

YILLARA SÂRİ İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Secahattin VURAL^(*) Ali SARI^(**)

1 - GİRİŞ

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin, başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması faaliyetlerine yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri denilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42,43 ve 44'üncü maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde özel bir vergilendirme rejimine tabi tutulmuştur. Buna göre, bir işin yıllara sâri inşaat ve onarım işi sayılıp kanundaki özel vergilendirme rejimi kapsamında değerlendirilebilmesi için yapılan faaliyetin;

- İnşaat ve onarım işi olması,
- Taahhüt şeklinde yapılması,
- Birden fazla takvim yılına sirayet etmesi şartlarının bir arada gerçekleşmiş olması gerekir.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde, Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde "*birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de*

inşaat işi sayılır. ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir...." hükmü yer almaktadır. Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar her yıl tespit edilmek yerine işin bittiği yıl tespit edilip o dönemin sonuç hesaplarına intikal ettirilecektir. Bu husus ise dönemsellik ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde hakediş gelirlerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 üncü maddesi uyarınca işin bittiği yıl hesaplanacak olan vergiye mahsup edilmek üzere vergi kesintisi yapılacaktır. GVK'nın mükerrer 120 nci maddesinin parantez içi hükmüne göre yıllara sari inşaat ve onarma işleri ile uğraşan mükelleflerin geçici vergi mükellefiyetleri yoktur. Ancak bu işlerin yanında başka ticari veya mesleki faaliyetler sonucunda gelir elde eden mükelleflerin geçici vergi mükellefiyetlerinin olduğu açıktır.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

Yazımızda; bir işin yıllara sâri inşaat ve onarma işi sayılabilmesi için aranan şartlar, yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde dönem sonu işlemleri, muhasebe işlemleri ve enflasyon düzeltmesi konuları ele alınacaktır.

2- BİR İŞİN YILLARA SÂRİ İNŞAAT ve ONARIM İŞİ SAYILABİLMESİ İÇİN ARANAN ŞARTLAR

2.1- Yapılan İş İnşaat ve Onarma İşi Olmalıdır:

GVK'nın 42. ve izleyen maddelerinde düzenlenen vergileme rejimine tabi olacak işler inşaat ve onarma işleridir. Ancak, inşaat ve onarma işlerinin ne tür işler olduğu kanunda belirlenmemiştir. İmar Kanunundaki "yapı" ve Kamu İhale Kanunundaki "yapım" tanımlarından hareketle inşaat işlerinin neler olduğu ile ilgili tanımlama yapılabilir. Buna göre; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji iletim hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi işlere inşaat işleri; bu işlerin sonucunda ortaya çıkan yapıma ise inşaat denilmektedir.¹

2.2- İnşaat ve Onarma İşİ Taahhüde Bağlı Olarak Yapılmalıdır:

İnşaat ve onarım işinin GVK'nun 42 nci maddesinde belirtilen özel vergilendirme sistemi kapsamında değerlendirilebilmesi için gerekli olan şartlardan biri de işin taahhüde bağlı olarak yapılmasıdır. Yani inşaat ve onarma işi başkası hesabına, yazılı veya sözlü bir taahhüt gereği üstlenilmelidir.

Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatın dolayı alıcıdan tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil, ancak satış bedeli olarak isimlendirilir ve GVK'nun 42'nci maddesi kapsamında düşünülemez. Aynı şekilde bir kimsenin kendi nam ve hesabına ait inşaat yapıp satması halinde, GVK'nun 42'nci maddesi hükmünden yararlanması mümkün değildir.²

2.3- İnşaat ve Onarma İşİ Yıllara Yaygın Olmalıdır:

