

## **İNŞAAT SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR**

Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede olduğu gibi, inşaat sektörü gerek oluşturduğu katma değer, gerekse oluşturduğu istihdam açısından Türkiye ekonomisinin lokomotif sektörlerinden birisi olmayı sürdürecektir. Mevcut risklerini azaltabilmesi için yüksek oranlı ve istikrarlı büyüme hedefi her zamankinden fazla olan Türkiye ekonomisi için, inşaat sektörünün önemi daha da artacaktır. Türk inşaat sektörü ulusal ve uluslararası alanda büyük bir potansiyele ve deneyime sahiptir. İnşaat sektöründe muhasebe işlemlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikli olarak sektörde yaygın olarak kullanılan bazı kavramların açıklanması faydalı olacaktır. İnşaat Arapça kökenli bir kelime olan “inşaatın” günümüz Türkçesi karşılığı Türk Dil Kurumu tarafından “yapma işi, yapım ve yapımı süren bina” olarak belirlenmiştir. 1983 yılında Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilen İşkolları Tüzüğünde inşaat; “bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler” şeklinde tanımlanmıştır. 3194 sayılı İmar Kanunu'nda ise inşaat kavramı yerine "yapı" kavramı kullanılmıştır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda inşaat kavramı yerine "yapım" kavramı kullanılmıştır. Yukarıdaki tanımlar incelendiğinde genel anlamıyla inşaat kavramının, arazi veya arsa üzerinde malzeme ve emek harcanarak oluşturulan bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerdiği anlaşılmaktadır.

### **Yapı**

Yapı, inşaat faaliyetlerinin tamamlanmış halidir. Diğer bir ifadeyle, inşaat faaliyetleri sonucunda üretilen üründür. Bina İmar Kanunu'nda bina kavramı, “kendi başına kullanılabilen üstü örtülü ve insanların girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılar” şeklinde tanımlanmaktadır.

### **Onarım**

Onarım; bozulan veya eskiyen bir yapının, bozulmuş veya eskimiş yerlerinin yeniden yapılması, tamir edilmesi, ilk durumuna getirilmesi, restore edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

### **Şantiye**

Şantiyeler, bir yapıyı en düşük maliyet ve ekonomik olarak oluşturmak üzere o yapıya ait makine, malzeme ve insan gücü arasında en uygun dengenin sağlanması amacıyla proje ünitelerinin inşa edileceği yerlerdir. Diğer bir ifadeyle şantiye, inşaat sahasına verilen isim olup, yapı gereçlerinin yığılıp saklandığı veya işlendiği yerlerdir.

### **Müteahhit (Yüklenici)**

Müteahhit, taahhütte bulunan kişi veya kimse anlamına gelir ve belirli bir bedel karşılığında başkasının istediği bir inşaat veya onarım işinin yapımını kendi nam ve hesabına üstlenen gerçek veya tüzel kişidir. Kamu İhale Kanunu uygulamasında müteahhit, “üzerine ihale yapılan istekli veya istekliler” olarak tanımlanmıştır.

### **Taşeron**

Büyük bir işin bir bölümünü yaptırmayı, asıl müteahhitten alarak kendisi üstlenen diğer yükleniciye taşeron denilmektedir. Taşeronlar alanlarında uzmanlaşmış gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Örneğin, büyük bir fabrika binası inşaatının elektrik tesisatının ana müteahhit tarafından bir alt yükleniciye verilmesi durumunda altyüklenici taşeron olarak ifade edilir.

### **Hakediş**

İnşaat maliyeti çok yüksek olan işlerde iş sahibi tarafından işin bedeli yüklenici firmaya belirli periyotlarda kısım kısım ödenmektedir. Bu nedenle yüklenici firmalar her bir periyot için o periyot içinde yapılan işi ve bunun parasal karşılığını hesaplar ve bir rapor ile sunarlar. Hakediş, bir inşaat veya onarım işi devam ederken o ana kadar yapılan işin bedelinin parasal olarak ölçülmesi ve raporlanmasıdır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na dayanılarak hazırlanmış olan Yapım İşleri Genel Şartnamesinde hak edişler, geçici ve kesin olmak üzere iki çeşit olarak belirlenmiştir.

### **Geçici hakediş raporu**

Geçici hakediş raporları işin yapımı devam ederken (iş kesin olarak tamamlanmadan önce) belirli dönemler için (bir ay, üç ay gibi) düzenlenen ve raporun düzenlendiği ana kadar yapılmış olan işlerin parasal tutarını gösteren raporlardır.

### **Kesin hakediş raporu**

Kesin hak ediş raporu, iş bitirildikten sonra çıkarılacak kesin hesaba dayalı olarak düzenlenen hakediş raporudur. Kesin hakediş raporu düzenlenirken geçici hakediş raporlarındaki rakamlara itibar edilmez ve kesin metraj ve hesaplar sonucunda bulunan miktarlar esas alınır.

### **Asgari İşçilik**

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 85. Maddesinin birinci fıkrasına göre; işverenin, işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit edilir.

### **Kat Mülkiyeti**

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nda kat mülkiyeti, arsa payı ve anagayrimenkuldeki ortak yerlerle bağlantılı özel bir mülkiyet olarak tanımlanmıştır. Kat mülkiyeti bağımsız bölümler üzerinde kurulan mülkiyet hakkı olarak ta ifade edilmektedir. Kat Maliki 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nda kat mülkiyetine sahip olanlar kat maliki olarak kabul edilmektedir.

### **Anagayrimenkul**

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nda anagayrimenkul, kat mülkiyetine konu olan gayrimenkulün bütünü olarak tanımlanmaktadır. Örneğin; apartman binası, fabrika, dükkân ve büro gibi binalar anagayrimenkul olarak nitelendirilmektedir.

### **Bağımsız Bölüm**

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nda bağımsız bölüm, anagayrimenkulün ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli bölümleri tanımlanmaktadır. Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre bağımsız mülkiyete konu olan bölümler olarak da ifade edilmektedir.

### **Eklenti**

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na eklenti, bir bağımsız bölümün dışında olan ancak doğrudan doğruya o bölüme tahsis edilmiş olan yerlerdir.

### **Kat İrtifakı**

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nda, bir arsa üzerinde ileride kat mülkiyetine konu olmak üzere yapılacak veya yapılmakta olan bir veya birden çok yapının bağımsız bölümleri için o arsanın maliki veya ortak malikleri tarafından kurulan irtifak hakkı kat irtifakı olarak tanımlanmaktadır. Kat İrtifak Sahibi 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nda kat irtifakına sahip olanlar kat irtifak sahibi olarak kabul edilmektedir.

### **İntifa Hakkı (Kullanma, Yararlanma hakkı)**

İntifa hakkı, sahibinin hayatı ile sınırlı olarak başkasına ait bir taşınmazdan tamamıyla yararlanmak ve kullanmak hakkıdır. İntifa hakkı sınırlı bir aynî haktır. Kısaca başkasına ait bir maldan yararlanma, başkasına ait bir malı kullanma hakkı olarak tanımlanabilir. İpotek Arsa, bina gibi gayrimenkul (taşınmaz) bir malın, doğmuş veya ileride doğabilecek bir borca karşılık, alacağın teminat altına alınabilmesi için tapuya şerh edilmesi suretiyle, bir sözleşme sonucu ortaya çıkan gayrimenkul mal rehinidir. İpotek, aynî bir haktır. Borca karşılık teminat olarak gösterilen gayrimenkulün, borçluya ait olması şart değildir. Mal sahibinin ipotek edilen gayrimenkul üzerinde zilyetliği (elde bulundurma ve faydalanma hakkı) devam eder. İpotek, tarafların serbest iradesiyle yaptıkları sözleşmenin tapu siciline kaydedilmesiyle resmî bir nitelik taşır.

### **Tevhid**

Birden fazla bitişik parselin birleştirilmesi işlemidir. İfraz İmar planı tamamlanmış yerlerde, plan koşullarına uymak şartıyla bir parselin birden fazla parsel dönüşürülmesi işlemidir. Temlik Bir hakkın bir diğer kimseye aktarılması işlemidir. Mülkiyetin devri anlamında kullanılmaktadır.

### **Aplikasyon**

Eldeki haritaya göre arazi üzerinde bir parseli kazıklarla belirleme işlemidir.

### **Yapı Denetimi**

Can ve mal güvenliğini teminen imar planına, fen, sanat ve sağlık kurallarına, standartlara uygun, kaliteli yapı yapılması için proje ve yapı denetiminin sağlanması suretiyle çalışan bir sistem olarak tanımlanmaktadır.

### **İNŞAAT TÜRLERİ**

İnşaat türleri; vergilendirme rejimi, yapım işi sonucunda ortaya çıkan ürünün niteliği, inşa süresi ve inşa edilen yapının toprağa bağlı olup olmamasına göre sınıflandırılabilir.

### **Vergilendirme Rejimi Açısından İnşaat Türleri**

Vergilendirme rejimi açısından inşaat türleri yap/sat şeklinde gerçekleştirilen özel inşaat işleri ile bir taahhüt kapsamında yürütülen inşaat/taahhüt ve onarım işleridir.

### **Özel İnşaat İşleri**

Şirketlerin kendi adlarına kâr elde etmek amacıyla kendilerine ya da başkalarına ait arsalar üzerine yaptıkları bina inşaatları özel inşaat işleri ya da halk arasındaki deyimini ile yap/sat olarak tanımlanmaktadır. Konut, işyeri, depo gibi binalar üreterek bunların satılması faaliyetleri özel inşaat işidir. Özel inşaat (yap- sat) işleri genel vergilendirme rejimine tabidir. İnşaat/taahhüt ve onarım işleri Bu tür yapım işleri iş sahibinin isteği üzerine taahhüt sözleşmesine dayalı olarak yapılan ve genellikle

bir yıldan daha uzun sürede tamamlanabilen inşaat işleridir. İnşaat işi iş sahibinin arsası veya onun gösterdiği yer üzerinde gerçekleştirilir. Bu tür inşaat işleri özel vergilendirme rejimine tabidir.

### **İnşa Edilen Ürünün Niteliği Açısından İnşaat Türleri**

İnşaat faaliyeti sonucunda ortaya çıkan ürünün niteliği açısından inşaat faaliyeti ikiye ayrılabilir.

#### **Alt yapı inşaatları**

Bir yerleşim yeri veya bir yapı için gerekli olan yol, kanalizasyon, su, elektrik vb. tesisatın tamamına verilen addır.

#### **Üst yapı inşaatları**

Altyapı üzerine kurulan, oturmaya, ibadete, eğlenmeye, korunmaya veya üretime yarayan yapıların tümüne verilen addır. Konut, okul, cami, askerî tesisler, stad, fabrika, alışveriş merkezleri gibi yapılar genel olarak üst yapı olarak ifade edilmektedir.

### **İnşa Edilen Ürünün Toprağa Bağlı Olup Olmaması Açısından İnşaat Türleri**

İnşa edilen ürünün toprağa bağlı olup olmamasına göre inşaat türlerini taşınabilir (menkul) ya da taşınmaz (gayrimenkul) inşaatlar olarak iki gruba ayırabiliriz.

#### **Taşınabilir (menkul) inşaatlar**

Geçici süreliğine temelli kalma maksadı olmadan arazi ve arsalar üzerine yapılan kulübe, baraka, panayır, konser alanı, konteyner, prefabrik binalar gibi inşaatlar taşınabilir inşaatlar olarak tanımlanır. Bu tür inşaatların tapu siciline kaydı gerekmez.

#### **Taşınmaz (gayrimenkul) inşaatlar**

Toprağa bağlı olarak sürekli kalmak kaydı ile inşa edilen yollar, köprüler, binalar taşınmaz inşaatlar olarak ifade edilmektedir. Taşınmaz gayrimenkuller barınma amaçlı konutlar, ticari, sınai, sosyal ve kültürel amaçlı binalar ve yapımı özel uzmanlık gerektiren baraj, havaalanı, liman vb. gibi yapılardan oluşmaktadır.

### **İNŞAAT İŞLETMELERİ**

Çalışma usulleri ve amaçlarına göre inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, taahhüt işletmeleri ve yap/sat işletmeleri olmak üzere iki grupta toplanabilir.

#### **Taahhüt işletmeleri**

Taahhüt işletmeleri faaliyetlerini başkaları adına daha önceden belirlenmiş proje çerçevesinde yüklenilen ve iş sahibinin denetimine tabi olarak gerçekleştirirler. İşin yapılacağı yer ve işin mahiyeti iş sahibi tarafından belirlenir. Taahhüt işletmeleri sadece yüklenici olarak daha önceden belirlenmiş şartlara uygun olarak işleri yürütürler.

#### **Yap/Sat İşletmeleri**

Yap/sat işletmeleri kendilerine ya da başkalarına ait arsa veya araziler üzerine kendi nam ve hesaplarına kâr elde etmek amacıyla inşaat faaliyeti gerçekleştiren işletmelerdir. Yap/sat işletmeleri arsaları ya para karşılığı ya da kat karşılığı olarak temin etmektedirler. Bu tür inşaat işletmeleri ticari işletmeler gibi faaliyet gösterirler.

### **İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ**

Türkiye Muhasebe Standardı 11 (TMS 11) İnşaat Sözleşmeleri Standardında inşaat sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşme olarak tanımlanmıştır.

#### **TMS 11'de İnşaat Sözleşmeleri**

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında inşaat sözleşmeleri, "sabit fiyatlı sözleşme" ve "maliyet artı kâr sözleşmesi" olarak sınıflandırılmıştır. Kamu İhale Kanunu'nda İnşaat Sözleşmeleri 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nda kamu ihalelerinde yapılabilecek sözleşmeler;

- Anahtar Teslimi Götürü Bedel Sözleşme
- Götürü Bedelli Sözleşmeler
- Birim Fiyatlı Sözleşmeler
- Karma Sözleşmeler
- Münferit Sözleşmeler şeklinde sınıflandırılmıştır.

### **İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİNDE İHALE YAPIM USULLERİ**

İnşaat ve onarım işlerinin yaptırılması ihale usulü ve emanet usulü olmak üzere iki usul ile yaptırılmaktadır. Özellikle kamu kurumları tarafından yaptırılacak bir inşaat ve onarım işi yukarıda belirtilen iki usulden uygun olan birisi ile yüklenicilere verilmekte ve yaptırılmaktadır.

### **İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ**

Muhasebe, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, kullanılma biçimini, işletmelerin yaptığı işlemler sonucunda bu varlıklardaki ve kaynaklardaki değişimleri, işletmelerin mali durumunu açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir. Muhasebe sadece kâr amacı ile kurulan işletmelerle ilgili değil, kâr amacı gütmeyen, kaynak kullanan ve kaynak kullanılmasını bütçeleyip denetleyen tüm kurum ve kuruluşlar için de geçerlidir.

