

İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARI VE KAZANCIN TESBİTİ

SAKIP ŞEKER (*)

D) ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

A) GİDERLERİN KAYDI

İşletmelerin kendi arsa veya arazisi üzerine ya da kal karşılığı başkalarına ait arsa veya arazi üzerine satmak amacıyla inşa ettiği bina ve benzeri inşaatlarla ilgili maliyetler, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde olduğu gibi **hizmet üretim maliyeti** olarak değil, Üretim Giderleri Hesaplarından 71ü, 720 ve 730 No.lu hesaplarda izlenir. **Özel inşaat işlerinin aynı yıl içinde bitirilememesi halinde, inşaat maliyetinin 170-178 No.lu hesaplara değil, 151 No.lu Yarı Mamuller-Üretim Hesabına devredilmesi gerekir.**

Tamamlandığı halde henüz satılmayan bina ve bağımsız bölümlerin de yine 15- Stoklar grubu içinde yer alan **152- Mamuller** hesabında i/lenmesi gerekir. Tebliğde, 151 No.lu hesabın işleyişi ile ilgili açıklamada; **"maliyet dönemi sonunda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları bu hesaba borçlandırılır"** denilmektedir. Buna göre, yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili faaliyet giderleri ve finansman giderleri ilgili buldukları yıllarda doğrudan sonuç hesaplarına aktarılamazken, **özel inşaatlarla ilgili olarak yapılan faaliyet giderleri doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilecektir.** Ancak, burada da nelerin faaliyet gideri nelerin genel üretim gideri olduğu konusunda dikkatli olunması gerekir. İlk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin ayırımında bir zorluk bulunmamaktadır. Genel üretim giderlerinin genel esaslara göre belirlenmesi gerekir. Ancak, burada da yıllara yaygın inşaat işlerinde olduğu gibi, herhangi bir işyeri veya daire satışı olmayan bir işletmenin faaliyet giderleri ve finansman giderleri nedeniyle, düzenlenen gelir tablosunda **"zarar"** görünecektir. Esasen inşaat işlerinin kendine özgü özelliği nedeniyle, **özel inşaat işlerinde de faaliyet giderlerinin inşaat maliyeti içinde gösterilmesinin daha uygun olacağını düşünmekteyiz. Çünkü özel inşaat işlerinde inşaat tamamlanmadan önce yapılan satışlar maliyetler bilinmeyeceği için gelir hesaplarında değil "avans" hesaplarında izlenmektedir.**

Özellikle inşaat işi ile birlikte diğer işleri de birlikte yapan işletmelerde, inşaat işi devam etmekte olduğu halde devam eden inşaatla ilgili genel giderler (faaliyet giderleri) sonuç hesaplarına aktarılarak, diğer işlerden elde edilen kârlar eritilmektedir. Bu tür bir kayıt sistemi vergiyi daha sonraki yıllara kaydırmaktadır. Özel inşaat işlerinde kayıt işlemleri aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

710 Direkt ilkmadde ve mal/.cmc giderleri

720 Direkt işçilik giderleri

730 Genel Üretim giderleri

750 Araştırma ve geliştirme

giderleri 760 Pazarlama, satış

ve dağıtım giderleri 770 Genel

Yönetim Giderleri 780

Finansman giderleri

150 ilk madde ve malzeme

381 Gider tahakkukları

257 Amortismanlar

100 Kasa

İnşaat henüz tamamlanmamışsa dönem sonunda üretim giderleri 151 No.lu hesaba, faaliyet giderleri ile finansman giderleri ise sonuç hesaplarına aşağıdaki şekilde devredilir.

<hr/>	
151 Yarı Mamuller-Üretim	
151.1 Apartman İnşaatı	
151.2 İşhanı İnşaatı	
711 Direkt ilkmadde ve malzeme giderleri yansıtma	
721 Direkt işçilik giderleri yansıtma	
731 Genel üretim giderleri yansıtma	
<hr/>	
711 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri yansıtma	
721 Direkt işçilik giderleri yansıtma	
731 Genel üretim giderleri yansıtma	
710 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	
720 Direkt işçilik giderleri	
730 Genel üretim giderleri	
<hr/>	
630 Araştırma Geliştirme Giderleri	
631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	
632 Genel Yönetim Giderleri	
660 Kısa Vadeli Finansman Giderleri	
751 Araştırma Geliştirme Giderleri yansıtma	
761 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri yansıtma	
771 Genel Yönetim Giderleri yansıtma	
781 Finansman Giderleri yansıtma	
<hr/>	

751 **Araştırma Geliştirme Giderleri yansıtma**

761 Pazarlama Satış Dağıtım

Giderleri yansıtma

771 **Genel Yönetim Giderleri**

yansıtma

781 Finansman Giderleri yansıtma

750 Araştırma Geliştirme Giderleri

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

770 Genel Yönetim Giderleri

780 Finansman Giderleri

_____ / _____
Dönem sonlarında sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesapları 690- Dönem Kân ve Zararı hesabına aktarılır. Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları ise borcuna kaydedilir. Bu hesabın kalanı vergiden önceki dönem kâr veya / ararını gösterir.

B) GELİRLERİN KAYDI

Özel inşaat işleri nedeniyle işletmelerin gelecekte satacağı işyerleri veya konutlar için satış sözleşmelerine istinaden alıcılardan tahsil ettikleri paralar 340- Alınan Sipariş Avansları hesabına alacak kaydedilir. Gayrimenkulun teslim edilmesi halinde ise ilgili satış hesabı alacağı karşılığı bu hesap borçlandırılarak kapatılır. Avans işlemlerine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi yapılacaktır.

_____ / _____
100 Kasa

101 Alınan Çekler

102 **Bankalar**

340 Alınan Sipariş Avansları

_____ , _____ / _____
Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, konut veya işyerinin alıcıya teslim edilmesidir. Teslim işlemi ilgili belediyeden "yapı kullanma izin belgesi"nin alınması veya söz konusu binanın fiilen kullanılmaya başlandığı veya alıcıya teslim edildiği tarih olarak kabul edilmektedir. İnşaat tamamlanmadan maliyet bedeli belli edilemeyeceği için inşaat devam ederken alınan paralar gelir olarak değil "avans" olarak kayıtlarda gösterilir. İşletmelerin, "topraktan satış" olarak tabir edilen satışlarda, inşaat devam ederken aldıkları paraları fatura ile değil, makbuz karşılığı avans hesabında göstermeleri gerekir. Özel inşaat işlerinde katma değer vergisi de "yapı kullanma izin belgesi" alınması ile birlikte doğar. Yapı kullanma belgesinin alıcı tarafından alınması halinde ise, "anahtar teslimi" veya gayrimenkulun alıcıya teslimi ile vergiyi doğuran olay meydana gelir. Gayrimenkul teslim edilmeden fatura düzenlenmiş ise faturanın düzenlenmesi KDV yönünden vergiyi doğuran olayı meydana getirir.

Gayrimenkul teslimlerinde tapuda devir işlemi hukuki tasarrufu meydana getirmekle birlikte, "inşaat halinde veya tapuya tescil yaptırılmadan yapılan gayrimenkul satışlarında vergiyi doğuran olay, arsa payının alıcıya devrinde değil binanın fiili teslimi ile yani "iktisadi tasarruf ile meydana gelir. Diğer bir ifade ile gayrimenkulun tapuya tescilinden önce alıcının tasarrufuna geçmesi ile satışın gerçekleştiği kabul edilmektedir (1)

C) KAZANCIN TESBİTİ VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Özel inşaat işlerinde avans işlemlerinin kapatılması ve satış bedellerinin gelir hesaplarına alınması aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

340 Alınan Sipariş Avansları
120 Alıcılar
600 Yurtiçi Satışlar
391 Hesaplanan KDV

Alınan sipariş avansları senetsiz borç niteliğindedir. Avanslar kayıtlı değerleri ile değerlendirilir. Ancak, yabancı para üzerinden alınan ve alındığı tarihte Türk Lirasına çevrilmeyen avanslar bilanço günündeki kur üzerinden değerlendirilir. **Döviz üzerinden izlenen alacak ve borçlar döviz alış kuru üzerinden değerlendirilir. Sipariş avansları ile ilgili olarak hesaplanan değerlendirme farkları 646- Kambiyo Kârları veya 656- Kambiyo Zararları hesabında izlenir.** Döviz olarak verilen veya alınan sipariş avanslarının değerlemeye tabi tutulup tutulamayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, bu tür avanslar Tek Düzen Muhasebe Sistemi gereği değerlemeye tabi tutulacak, ancak ortaya çıkacak lehte veya aleyhte oluşan kur farkları mali kârın hesabında dikkate alınmayacaktır (2). Avanslar ticari anlamda bir borç niteliğinde olmakla birlikte bilinen anlamdaki borçlardan farklı nitelik taşımaktadır. **Avansın iadesi mümkündür. Avanslarla ilgili olarak meydana gelecek kâr veya zararın avansın ilgili olduğu iktisadi işlemin tamamlandığı dönemde dikkate alınması bu hesabın özelliğine daha uygun düşmektedir.** Vergi idaresinin ve yargının bu konu ile ilgili görüş ve yorumları ortaya çıkan duraksamaları ortadan kaldıracaktır. Satış işleminin gerçekleştiği tarih itibarıyla satılan gayrimenkulun maliyetini göstermek üzere şu kaydın yapılması gerekir.

152 Mamuller
151 Yan Mamuller-Üretim

620 Satılan Mamuller Maliyeti
152 Mamuller

Dönem sonunda ise gelir ve gider hesaplarının yıllara yaygın inşaat işlerinde olduğu gibi 690 No.lu hesaba devredilmesi gerekir.

600 Yurtiçi Satışlar
690 Dönem Kârı veya Zararı

690 Dönem Kârı veya Zararı
620 Satılan Mamuller Maliyeti
630 Araştırma Geliştirme Giderleri
631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri
632 Genel Yönetim Giderleri
660 Kısa Vadeli Finansman

Giderleri

II— İŞLETME FAALİYETLERİNDE KULLANMAK AMACIYLA BİZZAT YAPILAN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNİN MALİYETİ

A) GENEL AÇIKLAMALAR

İşletmede yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalar 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında

izlenir. Yapılmakta olan yatırım projeleri ile ilgili direkt ve endirekt harcamalar bu hesaba borç kaydedilir. Yatırım tamamlandığında ise 258 No.lu hesap "**maddi duran varlıklar**" hesabına (yeraltı ve yerüstü düzenleri; binalar; tesis, makina ve cihazlar..... gibi) devredilir.

Görüleceği üzere, bizzat inşa işlerinde de "genel giderler" yapılmakta olan yatırımın maliyetine aktarılmaktadır. Oysa özel inşaat işlerinde aynı mahiyetteki giderler işin bitirilip bitirilmediğine bakılmaksızın sonuç hesaplarına aktarılabilmektedir. Bu durum yüksek enflasyon dönemlerinde özel inşaat işi yapanların lehine bir uygulamadır. Bir yandan avanslar itibari değerleriyle kayıtlarda gösterilmekte, diğer yandan da bir kısım giderler inşaat bitirilmeden gider yazılabilmektedir. işletmeler yapılmakta olan yatırımlarla ilgili olarak diledikleri kadar yardımcı hesap açabilirler. Örneğin bir fabrika inşaatında, arsa giderleri; etüd ve proje giderleri; binalar; tesis, makina ve cihazlar; sosyal tesisler; diğer yatırım harcamaları gibi yardımcı hesaplar açılabilir. Yardımcı hesapların açılması yatırımla ilgili ayrıntıları görmeyi ve harcamalar hakkında işletme yöneticilerinin ve yatırımla ilgili diğer kişi ve kurumların değerlendirme yapmalarını kolaylaştırır. Bu aynı zamanda aktife alınacak sabit kıymetlerin izlenmesi için de gereklidir. Yardımcı hesaplar, ayrıca, teşvikli yatırımlarda yatırım indirimine esas kısımların izlenmesini de kolaylaştırır. Teşvik ve Uygulama Başkanlığı da "**yatırım takip formu**"nda yatırımla ilgili harcamaların gider yerleri itibariyle ayrımını istemektedir. Bu nedenle 258 No.lu hesap ile ilgili yardımcı hesapların yatırımı ve takip formundaki bilgilere göre açılmasında yarar bulunmaktadır.

Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili harcamalar bir maliyet unsuru oluşturduğundan bu tür harcamaların da özel inşaat işlerinde olduğu gibi maliyet hesaplarında (710, 720, 730, 750, 760, 770, 780 No.lu hesaplarda) izlendikten sonra dönem sonlarında 258 No.lu hesaba devredilebilir. **Ancak bu işlem yapılmadan da yatırımla ilgili giderler 258 No.lu hesabın altında açılacak gider yerleri ve yardımcı hesapların altında izlenebilir.** Örneğin bir işletme kendisi kullanmak için inşa ettiği bir fabrika yatırımını şu şekilde izleyebilir. **258 Yapılmakta Olan Yatırımlar**

- 258.0 Arsa ve Arazi Giderleri
- 258.1 Ana Fabrika Giderleri**
- 258.3 Makina ve Teçhizat Giderleri
- 258.4 İşçilik Giderleri**
- 258.5 Yatırım Dönemi Ortak Genel Gider Paylan
- 258.6 İdari Bina Giderleri**
- 258.7 Finansman Giderleri

B) YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLARLA İLGİLİ

ÖZELLİKLİ DURUMLAR 1) Yatırımın Aktifleştirilmesi

İşlemi KDV Hesaplanmasını Gerektirir

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3/d maddesinde "**Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin (ATİK) işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması**" teslim olarak sayılmıştır. KDV Kanunu'nun 1 O/f maddesinde ise, "**amortisman tabi menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak**

üzere imal veya inşa edilmesi halinde, bunların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre aktife alınmaları veya kullanılmaya başlanmaları vergiyi doğuran olayı meydana getirdiği hükme bağlanmıştır."

İşletmede kullanılmak üzere bi/zut imal veya inşa edilen ATİK'lerin katma değer vergisine esas matrahı bunların "**maliyet bedeli**" olmaktadır (3).

Yatırım harcamalarına ilişkin katına değer vergilen harcamanın yapıldığı dönemde indirim konusu edilebilmektedir. Ancak, indirim imkanı olmayan işletmelerde yatırımlarla ilgili yüklenilen katma değer vergisi, yatırım dönemi süresince işletme üzerinde bir yük olarak kalmaktadır. Ayrıca, yatırım sona erdikten sonra aktife alma işlemi vergiyi doğuran olay olarak sayıldığından, yatırımı bedeli üzerinden ayrıca katma değer vergisi hesaplanması ve hesaplanan bu verginin KDV Kanunu'nun 3 1/ 1. maddesine göre üç yılda ve üç eşit taksitte indirim konusu edilmektedir. **Anılan maddenin 2. bendine göre teşvikli yatırımlarda hesaplanan katma değer vergisinin tamamı aynı dönemde indirilebilmektedir. Teşvik belgeli yatırımlarda aktife alma nedeni ile KDV yatırımı ü/erinde bir yük meydana getirmemektedir.**

Aktifleştirme işleminin aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir. Teşvik belgeli yatırımlarda ise hesaplanan KDV'nin tamamı aynı dönemde indirileceği için 29! No.lu hesap kullanılmayacaktır.

252	Bina Hesabı	1.000
191	İndirilecek KDV	50
291	Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	100
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.000
391	Hesaplanan KDV	150

İşletmelerin imal veya inşa ettikleri her türlü yatırımlarına ilişkin olarak ödedikleri katına değer vergilerinin tamamı, yatırım giderleri 258 No.lu hesapta izlendiği için indirim konusu edilecek, ancak söz konusu iktisadi kıymet aktife alındığı tarih itibariyle KDV Kanunu'nun 3/d ve l O/f maddeleri uyarınca yatırımın maliyet bedeli üzerinden KDV tahakkuk ettirilecektir.

Örneğin satın alınan bir makinanın montajı ve nakliyesi için yapılan harcamalar makinanın bedeli ile birlikte önce geçici mahiyetteki 258 No.lu hesaba kaydedilecek, o dönem söz konusu iktisadi kıymet henüz aktifleştirilmediği için yüklenilen KDV'nin tamamı indirilecek, ancak montaj işlemi tamamlandığı tarih itibariyle iktisadi kıymet ilgili sabit kıymet hesabına alınacak ve aynı zamanda KDV tahakkuk ettirilecektir.

Yapılan yatırımın ilgili "**duran varlık** hesabı "na alınması ile üzerinden amortisman ayırmak mümkün olacaktır.

2) Yatırım Teşvik Primlerinin Durumu

Teşvik belgeli yatırımlarda, devletçe verilen teşvik primleri, yatırımın maliyetinden düşülebileceği gibi, cari yılın geliri olarak da kayıtlara alınabilir. Yatırım teşvik primlerinin yatırım maliyetinden düşülmesi veya gelir olarak kaydedilmesi mükelleflerin tercihine bırakılmıştır (176 No.lu VUK Genel Tebliği) Ancak, mükellefler başlangıçtaki tercihlerini yatırım süresi sonuna kadar değiştiremezler.

3) Kur Farklarının Durumu

Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan kur farklarından sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmaktadır.

Dönem sonundan sonra ortaya çıkan kur farklarının ise maliyete intikal ettirilmesi veya dönem gideri olarak kayıtlara alınması mümkün bulunmaktadır (163 No.lu VUK Genel Tebliği).

VUK'un mükerrer 298. maddesinde ise "**yatırım maliyetine eklenmiş bulunan kur farkları**"nın yeniden değerlendirilmesine tabi tutulamayacağı hükmüne bağlanmıştır. Yeniden değerlendirilme kapsamına girmeyen kur farklarının iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihten sonraki yıllarda tahakkuk etmiş olması ve maliyet bedeline eklenmiş olması gerekmektedir (151 No.lu VUK Genel Tebliği).

III— ÖZEL MALİYET KAPSAMINDA YAPILAN İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile kiralanan gayrimenkulun kullanılması için yapılabilecek kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedelleri TMS'de **264- Özel -Maliyetler** hesabında izlenir.

Kiralanan gayrimenkulle ilgili normal bakım, onarım ve temizleme gibi giderler genel gider olarak hesaplara alınır.

Özel maliyet hesabına alınması gereken harcamalar kiralanan gayrimenkulun değerini sürekli olarak artırmalıdır. **Örneğin kiralanan işyerinin boya ve badana yapılması, kırılan camlarının yenilenmesi binanın değerini devamlı olarak artırıcı mahiyette değildir. Kiralanan işyerinde daha önce bulunmayan bir şeyin (eklenme veya tamamlayıcı parça olabilir) yapılması veya var olan şeyin geliştirilmesi amacıyla yapılan giderlerin "özel maliyet" olarak değerlendirilmesi gerekir.** Özel maliyet kapsamında yapılan harcamalar 264 No.lu hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla amorti edilir. **Özel maliyet bedeli yeniden değerlemeye tabi tutulamaz (VUK, Mükerrer 298. Md.).** Özel maliyetle ilgili Tek Düzen Hesap Planı açıklamaları Vergi Usul Kanunu'nun 272 ve 327. maddeleri hükümlerine paralel olarak yapılmıştır. Özel maliyet nedeniyle yapılan giderler bir maliyet oluşumunu gerektiriyorsa, diğer bir anlatımla işçilik, malzeme veya hizmet kullanılarak yeni bir şey meydana getiriliyorsa yapılan giderler önce "**maliyet hesapları**"nda izlenmelidir. Bu tür harcamaların 740 No.lu hspapta izlenmesinin uygun olacağını düşünmekteyiz.

Bu durumda özel maliyet bedeli ile ilgili olarak ödenen katma değer vergilerinin tamamı aynı dönemde indirilecek KDV olarak değerlendirilir.

Ancak, yapılan yatırım tamamlanınca ilgili maliyet hesabında maliyet unsuruna dönüştürülen tutar 264-Özel Maliyet hesabına devir işlemi yapılmıca, bizzat imal ve inşaat işlerinde olduğu gibi KDV Kanunu'nun 3/d ve l O/f maddelerine göre katma değer vergisi hesaplanması ve hesaplanan KDV'nin anılan Kanunu'nun 31/1. maddesine göre 3 yılda 3 eşit taksitte indirilmesi gerekir.

Burada özel maliyet bedeli kapsamında yapılan yatırım harcamalarının uktifleştirilmesinde KDV hesaplanması gerekmeyeceği şeklindeki görüşlere katılmadığımızı belirtmek isteriz. Özel maliyet bedellerinin de amortismanına tabi iktisadi kıymet olduğu açıktır. Diğer yandan, "**özel maliyet**" hesabına kaydedilmesi gereken giderlerin işletme tarafından satın alınması veya sipariş üzerine imal veya inşa ettirilmesi halinde, yapılan özel maliyet bedeli doğrudan doğruya 261 No.lu hesaba kaydedilir. Bu durumda işi yapandan alınan fatura üzerindeki katma değer vergisinin de amortismanına tabi iktisadi kıymet katma değer vergisi olarak 3 yılda üç eşit taksitte indirilmesi gerekir.

Örneğin 5 yıl süre ile kiralanın işyeri için bir marangoza yaptırılan dolap ve raflar için ödenen 100 Milyon lira tutarındaki özel maliyet bedeline ilişkin kayıt işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
264 Özel Maliyetler	100.000.000
191 İndirilecek KDV	5.000.000
291 Gelecek Yıllarda İnd. KDV	10.000.000
100 Kasa	
	115.000.
000	
_____ ; _____ / _____	

Dönem sonunda amortisman kaydı ise şu şekilde yapılacaktır.

_____ / _____	
770 Genel Yönetim Giderleri	20.000.000
268 Birikmiş Amortismanlar	20.000.000
(Özel maliyet amortismanı)	
_____ / _____	

Kiralanın işyerinin ikinci yılın sonunda boşaltılması halinde amorti edilmeyen 80.000.000 lira **680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları** hesabına alacak kaydedilecek, henüz indirilmeyen KDV tutarı da indirilecek KDV hesabına alınarak indirim konusu edilecektir (4).

Özel maliyet bedeli ile ilgili yatırım veya harcamanın hesap dönemi sonunda tamamlanamamış olması halinde yarını haldeki iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılıp ayrılamayacağı konusu açık değildir. Kanun hükmüne göre amortisman süresi kira süresine bağlıdır. **Hesap dönemi sonu itibariyle henüz tamamlanamamış özel maliyet harcaması üzerinden, iktisadi kıymet kullanıma hazır hale getirilemediği, yıpranma ve aşınma unsurları oluşmadığı, diğer bir anlatımla yatırım henüz amortismanına tabi iktisadi kıymet vasfı kazanmadığı için amortisman ayrılmamalıdır. IV— SONUÇ** işletmelerin gerek taahhüt şeklinde gerek özel inşaat şeklinde gerekse işletmede kullanmak amacıyla yaptıkları inşaat işlerini TMS'de belirtilen hesap grupları ve adları altında, hesap tanımlarına uygun şekilde izlemeleri zorunludur.

İnşaat işi bir imalat işi olduğu için maliyet oluşumunun 710. 720 ve 730 No.lu hesaplarda izlenmesi gerekir. Ancak, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri "**hizmet**" kabul edildiği için yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin 740- Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında izlenmesi, inşaatın devam etmesi halinde ise; dönem

sonlarında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin özel olarak ayrılmış bulunan 17 hesap grubuna: özel inşaat giderlerinin ise, (tamamlanmayan inşaat giderlerinin) 151- Yarı Mamuller-Üretim hesabına; satılmak üzere hazır hale getirilen binaların (daire, dükkan ve büro vb.) ise 152 No.lu Mamuller hesabında veya 15 hesap grubunda boş bulunan stok hesaplarından (154, 155 veya 156) birisinde izlenmeleri gerekmektedir.

