

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Kadir ŞAHİN (*)

- GİRİŞ

Vergi Kanunları hükümlerinde ve muhasebe sistemi uygulamalarında, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespiti diğer işlere nazaran bazı farklılıklar içermektedir. Diğer işlerde kazancın tespiti her yıl yapılmakta iken yıllara sari işlerden elde edilen kazanç işin bittiği dönemin hesaplarıyla ilişkilendirilerek o yılın gelir gider hesaplarına aktarılmaktadır.

Bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi sayılarak vergilenebilmesi bazı şartlara bağlıdır.

Bunlar kısaca;

- Yapılan faaliyet inşaat ve onarma işi olmalıdır. 01.01.2004 tarihinden itibaren dekapaj işleri de inşaat işi sayılmaktadır.

- İnşaat ve onarma işi, başkalarının hesabına yapılmalı ve taahhüde bağlı olmalıdır.

- İş birden fazla yıla sirayet etmelidir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri" başlıklı 42 nci maddesinde; *Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde

her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar." Hükümü yer almaktadır. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerini, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar vereceği tabiidir. İşin devam ettiği sürede, bu işleri yapan mükellefler kar/zarar beyanında bulunmayacak olsalar dahi yıllık beyanname vermeye mecburdurlar. G.V.K.'nın 85. maddesinde, konuyla ilgili açıklamalar yer almakta olup, taccirlerin ticari faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verecekleri belirtilmiştir. GVK'nın 44. maddesinde yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi konusunda da açıklamalar getirilmiştir. Anılan madde hükmüne göre,

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih (5035 Sayılı Kanunla değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004)

- İşin fiilen tamamlandığı tarih

- İşin fiilen bırakıldığı tarih

İşin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir. Bu tarihten sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne

(*) Vergi Denetmeni

nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Sadece yıllara sari inşaat ve onarma işleriyle ilgili faaliyet gösteren mükellefler GVK'nun mükerrer 120. maddesi gereğince, geçici vergi mükellefi de değildir. Fakat bu işlerden başka ticari veya mesleki faaliyetleri sonucunda kazanç elde etmişlerse yalnızca bu gelirleri için geçici vergi hesaplamak ve beyan etmek zorundadırlar.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde, genellikle işin başladığı yıllarda maliyetler daha fazla, gelir daha az olmaktadır. Elde edilen gelir genelde sözleşmeye bağlı olarak alınan hak edişlerden oluşmaktadır. Bu işlerde vergileme, işin bittiği dönemde yapıldığından dolayı, vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla, GVK'nun 94. maddesinin 3. bendi gereğince, bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen hak ediş bedelleri ödemelerinden, maddede belirtilen oranda, (01.01.2007 tarihinden itibaren 2006/11449 sayılı B.K.K. ile % 3) ödemenin yapıldığı sırada gelir vergisi stopajı yapılması zorunluluğu vardır.

Yıllara sari işlerle uğraşan mükelleflerin dikkat etmesi gereken bir başka konuda, bu işlerle ilgili defter ve belgelerinin saklanması konusundadır. VUK'nun 253. maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterlerle, vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları belirtilmiştir. Yani 2002 yılına ilişkin defter ve belgelerin 31.12.2007 tarihine kadar saklanması mecburidir. Ancak, 2000 yılında başlayıp 2007 yılında biten bir inşaat veya onarma işinde defter ve belgelerin tamamı için saklanma süresinin sonu 31.12.2012 tarihi olacaktır.

II. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNİN KAPSAMI

Yapılan inşaat veya onarma işinin G.V.K.'nın 42 ve devamı maddeleri kapsamında sayılan işlerden biri olması için belli nitelikleri taşıması gerekir. Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması, bu işin birden

fazla yıla sirayet etmesi ve bu işlerin taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir. Bu bağlamda, müteahhitler tarafından kat karşılığı olarak yada kendi namlarına yapıp sattıkları özel inşaatlar bu kapsamda değerlendirilemez. Bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak kabul edilip özel bir vergileme rejimine tabi olması için gerekli olan şartlar, aşağıda başlıklar halinde ele alınarak incelenecektir.

A. Faaliyet Konusu İş İnşaat ve Onarım İşi Olmalıdır

G.V.K.'nın 42-44. maddelerinde düzenlenen vergileme rejimine tabi işler inşaat ve onarma işleridir. Bununla birlikte, inşaat ve onarma işlerinin ne gibi işler olduğu yasada ayrı ayrı sayılmamıştır. Uygulamada İmar Kanununun 5. maddesinde yer alan "yapı" tanımına göre, karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun "Tanımlar" başlıklı 4. maddesinde ise, "yapım" tanımından hareket edilerek inşaat kavramı açıklanmıştır. Buna göre, yapım, bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri anlaşılabacaktır.