Muhasebenin uygulama alanı işletmelerdir. İşletme, insanların ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile üretim faktörlerinin bilinçli ve sistemli bir şekilde bir araya getirilmesi ile oluşturulur. Öncelik sırası işletmelerin türüne göre değişmekle birlikte, kâr elde etmek, topluma hizmet sunmak ve işletme hayatının sürekliliğini sağlamak işletmelerin genel amaçlarıdır. Kuruluş şekli, büyüklüğü ve amacı ne olursa olsun, işletmelerde yapılan işlemlerin çoğu kıymet hareketine neden olmaktadır. Mali işlemler olarak nitelendirilen bu işlemler, işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getirmektedir. Muhasebe İşletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme meydana getiren ve para ile ifade edilen işlemlerle ilgili bilgileri tespit eden, kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçları yorumlayan bilim dalına muhasebe denir.

#### **Muhasebenin temel görevleri**

Para ile ifade edilebilir mali nitelikli işlemlere ait bilgileri tespit etme, bu işlemleri geçerli belgelere dayalı olarak yevmiye defterine kaydetme, yevmiye defterine tarih sırasına göre kaydedilen işlemleri niteliklerine göre defter-i kebirde sınıflandırma, muhasebe bilgi sisteminde üretilen işletme ile ilgili bilgileri evrensel bir dille finansal tablolarda özetleyerek bilgi kullanıcılarına sunma, muhasebe raporlarında yer alan bilgileri analiz ve yorumlama muhasebenin temel görevleri (fonksiyonları) olarak kabul edilmektedir. İnşaat muhasebesi İnşaat muhasebesine özgü bir tanım yoktur. Ancak muhasebenin görevleri (fonksiyonları) dikkate alınarak inşaat muhasebesi; “inşaat işletmelerinin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme meydana getiren ve parayla ifade edilebilen işlemlerle (mali işlem) ilgili bilgileri tespit etmeye, kaydetmeye, sınıflandırmaya, özetleyerek raporlamaya ve sonuçları yorumlamaya yarayan bir hesap ve kayıt sistemidir.” şeklinde tarif edilebilir. İnşaat muhasebesinin özellikleri İnşaat işlerinin diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması, inşaat muhasebesinin kendine özgü bazı özelliklerini ortaya çıkarmaktadır.

Bu özellikler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Yapı işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsar. Yapı işleri genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanır.
- Yapı işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri, giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuların muhasebe uygulamalarına alınmasını zorunlu kılmaktadır.
- İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin belirlenmesinde işin tamamlanması (işin bitimi) yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması gibi değişik yöntemlerin kullanılmasını zorunlu kılmaktadır.
- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular, gelir üzerinde önemli etkilere sahiptir.
- İnşaat işlerinin merkez bürodan uzakta yapıldığı inşaat işletmelerinde; muhasebe verilerinin zamanında toplanması, işlenmesi ve kullanılması sorunlar oluşturabilmektedir.

Bu nedenle muhasebe sisteminin merkezde veya inşaat alanında kurulması kararı önemli olmaktadır. Farklı tür ve nitelikte inşaatların yapılması, inşaat maliyetlerinin tespitinde işletmenin amacına en uygun maliyet sisteminin kurulmasını gerektirmektedir. Bir hizmet işletmesi olarak kabul edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinde yapılan iş bir hizmet üretimi olduğu için 7/A seçeneğindeki 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesapları kullanılmamakta, bunların yerine üretim maliyetleri (direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve üretimle ilgili diğer tüm endirekt giderler) 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanmaktadır. Dönem sonlarında inşaatın devam etmesi durumunda ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanan inşaat ve onarım faaliyetlerine ait maliyetler, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı aracılığı ile 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına aktarılarak dönen varlıklar olarak aktifleştirilmektedir. İnşaatın bitmesi durumunda aktifleştirilen bu tutarlar, 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılmakta ve hesap kapatılmaktadır. 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı ile karşılıklı olarak kapatılmaktadır.



### **YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ**

Bir işin, taahhüt edenin (müteahhit), işi yaptırana (iş sahibi) belirli bir taahhüde dayalı olarak bir bedel karşılığında inşaat ve onarım işleri olarak yapılması, taahhüt şeklindeki inşaat olarak adlandırılır. Gerçek ve tüzel kişilerin ihtiyaç duydukları yapıyı yapmayı taahhüt ederek, inşa eden işletmeler inşaat taahhüt işletmeleri olup bu işletmelerin faaliyetleri, yıllara yaygın olmayan veya yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti çerçevesinde gerçekleşebilmektedir.

#### **Tanımı**

Belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibarıyla bir takvim yılı içinde bitirilmesi mümkün olmayan, inşaat, baraj, yol, köprü gibi taahhüt ve onarım işlemleri yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti olarak adlandırılır. Bir işin yıllara yaygın olması, yapılan işin birden fazla takvim yılını ilgilendirmesi ile ilgilidir. Bir takvim yılında başlayıp biten inşaat ve onarım işleri, yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım faaliyetleri olarak kabul edilmektedir.

#### **Özellikleri**

Bir inşaat ve onarım faaliyetinin yıllara yaygın olarak kabul edilmesi için inşaat ve onarım işi olması, resmî veya özel taahhüde bağlı olarak yapılması ve yıllara yaygın olarak yapılması gerekmektedir. Bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti olabilmesi için yapılan işin birden fazla takvim yılını ilgilendirmesi gerekir.

#### **İşe Başlama Süreci ve Bitiş Tarihi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde; sözleşmede yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim tarihi, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi, sözleşmede bu iki durumun hiçbiri belirlenmemiş ise sözleşme tarihi, işin başlama tarihi olarak kabul edilir. Taahhüde dayalı olarak gerçekleştirilen inşaat ve onarım faaliyetlerinde işe başlama süreci çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Söz konusu aşamalar, proje hazırlığı, yaklaşık maliyetin (keşif bedeli) belirlenmesi, ihalenin duyurulması, ihale tekliflerinin değerlendirilmesi ile sözleşmenin yapılması, geçici ve kesin teminatın alınması şeklinde sıralanabilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde geçici kabulün yapıldığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde işin bitim tarihi söz konusu işlere ilişkin kâr ya da zararın işin bitiminde saptanması ve bitim yılının kazancı olarak vergilendirilmesi nedeniyle önemlidir.

### **YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunun mükellefler, devam ettiği sürece yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti ile ilgili kâr ya da zarar beyan etmemekte, fakat her yıl, mükellefiyet türüne göre, gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi vermektedirler.

#### **Vergiye Doğuran Olay**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri, özel bir vergilendirmeye tabi olup, vergiyi doğuran olay işin bitiminde ortaya çıkmaktadır.

#### **Elde Edilen Kazançların Beyanı ve Vergi Türleri Açısından Uygulama**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden elde edilen kazançların beyanı, bu tür faaliyette bulunan işletmenin vergi mükellefiyetine göre, ilgili vergi dairesine sunacağı gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamesi aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

#### **Geçici Vergi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler, bu kapsamda gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden ötürü geçici vergi ödememektedir. Ancak hak ediş bedelleri üzerinden nakden ve avans olarak yapılan ödemelerden % 3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. İnşaat taahhüt işlerinde yapılan bu vergi kesintisi verginin peşinen alınması bağlamında bir çeşit geçici vergi niteliği taşımaktadır.

#### **Gelir Vergisi Kesintisi (Vergi Stopajı)**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde elde edilen gelirlere vergi kesintisi (vergi stopajı) uygulanmaktadır. Vergi kesintisinin amacı vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek ve müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmaktır.

#### **Katma Değer Vergisi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri bir hizmet işi olması sebebiyle genel olarak % 18 oranında katma değer vergisi uygulamasına tabidir. İşin kısmen veya tamamen taşeronlara devredilmesinde devredilen kısım için müteahhitler tarafından kendilerine yapılan hizmete ait Katma Değer Vergisi üzerinden 2/10 oranında tevkifat yapılmaktadır.

**Damga Vergisi**

Damga vergisi, temelde, hukuki işlemlere bağılı olarak düzenlenen kâğıtlar üzerinden alınan bir muamele vergisidir. Burada vergiye tabi olan husus, söz konusu muamelelerden ziyade işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde resmî kurumlar tarafından hak edişlere dayalı olarak yapılacak ödemeler hak edişten kesinti suretiyle binde 9,48 oranında damga vergisine tabi tutulmaktadır.

## **YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI**

İnşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibarıyla tamamlanması bir takvim yılını aşan yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri, özel bir vergi uygulamasına tabiidir. Vergilendirilmeye ilişkin bu durum, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde muhasebe düzeni açısından muhasebe temel kavramlarından dönemsellik kavramının uygulanmasında farklılık doğurmaktadır. Dönemsellik kavramındaki farklı uygulama dışında, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi ile ortak giderlerin ve amortismanların faaliyetler arasında dağıtılması gibi özellik arz eden hususlar meydana gelmektedir. İşletmelerde genel olarak ihtiyaç duyulan hesaplar (100 Kasa Hesabı, 500 Sermaye Hesabı gibi) dışında yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan işletmelerde kullanılacak özellik arz eden hesaplardan önemlileri 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti Hesabı, 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı ve 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak ediş Bedelleri Hesabı'dır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, işe başlama işlemleri, maliyetler, hak edişler, avanslar, iş bitim süreçleri ve bitimden sonra ortaya çıkan gelir - giderlerin muhasebeleştirilmesi özellik arz eden konulardandır.

### **İŞE BAŞLAMA İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde işe başlama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi bağlamında, depozito ve teminatlar, inşaat sözleşmesine ilişkin işlemler ve asgari işçilik tutarının hesaplanması konuları ele alınabilir.

#### **Depozito ve Teminatların Muhasebeleştirilmesi**

İşe başlama aşamasında ortaya çıkan geçici teminat (teklif edilen bedelinin % 3'ü) kesin teminat (ihale bedelinin % 6'sı) ve depozitolar nakit verilmeleri durumunda 126/226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı'nda, teminatlar bağlamında nakit dışı değerler, örneğin teminat mektubu verilmesi durumunda ise Nazım Hesap aracılığıyla izlenmektedir. İhalenin alınmaması durumunda iade edilen geçici teminat tutarı, İhalenin alınması durumunda ise ya kesin teminata dönüştürülmekte ya da inşaat taahhüt işini yüklenmek isteyen işletmeye (müteahhide) iade edilerek yerine kesin teminat alınmaktadır. İhaleyi kazanan işletmenin sözleşmeyi yapmaktan kaçınması geçici teminatın yanması, dolayısıyla gider yazılması demektir.

#### **Sözleşmenin Yapılması ve Sözleşme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi**

İleride ortaya çıkacak uyuşmazlıkların sağlıklı çözümü için genellikle noter onaylı olarak yazılı sözleşmeler tercih edilmektedir. Sözleşmenin noterde yapılması durumunda sözleşme giderlerini taahhütte bulunan işletme üstlenmektedir. Sözleşme giderleri doğrudan bir inşaatın yapımı ile ilgili olması nedeniyle ilgili inşaatın maliyetini oluşturan unsurlardan biridir.

#### **Asgari İşçilik Tutarının Hesaplanması**

Kayıtdışı istihdamla mücadele yöntemlerinden biri olan asgari işçilik, bir inşaat taahhüt faaliyetinin yürütülmesi için gerekli olan minimum işçilik demektir. Asgari işçilik uygulaması, işletmelerin zaman zaman Sosyal Güvenlik Kurumu'na çalıştırılan işçilerle ilgili sigorta primine esas kazancın beyanında eksik bildirimde bulunma veya hiç bulunmama nedeniyle yaşanan kurum prim kayıplarının önlenmesi ve aynı zamanda fiilen çalışan sigortalıların da sosyal haklarının güvence altına alınması amacıyla hizmet etmektedir. İhale konusu yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde asgari işçilik ihale makamı tarafından yükleniciye ödenen hak ediş tutarına (KDV hariç), asgari işçilik oranının uygulanması suretiyle bulunmaktadır. Söz konusu oran, asgari işçilik oranları listesinden her bir iş için tespit edilen asgari işçilik oranının %25 eksiği olarak uygulanmaktadır. Asgari işçiliğin hesaplanmasında malzemeli işçilik bedeli toplam hak edişten düşülür.

### **MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

İşletmelerde yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri çerçevesinde ortaya çıkan maliyet unsurları, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti ile ilgili doğrudan giderler (direkt ve endirekt giderler) ve ortak giderler bağlamında ele alınabilir. Maliyet unsurları oluştuğunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na aktarılır. Bu hesapta biriken tutarlar dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti Hesabı'ndan ilgili olanına devredilir. Ortak giderlerin muhasebeleştirilmesi ise giderin gerçekleştiği anda ilgili fonksiyon hesabında izlenmesi ve dönem sonunda dağıtılması suretiyle gerçekleştirilir.

## **HAK EDİŞ VE AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan işletmelerde hak edişlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili özellikli hususlar olarak, hak edişlerin alınması, avans işlemleri ve gerekli vergi kesintileri şeklinde sıralanabilir.

### **Hak Edişlerin Muhasebeleştirilmesi**

Elde edilen hak edişler ise 350- 358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hesabı'nda izlenir.

### **Avans İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde işletmeler daha sonra tahsil edecekleri hak ediş bedellerine mahsuben avans tahsilatında bulunabilmektedir. Ayrıca işletmeler faaliyetlerin bir kısmını veya tamamını taşeron firmalara yaptırırken avans ödeyebilmektedir.

### **İŞ BİTİM İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

İnşaat sözleşmesine göre işin tamamlanması ile katılan maliyetler (170- 178) ilgili sonuç hesabı olan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na ve hak edişler (350-358) ise ilgili sonuç hesabı olan 600 Yurtiçi Satılar Hesabına aktarılarak faaliyete ilişkin kâr ve zararın hesaplanması sağlanır.

### **İŞİN BİTİM TARİHİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN GİDER VE GELİRLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

İşin tamamlanmasının ardından ortaya çıkan giderler ve gelirler ise içinde bulunulan yılın gider ve geliri olarak değerlendirilir.

### **TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI UYARINCA DÖNEMSONU MUHASEBE KAYITLARI**

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uyarınca sözleşme maliyetlerinin ve gelirlerinin güvenilir olarak ölçülebildiği sürece her yılın sonunda o döneme ilişkin sözleşme maliyetlerinin ve gelirlerinin tamamlanma düzeyine göre sonuç hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Türkiye'de mevcut uygulama yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin işin bitiminde beyanını ve vergilendirilmesini düzenlerken, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hükümleri her dönemin sonunda inşaat maliyetlerinin gider hesaplarına devrini; hak edişlerin de bu çerçevede tamamlanma yüzdesi esas alınarak ilgili gelir hesaplarına aktarılmasını öngörmektedir. Kuşkusuz TMS 11 hükümleri ile mevcut uygulamaya arasındaki bu farklılık dönemsellik bağlamında vergilendirme süreçlerini de etkilemektedir.

## ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT FAALİYETLERİNDE VERGİLENDİRME VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Kentleşme olgusu nedeniyle yap-sat olarak bilinen özel inşaat faaliyetleri son yıllarda önem kazanmıştır. Özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler, bir üretim işletmesidir. Bu işletmeler kâr elde etmek amacıyla sahip oldukları arsaları/arazileri ya da başkalarına ait arsaları, daireleri, katları, iş yerlerini vb. kendi adlarına üretip ve satmak üzere inşaat faaliyetlerinde bulunurlar. Kendi nam ve hesabına yapılan inşaatlar genellikle satmak amacıyla yapılmakta ve satışa konu edilmektedir. Satmak amacıyla yapılan inşaatlar, uygulamada Yap-Sat şeklinde ifade edilmektedir. Yap-Sat inşaat işletmelerinin kullandığı maliyet muhasebesi hesapları, diğer mamul üreten işletmeler ile aynıdır. Özel inşaat işletmelerinin yürütülmesi, vergilendirilmesi ve muhasebesi kendine has özellikler içermektedir. Kendi namına özel inşaat yapanlar inşa ettikleri yapıları, maliyet bedeli ile stoklarına kayıt ederler. Daha sonra yapacakları satışlara göre maliyet bedelini stoklardan çıkarıp satışların maliyeti hesap gruplarında izlerler. Özel inşaat faaliyetleri için vergi kanunlarında özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergilendirme genel hükümlere göre yapılır. Vergi mevzuatımıza göre daire, kat veya dükkân hâlinde satmak amacıyla yapılan inşaatlardaki kazanç ticari kazançtır. İnşaatların bitiminden ziyade teslim veya satışı hâlinde kâr-zarar hesaplanarak vergilendirilmektedir. İnşa edilen daire, kat veya dükkânlar müteahhit için mamul niteliğindedir. Özel inşaat işletmeleri giderlerin izlenmesinde belirli kriterlere (aktif toplamı veya net satışlar toplamı vb.) göre 7/A veya 7/ B seçeneklerden biri kullanılmaktadır.

### Özel (Yap - Sat) İnşaat Faaliyetlerinde Geçici Vergi

Geçici vergi, kamunun dolaysız vergi gelirlerinde en önemli kalem olan gelir ve kurumlar vergisi ile ilgilidir. Özel inşaat işletmelerinin geçici vergi mükellefiyeti vardır. Geçici vergi, gelir (ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı) ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme dönemlerinin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'na göre gayrimenkul alım-satımı ve inşaat işiyle sürekli uğraşanların elde ettiği kazanç ticari kazançtır. Ticari kazancın ortaya çıkması için satışın gerçekleşmesi ve inşaatın tamamlanması gerekir. Ticari kazanç, satış ile maliyet arasındaki olumlu farktır.

### Geçici verginin beyanı

Geçici vergi gerçek kişi ve tüzel kişi mükelleflerinin 3'er aylık kazançlarının vergilendirilmesidir. Yani mükellefler 3'er aylık dönemler hâlinde yılda 4 defa geçici vergi beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerini bağlı buldukları vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Geçici vergi, geçici vergi beyannamesi ile yukarıda belirtilen dönemlerde vergi dairesine elden veya internetten beyan edilir. Ödeme olduğunda vergi dairesine ödenir. 3'er aylık dönemler hâlinde ödenen geçici vergi matrahı kümülatif olarak ileriki 3'er aylık düzenlenen geçici vergi beyannamelerinde de gösterilir. Toplam geçici vergi tutarından önceki dönemlerde ödenen geçici vergiler düşülür, kalan tutar vergi dairesine ödenir. Ancak yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde geçici vergi sistemi uygulanmaz. Geçici vergi beyannamesinde bir yılda dört vergilendirme dönemi vardır. Geçici vergi dönemleri üçer aylık olmakla birlikte, geçici vergi beyannamesiyle beyan edilecek kazancın tespitinde, takvim yılı başından ilgili dönemin sonuna kadar olan kazanç dikkate alınır. Geçici vergi dönemlerine ilişkin vergi, ilgili dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar (bu gün dahil) vergi dairesine beyan edilir, 17. günü akşamına kadar (dahil) ödenir.

### Geçici verginin mahsubu

Geçici verginin mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz, mahsup işlemi ilgili vergi dairesince resen yapılır. Özel inşaat faaliyetlerini yürüten gerçek kişiler, Gelir Vergisi Kanunu gereğince, bir sonraki yılda verecekleri yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanacak olan gelir vergisinden mahsup edilmek üzere, cari vergilendirme dönemi içinde geçici vergi öderler. Geçici vergi oranları 2019 da Gelir Vergisi Mükellefleri İçin % 15; Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin ise % 22 olarak uygulanmaktadır. Özel inşaat faaliyetlerini yürüten tüzel kişiler için Kurumlar Vergisi Kanunu gereğince, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre cari dönem kurum kazançları üzerinden geçici vergi ödemeleri gerekmektedir. Ödenmeyen geçici vergi yıl sonunda hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Geçmiş dönemlere ilişkin geçici verginin % 10'nu aşan

tutarda eksik beyan edilmesi durumunda eksik beyan edilen kısım için, yapılacak resen veya ikmalen tarhiyat sonucunda vergi ziyai cezası ile gecikme faizi uygulanır.

#### **Geçici Verginin Muhasebeleştirilmesi**

Geçici verginin muhasebeleştirilmesinde işletmenin gelir vergisi mükellefi veya kurumlar vergisi mükellefi olmasına göre farklı kayıtlar yapılmaktadır.

#### **Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Geçici Verginin Tahakkuku ve Ödenmesi**

Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların kayıt ve takibi kurumlar vergisi mükelleflerinde 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesabında yapılmaktadır. Mevzuatın belirlediği dönemler itibariyle peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır. 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesabında toplanan tutar, dönem sonunda tahakkuk edecek olan kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirim teminen "37 Borç ve Gider Karşılıkları" grubunda bulunan "371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)" hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar, "370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI" hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

#### **Gelir Vergisi Mükelleflerinde Geçici Verginin Tahakkuku ve Ödenmesi**

Gelir vergisi mükelleflerinde peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonlar, işletme sahipleri veya şirket ortaklarının yıllık beyanname ile beyan edip ödeyeceği vergiden mahsup edileceği için, işletme tarafından ödenen bu vergi ve fonlar işletme sahibinin veya ortaklarının hesaplarına aktarılır. Gelir vergisi mükelleflerinde mevzuat gereğince peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonların kayıt ve takibi kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesabında yapılabilir. Bu durumda mevzuatın belirlediği dönemler itibariyle peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonlar, bu hesaba borç yazılır. 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesabında toplanan tutar, dönem sonunda 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabının borcuna aktarılır. Gelir vergisi mükelleflerinde mevzuat gereğince peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonların kayıt ve takibi doğrudan doğruya 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabında yapılabilir. Bu durumda mevzuatın belirlediği dönemler itibariyle peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonlar, bu hesaba borç yazılır.

#### **Özel (Yap - Sat) İnşaat Faaliyetlerinde Katma Değer Vergisi (KDV)**

İnşaat faaliyetlerinde KDV uygulaması konut fiyatını belirleyen önemli bir unsurdur. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre konut teslimlerinde KDV uygulanması için, söz konusu teslimin ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet kapsamında olması veya bu faaliyetler kapsamında olmasa dahi konutun müzayede mahallerinde satışı gerekmektedir. Bunun dışındaki konut teslimleri bakımından KDV uygulanması söz konusu değildir. Özel (yapsat) inşaat faaliyetlerinin satışlarında uygulanacak KDV oranının taşınmazların yapı ruhsatı ile tapu kayıtlarında ne şekilde gösterildiğine değil, fiilen ne amaçla kullanıldığı/kullanılacağı hususuna bakılarak tespit edilmektedir. 3065 sayılı KDV Kanunu "Oran" başlıklı 28 inci maddesine konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranının belirlenmesine ilişkin; net alan kriteri bulunmaktadır.

#### **Konut ve İşyeri Teslimlerinde KDV**

Özel (yapsat) inşaat faaliyetlerinde vergilendirme için ilke olarak teslim ve hizmetin yapılma şartı aranmaktadır. Konut ve işyeri teslimlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, tapuya tescil ile gerçekleşmektedir. Şayet gayrimenkul, tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmişse bu durumda da teslim gerçekleşmiş olmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, özel ( İnşaat Bitmeden Yapılan Satışlarda KDV İnşaat devam ederken özel sözleşme veya satış vaadi ile satışlarda, henüz bir teslim veya hizmet mevcut olmamasından ötürü alınan bedeller avans niteliği taşımaktadır. Bu nedenle fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek yoktur. Ancak alınan bu avanslar için fatura düzenlenmesi hâlinde, faturada gösterilen bedel üzerinden KDV hesaplanması zorunlu bulunmaktadır.

#### **Yapı Denetim Hizmetlerinde KDV Tevkifatı**

Yapı denetim hizmeti, yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütülür. Yapıların inşasında görev yapan yapı denetim kuruluşları başta beton olmak üzere tüm malzemelerin öngörülen standartlara uygunluğunu yetkili laboratuvarlar vasıtasıyla denetler. Böylece yapının inşası meslek alanına göre sorumlu teknik elemanlar gözetiminde geçirilerek projelerin bire bir tatbiki sağlanır. KDV tevkifatı uygulaması, teslim edilen mal veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. KDV tevkifatı, KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesinde gerekli görülen hâllerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmasıdır. KDV Kanunu'nun (1/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve KDV Kanunu uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu olmayacaktır.

**Yapı (İnşaat) Ruhsatı**

Yapı ruhsatı inşaat yapımına başlama izin belgesidir. Yani imar kanununa uygun bir şekilde inşaat yapımına başlama izni verilen belgedir. Belediye sınırları içinde inşaat yapı ruhsatı almadan, yasal olarak bina yapılamamaktadır. Yapı ruhsatı olmadan inşaat yapıldığı takdirde binanın yıkımına karar verilebilmekte; mal sahibine, müteahhidine, fenni sorumlusuna yüksek miktarda para cezası da uygulanmaktadır. Yapı inşaat ruhsatı, bağlı bulunulan belediyelerden veya valiliklerden alınır. Mücavir alan içinde veya dışında inşa edilecek yapıların tamamı 3194 Sayılı İmar Kanun'u hükümlerine göre belirlenen usuller kapsamında yapı ruhsatına bağlanmıştır. Mücavir alan içinde belediyelerden mücavir alan dışında ise valiliklerden ruhsat alınır.

**Bina İnşaat Harcı**

Bina inşaat harcı, belediye sınırları ve mücavir alanları içinde yapılan her türlü bina inşaatının (ilave ve tadiller dâhil) tabi olduğu harçtır. Bina inşaat harcı 2464 sayılı Belediye gelirleri kanununa göre alınır. Ek madde 6'da yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadler de bina inşaat harcına tabidir. Bina inşaat harcı belediye sınırları ve mücavir alan içinde yapılan yapılardan dolayı tahsil edilir. Binaya ruhsat alınmadan başlanması hâlinde harç resen doğmuş sayılır. Bina inşaat harcının matrahı her bir konut ve iş yeri için hesaplanan inşaat sahası yüz ölçümüdür. "Konut inşaatlarında inşaat alanının tespitinde, sığınak, merdiven sahanlığı, müşterek garaj, depo, kalorifer ve kapıcı dairesi gibi ortak yerlerden gelen paylar ile kömürlükler hariç tutulur, özel garaj ve özel depo gibi müstemilat dâhil edilir. İş yeri inşaatlarında, inşaat alanına müstemilat ve ortak yerlerden gelen hisselerin tümü dâhildir."Bina inşaat harcı oranları 2464 sayılı Kanun'un Ek 6. maddesinde belirtilmiştir.

**Tapu Harcı**

Tapu harcı, taşınmaz alım – satım işlemleri sırasında vatandaştan tahsil edilen tapu hizmetlerinin bedeli olarak alınır. Tapu harcı yatırılmadığı takdirde tapu işlemleri gerçekleştirilemez. Tapu ve kadastr harçları 492 sayılı Harçlar Kanun'una ekli 4 sayılı tarifeye göre alınmaktadır. İnşa edilen binaların tapuya tescilinde cins tahsis harcı tahsil edilmektedir.

## **KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME VE MUHASEBE UYGULAMALARI**

Kat karşılığı inşaat, arsa sahibinin arsasının belirli paylarının mülkiyetini, müteahhidin arsa üzerine inşa edeceği binanın belirlenen bağımsız bölümlerinin teslimi karşılığında, müteahhide devretmeyi taahhüt etmesi şeklinde tanımlanabilir. Kat karşılığı inşaat arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi de denir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin taraflarını müteahhit ve arsa sahibi oluşturur.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin oluşması için gerekli koşullar şunlardır:

- Arsa sahibinin arsası üzerine inşaat yapacak olan yükleniciye (müteahhide) öngörülen arsa paylarını devretmesi
- Yüklenicinin arsası üzerine inşaat yaptığı arsa sahibine yaptığı inşaatın belirlenen bölümlerini teslim etme zorunluluğu
- Arsa sahibi ile yüklenicinin resmî sözleşme yapma zorunluluğu

Kat karşılığı inşaat yapan işletmelerin işin başlangıcından bitimine kadar izledikleri süreç kısaca şöyledir:

- Arsanın temin edilmesi
- İmar durumunun belirlenmesi
- Yıkım ruhsatının alınması
- Yapı ruhsatının alınması
- İskân raporunun (yapı kullanma izin belgesi) alınmasıdır.

### **Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergilendirme Sistemi**

Kat karşılığı inşaat işleri için vergi kanunlarında özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergileme daha çok genel hükümlere göre yapılır. Sadece yıllara sari inşaat ve onarma işleri için özel düzenleme GVK'nın 42, 43 ve 44. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunlarımızda kat karşılığı inşaat yapan işletmelerle ilgili özel bir düzenleme olmadığından, çıkan vergi sorunları genel hükümlerle çözülür. Kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, tasarruf hakkının devridir. Yani kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazlarda teslim, kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Yapılan inşaat, alıcının tasarrufuna sunulduğu anda teslim edilmiş sayılmaktadır. Bu teslim vergisel açıdan da satış hükmündedir.

