

kat karşılığı inşaat faaliyetleri ve maliyetlerin tespiti

Arsa sahiplerinin bir müteahhitle anlaşarak arsanın bir kısmı ile bu arsa üzerine yapılacak binadaki bağımsız bölümlerin bir kısmını trampa etme yoluna gittikleri inşaat yöntemine kat karşılığı inşaat denilmektedir. Kat karşılığı inşaat yapım işinde iki gerçek veya tüzel kişi vardır. Bunlar arsa sahibi ve müteahhittir. Arsa sahibi arsasını konut veya işyeri sahibi olmak için müteahhide verir. Müteahhitte kat karşılığı olarak arsayı alarak arsayı finanse etmekten kurtulur.

Böylelikle arsa sahibi inşaat yapım süreci boyunca ortaya çıkacak maliyetlerin finansmanından kurtulurken, müteahhit de arsa temini için gerekli olan nakit finansmanından kurtulmuş olur. Burada müteahhit için arsa maliyeti inşaat yapım sürecine yayılmış bir gider unsuruna dönüşür ve müteahhit açısından finanse edilmesi daha kolay bir hal alır. Müteahhidin inşaat süreci boyunca inşaatla ilgili yapmış olduğu giderlerin içerisine saklanan arsa maliyeti inşaat faaliyeti bitip arsa karşılığı olarak arsa sahibine verilen bağımsız bölümler ile ortaya çıkar. Bu bakımdan kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde maliyet bedelini oluşturan gider unsurları arsa maliyetinin yanında başlıca şu gider unsurlarından oluşur;

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

İnşaat işi ile birlikte başka işlerin veya birden fazla işin

bir arada yapılması halinde, genel idare ve genel üretim giderlerinden ilgili inşaaata düşen paylar Amortisman giderleri

Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetleri

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

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

Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerin Hukuki Niteliğı

Kat karşılığı inşaat faaliyetleri, kanunla özel olarak düzenlenmiş faaliyetler değildir. Bu faaliyetlere ilişkin sözleşmelere özgü özel bir yasal düzenleme bulunmadığından bu sözleşmeler istisna sözleşmesi kapsamında değerlendirilmektedir. Borçlar Kanunu, Mad. 355-371,

Ayrıca kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde sözleşmenin

tarafları karşılıklı olarak borçlu ve alacaklı durumuna girdiğinden, kat karşılığı inşaat sözleşmesi tam iki taraflı sözleşmelerdendir.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi bir yandan taşınmaz satış vaadi sözleşmesine, öte yandan eser sözleşmesine ilişkin hükümler içermektedir. Bu sebeple tarafların karşılıklı edimleri bakımından her iki sözleşmenin hükümleri birleştirilerek karma bir sözleşme meydana getirilmektedir. Sözleşmenin tarafları arsa sahibi ve müteahhittir. Bu sözleşmede arsa sahibi arsasındaki belli bir payın mülkiyetini müteahhide devretmeyi, müteahhit de buna karşılık olarak kendi malzemeleri ile bir inşaat yapmayı kabul etmektedir. Görüldüğü üzere kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde eser sözleşmesiyle taşınmaz satımı sözleşmesi iç içe girmiştir. Yargıtay, çeşitli kararlarında kat karşılığı inşaat faaliyeti kapsamında yapılan sözleşmeleri çift tipli karma bir sözleşme olarak nitelemektedir.

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

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri bu özelliğinden dolayı sözleşmenin her iki tarafına yani hem müteahhide hem de arsa sahibine karşılıklı haklar ve sorumluluklar yüklemektedir. Burada arsa sahibine düşen en önemli sorumluluk arsanın belli bir payının mülkiyetini müteahhide devretme yükümlülüğüdür. Müteahhidin sorumluluğu ise sözleşmeye uygun bir şekilde inşaat faaliyetini tamamlamaktır.

2.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Kullanılan Hesaplar

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

Tablo1: İnşaat işletmelerinin türüne göre kullanılan muhasebe hesapları

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

Kat Karşılığ İ İnşaat Faaliyetlerinde Maliyet Unsurları

Kat karşılığ İ inşaat faaliyetlerinde işin özelliğ İ gereğ İ inşaat faaliyeti genel olarak bir hesap döneminden uzun sürmektedir. Bu nedenle de o inşaat işiyle ilgili olarak döneme ait maliyetlerin hesaplanması diğ er üretim işletmelerine göre farklılık göstermektedir.

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

- Malzeme maliyetleri,
- İşçilik maliyetleri,
- Diğ er maliyet ve giderler.

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

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

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

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

Arsa Maliyeti

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

bağımsız bölümler ile ortaya çıkar. Bu sebeple arsa maliyeti işin başında belli olmadığından arsa teminiyle ilgili bir muhasebe kaydı işin başında yapılmaz. Bu durum nazım hesaplarda takip edilir. İnşaat tamamlanıp arsa maliyeti ortaya çıktığında ise arsa maliyeti kaydı yapılır.

