntemlerine değinilmiş, bu kapsamda çalışmanın konusu olan kat karşılığı inşaat yöntemi etraflıca açıklanmıştır. Ayrıca doğrudan çalışmanın konusunu oluşturmayan inşaat taahhüt faaliyetleri, inşaat taahhüt işletmeleri, taşeron işletmeler ve kooperatiflerle ilgili temel bilgiler de bu bölümde verilmiştir.

İkinci bölümde kat karşılığı inşaat faaliyetlerine yer verilmiş, kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyetlerin tespiti üzerinde durulmuştur. Bu bölümde öncelikle kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin hukuki niteliği, kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplar ve maliyet unsurlarının tespitine değinilmiştir. Bu doğrultuda kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde üretim maliyetini oluşturan direkt ilk madde malzeme maliyeti, arsa maliyeti, direkt işçilik

¹⁹ Ergün Küçük, *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi*, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2013, Sayı:21, s.106

maliyeti ve genel üretim giderleri açıklanmıştır. Bir örnekle inşaat maliyetinin hesaplanması ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir. Ayrıca bu bölümde kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde önemli bir maliyet unsuru olan işçilik maliyetleri ve asgari işçilik uygulaması üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda asgari işçilik oranları verilerek asgari işçilik hesaplama yöntemleri gösterilmiştir. Bu bölümde son olarak kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin vergisel boyutu üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde muhasebe süreci üzerinde durulmuştur. Faaliyet süreci boyunca ortaya çıkan olaylar sırasıyla ele alınarak açıklanmıştır. Yine bu olaylara ilişkin muhasebe kayıtları gösterilerek muhasebe kayıt süreci aşama aşama incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde özel inşaat işletmelerinde kat karşılığı inşaat faaliyeti ile ilgili örnek bir uygulama yapılmıştır. Bu uygulama Rize ili merkez ilçede faaliyet gösteren bir inşaat firmasının 2016 yılı itibari ile yapımını tamamlamış olduğu kat karşılığı inşaat projesi verileri kullanılarak yapılmıştır. Bu uygulama kapsamında yapılan hesaplamalar ve muhasebe kayıtları söz konusu işletmeye ait olmayıp sadece maliyet unsurları ve inşaat m² bilgileri kullanılmıştır. Ayrıca çalışmamızın bu bölümünde yapmış olduğumuz uygulama örneğinin yanı sıra kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan işletmelerin maliyet tespitindeki sorunların belirlenmesine yönelik bir saha çalışması da yapılmıştır. Bu kapsamda Rize ili merkez ilçede faaliyet gösteren müteahhitler ve muhasebe meslek mensuplarına yönelik yarı yapılandırılmış mülakat uygulanmıştır. Çalışma öncesinde daha sağlıklı sonuçlara ulaşmak amacıyla ilgili meslek mensuplarıyla görüşülmüş ve mülakat sorularının içeriği bu şekilde belirlenmiştir. Bu ön araştırma doğrultusunda özellikle işçilik maliyetleri kapsamında karşılaşılan hususlar ve sorunlar üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise yapılan çalışmalar ile ilgili ulaşılan sonuçlar kısaca özetlenmiş ve öneriler ortaya konulmuştur. Bu doğrultuda saha çalışmasında elde edilen veriler analiz edilerek yorumlanmıştır. Tespit edilen sorunların çözümüne yönelik önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1. İNŞAAT FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Çalışmanın ilk bölümünde inşaat faaliyetleri ile ilgili genel kavramlar olan, inşaat kavramı, inşaat çeşitleri, inşaat yapım türleri, inşaat sektörü hakkında genel bilgiler ve inşaat işletmelerini diğer işletmelerden ayıran başlıca özellikler açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1. İnşaat Kavramı

İnşaat kavramı, en genel tanımıyla malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin bütünü şeklinde tanımlanabilir²⁰. Medeni Kanununun 652/1 maddesine göre inşaat arsa ve arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımıyla inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır. Çalışma Bakanlığınca hazırlanan İşkolları Tüzüğünde ise inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere inşaat bir faaliyetin adıdır. Bu faaliyet sonucunda ortaya çıkan ürüne ise yapı denilmektedir.

1.1.1. Yapı

Yapı inşaat faaliyetinin tamamlanmış halidir. İmar Kanunu'nda yapı şu şekilde tanımlanmıştır; karada ve suda, daimi veya geçici, resmi ve hususi yeraltı

²⁰ Şükrü Kızılot, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı Ve Asgari İşçilik*, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2000), 4.

ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesislerdir. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ise yapım; Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini ifade etmektedir.²¹

1.1.2. Bina

İmar kanununda bina; Kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme, dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, ayrıca hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılardır şeklinde tanımlanmıştır.²² Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bina yapı tanımı içerisine giren, yapının özel bir şeklidir.

1.2. Müteahhit

Türk Dil Kurumu sözlüğünde müteahhit; “Başkasıyla ilgili bir işi yapmayı üzerine alan kimse, yüklenici, üstlenici.” şeklinde tanımlanmıştır.²³ Kamu ihale kanunda ise doğrudan müteahhit tanımı yapılmamış olup istekli ve yüklenici kavramları tanımlanmıştır. Bu kanuna göre istekli; mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesine teklif veren tedarikçi olarak tanımlanırken, yüklenici ise üzerine ihale yapılan ve sözleşme imzalanan istekli olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamalar doğrultusunda müteahhit kavramı başkası tarafından talep edilen

²¹ Kamu İhale Kanunu, Mad.4, Kanun Numarası: 4734, Kabul Tarihi: 4/1/2002,

²² İmar Kanunu, Mad.5, Kanun Numarası: 3194 Kabul Tarihi : 3/5/1985

²³ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, www.tdk.gov.tr.[24/10/2015]

inşaat ve onarım işini, belirli bir bedel karşılığında kendi nam ve hesabına üstlenen gerçek yada tüzel kişiler şeklinde tanımlanabilir²⁴.

1.3. Arsa

Arsa kavramı Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre belediye ve mücavir alan sınırları veya köy yerleşik alanlarında yapılan planlarla iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan arazi parçalarına arsa denir.²⁵

1.4. Taşeron

İnşaat faaliyetleri, yapıları itibari ile uzmanlık ve deneyim gerektiren işler sınıfına girmektedir. Bu sebeple inşaatı yapan firmanın inşaatın bütün işleri ve detayları konusunda uzmanlaşmış olması beklenmez. İnşaat firmaları yapımını üstlendikleri inşaatların belli bir bölümünü ya da bölümlerini o konuda uzmanlaşmış diğer firmalara yaptırabilirler. Bu şekilde bir inşaat işinin belirli bir kısmını yapan ikinci derece müteahhit veya inşaat firmalarına taşeron denilmektedir²⁶. Taşeronlar işi doğrudan doğruya almayıp işin tamamını veya bir kısmını ikinci el olarak müteahhitten almak suretiyle esas sözleşmeye uygun olarak müteahhide teslim ederler²⁷.

Taşeronların bazıları büyük inşaat işletmelerinden oluşmaktadır. Bu işletmeler bazı projelerde taşeron olarak çalışırken diğer taraftan ana firma olarak kendilerine ait inşaatları da bulunabilmektedir. Genelde taşeron işletmeler büyük

²⁴ Şenlik, Mehmet, A.g.e. s.6.

²⁵ Emlak Vergisi Kanunu, Mad.12, Kanun Numarası: 1319, Kabul Tarihi: 29/07/1970

²⁶ Ahmet Tozlu ve Mehmet Tarık Eraslan, *Türkiye'de Alt İşverenlik Uygulaması*, Sayıştay Dergisi, 2012, Sayı:84, s.47.

²⁷ Çiğdem Özkaya Yıldırım, *İnşaat muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2014, s.11.

işleri yürütebilecek finansal durum, teknik ve yönetim kapasitesine sahip olmayan küçük şirketlerden oluşmaktadır²⁸.

1.5. İnşaat Türleri

Medeni kanunda yapılan inşaat tanımına göre inşaat faaliyetlerinin iki değişik türü ile karşılaşılmaktadır. Buna göre inşaatlar; menkul (taşınır) inşaatlar ve gayrimenkul (taşınmaz) inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılırlar.

1.5.1. Menkul İnşaatlar

Temelli kalmak maksadı olmaksızın başkasının arsası üzerine yapılan kulübe ve baraka gibi hafif binalar menkul inşaatlardır²⁹. Bu tür inşaatlar inşa edenin mülkü olur ve tapu siciline kaydı gerekmez. Menkul inşaatlara örnek olarak; kulübeler, barakalar, yazlık sinemalar, yazlık tiyatro sahneleri, panayır tezgahları, bayram ve gösteri tribünleri gösterilebilir.

1.5.2. Menkul Olmayan İnşaatlar

Menkul olmayan inşaatlar, arazi ya da arsa üzerinde sürekli olarak kalmaları suretiyle yapılmış olan inşaatlardır³⁰. Gayrimenkul olarak da adlandırılan bu inşaatlar, toprağa bağlı olarak sürekli kalmak üzere inşa edilen yapılardır. Bu tür inşaatlara örnek olarak bina, yol, baraj, tünel gibi yapılar gösterilebilir.

Bu gruba giren inşaatları, özellikleri ve yapımında gerekli olan uzmanlık ve teknik nedenlerle üç ayrı bölümde toplamak mümkündür³¹.

1. Konutlar: Ev, apartman, villa vb.

²⁸ Clarke, L., G. Hermann “Cost vs. Production: Disparities in Social Housing Construction in Britain and Germany”, Construction Management and Economics, 2004, cilt:22., sayı:5., s.527

²⁹ Kat Mülkiyeti Kanunu, Kanun No : 634 Kabul Tarihi : 23/6/1965

³⁰ Gürçay Gültekin, *İnşaat Muhasebesi*, İstanbul: Çatı Kitapları, 2015, s.22.

³¹ Şükrü Kızılot, A.g.e., s.5.

2. Ticari, Sınai, Sosyal ve Kültürel Yapılar: İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri, vb.
3. Özel Uzmanlık İsteyen İnşaatlar: Yol, santral, köprü, baraj, liman, havaalanı vb.

1.6. İnşaat Yapım Türleri

Genel olarak inşaat yapım türleri; yap-sat inşaat, kat karşılığı inşaat, özel inşaat ve taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetlerinden oluşmaktadır³². Vergi Hukuku açısından ise inşaat yapım türleri, özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Buna göre inşaat yapım türleri;

- Özel (yap-sat) inşaat faaliyeti,
- Taahhüt şeklinde inşaat faaliyeti olarak ikiye ayrılır.

1.6.1. Özel İnşaat Faaliyetleri

Özel inşaat faaliyetleri kişi ya da kurumlar tarafından kullanmak veya satmak amacıyla kendileri tarafından, kendi adlarına yapılan inşaat faaliyetleridir³³. Bu tür inşaatlar satmak amacıyla yapılabileceği gibi kişi veya firmaların kendi gereksinimleri için satma amacı gütmeksizin de yapılabilir. Kendi gereksinimleri için yapılan inşaatlar da ticari amaç ve süreklilik yoktur. Satmak amacıyla daire, kat, dükkân, işyeri inşa faaliyetleri ise sürekliliği olan bir inşaat faaliyeti olarak kabul edilir³⁴. Bu sebeple bu iki durum arasında vergisel açıdan farklılıklar söz konusudur.

³² Cemkut Badem ve Volkan Tosun, *Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve Tms-11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi*, Ankara: Muhasebe ve Denetime Bakış, 2014, s.39.

³³ Burhan Sabaz, Yaşar Öz ve Abdulkadir Albez, *Özel İnşaat İşleri İle Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Vergilendirme Ve Muhasebe Açısından Karşılaştırılması*, Ekev Akademi Dergisi, 2002, Sayı: 12 , s.161.

³⁴ Ayşe Necef Yereli, Nilgün Kayalı ve Lale Demiroğlu, *İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (Tms-11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin*

Özel inşaatlar inşaat sahibince yapılabileceği gibi, başkasının taahhüdüne bırakılması ile de gerçekleştirilebilir. Fakat bu durumda ihaleyi alan firma açısından bu iş özel inşaat faaliyeti niteliğinde olmayıp ilerde de değineceğimiz inşaat taahhüt faaliyeti kapsamına girmektedir.

1.6.1.1. Özel İnşaat İşletmeleri

Özel inşaat faaliyetleri kapsamında yer alan inşaat işleriyle uğraşan işletmeler özel inşaat işletmesi olarak anılır. Özel inşaat yapan işletmeler konut ve işyeri şeklinde inşaat yapmak ve bunları satmak üzere faaliyette bulunur. Bu işletmeleri inşaat taahhüt işletmelerinden ayıran en önemli özellik, yapıları kendi nam ve hesaplarına yapmalarıdır. Bu sebeple özel inşaat işletmeleri üretim işletmesi niteliği taşır³⁵. Bu işletmelerin esas faaliyet konusu inşaat üretimidir. Bu tür işletmeler yapıyı kendi arsaları veya satın aldıkları arsa üzerine yapabilecekleri gibi kat karşılığı anlaştıkları arsa üzerine de inşa edebilirler.

1.6.2. Özel İnşaat Faaliyetlerinde Arsa Temin Yöntemleri

Arsa inşaat faaliyetlerinde en önemli üretim girdilerinden birisidir³⁶. Arsanın maliyeti yapılacak inşaat sonunda ortaya çıkacak konut veya iş yeri maliyetlerine büyük etkide bulunacaktır. Bu sebeple arsa temin yöntemi işletmeler açısından önem taşımaktadır.

Özel inşaat işletmeleri arsayı temelde iki şekilde temin ederler. Arsa temin yöntemlerinden birincisi, arsayı satın almaları veya daha önce almış oldukları arsa ve arazileri kullanmalarıdır. Özel inşaat işletmelerinde arsa temin etme

Muhasebeleştirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt13, Sayı3 2011, s.115

³⁵ Atasever, Mesut ve Ali Haydar Güngörmüş. *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım Firmalarında Standart Maliyet Yönteminin Muhasebe Sisteminde Uygulanması*, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, 2004, s.1.

³⁶ Fikret Öcal, Selman Erden ve Sadi Işıklar, *İnşaat Muhasebesi Özel İnşaat İşletmeleri İnşaat Taahhüt İşletmeleri Yapı Kooperatifleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s.326.

yöntemlerinden ikincisi ise, arsa sahibine inşa edilecek yapının bazı kısımlarının verilmesi karşılığında arsa temin edilmesidir. Bu yöntem ülkemizde kat karşılığı inşaat faaliyeti olarak anılmaktadır. Bunların dışında son yıllarda bir üçüncü yöntem olarak hasılat paylaşımı yöntemi uygulanmaya başlanmıştır. İlk iki yöntem kadar uygulaması olmasa da inşaat sektöründeki gelişmelere paralel olarak yeni bir arsa temin yöntemi olarak ortaya çıkmıştır.

1.6.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Yöntemi

Kat karşılığı inşaat, müteahhit tarafından bir arsa karşılığında konut yapılması sürecidir. Bu yöntemde arsa sahibi arsasını bağımsız bölüm karşılığında müteahhide teslim eder. Müteahhit ise söz konusu arsaya sözleşmede belirtilen yapıyı inşa eder. Yine bu sözleşmeye istinaden inşası tamamlanan yapının bağımsız bölümleri paylaşılır³⁷. Bu sebeple kat karşılığı inşaat sözleşmeleri eser sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmekle birlikte, içinde satım sözleşmelerini ve mülkiyeti devir borcunu da barındıran karma nitelikli bir sözleşme türüdür³⁸.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin, arsa sahibine, arsanın bir bölümünün mülkiyetini devir borcu yüklemesinin sonucu olarak Medeni Kanunun 706. ve Borçlar Kanununun 237. maddeleri gereğince, resmi şekilde kurulması gerekir. Bu bir geçerlilik şartıdır. Bu doğrultuda noterlik kanununun 60. maddesi gereğince, kat karşılığı inşaat sözleşmesini düzenlemek noterlerin görevleri arasındadır.

Kat karşılığı inşaat yönteminde arsa sahibi, arsa paylarının bir bölümünün mülkiyetini müteahhide devretme borcu altına girerken, bir bölümünün mülkiyetini ise kendisine saklamaktadır. Müteahhit ise, bu arsa payları karşılığında bağımsız bölümler yapmayı taahhüt etmektedir ve bu bağımsız bölümlerden arsa sahibinin payına isabet edeni ona devretmeyi borçlanmaktadır. Burada arsa sahibinin temel yükümlülüğü arsa teslimi, müteahhidin temel yükümlülüğü ise inşaatın tamamlanıp bağımsız birim teslimidir³⁹.

³⁷ İslam Çankaya, *İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın-Özel(Yap-Sat) İnşaatlar*, Ankara: Meslek Yapıtları, 2003, s.392.

³⁸ Hsyk, Hukuki Müzakere Toplantı Tutanağı, Ankara, 2013, hsyk.gov.tr[07/08/2016]

³⁹ Mehmet Şenlik, A.g.e., s.649.

Kat karşılığı inşaat yöntemi son yıllarda konut talebinin artmasıyla birlikte Türkiye’de yaygın olarak uygulanan bir inşaat yöntemidir⁴⁰. Kat karşılığı inşaat yönteminin tercih edilen bir arsa temin yöntemi olmasının sebeplerinden diğeri arsanın nakit çıkışı olmadan temin edilmesidir. Bu durum arsanın satın alınması yöntemine göre inşaat firmalarına dolaylı finansman desteği sağlamaktadır. Fakat bu yöntemde arsa sahibiyle yapılan sözleşme işletmenin sorumluluğunu artırmaktadır. Bu sorumluluğun müteahhidin esnek davranmasını kısıtlaması yöntemin dezavantajı olarak söylenebilir.

1.6.2.2. Hasılat Paylaşımı Yöntemi

Hasılat paylaşımı yöntemi arsa sahibinin arsa teslimini, yüklenicinin ise ilgili arsa üzerine inşa edeceği bağımsız bölümlerin satış hasılatından belli oranda pay verme borcunu üstlendiği arsa temin yöntemidir⁴¹. Bu yöntemde müteahhit tarafından yapılacak bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek hasılatın bir kısmının arsa sahibine bırakılması karşılığında, arsa temin edilmiş olur. Bu yöntem “*Arsa Karşılığı Gelir Paylaşımı*” yöntemi olarak da adlandırılmaktadır⁴².

03.05.2006 tarih ve 26157 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren toplu konut idaresi başkanlığı arsa satışı karşılığı gelir paylaşımı ihale yönetmeliğinde, arsa satışı karşılığı gelir paylaşımı; “*Gelirin, şartnamede tanımlanması kaydıyla, idarenin maliki bulunduğu arazi ve/veya arsada, idarenin uygun göreceği proje uyarınca, müteahhidin proje maliyetinin tamamını karşılayacağı inşaat veya inşaatların bölümlerinin satışından sağlanacak gelirin, sözleşmede belirlenen esaslara göre idare ve müteahhit arasında paylaşılmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. Hasılat paylaşımı yöntemi yaygın bir yöntem olmayıp

⁴⁰ Dursun Ali Turanlı, *Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Bağımsız Bölümler Katma Değer Vergisine Tabi Midir?*, Mali Çözüm Dergisi, 2008, Sayı: 85, s.140.

⁴¹ Etem Saba Özmen ve Tuba Akçura Karaman, *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri Konusunda Uygulama Hataları*, İstanbul Barosu Dergisi, 2013, Sayı:1, Cilt:87, s.52.

⁴² Yavuz Çalık, *Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s.3

daha çok TOKİ'nin konut sahibi olmayanlara yönelik konut üretiminde ve kamu arazilerini değerlendirmede kullanmış olduğu bir yöntemdir⁴³.

Türkiye'de özellikle 2004 yılından itibaren TOKİ'ye devredilen büyük hazine arazilerinde hasılat paylaşımı yönteminin tercih edildiği inşaat projeleri yoğun şekilde uygulanmaya başlanmıştır. Toplu konut üretiminde TOKİ ve yüklenici şirketler arasındaki sözleşme ilişkilerinde uygulanmaya başlanan bu sözleşme modeli son yıllarda kamusal nitelik taşımayan özel işletmelerin kendi aralarında yaptıkları projelerde de tercih edilmeye başlanmıştır⁴⁴.

1.6.2.3. Arsanın Satın Alınması

Üzerine inşaat yapılacak arsanın temin yöntemlerinden biri de arsanın satın alınmasıdır. Başkasına ait arsanın kat karşılığı alınıp yapılması oldukça yaygın bir uygulama olsa da bazı işletmelerce tercih edilmez. Çünkü bu durum müteahhidin sorumluluğunu artıracak ve inşaat süreci boyunca alacağı kararların esnekliğini azaltacaktır. Bu sebeple arsa müteahhit işletme tarafından satın alınarak inşaat faaliyeti gerçekleştirilir. Fakat bu yöntem yüksek miktarda nakit gerektirdiğinden yöntemi kullanacak işletmelerin finansal açıdan güçlü olması gerekir. İnşaat faaliyetinde kullanılmak amacıyla satın alınan arsalar maliyet bedeliyle işletme aktifine girer⁴⁵.

1.6.2.4. Arsanın İşletmenin Aktifinde Bulunması

İşletmenin daha önce satın almış olduğu arsa aktifinde bulunuyor olabilir. Bu durumda söz konusu arsa duran varlıklar grubundaki arsa ve araziler hesabında kayıtlı olacaktır. İşletmeler daha önce satın aldıkları ve aktiflerinde kayıtlı arsa ve

⁴³Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, *Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımına Dayalı Projeler*, www.toki.gov.tr[25/08/2016]

⁴⁴ Umut Yeniocak, *Gelir Paylaşımına Dayalı İnşaat Sözleşmesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.22.

⁴⁵ Fikret Öcal, Selman Erden, Sadi Işıklar, A.g.e., s.326.

arazileri inşaat yapmak amacıyla kullanma kararı alabilirler. Bu yöntemde işletmeler ilgili arsayı inşaat için kullandıklarında, arsa artık ilk madde ve malzeme niteliği kazandığından arsa ve araziler hesabından alınarak inşaatın maliyetine eklenecektir. Bu yöntem de sonuç itibari ile arsanın satın alınması yöntemi ile ilişkilidir ve benzer bir süreçle işlemektedir.

1.6.3. İnşaat Taahhüt Faaliyetleri

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir⁴⁶. İnşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi Borçlar Kanununun 355. Maddesindeki istisna akdinin kapsamına girmektedir. Bu maddeye göre istisna akdi; *“İstisna bir akittir ki, onunla bir taraf(müteahhit), diğer tarafın(iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder.”* şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bir inşaat faaliyetinde taahhüdün söz konusu olabilmesi için dört unsurun bulunması gerekmektedir.

Bunlar;

- Yapılacak işin belirli bir iş olması ve sözleşmeye konu olması.
- İşin yaptırılmasını isteyen bir tarafın(iş sahibi) var olması.
- İşin yapılmasını gerçekleştirmek isteyen ikinci bir tarafın(müteahhit) olması.
- İşin belirli bir ücret karşılığında gerçekleştirilmesi.

İnşaat taahhüt faaliyetleri yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri ve yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. İnşaat taahhüt ve onarım işinin süresi bir yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. Süre bir yılın altında ise yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir⁴⁷. Burada söz konusu olan süre hesaplanırken hesap dönemi dikkate alınır. Yani işin tam bir yıl sürüp sürmemesi değil, farklı hesap dönemlerine yayılması durumu dikkate alınır.

⁴⁶ Şükrü Kızılot, A.g.e., s.6.

⁴⁷ Özgür Çatıkkaş, *Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları Ve Tms-11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” Açısından Değerlendirilmesi*, Muhasebe Ve Denetime Bakış, 2012, S.70.

Örneğin 18/05/2016 tarihinde başlayan iş 10/01/2017 tarihinde bitmiş ise gün sayısı olarak bir yıl dolmamış olmasına rağmen yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi sayılır. Çünkü farklı takvim yıllarına yayılmış bir inşaat işi söz konusudur. 01/01/2016 tarihinde başlayıp 31/12/2016 tarihinde biten inşaat işi ise bir yıl sürmesine rağmen aynı takvim yılı içinde başlayıp bittiğinden yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilir⁴⁸.

İnşaat taahhüt faaliyetleri genelde bir yıldan uzun sürdüğünden bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde farklılıklar ortaya çıkmaktadır. İnşaat taahhüt faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temelde iki yöntem vardır. Bu yöntemler “Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi” ve “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” dir⁴⁹. Bunlardan ilki Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesi hükmü gereği hali hazırda ülkemizdeki inşaat firmaları tarafından uygulanmaktadır. Diğeri ise TMS-11’de belirtilen yöntemdir. Bu iki yöntem karşılaştırıldığında tamamlanma yüzdesi yöntemi dönemsellik ilkesi ile daha uyumludur⁵⁰. Tamamlanmış taahhüt yöntemi ise ihtiyatlılık kavramı ile daha fazla uyum sağlamaktadır.

1.6.3.1. İnşaat Taahhüt İşletmeleri

İnşaat taahhüt işletmeleri belirli bir inşaat işini önceden belirlenmiş plan, proje, şartname çerçevesinde yüklenen; yüklenilen bu işi, iş sahibinin kontrolü altında gerçekleştirip, iş sahibine teslim eden işletmelerdir⁵¹. Bu tür işletmeler başkası adına inşa faaliyetinde buldukları için hizmet üretimi yapan işletmeler olarak kabul edilirler.