### **Arsa Karşılığında Konut ve İşyeri Elde Eden Gerçek Kişilerin Vergilendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin ikinci fıkrasında gayrimenkullerin alım satım ve inşa işleri ile devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu bildirilmiştir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmamaktadır. Kişisel servete dâhil arsanın müteahhide verilmesinde vergileme, G.V. Kanununun 80/6. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre satın alma tarihi ile satış tarihi arasında geçen zaman süresi 5 yıl ve üzeri ise arsa payı satışından ne kadar kazanç elde edilirse edilsin, bu kazanç verginin konusuna girmemektedir. Arsanın iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre içerisinde satılması durumunda, elde edilecek kazanç "ticari kazanç" hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

### **Ticari İşletmelerin Arsa Karşılığında Elde Ettiği Konut ve İşyerlerinin Vergilendirilmesi**

Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi hâlinde; vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dâhil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanmaktadır. Arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte arsa sahibi arsa bedeli için, müteahhit ise teslim ettiği konut veya işyeri için fatura düzenlemektedir. Gayrimenkul alım-satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım-satımın ticari faaliyetlerin unsuru sayılmaktadır. Ticari bir işletmenin aktiflerinde kayıtlı bulunan bir arsanın kat karşılığı inşaat işletmesi ile müteahhide verilmesi karşılığında teslim aldığı daire ve işyerlerinin değeri ile teslim değeri ve teslim ettiği arsanın bedeli arasındaki fark ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

### **Arsa Karşılığında İnşaat Yapan Müteahhit İşletmenin Vergilendirilmesi**

Kat payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, resmî şekilde tapu müdürlüğü ya da noter kanalıyla yapılması hâlinde geçerlilik kazanacaktır. Sözleşme imzalanmadan önce belediyeden imar durumu sorulmalıdır. Ruhsatın alınması ile birlikte, arsa üzerinde inşaat başlamadan kat irtifakı kurulmasının yolu da açılacaktır. Bu durum, müteahhide inşaat başlamadan sözleşmede kararlaştırılan kendisine ait bağımsız bölümleri satma imkânı sağlayacaktır. Kat irtifakı, henüz tamamlanmamış veya başlanmamış olan bir proje üzerinde kat mülkiyeti kurulması hakkı tanınmasıdır. Kat irtifakı tapusunda hangi dairenin nerede olduğu, numarası, kime ait olduğu açıkça belirtilir. Müteahhitler çoğunlukla kendilerine ait bağımsız bölümleri inşaatın başlangıcında kat irtifakı tapusu ile üçüncü şahıslara satmaktadır.

#### **Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Geçici Vergi**

İnşaat faaliyetinin yapılaş amacı ve biçimi ne olursa olsun her türlü inşaat faaliyetinden elde edilen kazançlar geçici vergiye tabidir. Bu kazançlarla ilgili olarak geçici vergi beyannamelerinin verilmesi gerekir. Kat karşılığı inşaat işletmelerinin vergilendirilmesinde genel hükümler geçerlidir. GVK' ya göre gayrimenkul alım-satımı ve inşaat işiyle sürekli uğraşanların elde ettiği kazanç ticari kazançtır. Ticari kazancın ortaya çıkması için satışın gerçekleşmesi ve inşaatın tamamlanması gerekir. Ticari kazanç satış ile maliyet arasındaki olumlu farktır.

#### **Geçici Verginin Beyanı ve Mahsubu**

Kat karşılığı inşaat işletmelerinin geçici vergi mükellefiyeti vardır. Geçici vergi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır. 2019 yılında Geçici vergi oranı, gelir vergisi mükelleflerinde % 15, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise % 22 olarak uygulanmaktadır.

#### **Geçici Verginin Muhasebeleştirilmesi**

Geçici verginin muhasebeleştirilmesinde işletmenin gelir vergisi mükellefi veya kurumlar vergisi mükellefi olmasına göre farklı kayıtlar yapılmaktadır.

#### **Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Geçici Verginin Tahakkuku ve Ödenmesi**

Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların kayıt ve takibi kurumlar vergisi mükelleflerinde 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesabında yapılmaktadır. Mevzuatın belirlediği dönemler itibarıyla peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır.

#### **Dönem Sonunda Kurumlar Vergisi İçin Karşılık Ayrılması**

Kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerde dönem sonunda dönem kârı üzerinden kurumlar vergisi karşılığı ayrılmaktadır.

#### **Geçici Verginin Dönem Sonu Kaydı**

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesabında toplanan tutar, dönem sonunda tahakkuk edecek olan kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirimini teminen "37 Borç ve Gider Karşılıkları" grubunda bulunan "371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)" hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar, "370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI" hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

#### **Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi ve Geçici Verginin Mahsubu**

Kurumlar vergisi beyannamesi izleyen yılın Nisan ayı sonuna kadar verilmeli ve tahakkuk eden kurumlar vergisi ilgili vergi dairesine ödenmelidir.

#### **Gelir Vergisi Mükelleflerinde Geçici Verginin Tahakkuku ve Ödenmesi**

Gelir vergisi mükelleflerinde mevzuat gereğince peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonların kayıt ve takibi kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesabında yapılabilir. Bu durumda mevzuatın belirlediği dönemler itibarıyla peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonlar, bu hesaba borç yazılır. 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesabında toplanan tutar, dönem sonunda 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabının borcuna aktarılır. Gelir vergisi mükelleflerinde mevzuat gereğince peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonların kayıt ve takibi doğrudan doğruya 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabında da yapılabilir. Bu durumda mevzuatın belirlediği dönemler itibarıyla peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonlar, bu hesaba borç yazılır. İşletmede peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonların kayıt ve takibi doğrudan doğruya 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabında yapılıyorsa her geçici vergi döneminin sonunda tahakkuk eden geçici vergiler aşağıda verilen yevmiye kaydıyla muhasebeleştirilmelidir.

#### **Gelir Vergisi Mükelleflerinde Geçici Verginin Dönem Sonu Kaydı**

İşletmede peşin ödenen gelir vergisi ile kesinti yoluyla ödenen diğer vergi ve fonların kayıt ve takibi 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR hesabında yapılıyorsa, bu hesapta toplanan tutar dönem sonunda 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabının borcuna aktarılır.

#### **Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi**

Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli

bir faaliyet olarak sürdürmesi hâlinde, müteahhide yapılan arsa teslimi KDV'ye tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide teslimi işlemi KDV'ye tabi değildir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, iş yeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden %1, %8 veya %18 arasında KDV hesaplanması gerekmektedir.

#### **Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Diğer Uygulamalar**

Kat irtifakı kurularak yapılan satışlar nedeniyle alınan bedellerin GVK ve KVK yönünden avans olarak değerlendirilmesi ve inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak dikkate alınması gerekir. Kat irtifaklı satışlarda satış tarihinde henüz bir teslim söz konusu olmadığından ve alınan bedeller avans niteliğinde bulunduğundan, bu aşamada fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek yoktur. Kat karşılığı İşlerde gerçek kişiler fatura düzenlemezler. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmaz. Müteahhidin arsa karşılığında arsa sahibine verilen birimlerin teslimleri satış niteliği taşır ve KDV'ye tabidir. Arsa karşılığı kat teslimlerini izleyen 7 gün içerisinde ise faturası kesilir.

#### **Özel Mülk Konusu Arsa Üzerinde Kat Karşılığı İnşaat Yapımı**

Özel mülke ait arsalar üzerine inşaat işleri günümüzde yaygın olarak uygulama alanı bulmaktadır. Böylece özel mülk sahibi arsasını değerlendirmekte ve müteahhit ise arsanın finansmanına katlanmadan yapı üretimi gerçekleştirmektedir. Kat, daire veya dükkân karşılığı başkasına ait arsa üzerine inşaat yapanlarda sözleşme gereği arsa sahibine verilecek daire, kat veya dükkanların maliyet bedeli ve arsa sahibine yapılan diğer ödemeler arsanın maliyetini oluşturur. Arsa devir zamanı, taraflarca sözleşme ile serbestçe belirlenebilir. En yaygın uygulama, arsa devrinin inşaat bitiminde yapılmasıdır.

#### **Aktife Kayıtlı Arsa Üzerinde Kat Karşılığı İnşaat Yapımı**

Bir işletmenin aktifine kayıtlı arsa üzerinde kat karşılığı inşaat yapımı, özel mülk üzerinde kat karşılığı inşaat yapımı gibi özel inşaat işidir. Bu nedenle aktife kayıtlı arsa üzerinde inşaat kayıtları özel mülk üzerindeki kayıtlarla benzerlik göstermektedir. Bir işletmenin aktifine kayıtlı arsa üzerine inşaat işi yapanlar ise arsa bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplamak zorundadır.

## **YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİNDE İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti bir hizmet taahhüdü olup işletme başkası adına inşaat yapımını yerine getirmektedir. Yapılmakta olan işin yıllara yaygın inşaat faaliyeti kapsamında olması için işin inşaat işi olması, ortada bir taahhüdün olması ve işin yıllara yaygın olması yani birden fazla hesap dönemini kapsaması gerekir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde yapılmakta olan proje maliyeti direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri, taşeron giderleri, ortak genel giderler ve ortak amortismanlardan oluşmaktadır.

### **İLK MADDE VE MALZEMELERİN SINIFLANDIRILMASI**

İnşaat maliyeti içerisinde kullanılan ilk madde ve malzeme en önemli maliyet unsuru olarak yer almaktadır. İlk madde ve malzeme giderleri, üretimde veya üretime yardımcı olarak kullanılan veya tüketilen tüm ilk madde ve malzeme giderlerini kapsamaktadır. İnşaat yapımında kullanılan ilk madde ve malzeme gideri direkt ilk madde ve malzeme gideri ve endirekt ilk madde ve malzeme gideri olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### **Direkt İlk Madde ve Malzemeler**

Direkt ilk madde ve malzeme gideri inşaatın yapımında kullanılan, miktar ve değer olarak hangi inşaat ne kadar kullanıldığı takip edilen ve doğrudan doğruya inşaatın maliyetine yüklenebilen giderlerdir. İnşaat yapımında kullanılan, inşaatın esas yapısını oluşturan ve ne kadar kullanıldığı yapılan inşaat açısından takip edilebilen demir, çimento, çakıl, kum, tuğla vb. malzemeler de direkt ilk madde malzemeler olarak sayılmaktadır.

#### **Endirekt İlk Madde ve Malzemeler**

Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri ise inşaat yapımında kullanılan veya inşaatın tamamlanmasına yardımcı olan direkt ilk madde ve malzeme haricindeki ilk madde ve malzemelere ait giderlerden oluşmaktadır. Endirekt ilk madde ve malzemeler, üretimde kullanılmakla beraber değer olarak önemsiz olduklarından ürün bazlı takip edilmeyen veya hangi ürün için ne kadar tüketildiği belli olmayan malzemelerdir. Bunlara yardımcı madde ve malzemeler denmektedir. İnşaat işinde kullanılan çivi endirekt ilk madde ve malzemelere örnek olarak verilebilir. Bu giderlerin ürünlere yüklenmesinde ise dağıtım anahtarları kullanılmakta ve üretilen inşaat maliyetlerine dâhil edilmektedirler. Bununla birlikte, ürünün fiziksel yapısı içinde yer almayan fakat üretime yardımcı olan işletme malzemeleri de endirekt ilk madde ve malzeme olarak sınıflandırılmaktadır. Temizlik malzemeleri, makine yağları, kalıp malzemeleri, patlayıcı maddeler vb. işletme malzemelerine örnek gösterilebilir.

### **İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ**

İlk madde ve malzeme giderleri yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde kullanılan tüm ilk madde ve malzeme tutarını kapsamaktadır.

#### **İlk Madde ve Malzeme Alış Giderleri**

Satın alınan ilk madde ve malzeme ile ilgili yapılan taşıma giderleri, taşıma esnasında yapılan sigorta giderleri, malzeme alımı ile ilgili ödenen alış komisyonları, ürünün depoya taşınması için yapılan hamaliye giderleri gibi alış giderleri ilk madde ve malzemenin maliyetine dâhil edilir. Malzeme alımları ile ilgili ödenen KDV tutarları hiçbir zaman maliyete dâhil edilmez ve indirilecek KDV olarak kayıt edilir.

#### **Üretimde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

İlk madde ve malzeme giderleri, doğrudan inşaat yapımında kullanılan ve inşaatın fiziksel yapısı içerisinde yer alan, değer olarak da ne kadar kullanıldığı takip edilen direkt ilk madde ve malzeme gideri ile inşaat yapımında kullanılmasına rağmen ne kadar kullanıldığının takibi yapılmayan ve inşaat yapımında yardımcı malzeme olarak kullanılan endirekt ilk madde ve malzeme gideri olarak iki gruba ayrılır.

#### **Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri yapılan inşaatın esas yapısını oluşturan, hangi inşaat işi için ne kadar kullanıldığı takip edilebilen ilk madde ve malzeme tüketimlerinden oluşmaktadır.

#### **Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri haricinde inşaat yapımında kullanılan veya inşaatın tamamlanmasına yardımcı olan ilk madde ve malzeme giderleridir. Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri ürünün maliyetine dağıtım anahtarları yoluyla yüklenir. Endirekt malzemeler, çivi, tutkal,

somon gibi üretimde kullanılan fakat düşük değere sahip olduğu için hangi ürün için ne kadar kullanıldığı takip edilmeyen yardımcı malzemeler ve temizlik malzemeleri, makine yağları gibi ürünün bünyesine girmemekle beraber üretimin kesintisiz devam etmesine yardımcı olan işletme malzemelerinden oluşmaktadır.

### **İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİNİN İNŞAAT MALİYETLERİNE YÜKLENMESİ**

Yapılan faaliyet bir hizmet faaliyeti olduğu için ilk madde ve malzeme giderlerinin inşaat maliyetine yüklenmesinde 7-A senegine göre 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı kullanılmaktadır. İnşaat maliyetine yüklemeye ilk madde ve malzeme satın alınıp inşaat alanına geldiğinde doğrudan inşaat maliyetine yüklenebileceği gibi önce merkez ambarında veya şantiye ambarında stoklar içerisine alınıp inşaat alanına aktarıldığında da inşaat maliyetine yüklenebilir. Dönem sonlarında inşaatın devam etmesi durumunda ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanan inşaat ve onarma faaliyetlerine ait maliyetler, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığı ile 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına aktarılarak dönen varlıklar olarak aktifleştirilir. Daha sonra 741 nolu hesap 740 nolu hesap ile kapatılır. İnşaatın bitmesi durumunda aktifleştirilen tutar 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılır ve hesap kapatılır.

### **İLK MADDE VE MALZEME İADELERİ**

İnşaat işi tamamlandığında elde kalan ilk madde malzemeler inşaat alanından depoya geri gönderilebilir veya satıcıya iade edilebilir. Eğer malzemeler depoya geri gönderilecekse, daha önceden 740 Hizmet Üretim Maliyetine dâhil edilen tutar bu hesaptan 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına aktarılır. İşletme koşullarına uymadığı için veya ihtiyaç fazlası olması nedeniyle (daha önceden satıcı ile anlaşılması koşuluyla) belli miktar ilk madde ve malzemeyi satıcıya iade edebilir. Bu durumda satın alınan malzemenin stoklarda (ambarda) kayıtlı olması veya 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına aktarılmış olup olmamasına göre iade ile ilgili yevmiye kaydı farklılık gösterir. Eğer iadesi yapılacak malzeme ambarda ise 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı alacaklandırılır ve malzeme daha önce vadeli olarak alınmış ve bedeli henüz ödenmemiş ise 320 Satıcılar Hesabı borçlandırılır. Malzeme peşin alınmış ise 320 Satıcılar yerine 120 Alıcılar Hesabı borçlandırılır. Yani iade bedeli kadar işletmenin alacağı söz konusu olur.