5035 sayılı Kanunla dekapaj işlerinin de inşaat ve onarma işi sayılacağı madde metnine eklenmiştir. Dekapaj işi, genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak üzerine yapılan işlerdir. Kısaca, bir proje çerçevesinde belirlenen sınırlar dahilinde dekapaj sahasındaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesi, döküm sahası ile dekapaj sahası arasında, dekapaj sahası içinde, üretim ve dekapaj işlemleri için gerekli yolların yapımı, bakımı, suların tahliyesi gibi işler üstlenmektedir. Vergi İdaresince, kaçakçı botu inşası ve tren ferisi in-

¹ Gündoğan DURAK, "Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde dönem sonu işlemleri" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 304, Sayfa 130

şası gibi işler de inşaat işi olarak değerlendirilmiştir.¹

B. Yapılan İş Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmelidir

İnşaat işinin yıllara yaygın olmasının belirlenmesinde mühim olan işin birden fazla takvim yılına yapılmasıdır. Bu açıdan inşaat işi bir yıldan kısa sürse bile yıllara yaygın inşaat ve onarma işi sayılabilir. Örneğin 20.10.2006 de başlayıp 20.02.2007 de biten bir inşaat işi, 4 ay sürmüş olmasına rağmen birden fazla yıla sirayet ettiği için yıllara yaygın inşaat işi sayılır.

İşin yıllara yaygın olup olmadığı sözleşme yapıldığı zaman belli olabilir. Sözleşmede işin bitişi için bir tarih öngörülmüş ve bu tarih sonraki yılda bir tarihe tekabül ediyor ise baştan işin yıllara yaygın olduğu bellidir.²

İşin bitim tarihi de kar ve zararın belli edilebilmesi bakımından önem kazanmaktadır. Bu işlerde kesin kar/zarar işin bittiği yılda hesaplanacaktır. GVK'nun 5035 sayılı Kanunla değişik 44. maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde, geçici ve kesin kabule tabi olan hallerde işin bittiği tarih taraflarca geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihtir. Diğer hallerde işin fiilen tamamlanmış veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihidir.

C. İnşaat ve Onarma İş Taahhüde Bağlı Olmalıdır

Faaliyet konusu inşaat ve onarım işinin başkası hesabına bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir. Taahhüt yazılı veya sözlü olabilir. Ancak uygulamada çoğunlukla yazılı olarak yapılmaktadır. Taahhüt bir kamu kuruluşu hesabına olabileceği gibi özel şirkete de olabilir.

Kişî veya kurumların, kendi hesaplarına, başkalarının arsası üzerine onlara belli sayıda daire, kat ve dükkân verme karşılığında inşaat yapanlar ile özel inşaat yapanlar Kanunda belirtilen bu özel vergileme rejiminden yararlanamazlar. Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaat dolay tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil

ancak satış bedeli olarak isimlendirilir.³

III. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE VERGİLEME SİSTEMİ

Yıllara sari işlerde vergi, işin bittiği yıl kesin kar/zararın ortaya çıkmasından sonra belli olmaktadır. Ancak işin kaç yıl süreceği belli olmadığından, vergi tahsilatındaki gecikmeyi önlemek amacıyla yapılan hak ediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.

A. Bu İşlerden Elde Edilen Kazançlar İle İş Dışında Elde Edilen Arızı Kazançların Vergilendirilmesi

Yıllara sari işlerde kazanç işin bitiş yılında tespit edilerek, elde edilen kazancın tümü o yılın geliri sayılır. GVK'nun 42. maddesine göre, bu işlerle uğraşan mükellefler beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar. Kurumlar vergisi mükellefleri ise, hesap dönemlerinin kapandığı ayı izleyen 4. ayın birinci gününden 25. günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairelerine beyannamelerini vermeye mecburdurlar. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki; bu faaliyetleri yapan mükellefler, iş devam ettiği sürece kar/zarar beyanında bulunmasalar dahi yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Bu faaliyetleri yürüten mükellefler açısından işin bitim tarihinden sonra da bir takım giderler yapılabilmekte veya hasılatlar elde edilebilmektedir. Bu durumda, GVK'nun 44 ncü madde hükmüne göre, giderin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilir. Sonradan ortaya çıkan giderler 681 Önceki Dönem Gider ve Zararlar hesabında, iş bittikten sonra elde edilen hasılatlar ise 671 Önceki Dönem Gelir ve Karlar hesabında izlenmelidir.