⁴⁸ Özgür Çatıkkaş, *İnşaat Muhasebesi Ve Vergi Uygulamaları*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları derneği, 2013, s.102.

⁴⁹ Kieso, Donald E., Jerry J. Weyandt And Terry D. Warfield, , *Intermediate Accounting*, 10th Ed., Usa, Wiley, 2001, s.1005.

⁵⁰ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İstanbul: İSMMM Yayınları, 2007, 13. Baskı, Yayın No:7, s.448.

⁵¹ Hayrettin Usul, *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Detay yayıncılık, 2015, s.2.

1.6.3.2. Taşeron İşletmeler

Müteahhitler, yapımını üstlendikleri inşaatların belli bir bölümünü ya da bölümlerini o konuda uzmanlaşmış diğer işletmelere yaptırabilirler. Bu şekilde bir inşaat işinin belirli bir kısmını yapan ikinci derece müteahhit veya inşaat işletmelerine ‘taşeron işletme’ denilmektedir⁵². 506 sayılı sosyal sigortalar kanununun 87. maddesinin ikinci fıkrasında “Bir işte veya bir işin bölüm veya eklentilerinde işverenden iş alan ve kendi adına sigortalı çalıştıran üçüncü kişiye aracı denir.” şeklinde bir tanımlama yapılmaktadır. Burada taşeron işletme faaliyetleri aracı tabiri kullanılarak tanımlanmaktadır.

İnşaat sektöründe taşeronlaşma giderek artmakta ve buna bağlı olarak da taşeron işletmeler yaygınlaşmaktadır⁵³.

1.6.3.3. TMS-11 Kapsamında İnşaat Taahhüt Faaliyetleri

Son yıllarda Dünya’da ekonomik anlamda hızlı bir küreselleşme yaşanmaktadır. Buna bağlı olarak firmaların uluslararası faaliyetleri de artmaktadır. Uluslararası faaliyetlerdeki bu artış standart bir muhasebe dilinin gerekliliğini ortaya koymuştur. Çünkü farklı muhasebe kurallarına göre hazırlanmış finansal tabloların incelenmesinde çeşitli zorluklar yaşanmaktadır. Bu zorlukları ortadan kaldırmak ve ortak bir muhasebe dili oluşturmak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturulmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ifadesi, genel bir ifade olarak kullanılmaktadır⁵⁴. Ülkemizde de UFRS’nin birebir çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) kullanılmaktadır. İnşaat taahhüt faaliyetleri de bu kapsamda TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında ele alınmaktadır⁵⁵.

⁵² Ahmet Tozlu ve Mehmet Tarık Eraslan, A.g.e., s.47.

⁵³ Sidar Çınar, *Taşeron Çalışma İlişkilerinde İnşaat İşçileri*, Türkiye Sosyoloji Araştırmaları Dergisi, 2014, Cilt: 17, Sayı: 2, s.43.

⁵⁴ Cairns, David, *Applying International Accounting Standards*, Second Edition, London, Butterworths, 1999, s.35.

⁵⁵ Hacı Arif Tunçöz, *Turkish Accounting Standard 11: Construction Contract Standard*, İb International Refereed Academic Social Sciences Journal, 2015, S.91.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 1993 yılında yürürlüğe girmiştir. TMS-11 Standardı, 1 Ocak 1995 tarihinde ve bu tarihten sonra başlayan dönemler için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. TMS-11 standardı kapsamına başkası adına yapılan yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetleri girer⁵⁶.

Bu standarda göre yıllara yaygın inşaat faaliyetleri ile ilgili gelir ve giderlerin muhasebe kayıtlarında ilgili oldukları dönemle ilişkilendirilmeleri gerekmektedir. Türk Vergi Mevzuatında ise inşaat faaliyetleri işin tamamlandığı yıl vergilendirilmektedir. Çoğu ülke tarafından bu yöntem terk edilmekte ve yerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nca da kabul gören tamamlanma yüzdesi yöntemine bırakmaktadır⁵⁷. Türkiye'de de buna yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bu amaçla UFRS'nin birebir çevirisi olarak TMS oluşturulmuştur. İnşaat faaliyetlerine yönelik olarak da TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardı hazırlanmıştır. Bu standart sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasını düzenlemektedir⁵⁸.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, ilgili gelir ve giderler işin tamamlanma aşamasına göre muhasebeleştirilir. Öngörülemezse sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerine isabet eden kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır⁵⁹.

TMS-11, özetle; gelir ve maliyetlerin taahhüt işinin tamamlanma oranı nispetinde ilgili mali yılda gelir tablosuna yazılmasını öngörmektedir.

⁵⁶ Remzi Örtün, *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010, s.119.

⁵⁷ Ali İhsan Akgün, *İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2013, sayı 58, s.78

⁵⁸ Ali Haydar Güngörmüş, *İnşaat Sözleşmeleri Standardına (Tms-11) Bir Uygulama Önerisi*, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dayanışma Dergisi, 2008, s.3.

⁵⁹ Evren Dilek Şengür, *İnşaat Sözleşmelerinde Zararın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013, s.358.

1.6.4. Kooperatifler

Kooperatif tanımı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun üçüncü maddesinde şu şekilde yapılmıştır; *“Kooperatifler, 1163 sayılı kooperatifler kanununa ya da özel kanunlarına göre kurulan istihkak, istihsal, kredi, satış, yapı vs. kooperatifleri ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatiflerdir.”* 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine göre ise kooperatifler şu şekilde tanımlanmaktadır; *“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.”*⁶⁰ Bu tanımlamalara göre kooperatifin unsurlarını su şekilde sıralamak mümkündür;

- Ekonomik amaçlar doğrultusunda oluşturulan kuruluşlardır.
- Bu kuruluşlarda temel amaç ortaklar arasında karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle ihtiyaçların karşılanarak ekonomik çıkarların korunmasıdır.
- Ortak sayısı ve sermaye açısından değişkenlik göstermektedir.
- Tüzel kişiliğe sahip bulunmaktadır. Bu tüzel kişilik Ticaret Siciline tescil ile kazanılır.

Kooperatif kanuna göre çok çeşitli konularda ortaklarına ekonomik yarar sağlayacak kooperatiflerin kurulması mümkündür. Bu doğrultuda konut yapma amacıyla da kooperatif kurulabilir. Bu amaçla kurulan kooperatiflere yapı kooperatifi denir. Yapı kooperatifleri Türk Ticaret Kanunu ve Kooperatifler Kanunu'na göre kurulmuş tüzel kişiliklerdir. Yapı kooperatiflerinin kar amacı yoktur. Esas amaçları ortaklarını daha az maliyetle daha modern konutlara kavuşturmak⁶¹. Bu sebeple yapı kooperatifleri dar gelirli kişilere yönelik hesaplı bir şekilde konut veya işyerleri yapmak amacıyla bir araya gelerek kurulan tüzel kişilikler olarak faaliyet göstermektedirler.

⁶⁰ Kooperatifler Kanunu, Mad.1, Kabul No: 1163, Kabul Tarihi: 24/04/1969

⁶¹ Selami Güney, *Yapı Kooperatifleri ve Katma Değer Vergisi Kanunu*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2009, Sayı: 13, s.406.

İKİNCİ BÖLÜM

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ VE MALİYETLERİN TESPİTİ

2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ VE MALİYETLERİN TESPİTİ

Arsa sahiplerinin bir müteahhitle anlaşarak arsanın bir kısmı ile bu arsa üzerine yapılacak binadaki bağımsız bölümlerin bir kısmını trampa etme yoluna gittikleri inşaat yöntemine kat karşılığı inşaat denilmektedir⁶². Kat karşılığı inşaat yapım işinde iki gerçek veya tüzel kişi vardır. Bunlar arsa sahibi ve müteahhittir. Arsa sahibi arsasını konut veya işyeri sahibi olmak için müteahhide verir. Müteahhitte kat karşılığı olarak arsayı alarak arsayı finanse etmekten kurtulur. Böylelikle arsa sahibi inşaat yapım süreci boyunca ortaya çıkacak maliyetlerin finansmanından kurtulurken, müteahhit de arsa temini için gerekli olan nakit finansmanından kurtulmuş olur. Burada müteahhit için arsa maliyeti inşaat yapım sürecine yayılmış bir gider unsuruna dönüşür ve müteahhit açısından finanse edilmesi daha kolay bir hal alır. Müteahhidin inşaat süreci boyunca inşaatla ilgili yapmış olduğu giderlerin içerisine saklanan arsa maliyeti inşaat faaliyeti bitip arsa karşılığı olarak arsa sahibine verilen bağımsız bölümler ile ortaya çıkar. Bu bakımdan kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyet bedelini oluşturan gider unsurları arsa maliyetinin yanında başlıca şu gider unsurlarından oluşur⁶³;

- Mevcut arsada bulunan bir binanın yıkılmasından ve arsanın tesviyesi için yapılan harcamalar
- İnşaatla ilgili her türlü malzeme giderleri
- İnşaat işinde çalışan işçi ve memurların ücretleri
- İnşaat işi ile ilgili vergi, resim, harç ve benzeri ödemeler

⁶² Necmettin Gündüz, *Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Emsal Olmayan Emsal Bedel*, Vergi Raporu, 2015, sayı 184. s. 61.

⁶³ Sakıp Şeker, *İnşaat İşlerinde Maliyet Hesapları ve Kazancın Tespiti*, Yaklaşım Yayınları, 1995, sayı:35, s.90

- İnşaat işi ile birlikte başka işlerin veya birden fazla işin bir arada yapılması halinde, genel idare ve genel üretim giderlerinden ilgili inşaata düşen paylar
- Amortisman giderleri

2.1. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetleri

Kat karşılığı inşaat faaliyetini; “Yüklenicinin, iş sahibinin arsası üzerinde ve arsanın belli bir payının mülkiyetine karşılık bağımsız bölümlerin bir bütünlük taşıy biçimde inşa edilmesini üstlendiği bir sözleşmedir.” şeklinde tanımlamak mümkün olduğu gibi, “İş sahibinin bir arsanın belli bir payının bedel olarak devri veya devri taahhüdü karşılığında, müteahhidin bir inşa eseri meydana getirmeyi taahhüt ettiği geçerliliği resmi şekle bağlı, kural olarak ani edimli, tam olarak iki tarafa borç yükleyen, ivazlı, çift tipli bir karma sözleşmedir.” şeklinde tanımlamak da mümkündür⁶⁴.

Bu tanımların yanında bu sözleşmeyi “Arsa payı karşılığı kat yapım sözleşmesiyle bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (arsa sahibi) arsası üzerinde ve arsadaki belli payların mülkiyetine karşılık bağımsız bölümler inşa etmek suretiyle bütünlük arz eden bina yapma borcu altına girmekte ve bunlar arasında bu hususları konu edinen bir anlaşma yapılmaktadır”⁶⁵. şeklinde tanımlayanlar da vardır. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde iki farklı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız bölüm teslimidir. Bu teslimler sonucunda teslimlerin katma değer vergisi karşısındaki durumu da ortaya çıkmaktadır⁶⁶. Bu durum kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde KDV bölümünde ele alınacaktır.

⁶⁴ Yasemin Durak, *Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi*, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015, Özel Sayı, Cilt:1, s.208.

⁶⁵ Mustafa Arıkan ve Kemal Erdoğan, *Müteahhidin Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Alacak Hakkının Üçüncü Kişiye Devri*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2015; (34), s.146.

⁶⁶ Nesimi Yaşar, *Kat Karşılığı İnşaat*, Mali Çözüm Dergisi, 2007, Sayı: 84, s.174.

2.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerin Hukuki Niteliği

Kat karşılığı inşaat faaliyetleri, kanunla özel olarak düzenlenmiş faaliyetler değildir. Bu faaliyetlere ilişkin sözleşmelere özgü özel bir yasal düzenleme bulunmadığından bu sözleşmeler istisna sözleşmesi kapsamında değerlendirilmektedir⁶⁷. Ayrıca kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde sözleşmenin tarafları karşılıklı olarak borçlu ve alacaklı durumuna girdiğinden, kat karşılığı inşaat sözleşmesi tam iki taraflı sözleşmelerdendir⁶⁸.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi bir yandan taşınmaz satış vaadi sözleşmesine, öte yandan eser sözleşmesine ilişkin hükümler içermektedir. Bu sebeple tarafların karşılıklı edimleri bakımından her iki sözleşmenin hükümleri birleştirilerek karma bir sözleşme meydana getirilmektedir⁶⁹. Sözleşmenin tarafları arsa sahibi ve müteahhittir. Bu sözleşmede arsa sahibi arsasındaki belli bir payın mülkiyetini müteahhide devretmeyi, müteahhit de buna karşılık olarak kendi malzemeleri ile bir inşaat yapmayı kabul etmektedir. Görüldüğü üzere kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde eser sözleşmesiyle taşınmaz satımı sözleşmesi iç içe girmiştir. Yargıtay, çeşitli kararlarında kat karşılığı inşaat faaliyeti kapsamında yapılan sözleşmeleri çift tipli karma bir sözleşme olarak nitelemektedir⁷⁰. Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri bu özelliğinden dolayı sözleşmenin her iki tarafına yani hem müteahhide hem de arsa sahibine karşılıklı haklar ve sorumluluklar yüklemektedir. Burada arsa sahibine düşen en önemli sorumluluk arsanın belli bir payının mülkiyetini müteahhide devretme yükümlülüğüdür. Müteahhidin sorumluluğu ise sözleşmeye uygun bir şekilde inşaat faaliyetini tamamlamaktır.

⁶⁷ Borçlar Kanunu, Mad. 355-371, Kanun No : 6098 Kabul Tarihi : 11/1/2011

⁶⁸ Efrail Aydemir, *Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.49.

⁶⁹ Nezh Sütçü, *Uygulama ve Tüm Yönleriyle Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.32.

⁷⁰ Yargıtay 15. HD. 17.5.1982, 573/1184 Sayılı Karar.

2.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Kullanılan Hesaplar

İnşaat işletmeleri buldukları inşaat faaliyetinin türüne göre farklı hesaplar kullanarak muhasebe kayıtlarını tutarlar. İşletmelerin inşaat faaliyetinin türüne göre inşaat süreci boyunca tutacağı hesapların benzerlikleri ve farklılıkları şu şekildedir;

Tablo1: İnşaat işletmelerinin türüne göre kullanılan muhasebe hesapları

	Özel İnşaat İşletmeleri	İnşaat Taahhüt İşletmeleri
Malzeme Alışı	150 İlk Madde ve Malzeme	150 İlk Madde ve Malzeme
Üretim Maliyetleri	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri 720 Direkt İşçilik Giderleri 730 Genel Üretim Giderleri	740 Hizmet Üretim Maliyeti
İnşaat Faaliyeti Süresince Dönem Sonu Üretim Maliyetleri	151 Yarı Mamul	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
İnşaatın Tamamlanması	152 Mamuller	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
İnşaat Faaliyeti Süresince Tahsilatlar	340 Alınan Sipariş Avansları	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri
Faaliyet Giderleri	750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 770 Genel Yönetim Giderleri 780 Finansman Giderleri	
Satış veya İnşaatın Teslimi	600 Yurt İçi Satışlar	600 Yurt İçi Satışlar
Satış Maliyeti	620 Satılan Mamul Maliyeti	622 Satılan Hizmet Maliyeti

2.4. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Maliyet Unsurları

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde işin özelliği gereği inşaat faaliyeti genel olarak bir hesap döneminden uzun sürmektedir. Bu nedenle de o inşaat işiyle ilgili

olarak döneme ait maliyetlerin hesaplanması diğer üretim işletmelerine göre farklılık göstermektedir⁷¹.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyet; bir konutun veya işyerinin üretilmesi için yapılan harcamaların tamamını ifade eder. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde üretim maliyetleri genel olarak şu şekilde sınıflandırılabilir;⁷²

- Malzeme maliyetleri,
- İşçilik maliyetleri,
- Diğer maliyet ve giderler.

İnşaat işletmeleri de diğer işletmeler gibi maliyet hesaplamalarını yaparken 7/A veya 7/B seçeneklerinden birini tercih ederler. Büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için zorunlu olan 7/A seçeneğinde giderler fonksiyon esasına göre kaydedilir⁷³. Bu seçeneğe göre inşaat maliyetleri işletme fonksiyonları esas alınarak ilgili maliyet hesabına kaydedilir. 7/B seçeneğinde ise inşaat maliyetleri gider çeşidine göre sınıflandırılarak kaydedilirler.

2.4.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

Üretilen ürünün bünyesine giren, ürünün temel yapısını oluşturan, ilk madde ve malzemeler, direkt ilk madde ve malzeme olarak adlandırılır⁷⁴. Diğer bir ifadeyle bunlar; üretilen mamulün bünyesine esas madde olarak katılan ve o mamul için ne kadar kullanıldığı herhangi bir dağıtım anahtarına gerek olmaksızın hesaplanabilen ilk madde malzemelerdir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan inşaat işletmeleri için üretilen mamul bina olduğu için, direkt ilk malzemeler de inşaat malzemelerinden oluşmaktadır. Kum, çimento, çakıl, tuğla, kiremit, kereste, demir, seramik, kapı pencere doğramaları, cam vb. malzemelerin maliyeti kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan inşaat işletmeleri için direkt ilk madde ve malzeme gideridir.

⁷¹ İlker Kıymetli Şen, *Tms-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi*, Çukurova Üniversitesi İibf Dergisi, 2012, C ilt:16.Sayı:2, s.83

⁷² Sakıp Şeker, A.g.e., s.2.

⁷³ Mustafa Savcı, *Maliyet Muhasebesi*, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2010. s.25.

⁷⁴ Mustafa Savcı, A.g.e., s.28.

2.4.1.1. Arsa Maliyeti

İnşaat faaliyetlerinde arsalar inşaatın bünyesine doğrudan girmektedir. Diğer bir ifade arsa inşaatın ayrılmaz bir parçasıdır. Bu özellikleri ile arsalar kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler için ilk madde malzeme olarak ifade edilebilir. Fakat arsalar diğer ilk madde malzeme giderlerinden farklılık arz etmektedir. Bu farklılıklardan biri arsa maliyetlerinin toplam inşaat maliyeti içindeki payıdır. Öyle ki bir kat karşılığı inşaat faaliyetinde en önemli üretim girdisi arsadır⁷⁵. Bu sebeple arsanın maliyeti yapılacak inşaat sonunda ortaya çıkacak konut veya iş yeri maliyetlerine büyük etkide bulunacaktır. Müteahhit arsayı kat karşılığı olarak aldığı için işin başında arsa için yapılacak nakit çıkışından kurtulur. Burada müteahhit için arsa maliyeti inşaat yapım sürecine yayılmış bir gider unsuruna dönüşür ve müteahhit açısından finanse edilmesi daha kolay bir hal alır. Müteahhidin inşaat süreci boyunca inşaatla ilgili yapmış olduğu giderlerin içerisine saklanan arsa maliyeti, inşaat faaliyeti bitip arsa karşılığı olarak arsa sahibine verilen bağımsız bölümler ile ortaya çıkar. Bu sebeple arsa maliyeti işin başında belli olmadığından arsa teminiyle ilgili bir muhasebe kaydı işin başında yapılmaz. Bu durum nazım hesaplarda takip edilir. İnşaat tamamlanıp arsa maliyeti ortaya çıktığında ise arsa maliyeti kaydı yapılır.

2.4.2. Direkt İşçilik Maliyeti

Direkt işçilikler mamulü oluşturan malzeme ve hammaddelerin yapısını ve niteliğini değiştiren işçiliklerdir. Direkt işçilik giderleri hangi mal ve hizmet için ne kadar gerçekleştiği bilinen dolayısıyla o mal veya hizmete doğrudan yüklenen giderlerdir⁷⁶. Direkt işçilik maliyetleri, inşaat faaliyetleri içinde arsa ve malzeme ile birlikte üçüncü önemli maliyet unsurudur. Kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler için direkt işçilikler, kalıp yapma, demir örme, duvar örme, hasır atma, sıva, boya vb. işler için yapılan işçiliği ifade etmektedir. Direkt işçilik maliyetleri

⁷⁵ Milli Eğitim Bakanlığı, *Muhasebe ve Finansman Modülleri*, İnşaat Kayıtları, Ankara: Megep, 2011, s.26.

⁷⁶ Mustafa Savcı, A.g.e., s.29

ise, bu işler için çalıştırılan işçilere çalıştıkları zaman için ödenen ücretleri kapsamaktadır. Ayrıca bu ücretlere isabet eden primler ve diğer kesintiler de birer maliyet unsuru olarak işçilik maliyetlerine eklenirler. Fakat özel inşaat işleri kapsamında ticari bir amaç güdülmeyen, kişilerin kendi ihtiyaçları doğrultusunda yapmış oldukları inşaat faaliyetlerinde ücret alarak çalışan işçilerin vergi karnesi kullanarak vergilerini kendilerinin ödemeleri gerekmektedir. Dolayısıyla işverenlerinin verdikleri ücret üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmalarına gerek bulunmamaktadır⁷⁷.

2.4.2.1. Asgari İşçilik

Asgari işçilik bir inşaat faaliyetinin yürütülmesi için gerekli olan işçiliğin en az düzeyde tespit edilmesidir. Asgari işçilik uygulamasıyla, çalışanların sosyal güvenlik kurumu kapsamına girmesi ve dolayısıyla sosyal güvencelerinin sağlanması amaçlanmaktadır⁷⁸. Bu amaçla gerçek veya tüzel kişilerce yapılan özel nitelikteki inşaat işlerinden dolayı, bu işleri yapan işveren tarafından yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığının SGK tarafından araştırılacağı hüküm altına alınmıştır⁷⁹. Uygulamanın esasları Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ile belirlenirken ayrıntılara “İlişiksizlik Belgesi” konulu 2013/11 sayılı kurum genelgesinde yer verilmiştir. Asgari işçilik, işverenler tarafından SGK’ya beyan edilen sigorta primine esas kazançlar toplamının, yaklaşık maliyet bedeline uygulanan işçilik oranı sonucunda saptanan işçilik tutarı ile karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Bu karşılaştırma sonucunda beyan edilen işçilik tutarının o yıl için tespit edilen asgari işçilik tutarından düşük olmaması gerekir⁸⁰.

Asgari işçilik uygulamasıyla işverenlerin çalıştırdıkları işçilerin işçiliklerine ilişkin prim tutarlarının asgari düzeyde ödenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda

⁷⁷ Ahmet Dilbaz, *Özel İnşaatlarda Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi ve Vergi Kayıpları İle İlgili Öneriler*, Mali Çözüm Dergisi, 2010, s.292.

⁷⁸ Ersin Umdu, *Hangi İşler İçin Asgari İşçilik İncelemesi Yapılır*, Mali Çözüm Dergisi, 2010, Sayı: 98, s.287.

⁷⁹ Resmi Gazete, *Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu*, Kanun Numarası: 5510 Tarih: 16/06/2006, Sayı: 26200, <http://www.resmigazete.gov.tr/> [02/08/2016]

⁸⁰ Murat Özdamar ve Erden Çakar, *Sosyal Güvenlik Mevzuatına Göre Özel İnşaat İşyerlerinde Asgari İşçilik Uygulaması: Bilinmesi Gerekenler*, Mali Çözüm Dergisi, 2015, s.255.

asgari işçilik uygulamasının amacı SGK'ya sigorta primine esas olan kazançların eksik bildirilmesi veya hiç bildirilmemesi nedeniyle kurumun prim kaybını önleme, sigortalının da sosyal haklarının güvence altına alınmasıdır⁸¹. Bu amaçla çeşitli yapı türlerine göre asgari işçilik oranları asgari işçilik tespit komisyonunca ayrı ayrı belirlenir. Komisyon, yönetim kurulu kararı ile SGK teknik elemanlarından dört kişi, yönetim kurulunca temsil edilen işçi ve işveren konfederasyonlarınca görevlendirilecek iki teknik eleman, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden bir üye olmak üzere toplam yedi asil ve yedi yedek üyeden oluşur. Komisyondaki SGK üyelerinin ikisinin inşaat, birinin makine ve birinin elektrik mühendisi olması zorunludur⁸².

Kurum tarafından yönetim kurulunda temsil edilen işçi ve işveren konfederasyonları ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğince belirlenecek üyelerin en az lisans düzeyinde mühendislik, mimarlık eğitimi veren fakültelerden mezun olması ve en az üç yıllık şantiye çalışmasının veya mesleki deneyiminin bulunması gerekir⁸³.

Özel inşaat sahipleri inşaat faaliyetini tamamladıktan sonra söz konusu binaya oturma izin belgesi olan iskan raporunu alırken SGK'dan ilişiksizlik belgesi istenmektedir. İlişiksizlik belgesi esasen yapılan işle ilgili SGK'ya bir prim borcunun olup olmadığına yönelik tespit belgesidir⁸⁴. SGK bu belgeyi verirken işletmeden inşaat maliyetinin belirli bir oranı kadar asgari işçilik bildirilmesini istemektedir. Hesaplanan asgari işçilik kadar işçilik bildirilmişse ilişiksizlik belgesi verilmektedir. Asgari işçiliğin hesaplanabilmesi için inşaatın yüzölçümünün, birim maliyetinin ve işçilik oranının biliniyor olması gerekmektedir. Özel inşaat faaliyetlerinde asgari işçilik tutarı Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından belirlenen inşaat birim fiyatları dikkate alınarak bulunan inşaat maliyetinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından belirlenen asgari işçilik oranları ile çarpılması suretiyle hesaplanır. Başladığı yıl biten inşaatlarda o yıl için tespit edilen birim

⁸¹ Hayrettin Usul, A.g.e., s.117.