### **KULLANILMAYAN İLK MADDE VE MALZEMELERİN SATIŞI**

İnşaat işletmeleri kullanmadığı ve ihtiyaç fazlası olan ilk madde ve malzemelerini satış yoluyla elden çıkarabilirler. Satış işlemi 3 değişik şekilde olabilir. Birinci yöntemde, satışı yapılan 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı alacaklandırılıp, 623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı borçlandırılır. İkinci yöntemde, satışı yapılacak malzeme ilk önce 157 Diğer Stoklar hesabına alınır. Daha sonra, 157 Diğer Stoklar Hesabının alacağına karşılık, 623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı borçlandırılır. Son yöntemde ise satılacak ilk madde ve malzemeler ilk önce 153 Ticari Mallar hesabına aktarılır. Maliyet kaydında ise 153 Ticari Mallar Hesabı alacaklı, 621 Satılan Ticari Malların Maliyeti Hesabı borçlu olarak kayıt yapılır. Her üç yöntemde de satış yani gelir kaydı aynıdır. Bu satış işleminden dolayı kar elde edilmesi durumunda ise bu kar tutarı yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri karına ilave edilmez. **İLK MADDE VE MALZEMELERİN ZAYİ OLMASI VE ÇALINMASI**

### **İLK MADDE VE MALZEMELERİN ZAYİ OLMASI VE ÇALINMASI**

İnşaat yapımında kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemeler üretim esnasında, depoda veya taşınma esnasında zayi olabilir ve çalınabilir. İlk madde malzemenin zayi olması malzemenin kaybolması yani yok olması anlamına gelmektedir. Zayi olma deprem, sel, yangın vb. yollarla ortaya çıkabilir. Zayi olan tutar 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabının borcuna aktarılarak zarar olarak kayıt edilir.

### **İLK MADDE VE MALZEMELER İÇİN SİGORTA TAZMİNATI ALINMASI**

İnşaat işletmeleri satın aldıkları ilk madde ve malzemelerin işletmeye taşınma esnasında, depoda ve şantiye alanında çalınma ve zayi olmasına karşın uğrayacakları zarar ve kayıplar için sigorta yaptırılmaları söz konusudur. Bu durumda, ortaya çıkacak kayıplar neticesinde işletme sigorta şirketinden hasar tazminatı alabilir ve bunu 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına kaydedebilir.

### **İLK MADDE VE MALZEMELERDE FİRE**

İnşaat faaliyetinde fire, inşaat alanında kullanılan ilk madde ve malzemelerin buharlaşma, kırılma, çürüme, bozulma vb. nedenlerle yok olması neticesinde ortaya çıkan kayıpları ifade etmektedir. Fire oranları Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından belirlenmekte ve belirlenmiş olan bu fire oranları kanuni fire oranları olarak kabul edilmektedir. İşletmeler bu sınırlar içerisinde kalan normal fire tutarlarını üretilen mamul veya inşaatın maliyetine dâhil ederler. Normal firenin üzerinde gerçekleşen anormal fire tutarları ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına aktarılır.

### **İLK MADDE VE MALZEME NOKSANLIKLARI-FAZLALIKLARI**

Dönem sonunda envanter sonucu belirlenen ilk madde malzeme tutarı ile kayıtlarda görünen tutar arasında farklılıkların olması durumunda nedeni araştırılmak üzere noksanlıklar 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabında, fazlalıklar ise 397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları Hesabında takip edilir. Eksikliklerin edeni tespit edilemez ise 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabındaki tutar

kanunen kabul edilmeyen gider olarak 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına aktarılır. Fazlalıkların nedeni tespit edilemez ise 397 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları Hesabındaki tutar 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına aktarılır.

## **YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİNDE İŞÇİLİK GİDERLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde işçilik giderleri, ilk madde ve malzeme giderinden sonra inşaat maliyeti içerisinde önemli bir yere sahiptir. İşçiliğin ilk madde ve malzeme gibi stoklanması ve bilançoda yer alması mümkün değildir. İşçilik giderleri, inşaat yapımında çalışan işçilere emekleri karşılığında yapılan ödemelerin parasal tutarıdır. İşçi ücret ve giderlerinin bir kısmı fiili çalışma ile ilgili iken bir kısmı yasalar ve sözleşmeler gereği ortaya çıkmaktadır. İşçilik giderleri çalışana ödeme yapıldığında değil tahakkuk ettiğinde ilgili gider yerine aktarılır. Bununla birlikte, birden fazla proje yürüten işletmeler açısından hangi projede ne kadar işçilik giderinin yapıldığının tespit edilmesi inşaat maliyetlerinin doğru tespitinde oldukça önemlidir. İnşaat işinin yapımı esnasında düzenlenen puantaj kartları ve puantaj defterlerinden faydalanılarak hangi işçinin hangi inşaat için ne kadar çalıştığı takip edilmektedir. Puantaj defterinde inşaat işinde çalışan tüm personelin bir aylık çalışma süreleri ve mesai saatleri, iş ve işçi ayrımı yapılarak kaydedilir ve personele ödenecek ücret için temel teşkil eder. İşçilik maliyetini oluşturan gider unsurlarının bir kısmının her dönem düzenli bir şekilde ortaya çıkmasına rağmen yakacak yardımlarının kışın yapılmasında olduğu gibi bir kısım giderler bazı dönemlerde ortaya çıkmaktadır. Bu unsurların bir kısmı ücret bordrosunda brüt ücret tutarı içerisinde yer almakla birlikte diğerleri ücret bordrosunda yer almamaktadır. Esas ücretler (normal ücretler), fazla çalışma ücretlerinin zamsız kısmı ve üretim ve verimlilik primleri işçilerin fiili çalışmaları ile ilgili olup üretilen ürünle arasında ilişki kurulabilmektedir. Diğer işçilik gideri unsurları ise yasalar ve sözleşme gereği ortaya çıkmaktadır. İşçi ücretleri, işçi, işveren ve devlet temsilcilerinden oluşan asgari ücret tespit komisyonu tarafından her yıl belirlenen asgari ücretin altında olamaz.

### **İŞÇİLİK GİDERLERİNİN SINIFLANDIRILMASI**

Üretim faaliyetleri ile ilgili işçilikler esas ve yardımcı işçilikler olarak ikiye ayrılmaktadır. Esas işçilikler, esas üretim gider yerlerinde ortaya çıkmakta ve mamulün yapımında doğrudan kullanılan işçilikleri kapsamaktadır. Yardımcı işçilikler ise esas gider yerlerinde çalışmakla birlikte bizzat üretimde çalışmayıp üretime yardımcı olan işçilikler ile yardımcı gider yerlerindeki tüm işçiliklerden oluşmaktadır. İşçilik giderleri yapılan proje ile ilişkisine göre direkt ve endirekt işçilik giderleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Esas üretim gider yerlerinde fiilen üretimde yer alan, yapılan proje açısından ne kadar kullanıldığı takip edilen işçilik giderleri direkt işçilik gideri, bunun dışında yer alan esas üretim gider yerinde ve yardımcı gider yerlerinde çalışan ve üretime yardımcı olan işçilik giderleri endirekt işçilik gideri olarak sınıflandırılmaktadır. Endirekt işçilik giderleri de yardımcı işçilik ve yönetici işçilik olarak kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır.

#### **Direkt İşçilik Giderleri**

Direkt işçilik giderleri, inşaat (mamul) yapımında çalışan ve üretilen inşaat (mamul) ile arasında direkt ilişki kurulabilen ve doğrudan inşaat maliyetlerine (mamule) yüklenebilen giderlerdir. Söz konusu işçilik giderleri esas üretim gider yerleri ile ilgili olup fiilen üretim işinin gerçekleştirilmesinde yapılan işçilikler için yapılan giderlerdir. İnşaat yapımında çalışan demirciler, fayansçılar, kalıpcılar, duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kaynakçılar, ameleler vb. dorudan inşaat yapımında çalıştıklarından ve hangi inşaat için ne kadar çalıştıkları takip edilebildiğinden bunlar için ödenen ücretler direkt işçilik giderleri içerisinde yer almaktadır. Bununla birlikte yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti kapsamında işletmenin sadece bir inşaat yapımını gerçekleştirilmesi durumunda genel yönetim, pazarlama satış ve dağıtım ve araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ait işçilikler haricindeki tüm işçilikler tek bir inşaat olduğundan dolayı doğrudan inşaat ile ilişkilendirilebileceği için direkt işçilik olarak kabul edilebilir. **Endirekt İşçilik Giderleri**

Endirekt işçilik giderleri, direkt işçilik giderleri dışında kalan, üretim faaliyetinde yardımcı ve destek hizmetleri sunan ve dağıtım anahtarları yoluyla üretilen ürüne dolaylı olarak yüklenen işçilik giderleridir. Ayrıca, birden fazla inşaatta çalışan ve her bir inşaat için ne kadar kullanıldığı ayrı olarak hesaplanamayan işçilik giderleri de bu kapsamda yer almaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde endirekt işçiliklere birden fazla inşaat hizmet sunan kamyon şoförlerinin ve vinç operatörlerinin ücretleri, yemekhane, yatakhane görevlilerinin ücretleri, güvenlik personeli ücretleri, makine bakım ve onarımından sorumlu personellerin ücretleri, birden fazla inşaatın sorumlu olan şantiye şeflerinin maaşları, kıdem tazminatları, sosyal yardımlar (yemek, yakacak, giyecek vb.), eğitim ve staj giderleri, sağlık yardımları (ilaç, tedavi vb), tatil ve izin ücretleri örnek olarak verilebilir.

### **İşçilik Giderlerinin İnşaat Maliyetlerine Yüklenmesi**

Maliyet hesaplarının kaydedilmesinde işletme 7-A ve 7-B seçeneklerinden birini uygular. 7-A seçeneğinde giderler fonksiyon esasına göre takip edilir. Giderler ortaya çıktığında fonksiyon esasına göre defteri kebire kaydedilir. Yardımcı defterlerde ise hem gider çeşidi hem de gider yerleri açısından takip edilir. Belirli hadleri aşan (belirli büyüklükteki) üretim ve hizmet işletmeleri 7-A seçeneğini uygulamak zorundadır. Bu hadleri aşmayan işletmeler 7-A ile 7-B seçeneklerinden birini tercih edebilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti kapsamında 7-A seçeneğinde kullanılacak maliyet hesapları 74-Hizmet Üretim Maliyeti, 75- Araştırma Geliştirme Giderleri, 76- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, 77- Genel Yönetim Giderleri ve 78- Finansman Giderleri hesaplarından oluşur. 7-B seçeneğinde ise giderler defteri kebirde çeşit esasına göre izlenirler. Bu seçenekte sadece 79 nolu grupta yer alan maliyet hesapları kullanılır. 7-B seçeneği, giderleri fonksiyonlarına göre ayırt edemedikleri için küçük işletmelere yönelik olarak ortaya çıkmıştır. 7-B seçeneğinde kullanılacak maliyet hesapları 790 İlk Madde Malzeme Giderleri, 791 İşçi Ücret ve Giderleri, 792 Memur Ücret ve Giderleri, 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler, 794 Çeşitli Giderler, 795 Vergi, Resim ve Harçlar, 796 Amortisman ve Tükenme Payları, 797 Finansman Giderleri, 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı ve 799 Üretim Maliyet Hesabından oluşmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinin bir hizmet işi olması nedeniyle tahakkuk eden işçilik giderleri ilk madde ve malzeme giderinde olduğu gibi 7-A seçeneğinin kullanılması durumunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti, 7-B seçeneğinin kullanılması durumunda ise 791 İşçi Ücret ve Giderleri Hesabında takip edilir. Buda yevmiye kaydında 7-A ve 7-B seçenekleri arasındaki terk farktır. 7-A seçeneğine göre işçilik giderlerinin yevmiye kaydında 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ve 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı borçlandırılmakta, 335 Personele Borçlar Hesabı, 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı alacaklandırılmaktadır. 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı: İnşaat faaliyeti kapsamında yapılan işçilik maliyetleri bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu hesapta yer alacak işçilik giderleri brüt ücret, SGK işveren payları ve işsizlik sigortası işveren paylarının toplamından oluşmaktadır. 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı: Devlet tarafından karşılanacak ve net ücrete ilave olarak ödenecek olan asgari geçim indirimleri, “Vergi Dairesinden Asgari Geçim İndirimleri Alacakları” olarak bu hesabın borcuna kaydedilmektedir. 335 Personele Borçlar Hesabı: Çalışana emeği karşılığı ödenecek olan net ücret ve asgari geçim indiriminin toplamı çalışana ödeme yapılana kadar bu hesabın alacağına kaydedilerek takip edilir. 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı: Gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi ve brüt ücret üzerinden hesaplanan damga vergisi kesintilerinin toplamı bu hesabın alacağına kaydedilir. 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı: İşveren ve işçinin ödeyeceği sosyal güvenlik kesintileri toplamı bu hesabın alacağına kaydedilerek takip edilir. Bu kesintiler SGK işçi ve işveren payları ile işsizlik işçi ve işveren paylarının toplamından oluşmaktadır. İşçi ücretlerinin hesaplanmasında brüt ücret esas alınmaktadır. Brüt ücret üzerinden %14 SGK işçi payı ve %1 işsizlik sigortası işçi payı kesilerek vergi matrahına ulaşılır. Vergi matrahı üzerinden çalışanın yer aldığı vergi dilimi esas alınarak gelir vergisi kesinti yapılır. Daha sonra, brüt ücretin %0,759'u oranında damga vergisi kesintisi yapılır. Tüm bu kesintilerin brüt ücretten düşülmesi ile net ücrete ulaşılır. Çalışana ödenecek tutar ise net ücret ve asgari geçim indiriminin toplamından oluşmaktadır. Bununla birlikte, işveren tarafından brüt ücretin % 20,5'i oranında SGK işveren payı ve brüt ücretin %2'si oranında işsizlik işveren payı kesintisi yapılmaktadır. Çalışanın işletmeye maliyeti ise brüt ücrete, SGK işveren payı ve işsizlik işveren payının eklenmesi ile elde edilmektedir. Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri toplamı ise SGK işçi ve işveren payları ile işsizlik işçi ve işveren paylarının toplamından oluşmaktadır.

