



International
**SOCIAL SCIENCES
STUDIES JOURNAL**



SSSjournal (ISSN:2587-1587)

Economics and Administration, Tourism and Tourism Management, History, Culture, Religion, Psychology, Sociology, Fine Arts, Engineering, Architecture, Language, Literature, Educational Sciences, Pedagogy & Other Disciplines in Social Sciences

Vol:5, Issue:30
sssjournal.com

pp.850-856
ISSN:2587-1587

2019 / February / Şubat
sssjournal.info@gmail.com

Article Arrival Date (Makale Geliş Tarihi) 08/01/2019 | The Published Rel. Date (Makale Yayın Kabul Tarihi) 26/02/2019
Published Date (Makale Yayın Tarihi) 26.02.2019

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA

ACCOUNTING OF FLAT FOR LAND CONSTRUCTION TRANSACTION AND A CASE STUDY OF ANALYSES

Arif AKTAŞ

arifaktas@outlook.com

Dr. Öğr. Üyesi Günay Deniz DURSUN

İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü,
gunaydenizdursun@aydin.edu.tr, İstanbul/Türkiye



Article Type : Research Article/ Araştırma Makalesi

Doi Number : <http://dx.doi.org/10.26449/sss.1289>

Reference : Aktaş, A. & Dursun, G., D. (2019). "Kat Karşılığı İnşaat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Bir Uygulama", International Social Sciences Studies Journal, 5(30): 850-856.

ÖZ

Yarattığı katma değerle Türkiye'nin en önemli ekonomik sektörlerinden biri olan inşaat sektöründe, istihdam her yıl bir önceki yıla göre artış göstermektedir. Deprem bölgesi üstünde bulunan ülkemizde, kentsel dönüşüm projeleri özellikle can ve mal güvenliği için atılan en olumlu adımların başında gelmektedir. Yapımı çok eski yıllara dayanan eski evlerin, dayanıksız olması nedeniyle olası depremlerde yüksek oranda yıkılma tehlikesi ile karşı karşıya kalmaları kaçınılmazdır. Bu noktada ekonomik olarak ömrünü tamamlamış, depreme dayanıksız olması sebebiyle kullanışsız hale gelmiş, eski görüntüsüyle çevreyi ve şehrin görüntüsünü olumsuz bir şekilde bozan, sosyal alanların kullanımını avantajsız hale getiren bu binaların yıkılması ve yerine yenilerinin yapılması kentlerin rahat nefes alması açısından da oldukça önemlidir. Bu yenileme çalışmalarının, arsa sahibine kat karşılığı tesliminde taraflar, meslek mensubu, devlet, kredi kuruluşları açısından muhasebeleştirilme ve vergilendirilmesinin nasıl olacağını bilmesi önem taşımaktadır. Bu önemle hazırlanan araştırmanın amacı kat karşılığı inşaat işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceğini bir örnek uygulama ile ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, İnşaat Muhasebesi, Kat Karşılığı İnşaat

ABSTRACT

Turkey's one of the most important economic sector is the construction industry. The construction sector employment has been increasing every year comparison to the previous year. In Turkey, which is an earthquake region, urban transformation projects are the most important steps taken especially for the safety of life and property. Old houses may face danger of collapse in severe earthquakes, which may be due to lack of stability. For this reason, it is very important destroy these buildings, it has become vulnerable to earthquakes, which adversely affect the environment and the appearance of the city with the old image and make the use of social areas unfavorable. In this renovation of the building; it is very important to know how to account for and be taxed in terms of contractors, homeowners, accountants, state and credit institutions. In this paper is with the importance of research demonstrate how to recognize construction costs with an example.

Keywords: Construction, Construction Accounting, Construction in Return for Flat

1. GİRİŞ

Gelişen teknoloji, Türkiye'de riskli yapıların tespitini mümkün kılmakta, ülkemizin deprem bölgesi üzerinde olmasının ve artan nüfus yoğunluğunun etkisi ile yeni binalar yapılmaktadır. Yapılan yeni binaların yanı sıra, eski binalarında yıkılarak yenileme çalışmaları yapılmaktadır. Bu yenileme çalışmalarının arsa sahibine kat karşılığı tesliminde taraflar, meslek mensubu, devlet, kredi kuruluşları açısından muhasebeleştirilme ve vergilendirilmesinin nasıl olacağını bilmesi önem taşımaktadır.