⁸² Hadi Eyce, *Özel Bina İnşaatları ile İhale Konusu İşlerde SSK Asgari İşçilik Uygulamaları ve İlişiksiz Belgeleri*, Ankara: Ankara SMMM Odası, 2005, Yayın no:42, s.146

⁸³ Resmi Gazete, *Sosyal Güvenlik Kurumu Asgari İşçilik Tespit Komisyonunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, Madde:6, Tarih: 27.09.2008, Sayı: 27010,

⁸⁴ Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Sosyal Sigortalar Genel Müdürlüğü, Konu: İlişiksiz Belgesi, 04.02.2011 Tarih, 2011/13 Sayılı Genelge. [www.sgk.gov.tr\[03/08/2016\]](http://www.sgk.gov.tr[03/08/2016])

maliyet bedeli ile bina yüzölçümü çarpılmak suretiyle bina toplam maliyeti bulunur. İki yıldan uzun sürede biten bina inşaatlarının birim maliyet bedeli bitirildiği yıldan bir önceki yılın maliyet bedeli esas alınmak suretiyle hesaplanır. Ancak iş yeri kayıtlarının incelenmesi sonucunda bulunan maliyet tutarı bu tutardan fazla ise fazla bulunan maliyetin dikkate alınması gerekir. Bu bilgiler ışığında kuruma bildirilmesi gereken en az işçilik miktarının tespiti aşağıdaki formül kullanılarak bulunur.

Bina Maliyeti = İnşaatın Yüzölçümü x Birim Maliyet Bedeli

Asgari İşçilik = Toplam Bina Maliyeti x İşçilik Oranı

Asgari işçilik uygulaması 08.12.1993 tarihinde yürürlüğe giren 3917 sayılı kanun ile 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Bu sistem temelde prim kaçağını önlemek amacıyla kurulmuş olup ayrıca asgari işçilik uygulaması ile primlerini düzenli olarak ödeyen işverenlerle, düzenli olarak ödemeyen işverenlerin etkin bir şekilde denetlenmesinin sağlanabilmesi amaçlanmaktadır.

Asgari işçilik uygulamasının sosyal güvenlikle bir ilgisinin bulunmadığı, devletin vergi kaybına da neden olduğu gibi sebeplerle uygulama eleştirilmekte ve misyonunu tamamlayıp tamamlamadığı, revize edilmesine ihtiyaç olup olmadığı tartışmaya açılmaktadır⁸⁵. Ayrıca asgari işçilik uygulamasının kayıt dışı istihdamı azaltmada etkinliği de tartışmalıdır. Genel olarak, brüt ücret ile net ücret arasındaki fark açıldıkça kayıt dışı istihdam daha avantajlı hale gelmektedir⁸⁶.

2.4.2.2. Asgari İşçilik Oranları

Asgari işçilik oranları yapının cinsine ve çeşitli diğer özelliklerine göre değişmektedir. Bu oranlar sosyal güvenlik kurumu bünyesinde yer alan asgari işçilik tespit komisyonunca belirli yıllarda güncellenmektedir. Bu konuda yapılan ve 2016 yılında da geçerli olan son güncelleme 23 Temmuz 2015 tarih ve 29423

⁸⁵ Funda Diril, *İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi*, (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.127.

⁸⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı(2008-2010)*, Ankara, 2009, Yayın No: 87, s.26.

sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğde çeşitli iş kollarına ait işlerin asgari işçilik oranları başlığı altında yer alan IV. bölümde bina (Fabrika, Endüstri Tesisleri, Teknolojik Yapılar, Silo, Su Kuleleri, Spor Tesisi, Garaj, Otopark, Cami, Minare, Dekorasyon, Eski Eser vb.) inşaatlarındaki oranlar verilmiştir. Özel bina inşaatı kapsamına giren kat karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin asgari işçilik oranları da söz konusu tebliğde sıra no: 129 ve iş kolu sıra no: 32 de yer alan “*Betonarme karkas inşaat(inşaat-mekanik-elektrik komple)*” bölümünde %9 olarak verilmektedir⁸⁷.

Asgari işçilik tutarlarının tespiti için kullanılan bu oranlar ilgili yapının birim maliyeti ile toplam alanın çarpılmasıyla ortaya çıkan toplam yapı maliyetine uygulanarak asgari işçilik tutarı bulunur. Her yapı sınıfı için birim maliyetler yıllık olarak çevre ve şehircilik bakanlığı tarafından açıklanır. Çevre ve şehircilik bakanlığı tarafından 2016 yılı birim maliyetlerine ilişkin tebliğ 9 Nisan 2016 tarih ve 29679 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

Buna göre 2016 yılı için belirlenen yapı sınıfları ve birim maliyetleri şöyledir⁸⁸:

Tablo 2: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 2016 yılı için belirlenen yapı sınıf ve birim maliyetleri

YAPININ MİMARLIK HİZMETLERİNE ESAS OLAN SINIFI	Yapının Birim Maliyeti(₺/m ²)
I. SINIF YAPILAR	
A GRUBU YAPILAR	
3 metre yüksekliğe kadar kâgir veya betonarme ihata duvarı	
Basit kümes ve basit tarım yapıları	
Plastik örtülü seralar	
Mevcut yapılar arası bağlantı-geçiş yapıları	118,00
Baraka veya geçici kullanımı olan küçük yapılar	
Yardımcı yapılar (Müştemilat)	
Gölgelikler-çardaklar	
Üstü kapalı yanları açık teneffüs, oyun gösteri alanları ve bu gruptakilere benzer yapılar.	

⁸⁷ Resmi Gazete, *Çeşitli İş Kollarına Ait asgari İşçilik Oranları Listesi*, Sayı: 29423, 2015, <http://www.resmigazete.gov.tr/> [13/07/2016]

⁸⁸ Resmi Gazete, *Mimarlık Ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak 2016 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ*, Sayı: 29679, 2016, <http://www.resmigazete.gov.tr/> [28/07/2016]

B GRUBU YAPILAR		
Cam örtülü seralar		
Basit padok, büyük ve küçük baş hayvan ağılları		
Su depoları		180,00
İş yeri depoları ve bu gruptakilere benzer yapılar.		
II. SINIF YAPILAR		
A GRUBU YAPILAR		
Kuleler, ayaklı su depoları		290,00
Palplanj ve ankrajlı perde ve istinat duvarları		
Kayıkhane ve bu gruptakilere benzer yapılar.		
B GRUBU YAPILAR		
Pnömatik ve şişirme yapılar		
Tek katlı ofisler, dükkân ve basit atölyeler		
Semt sahaları, küçük semt parkları, çocuk oyun alanları ve müştemilatları		390,00
Tarımsal endüstri yapıları (Tek katlı; prefabrik beton, betonarme veya çelik; depo ve atölyeler, tesisat ağırlıklı ağıllar, fidan yetiştirme ve bekletme tesisleri)		
Yat bakım ve onarım atölyeleri, çekek yerleri		
Jeoloji, botanik ve tema parkları		
Mezbahalar ve bu gruptakilere benzer yapılar.		
C GRUBU YAPILAR		
Hangar yapıları (Uçak bakım ve onarım amaçlı)		460,00
Sanayi yapıları (Tek katlı, bodrum ve asma katı da olabilen prefabrik beton, betonarme ve çelik yapılar) ve bu gruptakilere benzer yapılar.		
III. SINIF YAPILAR		
A GRUBU YAPILAR		
Okul ve mahalle spor tesisleri (Temel eğitim okullarının veya işletme ve tesislerin spor salonları, jimnastik salonları, semt salonları)		
Katlı garajlar		
Ticari bürolar (üç kata kadar-üç kat dâhil-asansörsüz ve kalorifersiz)		
Alışveriş merkezleri (semt pazarları, küçük ve büyük hal binaları, marketler, vb.)		630,00
Basımevleri, matbaalar		
Soğuk hava depoları		
Konutlar (üç kata kadar-üç kat dâhil-asansörsüz-2/11/1985 tarihli ve 18916 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinin 45 inci maddesine göre asansör yeri bırakılacak)		
Akaryakıt ve gaz istasyonları		

Kampingler	
Küçük sanayi tesisleri (Donanımlı atölyeler, imalathane, dökümhane)	
Semt postaneleri	
Kreş ve Gündüz bakımevleri, Hobi ve Oyun salonları ve bu gruptakilere benzer yapılar.	
B GRUBU YAPILAR	
Entegre tarımsal endüstri yapıları, büyük çiftlik yapıları	
İdari binalar (ilçe tipi hükümet konakları, vergi daireleri)	
Gençlik merkezleri, halk evleri	
Belediyeler ve çeşitli amaçlı kamu binaları	
Lokanta, kafeterya ve yemekhaneler	
Temel eğitim okulları	
Küçük kitaplık ve benzeri kültür tesisleri	
Jandarma ve emniyet karakol binaları	
Sağlık ocakları, kamu sağlık dispanserleri	750,00
Ticari bürolar	
150 kişiye kadar cezaevleri	
Fuarlar	
Sergi salonları	
Konutlar (Yapı yüksekliği 21,50 m'den az yapılar)	
Marinalar	
Gece kulübü, diskotekler	
Misafirhaneler, Pansiyonlar ve bu gruptakilere benzer yapılar.	
IV. SINIF YAPILAR	
A GRUBU YAPILAR	
Özelliği olan büyük okul yapıları (Spor salonu, konferans salonu ve ek tesisleri olan eğitim yapıları)	
Poliklinikler	
Liman binaları	
150 kişiyi geçen cezaevleri	
Kaplıcalar, şifa evleri vb. termal tesisleri	
İbadethaneler (1500 kişiye kadar)	
Entegre sanayi tesisleri	
Aqua parklar	
Müstakil spor köyleri (Yüzme havuzları, spor salonları ve statları bulunan)	
Yaşlılar Huzurevi, kimsesiz çocuk yuvaları, yetiştirme yurtları	
Büyük alışveriş merkezleri	
Yüksekokullar ve eğitim enstitüleri	
Apartman tipi konutlar (Yapı yüksekliği 30,50 m.'den az yapılar)	
Oteller (1 ve 2 yıldızlı) ve bu gruptakilere benzer yapılar.	
B GRUBU YAPILAR	920,00

İş Merkezleri	
Araştırma binaları, laboratuvarlar ve sağlık merkezleri	
Metro istasyonları	
Stadyum, spor salonları ve yüzme havuzları	
Büyük postaneler (merkez postaneleri)	
Otobüs terminalleri	
Eğlence amaçlı yapılar (çok amaçlı toplantı, eğlence ve düğün salonları)	
Banka binaları	
Normal radyo ve televizyon binaları	
Özelliği olan genel sığınaklar	
Müstakil veya ikiz konutlar (Bağımsız bölüm brüt alanı 151 m2 ~ 600 m2 villalar, teras evleri, dağ evleri, kaymakam evi vb.) ve bu gruptakilere benzer yapılar	
C GRUBU YAPILAR	
Büyük kütüphaneler ve kültür yapıları	
Bakanlık binaları	
Yükseköğrenim yurtları	
Arşiv binaları	
Radyoaktif korumalı depolar	
Büyük Adliye Sarayları	
Otel (3 yıldızlı) ve moteller	
Rehabilitasyon ve tedavi merkezleri	
İl tipi hükümet konakları ve büyükşehir belediye binaları	
Konutlar (Yapı yüksekliği 30,50 m ile 51,50 m arası-51,50 m dâhil yapılar) ve bu gruptakilere benzer yapılar.	
V. SINIF YAPILAR	
A GRUBU YAPILAR	1320,00
Televizyon, Radyo İstasyonları, binaları, Orduevleri	
Büyükelçilik yapıları, vali konakları ve brüt alanı 600 m2 üzerindeki özel konutlar	
Borsa binaları	
Üniversite kampüsleri	
Yapı yüksekliği 51,50 metreyi aşan yapılar	
Alışveriş kompleksleri (İçerisinde sinema, tiyatro, sergi salonu, kafe, restoran, market, vb. bulunan) ve bu gruptakilere benzer yapılar.	
B GRUBU YAPILAR	1610,00
Kongre merkezleri	
Olimpik spor tesisleri – hipodromlar	
Bilimsel araştırma merkezleri, AR-GE binaları	
Hastaneler	
Havalimanları	

İbadethaneler (1500 kişinin üzerinde)	
Oteller (4 yıldızlı) ve bu gruptakilere benzer yapılar.	
C GRUBU YAPILAR	
Oteller ve tatil köyleri (5 yıldızlı)	1.835,00
Müze ve kütüphane kompleksleri ve bu gruptakilere benzer yapılar	
D GRUBU YAPILAR	
Opera, tiyatro ve bale yapıları, konser salonları ve kompleksleri	2.150,00
Tarihi eser niteliğinde olup restore edilerek veya yıkılarak aslına uygun olarak yapılan yapılar ve bu gruptakilere benzer yapılar.	

Önceleri bayındırlık ve iskan bakanlığı tarafından belirlenen yapı sınıfı ve birim maliyetleri 2011 yılında bu bakanlığın Çevre ve Şehircilik Bakanlığına dönüştürülmesiyle bu bakanlıkça belirlenmeye başlanmıştır. Çevre ve şehircilik Bakanlığı çeşitli analizlerle inşaat sektörünün emek yoğun bir sektör olması özelliğini de dikkate alarak birim fiyat belirleme çalışmaları yapmaktadır⁸⁹. Bu amaçla ilgili bakanlık her yıl yapı sınıf ve özelliklerine göre birim maliyetleri belirlemektedir.

Tablo 3: 1990'dan Günümüze Yapı Birim (₺/m²) Maliyet Bedelleri⁹⁰

YILLAR	3/A Sınıfı	3/B Sınıfı	4/A Sınıfı	4/B Sınıfı	5/A Sınıfı
1990	0,37	0,42	0,48	0,53	0,80
1991	0,58	0,66	0,75	0,83	1,24
1992	0,96	1,10	1,24	1,37	2,06
1993	1,75	2,00	2,25	2,50	3,75
1994	2,92	3,34	3,76	4,18	6,27
1995	6,43	7,36	8,27	9,19	13,79
1996	11,58	13,24	14,89	16,55	24,82
1997	22,58	25,82	29,04	32,27	48,40
1998	39,06	44,67	50,24	55,82	83,73
1999	60,55	69,23	77,88	86,52	129,78
2000	99,90	114,23	128,50	142,76	214,13
2001	123,00	140,00	158,00	175,00	260,00
2002	202,95	231,00	260,70	288,75	429,00
2003	264,00	300,00	339,00	375,00	558,00
2004	283,00	322,00	364,00	402,00	599,00
2005	315,00	359,00	406,00	448,00	668,00
2006	334,00	381,00	430,00	475,00	708,00
2007	375,00	427,00	482,00	533,00	794,00

⁸⁹ M. Emin Öcal, Ali Tat ve Ercan Erdiş, *Bayındırlık İşleri Birim Fiyat Analizlerindeki İşgücü Verimliliklerinin İrdelenmesi*, Çukurova Üniversitesi Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi Dergisi, 2004, Cilt.19, Sayı.2, S.216.

⁹⁰ Murat Özdamar ve Erden Çakar, A.g.e., s.263.

2008	399,00	455,00	513,00	568,00	846,00
2009	437,00	498,00	561,00	622,00	926,00
2010	448,00	511,00	577,00	640,00	945,00
2011	482,00	565,00	625,00	701,00	1.035,00
2012	475,00	560,00	615,00	695,00	1.015,00
2013	490,00	585,00	650,00	730,00	1.040,00
2014	550,00	650,00	700,00	800,00	1.150,00
2015	590,00	700,00	750,00	860,00	1.230,00
2016	630,00	750,00	800,00	920,00	1.320,00

2.4.2.3. Asgari İşçilik Hesaplama Yöntemleri

Asgari işçilik tutarının belirlenmesi ve buna ilişkin prim ödemelerinin yapılıp yapılmadığı üç farklı şekilde yapılabilmektedir;

- SGK ünitelerinde yapılan asgari işçilik tespiti
- Meslek mensuplarının (SMMM veya YMM) raporlarıyla yapılan asgari işçilik tespiti
- Sigorta müfettişlerin incelemesiyle yapılan asgari işçilik tespiti.

2.4.2.3.1. Hesaplamanın Kurum(SGK) Ünitelerince Yapılması

Kurum ünitelerince araştırma yapılabilmesi için süresinde işyeri bildiriminin yapılmış olması ve en az bir kez işçilik bildiriminde bulunulmuş olması gerekmektedir. Bu yöntemde SGK, inşaatın m² büyüklüğü üzerinden toplam maliyetini hesaplar. Daha sonra hesaplanan bu maliyetlerden inşaattaki işçilik maliyetlerini belirler⁹¹. Özel inşaat faaliyetleri hakkında ünitece yapılacak araştırmada asgari işçilik tutarının hesaplanması inşaat maliyetine belirlenen asgari işçilik oranının %25 eksiği uygulanmak suretiyle yapılır⁹². Fakat bu yöntemde malzemeli işçilik ve salt işçilik faturaları dikkate alınmamaktadır. Burada yapılan

⁹¹İdris Sarısoy ve Harun Sandıkçı, *Türkiye'de İnşaat Sektöründeki Kayıtdışı Faaliyetlerin Sosyal Güvenlik Primleri ve Vergisel Açından Değerlendirilmesi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 2010, 54. Seri, s.52.

⁹²Ufuk Aydın, *İhaleli İşlerde Asgari İşçilik Prim Farkından Alt İşverenin Sorumluluğu*, Sosyal Güvenlik Dergisi, 2013, Cilt 3, Sayı 1, s.11.

indirimdeki amaç müfettiş incelemesine gerek kalmadan hesaplamanın kurum ünitelerince yapılmasının teşvik edilmesidir.

Bu yola başvuran işverenlerin en önemli avantajları şu şekilde sıralanabilir:

- Asgari işçilik oranında %25 indirim yapılması.
- Muhasebe kayıtları ve belgelerin incelenmemesi nedeniyle eksik işçilikten kaynaklanan kayıt geçersizliği cezasının olmaması.
- Eksik işçiliğin ve gecikme zammının yatırılmasıyla anında ilişiksizlik belgesi alınması olanağının bulunmasıdır.

En büyük dezavantajı ise söz konusu inşaatla ilgili işçilik faturalarının hesaplamada dikkate alınmamasıdır.

2.4.2.3.2. Hesaplamanın Kurum Müfettişlerince Yapılması

Sigorta kurumu tarafından yapılan ön değerlendirmede dosyanın kurum müfettişlerince incelenmesinin gerekip gerekmediğine karar verilmektedir. İşverenin asgari işçilik tutarı kadar veya daha fazla işçilik bildiriminde bulunmuş olması durumunda iskan için gerekli olan ilişiksizlik belgesi verilmektedir. Fakat asgari işçilik tutarından daha az bildirimde bulunması halinde ise dosyanın müfettişler tarafından incelenmesi yoluna gidilebilmektedir⁹³. Ayrıca süresinde işyeri bildirimini yapılmamış bina inşaatları sigorta müfettişlerince incelenir ve düzenlenecek rapora göre işlem yapılır. Hakkında şikâyet ve ihbar bulunan inşaat işyerleri için de müfettiş incelemesi yapılır. İnşaatın çeşitli kısımlarını fatura ile yaptıran işverenler, faturaların ibrazı ile asgari işçilik sınırını aşabilmeleri halinde inceleme yolunu tercih edebilirler. Sigorta müfettiş incelemesinde herhangi bir işçilik oranı indirimi yapılmaz. Bu uygulamada %25 indirim söz konusu değildir. Malzemeli ve salt işçilik faturaları belirli koşullarla dikkate alınır. Faturada hem malzeme hem de işçilik tutarı kayıtlı ise ayrı ayrı kayıt edilmiş olsa bile toplam tutar malzemeli işçilik faturası olarak dikkate alınır. İncelemede malzemeli işçilik fatura miktarı toplam maliyetten, salt işçilik fatura miktarı ise asgari işçilik tutarından düşülerek hesaplama yapılır.

⁹³ Ufuk Aydın, A.g.e., s.9.

2.4.2.3.3. Hesaplamanın SMMM ve YMM Raporuna Göre Yapılması

Asgari işçilik incelemesi yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından da yapılabilir. Bununla ilgili düzenleme 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5510 sayılı sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası kanununun 59'uncu maddesinde yapılmıştır. Ayrıca yeminli malî müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerce işyeri kayıtlarının incelenmesi hakkında yönetmelik 27.09.2008 tarih, 27010 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu kanun ile Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliğince yetki verilmiş meslek mensupları tarafından asgari işçilik incelemesi yapılabilecektir. Fakat 506 sayılı sosyal sigortalar kanununun 130. Maddesinin 8. fıkrasına göre incelemeyi yapacak meslek mensubunun incelemesi yapılan işverenin defterlerini tutan bir meslek mensubu olmaması gerekmektedir.

Meslek mensuplarınca yapılan inceleme sırasında yapılan işe ait asgari işçilik oranı % 25 eksiltmeden uygulanır. İşyerine ait defter ve belgelerden inşaatın maliyeti tespit edilebiliyorsa ve tespit edilen bu maliyet binanın yüzölçümü ile birim maliyet bedelinin çarpımı suretiyle hesaplanan maliyetten daha fazla ise, asgari işçilik hesaplaması bu maliyet üzerinden yapılır⁹⁴.

2.4.3. Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri üretimle doğrudan ilgili olmayan fakat üretimin yapılabilmesi için gerekli olan giderlerden oluşur. Diğer üretim giderleri olarak da anılan bu giderler üretim faaliyeti ile ilgilidir. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan üretim faaliyetiyle ilgili çeşitli giderlerden oluşurlar⁹⁵. Bir inşaat faaliyetindeki şantiye binası, gerekli makineler, şantiye şefleri, tesis araçları için bakım onarım hizmetleri gibi gider kalemleri buna örnektir. Söz konusu yardımcı unsurlar kullanılmadan sadece direkt ilk madde ve

⁹⁴ Ersin Umdü, A.g.e., s.274.

⁹⁵ Mevlüt Karakaya, *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s.149.

direkt işçiliklerle inşaat yapımının sürdürülmesi olanaksızdır. Bu nedendir ki genel üretim giderleri üretim maliyetinin bir unsurunu oluşturmaktadır.

2.5. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Maliyetlerin Tespiti

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyet; bir konutun veya işyerinin üretilmesi için yapılan harcamaların tamamını ifade eder. Bu harcamalar malzeme maliyeti, işçilik maliyeti ve diğer üretim maliyetleri olmak üzere üç ana unsurdan oluşur⁹⁶. Üretim aşamasında gerçekleşen bu üç maliyet unsuruna inşaatın tamamlanıp arsa payı karşılığının arsa sahibine devredilmesinden sonra arsa maliyeti de dördüncü unsur olarak eklenir. Bu sebeple kat karşılığı inşaat faaliyetinin kesin maliyetinin belirlenmesi için işin bitirilip arsa payının teslim edilmesi gerekmektedir.

İnşaatın tamamlanması ve bağımsız bölümlerin kullanılmaya başlanması durumunda, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan teslimin KDV tutarına ilişkin fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Arsa sahibine düzenlenen bu faturada yer alan KDV tutarından yola çıkılarak maliye idaresi, bağımsız bölümlerin edinme maliyetini tespit edebilmektedir. Arsa karşılığında arsa sahibine düşen bağımsız bölümlerin tesliminde piyasa değeri esas alınır. Fakat bu değer in asgari tutarı için ise emsal bedel esastır. Bağımsız bölümlerin arsa sahibine devrinde, devir rakamının düşük olması halinde maliye idaresi emsal bedel hükümlerini uygulamaktadır⁹⁷.

2.5.1. İnşaatın Toplam Maliyetinin Tespiti

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde bulunan işletmelerin arsa sahibine vermiş oldukları bağımsız bölümlerin inşası için yapmış oldukları harcamalarla kendilerine

⁹⁶ Ali Coşkun ve Ali Haydar Güngörmüş, *Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması*, MÖDÄV, 2008, s.216.

⁹⁷ Selim Şen, *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Bağımsız Bölümlerin Maliyeti KDV ve Muhasebe Uygulanması*, Yaklaşım Dergisi, 2009, Sayı: 198.

ait bağımsız bölümlerin için yapmış oldukları harcamaların toplamı inşaatın toplam maliyetini verir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde inşaat maliyetinin hesaplanmasında üretime ilişkin maliyetler dikkate alınır. Bu maliyetler direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri hesabında toplanan giderlerden meydana gelmektedir⁹⁸. Dönem sonu geldiğinde işletmeler, bu hesaplarda toplanan maliyetlerini yansıtma hesapları aracılığı ile ilgili üretim maliyeti hesabına aktarırlar. Böylelikle ilgili üretim döneminde inşaatın toplam maliyeti belirlenmiş olur.