## **ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT FAALİYETLERİNDE İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Özel (Yap-Sat) inşaat faaliyetleri, inşaatı yapma amacına göre farklılıklar göstermektedir. Ülkemizdeki en yaygın yap-sat inşaat faaliyeti, kat karşılığı inşaat işleridir. Özel (Yap-Sat) inşaat işlerinde arsanın elde edilişi, muhasebe kaydı açısından önemlidir. İşletme, kendine ait bir arsada inşaat yapabileceği gibi; arsayı satın almadan, belli bir sayıda konut ve iş yeri karşılığında elde edeceği arsada da inşaat yapabilir. Özel (Yap-Sat) inşaat faaliyetlerinde kullanılan arsa, inşaat maliyeti açısından direkt ilk madde ve malzeme özelliğini taşımaktadır. İnşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerinin tümüne denir. İnşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi inşaat faaliyetinin süresi veya faaliyeti gerçekleştiren işletmenin; özel inşaat işletmesi ya da taahhüt inşaat işletmesi olmasına göre farklılık gösterebilmektedir. Özel inşaat işletmeleri ise kendi nam ve hesaplarına, kullanım amaçlı konut veya iş yerleri inşa eden ve bunları satan firmalardır. Özel inşaat işletmelerinin faaliyet konuları bina ve iş yeri yapıp satmak olduğu için bunlar üretim işletmesi niteliği taşımaktadır. Üretimini gerçekleştirdikleri konut veya iş yerlerinin satış ve pazarlama sorumluluğu da kendilerine aittir. Özel inşaat işletmeleri, satış sözleşmesi hükümlerine tabidir. Özel inşaat işletmelerinde kâr ve zararın belirlenmesi için konut veya iş yeri üretimin tamamlanması yeterli değildir. Özel inşaat işletmeleri, üretimini gerçekleştirdikleri konut veya iş yerlerinin satışı yapılmadığı sürece o konut veya iş yerlerinden elde edilen kâr ya da zararı da belirlemeleri mümkün değildir. İşletmeler kendi ihtiyaçları olan konut veya iş yerlerini kendileri de yapabilir. Bu tür faaliyetler de özel inşaat faaliyeti kapsamında yer almaktadır.

Özel inşaatlar, faaliyetlerine göre üçe ayrılır:

- Satma amacı olmaksızın kendine ait arsası ya da arazisi üzerine yapılan inşaat işleri
- Satma amacıyla kendi nam ve hesabına konut veya iş yerleri yapılan inşaat işleri (yap/sat işleri)
- Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri.

### **İLK MADDE VE MALZEMELERİN SINIFLANDIRILMASI**

Bir mamulün üretiminde ya da tüketiminde kullanılan tüm ilk madde ve malzemelerin parasal tutarına, ilk madde ve malzeme maliyetleri denir. İlk madde ve malzemeler, mamule yüklenebilme olanağına göre, direkt ve endirekt madde ve malzeme olmak üzere ikiye ayrılır.

#### **Direkt İlk Madde ve Malzemeler**

Üretilen mamulün üretiminde kullanılan ve mamulün esasını oluşturan, hangi mamul ya da mamul grubu için hangi miktarda kullanıldığı takip edilebilen tüm girdiler, direkt ilk madde ve malzeme olarak adlandırılır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere ilk madde ve malzemeler;

- Mamulün üretiminde kullanılıyor ve mamulün esas yapısını oluşturuyorsa,
- Hangi mamul ya da mamul grubu için ne miktarda kullanıldığı tespit edilebiliyorsa,
- Ne kadar ilk madde ve malzeme kullanıldığının belirlenmesi, ekonomik yönden anlamlı ve mali nitelikte ise direkt ilk madde ve malzeme olarak adlandırılır.

İlk madde ve malzemeler, satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile “150 İLK MADDE VE MALZEME” hesabının borcuna, üretime gönderilerek tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise “150 İLK MADDE VE MALZEME” hesabının alacağına kaydedilir.

#### **Endirekt Madde ve Malzemeler**

Endirekt madde ve malzemeler, inşaat faaliyetinde kullanılan; ancak direkt ilk madde ve malzemeler gibi inşaatın temel yapısını oluşturmayan ve üretimin akışını sağlayan madde ve malzemelerden oluşur. İnşaat faaliyeti için ve/veya inşaat faaliyetinin aksamaması için kullanılan bir takım malzemeler, endirekt madde ve malzemelerdir. Endirekt madde ve malzemeler, yardımcı malzemeler ve işletme malzemeleri olarak ikiye ayrılır. Yardımcı malzemeler, direkt ilk madde ve malzemeler gibi üretim sırasında kullanılıp, üretilen ürünün bünyesine giren; ancak hangi inşaatla hangi miktar ve değerde kullanıldığının tespiti kolay olmayan, tutkal, tel ve çivi gibi malzemelerdir. İşletme malzemeleri ise, üretim sırasında kullanılmakla beraber inşaatın bünyesine girmeyip üretimin kesintisiz olarak yürütülmesini sağlayan malzemelerdir. Temizlik malzemeleri, makine yağları, akaryakıt gibi malzemeler, işletme malzemesine örnek verilebilir.

#### **İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Tahakkuku**

### **İlk Madde ve Malzeme Olarak Arsa Alışı**

Özel inşaat (yap-sat) işletmelerinin arsayı elde etme yöntemlerinden birincisi, üzerine inşaat yapacakları arsayı kendi adlarına satın alarak varlıklarına kaydetmeleri ya da daha önce satın aldıkları ve varlıklarında kayıtlı olan arsa üzerine konut ve iş yeri yapmalarıdır. Bu yöntemde, üzerine inşaat yapılacak arsalar, inşaat öncesi işletmelerin kendi adlarına satın alınmakta ve “250 ARAZİ VE ARSALAR” hesabına kaydedilmektedir. Arsa sahibinin vergi mükellefi olması ve arsanın, arsa sahibi işletmenin bilançosunun aktifinde kayıtlı olması hâlinde; arsanın alımında, katma değer vergisi hesaplanmaktadır. Arsa sahibi, vergi mükellefi değil ise diğer bir ifadeyle arsa sahibi, gerçek kişi ise; arsa alımı yapıldığında katma değer vergisi hesaplanmamaktadır. Diğer bir ifadeyle mükellef olmayan şahıstan arsa satın alındığında, satan kişi fatura kesemez bu nedenle alan kişi yada kurum gider pusulası düzenlemelidir. Muhasebe kayıtları açısından konu ele alındığında, arsa üzerine inşaat yapılma kararının alınması ile birlikte arsanın maliyet değeri 250 ARAZİ VE ARSALAR hesabından çıkarılarak; 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabına alınmaktadır. İnşaatın başlaması durumunda ise arsanın maliyeti 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabından çıkarılarak; 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına borç kaydedilmektedir. Özel inşaat (yap-sat) işletmelerinin, arsayı elde etme yöntemlerinden ikincisi, kat karşılığı inşaat işleri yapmalarıdır. Özel inşaat (yap-sat) işletmelerinin, arsayı elde etmeleriyle ilgili ülkemizde yaygın olan uygulama ise; başkasına ait arsanın, kat, daire, iş yeri karşılığı elde edilmesidir. Bir diğer ifadeyle, vergi mükellefi olmayan kişilerin yatırım amaçlı aldıkları arsayı, inşaat faaliyetiyle uğraşan işletmelere “Kat Karşılığı” anlaşarak inşaat yaptırmalarıdır. İnşaat sonucu ortaya çıkan konut ve iş yerlerinin bir kısmını inşaatı yapan özel inşaat işletmesi, kalan kısmını da arsa sahibi almaktadır. Bu yöntemde, inşaat işletmesiyle arsa sahibi arasında bir sözleşme yapılmaktadır. İnşaat işletmesinin elde ettiği bu arsanın bedeli ilk etapta bilinmemektedir. Arsanın bedeli ancak inşaat tamamlandıktan sonra ortaya çıkar. Yani arsanın maliyeti, arsa sahibine verilecek olan daire, kat ve iş yerinin toplam maliyetidir.

### **Direkt İlk Madde ve Malzemelerin Kullanılmak Üzere İnşaatlara Gönderilmesi**

Satın alınan ilk madde ve malzemeler, alış maliyetleri üzerinden inşaat başlayıncaya kadar depolanır ve “150 İLK MADDE ve MALZEME” hesabında tutulur. İnşaat başladığında depodan inşaatlara gönderilir. Özel inşaat (yap-sat) işletmeleri, inşaatlara gönderilen direkt ilk madde ve malzemeleri; 7/A seçeneğine göre “710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ” hesabına, 7/B seçeneğine göre “790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ” hesabına borç “150 İLK MADDE VE MALZEME” hesabına alacak olarak kaydeder.

### **İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin İnşaat Maliyetine Yüklenmesi**

İnşaat yapım sürecinde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, inşaat tamamlandığında veya maliyet dönem sonlarında 7/A seçeneğinde seçeneğinde, “711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA” hesabının alacağı karşılığında “151 YARI MAMULLER ÜRETİM” hesabının borcuna; 7/B seçeneğinde ise “798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA” hesabının alacağı karşılığında “799 ÜRETİM MALİYETİ” hesabının borcuna yansıtılmaktadır. İnşaat yapım sürecinde kullanılan endirekt madde ve malzeme giderleri, 7/A seçeneğinde seçeneğinde, “731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA” hesabının alacağı karşılığında “151 YARI MAMULLER ÜRETİM” hesabının borcuna; 7/B seçeneğinde ise “798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA” hesabının alacağı karşılığında “799 ÜRETİM MALİYETİ” hesabının borcuna yansıtılmaktadır. Tamamlanan inşaatların maliyeti, inşaat bitiminde, 7/A seçeneğinde 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM; 7/B seçeneğinde ise 799 ÜRETİM MALİYETİ hesaplarından çıkarılarak 152 MAMULLER hesabına alınır. İnşaat faaliyetlerinde kullanılan ilk madde ve malzemelerin bir kısmı iade edilebilir, çalınabilir, kaybolabilir. Bir kısmı, fire nedeniyle yok olabilir, hurda hâline gelebilir. Oluşan bu olağan ya da olağan dışı nedenlerin sonucu, kayıtlara alınarak inşaatların gerçek birim maliyeti tespit edilir.

### **İLK MADDE VE MALZEMELERİN ZAYİ OLMASI VE ÇALINMASI**

Çalınma, kaybolma şeklinde zayi olan malların gider ya da zarar yazılması mümkün değildir. Çalınma ve kaybolma haricindeki zayi olan mallar için ise muhasebede karşılık ayırarak giderleştirilmesi VUK’a göre mümkün olmaktadır. Ancak zayi olan ilk madde ve malzemelerin, “takdir komisyonu” kararları doğrultusunda indirim konusu yapılması mümkündür. Zayi olan ilk madde ve malzemelerin, takdir komisyonunca kabul edilmeyen kısmının, VUK’a göre “kabul edilmeyen gider” olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

### **İLK MADDE VE MALZEMELERDE FİRE**

İnşaat faaliyeti süresince ortaya çıkan kayıplara fire denir. Özel inşaat (yap-sat) işletmelerinin inşaat üretiminde kullandıkları ilk madde ve malzemelerin bir kısmı, çeşitli etkenler nedeniyle özelliklerini kısmen ya da tamamen kaybeder ve kullanılamaz hâle gelebilir. Genel olarak üretim kayıpları şeklinde tanımlanan firelerin bir kısmı, inşaat işletmesinin normal faaliyetlerinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmakta ve bu fireler, normal fire şeklinde nitelendirilerek maliyetin bir parçası olarak hesaplara dâhil edilmektedir. Normalin üzerindeki firelerin oluşu, doğal afet, grev, lokavt gibi nedenlere dayanıyorsa; bu firenin, devlet tarafından görevlendirilen yetkili kişiler tarafından tutanakla tespit edilmesi ya da bu firenin ispatlanması için bir belge olması gerekmektedir.

### **İLK MADDE VE MALZEME FARKLARI**

İlk madde ve malzeme farkları, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması hâlinde, ilk madde ve malzemenin fiilî kullanım miktarı ile önceden saptanmış kullanım miktarı arasında gerçekleşen farklardan oluşur.

### **ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLETMELERİNDE İŞÇİLİK GİDERLERİ ve**

**MUHASEBELEŞTİRİLMESİ** İnşaat üretim maliyetinin hesaplanmasında, ilk madde ve malzeme giderlerinden sonra ikinci sırada işçilik giderleri yer almaktadır. İşçilik giderleri, inşaat üretim maliyetinin önemli bir unsurudur. Aynı zamanda, inşaat işçilik giderlerinin direkt işçilik giderleri ve endirekt işçilik giderleri şeklinde ayrıntılı olarak tespit edilmesi önem arz etmektedir. İnşaatçı çalışan işçilere ödenen ücretlerin muhasebeleştirilmesi, inşaat maliyetlerinin hesaplanması için gerekli veriyi de sağlamaktadır. İşçilik giderlerinin doğru hesaplanması, boşa geçen zaman işçilik giderlerini de önemli derecede etkilemektedir. Boşa geçen zaman işçilik giderlerinin bazıları, işletmenin kontrol edebildiği faktörlerden gerçekleşmektedir. Bazıları da işletmenin kontrolünde olmayan doğal afetler gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Boşa geçen zaman işçiliklerinin hangi nedenlerden kaynaklandığı, inşaat maliyetlerinin tespitinde önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

#### **İŞÇİLİK GİDERLERİNİN SINIFLANDIRILMASI**

İşçilik gideri, bir mal veya hizmet üretiminde ya da üretime yardımcı faaliyetlerde kullanılan emeğin parasal tutarıdır. İnşaat işletmelerinde, inşaat faaliyetlerinde oluşan işçilik giderlerinin kayıt altına alınması önemli ve maliyetlerin tespiti açısından da gereklidir.

İnşaat üretim maliyeti açısından bakıldığında işçilik giderleri;

- Direkt işçilik giderleri,
- Endirekt işçilik giderleri şeklinde sınıflandırılabilir.

#### **Direkt İşçilik Giderleri**

Bir inşaat işletmesinde, inşaat faaliyetlerinde çalışan ve üretimi fiilen gerçekleştiren iş gücü için hesaplanan parasal tutar, direkt işçilik giderini oluşturur. Bu işçilikler, üretimde doğrudan çalışan, mamulün üretildiği esas üretim yerlerinde ortaya çıkan işçiliklerdir. Direkt işçilik giderinin özelliği, hangi ürünün üretimi için yapıldığının bilinmesi ve bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan, doğrudan o ürünün maliyetine yüklenebilmesidir. Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri, inşaata doğrudan yüklenebilen direkt işçilik giderlerini, 7/A seçeneğine göre “720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ” hesabında; 7/B seçeneğine göre “791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ” hesabında takip edebilirler. İnşaat işletmesi ister 7/A ister 7/B hesaplarını kullansın, devam eden inşaatlar için alt hesap kullanılması gerekir. Alt hesap kullanılarak hangi inşaat için ne kadar direkt işçilik giderinin yapıldığı kolaylıkla takip edilebilir. Özel inşaat (yap-sat) işletmelerinde işçilik tahakkuk kaydında, 7/A seçeneğine göre muhasebe kaydı yapıldığında, “720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ” hesabı ile “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesabı borçlanırken; “360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR” hesabı, “361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ” hesabı ve “335 PERSONELE BORÇLAR” hesabı alacaklanacaktır. İşçiliklerin mamul maliyeti bağlantısı ise, “721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA” ve “731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA” hesabına alacak; “151 YARI MAMULLER-ÜRETİM” hesabına borç kaydederek kurulur.