Yıllar yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan mükelleflerde, esas faaliyet konusu dışında ve faaliyetin devam ettiği yıllarda arızı kar/zarar ortaya çıkabilmektedir. Bunlar özellikle inşaat işi nedeniyle el-

² Kazım YILMAZ "İnşaat Muhasebesi" Şubat 2004, s. 114

³ Bünyamin ÖZTÜRK "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri" Kasım 2006, 4. Baskı, s.249

de edilen hak edişin banka veya finans kurumlarına yatırılması sonucu elde edilen faiz ve kur farkları gelirleri, alınan tazminatlar, ihale makamı, ortaklar, taşeronlar, satıcılar ile olan borç ve alacak ilişkilerinden veya iş makinelerinin kiralanması, satılmasından kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin görüşü, işin bitimi beklenmeden bu gelirlerin cari yıl kar/zararının tespitinde dikkate alınmaları gerektiği yönündedir.⁴

Ancak Danıştay 4. Dairesinin E:1994/581 sayılı kararında özetle, lehe oluşan kur farklarının, hak edişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesinin gerektiği belirtilmiştir. Daha sonra verilen kararlarda da, faiz, kur farkı, repo gelirlerinin inşaat işinin bir parçası olduğu ve işin bittiği yıl geliri ile birlikte beyan edileceği kabul edilmiştir.⁵

B. Bu Faaliyetler Dolayısıyla Ödenen Hakedişlerden Yapılan Vergi Kesintisi

GVK'nun 94/3 bendi hükmü gereği, aynı Kanunun 42. maddesi kapsamına giren işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden %3 (2006/11449 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 1.1.2007) oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır. İstihkaklardan yapılan kesintiler, işin bitiminde ortaya çıkan vergiye mahsuben yapılmaktadır. Bu işleri yapan işletmeler, aldıkları hak edişler üzerinde yapılan stopajları 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabında izlerler. Bu hesapta olup da vadesi bir yılın altına düşenler 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabına aktarılır. Bu hesaptaki tutarlar, indirilme dönemi sonunda, 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-) hesabına, daha sonra da 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları hesabına aktarılır. 193 nolu hesabın 370 nolu hesaptan fazla olan tutarı "mahsup edilecek vergi" olarak işleme tabi olacaktır. İsteyen mükellefler bu tutarı bir yıllık süre içerisinde talep etmeleri halinde, diğer vergi borçlarına mahsubunu veya iadesini is-

teyebileceklerdir.

IV. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE ENVANTER İŞLEMLERİ

Dönemsellik ilkesi gereği gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmek zorundadırlar. Yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan işletmelerde, başkaca işleri için dönem sonlarında aynı şekilde değerlendirme yaparlar. Bu açıdan diğer işletmelerden bir farkları yoktur. Ancak taahhüt karşılığı yaptıkları ve bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma işleri için GVK'nun 43. maddesindeki esaslar çerçevesinde işlem yapmaları zorunludur. Müşterek genel giderler ile amortismanları anılan madde hükmüne göre dağıtılmaları gerekmektedir. Ayrıca, bu işletmelerin yapacakları diğer bir işlem de VUK'nun mükerrer 298. maddesi gereğince, enflasyon düzeltilmesi yapma şartlarının gerçekleşmesi halinde, mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması olacaktır.

A. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması

GVK'nun 43. maddesinde, 5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere değişiklik yapılmıştır. Buna göre,

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar,

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır. Böylece eski düzenlemede yer alan ve dağıtım anahtarı olarak kullanılan "tahsil olunan istihkak be-

⁴ Gündoğan DURAK, a.g.m., s.131

⁵ Danıştay 3. Dairesinin 18.02.1999 tarih ve E:1997/2495

Danıştay 4. Dairesinin 27.10.2003 tarih ve E:2003/1545

dellerinin birbirine olan nispeti dahilinde" dağıtım esasının 01.01.2004 tarihinden sonra yapılacak giderlere ilişkin dağıtımda herhangi bir önemi kalmamıştır.⁶

- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma 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 dağıtılacaktır.

- Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır.

a. Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması Halinde Gider Dağıtımı

GVK'da 5024 sayılı Yasayla yapılan değişiklikle, yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların birbirine olan oranına göre dağıtılacaktır. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde ise, bu harcamalar önce enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak, daha sonra düzeltilmiş tutarların birbirine oranına göre inşaatlar arasında dağıtılacaktır.

Örnek: Mükellef Bay Alper, yıl içinde A ve B inşaat taahhüt işlerini yapmıştır. Bu işler için ortak yapılan genel gider toplamı 120.000,00 YTL'dir. A inşaatı için 200.000,00 YTL, B işi için 800.000,00 YTL harcama yapmıştır. Ortak giderlerin dağıtımı ve mu-

İşler	Harcama Tutarı	Toplam Harcamaya Oranı	Her İşe Düşen Genel Gider
A İnşaatı	200.000,00	% 20	24.000,00
B İnşaatı	800.000,00	% 80	96.000,00
TOPLAM	1.000.000,00	% 100	120.000,00

hasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	120.000
100 KASA	120.000

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	24.000
--	--------

- A İnşaatı

171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET	96.000
---	--------

- B İnşaatı

771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	120.000
-----------------------------------	---------

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	120.000
--------------------------------------	---------

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	120.000
-----------------------------	---------

b. İnşaat ve Onarma İşinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde Gider Dağıtımı

Yıl içinde hem inşaat ve onarma işi hem de başka işlerin (alım satım, turizm, ulaştırma, nakliyat vs.) birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderlerin dağıtımı, inşaat taahhüt işlerine ait harcamalarla diğer faaliyetlerden elde edilen satış ve hasılatların birbirlerine olan oranına göre yapılacaktır. Yalnız burada önemli olan husus, net satış ve hasılat tutarı esas alınacaktır. TDMS'de Yurt İçi Satışlar hesabındaki tutardan indirim ve iadeler düşüldükten, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde de, bunların düzeltilmiş tutarlarının birbirine olan oranına göre dağıtımına tabi tutulur.

Örnek: Özlem İnşaat ve Nakliyat Ltd. Şti., A ve B inşaat taahhüt işiyle birlikte nakliyat işi de yapmaktadır. Bu işler için yapılan genel gider toplamı 5.000,00 YTL'dir. A inşaatı için 4.000,00 YTL, B inşaatı için 3.500,00 YTL harcama yapılmıştır. Nakliyat işinden de 2.500,00 YTL hasılat elde etmiştir. Buna göre ortak genel giderlerin dağıtımı ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

İşler	Harcama Tutarı	Hasılat Tutarı	Toplam Harcamaya-Hasılat Oranı	Her İşe Düşen Genel Gider
A İnşaatı	4.000,00	-	4.000/10.000 = % 40	2.000,00
B İnşaatı	3.500,00	-	3.500/10.000 = % 35	1.750,00
Nakliyat İş	-	2.500,00	2.500/10.000 = % 25	1.250,00
TOPLAM	7.500,00	2.500,00	% 100	5.000,00

⁶ Esra ÖZGÜL, Hatice SENER ERDOĞAN, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Raporu Dergisi, Aralık-Ocak 2006, Sayı 79, s.83

_____ / _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.000
100 KASA	5.000
_____ / _____	
_____ / _____	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET	2.000
- A İnşaatı	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	1.750
- B İnşaatı	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.250
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	5.000
_____ / _____	
_____ / _____	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	5.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.000
_____ / _____	
_____ / _____	
690 DÖNEM KAR ZARARI	1.250
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.250
_____ / _____	

c. Amortismanların Dağıtımı

Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu gibi işlerle inşaat ve onarma işi dışında kalan işlerin beraber yapılması halinde, ortaklaşa kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır. Amortismanların dağıtılmasında aşağıdaki konulara dikkat etmek gerekir.⁷

1. Mobilya, mefruşat, hesap makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı, ortak genel giderlere eklenerek dağıtılır.

2. Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtılır.

3. Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtılır. Bu

işlem yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Örnek: Karapınar İnşaat ve Nakliyat A.Ş., 2007 yılında, A ve B inşaat taahhüt işleri ile nakliyat işiyle iştigal etmektedir. Mükellef kurumun bu faaliyetlerinde kullandığı bir adet kamyoneti bulunmaktadır. Kamyonetin o yıl için hesaplanan amortismanı 50.000,00 YTL olup, her bir işte kullanıldığı gün sayısı ile inşaat işleri için yapılan harcamalar ile nakliyat işinden elde edilen hasılat tutarları aşağıdaki tablodaki gibidir.