İnşaat ve onarım işinin GVK'nun 42 nci maddesinde belirtilen özel vergilendirme sistemi kapsamında değerlendirilebilmesi için aranan şartlardan bir diğeri de, işin birden fazla **takvim yılına** yayılmış olmasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus; işin başlangıç ve bitimi arasında geçen sürenin 12 aylık (Bir Yıllık) süreden fazla olması değil, bir takvim yılını aşmış olmasıdır. Yani bir yıldan daha kısa sürede bitirilen bir inşaat ve onarım işi de duruma göre yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilebilir. Örneğin; 30.11.2007 tarihinde başlayıp 30.04.2008 tarihinde bitirilen bir inşaat işi, 5 ayda tamamlanmış olmasına rağmen birden fazla takvim yılına siyaret ettiğinden yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak GVK'nun 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

İnşaat onarma işinin öngörülen süreden önce bitirilmesi halinde, yani sözleşmeye göre birden fazla yılda biteceği öngörülen işler başlanıldığı yılda bitirilecek olursa, bu durumda yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden söz edilemeyecektir. Ancak, başlangıçta işin yıllara yaygın olacağı öngörülen ve normal şartlar altında da takvim yılını

¹ Kazım YILMAZ, s.19, İnşaat Muhasebesi

² B.ÖZTÜRK. s.249, Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri

aşan inşaat ve onarım işleri GVK'nun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir.³

3- YILLARA SARİ İNŞAAT İŞLERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde dönem sonu itibarıyla yapılması gereken başlıca işlemler şunlardır:⁴

- Biten işlerin tespiti,
- Müşterek genel gider ve amortismanların dağıtımı,
- Müşterek şantiye giderlerinden inşaatlara pay verilmesi,
- Biten işlerden kalan malzemelerin değerlendirilmesi,
- İnşaatla ilgili hakedişlerde yer alan malzeme miktarı ile bunlara ilişkin maliyet hesaplarında yer alan malzeme sarflarının karşılaştırılması.

- Enflasyon düzeltilmesi yapılması gereken yıllarda VUK'un mükerrer 298'inci maddesi uyarınca işle ilgili maliyet ve hasılat tutarları için enflasyon düzeltilmesinin yapılması.

GVK'nun 42'nci maddesine göre yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilecek ve tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilecektir. Bu nedenle işin bitim tarihi büyük bir öneme sahiptir.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi GVK'nun 44'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; inşaat ve onarım işi geçici ve kesin kabul usulüne tabi ise **geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih**

işin bitim tarihi olarak kabul edilecek; diğer hal-lerde ise işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak dikkate alınacaktır.

Aynı kanun maddesi uyarınca işin bitim tarihinden sonra işle ilgili olarak yapılan giderler ve elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacaktır.

İşletmeler yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri dışında, işin devamı sürecinde, inşaat işi nedeniyle alınan istihkakların çeşitli şekillerde (repo, döviz vb.) değerlendirilmesi sonucu tahakkuk eden faiz ve kur farkı gelirleri vb. arızı gelir elde edebilmektedir. Özellik arz eden bir konuda bu tür arızı gelir elde edilmesi durumunda, bu kazançların hangi dönemde beyan edileceği hususudur. Vergi idaresi ile yargı mercileri arasında bu konuda uzlaşma sağlanamamıştır.

Gelir idaresi, bu tür gelir unsurlarını esas faaliyetin dışında elde edilmiş gelir olarak dikkate alınması ve bu gelirlerin cari yıl kazancına dahil edilerek beyan edilmesi gerektiği yönünde görüşe sahiptir.⁵ Danıştay ise bu tür gelirlerin inşaat ve taahhüt işinin bir parçası olduğu, dolayısıyla işin bitiminde vergilendirilmesi gerektiği yönünde kararlar vermiştir.⁶

Müşterek genel giderlerin ve amortismanların dağıtımı dışındaki dönem sonu işlemleri, diğer iş kollarında faaliyet gösteren işletmelerin yaptıkları işlemlerden farklı bir özellik taşımadığından, aşağıda o konulara yer verilmeyecektir.

³ B.ÖZTÜRK. s.250, Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri

⁴ Metin KAYRAK, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Turmob Yayınları-105

⁵ Maliye Bakanlığı 'nın 24.12.1984 tarih ve 22123 sayılı özelgesi

⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 27.10.2003 tarih ve E.2003/1545, K.2003/2569 ile 08.06.1994 tarih ve E.1994/581, K.1994/3495 sayılı kararları

3.1- Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması

Müşterek genel giderler, hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan giderlerdir.