#### **Endirekt İşçilik Giderleri**

Üretim faaliyetine doğrudan yüklenemeyen, direkt işçilik dışında kalan, hafta ve genel tatil ücretleri ve sosyal sigorta işveren payları gibi giderler ile üretim faaliyetine destek olan iş gücü giderlerini kapsamaktadır. İnşaat faaliyetindeki endirekt işçilik giderleri, üretim faaliyetine doğrudan yüklenemediği için, üretimin özelliğini de göz önünde bulundurarak belirlenecek dağıtım anahtarları vasıtasıyla ürün maliyetine yüklenebilir. İnşaat birim maliyetlerine doğrudan yüklenemeyen, endirekt işçilik giderleri, 7/A seçeneği tercih edilirse, “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesabına; 7/B seçeneği tercih edilirse “791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ” hesabına borç ve tahakkuk hesaplarına alacak kaydedilir. Endirekt işçilik giderlerinin önceden tam olarak öngörülmesi ve mamul maliyetine yüklenmesi güçtür. Endirekt işçilikler, üretimdeki iş görenlerin normal ücret ödemeleri dışındaki ücretleri ve üretimdeki iş görenlerin inşaat faaliyetleri dışındaki faaliyetleri için ücretleri şeklinde oluşur.

#### **İşçilikte Özel Durumlar**

Boşa geçen zaman işçiliği, işçinin inşaat mahallinde olmasına rağmen çeşitli nedenlerden dolayı çalışmadığı zaman diliminde geçen sürelerdir. Özel inşaat (yap-sat) işletmelerinde çalışan işçilerin, çeşitli nedenlerden dolayı inşaat faaliyetinin durduğu zamana ait ücretleri, endirekt işçilik ücreti olarak kabul edilir. Çalışılmayan sürelerdeki işçiliklerin bir kısmı inşaat işletmeleri tarafından kontrol edilebilirken, diğer bir kısmı ise kontrol edilememektedir. Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde

boşa geçen işçilik, kontrol edilebilir ya da kontrol edilemez olma özelliğine göre, “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesabında ya da “680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI” hesabında takip edilir. Boşa geçen işçiliğin nedeni, inşaat işletmesi tarafından kontrol edilebiliyorsa ya da işletme içi hata ve ihmallerden kaynaklanıyorsa, ortaya çıkan bu aksaklıklara ilişkin giderler, “endirekt işçilik maliyetleri” olarak “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesabında izlenir. Bu işçilikler, dönem sonunda dağıtım anahtarı ile inşaat maliyetlerine yüklenir. İşletme tarafından kontrol edilemeyen olaylardan (mesela deprem, yangın, grev, şehir elektrik şebekesindeki arızalar nedeniyle elektrik kesilmesi vb.) dolayı boşa geçen işçilik meydana gelirse; bu durumda, boşa geçen işçilik gideri, “680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI” hesabında takip edilir. İşçilik Giderlerinin İnşaat Maliyetlerine Yüklenmesi Yılı sonunda (üretim dönemi sonu veya maliyet dönemi sonu), “720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ” ve “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesaplarında biriken işçilik maliyetleri “721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA” ve “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA” hesapları aracılığı ile “151 YARI MAMULLER-ÜRETİM” hesabına aktarılır. İnşaatın tamamlanmasıyla birlikte “151 YARI MAMULLER-ÜRETİM” hesabında toplanan maliyetler 152 MAMULLER hesabına (inşaatlara) aktarılır.

## **YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİNDE TAŞERON VE DİĞER DİREKT GİDERLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde inşaatı yapan işletme, başkası adına inşaatı yapmakta ve teslim etmektedir. Bu nedenle, yapılan işlem bir hizmet üretimi şeklinde kendisini göstermektedir.

### **Taşeron**

İnşaat işinin belli kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen, alanında uzmanlaşmış gerçek ve tüzel kişilere, taşeron denir. Diğer bir ifadeyle taşeron; alt işveren, alt işletici gibi isimler ile de anılan genellikle bir işin veya işin bir kısmını gerçekleştirmek ya da işverenin sözleşmesindeki tüm yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla anlaşma imzalayarak üstlenen diğer yüklenicidir. İnşaatların belli bölümlerinin yapımı için uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç duyulması, özellikle inşaatlarda kullanılan iş makinelerinin ve diğer araç gereçlerin finansmanının büyük tutarlara ulaşması, inşaat işletmelerinin, inşaatların belli bölümlerini başkalarına yaptırılmalarına neden olmaktadır.

### **Taşeron avansları**

Müteahhitler, taşeronlara yaptırılan işlerinden dolayı, iki tür ödemede bulunurlar. Bunlardan birincisi, “avans” şeklinde yapılan ödemeler, ikincisi de yaptırılan işin bitiminde düzenlenen fatura karşılığında yapılan ödemelerdir. İşin bitiminde yapılacak ödemeden, işin devamı süresince ödenen avanslar mahsup edilmektedir. Bir paranın ödenmesini isteme hakkını temsil etmekten ziyade, mal veya hizmet isteme hakkını temsil eden ve normal olarak bir mal veya hizmetin maliyetine dönüşecek olan önceden verilmiş paralara, avans denir. Diğer bir ifadeyle avans; henüz satılmamış bir mal, ifa edilmemiş bir hizmet veya yerine getirilmemiş bir taahhüt için ileride yapılacak herhangi bir ödemeye mahsuben yapılan bir ön ödemedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan işletmelerde, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi gerekir.

### **Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan işletmelerde, taşeronlara yaptırılan işler, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri gibi direkt bir gider olarak kabul edilmekte ve inşaat maliyetlerine doğrudan yüklenebilmektedir. Hizmet işletmesi olarak kabul edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinde yapılan iş bir hizmet üretimi olduğu için 7/A Seçeneğindeki 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesapları kullanılmamakta, bunların yerine üretim maliyetleri (direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve üretimle ilgili diğer tüm endirekt giderler) 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesabında toplanmaktadır. Dönem sonlarında inşaatın devam etmesi durumunda ise 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabında toplanan inşaat ve onarım faaliyetlerine ait maliyetler, 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA hesabı aracılığı ile 170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabına aktarılarak dönen varlıklar olarak aktifleştirilmektedir. İnşaatın bitmesi durumunda aktifleştirilen bu tutarlar, 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına aktarılmakta ve hesap kapatılmaktadır. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA hesabı ise 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabı ile karşılıklı olarak kapatılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmede giderlerin izlenmesinde 7/B seçeneği kullanılıyorsa direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve üretimle ilgili diğer tüm endirekt giderler 793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER hesabına borç kaydedilmektedir.

### **Taşeronlara yaptırılan inşaat işlerinde vergilendirme**

Taşeronlara yaptırılan inşaat işlerinde, taşeronun üstlendiği inşaat ve onarım işinin yapım süresi, vergilendirme açısından önemlidir. Taşeronun yapacağı inşaat ve onarım işinin başlama ve bitimi, birden fazla takvim yılını kapsıyor ise; iş, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 42. maddesi gereği yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmekte ve hem hak ediş hem de avans ödemelerinden GVK'nın 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 15. maddesi gereği % 3 vergi kesintisi söz konusu olmaktadır. Burada, taşeronun üstlendiği inşaat işinin, müteahhit işletmeye karşı üstlenmiş olduğu bir inşaat işi olması ile yap-sat inşaat işi yapan bir işletmenin inşaat işi olmasının ve inşaatın kamu kurumuna veya özel sektör kuruluşuna ait olmasının önemi yoktur. Vergilendirme açısından önemli olan, taşeronun üstlendiği inşaatın ait kısmın, sözleşmeye göre hangi sürede tamamlanıp teslim edileceğidir. Taşeronlarla yaptırılan inşaat işlerinin, 89 ve 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

kapsamındaki yapım işi olması durumunda, müteahhitlerin taşeronlara yaptırdıkları işler 2/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ayrıca taşeronlarla yapılan inşaat sözleşmelerinin belli bir parayı içerecek şekilde düzenlenmesi durumunda binde 9,48 oranında ve taşeronlara yapılan avans ödemelerinin makbuz karşılığında yapılması durumunda ise binde 7,59 oranında damga vergisine tabi olacaktır. Avans için makbuz verilmemesi veya ödemenin banka kanalıyla yapılması durumunda damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde yapılan iş, hizmet üretimi şeklinde kendisini göstermektedir. Dolayısıyla üstlenilen işler teslim edildiğinde %18 KDV hesaplanmaktadır. Ancak, avans ödemeleri, gerçekleştirilen bir teslim veya hizmet karşılığını oluşturmadığından KDV'ye tabi değildir. Yaptırılan işin yıllara yaygın olması hâlinde, üstlenilen işin tamamen veya kısmen taşeronlara devredilmesi durumunda, işveren durumundaki müteahhit, taşeronlara ödeyecekleri hak ediş bedeli üzerinden hesaplanan %18 KDV'nin 2/10'unu; 89, 91 ve 117 nolu Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) Genel Tebliği uyarınca, tevkif ederek sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip bağlı bulunduğu vergi dairesine ödemek zorundadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerde taşeronlara yaptırılan inşaat işlerinde;

- Taşeronun yapacağı inşaat ve onarım işinin başlama ve bitimi, birden fazla takvim yılını kapsıyor ise; avans ödemelerinde GVK'nın 94. maddesi ve KVK'nın 15. maddesi gereği %3 gelir vergi kesintisi yapılmalıdır. Ancak, iş yıllara yaygın iş olsa dahi taşeronlara devredilen kısım yıllara yaygın değilse %3 gelir vergisi kesintisi yapılmamalıdır.
- Avans ödemelerinde makbuz veriliyorsa; avans ödemelerinden, Damga Vergisi Kanunu uyarınca binde 7,59 oranında damga vergisi kesintisi yapılmalıdır. Makbuz verilmemesi veya ödemenin banka kanalı ile yapılması durumunda ise damga vergisi kesintisi yapılmamalıdır.

#### **Taşeronlara Avans Verilmesi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerde taşeronlara avans verildiğinde ödeme biçimine göre ilgili aktif bir hesabın (100 Kasa, 102 Bankalar hesabı gibi) alacağı karşılığında "179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR" hesabına borç, avansın taşeronun yaptığı işe mahsubunda ya da işin gerçekleşmemesi nedeniyle avansın geri alınmasında alacak kaydedilir.

#### **Diğer direkt giderler**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve taşeronlara yaptırılan işler dışında kalan ve inşaatlarla doğrudan doğruya ilişkisi kurulabilen bazı gider kalemleri de vardır. İnşaat maliyetlerine doğrudan doğruya yüklenebilen bu giderler diğer direkt giderler olarak kabul edilmektedir.

Bu giderler genellikle aşağıdaki giderlerden oluşmaktadır:

- Taahhütte ilgili sözleşme giderleri
- Taahhütte ilgili vergi resim ve harçlar
- Proje giderleri
- Teknik danışmanlık ücretleri
- Belli bir projede kullanılan makine ve teçhizat giderleri
- Belli bir projede kullanılan elektrik ve su giderleri
- Belli bir projede kullanılan yardımcı madde ve malzeme giderleri
- Belli bir projede kullanılan şantiye giderleri
- Belli bir projede görevlendirilen bekçilerin ücretleri
- Belli bir proje ile doğrudan doğruya ilişkisi kurulabilen diğer giderler

Yukarıda sıralanan giderler gerçekleştikçe ilgili aktif ve/veya pasif hesabın alacağı karşılığında 7/A seçeneğinde 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ, 7/B seçeneğinde ise 793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER hesabının borcuna kaydedilmektedir. Bu giderler dağıtımına tabi tutulmayan doğrudan doğruya inşaat maliyetlerine yüklenebilen giderler olmalıdır.

### **Özel (Yap – Sat) İnşaat İşletmelerinde Taşeron ve Diğer Direkt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi**

Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri kendilerine ya da başkalarına ait arsa veya araziler üzerine kendi nam ve hesaplarına kâr elde etmek amacıyla inşaat faaliyeti gerçekleştiren işletmelerdir. Bu işletmelerin faaliyetlerinde ticari amaç ön plana çıkmaktadır. Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri bir üretim işletmesidir. Bu işletmelerde inşaat faaliyeti, bir mamul üretim faaliyetidir. Bu faaliyet sonunda ortaya çıkan yapılar (konut, iş yeri vb.) ise mamul olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla, özel inşaat işletmelerinin kullandığı maliyet muhasebesi hesapları ile diğer mamul üreten işletmelerin kullandığı maliyet muhasebesi hesapları aynıdır. Ancak, inşaat işletmelerinde yürütülen birden fazla proje varsa, projelerin her biri için maliyetlerin ayrı ayrı izlenmesi zorunludur. Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinin yürütülmesi, vergilendirilmesi ve muhasebesi kendine has özellikler içermektedir. Kendi namına özel inşaat yapanlar inşa ettikleri yapıları, maliyet bedeli ile stoklarına kayıt ederler. Daha sonra yapacakları satışlara göre maliyet bedelini stoklardan çıkarıp satışların maliyeti hesap gruplarında izlerler

#### **Taşeron**

Taşeron; alt işveren, alt işletici gibi isimler ile de anılan genellikle bir işin veya işin bir kısmını gerçekleştirmek ya da işverenin sözleşmesindeki tüm yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla anlaşma imzalayarak üstlenen diğer yüklenicidir. İnşaat işletmelerinin, inşaat işlerinin belli kısımlarını alanlarında uzmanlaşmış taşeron işletmelere yaptırılmaları günümüzde teknik ve ekonomik nedenlerden dolayı yaygın bir uygulamadır. İnşaat işinin taşeronlara devredilmesinin nedenleri İnşaat işinin taşeronlara devredilmesinin nedenleri şöyle sıralanabilir: Alanlarında uzmanlaşmış elemanlara sahip olan taşeronlar inşaat işinin uzmanlık isteyen bölümlerini daha kaliteli ve ekonomik olarak yapabilmektedirler. İnşaat işinin özel makine ve teçhizat gerektiren bölümleri için makine ve teçhizat satın almak yerine işi taşeron firmaya yaptırmak daha ekonomik olabilmektedir. İnşaat taahhüt işleri riskli bir faaliyet alanı olduğu ve büyük sermaye gerektirdiği için işin bir kısmının taşeron firmalara devredilmesi hem sermaye yetersizliğini giderir hem de finansal riskin dağıtılmasına olanak sağlar. Özel (yap –sat) inşaat işletmelerinde taşeronlara yaptırılan işler, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri gibi direkt bir gider olarak kabul edilmekte ve inşaat maliyetlerine doğrudan doğruya yüklenebilmektedir.

#### **Taşeron avansları**

Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde Taşeronlara yaptırılan işler nedeniyle, işveren iki tür ödemede bulunur. Bunlardan birincisi “avans” şeklinde yapılan ödemeler, ikincisi de, yaptırılan işin bitiminde düzenlenen faturanın karşılığında yapılan ödemelerdir. İşin bitiminde yapılacak ödemeden, işin devamı süresince ödenen avanslar mahsup edilmektedir. Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde taşeronlara avans verildiğinde ödeme biçimine göre ilgili aktif bir hesabın (100 Kasa, 102 Bankalar hesabı gibi) alacağı karşılığında “159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabına borç, avansın taşeronun yaptığı işe mahsubunda ya da işin gerçekleşmemesi nedeniyle avansın geri alınmasında alacak kaydedilir. Taşeronların yaptıkları işin maliyetinde bulunan inşaata doğrudan yüklenebilen ilk madde ve malzeme giderleri ilgili aktif ve/veya pasif hesapların alacağı karşılığında 7/A seçeneğinde “710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ” hesabına, 7/B seçeneğinde “790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ” hesabına borç, işçilik giderleri ise 7/A seçeneğinde “720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ” hesabına, 7/B seçeneğinde “791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ” hesabına borç kaydedilir.