Ülkemizde özellikle son yıllarda kentsel dönüşüm nedeniyle kat karşılığı inşaat anlaşmaları ile sıkça karşılaşmaktadır. Kat karşılığı inşaat; boşta duran arsasına inşaat yapmak için yeterli parası ya da donanımı olmayan veya yeni ev yapmak için masrafa girmek istemeyen arsa sahiplerinin, inşaat işi yapan müteahhitlere bina yapmaları için arsasını teslim etmesi ve yapılacak olan yeni binadan ücretsiz olarak konut ya da dükkân alması işlemidir. Bu çalışmada, kat karşılığı inşaat işlerinde muhasebe kayıt sistemi anlatıldıktan sonra, kat karşılığı inşaat işlemleri Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden incelenecektir. Konu, örnek bir uygulama ile açıklanacaktır. Kat karşılığı inşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, vergilendirilmesi ve bir uygulama adlı bu çalışma Vergi Usul Kanunu (VUK) yönünden incelenecek olup, Türkiye Muhasebe Standartları açısından inceleme yapılmamıştır.

2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Muhasebe Kayıt Sistemi

Özel inşaat içerisinde yer alan, kat karşılığı inşaat faaliyetiyle uğraşan işletmeler, tamamen kendi adlarına bina, daire, işyeri gibi bağımsız bölümlerin üretimi ve satışını yapmaktadırlar. Bu işletmelerin mamul üreten işletmelerden hiçbir farkı yoktur.

Kat karşılığı inşaatlarda 7/A seçeneğine göre maliyet hesaplarının işleyişini aşağıdaki sıra ile ifade etmek mümkündür (Çankaya, 2003, 400):

- Özel inşaatlarda, inşaat giderleri yapıldıkça üretim giderleri hesapları (direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri) “borçlandırılarak” yevmiye defterine kayıt yapılır. Dönem sonunda bu gider hesaplarında biriken tutarlar, ilgili yansıtma hesaplarına aktarılır. Yansıtma hesaplarının bakiyeleri, üretim tamamlandıktan sonra yarı mamuller – üretim hesabına borç kayıt edilir. Üretim giderleri hesapları ve yansıtma hesapları karşılaştırılarak kapatılır.

- Tamamlanmayan inşaatlara (yarı mamuller) ilişkin maliyetler (Yarı Mamuller – Üretim Hesabı) hesapta bekletilirken, tamamlanan inşaatlara (mamullere) ilişkin maliyetler ise 152 Mamul hesabına kayıt edilir. Tamamlanan kısma ait maliyet için 151 Yarı Mamuller - Üretim hesabı alacaklandırılarak kapatılır.

- Tamamlanan mamullerden “satılanlara” ilişkin maliyetler 152 Mamul hesabı alacaklandırılarak, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına aktarılmak yoluyla gider yazılır. Aynı mamuller düzenlenen satış faturasına istinaden 600 Yurtiçi Satışlar hesabına gelir olarak kayıt edilir. İnşaat işlemleri dışında diğer parasal işlemlere ait muhasebe kayıtları finansal muhasebe uygulamaları doğrultusunda yapılmaktadır.

2.2. Arsa Sahibine Konut Teslimi Maliyet Tespiti

Kat karşılığı arsa şeklinde yapılan işlerde inşaatın bağımsız bölümlerinin bir kısmı arsa sahibinin, bir kısmı ise müteahhit firmanın olmaktadır. Arsa sahibi, sözleşmeye istinaden müteahhit firmaya kalacak olan bağımsız bölümlerin arsa payını müteahhit firmaya vermektedir. Bunun karşılığında müteahhit firma, sözleşmeye istinaden arsa sahibine verilecek olan bağımsız bölümlerin inşaatını yapmış olmaktadır.