İşletmelerin aynı anda birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapmaları ya da yıllara yaygın inşaat işleri ile birlikte kazanç sağlayan başka faaliyetlerde de (örneğin inşaat malzemesi alım satımı, nakliye, arsa karşılığı inşaat, emlak, turizm, otomotiv vb.. bulunmaları halinde müşterek genel giderlerden söz edilebilir. Hangi işe ait olduğu tespit edilebilen giderler doğrudan ilgili olduğu işe ait hesaplara kaydedilir; ancak hangi işe ait olduğu tespit edilemeyen giderler müşterek genel gider olarak kabul edilerek yapılan işlere dağıtılırlar.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanların nasıl dağıtılacağı GVK'nun 43 üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

"1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının. enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,⁷

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının. birbirine olan nispeti dahilinde,⁸

..... dağıtılacaktır. "

3.1.1- Birden Fazla İnşaat ve Onarım İşinin Birlikte Yapılması Durumu

01.01.2004 tarihinde yapılan değişiklik önceki yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, inşaatlardan alınan hakedişlerin birbirine oranına göre dağıtılmaktaydı. Değişiklik sonrası müşterek giderlerin dağıtımı ise, yapılmakta olan işler için katlanılan harcamaların birbirine olan nisbeti dahilinde gerçekleştirilmektedir. Ayrıca enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde enflasyon düzeltmesine tabi tutulan harcamalar birbirine oranlandıktan sonra müşterek giderlerin dağıtımı yapılacaktır.

Örnek-1: AL-SE İnşaat A.Ş. 2008 tarihinde A, B ve C inşaat ve onarım işleri olmak üzere üç ayrı yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapmaktadır. 2008 tarihinde A işi için 2.500.000,00-YTL, B işi için 4.000.000,00-YTL ve C işi için 3.500.000,00-YTL harcama yapmıştır. AL-SE İnşaat A.Ş.'nin yıl içinde yaptığı 770- GenelYönetim Giderleri hesabındaki ortak giderlerin toplamı 500.000,00-YTL'dir. Buna göre müşterek giderler toplamı GVK'nun 43 üncü maddesinin 1'inci bendindeki hükümler dikkate alınarak üç ayrı iş arasında aşağıdaki şekilde dağıtılacaktır.

İşin Türü	Harcama Tutarı (YTL)	Harcama Oranı (%)	Ortak Gider Payı(YTL)
A İş	2.500.000,00	25	125.000,00
B İş	4.000.000,00	40	200.000,00
C İş	3.500.000,00	35	175.000,00
Toplam	10.000.000,00	100	500.000,00

3.1.2- İnşaat ve Onarım İşinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Durumu

GVK'nın "Müşterek Genel Giderler ve Amor-

⁷ 5024 Sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen bent: Yürürlük;01.01.2004

⁸ 5024 Sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen bent: Yürürlük;01.01.2004

tismanların Dağıtılması" başlıklı 43'üncü maddesinin 2 nci bendinde de yıllara sari inşaat ve onarım işleri yanında bu kapsama girmeyen diğer işlerin de yapılması durumunda müşterek genel giderlerin dağıtımının nasıl yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre anılan madde ile her yıla ait müşterek genel giderlerin dağıtımının yıllara sari inşaat ve onarım işleri için yapılan **harcamalar**, diğer işler için de yapılan **hasılatların** birbirine olan nisbetinde dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

Örnek-2: SE-AL İnşaat A.Ş. 2008 tarihinde iki ayrı yıllara sari inşaat işi ve bir özel inşaat işi yapmaktadır. SE-AL İnşaat A.Ş.'nin 2008 yılında A inşaat taahhüt işine yaptığı harcama tutarı 1.500.000,00-YTL, B inşaat taahhüt işine yaptığı harcama tutarı 900.000,00-YTL ve C özel inşaat işinden elde edilen hasılat ise 600.000,00-YTL'dir. Yıl içinde bu işler için yapılan müşterek genel giderlerin toplamı ise 400.000-YTL'dir. Buna göre yıl sonunda müşterek genel giderlerin dağıtımı GVK'nun 43'üncü maddesinin 2'nci bendi uyarınca aşağıdaki şekilde olacaktır.