#### **Diğer direkt giderler**

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi ile uğraşan işletmelerde olduğu gibi özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde de direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve taşeronlara yaptırılan işler dışında kalan ve inşaatlarla doğrudan doğruya ilişkisi kurulabilen bazı gider kalemleri de vardır. İnşaat maliyetlerine doğrudan doğruya yüklenebilen bu giderler diğer direkt giderler olarak kabul edilmektedir.

Bu giderler genellikle aşağıdaki giderlerden oluşmaktadır:

- Taahhütle ilgili sözleşme giderleri
- Taahhütle ilgili vergi resim ve harçlar
- Proje giderleri
- Teknik danışmanlık ücretleri

- Belli bir projede kullanılan makine ve teçhizat giderleri
- Belli bir projede kullanılan elektrik ve su giderleri
- Belli bir projede kullanılan yardımcı madde ve malzeme giderleri
- Belli bir projede kullanılan şantiye giderleri
- Belli bir projede görevlendirilen bekçilerin ücretleri
- Belli bir proje ile doğrudan doğruya ilişkisi kurulabilen diğer giderler

Yukarıda sıralanan giderler gerçekleştikçe ilgili aktif ve/veya pasif hesabın alacağı karşılığında 7/A seçeneğinde 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabının borcuna kaydedilmektedir. Bu giderler dağıtıma tabi tutulmayan doğrudan doğruya inşaat maliyetlerine yüklenebilen giderler olmalıdır

## **ÖZEL (YAP-SAT) VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETLERİNDE GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Üretim maliyetleri içerisinde üretimle doğrudan ilişkisi kurulamayan genel üretim giderleri endirekt malzeme kullanımı ve dolaylı işçilik maliyetleri esas olmak koşuluyla direkt olmayan diğer genel üretim giderleri bileşenlerini de içermektedir. Üretim işletmelerinde mamullerin maliyeti belirlenirken genel üretim giderlerinin mamullere dağıtımı ayrı bir önem arz etmektedir. Bunun nedeni genel üretim giderleri ile mamuller arasında doğrudan ilişki kurulamamasıdır. Gerek özel (yap-sat) gerekse yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde ortaya çıkan genel üretim giderlerinin inşaatlara dağıtılması ve inşaat maliyetlerine yüklenmesi maliyet muhasebesinin temel mantığı çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Maliyet muhasebesi temel mantığı gereğince inşaat maliyetlerinin esasını oluşturan ve hangi ölçekte maliyeti etkilediği kolayca belirlenebilen direkt malzeme maliyetleri ile inşaat üretimini ortaya çıkaran işçilik maliyetleri üretim maliyetine herhangi bir dağıtım anahtarı olmaksızın yüklenebilmektedir. İnşaat faaliyetlerinde genel üretim giderleri, inşaat ve inşaatla bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve taşeron giderleri dışında kalan ve inşaat yapımı ile ilgili olan diğer tüm maliyetleri kapsamaktadır. Bu giderler inşaat maliyetlerine doğrudan doğruya yüklenemeyen diğer bir ifadeyle hangi inşaat için hangi tutarda gerçekleştiği kolayca belirlenemeyen giderlerden oluşmaktadır. Genel üretim giderleri içerisinde yer alan bazı giderler (fazla çalışma, tatil, izin ücretleri gibi) dönemler itibariyle farklı tutarlarda gerçekleşebilmektedir. Bir kısım genel üretim giderlerinin tutarları ise ancak dönem sonlarında belirlenebilmektedir. Dönem boyunca gerçekleşen genel üretim giderlerinden öncelikle esas üretim yerleri ile ilişkisi kurulabilenler doğrudan doğruya inşaatlara dağıtılır. İnşaatlarla doğrudan doğruya ilişkisi kurulamayan genel üretim giderleri ise dağıtım tabii tutulur. Genel üretim giderlerinin inşaatlara dağıtılmasında dağıtım anahtarlarından faydalanılır.

Dağıtım anahtarı, her bir gider yerinin, dağıtılacak giderin ne kadarına yol açmış olabileceğini dolaylı yoldan belirlemek amacıyla kullanılan ölçüt anlamına gelmektedir. İnşaat faaliyetlerinde gerçekleşen genel üretim giderleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Endirekt madde ve malzeme giderleri
- Endirekt işçilik giderleri
- Üretimde kullanılan duran varlıkların amortisman payları
- Üretim için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Sigorta giderleri
- Vergi, resim ve harçlar
- Enerji ve yakıt giderleri
- Aydınlatma, ısıtma ve havalandırma giderleri
- Bakım ve onarım giderleri
- Yemekhane ve sosyal tesis giderleri

### **Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetlerinde Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi**

Özel (yap-sat) inşaat faaliyetlerinde ortaya çıkan genel üretim giderleri 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabının borcuna kaydedilir. Bu hesaba kaydedilen giderlerin inşaatlarla doğrudan doğruya ilgisi kurulabilen kısmı direkt olarak; birden fazla inşaat faaliyeti için ortak olan kısmı ise dağıtım yoluyla inşaat maliyetlerine yüklenmelidir. Dönem sonlarında 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabında biriken tutarlar; 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA hesabının alacaklı kısmına yazılarak 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM hesabına yansıtılır.

### **Genel Üretim Giderlerinin İnşaatlara Dağıtımı**

Yap-sat inşaat faaliyetlerinde ortaya çıkan genel üretim giderleri endirekt maliyetleri içermektedir. Bu maliyetler birden fazla inşaatla ait olmaları durumunda çeşitli dağıtım anahtarları kullanılarak inşaatlara dağıtılırlar. Dağıtım anahtarları endirekt maliyetlerin inşaatlarla çeşitli açılardan ilişkilendirilmesi sonucu ortaya çıkar. Örneğin inşaatlarda çalışan işçilere ait sigorta primleri her bir inşaatla çalışan işçi sayısına göre dağıtılır. İnşaatlara ilk madde ve malzeme taşıyan kamyon ve kamyonetlerde tüketilen yakıtın maliyeti inşaatlara dağıtılırken, kamyonun her bir inşaatla çalışma saati esas alınır. Bu durumda ise dağıtım anahtarı çalışma saati olarak kabul edilir.

### **Genel Üretim Giderlerinin İnşaat Maliyetlerine Yüklenmesi**

Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde genel üretim giderleri inşaat maliyetlerine yüklenirken 731

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA hesabı aracılığıyla her bir inşaata ait olan maliyet 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM hesabına aktarılır.

#### **Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinde Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde genel üretim giderleri yap-sat inşaat faaliyetlerinde olduğu gibi indirekt malzeme kullanımı ve indirekt işçilikler gibi üretimle ilgili dolaylı olan maliyetleri içerir. Bu maliyetler yap-sat inşaat faaliyetlerinde sıralanan genel üretim giderleri ile aynı kalemleri içermektedir. Gerçekleşen genel üretim giderlerinin tek bir inşaat faaliyetini ilgilendirmesi halinde direkt olarak, birden fazla inşaat faaliyeti için ortak genel üretim giderleri olması durumunda dağıtım yapıldıktan sonra, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına aktarılarak ilgili inşaat maliyetlerine yüklenir. Genel üretim giderleri yıllara yaygın onarım hizmetlerinin üretimi için kaçınılmaz olan giderlerdir. Buna karşılık ortak giderler birden fazla onarım işi ile ilgili olmakla birlikte inşaat ve onarım hizmeti gerçekleştirilirken hangi faaliyette ne düzeyde kullanıldığı belirlenemeyen giderleri ifade eder.

#### **Genel Üretim Giderlerinin İnşaatlara Dağıtımı**

Özel (yap-sat) inşaat işletmelerinde olduğu gibi yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde de genel üretim giderleri belirlenen uygun dağıtım anahtarları aracılığıyla farklı inşaatlara dağıtılırlar. Bu hususta genel üretim giderlerinin birden fazla inşaata ilgilendirmesi gerekmektedir. **Genel Üretim**

#### **Giderlerinin İnşaat Maliyetlerine Yüklenmesi**

Yıllara yaygın onarım ve inşaat faaliyetlerinde 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına kaydedilen genel üretim giderleri, inşaat maliyetlerine yüklenirken 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA hesabı aracılığıyla her bir inşaata ait olan maliyet 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabına aktarılarak aktifleştirilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde genel üretim giderleri inşaat maliyetlerine 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA hesabı aracılığıyla 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabına aktarıldıktan sonra, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ ve 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA hesapları kapatılır.

## **ÖZEL (YAP-SAT) VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETLERİNDE İNŞAAT MALİYETİNİN TESPİTİ VE DÖNEM SONU MUHASEBE İŞLEMLERİ**

Özel (yap-sat) inşaat faaliyetlerinde inşaat maliyetleri direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Özel ( yap- sat) inşaat işletmelerinde dönem içerisinde inşaat üretimine ilişkin gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme giderleri 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, direkt işçilik giderleri 720 Direkt İşçilik Giderleri, genel üretim giderleri ise 730 Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilmektedir. Bu hesaplarda toplanan fiili giderler, inşaat üretimi için gerçekleşen maliyetleri, başka bir ifadeyle dönemin inşaat üretiminin toplam maliyetini oluşturmaktadır. Bu maliyetler 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma, 730 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesapları yardımıyla 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM hesabına aktarılmaktadır. İnşaat faaliyetleri genellikle bir yıldan daha uzun süreyi kapsamaktadır. Dolayısıyla önceki yıllarda başlamış ve içinde bulunulan dönemde tamamlanmış inşaatlar olabileceği gibi, önceki dönemlerde başlamış ve içinde bulunulan dönemde hâlen devam eden inşaatlarda olabilir. Ayrıca içinde bulunulan dönemde başlanıp tamamlanan inşaatlarda olabilir. İnşaat maliyetlerin tespitinde bu özelliklerin dikkate alınması gerekir. Özel (yap-sat) inşaat faaliyetlerinde tamamlanan inşaatlara ilişkin ortaya çıkan ve 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM hesabına aktarılan giderler, inşaatlar tamamlandığında 152 MAMULLER hesabına aktarılması gerekir. Dönem sonunda 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM hesabının bakiyesi ise yapımı devam eden inşaatların maliyetini göstermektedir. 7/A seçeneğine göre dönem içerisinde 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarında izlenen giderler, maliyet dönemi sonunda 711 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma hesabı, 721 Direkt İşçilik Yansıtma hesabı Ve 731 Genel Üretim Gideri Yansıtma hesaplarıyla inşaat maliyetlerine yüklenir.

### **Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Üretim Dönemi Toplam İnşaat (Hizmet) Üretim Maliyetinin Hesaplanması**

Bir inşaat işinin sözleşme koşullarına uygun olarak yüklenici firma tarafından, belli bir ücret karşılığı yapılarak teslim edilmesi taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işi olarak tanımlanmaktadır. Taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işlerinin, özel inşaatlardan en önemli farkı yapılan işin bir “ hizmet üretimi” işi olmasıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde dönem içerisinde inşaat üretimine ilişkin gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabının borcuna kaydedilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde tamamlanmamış işlere ilişkin maliyetler dönem sonlarında 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabına aktarılmakta ve bu hesabın bakiyesi olarak bilançoda yer almaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri tamamlandığında önceki dönemlerde 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabının bakiyesi ile ilgili dönemde tamamlanma aşamasına kadar oluşan maliyetlerin toplamı üretilen hizmetin maliyetini oluşturmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri tamamlandığında önceki dönemlerde 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabında biriken tutarlar ile içinde bulunan dönemde gerçekleşen ve 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabında toplanan giderler 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına aktarılır. Yap-sat inşaat faaliyetlerinde arsa payı dâhil konut veya işyeri maliyetleri belirlendikten sonra, kararlaştırılan kâr yüzdeleri ile satış kârı hesaplanır. Maliyet bedeline kâr ilave edilerek de satış fiyatları tespit edilir.

### **Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Tamamlanan İnşaatların Teslim Edilmesi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde tamamlanan inşaatların teslim edilmesi ile birlikte elde edilen gelirlerin 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabına alacaklı şekilde kaydedilmesi gerekir. İnşaatın teslimi neticesinde kesin kabul gerçekleşmesi ile birlikte o ana kadar tahsil edilen hak ediş bedelleri tutarınca 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAK EDİŞ BEDELLERİ hesabına borçlu kayıt yapılırken, ilgili tutar kadar 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabına alacaklı kayıt yapılır. Kesin kabul ile birlikte inşaat işine ilişkin kar veya zararın tespit edilmesi de gerekmektedir. Dolayısı ile 600 Yurt içi satışlar hesabına kaydedilmiş tutarların kesin kabul ile birlikte 690 Dönem kârı veya zararı hesabına aktarılarak faaliyet sonucunun muhasebe kayıtlarına alınması gerekir.

### **Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetinde Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**

Yap-sat inşaat faaliyetlerinde dönem sonu işlemleri şu şekilde yapılmaktadır. Yarı mamuller üretim

hesabına kayıt için kullanılan yansıtma hesapları ilgili maliyet hesapları ile mahsup edilerek kapatılır. Satışı gerçekleşen inşaat mamulleri (daire veya işyeri) 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ hesabına aktarılır. Ortak giderler ilgili gider hesaplarına yansıtma hesapları aracılığıyla aktarılır. Yansıtma hesapları daha sonra maliyet hesapları ile mahsup edilerek kapatılır. 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ hesabı ve 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabı 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI hesabına aktarılarak kapatılır. Böylelikle dönemin faaliyet sonucu tespit edilir. 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI hesabının alacak kalanı vermesi yap-sat işi ile uğraşan işletmenin dönemde kar elde ettiği anlamına gelir. Mali kâr üzerinden vergi hesaplanır. Vergi hesaplanırken ticari kâr değil mali kar esas alınır. Vergi gideri ilgili hesaplara kaydedilir. Dönem içerisinde ve önceki dönemlerde peşin ödenen vergiler 371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ hesabına aktarılır. Vergi sonrası net kâr tutarı 590 DÖNEM NET KARI hesabına kaydedilerek bilanço hesabına aktarılmış olur.

#### **Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde tamamlanan işler için 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabında biriken tutarlar, dönem sonunda 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına aktarılır. Aynı zamanda o ana kadar tahsil edilmiş hak edişler de 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabına kaydedilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde tamamlanmayan işler için 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabında biriken tutarlar, dönem sonunda aynı hesabın bakiyesi olarak bilançoda yer alır. Yurt içi satışlar hesabına herhangi bir gelir kaydı yapılmaz.

#### **Tamamlanmayan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına kaydedilen giderlerden tamamlanamayan işlere ait olanları dönem sonunda 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabına aktarılır. Tamamlanamayan işlere ilişkin maliyetler bu hesabın kalanı olarak bilançoda yer alır. 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına herhangi bir tutar aktarılmaz.