2.5.2. İnşaatın Birim Maliyetlerinin Tespiti

İnşaat faaliyetlerinde birim, m² olarak ifade edilir. İnşaat birim maliyetlerinin hesaplanabilmesi için öncelikle inşaatın toplam yüz ölçümü m² cinsinden hesaplanır. Daha sonra inşaatın toplam maliyeti toplam yüz ölçümüne bölünerek birim maliyetler bulunur. Burada bulunan maliyet 1m²'nin maliyetidir

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde inşaat birim maliyetleri hesaplanırken arsaya ücret ödenmediğinden arsa maliyeti bu birim maliyetlerin içerisinde değildir⁹⁹. Buradaki birim maliyetler sadece inşa sürecindeki üretim maliyetlerinden oluşur. Bu sebeple inşaat tamamlanıp arsa payı arsa sahibine teslim edildiğinde birim maliyetler teslim edilen arsa payı oranınca artacaktır.

2.5.3. Bağımsız Bölüm Maliyetlerinin Tespiti

İnşaatın birim maliyeti hesaplandıktan sonra bağımsız bölüm maliyetleri hesaplanabilir. Bağımsız bölümler daire ve dükkanlardan oluşur. İnşaatın birim maliyeti(m²) bağımsız birimlerin m² si ile çarpılarak bağımsız bölüm maliyetleri hesaplanır.

⁹⁸ Yıldırım Ercan Çalış, *Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış*, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013, Cilt: 3, Sayı: 1, s.160.

⁹⁹ Necmettin Gündüz, , A.g.e. s.63.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde bağımsız bölüm maliyetleri hesaplanırken arsa payı bağımsız bölüm maliyetleri içerisinde yer almayacaktır. Bağımsız bölüm maliyetlerinin hesaplamasında kullanılan birim maliyetlerde henüz arsa payı maliyeti yer almamaktadır. Arsa payı devri yapıldıktan sonra müteahhide kalan bağımsız bölümlerin maliyeti devredilen arsa payı oranınca artacaktır.

2.5.3.1. Daire Maliyetinin Tespiti

Daire maliyeti dairenin alanı ile(m²) birim maliyetlerin çarpılması sonucu bulunur. Bulunan maliyetlerle müşterek kullanım alanları da dikkate alınarak dairelerin maliyetleri hesaplanır¹⁰⁰. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde arsa sahibine verilecek olan bağımsız bölümler müteahhide kalan daire maliyetlerini yükseltecektir. Çünkü arsa sahibine arsa karşılığı olarak verilen bağımsız bölümlerin maliyeti müteahhide kalan bağımsız bölümlerin maliyetine eklenecek ve maliyetlerini artıracaktır. Bu suretle müteahhit kendisine kalan daire maliyetlerini gerçek maliyetleriyle belirlemiş olacaktır.

2.5.3.2. Dükkan Maliyetinin Tespiti

Dükkan maliyetlerinin hesaplanmasıyla daire maliyetlerinin hesaplanması arasında önemli bir fark yoktur. Fark sadece daire ve dükkanların alanının farklılığından ortaya çıkmaktadır. Dükkan maliyeti daire maliyetlerinin hesaplanmasında olduğu gibi inşaat birim maliyetinin söz konusu dükkanın m² ile çarpımı sonucu bulunur. Burada da yine arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi müteahhide kalan dükkanların maliyetini artıracaktır.

¹⁰⁰ Şükrü Kızılot, A.g.e., s.410

2.5.3.3. Arsa Maliyetinin Tespiti ve Bağımsız Bölümlere Yüklenmesi

Arsa maliyeti arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin üretim maliyetinden oluşur. Yani inşaatın toplam maliyetinden hareketle hesaplanan birim (m²) maliyetler kullanılarak belirlenen arsa sahibine verilecek bağımsız bölüm maliyetleri o arsanın müteahhit açısından maliyetini verecektir. Burada inşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere isabet eden kısmı, müteahhidin kendisine ait bağımsız bölümlerin arsasının maliyeti olacaktır. Arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere isabet eden maliyetler, müteahhide kalan bağımsız bölüm maliyetlerine eklenecek ve bu maliyetleri yukarı çekecektir.

2.5.3.4. Müteahhide Kalan İnşaat Birim Maliyetlerinin Tespiti

Müteahhide kalan inşaat birim maliyetleri inşaat toplam maliyetinin müteahhide kalan bağımsız bölümlerin toplam yüz ölçümüne (m²) bölünmesiyle bulunur. Buradaki birim maliyet müteahhit açısından arsa payının da etkisiyle oluşmuş nihai birim maliyetlerdir.

2.5.3.5. Müteahhide Kalan Bağımsız Bölüm Maliyetlerinin Tespiti

Müteahhide kalan bağımsız bölümler sözleşmede yer alan paylaşım oranına göre arsa sahibinin payı devredildikten sonra kalan daire ve dükkanlardır. Arsa payının devriyle ortaya çıkan birim maliyetler müteahhit açısından kendisine kalan bağımsız bölümlerin maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Müteahhide kalan her bir bağımsız bölümün yüz ölçümleri bu birim maliyetlerle çarpılarak daire ve dükkan maliyetleri hesaplanacaktır.

2.6. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Gelirin Tespiti ve Vergiyi Doğuran Olay

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin vergi kanunlarında özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergi kanunlarında bu faaliyetlere ilişkin düzenlemeler genel hükümlere göre yapılmaya çalışılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanuna göre kurum kazancının, hesap dönemi esas alınarak ilgili dönemin sonunda tespit edileceği belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek kişilerin kazançlarının tespiti için bir takvim yılının esas alınacağı belirtilmektedir. Vergi Usul Kanununda ise bir hesap döneminin normal olarak bir takvim yılı olduğu belirtilmektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin sayısal anlamda büyük çoğunluğu finansal raporlamalarını burada belirtilen vergi düzenlemelerine göre yapmaktadır¹⁰¹. Görüldüğü üzere vergi kanunlarında kazançların tespiti hesap dönemi itibari ile yapılmaktadır. Bu esasa getirilen istisnalardan birisi de genellikle bir hesap döneminden uzun süren inşaat ve onarma işlerinde kazanç tespitinin işin bittiği yılda yapılmasıdır¹⁰².

Kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler de bu kapsamda gelirlerinin tespitini kurumlar vergisi, gelir vergisi ve vergi usul kanuna göre yapmaktadırlar. Vergi Usul Kanunu’nun 19. Maddesinde “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku ve hukuki durumunun tekemmülü ile doğar*” denilmektedir. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde gelirin tespiti ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için işin tamamlanmış olması gerekir. 3194 sayılı imar kanununa göre inşaatın tamamlanma tarihi yapı kullanım izin belgesinin yani iskanın alındığı tarihtir. İskan raporunun alınması işin tamamlandığının bir göstergesidir. İskan raporunun alınmadığı veya çeşitli sebeplerden dolayı alınamadığı durumlarda alıcıların aldıkları konutlarda oturmaları, aldıkları işyerlerini kullanmaları, elektrik veya su bağlatmaları da inşaatın tamamlandığının bir göstergesidir. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle

¹⁰¹ Fatih Yılmaz, *Tms-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yönetim Dergisi, 2009, Sayı: 64, s.12.

¹⁰² Hamide Özyürek, Derya Duman ve Samet Kaptan, *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2015, Sayı:44, s.217.

birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna bırakılması durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir¹⁰³.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde yapılan iş birden fazla takvim yılına tekabül edebilir. Bu sebeple kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri*” başlıklı bölümünde yer alan 42. maddesine girip girmediği hususu ortaya çıkmaktadır. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde müteahhit kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmaktadır. Müteahhidin taahhüt şeklinde bir başkası hesabına inşaat yapması farklı bir durumdur. Dolayısıyla kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde yapılan işin bir taahhüt işi olmaması nedeni ile bu faaliyetler GVK’ nın 42. maddesine tabi değildir¹⁰⁴. GVK’ nın 42. Maddesinde karın işin bittiği yılın geliri sayılarak o yılların kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Fakat kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde vergilendirme için işin bitimi değil satışın yapılması önemlidir. Satış yapıldığında alıcının semeni isteme hakkı doğmakta ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayda bu intikalle meydana gelmiş bulunmaktadır¹⁰⁵. Satış yapıldığı tarihte müteahhidin fatura düzenlemesi gerekmektedir. Eğer arsa sahibi arsa teslimini ticari nitelikli bir faaliyet olarak yürütüyorsa arsa sahibinin de bu teslimine ilişkin müteahhitte birlikte eş zamanlı fatura düzenlemesi gerekir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetleri genel olarak inşa edilen bağımsız bölümlerin bir kısmının arsa sahibine teslim edilmesi ve bir kısmının da satılması faaliyetinden ibarettir. Bu yönüyle bu faaliyetlerin herhangi bir mamulün üretilmesi ve satışından önemli bir farkı yoktur. Bu sebeple kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde de diğer mamul üretim faaliyetlerinde olduğu gibi gelirin tespiti dönemler itibari ile maliyetler ile satış gelirlerinin karşılaştırılmasıyla bulunmaktadır. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde satılan bağımsız bölümlerden elde edilen hasılatlardan ilgili maliyetlerin çıkarılmasıyla kara ulaşılabacaktır¹⁰⁶. İnşaatın bağımsız bölümleri

¹⁰³ Özgür Çatıkkaş, A.g.e., s.29.

¹⁰⁴ Ömer Köse, *Özel İnşaat İşlerinde Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, 2008, Sayı: 85, s.133.

¹⁰⁵ Şükrü Kızılot, A.g.e., s.341

¹⁰⁶ Adiloğlu, Burcu, *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.76.

muhtelif yıllarda satıldığında, satılan kısım ile ilgili kazancın satışın yapıldığı yılda tespiti ve beyanı gerekmektedir¹⁰⁷.

Kat karşılığı inşaat yapan işletmeler yaptıkları veya yapacakları konutları veya işyerlerini inşaat başlamadan, inşaat devam ederken veya inşaat bittikten sonra satabilirler. İnşaat tamamlanmadan önce yapılan satışlardan alınan paralar avans niteliğindedir. Bu tahsilatlar muhasebe kayıtlarında “Alınan Sipariş Avansları” olarak kaydedilir. Önceden satışı yapılmış olan bağımsız bölümler kullanılacak duruma geldikten sonra alıcılara teslim edilmiş olmaları halinde tapu işlemleri yapılmamış dahi olsa vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur.

Sonuç olarak özel inşaat faaliyeti kapsamında yer alan kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde vergiyi doğuran olay inşaat faaliyetinin fiilen bitirilmesiyle birlikte, tapu devrinin yapılması veya tasarruf hakkının devri ile gerçekleşmektedir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetleri vergi kanunları çerçevesinde şu şekilde değerlendirilmektedir;

- *Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutlak ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi hallerinde; Arsa sahibi tarafından gerçekleşen arsa teslimi ticari faaliyet kapsamında değerlendirilecek ve yapılan teslim ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.*
- *Arazi olarak satın alınmış (veya trampa suretiyle iktisap olunmuş) ve iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenmiş bir arsanın müteahhide bağımsız bölüm karşılığı olarak teslim edilmesi halinde; arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli ticari kazanç olarak beyan edilecektir.*
- *Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide teslimi ise verginin konusuna girmeyecektir. Ancak mükellefin ivazsız iktisap ettiği arsalar hariç olmak üzere bu şekilde teslim ettiği arsanın iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde müteahhide teslim etmesi durumunda; arsa sahibi gerçekleştirdiği teslim nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80.*

¹⁰⁷ Şükrü Kızılot, A.g.e. s.374.

maddesinin 6. Bendi kapsamında değer artış kazancı kapsamında vergilendirilecektir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde arsa sahibinin arsasını satın almasından itibaren beş yıl içinde müteahhide vermesi durumunda bağımsız bölümlerin yine bu süre zarfında tamamlanıp satılmasından elde edilen gelir değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Arsa karşılığında alınan bağımsız bölümlerin beş yıl geçtikten sonra satılması durumunda ise vergilendirme yönünden, bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olması, servetin biçim değiştirmesi olduğundan dairelerin satışından elde edilen kazanç, değer artış kazancı olmamaktadır¹⁰⁸.

2.7. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde KDV

Katma değer vergisi bir ürün veya hizmetin ilk satıcısından, nihai tüketicisine kadar ki tüm aşamaları kapsayan ve harcamalar üzerinden alınan bir vergidir. Buna göre harcama yapan gerçek ve tüzel kişiler KDV'nin muhatabıdır¹⁰⁹. Türkiye'de KDV uygulaması 25.10.1984 tarihli Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiş ve 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

KDV dolaylı bir satış vergisidir ve verginin mükellefi satıcıdır. Her ekonomik aşamada oluşan katma değer bu verginin konusunu teşkil eder. KDV Kanunu'nun 1. maddesinde KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler belirtilmiş, 1. fıkrasında ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olacağına hükmedilmiştir¹¹⁰. Bu doğrultuda yapılan kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde ve buna ilişkin gayrimenkul teslimlerinde de KDV söz konusu olacaktır. Kat karşılığı inşaat faaliyetleri ilk defa 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde genel hatları ile açıklanmıştır. Uygulamada yaşanan

¹⁰⁸ Değer Artış Kazancı, Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Vergisi Sirküleri, 2011, Sayı:Gvk76/2011-2.

¹⁰⁹ Muhammed Ardıç ve Taştan Seçer, A.g.e. s.285.

¹¹⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun No: 3065, Tarih: 25/10/1984

sorunları gidermek amacıyla da 60 Seri No'lu KDV sirkülerinde açıklamalar yapılmıştır.

İki farklı gayrimenkul teslimini içeren kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde buna bağlı olarak KDV açısından da iki durum ortaya çıkmaktadır¹¹¹. Bunlardan biri arsa sahibinin arsasını müteahhide teslim etmesi, diğeri ise müteahhidin arsa karşılığında bağımsız bölüm teslim etmesidir. Burada temel olarak özellik arz eden durum bu teslimlerde KDV uygulanıp uygulanmayacağıdır. 30 No'lu KDV tebliğinde; *“Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde müteahhide yapılan arsa teslimi kdv ye tabidir.”* denilmektedir. Bağımsız bölüm teslimlerinde ise; *“Bir iktisadi işletmeye dahil olan veya konut alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürenlerce yapılan teslimler KDV ye tabidir.”* denilmektedir. Bu teslimlerde net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri %1 KDV'ye tabi iken 150m²'nin üstündeki konutlarda %18 KDV uygulanmaktadır. Dükkan ve işyeri teslimlerinde ise m² ayrımı söz konusu olmayıp %18 KDV oranı uygulanmaktadır¹¹². Gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından yapılan veya iktisadi bir işletmeye dahil olmayan konut teslimleri ise KDV' ye tabi değildir¹¹³. Ayrıca KDVK'nın 17/4-r maddesi gereği, Kurumlar Vergisi mükellefi olan müteahhitler almış oldukları gayrimenkulleri en az iki tam yıl aktiflerinde bulundurlarsa KDV istisnasından yararlanabilirler. Bu kapsamda iki yıl süre ile aktifte bulunan arsanın arsa karşılığı teslimi KDV'ye tabi tutulmayacaktır¹¹⁴. Fakat gayrimenkullerin ticaretini yapanların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir. Kanun'un ilgili hükmü şu şekildedir: *“İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.”* Kat karşılığı inşaat faaliyeti yapan müteahhit şirketlerin inşa ettiği yapıların ticaretini yaptıkları konusunda

¹¹¹ Nesimi Yaşar, A.g.e. s.174.

¹¹² Dursun Ali Turanlı , A.g.e., s.141.

¹¹³ Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:70, 2008, s.8.

¹¹⁴ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Taşınmaz Ve Taşınmaz Niteliği Taşıyan Mal Ve Hakların Satışında Katma Değer Vergisi Uygulaması, Katma Değer Vergisi Sirküleri, Tarih: 23/06/2010, Sayı: Kdvk-58/ 2010-6. www.gib.gov.tr [10/08/2016]

tereddüt yoktur. Dolayısı ile kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde müteahhit şirketin bağımsız bölümleri devretmesi işlemi KDV'ye tabidir¹¹⁵.

Burada müteahhidin konut ve işyeri tesliminde KDV matrahını nasıl belirleyeceği sorusu ortaya çıkmaktadır. 30 No'lu KDV genel tebliğinde kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde müteahhit tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm teslimlerinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanacağı belirtilmiştir. KDV Kanununun 27. Maddesinde; *“Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli olduğu, bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedelin alınacağı, emsal bedelin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecbur olduğu.”* belirtilmektedir. VUK’ un 267. maddesinde de emsal bedel, *“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi usul kanunu KDV hesaplanmasına esas teşkil edecek olan mamul maliyetinin belirlenmesi konusunda, genel yönetim giderlerinden mamullerle pay verilmesini isteğe bağlı bırakmıştır¹¹⁶. Fakat KDV Kanunu açısından durum farklıdır. KDV Kanunu Mad.27(4)’de *“Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.”* denilmektedir. Diğer yandan kat karşılığı bağımsız bölüm teslimlerinde teslim edilecek bağımsız bölümün emsal değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Emsal değer belirlenebilmesi için maliyetlere toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave edilerek KDV matrahı hesaplanmış olur¹¹⁷.

¹¹⁵ Nesimi Yaşar, A.g.e. s.173.

¹¹⁶ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Madde275/3

¹¹⁷ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Madde267.

2.8. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Geçici Vergi

Geçici vergi, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır¹¹⁸. Gerçek usulde vergilendirme kapsamında olan tacirler, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri ilgili vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi öderler.

Bu kapsamda kat karşılığı inşaat faaliyeti yürüten işletmeler de üçer aylık kazançlarından geçici vergi hesaplamak, beyan etmek ve geçici vergi ödemek zorundadırlar.

¹¹⁸ Semih Öz, *Türkiye 'de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirmesi*, Sosyo Ekonomi Dergisi, 2012, Cilt:18, Sayı: 2, s.112.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MUHASEBE SÜRECİ

3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MUHASEBE SÜRECİ

Kat karşılığı inşaat faaliyetleri TMS-11 kapsamında olmadığından uygulamada farklılıklar ve sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Kat karşılığı inşaat faaliyetleri özel inşaat faaliyetlerinin bir alt başlığı olduğundan bu faaliyetler inşaat üretim faaliyeti olarak değerlendirilirler¹¹⁹. Özel inşaat faaliyeti kapsamında yer alan kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde, mamul üreten işletmelere benzer bir süreçle mali işlemler muhasebeleştirilmektedir. Üretim yapan diğer işletmeler gibi mamul üretim süreci boyunca kullanılan hesaplarla aynı hesaplar kullanılmaktadır. Fakat kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin diğer mamul üretim faaliyetlerinden iki önemli farkı söz konusudur. Bu farklardan biri işin uzun sürmesidir. Diğer bir fark arsa ile ilgili yapılacak muhasebe kayıtlarıdır. Bu yönleriyle kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde diğer mamul üretim faaliyetlerinden farklı bir muhasebeleştirme süreci izlenir.

3.1. Kat Karşılığı Arsa Temini

Arsa, inşaatın üzerine yapıldığı arazi parçasıdır. Arsanın araziden farkı belediye sınırları içinde ve parsellenmiş olmasıdır¹²⁰. Arsa, inşaat faaliyetinin önemli maliyet kalemlerinden birisidir. Bu sebeple başkasına ait arsanın kat karşılığı alınıp bina yapılması yaygın bir uygulamadır. Bu uygulamada inşaatta kullanılacak arsa için arsa sahibine sözleşmede belirtilen miktarda daire veya işyeri verilir. Dolayısıyla arsanın maliyetini arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin maliyeti oluşturur. Arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin maliyeti ancak işin

¹¹⁹ Tunay Aslan, A.g.e., s.210.

¹²⁰ Emlak vergisi kanunu, Madde 12 – (Değişik: 17/07/1972 - 1610/7 Md.)

bitiminde belli olacağından arsanın maliyeti de bu tarihte belli olmaktadır. Muhasebe kaydı da ancak işin bitiminde yapılabilir. Dolayısıyla inşaatın başlangıcında arsa ile ilgili kayıt yapılması mümkün olmayıp, bu durum nazım hesaplarda izlenebilir. Arsa sahibi ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapıldığında arsa emsal bedeli ile nazım hesaplarda takip edilip, inşaat tamamlanıp kesin maliyet ortaya çıkınca üretim maliyetine aktarılır¹²¹.

Bu durumda kat karşılığı inşaat faaliyeti için arsa temin eden işletmenin bu arsa için yapacağı muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

/	
900 TESLİM ALINAN ARSALAR HS.	XXX
900.01 ...Parsel Arsa	
910 ARSA TESLİM EDENLER HS.	XXX
910.01 Bay A	
Kat Karşılığı Olarak Arsa Teslim Alınması	

Kat karşılığı arsa teminleri noter aracılığı ile yapılacak sözleşmeye istinaden gerçekleştirilir. Bu aşamada notere ödenecek ücretler genel üretim gideri niteliğindedir ve şu şekilde kaydedilir;

/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.	XXX
730.01 Noter Gideri	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	XXX
100 KASA HS.	XXX
Sözleşme Noter Masrafı	

3.2. Arsanın Tesviyesi Ve İnşaat Faaliyetinin Başlaması

Arsalar üretilecek yapının ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle arsanın ilk madde ve malzeme olarak dikkate alınması gerekmektedir¹²². Arsanın inşaata hazır

¹²¹ Mehmet Şenlik, A.g.e., s.649.

¹²² Nalan Akdoğan, *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.207.

hale getirilmesi için yapılan harcamalar da yine ilk madde ve malzeme gideri olarak kaydedilecektir;

/	
710 DİREKT İLK MADDE VE MLZ. HS.	XXX
710.02 Hafriyat Gideri	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	XXX
102 BANKALAR HS.	XXX
<u>Arsa hafriyat çalışması</u>	

3.3. Proje Giderleri

Proje imar kanunu gereği konut inşaatlarının yasal yollarla, imar planına uygun bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla hazırlanması gereken bir belgedir. Yapılacak inşaatla ilişkin projeyi çizme yetkisi mimar ve mühendislere bırakılmıştır. Proje çizimi için yapılan ödemeler genel üretim giderleri hesabına kaydedilir. Buna göre proje maliyetlerinin kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır;

/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.	XXX
730.02 Proje Gideri	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	XXX
100 KASA HS.	XXX
<u>İnşaat Projesi Çizim Ücreti</u>	

3.4. Ruhsat ve Belediye Harçları

Belediye gelirleri kanununa göre işletmeler inşaat faaliyeti başlamadan ve inşaat süreci boyunca ilgili belediyeye çeşitli harçlar öderler. Belediye sınırları içinde yapılan inşaatlarla ilgili olarak proje safhasından iskan safhasına kadar inşaatın bulunduğu aşamaya göre ödenen harçlar şunlardır; bina inşaat harcı, kayıt ve suret harcı, harcamalara katılma payı, ifraz ve tevhit harcı, plan ve proje tasdik

harcı, zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı, yapı kullanma izni harcı¹²³. Bu harçlar işletme için birer maliyet unsurudur ve yapılan ödemeler genel üretim gideri olarak kaydedilirler.

/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.	XXX
730.03 İnşaat Ruhsat Gideri	
100 KASA HS.	XXX
İnşaat ruhsat harcı	

3.5. Tapu ve Kadastro Harçları

Kat karşılığı inşaat yapan işletmelerin inşaat başlarken, inşaat devam ederken ve inşaatın bitiminde tapu ve kadastroyla çeşitli ilişkileri olur. Bunlar gayrimenkullerin devri, kat irtifakının kurulması, kat mülkiyetinin kurulması gibi işlemlerdir. Bu aşamalarda tapu ve kadastro harçları öderler. Ödenen bu harçlar genel üretim gideri olarak kaydedilir.

/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.	XXX
730.04 Tapu Harcı	
100 KASA HS.	XXX
Tapu harcı gideri	

3.6. İnşaat Malzemesi Alımı

İlk madde ve malzeme inşaat üretim sürecinin önemli maliyet kalemleri arasında yer almaktadır. Kum, çimento, çakıl, demir, tuğla, kiremit, kereste, demir, seramik, kapı pencere doğramaları, cam vb. malzemelerin maliyeti kat karşılığı inşaat yapan işletmeler için direkt ilk madde ve malzeme gideridir.

İlk madde ve malzemenin alış bedeli ile işletmeye girinceye kadar yapılan giderlerin tümü, ilk madde ve malzemenin maliyeti olarak adlandırılmaktadır. İlk

¹²³ Belediye gelirleri kanunu, Kanun Numarası: 2464, <http://www.mevzuat.gov.tr/> [13/01/2017]

madde ve malzemeler maliyet bedeli ile stok hesabına kaydedilir¹²⁴. İnşaat işletmelerinde ilk madde ve malzeme alındığında öncelikle işletmenin deposunda muhafaza edilebilir, sonrasında da inşaat faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla depodan inşaatın yapıldığı alana gönderilebilir. Eğer ilk madde ve malzeme satın alınarak işletmenin deposuna konulmuşsa ilk madde ve malzeme hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilir.

