



Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi

The Journal of Marmara Social Research

Sayı 12, Aralık 2017

İNŞAAT MUHASEBESİNDE TİCARİ KARA GEÇİŐ VE MALİ TABLOLARIN DÜZELTİLMESİ VE TÜRK VERGİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

İsmail ERTÜRK¹

ÖZET

KüreselleŐme; sermaye hareketlerinin, çok uluslu Őirketlerin ve tek bir küresel pazarın egemenliğinde yeni ekonomik paradigmaya iŐaret etmektedir. Bu yeni durum, beraberinde ortak bir küresel dilin kullanılmasını zorunlu hale getirmiŐ ve tek bir muhasebe dilinin yaratılmasını zorunlu kılmıŐtır. Őirketler için küresel anlamda rekabet koşullarına adapte olabilmek için; doğru, güvenilir, Őeffaf bilgilerin önemi büyüktür. Uygulamada iki inşaat Őirketinde vergi mevzuatı karŐılaŐtırması yapılarak ticari kara geçiŐin ve mali tabloların düzenlenmesi, Türk Vergi ve Türk Ticaret Kanunu göz önünde tutularak gerçekleştirilmektedir.

Özel inŐaatlarda muhasebe kayıtları ve inşaat onarım iŐlerinde muhasebe kayıtlarının yapılması ve binanın kullanma izninin alınması için Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan (SGK) iliŐkisizlik belgesi alınması, asgari işçilik hesaplaması yapılarak SGK'na bildirilmesi, ticari kara ve mali (vergi) matrahı karına geçiŐ ve mali tabloların düzenlenmesi ve vergi uygulamaları örneklerle açıklamaya çalıŐılacaktır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Muhasebesi, Vergi, Kar.

JEL: M40, M41.

ABSTRACT

Globalization points to a new economic paradigm under the dominance of capital movements, multinational corporations and a single global market. This new situation made it compulsory to use a common global language and made it necessary to create a single accounting language. For companies, it is so important to have accurate, reliable, transparent information in order to adapt to global competition conditions. In practice, the comparison of the tax legislation in two construction companies, the commercial profit transfer and the regulation of the financial statements are carried out in accordance with the Turkish Tax Code and the Turkish Commercial Code.

In order to make accounting records in private constructions and to make accounting records for constructing and repairing and to obtain permission to use the building, it is necessary to obtain a certificate of non-compliance from the SSI, to transfer the profit to the profit and tax (fiscal) tax base notified to the Social Security Institution with minimum workmanship calculation, applications will be tried to explain with examples.

Key Words: Construction Accounting, Tax, Profit.

¹ İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Programı Öğrencisi

GİRİŐ

Günümüzde nüfus artışı, beraberinde konut ihtiyacı sorununu da ortaya çıkarmaktadır. Bireyler, medenileşme yıllarında hayatlarını idame ettirebilmek maksadıyla yararlı içecek, korunma alanlarına, iletişim kolaylığına kolayca barınabilecek yerlere gereksinim duymuşlardır. Böylece belli başlı ihtiyaçlarını giderebilecekleri bölgelere akın etmişler, devletler de yatırımların çoğunu büyük şehirlere yapmıştır. İnsanlar, köylerde ihtiyaçlarını karşılayamadıkları için şehirlere akın etmiş ve şehirler büyümüştür. Kapasitelerinin üzerinde nüfusun çoğalması sonucu konut ihtiyacı çoğalmaktadır. Büyük şehirlerde arsa kalmadığından eski binalar yıkılarak yerine çok katlı binalar yapılmaktadır. Gelişmekte olan devletlerde, nüfus artış oranına göre konut üretilmemesinden, köylerde meslek edinme olanaklarının yetersizliğinden, yaşam şartlarının iyileştirilmemesinden ve gereken önemin köylere verilmemesinden, insanlar büyük şehirleri tercih etmektedir. İnşaat sektöründe, işletme yöneticileri hızlı ekonomik gelişme ve değişmeler sonucunda, işletmelerin artan rekabet koşullarına bağlı olarak yatırımcı, yatırım için gerekli finansmanı sağlayabilmek için yapacağı yatırımın bütçesini bilmek isterken, yükleniciler ise uygun fiyat vererek ihaleyi kazanmak için maliyeti doğru tahmin etmek istemektedirler. Uluslararası alanda başarılı olabilmesinde muhasebe alanında birim maliyetlerin doğru hesaplanması, maliyetlerin gerçeği yansıtması ve diğer hizmetlerin toplu olarak bilinmesi, tespit edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olması büyük önem taşımaktadır. İnşaat işletmeleri bu bilgileri kullanarak büyük ihalelerin maliyetlerini hesaplayarak ön inşaat maliyeti tahmini yapmakta ve bu ihalelere teklif vermektedirler.

Bu çalışmada inşaat işleri çeşitlerine göre ele alınarak yeni Türk Ticaret Kanunu ve Türk Vergi Uygulaması göz önünde tutularak 213 Vergi Usul Kanunu (VUK) 193 Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve 3065 Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV), vergilendirme ve USM ve TMS ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde özel bina inşaatlarında sözleşmelerin yapılması Konut Yapı Kooperatifleri'nin inşaatında üyelere konut üretimi ve vergi muafiyetleri, asgari işçiliğin hesaplanması ve ticari kardan mali kara (vergi) geçişi ve mali tabloların düzenlenmesi Türk Vergi uygulamalarındaki farklılıklar açıklanmıştır.

1. İnşaat İşleri

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır (Kızılot, 2010:41).

Gayrimenkul literatüründe inşaat; menkul ve menkul olmayan (taşınmaz) inşaat olmak üzere iki çeşit ayrılmaktadır.

Menkul İnşaat: Sürekli kalmaksızın yapılan inşaatlardır. Olarak, belirli bir hizmete kollanmak için meydana getirilen inşaatlardır. Örneğın; kulübeler, barakalar, yazlık sinema ve tiyatro sahneleri, prefabrik evler panayırlarda inşa olunan tezgâhlar, bayramlar nedeniyle inşa olunan tribünler vs. olarak gösterilebilir bu gibi inşaatların tapu tescil işlemleri yoktur.

Menkul Olmayan İnşaat: Bu tarz inşaatlar toprağa bağlı olarak taşınması mümkün olmayan ve bir ekonomik değer taşıyan yapılar olup, tapu tescil işlemleri gerektiren yapılardır. Burada gecekondü tabir edilen hazine arazisi üzerine yapılan inşaatlar her ne kadar tapu tescil işlemleri yoksa da bir ekonomik değeri olup Emlak Vergisi verdiklerinden bu tür yapılarda inşaat kavramı içinde düşünölmelidir.

Menkul olmayan inşaatların Vergi Hukuku yönünden, SGK Kanunu yönünden ve Ticaret Kanunu yönünden bir kayıt altına alınması, yapılmasından satılmasına kadar her yönüyle bir amaç ve gaye için yapılmaktadır (Selimoğlu, 2012:27).

Vergi Uygulamaları Yönünden İnşaatlar ise özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar, olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Özel İnşaatlar: Satış amaçlı inşaatlar, şahsi Amaçlı, Kiralama Amaçlı, Kendi Gereksinimi İçin Yapılan İnşaatlar.

Taahhüt şeklindeki İnşaatlar: Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir (Kızılot, 2010:45). İnşaatın yapım aşamasından bitimine kadar sorumlu olan müteahhit (yüklenici) sorumluluğunu almış, konusunda uzman kişilerin yaptığı inşaat işleridir. Veya bir emtia veya mamul üreterek iş sahibine teslimini üstlenmek demektir. Normal taahhüde dayanan inşaat işlerinin hizmet ifalarından farklı ve belirgin bir özelliği bulunmamaktadır. Bunlara örnek olarak taahhüt şeklindeki inşaat yapım işleri ile yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri verilebilir. Vergi Hukuku yönünden İnşaat ve Onarım işlerinin taahhüt edilmesi BK 355. maddesindeki istisna akdi istisna bir akittir kanunla bir taraf (müteahhit) yüklenici, diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder” şeklinde açıklanmıştır.

2. İnşaat İşletmelerinde Tek Düz en Muhasebe Sistemi

- ❖ İnşaat işletmelerin bir bölümü, başkalarına ait olup bir sözleşme ile ‘‘Senelere sirayet eden İnşaat ve onarım işleri’’ şeklinde karşımıza çıkmakta, bu inşaat işleri ‘‘HİZMET ÜRETİM’’ niteliğinde olmaları nedeniyle (TDHP) Muhasebe uygulamaları açısından HİZMET İŞLETMELERİ sayılır.
- ❖ Bir de yap-sat şeklinde karşımıza çıkan inşaat işleri vardır ki: bu işletmeler ‘‘Bina, Daire, İşyeri vb’’ bölümlerin üretim ve satışını yaparlar. Bu ikinci grup işletmeler herhangi bir ‘‘ MAMUL ÜRETEN işletmelerden’’ farksızdır (Çankaya, 2003:33).
- ❖ Bir inşaat İşletmesi gerek taahhüt şeklinde hizmet üretim işi yapsın gerekse kendi nam ve hesabına bir inşaat yapıp (mamul üretip) Satsın 1 No.lu Muhasebe Uygulama Tebliği’nde belirtilen esaslara uymak zorundadır.
- ❖ Bu esaslar paralelinde, inşaat işletmesi TAAHHÜT Şeklinde iş yapıyor ise maliyetlerini 740 Hizmet Üretim Maliyet Hesabında toplamalıdır. Taahhüt işi birden çok yıla sarkıyorsa ise 170 yıllara Yaygın İnşaat ve Maliyetleri Hesabında biriktirilir. Eğer inşaat işletmesi Yap-Sat şeklinde faaliyet gösteriyorsa maliyetlerini, tek düzen muhasebe sistemine göre 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG) 720 Direkt İşçilik Giderler (DİG) ve 730 Genel Üretim Giderleri (GÜG) Hesaplarında biriktirmelidir. İş taahhüt işi olmadığından bu hesaplarda biriken giderler gelir tablosuna Aktarılarak dönemin Kar veya zararın hesaplanmasında kullanılır (Yıldırım, 2008:27).

3. İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme

İnşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar. Türkiye de gelir üzerinden alınan vergilerde inşaat taahhüt işleri için iki ayrı vergilendirme duyulandırması yapılmaktadır

Bir yandan gelirin yıllık olarak vergilendirilmesi uygulaması sürerken diğer taraftan da başkasına ait bir inşaat işinin yapılmasının taahhüt edilmesi şeklinde yapılıp da bir yıldan fazla yıla yayılan işlerde işe ait ilişkin kazanç işin bittiği yıl tespit edilmekte ve vergilendirilmektedir (Yılmaz, 2007) GVK. nun ‘‘Ticari Kazanç’’ hükümlerine göre vergilendirilir. ancak bu işlerin Senelere sirayet etmesi (Yıllara yaygın olması) halinde.

taşıdığı İşin bitmemiş olması ve birim maliyetinin gerçek bir biçimde ölçülememesi üretilen mamulün fiyatı ve işletmenin karı veya zararının hesaplanamamasının bilinmemesi özellikleri nedeniyle genel hükümler dış da özel bir vergileme sistemi kabul edilmiştir.

Özel vergileme sadece birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işleri için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlayıp bitirilen inşaat ve onarım işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir. Aynı şekilde arsa karşılığı daire yapımında da özel vergilendirme söz konusu değildir.

Senelere sirayet eden İnşaat ve onarım işlerinde .kazanç işin bitiminde tespit edilir ve vergilemede bundan sonra yapılır. Uzun süre belirli bir mükellefler grubundan vergi alınmaması verginin geç alınmasından dolayı vergi gecikmesinin olmaması ve işin bitiminde yapılacak toplu vergi ödemesi mükellefi zor duruma düşürmemesi için mali yükünü azaltmak amacıyla senelere sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde vergi Tevkifatı yapılması kabul edilmiştir

Gelir vergisi kanununun 94/4 maddesi uyarınca uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar GVK 42 Madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Tüzel kişiler dahil) ödenen istihkak bedellerinden istihkak semailerinin gelir vergilerine mahsuben (Avans olarak Ödenenler dahil) % 3 Vergi Tevkifatı (vergi Kesintisi) yapmakla yükümlüdürler. Fakat diğer yıla yayılmadan başladığı yılda bitirilen inşaatlar sırasında yapılan ödemelerden vergi kesilmez.

Ancak bazen sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesi öngörülmesine karşın iş, değişik nedenlerle yıl içinde bitmeyip sonraki yıla sarkabilmektedir. Bu durumda da doğal olarak vergi kesintisi kapsamına girmektedir (Tunay, 2005: 67).

Sonradan yıllara yaygın duruma gelen işlerin hak edişlerinden ne zamandan itibaren kesinti yapılmaya başlanacağı konusunda değişik görüşler öne sürülmesine karşın, Maliye Bakanlığı işin yıllara yaygın inşaat durumuna geldiği yılı izleyen yılın başından itibaren vergi kesintisi yapılması gerektiği şeklinde uygulamaya yön vermiştir (Yılmaz, 2015:220).

Diğer yandan Aynı yıl bitirilmesi gereken İnşaat ve onarım işlerinde bazı nedenlerden dolayı senelere sirayet etmesi durumunda Dönemsellik gereği yılı aşan dönemlerde Hak edişlerde veya diğer ödemelerde Tevkifat yapılması gerekir.

Kesinti oranı %3 dir .kesilen vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinde hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

4. Muhasebe Standart/ Vergi Mevzuat Uyumu

Standart ta yer alan; sözleşmenin unsurları, sözleşme maliyet, sözleşmenin geliri konusundaki belirlemeler birebir vergi mevzuatında karşılığını bulması da içerik olarak vergi mevzuatının bu işlere ilişkin kazanç tespiti ve vergileme ilkeleriyle çok fazla çelişmez. Esasen vergi mevzuatı sözleşmenin içeriğiyle, taahhüt işi sözleşmesi olup olmadığı hususu dışında pek ilgilenmez. Diğer taraftan vergi mevzuatı sözleşme maliyetleri ve sözleşme hasılatının ne olduğu konusunda, mevzuata aykırı bir düzenleme olmadıkça sözleşme hükümlerini esas alır.

Vergi uygulamasında gider ve gelirin tahakkuk etmesinde VUK hükümlerinin esas alınacağı açıktır. Bu konuda muhasebe standardı/ vergi mevzuatı karşılaştırmasında sözleşme geliri ve giderinin ne olduğundan öte ne zaman ortaya çıktığı hususunda farklılık ortaya çıkabilir. Örneğin diğer muhasebe standartlarında da sıkça kullanılan ‘gerçeğe uygun değer’ ölçüsünün kullanımı, tutarın güvenilir biçimde tespiti gibi değerlemeye ilişkin esnek ölçü ve uygulamalar vergi mevzuatında dikkate alınmaz (Küçük, 2016:115).Vergi mevzuatı değerlemede. VUK ile belirlenen asgari ve kesin ölçüleri kullanır. Değerleme konusundaki farklılığı bir tarafa bırakırsak inşaat taahhüt işlerine ilişkin kazancın tespit edileceği ve mali tablolara yansıtılacağı dönem konusunda ortaya çıkmaktadır.

Vergi mevzuatı sözleşmeye bağlı taahhüt işlerine ilişkin kazancın, ilgili işin mevzuata göre bittiğinin kabul edildiği dönemde tespit edilmesi ve vergileme uygulamasını esas almıştır.11 numaralı TMS ise, bu işlere ilişkin kazançların ilgili dönemin son günü itibariyle tespit olunacak tamamlanma oranları esas alınarak her dönem için ayrı olacak şekilde belirlenmesi uygulamasını benimsemiştir. Standartta benimsenen uygulama muhasebenin dönemsellik, tam açıklama ve özün önceliği ilkelerine daha uygundur.

Taahhüt işi kazancının tespitine ilişkin mevzuatta yer alan özel düzenlemede kazanç yine ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilmekte beraber. GVK'n un 42-44 Maddesi gereği işin bitimi aşamasına kadar kazancın tespiti vergilemesi yapılmamaktadır. Yani bu işlere ilişkin kar veya zarar işin tamamlandığı yıl tespit edilmektedir. Özellikle uzun yıllar devam eden işlerde kazanç tespiti yapılmıyor olması, işletme finansal tablolarının gerçek durumu yansıtma fonksiyonunu (özellikle karlılık açısından) önemli ölçüde

yararlanmaktadır. Bu durum, halihazırdaki vergi mevzuatında benimsenen uygulamanın muhasebe standardınca benimsenemeyeceğinin önemli. Bir gerekçesidir. Konuya ilişkin vergi mevzuatıyla muhasebe standardı uygulamasının uyumlaştırılmaz bir noktada olduğunu belirtmeliyim. Bu konudaki uyumlaştırma ancak bir tarafın vazgeçmesiyle olabilecek. Bunun da vergi uygulamalarının Muhasebe Standartlarına uyumlaştırılmasıyla geçeğe uygun olur kanaatindeyim.

Kazanç Tespiti yapıp bilançoya kar olarak aktarılmassa dahi, taahhüt işi maliyetlerinin bilanço aktifinde hasılatlarının ise bilanço pasifinde izleniyor olması nedeniyle söz konusu işlere ilişkin karın dolaylı bir şekilde bilançoda yer aldığı iddia olunabilir. Vergi uygulanmasın da ki, henüz tamamlanmamış işlere ilişkin bilanço aktifine (17 nolu hesap grubu) kaydol Unan maliyet ve bilanço pasifine (35 nolu hesap grubu) kaydolunan hasılatın, ilgili olduğu taahhüt işinin eşit tamamlanma oranlarını ifade ediyor olması temin edilmedikçe, bu iddia gerçek durumdan bir şey ifade etmeyecek hatta yanıltıcı olacaktır.

Diğer taraftan muhasebe standardında tamamlanma Yüzde yöntemi uyarınca her dönemin kar/zararının finansal tablolara yansıtılması uygulaması benimsendiğinden bu yöntem gereği olarak tahmin esnasında ortaya çıkan gelir ve gider eşitirmeler hiçbir şekilde vergi mevzuatı uygulaması ile örtüşmez.

Mevcut her iki uygulama çerçevesinde ortaya çıkacak finansal tablolar ve bu tablolarda söz konusu işlerin yer alışı birbirinden oldukça farklılık gösterecektir. Standartta yer alan düzenlemeler doğrultusunda işletme finansal tabloların hazırlanması durumunda vergilemeye esas alınacak ve Maliye İdaresine sunulacak finansal tablolarda, hâlihazırdaki mali mevzuat uygulamasını temin edecek detaylı düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Sonuç

Çalışmada tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanmış mali tabloların, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı çerçevesinde tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanması sonucunda oluşan farklılıkların tamamlanma yüzdesi yöntemi ile her mali dönemdeki gelir ve giderler gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. Bu aşamada VUK İle UFRS arasındaki önemli farklılardan biri, UFRS doğrultusunda gelir tablosu hesaplarına aktarılan dönem gelir ve giderlerinden dolayı bir vergi farkı oluşmasıdır. Oluşan bu vergi farkı UFRS doğrultusunda “Ertelenmiş Vergi Varlığı” veya “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” olarak tanımlanmaktadır.

KAYNAKÇA

Çankaya İ., (2003) “İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın (Özel-Yap Sat) İnşaatlar”.Ankara.

Kızılot Ő., (2010) “İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın-Özel (Yap-Sat) İnşaatlar”, Ankara.

Küçük M., (2004) “Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul.

Küçük M., (2016) “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, İstanbul.

Selimoğlu R., (2012) “Türmob Tesmer İnşaat ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Ders Notları”, İstanbul.

Tunay B., (2005) “Değişiklikler Sonrası Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi”, Maliye Postası, İstanbul.

Yıldırım Ö., (2008) “Tek Düzen Muhasebe Sistemi”, İstanbul.

Yılmaz K., (2004) “İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik”, Ankara.