İşler	Harcama-Hasılat Tutarı	Kamyonetin Kullanıldığı Gün Sayısı	Kullanılan Günün Toplam Güne Oranı	Her İşe Düşen Amortisman Gideri
A İnşaatı	30.000,00	120	120/360 = %33	16.500,00
B İnşaatı	50.000,00	100	100/360 = %28	14.000,00
Nakliyat	20.000,00	80	80/360 = %22	11.000,00
Kullanılmayan gün	-	60	60/360 = %17	8.500,00
TOPLAM	100.000,00	360	%100	50.000,00

Burada kamyonetin kullanılmadığı günlere isabet eden 8.500 YTL tutarındaki amortisman giderinin, genel giderlere eklenerek dağıtılması gerekir. Buna göre,

İşler	Harcama-Hasılat Tutarı	Toplam Toplam Tutarı	Harcama - Hasılatın Oranı	Her İşe Düşen Genel Gider
A İnşaatı	30.000,00		% 30	2.550,00
B İnşaatı	50.000,00		% 50	4.250,00
Nakliyat	20.000,00		% 20	1.700,00
TOPLAM	100.000,00		%100	8.500,00

_____ / _____	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	41.500
740.01 A İnşaatı	16.500
740.02 B İnşaatı	14.000
740.03 Nakliye İş	11.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.500
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	50.000
_____ / _____	
_____ / _____	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	16.500
- A İnşaatı	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	14.000
- B İnşaatı	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	11.000

⁷ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, H.U.D. Yayınları, 2007, s.47

- Nakliye İşi	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	41.500
_____ / _____	
_____ / _____	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	41.500
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	41.500
_____ / _____	
_____ / _____	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	2.550
- A İnşaatı	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	4.250
- B İnşaatı	
632 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.700
- Nakliye İşi	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	8.500
_____ / _____	
_____ / _____	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	8.500
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.500
_____ / _____	
_____ / _____	
690 DÖNEM KAR ZARARI	12.700
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	11.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.700
_____ / _____	

V. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

A. Hasılat Kayıtları

a. Dönem İçinde Alınan İstihkaklara İlişkin Kayıtlar

Mükellefler tarafından, yapacakları yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri karşılığında aldıkları hak edişler, inşaat ve onarma işi tamamlanincaya kadar 350-357 nolu hesaplarda izlenir.

Örnek : Akbey İnşaat ve Yatırım A.Ş., inşaat taahhüt işinden dolayı, 2007 yılında aldığı 50.000 YTL tutarındaki hak edişe ilişkin yevmiye kaydını şu şe-

kilde yapacaktır.

_____ / _____	
102 BANKALAR	48.500
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	1.500
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	50.000
_____ / _____	

b. İstihkaklardan Yapılan Kesintilere İlişkin Kayıtlar

GVK'nun 94 maddesi 3. bendi hükmü gereği, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerden dolayı, bu işleri yapanlara avans olarak ödenenlerde dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler sırasında % 3 oranında tevkifat yapılmaktadır. Tevkifata ilişkin kayıtlar şu şekilde olacaktır.

_____ / _____	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	XX
100 KASA	XX
_____ / _____	

Yalnız işin bitimine 1 yıldan daha fazla süre varsa, yapılan stopajlar 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR hesabında izlenir. İşin biteceği yılsonunda ise 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR hesabına aktarılır.

c. Dönem Sonunda İstihkaklarla İlgili Yapılacak Kayıtlar

Yıllara sari inşaat ve onarma işi tamamlanincaya kadar 350-357 nolu hesaplarda izlenen tutarlar, işin ikmal edildiği yıl 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır. Kar veya zarar kat'ı olarak tespit edilir. Ortaya çıkan karın tamamı o yılın geliri sayılarak izleyen yılda beyan edilir.

Örnek: Karahan& Ersoy İş Ortaklığı tarafından, TOKİ'ye karşı taahhüt edilen işyeri inşaatıyla ilgili geçici kabul tutanağı idarece 2007 yılı içinde onaylanmıştır. Bu iş için yapılan tevkifatlar hariç toplam 500.000 YTL hak ediş alınmıştır.

_____ 31 / 12 / 2007 _____	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	500.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	500.000
_____ / _____	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	500.000
690 DÖNEM KAR/ZARARI	500.000

B. Maliyet Kayıtları**a. Dönem İçinde Yapılan Maliyetlere İlişkin Kayıtlar**

Faaliyet konusu inşaat, onarma ve taahhüt işi olan mükelleflerden, dönem içinde tamamlanmayan işlere ait maliyetler, 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma hesabı kullanılarak 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesaplarına aktararak aktifleştirilir. Yıllara yaygın işle direkt ilgili olan maliyetler, TDMS de 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilir. Endirekt maliyetler ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti, 750 Ar-ge Giderleri, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri, 780 Finansman Giderleri hesaplarında izlenir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	XX
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	XX
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	XX
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	XX
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	XX
100 KASA	XX
102 BANKALAR	XX

b. Dönem Sonunda Yapılacak Kayıtlar

Yıl içinde tamamlanmayan inşaat ve onarma işleri için 740 nolu hesapta izlenen tutarlar, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı kullanılarak 170-177 nolu hesaplarda izlenmeye devam edecek ve bilanço aktifinde yer alacaktır. Faaliyet giderlerinden 750, 760, 770 ve 780 nolu hesaplarda 751, 761, 771 ve 781 nolu Yansıtma hesaplarıyla ilişkilendirilerek, GVK'nun 43. maddesine göre dağıtımı yapıldıktan sonra 170-177 nolu hesaplara aktarılır.

170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	XX
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.	XX
751 AR-GE GİDERİ YANS.	XX

761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERİ YANS.

XX

771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANS.

XX

781 FİNANSMAN GİDERİ YANS.

XX

Dönem sonunda, tamamlanmış olan inşaat ve onarma işlerinin maliyetleri 170-177 nolu bilanço hesaplarından, 622 Satılan Hizmet Maliyeti'ne gelir tablosu hesaplarına aktarılır.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	XX
170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	XX
690 DÖNEM KAR/ZARARI	XX
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	XX

VI- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE ENFLASYON DÜZELTMEİ VE MUHASEBE KAYITLARI

VUK'nun mükerrer 298. maddesinde, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hak edişlere ilişkin düzeltmelerin, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği ve bu hesabın, işin bitiminde kar/zarar hesabına intikal ettirileceği belirtilmektedir. Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde kullanılmak üzere açılan hesaplar şu şekildedir.

178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
648 ENFLASYON DÜZELTMEİ KARLARI HESABI
658 ENFLASYON DÜZELTMEİ ZARARLARI HESABI (-)
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

Yukarıda sayılan hesaplara ilişkin açıklamalar ve hesapların işleyişi, 12 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde açıklanmıştır.⁸

A. İş Devam Ederken Yapılacak Kayıtlar

_____/_____
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM
MALİYETİ XX

— Enflasyon Düzeltme Farkı

697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON
DÜZELTME HESABI XX

Maliyetlerin Düzeltilmesi

_____/_____
_____/_____
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON
DÜZELTME HESABI XX

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM
HAKEDİŞLERİ XX

— Enflasyon Düzeltme Farkı

Hak ediş Bedellerinin Düzeltilmesi

_____/_____
Düzeltme işlemi sonucunda, 697 nolu hesap borç kalanı verirse, 178 nolu hesapla (borçlu) karşılaştırılarak kaydedilir. Eğer, 697 nolu hesap alacak kalanı verirse 358 nolu hesapla (alacaklı) karşılıklı kaydedilir.

B. İş Bitiminde Yapılacak Kayıtlar

İş bittiğinde, 178 ve 358 nolu fark hesaplarında yer alan tutarlar gelir tablosu hesaplarına aktarılır. Bu durumda şu kayıtlar yapılacaktır.

_____/_____
658 ENFLASYON DÜZELTME ZARARI XX
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON
DÜZELTME HESABI XX

_____/_____
_____/_____
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON
DÜZELTME HESABI XX

648 ENFLASYON DÜZELTME KARI XX

_____/_____
_____/_____

VII. SONUÇ

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlerden elde ettikleri kazançlar vergi mevzuatımızda özel bir vergilendirme rejimine tabidir.

Vergilemede uyulacak esaslar, GVK'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, bu işlerle uğraşan mükellefler, kar veya zararını işlerin bittiği yıl kesin olarak tespit ederek o yılın geliri olarak beyan edeceklerdir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

- 1- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, H.U.D. Yayınları, 2007
- 2- Bünyamin ÖZTÜRK "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri" Kasım 2006, 4. Baskı
- 3- Esra ÖZGÜL, Hatice SENER ERDOĞAN, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Raporu Dergisi, Aralık-Ocak 2006, Sayı 79
- 4- Gündoğan DURAK, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 304
- 5- Kazım YILMAZ "İnşaat Muhasebesi" Şubat 2004