Arsası karşılığı, arsa sahibine müteahhit tarafından verilecek konut ve işyeri için ödenen tutarlar ve yapılan harcamalar müteahhit açısından arsa sahibinden alınan arsanın maliyet bedelini oluşturmaktadır (Sezer, 2015). Müteahhit firmaya kalan bağımsız bölümlerin maliyeti, inşaat maliyetini oluşturmaktadır. Kat karşılığı başkasının arsasına yapılan inşaatlarda toplam maliyet, arsa maliyeti ile inşaat maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır (Yılmaz, 2015, 253).

Arsa sahibine teslim edilen konutların maliyeti, inşaatın toplam maliyetinin, toplam inşaat metrekaresine bölünmesi ve bulunan değer arsa sahibine teslim edilen dairelerin toplam metrekaresine çarpımı ile bulunmaktadır (Çatıkkaş ve ötekiler, 2016, 33-34).

2.3. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi (KDV)

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslimin olduğu, birincisinin, arsa sahibinden müteahhide arsanın teslimi; ikincisinin de müteahhitten arsa sahibine verilen bağımsız bölüm (konut ya da işyeri) teslimi olduğu 30 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Arsa tesliminde, arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefi olması durumunda arsa teslimi KDV'ye tabidir. Arsa sahibi vergi mükellefi olmayıp, sadece bir defalık faaliyet olarak arsasını bağımsız bölüm karşılığında müteahhide yaptığı teslimde KDV uygulanmayacağı açıklanmıştır (Yaşar, 2007, 174). Müteahhitlerce arsa sahibine yapılan bağımsız bölüm teslimlerinde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanacağı söz konusu tebliğde belirtilmiştir. Gayrimenkullerin ticaretini yapanlar KDV uygulamak zorundadırlar (Saraçoğlu, 2011, 239).

3065 sayılı KDV Kanunu'nun birinci maddesinin birinci fıkrasına göre; Türkiye'de gerçekleşen ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim ve hizmetlerin tümü KDV'ye tabi tutulmuştur. 30.12.2007 tarihli 26742 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 2007/13033 sayılı kararnamenin ek-1 11. Maddesinden 150 m²' ye kadar net alanı olan konutlar için KDV oranı % 1 olarak belirlenmiştir. Net alanı 150 m² üzerinde ki konutlar ve büyüklüğü ne olursa olsun tüm işyerleri için KDV oranı % 18 olarak belirlenmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu konut satışlarında KDV oranında, 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren 2012/4116 sayılı karar ile değişiklik yapmıştır. Buna göre, büyükşehir belediyesi dışında ki yerlerde 150 m²'ye kadar olan konutlarda % 1 oranında KDV uygulanmaya devam edilecek, büyükşehir belediyesinde ise değişik kriterler dikkate alınmak suretiyle % 1 KDV oranının yanı sıra % 8 ve % 18 KDV oranları uygulanacaktır. Buna göre; Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

- 0 – 499 TL Arası; % 1
- 500 - 999 TL Arası; % 8
- 1000 TL üzeri; % 18

KDV oranları uygulanacaktır.

Arsa metrekare birim değerleri Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesinden tespit edilebilmektedir. Ayrıca internet sitesinde tüm şehirlerin, mahalle, cadde ve sokak olarak ayrıntılı metrekare değerleri yer almaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunun 2012/4116 sayılı kararında konut satışlarında KDV uygulanacağı ve KDV oranları açıklanmıştır. Dolayısıyla arsa sahiplerine kesilecek faturalarda da emsal bedel üzerinden KDV hesaplanarak fatura kesilmesi gerekmektedir. Ancak arsa sahibine kesilen faturalarda en önemli sorun KDV tutarının kimin tarafından karşılanacağıdır. Bu konuda eğer iki taraf aralarında KDV'yi kimin üstleneceği noktasında herhangi bir anlaşma yapmamışsa, birbirlerinden tahsil etmedikleri KDV tutarı, müteahhit firma tarafından Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacak ve muhasebeleştirilecektir. Kurumlar Vergisi beyannamesi hazırlanırken bu hususa dikkat edilecektir.