/	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	XXX
150.01 İnşaat Malzemesi	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	XXX
100 KASA HS.	XXX
İnşaat malzemesi alımı	

3.7. Malzemenin İnşaatı Sevki

Kat karşılığı inşaat yapan işletmeler tarafından önceden alınan ve stok hesaplarında tutulan malzemeler inşaatı kullanılmak üzere inşaatı sevk edildiklerinde stok hesabından çıkarılırlar. İnşaatı sevk edilen bu malzemeler direkt ilk madde ve malzeme gideri hesabına kaydedilirler.

/	
710 DİMMG HS.	XXX
710.01 İnşaat Malzemesi	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	XXX
150.01 İnşaat Malzemesi	
Malzemenin inşaatı sevkı	

3.8. İşçilik Giderleri

İnşaat faaliyetlerinde doğrudan çalışan işçilere ödenen ücretler direkt işçilik gideri olarak kaydedilirler¹²⁵. İnşaat faaliyetinde doğrudan çalışmayan, dolaylı

¹²⁴ Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.303.

¹²⁵ Mustafa Savcı, A.g.e., s.57.

olarak inşaat faaliyetiyle ilişkisi olan işçilikler ise genel üretim gideri olarak kaydedilirler.

/	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	XXX
<i>136.01 Asgari Geçim İndirimi</i>	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.	XXX
<i>720.01 Direkt İşçilik Ücret, Vergi ve Sgk Payı</i>	
335 PERSONELE BORÇ HS.	XXX
<i>335.01 Ödenecek İşçi Ücretleri</i>	
360 ÖD. VERGİ VE FON HS.	XXX
<i>360.01 Ödenecek Gelir Ver. Kes.</i>	
361 ÖD. SOSY. GÜV. KES. HS.	XXX
<i>361.01 İşveren ve İşçi SGK Payları</i>	
<u>İşçi ücret tahakkuku</u>	

3.9. Genel Üretim Giderleri

İnşaat faaliyetlerinde, üretimle ilgili olan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışındaki tüm giderler genel üretim gideri olarak kabul edilmektedir¹²⁶. Bu bağlamda genel üretim giderleri, üretim ile doğrudan ilgili olmayan ancak üretimin devam ettirilebilmesi için zorunlu olarak yapılan giderler olarak ifade edilebilir. Genel üretim giderlerine bakım onarım vb. giderler örnek olarak verilebilir.

/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.	XXX
<i>730.05 İnşaat Genel Giderleri</i>	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	XXX
100 KASA HS.	XXX
<u>Genel Üretim Giderleri</u>	

¹²⁶ Mustafa Savcı, A.g.e., s.58.

3.10. Asgari İşçilik Kontrolü ve Eksik İşçilikler

Kat karşılığı inşaat faaliyetinin tamamlanmasıyla belediyeden iskan raporu alınırken ilişiksizlik belgesi istenmektedir. İlgili sosyal güvenlik kurumundan alınacak ilişiksizlik belgesi için inşaat maliyetinin belirli bir oranı kadar işçilik bildirilmesi istenmektedir. Hesaplanan asgari işçilik tutarı kadar işçilik bildirilmişse ilişiksizlik yazısı verilmektedir. Eğer asgari işçilik tutarı kadar işçilik bildirilmemiş ise yani eksik işçilik söz konusu ise bu farkın kuruma ödenmesi istenmektedir.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.	XXX
720.02 Asgari İşçilik	
361 ÖD. SOSY. GÜV. KES. HS.	XXX
Eksik işçilik tahakkuku	

Tahakkuk eden eksik işçilik ödendiğinde;

361 ÖD. SOSY. GÜV. KES. HS.	XXX
100 KASA HS.	XXX
Eksik işçiliğin ödenmesi	

3.11. Yapı Denetim Giderleri

İnşaat faaliyetleri yapı denetim firmalarınca denetlenirler¹²⁷. Yapı denetiminin amacı; can ve mal güvenliğini teminen, imar plânına, fen, sanat ve sağlık kurallarına, standartlara uygun kaliteli yapı yapılması için proje ve yapı denetimini sağlamak ve yapı denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir¹²⁸.

¹²⁷ Cengiz Kostakoğlu, *İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri*, Ankara: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2015, s.10.

¹²⁸ Yapı Denetimi Kanunu, Kanun Numarası: 4708

Yapı denetim bedeli 4708 sayılı yapı denetim kanunu gereği arsa sahibi tarafından ödenmek zorundadır. Fakat uygulamada kat karşılığı inşaat sözleşmesiyle yapı denetim bedelinin müteahhit tarafından ödenmesi şartı sözleşmeye konulmaktadır. Bu durumda ödenen yapı denetim hizmet bedeli müteahhit tarafından inşaatın maliyetine yansıtılabilir.

/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.	XXX
730.06 Yapı Denetim Gideri	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	XXX
100 KASA HS.	XXX
Yapı denetim ücreti	

3.12. İnşaat Faaliyetinin Tamamlanması ve Satış

Kat karşılığı inşaat faaliyeti süresince üretim maliyeti hesabında toplanan maliyetler ile cari dönem maliyetleri mamul hesabına aktarılarak kapatılır.

/	
151 YARI MAMULLER HS.	XXX
711 DİMMG YANSITMA HS.	XXX
721 DİG YANSITMA HS.	XXX
731 GÜG YANSITMA HS.	XXX
Maliyetlerin yansıtılması	

Üretim maliyetine yansıtılan maliyet hesapları ters kayıtlarla kapatılır;

/	
711 DİMMG YANSITMA HS.	XXX
721 DİG YANSITMA HS.	XXX
731 GÜG YANSITMA HS.	XXX
710 DİMM GİDERLERİ HS.	XXX
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.	XXX
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.	XXX
Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması	

Üretim maliyeti hesabı mamul maliyeti hesabına aktarılarak kapatılır;

152 MAMULLER HS.	XXX
151 YARI MAMULLER HS.	XXX
<u>Yarı mamulün mamul hesabına devri</u>	

Tamamlanan inşaatlar nazım hesaplardan çıkarılır. Arsanın teslim alınması aşamasında açılan nazım hesaplar inşaatın tamamlanmasından sonra ters kayıtlarla kapatılır;

910 ARSA TESLİM EDENLER HS.	XXX
910.01 Bay A	
900 TESLİM ALINAN ARSALAR HS.	XXX
900.01...Parsel Arsa	
<u>Nazım hesapların kapatılması</u>	

3.12.1. Arsa Sahibine Bağımsız Bölüm Teslimi

Kat karşılığı inşaat faaliyeti tamamlandıktan sonra arsa payı karşılığı olarak sözleşmede belirtilen orana göre arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi yapılacaktır. Bu aşamada arsa maliyetinin maliyetlere yansıtılması açısından iki farklı kayıt yöntemi söz konusudur¹²⁹. Bu yöntemlerden birincisine göre; müteahhit işletme tarafından arsa sahibine düzenlenecek olan fatura sadece katma değer vergisi tahakkukuna yöneliktir. Bu sebeple arsanın teslim alınmasına yönelik bir maliyet kaydı ve arsa payının teslimine yönelik bir satış kaydı söz konusu olmayacaktır. Müteahhit tarafından yapılacak muhasebe kaydında ve düzenlenecek faturada arsa karşılığı bağımsız bölüm teslimi nedeniyle hesaplanan KDV ibaresi yazılacaktır.

¹²⁹ Mehmet Şenlik, A.g.e., s.831.

120 ALICILAR HS.	XXX
391 HESAPLANAN KDV HS.	XXX
Arsa karşılığı bağımsız bölüm teslimi nedeniyle hesaplanan kdv	

İkinci yöntemde ise arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümler satış olarak kayıtlara alınacaktır. Buna karşılık arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin maliyeti direkt ilk madde ve malzeme gideri olarak muhasebeleştirilecektir. Böylelikle satış tutarı ve satışların maliyeti aynı olacağından kar veya zarar söz konusu olmayacaktır.

Arsa karşılığı teslim edilen bağımsız bölümlerin maliyet kaydı;

710. DİMMG HS.	XXX
320 SATICILAR HS.	XXX
Arsa karşılığı bağımsız bölüm maliyeti	

Arsa karşılığı teslim edilen bağımsız bölümlerin tesliminin satış olarak kaydedilmesi;

120 ALICILAR HS.	XXX
320 SATICILAR HS.	XXX
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	XXX
391 HESAPLANAN KDV HS.	XXX
Arsa karşılığı bağımsız bölüm teslimi	

Yapılan sözleşmeye göre KDV tutarı arsa sahibinden alınacaksa bu tutara ilişkin tahsilat kaydı yapılır. Fakat uygulamaya bakıldığında arsa sahipleri KDV ödemek istememekte ve KDV'yi inşaat faaliyetini yürüten müteahhit firma

üstlenmektedir. KDV'nin inşaat firmasınınca üstlenilmesi durumunda dönem gideri olarak dikkate alınabilir ancak bu kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir¹³⁰.

770 GEN. YÖN. GİD. HS.	XXX
770.01 Vazgeçilen Kdv Alacağı	
120 ALICILAR HS.	XXX
Arsa karşılığı daire ve iş yeri teslimi kdv'si	

Bu gider kanunen kabul edilmeyeceğinden nazım hesaplarda bu durumun izlenmesi gerekmektedir;

970 KAN. KABUL EDİLMEYEN GİD. HS.	XXX
971 KKE GİD KARŞILIĞI HS.	XXX
Kkeg nin nazım hesapta izlenmesi	

3.12.2. Üçüncü Kişilere Bağımsız Bölüm Satışı

Kat karşılığı inşaat faaliyeti yürüten işletmelerin bu faaliyetler sonucunda elde ettikleri daire ve dükkanlar mamul niteliğindedir. Tamamlanan inşaatların maliyeti mamuller hesabında takip edilir. Tamamlanan yapıdan yapılacak bağımsız bölüm satışlarında yurtiçi satış kaydı yapılır. Satışlardan sonra ilgili satışın maliyet kaydı yapılarak satılan bağımsız bölümün stoklardan çıkarılması sağlanır.

120 ALICILAR HS.	XXX
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	XXX
391 HESAPLANAN KDV HS.	XXX
Daire ve iş yeri satışı	

¹³⁰ Mehmet Şenlik, A.g.e., s.836.

Satılan bağımsız bölümlerin maliyet kaydı şu şekilde olacaktır;

620 SMM HS.	/	XXX
152 MAMULLER HS.		XXX
Maliyet kaydı		

İşletmeler inşaat henüz tamamlanmamışken de bağımsız bölümü satışı yapabilirler. İnşaat faaliyeti devam ederken ve inşaat faaliyetinin herhangi bir aşamasında yapılacak bu satışlar avans olarak kaydedilirler.

100 KASA HS.	/	XXX
340 ALINAN SİP. AVANS. HS.		XXX
Temelden bağımsız bölüm satışı		

İnşaat faaliyeti tamamlandığında ve daha önce avans olarak bedeli tahsil edilen bağımsız bölümlerin teslimi sırasında avans hesabı kapatılarak satış kaydı gerçekleştirilir.

340 ALINAN SİPARİŞ AVANS. HS.	/	XXX
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		XXX
391 HESAPLANAN KDV HS.		XXX
Temelden satılan bağımsız bölümlerin teslimi		

3.13. Faaliyet Sonuçlarının Belirlenmesi

XYZ İnşaat firması 01.01.2016 tarihinde kat karşılığı inşaat faaliyeti için sözleşme imzalamıştır. Arsanın emsal değeri 300 000₺ dir. Sözleşmeye göre 100m² lik 10 daire ve 80m² lik 2 dükkandan oluşacak yapının bölüşüm oranı %50 dir. Buna göre 5 daire ve 1 dükkân arsa sahibine verilecektir.

İnşaat süreciyle ilgili özet bilgiler şöyledir;

- İnşaat için alınan ve harcanan toplam malzeme gideri 250 000₺+%18 kdv dir.
- İnşaatçı çalışan işçiler için brüt işçilik giderleri toplamı 200 000₺ dir.
- İnşaat için katlanılan toplam genel üretim gideri 150 000₺+%18 kdv dir.
- İnşası tamamlanan yapıdan arsa sahibinin payı verilmiştir.
- İşletme kendine kalan daireleri 190 000₺ +%1 kdv, dükkanı ise 230 000₺ +%18 kdv bedelle satmıştır.

01.01.2016

900 TESLİM ALINAN ARSALAR HS. <i>900.01 Kat Karşılığı Arsa</i>	300 000	
910 ARSA TESLİM EDENLER HS. <i>910.01 Arsa Sahibi</i>		300 000
Kat Karşılığı Olarak Arsa Teslim Alınması		
/		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS. <i>150.01 İnşaat Malzemesi</i>	250 000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS. 100 KASA HS.	45 000	295 000
İnşaat Malzemesi Alımı		
/		
710 DİMMG HS <i>710.01 İnşaat Malzemesi</i>	250 000	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS. <i>150.01 İnşaat Malzemesi</i>		250 000
Malzemenin İnşaatçıya Sevki		
/		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS. <i>136.01 Asgari Geçim İndirimi</i>	14 000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS. <i>720.01 Direkt İşçilik Ücret, Vergi ve Sgk Payı</i>	247 000	
335 PERSONELE BORÇ HS. <i>335.01 Ödenecek İşçi Ücretleri</i>		157 300
360 ÖD. VERGİ VE FON HS. <i>360.01 Ödenecek Gelir Ver. Kes.</i>		26 700
361 ÖD. SOSY. GÜV. KES. HS. <i>361.01 İşveren ve İşçi SGK Payları</i>		77 000
İşçi Ücret Tahakkuku		

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS. 730.01 İnşaat Genel Giderleri	150 000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS. 100 KASA HS.	27 000	177 000
Genel Üretim Giderleri		
710 DİREKT İLK MAD. MALZ. GİD. HS. 710.02 Arsa Maliyeti	323 500	
320 SATICILAR HS.		323 500
Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Maliyeti		
910 ARSA TESLİM EDENLER HS. 910.01 Arsa Sahibi	300 000	
900 TESLİM ALINAN ARSALAR HS. 900.01 Kat Karşılığı Arsa		300 000
Nazım Hesapların Kapatılması		
151 YARI MAMULLER HS. 711 DİMMG YANSITMA HS. 721 DİG YANSITMA HS. 731 GÜG YANSITMA HS.	970 500	573 500 247 000 150 000
Maliyetlerin Yansıtılması		
711 DİMMG YANSITMA HS. 721 DİG YANSITMA HS. 731 GÜG YANSITMA HS. 710 DİMM GİDERLERİ HS. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS. 730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.	573 500 247 000 150 000	573 500 247 000 150 000
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		
152 MAMULLER HS. 151 YARI MAMULLER HS.	970 500	970 500
Yarı Mamulün Mamul Hesabına Devri		
120 ALICILAR HS. 320 SATICILAR HS. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 391 HESAPLANAN KDV HS.	10 820 323 500	323 500 10 820
Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Teslimi		

120 ALICILAR HS. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 391 HESAPLANAN KDV HS. Daire ve İş Yeri Satışı	1230900	1180000 50 900
620 SMM HS. 152 MAMULLER HS. Satılan Mamul Maliyeti	970 500	970 500

İnşaat faaliyetinin sonuçlarına göre tamamlanan yapının toplam maliyeti 647 000₺ dir. Tamamlanan yapı 100m² lik 10 adet daire ve 80m² lik 2 adet dükkandan oluşmakta olup toplam alan 1160m² dir.

Buna göre yapının birim üretim maliyeti (₺/m²);
= 647 000₺/1160m²=557,75₺ dir.

Birim üretim maliyeti işletme açısından gerçek birim maliyetler değildir. Çünkü birim üretim maliyeti içinde henüz arsa payı ve buna isabet eden maliyet hesaplanmamıştır. Arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerden sonra arsa maliyetinin de dikkate alınmasıyla birim maliyetler artacaktır.

Arsa karşılığı olarak arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere isabet eden maliyet tutarı 647 000₺/2= 323 500₺ dir¹³¹. Bu tutar işletme açısından kat karşılığı olarak temin etmiş olduğu arsanın maliyetidir. Yani işletmenin kendisine kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyeti 323 500₺ dir ve işletmeye kalan bağımsız bölümlerin maliyetine bu tutar arsa maliyeti olarak eklenmelidir.

Arsa maliyetinin de eklenmesiyle işletmeye kalan bağımsız bölümlerin maliyeti 647 000₺ + 323 500₺ = 970 500₺ olacaktır. İşletme kendisine kalan bağımsız bölümlerin tamamını 1 180 000₺'na satmıştır. Ayrıca arsa sahibine yapılan teslimat da satış geliri olarak gösterildiğinden toplam satış geliri 1 503 500₺ olacaktır. Buna göre işletmenin brüt satış karı 1 503 500₺ - 970 500₺ = 533 000₺ olarak hesaplanacaktır.

¹³¹ İnşaatın üretim maliyeti 647 000₺ ve kat karşılığı paylaşım oranı %50 olduğundan arsa maliyeti inşaat maliyetinin yarısıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA VE SAHA ÇALIŞMASI

4. ÖRNEK UYGULAMA VE SAHA ÇALIŞMASI

Çalışmamızın konusu, Rize ili merkez ilçede kat karşılığı inşaat sektöründe faaliyet gösteren firmaların mevcut uygulamalarında maliyet tespitine etki eden unsurların incelenmesi ve maliyet tespitine yönelik sorunların belirlenmesidir. Bu amaçla çalışmamızın son bölümünde Rize ili Gündoğdu beldesinde kat karşılığı inşaat faaliyeti yürüten özel bir inşaat işletmesinin maliyet verileri kullanılarak uygulama örneği yapılmıştır. Ayrıca kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyet tespitine yönelik sorunların belirlenmesi amacıyla bir saha çalışması yapılmıştır.

4.1. Örnek Uygulama

ABC İnşaat işletmesi kat karşılığı inşaat faaliyeti için 03.01.2016 tarihinde arsa sahibi Bay X ile anlaşarak kat karşılığı inşaat faaliyeti için sözleşme yapmışlardır. Yapılacak inşaata ilişkin sayısal veriler şöyledir;

- Yapılacak bina 2 adet dükkan ve 12 adet daireden oluşmaktadır.
- Dükkanlar 95m², daireler ise 110m² dir.
- Paylaşım oranı %35 tir.(Arsa payı karşılığı)
- Sözleşme gereği arsa sahibine 1 adet dükkan ve 4 adet daire verilecektir.
- İnşaat zemin katla birlikte toplam 7 kattan oluşacaktır.
- Yapılacak inşaatla ilgili yapı denetim, proje ve her türlü vergi, resim, harç giderleri müteahhide ait olacaktır.
- İnşaat 2016 yılı sonuna kadar tamamlanarak sözleşmede belirtilen özelliklerdeki bağımsız bölümler eksiksiz olarak arsa sahiplerine teslim edilecektir.
- Arsanın emsal bedeli 390.000,00₺ dir.

İnşaat faaliyeti süresince gerçekleşen olaylar sırasıyla şu şekildedir;

1. İşletmenin 01.01.2016 tarihi itibari açılış kaydı yaparak işe başlamıştır. İşletmenin toplam sermayesi 750.000,00 ₺ olup bunun 40.000,00₺ si nakit olarak kasada gerisi ise banka hesabındadır.
2. ABC İnşaat İşletmesi ile Bay X arasında yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmesine ilişkin 03.01.2016 tarihinde Rize 2. Noteri 'ne 3.000,00₺ +540,00₺ KDV ödeme yapılmıştır.
3. 04.01.2016 tarihinde çizdirilen inşaat proje bedeli olarak 17.500,00₺ +3.150,00₺ KDV bankadan ödenmiştir.
4. 10.01.2016 tarihinde inşaatın yapı denetim bedeli 19.150,00₺ +3.447,00₺ KDV olarak hesaplanmış, Rize Belediyesi 'nin Ziraat Bankası Rize şubesindeki yapı denetim hesabına havale edilmiştir.
5. 12.01.2016 tarihinde Rize Belediyesi'nden inşaat yapı ruhsatı alınmış ve ruhsat harcı için 14.800,00₺ banka aracılığı ile ödenmiştir.
6. 13.01.2016 tarihinde inşaata su ve elektrik bağlanmıştır. Elektrik için 3.150,00₺ su için 1.600,00₺ depozito ödenmiştir. Ayrıca elektrik ve su bağlanması aşamasında 1.652,00₺ (%18 kdv dahil) gider yapılmıştır.
7. 15.01.2016 tarihinde inşaatın temel açma ve hafriyat çalışmalarını yapan taşeron firmaya 8.500,00₺ +1.530,00₺ KDV banka havalesiyle ödeme yapılmıştır.
8. 19.01.2016 tarihinde inşaatta kullanılmak üzere 5.800,00₺ +1.044,00₺ KDV tutarında kereste, tahta ve diğer ahşap malzemeler satın alınmış bedeli nakit ödenmiştir.
9. 22.01.2016 tarihinde 19.000,00₺ +3.420,00₺ KDV tutarında demir alınmış karşılığında banka havalesiyle ödeme yapılmıştır.
10. 29.01.2016 tarihinde 11.700,00₺ +2.106,00₺ KDV tutarında hazır beton alınmıştır. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir. Daha önce alınan inşaat malzemeleri (kereste, tahta, demir) ile birlikte inşaatın temelinin atılmasında kullanılmıştır.

11. 31.01.2016 tarihinde Ocak ayına ait işçi ücret tahakkuku yapılmıştır. İşçi ücretlerine ait bilgiler şöyledir;
- Brüt Ücret Toplamı: 4.000,00₺
- SGK Primi İşçi payı: 560,00₺
- İşsizlik Sigortası İşçi Payı: 40,00₺
- Gelir Vergisi: 510,00₺
- Damga Vergisi: 30,36₺
- Net Ücret: 2.859,64₺
- Asgari Geçim İndirimi: 352,15₺
- AGİ İle Ödenecek Net Ücret: 3.211,79₺
- SGK İşveren Payı: 820,00₺
- İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 80,00₺
12. 02.02.2016 tarihinde işçi ücretleri ödenmiştir.
13. 03.02.2016 tarihinde 1.300,00₺ +234,00₺ KDV tutarında çeşitli inşaat malzemeleri(vida, somun, çivi, demir tel, dübel) alınmış bedeli nakit ödenmiştir. Malzemeler doğrudan inşaata sevk edilmiştir.
14. 11.02.2016 tarihinde 7 No lu daire 140.000,00₺ ye satılmıştır. Satış bedeli firmanın banka hesabına yatırılmıştır.
15. 20.02.2016 tarihinde vergi ve primler ödenmiştir.
- ***Her ay aynı şekilde yapılan işçi ücretleri, vergi ve prim ödemeleri, KDV tahakkuku kayıtları tekrara düşülmemek amacıyla bu aşamadan sonra yazılmamıştır.
16. 21.02.2016 tarihinde 21.500,00₺ +3.870,00₺ KDV tutarında demir alınmış ve inşaata sevk edilmiştir. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
17. 25.02.2016 tarihinde 10.600,00₺ +1.908,00₺ KDV tutarında hazır beton alınmış ve inşaata sevk edilmiştir. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
18. 06.03.2016 tarihinde 7.400,00₺ +1.332,00₺ KDV tutarında temel izolasyon malzemesi alınmış bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
19. 10.03.2016 tarihinde 11.000,00₺ + 1.980,00₺ KDV tutarında demir ve 12.200,00₺ + 2.196,00₺ KDV tutarında hazır beton alınarak inşaata sevk edilmiştir. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.

20. 23.03.2016 tarihinde 9.950,00₺ + 1.791,00₺ KDV tutarında hazır beton alınmış bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
21. 15.04.2016 tarihinde 11.250,00₺ +2.025,00₺ KDV tutarında hazır beton alınmış bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
22. 12.05.2016 tarihinde işletmenin muhasebesini tutan serbest muhasebeci mali müşavir tarafından 7.316,00₺ (%18 KDV dahil) muhasebe ücreti olarak serbest meslek makbuzu düzenlenmiştir. %20 gelir vergisi stopajı yapılarak banka aracılığı ile ödeme yapılmıştır.
23. 15.05.2016 tarihinde 15.300,00₺ +2.754,00₺ KDV tutarında demir alınmıştır. Ödeme banka havalesiyle yapılmıştır.
24. 17.05.2016 tarihinde 12.050,00₺ +2.169,00₺ KDV tutarında hazır beton alınmıştır. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
25. 10.06.2016 tarihinde 12.800,00₺ +2.304,00₺ KDV tutarında hazır beton alınmıştır. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
26. 17.07.2016 tarihinde 21.600,00₺ +3.888,00₺ KDV tutarında demir alınmış ve inşaata sevk edilmiştir. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
27. 20.07.2016 tarihinde 13.000,00₺ +2.340,00₺ KDV tutarında hazır beton alınmış ve inşaata sevk edilmiştir. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
28. 05.08.2016 tarihinde 4 No' lu daire 175.000,00₺ ye satılmış satış bedeli işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.
29. 19.08.2016 tarihinde 13.050,00₺ +2.349,00₺ KDV tutarında hazır beton alınmış ve inşaata sevk edilmiştir. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
30. 08.09.2016 tarihinde 74.500,00₺ +13.410,00₺ KDV tutarında tuğla, kum, çimento, kireç, alçı ve diğer inşaat malzemeleri alınarak inşaata gönderilmiştir. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
31. 03.10.2016 tarihinde 51.800,00₺ +9.324,00₺ KDV tutarında dış kaplama malzemesi ve boya alınmıştır. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
32. 03.11.2016 tarihinde inşaatın kaba işi bitmiş kalan işler taşeron işletmeye verilmiştir.
33. 17.12.2016 tarihinde taşeron firma inşaatın kalan kısmını tamamlamıştır. Taşeron firma 342.200,00₺ (%18 KDV dahil) tutarında malzemeli işçilik faturası düzenlemiştir. Tutarın 140.000,00₺ si malzeme gideri, 150.000,00₺

si işçilikten oluşmaktadır. Fatura bedeli banka havalesiyle taşeron firmaya ödenmiştir.