İşin Türü	Harcama Hasılat Tutarı (YTL)	Oran (%)	Ortak Gider Payı (YTL)
A İş	1.500.000,00	50	200.000,00
B İş	900.000,00	30	120.000,00
C İş	600.000,00	20	80.000,00
Toplam	3.000.000,00	100	400.000,00

Müşterek genel giderlerin dağıtımında özellik arz eden bir hususta işletmelerin faiz, kur farkı, tazminat vs. şekillerde elde ettikleri arızı gelirlere müşterek giderlerden pay verilip verilmeyeceğidir. Danıştay 4. Dairesinin 23.05.1996 tarih E.1995/4356, K.1996/2440 sayılı kararı ile Maliye Bakanlığı'nın 14.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL:051/51 14-361 5541 sayılı müktezasında bu gelirlere cari dönemde yapılan ve doğrudan hiçbir işe yüklenemeyen

ortak genel giderlerden pay verilmesi kabul edilerek durum açıklığa kavuşturulmuştur.

3.2- Amortismanların Dağıtılması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde amortisman giderlerinin dağıtımı, GVK'nun 43'üncü maddesinin 3 üncü bendinde hükme bağlanmıştır. Anılan madde hükmüne göre; "Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır."

Ayrıca amortisman dağıtımında aşağıdaki hususlara dikkat etmek gerekir⁹.

1- Mobilya, mefruşat, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı,

2- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları,

3- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları,

müşterek genel giderlere eklenir ve o yolla dağıtımına tabi tutulur. Bu işlem yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı ve kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Örnek-3: SE-AL İnşaat A.Ş. 2008 tarihinde iki ayrı yıllara sari inşaat işi ve bir de harfiyat işi yapmaktadır. İşletme 2008 yılında her üç iş için de kullandığı kamyon için 4.000,00-YTL tutarında amortisman ayırmıştır. Kamyonu A inşaat taahhüt işinde 180 gün, B inşaat taahhüt işinde 90 gün ve C harfiyat işinde ise 45 gün kullanmıştır.

A işinin harcama tutarı 200.000,00-YTL

B işinin harcama tutarı 150.000,00-YTL

⁹ Metin KAYRAK, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Turmob Yayınları-105

Harfiyat işinin hasılatı 150.000,00-YTL'dir.

Buna göre yıl sonunda amortisman giderleri-
nin dağıtımı GVK'nın 43'üncü maddesinin 3'ün-
cü bendi uyarınca aşağıdaki şekilde olacaktır.

İşin Türü	Kullanılan Gün Sayısı	Oran (%)	Amortisman Giderlerinin İşlere Dağılımı (YTL)
A İş	180	50	2.000,00
B İş	90	25	1.000,00
Harfiyat işi	45	12,5	500,00
Çalışılmayan Kısım	45	12,5	500,00
Toplam	360	100	4.000,00

Çalışılmayan kısma isabet eden 500,00 YTL tutarındaki amortisman gideri, müşterek genel gi-
derlere aktarılacak olup, A inşaat işi, B inşaat işi
ve harfiyat işine GVK'nın 43. maddesi hükümlerine
göre dağıtılacaktır.

İşin Türü	Harcama- Hasılat Tutarı (YTL)	Oran (%)	Ortak Gider Dağılımı (YTL)
A İş	200.000,00	40	200,00
B İş	150.000,00	30	150,00
Harfiyat işi	150.000,00	30	150,00
Toplam	500.000,00	100	500,00

4- YILLARA SÂRİ İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1- Genel Açıklama:

Tek Düzen Hesap Planında yıllara yaygın in-
şaat ve onarım işleri için tahsis edilen 17 nolu
hesap grupları içinde yer alan 170-177'li hesap-
lar, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri maliyet-
lerinin takip edildiği, 35 nolu hesap grupları için-
de yer alan 350-357'li hesaplar ise işle ilgili ola-
rak alınan hakedişlerin izlendiği hesaplardır.