2.4. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde müteahhit, arsa sahibinin arsası üzerinde bir inşaat işi yapmakta ve bu işin bedelini, arsanın üzerinde yapılan inşaattan bağımsız bölüm olarak tahsil etmektedir. Bir an için böyle bir sistem olmadığını düşünürsek, müteahhit bu arsayı satın almak için, bu arsanın rayiç bedeli yani satın alma tarihindeki alım-satım değeri kadar bir ödeme yapması gerekmektedir. Müteahhit normal şartlarda rayiç bedel üzerinden para ödeyerek satın alacağı bir arsanın bedelini, arsa sahibine bir inşaat hizmeti vererek ödemektedir. Burada verilen hizmetin, yani yapılan inşaat işinin ücreti bu arsanın rayiç değerine eşit olmalıdır. Müteahhidin arsa sahibine vermiş olduğu bu hizmetin bedelinin (ya da uygulamadaki genel kabul tarzıyla satın aldığı arsa bedelinin), arsa sahibi için yapmış olduğu bağımsız bölümlerin inşaat maliyetinden oluştuğu yaklaşımı ticari hayatta da uygun bulunmamaktadır. Böyle bir kabul tarzı müteahhidin iş görme bedelinin göz ardı edilmesi, yani sadece maliyet bedeli ile iş yaptığının kabul edilmesi anlamına gelir ki; bunun da iktisat ve ticarete uygun olmadığı ortadadır (Turut, 2009, 332).

213 Sayılı VUK' da vergiyi doğura olay; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlanmıştır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde olayın vukuu bulduğu yani gerçekleştiği tarih, inşaatın tamamlanıp yapı kullanım izin belgesinin alındığı ve arsa sahibine dairelerinin teslim edildiği tarih olmaktadır. Bu tarihte müteahhit açısından vergi yükümlülüğü olmaktadır (Azaltun ve Altunbaş, 2017, 23). Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, arsa sahibine yapılan daire veya işyeri teslimleri ile gerçekleşmektedir. İnşaat devam ederken üçüncü kişilerden kısmen ya da tamamen ücret alınması, müteahhit açısından gelir elde edilmiş anlamına gelmemektedir. Bu gibi alınan ücretler avans niteliğinde olup, kar ya da zarar oluşturmamakla birlikte, avans hesaplarında takip edilmektedir. İnşaat tamamlanmadığı sürece maliyet kesinleşmediğinden, safi kazancın tespiti de mümkün değildir.

Kat karşılığı inşaat işleri ile uğraşan müteahhitlerin kazançları 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Madde 37 çerçevesinde ticari kazanç sayılmaktadır. Ticari amaçlı özel inşaatların kesin kar/zararı ancak tamamlandıkları yılda ortaya çıkacağından, vergilendirilecek kazanç da işin bitirildiği yılda belli olmaktadır. Bitirilen yılda satışı yapılarak alıcılara teslim edilen bağımsız bölümlere ilişkin elde edilen

gelirler ticari kazançlar kapsamında, elde edildikleri yılda beyan edilerek vergilendirilirler. Vergilendirmenin yapılabilmesi için, öncelikle ticari kazancın bulunması gerekmektedir. Ticari kazançsa, bağımsız bölümlerin tamamlanıp, satışının yapılması ile ilgilidir. Bağımsız bölümler tamamlanmış olmalarına karşın, henüz satış işlemi yapılmamışsa, bu durumda beyanname verilecek ancak vergilendirme yapılmamaktadır. Tamamlandığı halde, henüz satışı yapılmayan bölümler, işletme açısından stok sayıldığından, ticari kazancın tespitinde gelir unsuru olarak işlem görmemektedir. Bu bölümler, satılincaya kadar stokta bekletilip, satıldıkları yılın ticari kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi yapılmaktadır (Çankaya, 2003, 389-390).

3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

3.1. Aktaş Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi Dönem İçi Muhasebe İşlemleri

Bir ticaret işletmesinde alış ve satış şeklinde özetlenebilecek ana faaliyetler, bir endüstri işletmesinde alış, üretim ve satış şekline dönüşmektedir. Bu dönüşüm ile birlikte üretim faaliyeti genellikle diğerlerinden çok daha karmaşık bir nitelik göstermektedir (Büyükmirza, 2009, 1). Bu çalışma kapsamında uygulamada yapılacak muhasebe kayıtları üretim işletmelerinin yaptığı muhasebe kayıtları gibi olacaktır.

Araştırmaya konu olan Aktaş Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. İstanbul' un Kadıköy ilçesi Bostancı mahallesinde bulunan boş arsa için, arsa sahibi ile arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi imzalayarak faaliyetlerine başladığı varsayılmıştır. İşletmenin dönem içerisinde yapmış olduğu işlemlere ait birkaç örnek aşağıda yer almaktadır. Yapılacak inşaat 800 m² olacaktır.

a) Arsanın proje çizim işlemleri için CDE Mimarlık Ltd. Şti. ile anlaşmaya varıldığı ve hizmet bedeli olarak 01.05.2017 tarihinde 20.000 TL + KDV fatura karşılığında banka hesabına havale yapıldığı varsayımı ile yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

HESAP	BORÇ	ALACAK
Genel Üretim Giderleri	20.000,00	
İndirilecek KDV	3.600,00	
Satıcılar		20.360,00
Ödenecek Vergi ve fonlar		3.240,00
Satıcılar	20.360,00	
Bankalar		20.360,00
<i>Proje Çizim Bedeli</i>		

b) MES İnşaat Malzemeleri Ltd. Şti. firmasından, 05.06.2017 tarihinde 60 ton demir 80.000 TL + KDV olarak satın alındığı, karşılığında 01.11.2017 vadeli çek verildiği varsayılmıştır.

HESAP	BORÇ	ALACAK
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	80.000,00	
İndirilecek KDV	14.400,00	
Satıcılar		94.400,00
Satıcılar	94.400,00	
Verilen Çekler		94.400,00
<i>60 Ton Demir Alımı</i>		

c) HFR Hafriyat Ltd. Şti. tarafından, inşaat alanında oluşan hafriyat taşınmıştır. Taşıma bedeli, 20.06.2017 tarihli 40.000 TL + KDV faturaya istinaden banka hesabından havale yapıldığı varsayılmıştır.

HESAP	BORÇ	ALACAK
Genel Üretim Giderleri	40.000,00	
İndirilecek KDV	7.200,00	
Satıcılar		47.200,00
Satıcılar	47.200,00	
Bankalar		47.200,00
<i>Hafriyat Taşıma Bedeli</i>		

d) Onur AKTAŞ 2 numaralı daireyi 250.000 TL bedelle almaya karar vermiş ve 25.06.2017 tarihinde firma hesabına 150.000 TL avans yatırılmıştır. Buna ilişkin yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

HESAP	BORÇ	ALACAK
Bankalar	150.000,00	
Alınan Sipariş Avansları		150.000,00

Onur AKTAŞ Konut Avansı

e) Saruhan Beton Ltd. Şti. firmasından 15.07.2017 tarihinde, 500 m³ betonun 90.000 TL + KDV bedelle satın alındığı ve karşılığında 01.12.2017 vadeli çekin verildiği varsayılmıştır.

HESAP	BORÇ	ALACAK
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	90.000,00	
İndirilecek KDV	16.200,00	
Satıcılar		106.200,00
Satıcılar	106.200,00	
Verilen Çekler		106.200,00
<i>500 m³ Beton Alımı</i>		

f) Bazı işçilik işleri için dışardan işçi temin edilmiştir. Duman İşçilik Ltd. Şti.' den gelen 31.07.2017 tarihli 40.000 TL + KDV fatura karşılığında, 20.000 TL ödemenin, firmanın banka hesabından yapıldığı varsayılmış ve aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

HESAP	BORÇ	ALACAK
Direkt İşçilik Giderleri	40.000,00	
İndirilecek KDV	7.200,00	
Satıcılar		40.720,00
Ödenecek Vergi ve Fonlar		6.480,00
Satıcılar	20.000,00	
Bankalar		20.000,00
<i>Özel İşçilik Bedeli</i>		

İnşaatın başladığı yılın sonunda tamamlanamadığı varsayımı ile maliyetler yarı mamuller – üretim hesabına aktarılmıştır. Yansıtma hesaplarının kapanışı yapılarak kapanış kaydı oluşturulmuştur. İnşaat tamamlanmadığı için herhangi bir gelir kaydı yapılmamıştır.

