

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ -II

● Hasan ALTUNCU ●

Vergi Denetmeni

3- TAMAMLANMIŞ TAAHHÜT YÖNTEMİ

Bu yöntemde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait kar veya zarar işin bittiği yılda tespit edilir. İşin bittiği yılın geliri sayılarak diğer yükümlülükler yerine getirilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan işletme tarafından, işin henüz bitmediği yıllarda elde edilen hasılat ve yapılan giderler bilançolara yansıtılarak izleyen yıllara devredilecek, işin bittiği yılda kar veya zarar kati olarak tespit edilip tamamı o yılın geliri veya zararı olarak beyan edilecektir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin bitim zamanı geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir.

3.1. Muhasebeleştirilmesi

Tamamlanmış taahhüt yönteminde de tek düzen hesap planındaki yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için 17 ve 35 no.lu hesap grupları tahsis edilmiştir. 170-177 no.lu hesaplar yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin bu işleri ile ilgili yaptıkları harcamaları, 350-357 no.lu hesaplar ise yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendiği işlerden gerçekleştirdikleri kısım karşılığında aldıkları hak edişlerin izlendiği hesapları kapsar.

3.2. İşin Devamında Dönem İçi ve Dönem Sonunda Yapılacak Kayıtlar

a. Maliyet Kayıtları

İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili direkt (doğrudan) ve ortak (dolaylı-

dağıtımdan gelen) maliyetleri 170-177 no.lu hesaplarda izlenir.

Direkt maliyetler işin bünyesine doğrudan doğruya giren, başka işlerle ilgisi bulunmayan giderlerdir. Örneğin; X inşaatı için kullanılan ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, direkt amortismanlar ve sadece bu işte kullanılan işletme malzemeleri bahsedilen inşaat işi ile ilgili olan giderler olup, doğrudan X inşaatının maliyetine kaydedilir. Üstlenilen inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak dönem içinde bir gider yapıldığında, yapılan bu gider inşaat taahhüt işi ile ilgili doğrudan bir gider ise öncelikle "740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı" na kaydolunur.

Dolaylı maliyetler ise işletmenin yapmış olduğu bütün işlerle ilgili olup, yapılan giderin ne kadarının hangi işe ait olduğunun giderin yapıldığı sırada tespit edilemediği giderlerdir. Örneğin işletmenin aktifine kayıtlı ve birden fazla işte kullanılan üretim araçları giderleri gibi. İşletmede ortaya çıkan ortak (dolaylı) giderlerin devam eden işlere paylaştırılmasında GVK'nın 43'üncü madde hükümleri dikkate alınır.

Üstlenilen inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak dönem içinde bir gider yapıldığında, bu gider niteliğine göre öncelikle;

740 Hizmet Üretim Maliyeti

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

770 Genel Yönetim Giderleri

780 Finansman Giderleri

hesaplarına dağıtılır.

Buna göre yapılan giderin niteliğine göre dönem içinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Dönem İçi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	xxx	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	xxx	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	xxx	
100 KASA		xxx
102 BANKALAR		xxx

Bir takvim yılı içerisinde bitmesi planlanan inşaat ve onarım işi aynı yıl içinde bitirilemez ve süre uzatmasına gidilirse yani ertesi yıla sirayet ederse iş yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılır ve daha önce "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına alınan tutarlar, "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" kullanılarak "170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabına aktararak kapatılır.

Yıl içinde faaliyet giderlerinden (750, 760, 770) ve finansman giderlerinden (780) yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle ilgili olan ortak gider payları 751,761,771,781 no.lu yansıtma hesapları kullanılarak Gelir Vergisi Kanununun 43'üncü maddesi hükümleri çerçevesinde ortak gider niteliğinde dağıtım tabi tutularak yine "170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabına aktarılır.

Buna göre dönem sonunda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem Sonu		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ (A İŞİ)	xxx	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ (B İŞİ)	xxx	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.		xxx
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS. H.		xxx
Dönem Sonu		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA H.	xxx	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H.	xxx	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		xxx
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		xxx

b. Alınan Hakedişlere İlişkin Kayıtlar

Mükelleflerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hak edişler karşılığında nakden veya hesaben aldıkları paralar 350-357 nolu hesaplar da izlenir. Buna göre alınan hak ediş bedellerinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

100 KASA	xxx	
102 BANKALAR	xxx	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	xxx	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		xxx

Alınan hak ediş bedelleri yüklenilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işi tamamlanıncaya kadar bilançoda pasif hesap olarak gösterilecektir. Dolayısıyla hasılat olarak sonuç hesaplarına aktarılıp beyan edilmeyecektir.