34. 24.12.2016 tarihinde Rize belediyesinden yapı kullanım izin belgesi(iskan) alınmıştır. İskan harcı olarak 4.938,00₺ ödenmiştir.
35. 25.12.2016 tarihinde arsa sahibine daire ve dükkanları teslim edilmiştir.
36. 28.12.2016 tarihinde kalan daire ve dükkanların tamamı satılmıştır. Bedeli işletmenin banka hesabına yatmıştır. (Kalan 6 dairenin adedi 190.000,00₺ den dükkan ise 200.000,00₺ ye satılmıştır.)
37. 31.12.2016 tarihinde dönem sonu işlemleri yapılmıştır.

ABC inşaat işletmesinin inşaat faaliyetini tamamlamasıyla ortaya çıkan maliyetler ve sayısal bilgiler aşağıdaki gibidir;

Toplam İnşaat Alanı; 1510m²

$$12 \text{ Adet daire} \times 110\text{m}^2 = 1.320\text{m}^2$$

$$2 \text{ Adet dükkan} \times 95\text{m}^2 = 190\text{m}^2$$

Paylaşım Oranı; %35 (Arsa payı) = 535m²

$$4 \text{ Adet daire} \times 110\text{m}^2 = 440\text{m}^2$$

$$1 \text{ Adet dükkan} \times 95\text{m}^2 = 95\text{m}^2$$

Müteahhide Kalan; %65 = 975m²

$$8 \text{ Adet daire} \times 110\text{m}^2 = 880\text{m}^2$$

$$1 \text{ Adet dükkan} \times 95\text{m}^2 = 95\text{m}^2$$

Toplam İnşaat Maliyeti; 784.649,25₺

$$\text{Direkt ilk madde malzeme gideri} = 475.800,00₺$$

$$\text{Direkt işçilik gideri} = 233.361,25₺$$

$$\text{Genel üretim gideri} = 75.488,00₺$$

İnşaatın Birim(m²) Maliyeti; $784.649,25\text{₺} / 1510\text{m}^2 = 519,63\text{₺}$ ¹³²

Daire Birim Maliyeti = $519,63\text{₺} \times 110\text{m}^2 = 57.159,30\text{₺}$

Dükkan Birim Maliyeti = $519,63\text{₺} \times 95\text{m}^2 = 49.364,85\text{₺}$

Arsa Maliyeti; $278.002,05\text{₺}$ ¹³³

4 Adet daire x $57.159,30\text{₺} = 228.637,20\text{₺}$

1 Adet dükkan x $49.364,85\text{₺} = 49.364,85\text{₺}$

Müteahhide Kalan Yapının Birim Maliyeti; $784.649,25\text{₺} / 975\text{m}^2 = 804,76\text{₺}$

Müteahhide Kalan Dairelerin Birim Maliyeti; $110\text{m}^2 \times 804,76\text{₺} = 88.523,60\text{₺}$

Müteahhide Kalan Dükkanın Birim Maliyeti; $95\text{m}^2 \times 804,76\text{₺} = 76.452,20\text{₺}$

KDV Matrahı Açısından Arsa Maliyeti; $291.902,15\text{₺}$

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin (daire ve dükkan) KDV matrahı hesaplanırken ilgili daire ve dükkan maliyetlerine toptan satışlarda %5, perakende satışlarda %10 ilave yapılarak KDV matrahı bulunur¹³⁴. Bulunan daire maliyetlerine net alanı 150m^2 üzerindeki daireler için %18 KDV oranı uygulanırken net alanı 150m^2 ve altındaki daireler için %1 KDV hesaplanır. Ofis veya işyerleri için metrekareye bakılmaksızın %18 KDV oranı uygulanır¹³⁵.

Arsa Karşılığı Daire KDV Matrahı; $240.069,06\text{₺}$

Arsa sahibine teslim edilen 4 adet daire x $57.159,30\text{₺} = 228.637,20\text{₺}$

Teslim edilen dairelerin emsal değeri; $228.637,20\text{₺} \times 1,05 = 240.069,06\text{₺}$

Arsa Karşılığı Daire KDV Tutarı(%1); $240.069,06\text{₺} \times 0,01 = 2.400,69\text{₺}$

¹³² Toplam inşaat maliyetinin toplam inşaat alanına bölünmesiyle bulunmuştur.

¹³³ Arsa maliyeti arsa karşılığı olarak arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin üretim maliyetinden oluşmaktadır.

¹³⁴ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Madde267.

¹³⁵ Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar, 30.12.2007 Tarih, Karar sayısı: 2007/13033_Resmi Gazete, Sayı: 26742

Arsa Karşılığı Dükkan KDV Matrahı; 51.833,09₺

Arsa sahibine teslim edilen 1 adet dükkan x 49.364,85₺ = 49.364,85₺

Teslim edilen dükkanın emsal değeri; 49.364,85₺ x 1,05 = 51.833,09₺

Arsa Karşılığı Dükkan KDV Tutarı(%18); 51.833,09₺ x 0,18 = 9.329,95₺

Arsa Karşılığı Toplam KDV Tutarı; 2.400,69₺ + 9.329,95₺ = 11.730,64₺

Müteahhide Kalan Daire ve İşyerlerinin Satış Tutarı; 1.655.000,00₺

Daire satışı tutarı; 1.455.000,00₺¹³⁶

Dükkan satış tutarı; 200.000,00₺

Satışın KDV'si; 50.550,00₺

Daire satışının KDV'si (%1); 1.455.000,00₺ x 0,01 = 14.550,00₺

Dükkan satışının KDV'si (%18); 200.000,00₺ x 0,18 = 36.000,00₺

¹³⁶ Temelden satılan iki daire; 140.000,00₺ + 175.000,00₺ ve inşaat tamamlandıktan sonra satılan daireler; + (6 x 190.000,00₺ = 1.140.000,00₺) = 1.455.000,00₺

4.1.1. Örnek Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetine İlişkin Muhasebe Kayıtları

1	01.01.2016	100 KASA HS. 102 BANKALAR HS. 500 SERMAYE HS. Açılış kaydı	40.000,00 710.000,00	750.000,00
2	03.01.2016	900 TESLİM ALINAN ARSALAR HS 910 ARSA TESLİM EDENLER HS Kat karşılığı arsa alınması	390.000,00	390.000,00
3	03.01.2016	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 100 KASA HS. Kat karşılığı inşaat noter sözleşme ücreti	3.000,00 540,00	3.540,00
4	04.01.2016	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. İnşaat proje bedeli	17.500,00 3.150,00	20.650,00
5	10.01.2016	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Yapı denetim ücreti	19.150,00 3.447,00	22.597,00
6	12.01.2016	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 102 BANKALAR HS. Belediye inşaat yapı ruhsatı ücreti	14.800,00	14.800,00
7	13.01.2016	126 VER. DEPZT. VE TEMİNATLAR HS. 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 191 İNDİRİLECEK KDV I 100 KASA HS. Elektrik ve su aboneliği bağlanma giderleri	4.750,00 1.400,00 252,00	6.402,00

8	15.01.2016	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Hafriyat çalışmaları taşeron giderleri	8.500,00 1.530,00	10.030,00
9	19.01.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 100 KASA HS. İnşaat malzemesi alınması(Kereste, tahta)	5.800,00 1.044,00	6.844,00
10	22.01.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Demir alınması	19.000,00 3.420,00	22.420,00
11	29.01.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Hazır beton alınması	11.700,00 2.106,00	13.806,00
12	29.01.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Malzemelerin inşaata sevki	36.500,00	36.500,00
13	31.01.2016	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS. 335 PERSONELE BORÇLAR HS. 360 ÖDNCK. VERG. VE FONLAR HS. 361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS. Ocak ayı işçi ücret tahakkuku	4.900,00 352,15	3.211,79 540,36 1.500,00
14	31.01.2016	190 DEVREDEN KDV HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. Kdv tahakkuk kaydı	15.489,00	15.489,00
15	02.02.2016	335 PERSONELE BORÇLAR HS. 102 BANKALAR HS. İşçi ücretlerinin ödenmesi	3.211,79	3.211,79

16	03.02.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 100 KASA HS. İnşaat malzemesi alın(vida, somun, çivi, demir tel)	1.300,00 234,00	1.534,00
17	03.02.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Malzemelerin inşaata sevki	1.300,00	1.300,00
18	11.02.2016	102 BANKALAR HS. 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS. 7 nolu dairenin temelden satılması	140.000,00	140.000,00
19	20.02.2016	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. 361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS. 102 BANKALAR HS. 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS. Vergi ve prim borçlarının ödenmesi	540,36 1.500,00	1.688,21 352,15
20	21.02.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Demir alınması	21.500,00 3.870,00	25.370,00
21	21.02.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Malzemenin inşaata sevki	21.500,00	21.500,00
22	25.02.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Hazır beton alınması	10.600,00 1.908,00	12.508,00
23	25.02.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Malzemenin inşaata sevki	10.600,00	10.600,00

24	06.03.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	7.400,00	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.332,00	
		102 BANKALAR HS.		8.732,00
		İzolasyon malzemesi alımı		
25	06.03.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.	7.400,00	
		150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		7.400,00
		Malzemenin inşaata sevki		
26	10.03.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	23.200,00	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	4.176,00	
		102 BANKALAR HS.		27.376,00
		Demir ve hazır beton alınması		
27	10.03.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.	23.200,00	
		150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		23.200,00
		Malzemenin inşaata sevki		
28	23.03.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	9.950,00	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.791,00	
		102 BANKALAR HS.		11.741,00
		Hazır beton alınması		
29	23.03.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.	9.950,00	
		150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		9.950,00
		Malzemenin inşaata sevki		
30	15.04.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	11.250,00	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	2.025,00	
		102 BANKALAR HS.		13.275,00
		Hazır beton alınması		
31	15.04.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.	11.250,00	
		150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		11.250,00
		Malzemenin inşaata sevki		

32	12.05.2016	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	6.200,00	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.116,00	
		102 BANKALAR HS.		6.076,00
		360 ÖDENECEK VERGİ VE FON. HS.		1.240,00
		Muhasebe ücreti		
33	15.05.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	15.300,00	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	2.754,00	
		102 BANKALAR HS.		18.054,00
		Demir alınması		
34	15.05.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.	15.300,00	
		150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		15.300,00
		Malzemenin inşaata sevki		
35	17.05.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	12.050,00	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	2.169,00	
		102 BANKALAR HS.		14.219,00
		Hazır beton alınması		
36	17.05.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.	12.050,00	
		150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		12.050,00
		Malzemenin inşaata sevki		
37	10.06.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	12.800,00	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	2.304,00	
		102 BANKALAR HS.		15.104,00
		Hazır beton alınması		
38	10.06.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.	12.800,00	
		150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		12.800,00
		Malzemenin inşaata sevki		
39	17.07.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	21.600,00	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	3.888,00	
		102 BANKALAR HS.		25.488,00
		Demir alınması		

40	17.07.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Malzemenin inşaata sevki	21.600,00	21.600,00
41	20.07.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Hazır beton alınması	13.000,00 2.340,00	15.340,00
42	20.07.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Malzemenin inşaata sevki	13.000,00	13.000,00
43	05.08.2016	102 BANKALAR HS. 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS. 4 Nolu dairenin satılması	175.000,00	175.000,00
44	19.08.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Hazır beton alınması	13.050,00 2.349,00	15.399,00
45	19.08.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Malzemenin inşaata sevki	13.050,00	13.050,00
46	08.09.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. İnşaat malzemesi(tuğla, kum, çimento, kireç..) alımı	74.500,00 13.410,00	87.910,00
47	08.09.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Malzemenin inşaata sevki	74.500,00	74.500,00

48	03.10.2016	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Boya ve dış kaplama malzemesi alımı	51.800,00 9.324,00	61.124,00
49	03.10.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Malzemenin inşaata sevki	51.800,00	51.800,00
50	17.12.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. Taşeron işletmeye ödeme yapılması	140.000,00 150.000,00 52.200,00	342.200,00
51	24.12.2016	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 100 KASA HS. Yapı kullanım izni (iskan) harcı	4.938,00	4.938,00
52	24.12.2016	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 320 SATICILAR HS. Arşanın payının inşaatın maliyetine yüklenmesi	278.002,05	278.002,05
53	24.12.2016	910 ARSA TESLİM EDENLER HS 900 TESLİM ALINAN ARSALAR HS. Arsa maliyeti nazım hesapların kapatılması	390.000,00	390.000,00
54	25.12.2016	120 ALICILAR HS. 320 SATICILAR HS. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 391 HESAPLANAN KDV HS. Arsa sahibine arsa karşılığı bölümlerin teslimi	11.730,64 278.002,05	278.002,05 11.730,64
55	28.12.2016	102 BANKALAR HS. 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 391 HESAPLANAN KDV HS. Tüm dairelerin ve işyerinin satışı	1.075.550,00 315.000,00	1.340.000,00 50.550,00

56	31.12.2016	190 DEVREDEN KDV HS.	60.398,42	
		391 HESAPLANAN KDV HS.	62.280,58	
		190 DEVREDEN KDV HS.		70.479,00
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.		52.200,00
		Dönem sonu kdv tahakkuk kaydı		
57	31.12.2016	151 YARI MAMULLER HS.	1.062.651,30	
		711 DİMMG YANSITMA HS.		753.802,05
		721 DİG YANSITMA HS.		233.361,25
		731 GÜG YANSITMA HS.		75.488,00
		Üretim maliyetlerinin yarı mamul hesabına devri		
58	31.12.2016	711 DİMMG YANSITMA HS.	753.802,05	
		721 DİG YANSITMA HS.	233.361,25	
		731 GÜG YANSITMA HS.	75.488,00	
		710 DİREKT İLK MAD. MALZ. GİD. HS.		753.802,05
		720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.		233.361,25
		730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		75.488,00
		Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması		
59	31.12.2016	152 MAMULLER HS.	1.062.651,30	
		151 YARI MAMULLER HS.		1.062.651,30
		Üretim maliyetlerinin mamul hesabına devri		
60	31.12.2016	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS.	1.062.651,30	
		152 MAMULLER HS.		1.062.651,30
		Satılan daire ve işyerlerinin maliyeti		
61	31.12.2016	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	1.062.651,30	
		620 SAT. MAMULLER MALİYETİ HS.		1.062.651,30
		Satış maliyetinin dönem kar-zarar hesabına devri		
62	31.12.2016	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	1.618.002,05	
		690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		1.618.002,05
		Satış hesabının dönem kar-zarar hesabına devri		
63	31.12.2016	691 DÖNEM KARI VERGİ KARŞ. HS.	111.070,15	
		370 DÖNEM KARI VERGİ KARŞ. HS.		111.070,15
		Dönem karı vergi karşılığı ayrılması		

64	31.12.2016		
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	555.350,75	
	691 DÖNEM KARI VERGİ KARŞ. HS.		111.070,15
	692 DÖN. NET KARI VEYA ZARARI HS.		444.280,60
	Dönem net karının saptanması		
65	31.12.2016		
	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	444.280,60	
	590 DÖNEM NET KARI HS.		444.280,60
	Dönem net karının bilançooya aktarılması		
66	31.12.2016		
	370 DÖNEM KARI VERGİ KARŞ. HS.	111.070,15	
	500 SERMAYE HS.	750.000,00	
	590 DÖNEM NET KARI HS.	444.280,60	
	100 KASA HS.		16.742,00
	102 BANKALAR HS.		1.211.729,75
	120 ALICILAR HS.		11.730,58
	126 VER. DEPZT. VE TEMNT. HS.		4.750,00
	190 DEVREDEN KDV HS.		60.398,42
	Kapanış kaydı		

4.1.2. Örnek Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetine İlişkin Mizan

Tablo 4: ABC inşaat işletmesi 31/12/2016 tarihli kesin mizanı

No	HESAP İSMİ	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
1	100 KASA HS.	40000,00	23258,00	16742,00	-
2	102 BANKALAR HS.	2100550,00	888820,25	1211729,75	-
3	120 ALICILAR HS.	11730,58	-	11730,58	-
4	126 VER. DEP. VE TEM. HS.	4750,00	-	4750,00	-
5	136 DİĞ. ÇEŞT. ALCK. HS.	5447,89	5447,89	-	-
6	150 İLK MAD. VE MLZ. HS.	336800,00	336800,00	-	-
7	151 YARI MAMULLER HS.	1063651,30	1063651,30	-	-
8	152 MAMULLER HS.	1063651,30	1063651,30	-	-
9	190 DEVREDEN KDV HS.	530099,42	469701,00	60398,42	-
10	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	122859,00	122859,00	-	-
11	320 SATICILAR HS.	278002,05	278002,05	-	-
12	335 PERSONELE BORÇ. HS.	54097,52	54097,52	-	-
13	340 ALINAN SİP. AVNS. HS.	315000,00	315000,00	-	-
14	360 ÖD. VERG. VE FON. HS.	10432,87	10432,87	-	-
15	361 ÖD. SOS. GÜV. KES.	25518,75	25518,75	-	-
16	370 DÖN. KARI VERG. HS.	-	111070,15	-	111070,15
17	391 HES. KDV HS.	62280,64	62280,64	-	-
18	500 SERMAYE HS.	-	750000,00	-	750000,00
19	590 DÖNEM NET KARI HS.	-	444280,60	-	444280,60
20	600 YURT İÇİ SAT. HS.	1618002,05	1618002,05	-	-
21	620 SAT. MAM. MLYT. HS.	1063651,30	1063651,30	-	-
22	690 DÖN. K/Z HS.	1618002,05	1618002,05	-	-
23	691 DÖN. KARI VERG. HS.	111070,15	111070,15	-	-
24	692 DÖN. NET K/Z HS.	444280,60	444280,60	-	-
25	710 DİMMG HS.	754802,05	754802,05	-	-
26	711 DİMMG YANS. HS.	754802,05	754802,05	-	-
27	720 DİG HS.	233361,25	233361,25	-	-
28	721 DİG HS. YANS. HS.	233361,25	233361,25	-	-
29	730 GÜG HS.	75488,00	75488,00	-	-
30	731 GÜG HS. YANS. HS.	75488,00	75488,00	-	-
TOPLAM		13007180,07	13007180,07	1305350,75	1305350,75

4.1.3. Örnek Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetine İlişkin Kapanış Bilançosu

Tablo 5: ABC inşaat işletmesi 31/12/2016 tarihli kapanış bilançosu

100 KASA HS.	16742,00	370 DÖN.KARI VER.KARŞ.HS.	111070,15
102 BANKALAR HS.	1211729,75	500 SERMAYE HS.	750000,00
120 ALICILAR HS.	11730,58	590 DÖNEM NET KARI HS.	444280,60
126 VER.DEP. VE TEM. HS.	4750,00		
190 DEVREDEN KDV HS.	60398,42		
TOPLAM	1305350,75	TOPLAM	1305350,75

4.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Maliyet Tespiti Sorunlarına Yönelik Saha Çalışması

Çalışma kapsamında kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyetlerin belirlenmesine yönelik sorunların tespiti için Rize ili merkez ilçede faaliyet gösteren inşaat firmaları ve muhasebe meslek mensuplarıyla mülakat yapılmıştır. Çalışmadan elde edilen veriler nitel araştırma yöntemi kapsamında yer alan betimsel analiz yöntemiyle incelenmiştir. Bu kapsamda veriler mülakat sorularına göre sınıflandırılarak tablolar oluşturulmuş ve karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Daha sonra bu betimlemeler yorumlanmış ve sonuçlar ortaya konmuştur.

4.2.1. Çalışmanın Amacı

Çalışmamızda, kat karşılığı inşaat faaliyetlerindeki maliyet tespiti sorunlarına yönelerek, özellikle işçilik maliyetleri kapsamında karşılaşılan sorunların belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla yapılan bir mülakat çalışması çerçevesinde, kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde inşaat maliyetleri ve maliyetlerin doğru tespitine yönelik sorunlara ilişkin hususlar ele alınmıştır. Daha sağlıklı sonuçlara ulaşmak amacıyla mülakat öncesinde ilgili meslek mensuplarıyla görüşülmüş ve mülakat sorularının içeriğı bu şekilde belirlenmiştir. Ortaya çıkan sonuçlar tartışılarak, sektörde yaşanan maliyet tespitine ilişkin sorunlara çözüm önerileri getirilmiştir.

4.2.2. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtlar

Çalışma öncesi gerek sektörde faaliyet gösteren müteahhitlerle gerekse sektörde mükellefleri olan muhasebe meslek mensuplarıyla ön görüşmeler yapılmıştır. Buradan elde edilen görüş ve öneriler ışığında çalışmamıza zemin oluşturacak soru ve ifadeler ortaya çıkmıştır. Çalışmaya ön hazırlık olan bu bölümde kat karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin temel sorunlar ortaya konmuş ve

bu doğrultuda mülakat soruları netleştirilmiştir. Çalışma Rize ili merkez ilçede faaliyet gösteren müteahhitler ve muhasebe meslek mensuplarına yönelik uygulanmıştır. Bu kapsamda görüşülecek müteahhitlerin kat karşılığı inşaat faaliyetleri olmasına dikkat edilmiştir. Ayrıca görüşme yapılacak müteahhitler belirlenirken son bir yıl içinde gerçekleşen veya devam eden kat karşılığı inşaat faaliyeti olmasına dikkat edilmiştir. Araştırma kapsamında görüşmelerin yapıldığı muhasebe meslek mensupları belirlenirken en az bir tane kat karşılığı inşaat faaliyeti yapan mükellefinin bulunmasına dikkat edilmiştir. Katılımcılar kolayca örnekleme yöntemi ile belirlenmiştir. Bu kapsamda yirmi beş müteahhit ve meslek mensubuyla görüşülmüştür.

4.2.3. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada sorunların tespit edilmesi amacıyla saha araştırması yapılmıştır. Bu amaçla nitel araştırma yöntemlerinden biri olan mülakat(görüşme) tekniği kullanılmıştır. Mülakat soruları belirlenirken konunun dağılmaması ve araştırılmak istenilen hususların dışına çıkılmaması için açık uçlu sorulardan kaçınılmıştır. Yine araştırmaya gereğinden fazla müdahil olup katılımcıların görüşlerini kısıtlamamak amacıyla kapalı uçlu sorulardan da kaçınılmıştır. Bu amaçla çalışmamızda yarı yapılandırılmış mülakat tekniği kullanılmıştır. Bu sayede hem araştırılmak istenen konunun dışına çıkılmaması sağlanmış hem de katılımcılara görüş bildirmelerinde esneklik sağlanmıştır. Katılımcılarla yapılan görüşmelerde önceden hazırlanmış yarı yapılandırılmış mülakat formları kullanılmıştır. Soru cevap ve tartışma şeklinde geçen mülakatlarda katılımcıların cevapları ve görüşleri bu formlara kaydedilmiştir. Mülakat çalışmasından elde edilen veriler nitel araştırma yöntemi kapsamında yer alan betimsel analiz yöntemiyle incelenmiştir. Bu kapsamda veriler mülakat sorularına göre sınıflandırılarak tablolar oluşturulmuş ve karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Daha sonra bu betimlemeler yorumlanmış ve sonuçlar ortaya konmuştur.

4.2.4. Verilerin Toplanması

Çalışmada veri toplama aracı olarak önceden hazırlanmış yarı yapılandırılmış mülakat formları kullanılmıştır. Bu formlar oluşturulurken uzman görüşüne sunulmuş, alınan dönütler doğrultusunda hazırlanan sorular tekrar düzenlenmiştir. Bu kapsamda amacına ulaşmadığı düşünülen kimi sorular revize edilmiş, bazı sorular ise mülakat formundan çıkarılmıştır. Ardından ilgili forma yeni sorular ilave edilmiştir. Mülakat yapılacak firmalar kolayda örnekleme yöntemiyle Rize ili merkez ilçede faaliyet gösteren firmalar arasından seçilmiştir.

4.2.5. Verilerin Analizi

Çalışmada elde edilen verilerin analizi nitel araştırma yöntem ve usullerine göre yapılmıştır. Bu kapsamda veriler bir nitel araştırma tekniği olan betimsel analiz tekniğine tabi tutulmuştur. Bu yaklaşımda elde edilen verilerin, önceden tasarlanan araştırma sorularının işaret ettiği temalara göre düzenlenip yorumlanması gerekir. Amaç elde edilen bulguları sistematik olarak ve yorumlanmış bir şekilde okuyucuya yansıtılmaktır¹³⁷.

Bu amaçla her bir görüşme formu baştan sona okunmuştur. Görüşme formlarındaki soruların özelliklerine, katılımcı özelliklerine ve verilen cevaplara göre sınıflandırmalar yapılmıştır. Bu doğrultuda tablolar oluşturulmuş, tablolar yardımıyla veriler analiz edilmiştir. Ayrıca verilerin analizinde katılımcı görüşlerini yansıtılmak amacıyla doğrudan alıntılara da yer verilmiştir.