Bir sonraki yıl içerisinde inşaat için gerekli olan malzemeler alındıkça yine 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının borcuna kaydedilmiştir. Dışarıdan alınan taşeron işçilik giderleri ile firma bünyesinde yer alan işçilerin giderleri 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabının borcuna kaydedilmiştir. 28.02.2018 tarihinde inşaatın tamamlandığı varsayımı ile 151 Yarı Mamuller – Üretim hesabında yer alan 1.209.000,00 TL 152 Mamuller hesabına aktarılmıştır.

Arsa sahibine 1 ve 8 numaralı daireler teslim edilmiştir. 1 numaralı daire 100 m², 8 numaralı daire 80 m² olduğu varsayılmıştır. Arsa sahibine teslim edilen konutların maliyet hesaplaması için metrekare başına düşen birim maliyetinin hesaplanması gerekmektedir. İnşaatın toplam maliyetinin, toplam metrekareye bölünmesiyle birim metrekare maliyeti bulunmaktadır. Arsa sahibinin alacağı dairelerin metrekaresi, birim metrekare değeri ile çarpıldıktan sonra arsa sahibinin dairelerinin maliyeti hesaplanmış olunacaktır. VUK 267. Madde maliyet esasına göre emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde müteahhitler bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini belirlemektedir. Buna göre hesapladığımız bu maliyete, perakende satış olduğu için % 10 ilave edilmesi gerekmektedir. İnşaatın toplam maliyeti 1.209.500,00 TL, toplam 820 m²'dir.

$$1.209.500,00 \text{ TL} / 820 \text{ m}^2 = 1.511,88 \text{ TL/m}^2$$

$$1 \text{ numaralı daire: } 100 \text{ m}^2 \times 1.511,88 = 151.188,00 \text{ TL}$$

$$\text{VUK 267 maliyet esası: } 151.188,00 \times 0,10 = 15.118,80 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam maliyet: } 166.306,80 \text{ TL}$$

$$8 \text{ numaralı daire: } 80 \text{ m}^2 \times 1.511,88 = 120.950,00 \text{ TL}$$

$$\text{VUK 267 maliyet esası: } 120.950,00 \times 0,10 = 12.095,00 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam maliyet: } 133.045,00 \text{ TL}$$

Arsa sahibine teslim edilen daireler için faturalar kesilmiş, 1 numaralı daire için 166.306,80 TL 600 Yurtiçi Satışlar Hesabının alacağına, % 8 KDV tutarı olan 13.304,54 TL 391 Hesaplanan KDV Hesabının alacağına, 179.611,34 TL ise 120 Alıcılar hesabının borcuna kaydedilmiştir. 8 numaralı daire için

133.045,00 TL 600 Yurtiçi Satışlar Hesabının alacağına, % 8 KDV tutarı olan 10.643,60 TL 391 Hesaplanan KDV Hesabının alacağına, 143.688,60 TL ise 120 Alıcılar hesabının borcuna kaydedilmiştir.

Arsa payı maliyet virmanlarının kaydı yapılmıştır. Arsa sahibine teslim edilen dairelerin maliyeti olan 299.351,80 TL, 320 Satıcılar hesabına alacak verilerek 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabının borcuna kaydedilmiştir. Daha sonra sırasıyla 151 Yarı Mamuller – Üretim hesabının borcuna, devamında ise 152 Mamuller hesabının borcuna kaydedilmiştir. İlgili tutar 620 Satılan Mamul Maliyeti hesabının borcuna kaydedilerek işlem tamamlanmıştır.

Arsa sahibinin adına açılan 320 Satıcılar ve 120 Alıcılar hesapları karşılıklı çalıştırılarak kapatılmıştır. Fakat burada 120 Alıcılar hesabında arsa sahibine kesilen faturaların KDV tutarı olan 23.948,14 TL bakiye kalmaktadır. Örneğimizde bu tutarın arsa sahibi tarafından ödeneceği şeklinde anlaşmaya varılmıştır.

İnşaat tamamlandıktan kısa süre içerisinde tüm dairelerin satıldığı varsayılmaktadır. Daire satışlarında 2.032.407,41 TL 600 Yurtiçi Satışlar hesabının alacağına, 162.592,59 TL 391 Hesaplanan KDV hesabının alacağına 2.195.000,00 TL Alıcılar hesabının borcuna kaydedilmiştir. Dairelerin maliyeti olan 1.209.000,00 TL 620 Satılan Mamul Maliyeti hesabının borcuna, 152 Mamuller hesabının alacağına kaydedilmiştir.

Dönem sonunda gider hesaplarındaki tutarlar kapatılarak gelir tablosu hesaplarına aktarılmıştır. Gelir tablosunda yer alan 600 Yurtiçi Satışlar hesabı 2.331.759,21 TL borçlandırılarak, 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına alacak kaydedilmiştir. 620 Satılan Mamul Maliyeti hesabına 1.508.851,80 TL alacak, 632 Genel Yönetim Giderleri hesabına 693,60 TL alacak, 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına 1.509.545,40 TL borç kaydedilmiştir. 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına 822.213,81 TL borç kaydedilirken, 691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı hesabına 180.887,04 TL, 692 Dönem Net Karı veya Zararı hesabına 641.326,77 TL alacak kaydedilmiştir. Gelir tablosu hesaplarında yer alan tutarlar bilanço hesaplarına aktarılmıştır. Bu işlem için 691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı hesabına 180.887,04 TL borç, 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı hesabına alacak kaydedilmiştir. 692 Dönem Net Karı veya Zararı hesabına 641.326,77 TL borç, 590 Dönem Net Karı hesabına alacak verilmiştir.

3.2. Aktaş Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi Vergi Hesaplamaları

Uygulamaya konu olan Aktaş Sanayi Ticaret Limited Şirketi inşaat süresi boyunca 136.800,00 TL KDV'yi indirim konusu yapmıştır. Aktaş Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. firmasının, inşaat yaptığı arsanın metrekare değeri 585,00 TL olduğundan, satış faturaları % 8 KDV oranı üzerinden kesilmiştir. İnşaat tamamlandıktan sonra kesilen faturalardan dolayı 186.540,73 TL Hesaplanan KDV oluşmuştur. Aradaki fark tutarı 49.740,73 TL firmanın "360 Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabının alacağına yazılmış ödenecek KDV tutarıdır.

Uygulamada, arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyeti bulunmadığından ve bu faaliyeti sürekli olarak gerçekleştirmediğinden dolayı, arsa sahibi tarafından yapılan arsa tesliminde KDV ortaya çıkmamaktadır.

Aktaş Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. firmasının yapmış olduğu tüm bağımsız bölümler, inşaatın tamamlandığı yıl satışı yapılmış ve ticari kazanç olarak vergilendirilmesi yapılmıştır. Firmanın 822.213,81 TL dönem sonu ticari kazancı oluşmuştur. Firmanın kayıtlarında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olmadığından, bu tutarın tamamı mali kârı yani Kurumlar Vergisi matrahını oluşturmaktadır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 10. Maddesine göre 2018 yılı Kurumlar Vergisi oranı Türkiye Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunca % 22 olarak açıklanmıştır. Dolayısıyla firma, bu inşaat projesi kazancından 180.887,04 TL Kurumlar Vergisi ödemesi yapacaktır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde artarak devam eden kentsel dönüşüm neticesinde, arsa veya konut sahipleri, müteahhitler ile kat karşılığı anlaşarak yeni binalar yaptırmaktadır. Sektörde yaşanan bu gelişmeler ışığında, kat karşılığı inşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin bilinmesi önem taşımaktadır.

Kat karşılığı inşaat işlemlerinde yapılacak muhasebe kayıtları üretim işletmelerinin yaptığı muhasebe kayıtları gibi olmakta, maliyet muhasebesi kayıtları yapılmaktadır. Ancak kat karşılığı inşaat işlemlerinde en önemli konu, konutlarda KDV oranı ile arsa payı karşılığı tespitinin yapılmasıdır. Toplam inşaat maliyeti (inşaat süresince alınan malzemeler ile katlanılan inşaatın yapımı ile doğrudan ilişkili olan giderler), toplam alana (metrekare) bölünerek birim maliyeti bulunmaktadır. Bu maliyet, inşaatın metrekare başına düşen maliyettir. Arsa sahibinin alacağı dairelerin metrekare toplamı, birim metrekare maliyeti ile