İzleyen bölümde işin devamı ve bitimi sırasın-
da yapılacak dönem içi-dönem sonu muhasebe
kayıtları başlıklar halinde ayrı ayrı açıklanmıştır.

4.2- İşin Devamı Sürecinde Dönem İçi ve Dönem Sonunda Yapılacak Kayıtlar

a) Maliyet Kayıtları

Bilindiği üzere yıllara sâri inşaat ve onarım iş-
leri taahhüt şeklinde ve başkaları adına yapıl-
maktadır. Dolayısıyla bu tür işler hizmet üretim
faaliyetleri kapsamına girmektedir. Bu şekilde in-
şaat hizmeti konusunda faaliyet gösteren işletme-
lerde işle ilgili katlanılan maliyetler "740-Hizmet
Üretim Maliyeti" hesabında izlenir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili fa-
aliyet gösteren bir işletmede yıl içerisinde işle il-
gili olarak yapılan *doğrudan maliyetler* (ilk mad-
de ve malzeme, işçilik ve direkt amortisman gi-
derleri. "740-Hizmet Üretim Maliyeti" hesabın-
da toplanır. Dönem içerisinde "740-Hizmet Üre-
tim Maliyeti" hesabında toplanan maliyetler dö-
nem sonunda "741-Hizmet Üretim Maliyeti Yan-
sıtma" hesabı aracılığıyla 170-177'li Yıllara Yaygın
İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesaplarına intikal
ettirilir.

Birden fazla işin yapılmasında etken olan ve
doğrudan belli bir işle ilgili olmayan *dolaylı ma-
liyetler* (Genel merkez ücretleri, kırtasiye ve bir-
den fazla işte kullanılan araç giderleri vs.) ise,
müşterek genel gider olarak GVK'nın 43 üncü
maddesi hükümleri dikkate alınarak devam et-
mekte olan işlere dağıtılır. Dolaylı giderler yıl
içerisinde niteliklerine göre;

750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

770- Genel Yönetim Giderleri

780- Finansman Giderleri

hesaplarına kaydedilir. Yıl içerisinde bu he-
saplarda toplanan dolaylı giderler, dönem so-
nunda GVK'nın 43'üncü maddesi hükümlerine
göre ortak genel gider niteliğinde dağıtımına tabi

tutularak 751, 761, 771, 781 nolu yansıtma hesapları aracılığıyla 170-177'li Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesaplarına intikal ettirilir.

Buna göre yapılan giderlerin niteliklerine göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Dönem İçerisinde yapılacak kayıtlar;

740-Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	XXX	
750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hs.	XXX	
760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hs.	XXX	
770- Genel Yönetim Giderleri Hs.	XXX	
780- Finansman Giderleri Hs.	XXX	
100-Kasa Hs.		XXX
102-Bankalar Hs		XXX

Dönem Sonunda yapılacak kayıtlar;

170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hs.(A) İş	XXX	
171-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hs. (B) İş	XXX	
741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.		XXX
751-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs.		XXX
761-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs.		XXX
771-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs.		XXX
781-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs.		XXX

b) Gelir (Hakediş, Kayıtları

Hakediş, bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar yapılan (gerçekleştirilen. kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine denir.¹⁰

İşletme tarafından üstlenilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin tamamlanan kısımları için işin devamı sırasında elde edilen hakediş bedelleri 350-357 nolu "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesaplarında izlenir. Alınan hakediş bedelleri üzerinden ise GVK'nun 94/3 maddesi uyarınca % 3 oranında vergi kesintisi yapılır ve duruma göre 193 ve 295 nolu "Peşin

Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabında izlenir. Ancak, yapılan vergi kesintisi, kesin bir vergi olmayıp iş bittiğinde elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Ayrıca GVK'nun 94'üncü maddesinin parentez içi hükmüne göre alınan avanslardan da vergi kesintisi yapılır. Buna göre hakediş bedellerinin tahsili ve yapılan vergi kesintisine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