2.4.2. Direkt İşçilik Maliyeti

Direkt işçilikler mamulü oluşturan malzeme ve hammaddelerin yapısını ve niteliğini değiştiren işçiliklerdir. Direkt işçilik giderleri hangi mal ve hizmet için ne kadar gerçekleştiği bilinen dolayısıyla o mal veya hizmete doğrudan yüklenen giderlerdir. Direkt işçilik maliyetleri, inşaat faaliyetleri içinde arsa ve malzeme ile birlikte üçüncü önemli maliyet unsurudur. Kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler için direkt işçilikler, kalıp yapma, demir örme, duvar örme, hasır atma, sıva, boya vb. işler için yapılan işçiliği ifade etmektedir. Direkt işçilik maliyetleri ise, bu işler için çalıştırılan işçilere çalıştıkları zaman için ödenen ücretleri kapsamaktadır. Ayrıca bu ücretlere isabet eden primler ve diğer kesintiler de birer maliyet unsuru olarak işçilik maliyetlerine eklenirler. Fakat özel inşaat işleri kapsamında ticari bir amaç güdülmeden, kişilerin kendi ihtiyaçları doğrultusunda yapmış oldukları inşaat faaliyetlerinde ücret alarak çalışan işçilerin vergi karnesi kullanarak vergilerini kendilerinin ödemeleri gerekmektedir. Dolayısıyla işverenlerinin verdikleri ücret üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

Asgari İşçilik

Asgari işçilik bir inşaat faaliyetinin yürütülmesi için gerekli olan işçiliğin en az düzeyde tespit edilmesidir. Asgari işçilik uygulamasıyla, çalışanların sosyal güvenlik kurumu kapsamına girmesi ve dolayısıyla sosyal güvencelerinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amaçla gerçek veya tüzel kişilerce yapılan özel nitelikteki inşaat işlerinden dolayı, bu işleri yapan işveren tarafından yeterli işçilik bildirilmiş

olup olmadığının SGK tarafından araştırılacağı hüküm altına alınmıştır. Uygulamanın esasları Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ile belirlenirken ayrıntılara “İlişiksizlik Belgesi” konulu 2013/11 sayılı kurum genelgesinde yer verilmiştir. Asgari işçilik, işverenler tarafından SGK’ ya beyan edilen sigorta primine esas kazançlar toplamının, yaklaşık maliyet bedeline uygulanan işçilik oranı sonucunda saptanan işçilik tutarı ile karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Bu karşılaştırma sonucunda beyan edilen işçilik tutarının o yıl için tespit edilen asgari işçilik tutarından düşük olmaması gerekir.

Asgari işçilik uygulamasıyla işverenlerin çalıştırdıkları işçilerin işçiliklerine ilişkin prim tutarlarının asgari düzeyde ödenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda asgari işçilik uygulamasının amacı SGK’ ya sigorta primine esas olan kazançların eksik bildirilmesi veya hiç bildirilmemesi nedeniyle kurumun prim kaybını önleme, sigortalının da sosyal haklarının güvence altına alınmasıdır. Bu amaçla çeşitli yapı türlerine göre asgari işçilik oranları asgari işçilik tespit komisyonunca ayrı ayrı belirlenir. Komisyon, yönetim kurulu kararı ile SGK teknik elemanlarından dört kişi, yönetim kurulunca temsil edilen işçi ve işveren konfederasyonlarınca görevlendirilecek iki teknik eleman, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden bir üye olmak üzere toplam yedi asil ve yedi yedek üyeden oluşur. Komisyondaki SGK üyelerinin ikisinin inşaat, birinin makine ve birinin elektrik mühendisi olması zorunludur. Kurum tarafından yönetim kurulunda temsil edilen işçi ve işveren konfederasyonları ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğince belirlenecek üyelerin en az lisans düzeyinde mühendislik, mimarlık eğitimi veren fakültelerden mezun olması ve en az üç yıllık şantiye çalışmasının veya mesleki deneyiminin bulunması gerekir.

Özel inşaat sahipleri inşaat faaliyetini tamamladıktan sonra söz konusu binaya oturma izin belgesi olan iskan raporunu alırken SGK’ dan ilişiksizlik belgesi istenmektedir.

İlişiksizlik belgesi esasen yapılan işle ilgili SGK' ya bir prim borcunun olup olmadığına yönelik tespit belgesidir. SGK bu belgeyi verirken işletmeden inşaat maliyetinin belirli bir oranı kadar asgari işçilik bildirilmesini istemektedir. Hesaplanan asgari işçilik kadar işçilik bildirilmişse ilişiksizlik belgesi verilmektedir. Asgari işçiliğin hesaplanabilmesi için inşaatın yüzölçümünün, birim maliyetinin ve işçilik oranının biliniyor olması gerekmektedir. Özel inşaat faaliyetlerinde asgari işçilik tutarı Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından belirlenen inşaat birim fiyatları dikkate alınarak bulunan inşaat maliyetinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından belirlenen asgari işçilik oranları ile çarpılması suretiyle hesaplanır. Başladığı yıl biten inşaatlarda o yıl için tespit edilen birim maliyet bedeli ile bina yüzölçümü çarpılmak suretiyle bina toplam maliyeti bulunur. İki yıldan uzun sürede biten bina inşaatlarının birim maliyet bedeli bitirildiği yıldan bir önceki yılın maliyet bedeli esas alınmak suretiyle hesaplanır. Ancak iş yeri kayıtlarının incelenmesi sonucunda bulunan maliyet tutarı bu tutardan fazla ise fazla bulunan maliyetin dikkate alınması gerekir. Bu bilgiler ışığında kuruma bildirilmesi gereken en az işçilik miktarının tespiti aşağıdaki formül kullanılarak bulunur.

Bina Maliyeti = İnşaatın Yüz ölçümü x Birim Maliyet Bedeli

Asgari İşçilik = Toplam Bina Maliyeti x İşçilik Oranı

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

Asgari işçilik uygulamasının sosyal güvenlikle bir ilgisinin bulunmadığı, devletin vergi kaybına da neden olduğu gibi

sebeplerle uygulama eleştirilmekte ve misyonunu tamamlayıp tamamlamadığı, revize edilmesine ihtiyaç olup olmadığı tartışmaya açılmaktadır. Ayrıca asgari işçilik uygulamasının kayıt dışı istihdamı azaltmada etkinliği de tartışmalıdır. Genel olarak, brüt ücret ile net ücret arasındaki fark açıldıkça kayıt dışı istihdam daha avantajlı hale gelmektedir.