¹³⁷ Remzi Altunışık, vd. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya: Sakarya Yayıncılık, 2010, s.322.

Bulgular;

Araştırma kapsamında yapılan mülakatlardan elde edilen veriler aşağıda tablolar halinde verilmiştir.

Tablo 6: *Demografik özellikler*

		Muhasebeci	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
Katılımcı Sayısı		10	13	2	25
Yaş	30-40 Arası	3	5	1	9
	40-50 Arası	4	2	1	7
	50-60 Arası	2	5	-	7
	60-70 Arası	-	1	-	1
	70+	1	-	-	1
Yaş Ortalaması		47,6	44,9	40,5	
Eğitim Durumu	İlk Okul	-	3	-	3
	Orta Okul	-	2	-	2
	Lise	1	3	1	5
	Ön Lisans	1	1	1	3
	Lisans	8	2	-	10
	Lisans Üstü	-	2	-	2
Mesleki	10 Yıldan Az	2	3	-	5
	10-20 Arası	3	5	1	9
	20-30 Arası	2	3	1	6
	30-40 Arası	2	2	-	4
	40+	1	-	-	1

Araştırma kapsamında Rize ili merkez ilçede yapılan mülakat çalışmasından elde edilen veriler katılımcıların demografik özelliklerine göre Tablo 6 da özetlenmiştir. Bu verilerde görüldüğü gibi katılımcıların %40' ı muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Katılımcıların %52' si müteahhitlerden oluşmaktadır. Hem muhasebe meslek mensubu olan hem de müteahhitlik faaliyetinde bulunanların oranı ise %8 dir.

Katılımcıların yaşı 30 ile 70 arasında değişmekte, bir katılımcı 70 yaşının üstünde olup bu aralığın dışına çıkmaktadır. Yaş ortalamaları muhasebe meslek mensuplarında müteahhitlere oranla daha yüksek olduğu görülmektedir.

Eğitim durumlarına bakıldığında katılımcıların %40'ının lisans mezunu oldu ğörülmektedir. Bu oran muhasebe meslek mensuplarında %80, müteahhitlerde %30 olup muhasebeci müteahhitlerde lisans mezunu yoktur. Müteahhitler arasında iki katılımcı lisansüstü eğitimlerini tamamlamışlardır. Müteahhitlerin önemli bir kısmının(%62) ilkokul, ortaokul ve lise düzeyinde eğitim almış oldukları görülmektedir.

Katılımcıların mesleki deneyimlerine bakıldığında çoğunluğun 10 ile 30 yıl arasında mesleki deneyim sahibi olduğu görülmektedir. 10 yıldan az mesleki deneyime sahip olan 5 katılımcı vardır. Yalnızca bir katılımcı 40 yılın üstünde mesleki deneyime sahiptir. Mesleki deneyim süreleri açısından muhasebe meslek mensupları ile müteahhitler arasında önemli bir fark görülmemektedir.

Tablo 7: *Kat karşılığı inşaat işlerinde maliyetlerin doğru tespiti.*

	Muhasebeci	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
Doğru tespit edildiğini düşünüyorum.	3	4	-	7
Doğru tespit edildiğini düşünmüyorum.	7	9	2	18

Tablo 7 de katılımcılara sorulan kat karşılığı inşaat işlerinde maliyetlerin doğru tespit edildiğini düşünüyor musunuz sorusuna katılımcıların %28'i doğru tespit edildiği yönünde cevap verirken, %72'si ise doğru tespit edilmediği yönünde cevap vermişlerdir. Katılımcıların çoğunluğunun görüşü kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyetlerin doğru tespit edilmediği yönündedir.

Muhasebe meslek mensuplarında maliyetlerin doğru tespit edilemediğini düşünenlerin oranı %70 dir. Müteahhitlerde bu oran %69 olarak karşımıza çıkmaktadır. Oranlara bakıldığında muhasebe meslek mensuplarıyla müteahhitler arasında maliyetlerin doğru tespit edilemediği görüşü oransal olarak birbirine çok yakın çıkmıştır. Muhasebeci müteahhitlerde ise katılımcıların tamamı maliyetlerin doğru tespit edilmediği yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 8: *Maliyetlerin tespitine yönelik en önemli sorun.*

	Muhasebeci	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
Kayıt dışı işçilik	6	7	2	15
Belgelendirileme yen giderler	1	1	-	2
Kurumsallaşma ve bilgi eksikliği	1	1	-	2

Mülakat çalışması kapsamında katılımcılara sorulan kat karşılığı inşaat işlerinde maliyetlerin tespitine yönelik en önemli sorun sizce nedir sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda tablo 8 oluşturulmuştur. Tablo 8’de bu soruya katılımcıların vermiş oldukları cevaplar kategorize edilerek sınıflandırmalar yapılmıştır. En az iki katılımcı tarafından verilmiş olan cevap kategorik olarak değerlendirilmiş ve tablo 8’e alınmıştır. Diğerlerinden tamamen farklılık arz eden katılımcı görüşleri tabloya alınmayıp doğrudan alıntılarla ayrıca verilmiştir.

Katılımcıların %60 kat karşılığı inşaat işlerinde en önemli sorun olarak işçilik maliyetini görmekte-dirler. Bu görüşte olanlar işçilik maliyetlerinin tespitinin eksik yapıldığını ve bu alanda bir kayıt dışılığın olduğunu belirtmişlerdir. Katılımcıların %8’i belgelendirilemeyen giderleri en önemli sorun görürken, %8’i de kurumsallaşamama ve bilgi eksikliği sorununu en önemli sorun olarak görmekte-dirler.

Tablo 8’de kategorize edilen görüşler dışında görüş belirten katılımcıların görüşleri ise şöyledir;

Bu soruya bir katılımcı “*İnşaatın uzun sürmesi, çünkü iş uzadıkça maliyetlerin tespit edilmesi zorlaşıyor.*” şeklinde cevap vermiştir. Diğer bir katılımcı “*Vergi yükü yüksek, bu da maliyetlerin gerçeğe uygun gösterilmesini engelliyor.*” şeklinde görüş bildirmiştir.

Tablo 9: Sırasıyla en önemli üç maliyet unsuru.

		Muhasebeci	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
Arsa maliyeti	1	8	13	2	23
	2	1	-	-	1
	3	-	-	-	-
Malzeme maliyeti	1	1	-	-	1
	2	6	8	1	15
	3	2	5	1	8
İşçilik maliyeti	1	-	-	-	-
	2	2	5	1	8
	3	7	8	1	16

Tablo 9 da katılımcılara sorulan “*Kat karşılığı inşaat işlerinde en önemli üç maliyet unsuru sizce sırasıyla nedir?*” sorusuna verilen cevaplar gösterilmiştir. Katılımcıların verdiği cevaplara göre üç maliyet unsuru ön plana çıkmış ve bu doğrultuda tablo 9 oluşturulmuştur. Katılımcılar bu üç maliyet unsuru sıralamış ve sıralamaya göre hangi maliyet unsurunun hangi sırada kaç kez söylendiği ilgili sıralama satırının yanına yazılmıştır. Buna göre katılımcıların 23’ü arsa maliyetinin en önemli maliyet unsuru olduğunu söylemişlerdir. Sırasıyla 15 katılımcı ikinci sırada en önemli maliyet unsuru olarak malzeme maliyetini göstermişlerdir. 16 katılımcı da işçilik maliyetinin en önemli üçüncü maliyet unsuru olarak göstermişlerdir. Buna göre katılımcıların %92’si en önemli maliyet unsuru olarak arsa maliyetini görmekte-dirler. Yalnızca bir katılımcı en önemli maliyet unsuru olarak malzeme maliyetini belirtmiştir. Bir katılımcı da maliyetler arasında bir sıralama yapmayıp farklı bir görüş bildirmiştir. SMMM olan bu katılımcı “*Genelde arsa maliyeti en önemli maliyet unsurudur. İşçilik ve malzeme maliyeti ise bir birine yakındır. Fakat arsa merkezi bir yerde ise bu durum geçerlidir. Merkez dışındaki mahallerde arsa maliyetleri düşük olduğundan işçilik veya malzeme maliyeti arsa maliyetini geçebilir.*” şeklinde görüş bildirmiştir.

Tablo 10: Kaydi maliyetler ile fiali maliyetler arasında farklılık.

	Muhasebeci	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
Önemli bir fark vardır	8	8	2	18
Önemli bir fark yoktur	2	5	-	7

Tablo 10 da kaydi maliyetler ile fiili maliyetler arasında önemli bir fark olup olmadığı sorusu sorulmuştur. Katılımcıların %72 si önemli bir farkın olduğunu söylerken kalan %28'i önemli bir farkın olmadığını belirtmişlerdir. Bu soruya muhasebe meslek mensuplarının %80' i fark olduğu yönünde cevap verirken, müteahhitlerin ise %61' fark olduğu yönünde cevap vermişlerdir. Muhasebeci müteahhitlerin tamamı fark olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 11: *İşçilik maliyetlerinin mevzuata göre yapılan mevcut uygulamalarda toplam maliyete oranı.*

	Muhasebeci	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
%10' dan az	10	7	2	19
%10-%20 arası	-	4	-	4

Mevzuata göre yapılan mevcut uygulamalarda işçilik maliyetlerinin toplam maliyete oranının sorulduğu soruda muhasebe meslek mensuplarının ve muhasebeci müteahhitlerin tamamı %10' dan az cevabını vermişlerdir. Müteahhitlerin ise %53'ü işçilik maliyetlerinin %10'un altında olduğunu söylemiş, %30'u işçilik maliyetlerinin %10 ile %20 arasında olduğunu söylemiştir. İki müteahhit ise bir oran verememiştir. Buna göre katılımcıların %76'sı işçilik maliyetlerinin mevcut uygulamalarda %10'un altında olduğu söylemişlerdir. Katılımcıların %16'sı ise %10 ile %20 arasında işçilik maliyetlerinin olduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 12: *Fiili durumda(gerçekte)işçilik maliyetlerinin toplam maliyete oranı.*

	Muhasebeci	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
%10' dan az	-	-	-	-
%10-%20 arası	2	3	-	5
%20' den fazla	7	10	2	19

Tablo 12'de katılımcılara kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde fiili durumda yani gerçekte işçilik maliyetlerinin toplam inşaat maliyetine oranı sorulmuştur. Bu soruya katılımcıların hiç biri %10 dan az cevabını vermemiştir. Katılımcıların %20'si fiili işçilik maliyetlerinin %10 ile %20 arasında olduğunu söylemişlerdir. Katılımcıların %76'sı fiili işçilik maliyetlerinin %20'nin üstünde olduğunu

söylemişlerdir. Muhasebe meslek mensubu olan bir katılımcı bu konuda bir veriye sahip olmadığını söylemiştir.

Tablo 13: *İşçilik maliyetlerinin fiili duruma(gerçeğe) uygun hesaplanması için çözüm önerileri.*

	Muhasebeci	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
İşçiye yönelik teşvikler	2	1	1	4
Kurumsal bir taşeronluk sistemi	4	6	-	10
Asgari işçilik düzenlenmesi	1	-	1	2

İşçilik maliyetlerinin gerçeğe uygun hesaplanması için çözüm önerileriniz nelerdir sorusuna katılımcılar tarafından çok sayıda farklı cevap verilmiştir. Birden çok katılımcı tarafından verilmiş cevaplar tablo 13'e alınmıştır. Diğer cevaplar ise doğrudan alıntılar şeklinde aşağıda verilmiştir.

Katılımcıların %40'ı bu soruya kurumsal bir taşeronluk sistemi oluşturulması gerektiği yönünde cevap vermişlerdir. Katılımcıların %16'sı işçiye yönelik teşvik verilmesi gerektiğini söylerken, %8 ise asgari işçilik uygulamasının düzenlenmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Tablodaki temalar dışında verilen cevaplarda ise bir katılımcı "*Toplumumuzda vergi kültürü yok, vergi kültürünün oluşturulması lazım. Kayıt dışı ve usulsüz işlem yapılmaması lazım.*" şeklinde cevap vermiştir.

Başka bir katılımcı "*İşçilik maliyetleri asgari işçiliğe endeksli olmamalı.*" şeklinde görüş bildirmiştir.

Bir katılımcı da "*İşçiliklerimizi faturalandıracak firmalar olursa faydalı olur. Fakat bu sefer de stopaj sebebiyle işçilik maliyetleri artacaktır. Biz de bunu satış fiyatına yansıtmak zorunda kalacağız. Yani açıkçası şimdiki durumdan şikayetler olsa da bu durum işçi hariç herkesin işine geliyor.*" şeklinde görüş bildirmiştir.

Diğer bir katılımcı “ İşçilikte genelde iki tür usulsüzlük oluyor. İşçilik ya hiç gösterilmiyor ya da günleri eksik gösteriliyor. Örneğin inşaatta 50 gün çalışmış bir işçinin çalışma süresi 20 gün gösteriliyor. Ya da işçilik günü tam gösteriliyor bu seferde işçilik tutarı eksik gösteriliyor. Ayda 3000₺ alan bir kalfanın maaşı asgari ücret üzerinden gösteriliyor. İnşaat aşamasında eksik SGK primleri o inşaatla hiç alakası olmayan kişiler adına yatırılıyor. Müteahhitler eş dost adına prim ödemesi yapıyor. Hatta primin bir kısmını ödemek şartıyla bazı kişileri sigortalı gösteriyorlar. Bunların önlenmesi için inşaat denetimleri şart. Ayrıca işçilerin de bu konuda bilinçlendirilmesi gerekiyor. Bu sayede işçi mağduriyetleri önlenerek gerçeğe daha uygun işçilik hesaplaması yapılabilir.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Muhasebe meslek mensubu olan bir katılımcı “Biz mevcut uygulamamızda işçiliklerimizle ilgili sorun yaşamamak için inşaat devam ederken işçiliğimizi inşaatın maliyetine göre hesaplıyoruz ve SGK bildiriyle primini ödüyoruz. Böylelikle hem asgari işçilik oranını tamamlamış oluyoruz hem de bu işçilikleri gider göstererek inşaatın maliyetine ekliyoruz. Çünkü inşaat tamamlandıktan sonra ortaya çıkan asgari işçilik açığı karşılığı zaten işçiye ödenmiş olan kayıt dışı ücret gider gösterilemiyor. Yani ortaya çıkan eksik işçilik, inşaat süresince işçilere fazlasıyla ödenmiş olsa dahi artık giderleştirilemiyor. Sadece bu işçilik üzerinden hesaplanan prim SGK ya ödeniyor ve bu tutar gider gösterilebiliyor. Bu sorun yüzünden bazı işletmeler sıkıntı yaşıyor. İşçilik maliyetleri olduğundan çok düşük çıkıyor.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Diğer katılımcıların bu konuda bir önerisi olmamıştır.

Tablo 14: Arsa payı karşılığı olarak arsa sahibine verilen payın oranı.

	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
%30 dan az	-	-	-
%30 - %40 arası	7	1	8
%40 - %50 arası	5	1	6
%50 den fazla	1	-	1

Müteahhit ve muhasebeci müteahhitlere sorulan arsa payı karşılığı olarak arsa sahibine verilen payın oranı sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda tablo 14

hazırlanmıştır. Tabloya bakıldığında katılımcıların %53' ünün arsa payı olarak arsa sahibine verdikleri oranın %30 ile %40 arasında olduğu görülmektedir. Katılımcıların %40 ise arsa payı olarak verilen oranın %40 ile %50 arasında olduğunu belirtmişlerdir. Sadece bir katılımcı %50'nin üstünde oran vermiş olup, %30 un altında oran veren katılımcı olmamıştır.

Tablo 15: Muhasebe meslek mensupları arasında uygulama birliği.

	Muhasebeci	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
Uygulama birliği var	1	-	1
Uygulama birliği yok	9	2	11

Muhasebe meslek mensubu ve muhasebeci müteahhitlere sorulan kat karşılığı inşaat işlerinde uygulama birliği olup olmadığı sorusuna verilen cevaplar tablo 15'te incelenmiştir. Buna göre katılımcıların %92'si uygulama birliği olmadığını söylerken yalnız bir katılımcı uygulama birliği olduğunu söylemiştir.

Tablo 16: Maliyetlerin hesaplanmasında Rize iline özgü sorunlar.

	Muhasebeci	Müteahhit	Muhasebeci Müteahhit	TOPLAM
Kurumsal firma eksikliği	2	1	1	4
Arsa paylarının yüksekliği	1	1	-	2
Birim maliyet yüksekliği	3	1	1	5
Uygun arsaların darlığı	2	5	-	7
Rize iline özgü bir sorun yok	1	1	-	2

Maliyet hesaplamasında Rize iline özgü sorunların sorulduğu soruda katılımcı cevapları doğrultusunda beş tema oluşturulmuş ve bu temalarla tablo 16 oluşturulmuştur. Ayrıca diğer katılımcı görüşlerinden tamamen bağımsız görüşler doğrudan alıntılarla aşağıda verilmiştir.

Tabloya göre katılımcıların en fazla belirttiği sorun %28 oranla uygun arsaların darlığı olarak gözükmektedir. Bunu takiben birim maliyet yüksekliği %20

oranla ikinci sırada yer almaktadır. Üçüncü olarak kurumsal firmaların eksikliği %16 orana sahiptir. Son olarak arsa paylarının yüksekliği ve Rize iline özgü bir sorun yoktur cevabı veren katılımcıların oranı aynı olup %8 dir. Bu temaların dışında görüş bildiren diğer katılımcıların görüşleri aşağıda verilmiştir.

Müteahhitlik yapan bir katılımcı tabloda yer alan birim maliyetlerin yüksekliğini paylaşarak şu ilaveyi yapmıştır; “Çevre ve Şehircilik Bakanlığının açıklamış olduğu birim maliyetler Türkiye genelinde kullanılıyor. Oysa ki Rize’de maliyet kalemleri diğer bölgelere göre daha yüksek. Örneğin; İstanbul, Ankara, Samsun gibi şehirlerde malzeme fiyatları daha uygun. Çimento, tuğla, kum, demir gibi ürünlerde %30’a yakın fiyat farkları var. Bunun yanında işçilik de daha pahalı. Durum böyleyken birim maliyetlerin bütün şehirler için aynı hesaplanması yanlıştır.”

Muhasebe meslek mensubu olan bir katılımcı “Rize’de müteahhitlik mesleğinin sıradan bir meslek haline dönüşmesi işleri zorlaştırmakta. Bazen muhasebeciler olarak bizler mükellefimiz olan müteahhitlere bazı durumları açıklamakta güçlük çekiyoruz.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Muhasebe meslek mensubu olan başka bir katılımcı “Firmalar konut satışlarında fazla kredi kullanılmıyor. Örneğin 250000₺ tutarındaki bir daire için 100000₺ tutarında kredi kullanıyor kalanını nakit elden istiyor. Çünkü konut kredisi tutarı satış bedeli için asgari satış tutarı olarak bir gösterge oluyor. Yani satış faturası tutarı bundan az olamıyor. Firmalar maliyetlerini tam olarak gösteremediklerinden bunu satış fiyatını düşük göstermekle karşılama çabası içine giriyor. Fakat bu durum ileride daireyi alan kişi açısından bazı mağduriyetlere sebep olabiliyor.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Katılımcılara son olarak sorulan bunların dışında eklemek istediğiniz bir husus var mı sorusuna cevap veren katılımcıların görüşleri doğrudan alıntılarla aşağıda verilmiştir.

Bu soruya cevap veren bir katılımcı “Rize şehir merkezinde mevcut binaların çoğu eski. Binalarda iskan dolayısıyla kat mülkiyeti yok. Bu sebeple özellikle şehir merkezinin kapsamlı bir kentsel dönüşüme ihtiyacı var. Fakat

Rize’de arsa payı oranları yüksek olduğundan maliyetler yüksek oluyor. Bu da bir maliyet sorunu olarak karşımıza çıkıyor.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Diğer bir katılımcı “ Bazen ödemelerimizi belgelendiremiyoruz. Örneğin mühendislere ödediğimiz proje hazırlama ücretlerini fatura kesmediklerinden dolayı belgelendiremiyoruz. Veya bazı durumlarda arsa sahibi adına yapılan ödemeleri gider gösteremiyoruz. Bunlar maliyetlerimizi tam olarak yansıtmamızı engelliyor.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Bir katılımcı “Tapu harçları mükellefin bildirimine göre hesaplanıp ödeniyor. Bu bildirim yapılırken emlak değerinin altında bir tutar olmaması yeterli görülüyor. Emlak değeri de genelde gerçeğinden düşük olduğundan satış bedeli de kar marjının çok yüksek çıkmaması için düşük gösteriliyor. Bu durum bankalardan kullanılan konut kredilerinde sorun oluşturuyor.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Bir katılımcı “ Bence belediyeler sadece arsaların imar durumlarıyla ve iskan verme işlemleriyle ilgilenmeli. İnşaatla ilgili diğer işlere karışmamaları lazım. Kontroller, çevre ve şehircilik bakanlığına bağlı birimlerce yapılmalı. Özel yapı denetim firmalarının da kapatılması gerektiğini düşünüyorum.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Bir katılımcı “Fatura tanzim tarihine değinmek istiyorum. Bu konuda meslek mensupları olarak sorun yaşayabiliyoruz. Satılan dairelerin faturası ne zaman düzenlenecek? İnşaat bittiğinde mi, satış yapıldığında mı yoksa iskan alındığında mı? Bu konuda farklı görüşler var. Bence iskan alındığında artık inşaat bitmiş ve oturma izni alınmıştır. Fatura o zaman düzenlemelidir.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Bir katılımcı “Arsa sahipleri bazen satış izni vermiyor. Yani tapu vermiyorlar. Binanın tamamlanması için bunu teminat olarak kullanıyorlar. Fakat müteahhitlerin nakit ihtiyacını karşılamaları için inşa halindeki yapıdan daire satmaları gerekiyor.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Bir katılımcı “İnşaat faaliyetlerinde kdv önemli bir sorun. Müteahhit işletmeler inşaat malzemesi harcamalarında %18 kdv ödüyor. Daire teslimlerinde

ise %1 kdv tahsil ediyor.(150m² altındaki dairelerde) aradaki fark geç geri alınabiliyor. İnşaat faaliyeti 3-4 yıl sürüyor. Bu süreç boyunca ödemeler %18 kdv ile yapılıyor. İş tamamlanıp bittiğinde satış aşamasında kdv genelde %1 ile tahsil ediliyor. Aradaki fark çok geç tahsil edilmiş oluyor. Bu da firmalar için finansman sorunu oluyor.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Bir katılımcı “İki husus eklemek istiyorum; Kat irtifakı aşamasında müteahhit tarafından yapılan daire satışlarında çeşitli sıkıntılar yaşanıyor. Aslında kat irtifakı aşamasında yapılan satış daire satışı değil daireye düşen arsa payı satışlarıdır. Bu tutar şuanda Rize’de 15000₺-25000₺ civarındadır. Yani tapuda satış bu tutar üzerinden yapılıyor ve bu tutar üzerinden harç hesaplanıyor. Daha sonra inşaat tamamlanıp daire sahibine teslim edildiğinde gerçek daire satış fiyatı ortaya çıkıyor ve tapu harcı bu tutar üzerinden hesaplanıyor. Eksik ödenen tapu harcı gecikme cezasıyla birlikte ödenmek zorunda kalınıyor. Eklemek istediğim diğer husus ta şu; firmaların inşaat faaliyeti boyunca yapmış oldukları harcamaların çoğunluğu %18 kdv ile yapılıyor. Fakat 150m² altındaki daire satışları %1 kdv ile yapılıyor. Bu da aradaki %17 lik farkın inşaat işletmeleri için indirilecek kdv hesabında birikmesine sebep oluyor. Mahsup edilemeyen veya mahsubu geciken bu kdv inşaat işletmeleri için önemli bir mali külfet oluyor. Mahsup edilemeyen veya mahsup işleminden sonra devreden bu kdv tutarının cari dönemlerde kurumlar vergisinden mahsubunun yapılması sağlanmalıdır.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde farklı uygulamalar söz konusudur. Bu farklılıklar inşaat projesinin özelliği gereği ortaya çıkabileceği gibi kat karşılığı inşaat faaliyetinin yapıldığı yerin özelliklerinden de kaynaklanabilir. Bu sebeple farkların bazıları doğrudan söz konusu inşaat projeleriyle ilgili iken bazıları ise projenin yapıldığı yerin konumu, coğrafi yapısı, iklimi, kültürel özellikleri, ekonomik durumu gibi ikincil özellikler ile ilgilidir. Ayrıca kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında olmayıp özel inşaat faaliyeti kapsamında ele alınması farklı uygulamaların bir diğer sebebidir. Bütün bu farklılıklar kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde standart bir uygulamayı güçlendirmektedir. Özellikle faaliyet süreci ve maliyetlerin tespiti aşamasında ortaya çıkan bu güçlükler çalışma kapsamında Rize ili merkez ilçede yapılan uygulama örneği ve saha çalışmasıyla ele alınmıştır. Kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan bir firmanın projesi ile ilgili maliyet bilgileri kullanılarak faaliyet sonuçları ortaya konmuştur. Bu uygulamayla kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyetlerin oluşum süreci ve faaliyet sonuçlarına etkisi tespit edilmiştir. Ayrıca kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde Rize ili merkez ilçede faaliyet gösteren firmalarla ve bu firmaların muhasebelerini tutan muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan mülakat sonucunda, maliyet tespitindeki güçlükler tespit edilerek çözüm önerileri ortaya konmuştur.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyetlerin doğru tespiti bu faaliyetin tarafları olan arsa sahibi, müteahhit, muhasebeciler ve devlet açısından önem arz etmektedir. Çünkü maliyet unsuru faaliyet sonuçlarına etki eden başat unsurlardan biridir. Bu önemine karşın kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde çoğu zaman maliyet tespitinin doğru yapılmadığı/yapılamadığı görülmektedir. Maliyet tespitinin doğru yapılamaması tek bir faktöre bağlı olmayıp, buna etki eden çeşitli faktörler söz konusudur. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde en önemli maliyet unsurları olarak arsa maliyeti, malzeme maliyeti ve işçilik maliyeti karşımıza çıkmaktadır. Bu üç maliyet unsurundan malzeme maliyeti ve arsa maliyeti ile ilgili önemli sorunlar yaşanmamaktadır. Zira arsa maliyeti söz konusu inşaatın bölüşüm oranıyla ilgili olup inşaat tamamlanıp arsa payı karşılığı bağımsız bölümlerin teslim edilmesiyle kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. İnşaat malzemelerinin alımı esnasında bu

malzemelerin faturası alınmakta ve bunların inşaatın maliyetine yansıtılmasında da önemli sorunlar yaşanmamaktadır. Burada asıl sorun işçilik maliyetlerinde ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı işçilik olarak karşımıza çıkan bu sorun, maliyetlerin ve faaliyet sonuçlarının doğru tespit edilmesi önündeki en büyük engel olarak durmaktadır. Kayıt dışı işçilik, prim ödeme gün sayılarının eksik gösterilmesi veya işçiye verilen ücretin eksik gösterilmesi şeklinde olabilmektedir. Buna bağlı olarak bazı inşaat firmalarının kayıtlarını hem kaydi duruma göre hem de fiili duruma göre ayrı ayrı takip ettikleri görülmektedir. Bu sorunun çözümünde inşaat denetimlerinin sıklaştırılması ve inşaatlarda çalışan işçilerin bu konuda bilinçlendirilmesi etkili olacaktır. Zira işçilerin bu tip teknik mevzuları bilmesi ve takip etmesinin zor olacağı açıktır. Ayrıca kamu yararı gözetilerek toplumun ilgili kurumlarının bu konuda bilgilendirilmesi, muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı gereği önem arz etmektedir.

Mevcut kanunlarımızda işçilik giderlerinin gerçeğe uygun hesaplanabilmesi için getirilen düzenlemelerden biri asgari işçilik uygulamasıdır. Asgari işçilik uygulaması adından da anlaşılacağı üzere bir işin yapılabilmesi için gerekli olan asgari işçilik tutarını ifade eder. Fakat asgari işçilik uygulamasının da kayıt dışı işçilik sorununu çözdüğü söylenemez. Bu uygulamada belirlenen işçilik oranları gerçek oranların çok altındadır. Asgari işçilik uygulamasında asıl amacın işçinin mağdur edilmesini önlemekten çok SGK' nın prim geliri kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. İşçilik maliyetlerinin gerçeğe uygun tespit edilebilmesi için asgari işçilik uygulamasının yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Araştırma sonuçlarından elde ettiğimiz işçilik maliyeti oranlarıyla asgari işçilik uygulamasında esas alınan oranlar arasında önemli farklar söz konusudur. Bu farkların giderilerek rakamların gerçeğe uygun hale getirilmesi önemlidir. Asgari işçilik uygulamasındaki işçilik oranları, inşaat firmaları tarafından doldurulması gereken bir kota olarak görülmekte ve bu sebeple firmalar gerçekleşen işçilik maliyetlerinin bir kısmını kayıt altına alma kaygısı taşımamaktadırlar. Firmalar yapılan işin işçilik tutarını, asgari işçilik tutarına endeksleyerek belirleme yoluna gitmektedirler. Gerçeği yansıtmayan bu rakamları tutturmayı yasal açıdan yeterli gören firmalar, işçilik maliyetlerinin önemli bir kısmını kayıt dışı olarak gerçekleştirmektedirler. Bu uygulamanın inşaat firmalarınca yanlış anlaşıldığı ve

uygulandığı açıktır. Bazı firmalar asgari işçilik tutarını dahi tamamlamayacak derecede düşük işçilik göstermekte, bu eksiği inşaat bittikten sonra SGK' dan ilişiksizlik belgesi alımı esnasında ödeyerek tamamlamaktadırlar. Eksik işçilik tutarının hiçbir müeyyide uygulanmaksızın SGK tarafından tahsil edilmesi ve üstelik ödenen bu tutarın inşaat firması tarafından prim gideri olarak inşaat maliyetine yansıtılmasının hatalı olduğu açıktır. Çünkü iş devam ederken inşaatta çalışan işçiler adına ödenmesi gereken bu prim tutarlarının inşaat tamamlandıktan sonra eksik işçilik tamamlama adı altında SGK ya ödenmesi işçi adına yapılmamaktadır. Dolayısıyla işçiler için ödenmesi gereken bu tutarlar resen ödenmekte ve işçiler mağdur olmaktadır. Bu uygulamanın getiriliş amaçlarından biri her ne kadar işçi mağduriyetlerini önlemek olsa da, uygulamanın bu haliyle işçi mağduriyetlerini artırdığı ortadadır. Ayrıca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu ve asgari işçilik hesaplaması için esas kabul edilen inşaat birim maliyetlerinin ülke genelinde kullanılmasının da gerçeği yansıtmaktan uzak olduğu söylenebilir. İnşaat faaliyetlerinde kullanılan malzemenin aynı olduğu varsayımıyla belirlenen inşaat birim maliyetlerinin ülkenin tamamında aynı olmayacağı açıktır. Çünkü özellikle Rize gibi inşaat için gerekli olan hammadde kaynaklarına uzak olan ve buna bağlı olarak ulaşım maliyetlerinin ortaya çıktığı şehirlerde birim maliyetler yüksek olacaktır. Yine Rize ili için olumsuz bir faktör olan inşaat faaliyeti için uygun arsaların darlığı, engebeli arazi gibi etkenler de maliyetlerin yükselmesinde etkilidir. Bu sebeple inşaat birim maliyetlerinin bölgenin özellikleri dikkate alınarak yerelde belirlenmesi ve inşaatla ilgili yapılacak hesaplamalarda bu rakamların dikkate alınması gerçeğe uygun olacaktır.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyetlerin tespitine etki eden diğer önemli faktörler olarak kurumsallaşma ve bilgi eksikliği olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlara bağlı olarak belgelendirilemeyen giderler ortaya çıkmakta ve bu da maliyet tespitinin doğru yapılmasını güçleştirmektedir. Bu sebeple sektörde faaliyet gösteren kurumsal firmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Kurumsal niteliği olan inşaat firmalarının ve taşeron firmaların sektördeki kayıt dışılığı azaltacağı söylenebilir. Bu sayede daha sağlıklı maliyet hesaplamaları yapılarak gerek kamunun gerekse diğer ilgili tarafların mağduriyeti önlenecektir.

KAYNAKLAR

- Adiloğlu, Burcu. *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.76.
- Acar, Vedat. *Türkiye Muhasebe Standartları – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması*, Niğde Üniversitesi İibf Dergisi, 2013, Cilt: 6, Sayı: 1, s.26.
- Akdoğan, Nalan. *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.207.
- Akdoğan Nalan, ve Orhan Sevilengül. *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İstanbul: İSMMMMO Yayınları, 2007, 13. Baskı, Yayın No:7, s.448.
- Akgün, Ali İhsan. *İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2013, sayı 58, s.78
- Altunışık, Remzi vd. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya: Sakarya Yayıncılık, 2010, s.322.
- Ardıç, Muhammed ve Taştan Seçer. *Türkiye'de Konut Sektöründeki Katma Değer Vergisi Uygulamalarının İncelenmesi ve Çözüm Önerileri*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2015, Sayı 19(1), s.283-306
- Arıkan, Mustafa ve Kemal Erdoğan. *Müteahhidin Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Alacak Hakkının Üçüncü Kişiye Devri*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2015; (34), s.146.

Aslan, Tunay. *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Türkiye Muhasebe Standardı (Tms-11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*, 2015, Journal of Economics, Finance and Accounting, ISSN: 2148-6697, Volume: 2 Issue: 2

Atasever, Mesut ve Ali Haydar Güngörmüş. *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Firmalarında Standart Maliyet Yönteminin Muhasebe Sisteminde Uygulanması*, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, 2004, s.1.

Aydemir, Efrail. *Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.49.

Aydın, Ufuk. *İhaleli İşlerde Asgari İşçilik Prim Farkından Alt İşverenin Sorumluluğu*, Sosyal Güvenlik Dergisi, 2013, Cilt 3, Sayı 1, s.11.

Bekçi, İsmail ve Nurcan Negiz. *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması*, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011, Cilt:30, Sayı: 2, s.124.

Cairns, David, *Applying International Accounting Standards*, Second Edition, London, Butterworths, 1999, s.35.

Cemkut Badem ve Volkan Tosun. *Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve Tms-11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi*, Ankara: Muhasebe ve Denetime Bakış, 2014, s.39.

Clarke, L., G. Hermann “Cost vs. Production: Disparities in Social Housing Construction in Britain and Germany”, *Construction Management and Economics*, 2004, cilt:22., sayı:5., s.527

Coşkun, Ali ve Ali Haydar Güngörmüş. *Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması*, Mödav, 2008, s.216.

- Çalık, Yavuz. *Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s.3.
- Çalış, Yıldırım Ercan. *Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış*, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013, Cilt: 3, Sayı: 1, s.160.
- Çankaya, İslam. *İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın-Özel(Yap-Sat) İnşaatlar*, Ankara: Meslek Yapıtları, 2003, s.392.
- Çatıkkaş, Özgür. *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları derneği, 2013, s.102.
- Çatıkkaş, Özgür. *Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 "İnşaat Sözleşmeleri Standardı" Açısından Değerlendirilmesi*, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2012, s.70.
- Çınar, Sidar. *Taşeron Çalışma İlişkilerinde İnşaat İşçileri*, Türkiye Sosyoloji Araştırmaları Dergisi, 2014, Cilt: 17, Sayı: 2, s.43.
- Dilbaz, Ahmet. *Özel İnşaatlarda Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi ve Vergi Kayıpları İle İlgili Öneriler*, Mali Çözüm Dergisi, 2010, s.292.
- Diril, Funda. *İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi*, (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.127.
- Durak, Yasemin. *Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi*, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015, Özel Sayı, Cilt:1, s.208.

- Durna, Ferhat. *Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.1.
- Eyce, Hadi. *Özel Bina İnşaatları ile İhale Konusu İşlerde SSK Asgari İşçilik Uygulamaları ve İlişiksiz Belgeleri*, Ankara: Ankara SMMM Odası, 2005, Yayın no:42, s.146
- Fındık, Hakkı. *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde TMS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Sunum ve Değerleme Farklılıkları*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2013, Sayı:37, s.49.
- Gültekin, Gürçay. *İnşaat Muhasebesi*, İstanbul: Çatı Kitapları, 2015, s.22.
- Gündüz, Necmettin. *Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Emsal Olmayan Emsal Bedel*, Vergi Raporu, 2015, sayı 184. s. 61.
- Güney, Selami. *Yapı Kooperatifleri ve Katma Değer Vergisi Kanunu*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2009, Sayı: 13, s.406.
- Güngörmüş, Ali Haydar. *İnşaat Sözleşmeleri Standardına (Tms-11) Bir Uygulama Önerisi*, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dayanışma Dergisi, 2008, s.3.
- Karakaya, Mevlüt. *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s.149.
- Kaya, Vedat, Ömer Yalçınkaya ve İbrahim Hüseyini. *Ekonomik Büyümede İnşaat Sektörünün Rolü: Türkiye Örneği (1987-2010)*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 4, 2013, s.150.
- Kızılot, Şükrü. *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2000, s.4.

- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt And Terry D. Warfield, , *Intermediate Accounting*, 10th Ed., Usa, Wiley, 2001, s.1005.
- Kostakoğlu, Cengiz. *İçtihtatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri*, Ankara: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2015, s.10.
- Köse, Ömer. *Özel İnşaat İşlerinde Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, 2008, Sayı: 85, s.133.
- Küçük, Ergün. *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi*, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2013, Sayı:21, s.106
- Milli Eğitim Bakanlığı, *Muhasebe ve Finansman Modülleri İnşaat Kayıtları*, Ankara: Megep, 2011, s.26.
- Öcal, Fikret, Selman Erden ve Sadi Işıklar. *İNşaat Muhasebesi Özel İnşaat İşletmeleri İnşaat Taahhüt İşletmeleri Yapı Kooperatifleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s.326.
- Öcal, M. Emin, Ali Tat ve Ercan Erdiş. *Bayındırlık İşleri Birim Fiyat Analizlerindeki İşgücü Verimliliklerinin İrdelenmesi*, Çukurova Üniversitesi Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi Dergisi, 2004, Cilt.19, Sayı.2, S.216.
- Öcal, M. Emin ve M. Salih İnci. *Yapı üretiminde maliyet muhasebesi ve vergilendirme uygulamalarının değerlendirilmesi*, Çukurova Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi, 2002, Sayı 17(1-2), s.43-58
- Örten, Remzi. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010, s.119.

- Öz, Semih. *Türkiye’de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirmesi*, Sosyo Ekonomi Dergisi, 2012, Cilt:18, Sayı: 2, s.112.
- Özdamar, Murat ve Erden Çakar. *Sosyal Güvenlik Mevzuatına Göre Özel İnşaat İşyerlerinde Asgari İşçilik Uygulaması: Bilinmesi Gerekenler*, Mali Çözüm Dergisi, 2015, s.263.
- Özkaya Yıldırım. Çiğdem, *İnşaat muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2014, s.11.
- Özmen, Etem Saba ve Tuba Akçura Karaman. *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri Konusunda Uygulama Hataları*, İstanbul Barosu Dergisi, 2013, Sayı:1, Cilt:87, s.52.
- Özyürek, Hamide, Derya Duman ve Samet Kaptan. *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2015, Sayı:44, s.217.
- Sabaz, Burhan, Yaşar Öz ve Abdulkadir Albez. *Özel İnşaat İşleri İle Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirme ve Muhasebe Açısından Karşılaştırılması*, Ekev Akademi Dergisi, 2002, Sayı: 12, s.161.
- Sarısoy, İdris ve Harun Sandıkçı. *Türkiye’de İnşaat Sektöründeki Kayıt Dışı Faaliyetlerin Sosyal Güvenlik Primleri ve Vergisel Açından Değerlendirilmesi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 2010, 54. Seri, s.52.
- Savcı, Mustafa. *Maliyet Muhasebesi*, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2010. s.25.
- Sevilengül, Orhan. *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.303.

- Sütçü, Nezih. *Uygulama ve Tüm Yönleriyle Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.32.
- Şeker, Sakıp. *İnşaat İşlerinde Maliyet Hesapları ve Kazancın Tespiti*, Yaklaşım Yayınları, 1995, sayı:35, s.90
- Şen, Selim. *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Bağımsız Bölümlerin Maliyeti, KDV ve Muhasebe Uygulaması*, Yaklaşım Dergisi, 2009, Sayı: 198.
- Şen, İlker Kıymetli. *Tms-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi*, Çukurova Üniversitesi İibf Dergisi, 2012, C ilt:16.Sayı:2, s.83
- Şengür, Evren Dilek. *İnşaat Sözleşmelerinde Zararın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013, s.358.
- Şengür, Evren Dilek. *İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi*, Mali Çözüm Dergisi, 2012, s.124.
- Şenlik, Mehmet. *İnşaat muhasebesi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011, s.649.
- Tozlu, Ahmet ve Mehmet Tarık Eraslan. *Türkiye’de Alt İşverenlik Uygulaması*, Sayıştay Dergisi, 2012, Sayı:84, s.47.
- Tunçez, Hacı Arif. *Turkish Accounting Standard 11: Construction Contract Standard*, Iıb International Refereed Academic Social Sciences Journal, 2015, S.91.

Turanlı, Dursun Ali. *Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Bağımsız Bölümler Katma Değer Vergisine Tabi Midir?*, Mali Çözüm Dergisi, 2008, Sayı: 85, s.141.

Umdu, Ersin. *Hangi İşler İçin Asgari İşçilik İncelemesi Yapılır*, Mali Çözüm Dergisi, 2010, Sayı: 98, s.287.

Usul, Hayrettin. *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Detay yayıncılık, 2015, s.2.

Yaşar, Nesimi. *Kat Karşılığı İnşaat*, Mali Çözüm Dergisi, 2007, Sayı: 84, s.174.

Yeniocak, Umut. *Gelir Paylaşımına Dayalı İnşaat Sözleşmesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.22.

Yereli, Ayşe Necef, Nilgün Kayalı ve Lale Demiroğlu. *İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (Tms-11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt13, Sayı3 2011, s.115

Yılmaz, Fatih. *Tms-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yönetim Dergisi, 2009, Sayı: 64, s.12.

Belediye gelirleri kanunu, Kanun Numarası: 2464, <http://www.mevzuat.gov.tr/> [13/01/2017]

Borçlar Kanunu, Mad. 355-371, Kanun No: 6098 Kabul Tarihi: 11/1/2011, <http://www.mevzuat.gov.tr/> [19/04/2015]

Emlak vergisi kanunu, Madde 12 – (Değişik: 17/7/1972-1610/7 Md.) <http://www.mevzuat.gov.tr/> [13/01/2017]

Faaliyet Konularına Göre İnşaat Firmaları, <http://www.rizetso.org.tr> [05/06/2015]

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Değer Artış Kazancı*, Gelir Vergisi Sirküleri, 2011, Sayı: Gvk-76/2011-2. <http://www.gib.gov.tr> [10/08/2016]

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:70, 2008, s.8. <http://www.gib.gov.tr> [09/08/2016]

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı(2008-2010)*, Ankara, 2009, Yayın No: 87, s.26. <http://www.gib.gov.tr> [09/08/2016]

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Taşınmaz ve Taşınmaz Niteliği Taşıyan Mal ve Hakların Satışında Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Katma Değer Vergisi Sirküleri, Tarih: 23/06/2010, Sayı: Kdvk-58/ 2010-6. <http://www.gib.gov.tr> [10/08/2016]

Hsyk, *Hukuki Müzakere Toplantı Tutanağı*, Ankara, 2013. <http://www.hsyk.gov.tr> [12/05/2016]

İNTES, İnşaat Sektörü Raporu, Mart 2016, s.1, <http://www.intes.org.tr> [06/05/2016]

İmar Kanunu, Mad.5, Kanun Numarası: 3194 Kabul Tarihi : 3/5/1985
<http://www.mevzuat.gov.tr/> [11/09/2016]

Kamu İhale Kanunu, Mad.4, Kanun Numarası: 4734, Kabul Tarihi: 4/1/2002,
<http://www.mevzuat.gov.tr/> [15/04/2016]

Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun No: 3065, Tarih: 25/10/1984
<http://www.mevzuat.gov.tr/> [13/01/2016]

Kat Mülkiyeti Kanunu, Kanun No: 634 Kabul Tarihi: 23/6/1965,
<http://www.mevzuat.gov.tr/> [17/08/2016]

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı(KOSGEB), 2011-2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, 2011, s.50, <http://www.sanayi.gov.tr> [08/08/2016]

Kooperatifler Kanunu, Mad.1, Kabul No: 1163, Kabul Tarihi: 24/4/1969
<http://www.mevzuat.gov.tr/> [17/08/2014]

Resmi Gazete, *Çeşitli İş Kollarına Ait asgari İşçilik Oranları Listesi*, Sayı: 29423, 2015, <http://www.resmigazete.gov.tr> [13/07/2016]

Resmi Gazete, *Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar*, 30.12.2007 Tarih, Karar sayısı: 2007/13033, Sayı: 26742 <http://www.resmigazete.gov.tr> [13/09/2016]

Resmi Gazete, *Mimarlık Ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak 2016 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ*, Sayı: 29679, 2016, <http://www.resmigazete.gov.tr/> [28/07/2016]

Resmi Gazete, *Sosyal Güvenlik Kurumu Asgari İşçilik Tespit Komisyonunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, Madde:6, Tarih: 27.09.2008, Sayı: 27010, <http://www.resmigazete.gov.tr/> [20/07/2016]

Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Sosyal Sigortalar Genel Müdürlüğü, Konu: İlişiksiz Belgesi, 04.02.2011 Tarih, 2011/13 Sayılı Genelge. <http://www.sgk.gov.tr> [03/08/2016]

Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, *Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımli Projeler*, <http://www.toki.gov.tr> [25/08/2016]

Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr>. [24/10/2015]

Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Madde275/3
<http://www.mevzuat.gov.tr/> [10/02/2017]

Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Madde267 <http://www.mevzuat.gov.tr/>
[14/03/2016]

Yapı Denetimi Kanunu, Kanun Numarası: 4708, Kanun No: 4708 Kabul Tarihi:
29/6/2001, <http://www.mevzuat.gov.tr/> [14/12/2016]

Yargıtay 15. HD. 17.5.1982, 573/1184 Sayılı Karar. <http://www.dergipark.gov.tr>
[06/05/2016]

EKLER

Ek-1 Mülakat formu

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET TESPİTİNDEKİ SORUNLARIN BELİRLENMESİNE YÖNELİK YARI YAPILANDIRILMIŞ GÖRÜŞME FORMU

Bu görüşme formu kat karşılığı inşaat işlerinde maliyet tespitindeki sorunların belirlenmesi amacıyla hazırlanmıştır. Çalışma Rize ili merkez ilçede faaliyet gösteren inşaat işletmeleri ve muhasebe meslek mensuplarına yöneliktir. Katılımcılar kolayda örnekleme yöntemiyle belirlenmiştir. Çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır. Araştırma sonuçları sadece bilimsel çalışmalarda kullanılacaktır.

Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAVCI
İİBF Öğretim Üyesi

Öğr. Gör. Halil İbrahim ŞEKER
RTEÜ SBMYO

Sorular

Soru 1) Kaç yaşındasınız?

Soru 2) Eğitim durumunuz nedir?

Soru 3) Mesleki deneyiminiz kaç yıldır?

Soru 4) Muhasebe meslek mensubuysanız inşaat sektöründeki mükellef sayınız ne kadardır?

Soru 5) Müteahhit iseniz şuan devam etmekte olan kat karşılığı inşaat projeniz var mı?

Soru 6) Kat karşılığı inşaat işlerinde maliyetlerin doğru tespit edildiğini düşünüyor musunuz?

Soru 7) Kat karşılığı inşaat işlerinde maliyetlerin tespitine yönelik en önemli sorun sizce nedir?

Soru 8) Kat karşılığı inşaat işlerinde en önemli maliyet unsuru sizce nedir?

Soru 9) Kat karşılığı inşaat modeliyle yapılmış bir binanın kaydi maliyeti ile fiili maliyeti arasında önemli bir fark var mıdır?

Soru 10) Kat karşılığı inşaat modeliyle yapılmış bir binada işçilik maliyetlerinin toplam maliyete oranı mevzuata göre yapılan mevcut uygulamalarınızda ne kadardır?

Soru 11) Kat karşılığı inşaat modeliyle yapılmış bir binada işçilik maliyetlerinin toplam maliyete oranı fiili durumda(gerçekte) ne kadardır?

Soru 12) İşçilik maliyetlerinin fiili duruma(gerçeğe) uygun hesaplanması için çözüm önerileriniz nelerdir?

Soru 13) Projenizde kat karşılığı inşaat işlerinde arsa payı karşılığı olarak arsa sahibine verilen payın oranı ne kadardır?

Soru 14) Kat karşılığı inşaat işlerinde muhasebe meslek mensupları arasında uygulama birliği olduğunu düşünüyor musunuz?

Soru 15) Kat karşılığı inşaat işlerinde maliyetlerin hesaplanmasında Rize iline özgü ne gibi sorunlar olduğunu düşünüyor musunuz?

Soru 16) Bunların dışında eklemek istediğiniz bir husus var mı?

ÖZ GEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	Halil İbrahim ŞEKER		
Doğum Yeri ve Yılı	Rize, 1981.		
Medeni Durumu	Evli		
Bildiği Yabancı Diller Düzeyi	-		
Öğrenim Durumu	Başlama-Bitirme Yılı	Kurum Adı	
Lisans	2005	2009	Gazi Üniversitesi, TTEF.
Yüksek Lisans	2012	...	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, SBE.
Doktora	-	-	-
Çalıştığı Kurumlar	Başlama – Ayrılma Yılı		
1. Işıklar Çok Programlı Lisesi, Akçaabat.	2009	2012	
2. Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, SBMYO.	2012	
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar			
Katıldığı Proje ve Toplantılar	TR90 Düzey 2 Bölgesi'ndeki illerde (Artvin, Rize, Trabzon, Giresun, Gümüşhane ve Ordu) faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS ye bakış açılarını tespiti anketi, Bap Projesi.		
Yayınlar	-		
Aldığı Ödüller	-		
Diğer	-		
İletişim(eposta)	halil.seker@erdogan.edu.tr		