100-Kasa Hs.	XXX	
295-Peşin Ödn.Verg.ve Fon.Hs.	XXX	
350-YYİÖİ Hakediş Bedelleri Hs.(A) İş		XXX
351-YYİÖİ Hakediş Bedelleri Hs.(B) İş		XXX

4.3- İşin Bitmesi Halinde Dönem Sonunda Yapılacak Kayıtlar

a) Maliyet Kayıtları:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesine göre kâr veya zarar tespiti işin bittiği yılda yapılacaktır. Kâr veya Zararın tespiti bakımından, işlerin devamı sırasında 170-177'li Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesaplarında toplanan maliyetler, işin bittiği yılda sonuç hesaplarına (622-Satılan Hizmet Maliyeti Hs. aktarılacaktır.

622-Satılan Hizmet Maliyeti Hs.	XXX	
170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hs. (A) İş		XXX
171-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hs.(B) İş		XXX

b) Gelir (Hakediş) Kayıtları

Kar veya zararın tespiti amacıyla, dönem içinde 350-357 nolu hesap gruplarında toplanan hakediş bedelleri işin bittiği yılda 600-Yurtiçi Satışlar hesabına intikal ettirilecektir.

¹⁰ ŞENLİK, Mehmet, İnşaat Muhasebesi sf.6,

350-YYİÖİ Hakediş Bedelleri Hs.(A) İşi	XXX	
351-YYİÖİ Hakediş Bedelleri Hs.(B) İşi	XXX	
600- Yurtiçi Satışlar Hs.		XXX

295 nolu Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabındaki kesinti tutarı ise, işin bittiği yılda 193 nolu Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabına aktarılacaktır.

193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs.	XXX	
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs.		XXX

Son olarak da ilgili sonuç hesapları (622-Satılan Hizmet Maliyeti ile 600-Yurtiçi Satışlar Hs.. karşılatırılarak kar veya zarar tespit edilecektir.

600-Yurtiçi Satışlar Hs.	XXX	
622-Satılan Hizmet Maliyeti Hs.		XXX
690-Dönem Karı Veya Zararı		XXX

4.4- İşin Bitiminden Sonra İşle İlgili Olarak Ortaya Çıkan Gelir ve Giderlere İlişkin Yapılacak Kayıtlar

İşin bitim tarihinden (geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih. sonra ortaya çıkan gelir veya giderler yıllara yaygın inşaat ve onarım işle-riyle ilgilendirilmeyip “Önceki Dönem Gelir/Gi-der hesaplarında izlenecektir.

100-Kasa		XXX
671-Önceki Dönem Gelir ve Karlar Hs.	XXX	

5- ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMLERİ

5.1- Genel Açıklama:

Enflasyon düzeltmesi, mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması amacıyla parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tabloların düzenlendiği tarihteki satın alma gücü cinsinden hesap-

lanmasıdır. Enflasyon düzeltmesinin hangi durumlarda ve nasıl yapılacağına ilişkin hükümler VUK’un mükerrer 298 inci maddesinde bulunmaktadır.

VUK’un mükerrer 298 inci maddesinde düzeltme tarihi olarak; yıllara sarî inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar ve yıllara sarî inşaat ve onarım hakedişleri için defterlere kayıt tarihinin esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddeye göre enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait *fark hesaplarına* ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Ancak, yıllara sarî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, “Enflasyon Düzeltme Hesabı” yerine “Yıllara Sarî İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”na kaydedilir. Bu hesap da işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilir.

5.2- Enflasyon Düzeltmesi ile İlgili Kullanılan Hesaplar ve Kayıtları:

Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde kullanılan hesaplar 12 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde gösterilmiştir. Bu hesaplar;

178-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

648- Enflasyon Düzeltmesi Karları

658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)

697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır. Düzeltme sonrası oluşan maliyet artışları 17 nolu hesapların borcu, bu hesabın ise alacağında izlenir. Hakedişlerde yapılan düzeltme sonrası oluşan farklar ise 35 nolu Yıllara

Yay.İnş.Hakedişleri hesabının alacağı ve bu hesabın borcunda izlenir.