işletmelerin satma amacı olmaksızın yaptıkları fabrika, büro, hastane, otel gibi bina ve tesislerin ise önce 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmesi, inşaat tamamlandıktan sonra bu hesap 25 hesap grubundaki ilgili Maddi Duran Varlıklar hesaplarına devredilmelidir. **Kullanılmak veya işletilmek amacıyla imal ve inşa edilen iktisadi kıymetler bir maliyet unsuru oluşturduğu için giderlerin önce 7'li hesap sınıfında izlenmesi ve dönem sonlarında oluşan maliyet tutarlarının 258 No.lu hesaba devredilmesi de mümkündür.** İşletmelerin özel maliyet kapsamında yaptıkları harcamaların ise 264- Özel Maliyet hesabında izlenmesi gerekir. Özel maliyet giderlerinin de

maliyet oluşumu dönemlerinde yapılmakta olan yatırım hesabında olduğu gibi maliyet hesaplarında izlenmeleri, dönem sonlarında ise imalat veya inşaat işi henüz tamamlanmamışsa, oluşan maliyet unsurunun 258 No.lu aktif hesaba devredilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Geçici hesap şeklindeki bu hesap yerine 256 No.lu Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabı da kullanılabilir.

Gerek yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen yatırım harcamaları gerekse özel maliyet hesabında izlenen yatırım giderlerinin inşaat tamamlandıktan sonra ilgili aktif hesaplara alınmaları sırasında, bu işlem **"teslim"** sayıldığı için, maliyet bedelleri üzerinden KDV Kanunu'nun 3/d ve 1 O/f maddelerine göre katma değer vergisi hesaplanması gerekir.

Yıllara yaygın inşaat veya bizzat imal ve inşaat işlerinde, ortak genel giderler ilgili bulunduğu inşaatın maliyetine kaydedilir. Özel inşaat işlerinde ise ortak genel giderlerin payının hesabında ise **"hakediş"** veya **"hasılat"** tutarları dağıtım ölçüsü olarak dikkate alınmaktadır. Birden fazla yıllara yaygın inşaat işinin bir arada yürütülmesi halinde de ortak genel giderlerden her inşaat işinin alacağı payın hesabında **"hakediş"** bedeli kanuni bir dağıtım ölçüsü olmaktadır (GVK Md. 43). Özel inşaat işleri ile inşaat işi dışındaki diğer işlerin bir arada yapılması ve özel inşaat işinde o yıl inşaatın devam etmekte olması veya satış yapılamaması nedeniyle hasılat elde edilemediğinden özel inşaat işine isabet eden ortak genel giderlerden (finansman giderleri dahil) devam etmekte olan inşaat işine pay verilememektedir. Bu durum **"dönemsel-lik ilkesi"** ne ve **"maliyet bedeli"nin** tanımına ters düşmekte ve enflasyon dönemlerinde büyük vergi kaybına neden olmaktadır. Aynı sorun yıllara yaygın inşaat işlerinden o yıl içinde yapılan harcama oranında hakediş alınmaması durumunda da geçerlidir. **Kullanmak veya işletmek amacıyla yapılan inşaat işleri ile özel maliyet kapsamında yapılan inşaat işlerinde ise (yap-işlet-devret modeli yatırımlar dahil) ortak genel giderlerin maliyete hangi ölçüye göre dağıtılması gerektiği belli değildir.** Bize göre, bu gibi durumlarda gerçek maliyetin tesbiti zorunludur. Bu nedenle de açıklık olmayan durumlarda VUK'un 275. maddesindeki **"imal edilen emtia"nın** maliyetinin tespitinde belirtilen genel ilkelerden hareket edilmeli ve işletmeler söz konusu inşaat işlerine ortak genel giderlerden pay vermelidirler. Bu gibi durumlarda maliyet bedelinin doğru şekilde tespit edilebilmesi için **"inşaat giderleri"** de bir dağıtım ölçüsü olarak kullanılmalıdır.

(*) Maliye Bakanlığı E. Gelirler Bařkontrolörü, Yeminli Mali Müřavir.

[\(1\)](#) Danıştay 4. Dairesi'nin 3.6.1976 Gün ve E: 1975/2216; K/1422 Sayılı Kararı.

(2) Gürcan GNESER, "Dövize Bağlı Avanslar Değerlemeye Tabi Tutulabilir mi?" **Yaklaşım**, Ocak: 1995, Sayı: 25, s: 116.

(3) Sakıp ŞEKER, "işletmede Kullanılmak Üzere Bizzat imal veya inşa Edilen ATIK'lerde KDV İndirimi ve Bazı Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 1991/6 s: 30.

(4) Sakıp ŞEKER, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Özel Maliyet Bedeli", **Yaklaşım**, Ocak 1994 Sayı: 13, s: 46-58