3.3. İşin Bitiminde Yapılacak Kayıtlar

a. Maliyet Kayıtları

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi bitiminde 170-177'li hesaplarda oluşan maliyetler geçici kabul yapıldığında "622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı" na ve daha sonra da "690 Dönem Kar/ Zarar Hesabı" na aktarılır. Buna göre işin bitiminde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

İş bitim tarihi		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	xxx	
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MAL.		xxx
690 DÖNEM KAR/ZARAR HESABI		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	xxx	
		xxx

b. Alınan Hakedişlere İlişkin Kayıtlar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi tamamlanıncaya kadar 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesaplarında izlenen tutarlar işin bittiği yıl "600 Yurtiçi Satışlar Hesabı" na aktarılır ve kar veya zarar tespit edilir. Tespit edilen kar veya zararın tamamı o yılın geliri sayılarak izleyen yılda beyan edilir. Buna göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

İş bitim tarihi		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 600 YURTİÇİ SATIŞLAR	xxx	xxx
600 YURTİÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KAR/ZARAR HESABI	xxx	xxx

3.4. İşin Bitiminden Sonra İşle İlgili Olarak Ortaya Çıkan Gelir ve Giderlere İlişkin Yapılacak Kayıtlar

GVK'nın 44'üncü maddesinin son fıkrasında "bitim tarihinden sonra bu işle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır" hükmü yer almaktadır. Buna göre geçici kabul yapıldıktan sonra ortaya çıkan gelir ve giderler Önceki Dönem Gelir ve Gider Hesaplarında muhasebeleştirilir. Örneğin; elde edilen gelire ilişkin yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

100 KASA 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR	xxx	xxx
--	-----	-----

4- ORTAK GİDERLERİN VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yılda tespit edileceği ve söz konusu yılın geliri sayılarak beyan edileceği hüküm altına alınmıştır. Yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan işletme tarafından, işin henüz bitmediği yıllarda elde edilen hasılat ve yapılan giderler bilançolara yansıtılarak izleyen yıllara devredilecek, işin bittiği yılda kar veya zarar kati olarak tespit edilip tamamı o yılın geliri veya zararı olarak beyan edilecektir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi GVK'nın 44'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre işin bitim tarihi geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün

yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerini yürüten işletmelerin dönem sonlarında yapması gereken işlemlerden ortak genel giderler ve amortismanların dağıtılması konusundaki esaslar GVK'nın 42 - 44'üncü maddelerinde hüküm alınmıştır. Dönem sonlarında yapılması gereken başkaca işlemler diğer işletmelerin yaptıkları işlemlerden farklı bir özellik taşımamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi ile uğraşan işletmelerin dönem sonunda yapması gereken diğer bir işlem ise Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi uyarınca mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetleri (17 ve 35 grup hesapların düzeltilmesi, stokların düzeltilmesi ve amortisman ayrılması, avansların düzeltilmesi) enflasyon düzeltilmesine tabi tutmaları olacaktır.

4.1. Ortak Genel Giderlerin Dağıtılması

5024 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden itibaren GVK'nın yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde bu işlemlerle ilgili ortak genel giderlerin dağıtım esaslarını düzenleyen 43. maddesine göre;

* 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 tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır.

* Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlemlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır.

4.1.1. Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması Hali

İşletmenin işi sadece yıllara sari inşaat ve onarım işidir. Bu takdirde hangi işe ait olduğu belli olmayan müşterek genel giderler, o yıl içinde her bir iş için yapılan harcamaların birbirine oranı dahilinde dağıtılır.

Örnek : Her biri yıllara yaygın inşaat işi olan ve 2006 yılında devam eden 3 inşaat işi bulunan işletmenin 2006 yılına ait harcama tutarları A işinden 100.000-YTL, B işinden 60.000-YTL ve C işinden 40.000-YTL'dir. İşletmenin bu işlerle ilgili olarak yaptığı ortak gideri ise 30.000-YTL'dir. Ortak giderlerinin dağıtımı ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

	/	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 100 KASA	30.000	30.000

Ortak Giderlerin Dağıtımı:

İşin Adı	Harcama Tutarı	Oran	Ortak Gider Payı
A İnş.	100.000	% 50	15.000
B İnş.	60.000	% 30	9.000
C İnş.	40.000	% 20	6.000
TOPLAM	200.000		30.000

	31.12.2006	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ - A İnşaatı Taahhüt İşİ	15.000	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ - B İnşaatı Taahhüt İşİ	9.000	
172 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ - C İnşaatı Taahhüt İşİ	6.000	
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA HESABI	30.000	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	30.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000	

4.1.2. İnşaat ve Onarma İşinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Hali:

İşletme, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin yanında bu türden olmayan işlerle de uğraşabilir. Bunların hepsi için yapılacak ortak genel giderler, yıllara sari inşaat ve onarım işleri için yapılan harcama tutarları ile diğer işlere ait hasılat tutarları oranında dağıtılacaktır.

Örnek : İşletmenin 2006 yılında iki ayrı inşaat taahhüt işi, bir özel inşaat, bir de hafriyat işi vardır. A inşaat taahhüt işinin harcama tutarı 100.000-YTL, B inşaat taahhüt işinin harcama tutarı 60.000-YTL'dir. Özel inşaattan 160.000-YTL, hafriyat işinden 80.000-YTL hasılat elde etmiştir. Ortak gider toplamı ise 100.000-YTL'dir. Ortak giderlerinin dağıtımı ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

	/	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 100 KASA	100.000	100.000

Ortak Giderlerin Dağıtımı:

İşin Adı	Harcama Hasılat Tutarı	Oran	Ortak Gider Payı
A İnş.	100.000	% 25	25.000
B İnş.	60.000	% 15	15.000
Özel İnş.	160.000	% 40	40.000
Hafriyat	80.000	% 20	20.000
TOPLAM	400.000		100.000

	31.12.2006	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ - A İnşaatı Taahhüt İşİ	25.000	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ - B İnşaatı Taahhüt İşİ	15.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA HESABI	60.000	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	100.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100.000	

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	60.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		60.000

4.2. Amortismanların Dağılımı:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinin son bendi uyarınca birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır. Amortismanların dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat etmek gerekir

1. Mobilya, mefruşat hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı, ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur.

2. Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genelde eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulurlar.

3. Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur. Bu işlem yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı ve kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Örnek: İşletmenin 2006 yılında A ve B olmak üzere iki ayrı yıllara yaygın inşaat işi bulunmaktadır. Ayrıca aynı yıl hafriyat işi de bulunmaktadır. Mükellef her üç işte de kullandığı iş makinesi için 90.000.-YTL amortisman hesaplanmıştır. İş Makinesi A işinde 120 gün, B işinde 60 gün, hafriyat işinde 90 gün kullanılmıştır.

A işinin harcama tutarı 300.000.-YTL

B işinin harcama tutarı 120.000.-YTL

Hafriyat işinin hasılatı 180.000.- YTL'dir.

Bu verilerden hareketle işletmenin amortisman gideri dağıtımını aşağıdaki gibi olacaktır:

Amortisman Giderlerinin Dağılımı:

İşin Adı	Kullanılan Gün Sayısı	Payı	Ortak Gider Payı
A İnş.	120	(120/360)	30.000
B İnş.	60	(60/360)	15.000
Hafriyat	90	(90/360)	22.500
Kullanılmayan	90	(90/360)	22.500
	360		90.000

Kullanılmayan Amortisman Giderlerinin Dağılımı:

İşin Adı	Harcama Hasılat Tutarı	Oran	Ortak Gider Payı
A İnş.	300.000	% 50	11.250
B İnş.	120.000	% 20	4.500
Hafriyat	180.000	% 30	6.750
TOPLAM	600.000		22.500

31.12.2006		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
740.01 A İnşaat Taahhüt İşi 30.000	67.500	
740.02 B İnşaat Taahhüt İşi 15.000		
740.03 Hafriyat İşi 22.500		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	22.500	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		90.000

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ		
- A İnşaatı Taahhüt İşi	30.000	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ		
- B İnşaatı Taahhüt İşi	15.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	22.500	
622.01 Hafriyat İşi		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		67.500

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	67.500	67.500

/		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	11.250	
- A İnşaatı Taahhüt İşİ		
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	4.500	
- B İnşaatı Taahhüt İşİ		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.750	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		22.500
YANSITMA HESABI		
/		
/		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.750	
YANSITMA HESABI		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		6.750
/		
/		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	29.250	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		22.500
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		6.750
/		

V- SONUÇ

Ülkemizde yıllardan beri uygulanan yöntemlerden olan tamamlanmış taahhüt yöntemi ye-

rine muhasebenin genel kabul görmüş kurallarına uygun bir yöntem olan tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanmasının vergi mevzuatı ile ilişkisi dikkate alındığında çelişkili bir durumun oluşmayacağı anlaşılmaktadır. İnşaat işinin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen süre içinde genelde her dönem katlanılan maliyetlerin toplam öngörülen maliyetler içindeki payı esas alınarak bulunan oranın ihale bedeline uygulanması sonucu bulunan o dönem gelirleri ile giderlerinin karşılaştırılması sonucu raporlanma sağlanmaktadır.

Tamamlanmış taahhüt yönteminde dönemler itibariyle yapılan stopajın işletmelerin üzerinde taşınması uygulaması muhasebeleştirmedeki tamamlanma yüzdesi yöntemi sayesinde ortadan kalkmış olacaktır. Vergi yasalarında inşaat işinin bitim tarihi dışında herhangi bir değişiklik yapmadan tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması mümkündür.