** Düzeltme sonrası oluşan maliyet artışlarının İşin Devamı Sırasındaki kaydı;*

170-YYİO Maliyetleri Hs	XXX	
- Enflasyon Düzeltme Farkları		
697- Yıllara Yay.İnş.Enf.Düzt. Hs.		XXX

** İşle ilgili hakedişlerin düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan düzeltme farklarının İşin Devamı Sırasındaki kaydı;*

697-Yıllara Yay.İnş.Enf.Düzt. Hs.	XXX	
350-Yıllara Yay.İnş.Hakedişleri Hs		XXX
- Enflasyon Düzeltme Farkları		

Yapılan bu kayıtlardan sonra 697-Yıllara Yay.İnş.Enf.Düzt. Hesabı, alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılır. Bununla ilgili muhasebe kayıtlarını yapmadan önce 178 ve 358 no.lu hesapların nasıl çalıştığına bakacak olursak;

178-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanının aktararak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır. Dönem sonlarında 697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın borç kalanı, bu hesabın borcuna alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir.

358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı, 697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın alacak kalanının aktararak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde

izlendiği hesaptır. Dönem sonlarında 697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın alacak kalanı, bu hesabın alacağına alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir.

** Maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltme işlemleri sonrasında 697-Yıllara Yay.İnş.Enf.Düzt. Hesabı borç kalanı veriyorsa;*

178-Yıllara Yay.İnş.Enf.Düzt. Hs.	XXX	
697-Yıllara Yay.İnş. Enf.Düzt. Hs		XXX

** Maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltme işlemleri sonrasında 697-Yıllara Yay.İnş.Enf.Düzt. Hesabı alacak kalanı veriyorsa;*

697-Yıllara Yay.İnş. Enf.Düzt. Hs.	XXX	
358- Yıllara Yay.İnş.Enf.Düzt. Hs.		XXX

İşin Bitiminde (Geçici Kabulde) Yapılacak İşlemler

Geçici Kabul yapıłana kadar 178 ve 358 no.lu hesaplarda bekletilen enflasyon düzeltme farkları, geçici kabulde sonuç hesaplarına (Gelir Tablosu. intikal ettirilir. Buna göre;

658- Enf.Düzeltilmesi Zararları Hs.	XXX	
178-Yıllara Yay.İnş.Enf.Düzt. Hs		XXX
358- Yıllara Yay.İnş.Enf.Düzt. Hs.	XXX	
648- Enf.Düzeltilmesi Karları Hs.		XXX

6- SONUÇ

Yıllara yaygın İnşaat ve onarma işleri birden fazla takvim yılına sirayet ettiği için, vergi uygulamaları ve muhasebe ilkeleri için geçerli olan "dönemsellik ilkesi"ne aykırılık teşkil etmektedir.

Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarma işleminin vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 42, 43 ve 44'üncü maddelerinde özel düzenlemelere tabi tutulmuştur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde dönem sonunda yapılması gereken işlemler ve muhasebe uygulamaları yazımızda ana hatları itibarıyla ele alınmıştır.

KAYNAKÇA:

- 1- Ali AŞKER, Vergi Raporu, s.64, Aralık 2006
- 2- Bünyamin ÖZTÜRK, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006
- 3- Esra ÖZGÜL, Hatice SENER ERDOĞAN, Vergi Raporu, s.82, Aralık-Ocak 2006
- 4- Kazım YILMAZ, İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ce-Ka Yayınları, Şubat 2004
- 5- Metin KAYRAK, TÜRMOB Yayınları-105, Dönem Sonu İşlemleri, s.36, 2000
- 6- Mehmet ŞENLİK, İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül 2007
- 7- Özkan ATILA, Yaklaşım, s.104, Aralık 2007
- 8- Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını
- 9- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 10- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 11- 12 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği