

YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPILMASI KARI ETKİLEMEZ

Genel Açıklamalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekopaj 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. Kanunda bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde veya tutulmakta olan defterlerin ayrı sayfalarında gösterilmesi mecburi tutulduğu halde uygulamada ayrı defter veya ayrı sayılara yerine aynı defterde ayrı hesaplarda izlenmektedir. Kanunda bilanço usulüne aykırı olan söz konusu ifadenin düzeltilmesi gerekir.

Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Kanun Hükümleri

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/A maddesinin 3/a fıkrasında, yıllara sari inşaat ve onarım hakedişlerinin **deftere kayıt tarihi** itibariyle düzeltileceği, 5.fıkrasında ise, "yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine **yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme** hesabına kaydedileceği, bu hesabın işin bitiminde kar/zarar hesabına intikal ettirileceği" belirtilmiştir.

Enflasyon düzeltmesinin geçiş hükümlerini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25.maddesinin (1) bendinde ise; "yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları işin bitiminde kar/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz" hükmüne yer verilmiştir.

12 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

12 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Planında enflasyon düzeltmesi muhasebesine ilişkin hesap kodları, adları ve açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltme farkları için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

12 no'lu Tebliğde yukarıda belirtilen hesapların işleyişi konusunda aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

" 178- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

Bu hesap, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" nın borç kalanının aktarılarak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

“697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” nın borç kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın alacağına karşılık bu hesabın borcuna alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan “658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları” hesabına aktarılır.

358-YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

Bu hesap, “697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” nın alacak kalanının aktarılarak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

“697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” nın alacak kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın borcuna karşılık bu hesabın alacağına alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan “648- Enflasyon Düzeltmesi Karları” hesabına aktarılır.

697- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan artışlar 17 nci gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık bu hesabın alacağına kaydedilir.

Hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucu oluşan artışlar da 35 inci gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) alacağına karşılık bu hesabın borcuna kaydedilir.

Bu hesap 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.

İnşaat ve onarım işlerinde birden fazla proje olması durumunda bu hesapta her bir proje için bir tali hesap açılarak farklar projeler itibariyle izlenir.”

328 No’lu VUK Genel Tebliği

Enflasyon düzeltmesine geçişle ilgili açıklamaların yer aldığı 328 no’lu VUK Genel Tebliği’nin bölümünde, geçici 25.madde hükmü paralelinde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan enflasyon düzeltme farklarının vergiye tabi gelir ve gider hesabında dikkate alınmayacağına belirtilmesi üzerine Yaklaşım Dergisinin Haziran 2004 sayısındaki yazımda, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde maliyet ve hakedişlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu

halde tevkif edilen vergilerin düzeltilmediği ve bu durumun haksız vergilendirmeye neden olacağı şeklindeki iddiaların 12 seri no'lu MSU Genel Tebliğinde yapılan muhasebe kayıt yöntemine göre geçerliliğinin kalmadığı, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde enflasyon düzeltmesinin aktif ve pasif hesapları yükseltmekten başka bir anlam ifade etmediği belirtilmiştir.¹

9 no'lu VUK Sirkülerinde 2.12.bölümünde 31.12.2003 tarihli bilançolarda yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltilmesi sonucunda oluşan düzeltme farklarının, işin bitiminde (31.12.2003 tarihinden önce başlayan işlerde) kar/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacağı, bir başka ifade ile 31.12.2003 tarihine kadar geçen süreye isabet eden kazanç düzeltme öncesi hükümlere, sonraki dönemlere isabet eden kazancın ise düzeltilmiş değerlere göre tespit edileceği ve bunların toplanması suretiyle oluşan kazanç tutarının beyan edileceği belirtilmiştir.

Yıllara yaygın inşaat işlerine ait düzeltilmiş gelir ve maliyetler gelir tablosu hesabına devredilmiş olduğu için gerek 31.12.2003 tarihi öncesi gerekse 2004 yılında elde edilen hakediş ve katlanılan maliyetlerin düzeltilmesi ticari kazancı etkilemez.

Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hesapların Maliyeti

Bilindiği gibi ülkemizde yıllara yaygın inşaat işine ilişkin kar/zarar işin bitirildiği yılın kazancı sayılmakta olup, maliyet ve hakedişler işin bittiği yıla kadar bilançoda aktif ve pasif hesaplarda izlenmektedir. Bu yönteminin muhasebe bilimine ve bilanço tekniğine aykırı olduğu pek çok kişi tarafından dile getirilmiştir. Ne yazık ki, vergiye tabi kazancın tespit yöntemiyle muhasebe tekniğinin farklı şeyler olduğu Maliye Bakanlığı çevrelerine anlatılamamaktadır. Bu garip muhasebe tekniği sonucunda 20 yıl süren bir inşaat işi yapan şirketin bilançosunda 20 yıl boyunca kar/zarar görülmemekte, ortaklarına kar dağıtımı yapılamamaktadır.

Esas konumuza dönersek, yıllara yaygın inşaat işine ilişkin maliyet ve gelirler (hakedişler) esas itibariyle bilanço hesabı değil gelir tablosu hesaplarıdır. Dönem sonunda maliyetler satılan hizmet maliyetine, gelirlerin de satışlar hesabında raporlanması gerekmektedir. 338 no'lu VUK Genel Tebliği Taslağında da belirtildiği üzere gerek 31.12.2003 tarihli gerekse 30.06.2004 tarihli gelir tablosu hesapları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Gelir tablosu hesaplarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması halinde ticari kar veya zarar değişmez, sadece gelir ve maliyet tutarları uygulanan katsayı büyüklüğüne göre yükselir.

Bu nedenle, 30.06.2004 tarihli gelir tablosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı şeklindeki 338 no'lu Tebliğ hükmü isabetli olmuştur. Gelir tablosunda yer alması gereken yıllara yaygın inşaat maliyet ve hakedişlerinin 31.12.2003 tarihi itibariyle düzeltilmesinden doğan düzeltme farkının işin bittiği yılda kar/zararın hesabında dikkate alınmayıp izleyen yıllardaki düzeltme farklarının dikkate alınacak olması kabul edilemez. Neden kabul edilemeyeceği aşağıdaki örnekte görelim.

¹ Sakıp ŞEKER, Enflasyon Düzeltmesi Üzerine, Yaklaşım, Sayı:138 Haziran 2004 Sy:164

Aylar	Kayıtlı Maliyet	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Maliyet	Düzeltilme Farkı
Ocak 2003	100	1,07914	107,9140	7,9140
Mart 2003	250	1,01377	253,4425	3,4425
Haziran 2003	600	1,02214	613,2840	13,2840
Temmuz 2003	800	1,02765	822,1200	22,1200
Ağustos 2003	1000	1,02967	1029,6700	29,6700
Aralık 2003	250	1	250	0
Toplam	3000		3076,4305	76,4305
Ocak 2004	1000	?	1100	100

Aylar	Kayıtlı Maliyet	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Maliyet	Düzeltilme Farkı
Mart 2003	400	1,01377	405,508	5,508
Haziran 2003	750	1,02214	766,605	16,605
Ağustos 2003	2500	1,02967	2574,175	74,175
Toplam	3650		3746,288	96,288
Şubat 2004	1050	1,08136	1135,428	85,428
Toplam (30.06.2004)	4700		4881,716	181,716

Yukardaki örnekteki inşaat işinin 30.04.2004 tarihinde geçici kabulünün onaylandığı kabul edildiği takdirde 31.12.2003 ve 30.06.2004 tarihli bilançolara ilişkin düzeltme kayıtlarını görelim.

31.12.2003 tarihli düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

170-YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETİ	/	76,4305
01- (X) İş Enflasyon Farkı		
697- YILLARA YAYGIN İNŞ.ENFLASYON DÜZELTME HS.		76,4305
697-YILLARA YAYGIN İNŞ.ENFLASYON DÜZELTME HS.	/	96,288
350- YILLARA YAYGIN İNŞAAT GELİRLERİ		96,288

Bu kayıtlardan sonra 697 no'lu hesap borç bakiyesi verdiği için (96,288 – 76,4305=) 19,8575 TL fark 198 no'lu hesaba aktarılır.

198-YILLARA YAYGIN İNŞ.ENFLASYON DÜZELTME HS.	/	19,8575
697- YILLARA YAYGIN İNŞ.ENFLASYON DÜZELTME HS.		19,8575

30 Haziran 2004 Tarihli Bilançonun Düzeltilmesi

Yukardaki yıllara yaygın inşaat işinin geçici kabul işlemi 30.04.2004 tarihinde onaylanmış olmakla birlikte, yıllara yaygın inşaat işlerinin geçici vergiye tabi olmaması nedeniyle 30.06.2004 tarihli bilançoda aktif ve pasif hesaplarda görülecektir. Bu nedenle 30.06.2004 tarihli düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Hesap Kodu	Aylar	Kayıtlı Maliyet/Zarar	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Maliyet	Düzeltilme Farkı
170	31.12.2003'ten Devir	3076,4305	1,08136	3326,728885	250,2984
740	Ocak 2004	1000	1,05361	1053,61	53,6100
198	31.12.2003'ten Devir	19,8575	1,08136	21,4731062	1,6156
350	31.12.2003'ten Devir	3746,288	1,08136	4051,085992	304,7980
350	Şubat 2004	1050	1,03663	1088,4615	38,4615
		4796,2880		5139,5475	343,2595

170-YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETİ	250,2983
170-YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETİ	53,6100
198-YILLARA YAYGIN İNŞ.ENFLASYON DÜZELTME HS.	1,6156
697- YILLARA YAYGIN İNŞ.ENFLASYON DÜZELTME HS.	305,5239
697- YILLARA YAYGIN İNŞ.ENFLASYON DÜZELTME HS.	343,2594
350- YILLARA YAYGIN İNŞAAT GELİRLERİ	343,2594
198-YILLARA YAYGIN İNŞ.ENFLASYON DÜZELTME HS.	37,7355
697- YILLARA YAYGIN İNŞ.ENFLASYON DÜZELTME HS.	37,7355

31.12.2004 tarihinde hesaplanacak kar/zarar tarihi değerlere ve enflasyon düzeltmesine göre aşağıdaki gibi olacaktır. (30.09.2004 tarihli bilançoda düzeltme katsayısının 30.06.2004 tarihine göre değişmediği kabul edilmiştir.)

	<u>Tarihi</u> <u>Değerlere Göre</u>	<u>Enflasyon</u> <u>Düzeltilmesine Göre</u>
600-Yurtiçi Satışlar	4.750	5.139,5474
622-Hizmet Satış Maliyeti	4.000	4.380,3388
Brüt Kar/Zarar	750	759,2086
658-Enflasyon Düzeltme Zararı	-	59,2086
Kar	750	750

Yukardaki örnekteki düzeltme farklarının dikkate alınmaması halinde (kayıt yöntemi bunu sağlamaktadır) tarihi kayıtlara göre hesaplanan kar/zarar tutarı ile düzeltilmiş değerlere göre hesaplanan kar/zarar tutarı birbirine eşittir.

9 no'lu Sirkülerdeki "31.12.2003 tarihinden sonraki dönemlere isabet eden kazancın düzeltilmiş değerlere göre tespit edileceği" şeklindeki ifadeyle, hakediş ve maliyetlerdeki artırılmış tutarlar arasındaki farkın kar/zarar olarak dikkate alınacağı anlatılmak isteniyorsa bu görüş de hatalıdır. Bu taktirde, gelir tablosunda yer alacak enflasyon düzeltme zararı/karı hesabındaki tutar kanunen kabul edilmeyen gider veya vergiye tabi olmayan gelir mi sayılacaktır?

Mükerrer 298/A maddesinin 5.fıkrasındaki yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmelerin işin bitiminde kar/zarar hesabına intikal ettirileceği şeklindeki hüküm ile geçici 25.maddedeki, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları için

bitiminde kar/zarar tutarlarının tespitinde dikkate alınmaz hükmü arasında bir çelişki var izlenimi yaratmakla birlikte sonuçta her iki durumda da enflasyon düzeltme farkı, yıllara yaygın inşaat kar/zararını, yıllara yaygın inşaat gelir ve maliyetlerini gelir tablosu hesabı olduğu için etkilememektedir.

Hakedişlerden Kesilen Vergilerin Düzeltmesi Sorunu

Yukardaki örnekten de anlaşılacağı üzere, muhasebe tekniğine aykırı olan VUK'nun geçici 25.maddesinin (1) bendindeki “yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları işin bitiminde kar/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz” hükmü nedeniyle söz konusu hakedişlerden kesilen vergilerin de parasal olmayan değer olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Bize göre böyle bir düzenlemeye gerek yoktur. Yıllara yaygın inşaat işleri ister 31.12.2003 tarihinden önce ister sonra olsun, enflasyon düzeltmesi sonucunda kar/zarar değişmez. Bu nedenle Maliye Bakanlığı yukarda açıkladığımız çerçevede konuya açıklık getirmelidir.