çarpıldıktan sonra, arsa sahibinin dairelerinin maliyeti hesaplanmaktadır. VUK 267. Maddede belirtilen maliyet esası kapsamında hesaplanan maliyete, perakende satışlarda % 10 toptan satışlarda % 5 ilave edilerek KDV matrahı bulunmaktadır. Konut satışlarında uygulanacak KDV oranı ile ilgili açıklama ise 2012/4116 sayılı BKK ile yapılmıştır. Buna göre; büyükşehir belediye sınırları dışında kalan yerlerde, 150 m² ye kadar olan konutlar için KDV oranı % 1, büyükşehir belediyesi içinde yer alan, m² değeri 0-499 TL arasında kalan konutlar için KDV oranı % 1, m² değeri 500-999 TL arasında kalan konutlar için KDV oranı % 8, m² değeri 1000 TL üzerinde olan konutlar için KDV oranı % 18 olarak açıklanmıştır. Arsa metrekare birim değerleri Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesinden tespit edilebilmektedir.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından çıkartılan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile VUK arasında birçok farklılık bulunmaktadır. TMS uygulayan inşaat işletmeleri ile makalede yer alan örnek uygulamadaki gibi VUK' a göre vergi hesaplamalarını yapan firmalar arasında ödenecek Gelir veya Kurumlar Vergisi hesaplamalarında farklılık görülmektedir. Özellikle inşaatın başladığı yıldan sonraki yıla sarkan işlerde kar – zarar tespitinde önemli farklılık ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, özellikle vergi hesaplamaları ile kar-zarar tespiti gibi önemli konularda farklılıkların ortadan giderilmesi açısından TMS ve VUK uyumlaştırılmalıdır.

Bir diğer önemli konu ise; Türkiye'de lokomotif sektörlerden olan inşaat sektörüne ait inşaat muhasebesi alanına ilişkin üniversitelerde ders olarak daha çok yer verilmesi gerektiğidir. Küreselleşme ve gelişen teknoloji neticesinde bu sektörün faaliyet alanları da genişlemektedir. Sürekli güncellenen mali mevzuatın firmalarca doğru uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla inşaat muhasebesinin bilinmesi ve bu dersin üniversitelerde eğitiminin verilmesi de büyük önem taşımaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının inşaat muhasebesi konusunda uzmanlaşmaları adına meslek örgütleri tarafından düzenlenen eğitim programları kapsamında da konu ele alınmalıdır.

KAYNAKÇA

- Altunbaş, H.Tamer ve Azaltun, M. (2017). “Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamındaki inşaat işlerinin hukuki ve vergisel boyutu ile muhasebe uygulamaları” **MALİ ÇÖZÜM**.142 (2017): 13-34
- Büyükmirza, H. Kamil (2009). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. Ankara: Gazi Kitapevi, 14. Baskı
- Çankaya, İslam (2003). **İnşaat Muhasebesi**. Ankara: Meslek Yapıtları.
- Çatıkkaş, Özgür, Ersoy, Mehmet, ve Şuekinci, Cafer (2016). **Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Maliye Bakanlığı (16.12.1988). **KDV 30 Seri No' lu Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (20021 Sayılı)
- Saraçoğlu, Ümit ve Ürel, Gürol (2011). “Kat karşılığı inşaat işlerinde vergileme sorunları” **LEBİB YALKIN MEVZUAT DERGİSİ**.96 (2011)
- Sezer, Yılmaz (2015). “Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsanın maliyet bedeli” **E-YAKLAŞIM**.270 (2015)
- T.C. YASALAR (31.12.1960). **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (10700 Sayılı)
- T.C. YASALAR (25.10.1984). **3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (18563 Sayılı)
- T.C. YASALAR (30.12.2007). **2007/13033 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı**. Ankara: Resmi Gazete (26742 Sayılı)
- T.C. YASALAR (01.01.2013). **2012/4116 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı**. Ankara: Resmi Gazete (28515 Sayılı)
- Turut, Şenol (2009). **Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Kat karşılığı İnşaat İşleri**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Url-5 Türkiye Muhasebe Standartları-11 İnşaat Sözleşmeleri
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>
- Yaşar, Nesimi (2007). “Kat karşılığı inşaat” **MALİ ÇÖZÜM**.84 (2007): 171-179
- Yılmaz, Kazım (2015). **İnşaat Muhasebesi**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği