

3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

3.1. İNŞAAT İŞLETMELERİ ÖZELLİKLERİ VE KULLANILAN DEFTER VE BELGELER

İnşaat işletmeleri de diğer işletmelerde olduğu gibi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın öngördüğü defter ve belgeleri tutmak zorundadır.

Zorunlu defterlere (yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri vs.) ek olarak, inşaat şirketlerinin isteğe bağlı olarak; şantiye günlük defteri, röleve defteri, ataşman defteri, puantaj defteri, sürveyan defteri, yeşil defter gibi sektöre özel defterleri de yıllarca tuttuğu bilinmektedir. Ancak günümüz teknoloji ve bilgi sistemlerinde inşaat sözleşmeleriyle ilgili her türlü bilgi bilgisayar ortamından elde edilebilmektedir (Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan ve Acar, 2011). Bu defterlerin bir kısmı artık tutulmamakta bilgisayar entegre programlarından gerekli bilgiler elde edilmektedir. Uygulamada bilgisayar yazılımlarının etkin bir şekilde kullanılması ile birlikte, bu defterlerin görevleri yazılımın içinde bir araç çubuğunda çıkan listede bir başlık haline getirilmiştir. Başlık tıklandığında verilerin işlenmesi için bir menü ile ekrana gelmekte ve istenirse rapor da almak mümkün olabilmektedir (Şengel ve diğerleri, 2013, s. 15).

Şantiye defteri: İşin ilerleyişinin, inşaat giren ihrazatın, fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarının, çalışan işçi sayısının ve çalışan makinelerin takip edildiği bir defterdir. Ancak bu defterin görevleri yazılımlarda menü içinde çeşitli başlıklara dağıtılmıştır ve hatta bazıları da gereksiz olduğu için kaldırılmıştır.

Röleve defteri: Ataşman defterine kaydedilen inşaat işlemlerinin tamamlanmasından sonra denetçiler (sürveyanlar) tarafından sonuçların basit krokilerinin kaydedildiği defterlerdir. Artık inşaat işletmeleri çok daha profesyonel çizimleri ayrıntılı bir şekilde çizebilmektedir.

Sürveyan defteri: Denetçilerin inşaat işine ilişkin bilgilerin yazıldığı defterdir. Yazılımlarda inşaat işine ilişkin projenin hazırlanması ile birlikte inşaat bilgilerinin de sisteme girilmesi gerekmektedir. Bu nedenle böyle bir deftere artık günümüzde ihtiyaç kalmamıştır.

Ataşman defteri: İnşaat esnasında esas projede olmayan işlerin şekil ve boyutlarını gösteren çizim ve sayısal bilgiler tutulur. Uygulamada metraj ve ataşman işlemleri bilgisayar programlarında aynı menüden takip edilmektedir.

Yeşil defter: İki ara hakediş dönemi arasında yapılan inşaat işlerini ve çeşitlerini gösteren defterdir. Ayrıca söz konusu inşaat işlerinin yaklaşık maliyet hesaplamalarına dayalı hakediş tutarları da oluşturulur. Bu defter de yazılım programları ile bilgisayar ortamında tutulmaktadır.

Hakediş raporu: Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, özel idareler, belediyeler, müteahhitler, inşaat, makine ve elektrik mühendisleri, mimarlar tarafından kullanılan, müteahhidin veya taşeronun; uhdesindeki sözleşmeye göre inşaatla gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihzarat karşılığı tahakkuk eden alacağıdır. Hakedişler düzenlenmelerini takiben ilgililer tarafından kontrol edilerek, varsa gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra ita amiri tarafından onaylanır ve tahakkuk ettirilerek, faturası düzenlenir. Daha sonra ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Hakediş raporları kümülatif olarak, işin bitimine kadar müteselsil sıra numaralı olarak hazırlanan belgelerdir. İş yaptıran idare tarafından sözleşmede belirtilen yükümlülüklerin müteahhit tarafından yerine getirildiğinin tutanak ile tespitinin ardından düzenlenen hakedişe ise "Kesin Hakediş" adı verilmektedir. İşin sahibi idare tarafından varsa eksikliklerin tamamlanmasının ardından düzenlenen nihai hakedişe ise "Son Hakediş" adı verilmektedir (Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan ve Acar, 2011).

3.2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI

"TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı'nda belirtildiği üzere maliyet "*Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.*"

İşletmede üretilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin oluşumunun belirlenip izlenmesi, etkin bir maliyet muhasebesinin varlığı ile mümkündür. Maliyet muhasebesi

sisteminin tanımını “*Bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür*” şeklinde yapabiliriz (Akdoğan, 2009).

Tekdüzen Hesap Planı’nda 7. Grup maliyet hesaplarına ayrılmıştır. Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır (Akdoğan, 1994).

İnşaat işletmelerinde maliyet kavramını incelediğimizde maliyetler üretim açısından oluşmaktadır. Üretim açısından maliyet ise işletmenin faaliyet konusu ile ilgili mamül ve hizmetleri elde etmek adına harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değeridir (Şenlik, 2018).

3.2.1. Maliyet Unsurları

İnşaat sektöründe maliyeti oluşturan giderler diğer işletmelerde olduğu gibi fonksiyonel olarak ayrıldığında;

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden

oluşur.

İnşaat maliyetine dahil edilmeyip doğrudan faaliyet dönem gideri olarak kaydedilen gider unsurları ise aşağıdaki gibidir:

- Araştırma geliştirme giderleri
- Pazarlama satış ve dağıtım giderleri
- Genel yönetim giderleri
- Finansman giderleri

İnşaat sektöründe en önemli maliyet unsurları olması bakımından;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçi ücret ve giderleri,
- Taşeron giderleri,
- Diğer işletme giderleri

aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzeme giderleri, mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve malzemeye ait üretimler ile ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsamaktadır (Akdoğan, 2009).

Toplam maliyetler içerisinde önemli yer tutan ilk madde ve malzeme giderleri mamul maliyetine yüklenebilme durumlarına ve kullanılış amaçlarına göre iki gruba ayrılır (Erden, 1997):

- **Direkt ilk madde ve malzeme giderleri:** Üretilen mamulün bünyesine giren ve hangi mamul veya mamul grubu için kullanıldıkları izlenebilen ilk madde ve malzeme giderleridir. Örneğin çimento, demir, tuğla gibi malzemeler direkt ilk madde ve malzeme gideri olarak nitelendirilir.

- **Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri:** Üretilen mamulün bünyesine girmekle beraber mamulün belirli bir unsuru olmayan yardımcı madde giderleri ve üretim işlemi sırasında mamulün bünyesine girmemekle beraber onsuz mamulün elde edilmesi olanaksız olan ve dolayısıyla üretimi

kolaylaştıran her türlü işletme malzemeleri giderlerini içermektedir. Örneğin çivi, vida, tel gibi malzemeler endirekt ilk madde ve malzeme gideri olarak nitelendirilir.

3.2.1.2. İşçi Ücret ve Giderleri

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen (esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarı kapsayan giderlerdir (Akdoğan, 2009).

İşçilik maliyetlerini (giderlerini) özellikle malzeme maliyetlerinden ayıran birtakım unsurlar vardır. Bu özellikler aşağıdaki gibidir:

- İşçilik stok yapılma olanağı olmayan bir maliyet unsurudur.
- İşçilikler yapılan işin yanı sıra üzerinde çeşitli ekler yapılabilen bir maliyet unsurudur. İşçilik maliyetlerine SSK işveren payı, ücretli izin ve fazla mesai gibi ekler yapılabilmektedir.
- Emegın karşılığı olarak işçinin aldığı ücret bir gelirdir. Bunun hesaplanması ve belli dönemlerde ödenmesi gerekir. Bu da mali ve sosyal mevzuatlar açısından idari ve mali sorumluluklar yükler. (Örneğin bordro düzenleme, vergilerin ilgili kurumlara yatırılması) (Bursal ve Ercan, 1990).

İşçilik giderleri diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi direkt ve endirekt olarak ikiye ayrılabilir.

- **Direkt İşçilik Giderleri:** Mamul ya da hizmetlerle ilgili işlerde doğrudan çalışan ve mamul ve hizmet maliyetlerine doğrudan yüklenebilen işçilik giderleridir. Örneğin belirli bir projede ya da inşaatla çalışan boyacılar, kaynakçılar, duvarcılar örnek verilebilir. İnşaat sektörünün özelliğinden kaynaklanan, inşaatlarda kısa ya da geçici süre ile çalıştırılan işçilerle ilgili giderler de bu kapsamda değerlendirilebilir.

- **Endirekt İşçilik Giderleri:** Üretim faaliyetlerine doğrudan yüklenebilen iş gücü dışında kalan ve üretim faaliyetlerinin çeşitli aşamalarında yardımcı ve destek hizmetleri yerine getiren işçilik giderleridir. Örneğin, temizlik işçileri, birden fazla inşaatla çalışan kamyon, vinç gibi iş makinelerini kullanan işçilerin ücretleri ve maaşları, yardımcı işçilikler endirekt işçilik giderleridir.

3.2.1.3. Taşeron Giderleri

Taahhüt edilen inşaat işinin bazı bölümlerinin sorumluluğu ana taahhüt işletmesinde kalmak üzere taşeronlara devredilmesi suretiyle taşeronlara yaptırılan işlerin bedelleri bu grupta takip edilir.

Günümüzde bir inşaatın tamamının müteahhit işletmeler tarafından, işletmenin tüm inşaat faaliyetlerini başından sonunda kadar kendi işçileri veya araç gereç ve malzemeleri ile yerine getirmeleri pek karşılaşılan bir durum değildir. Uzmanlık ve ileri teknik uygulamaları gerektiren işlerde ana müteahhitlerin, ikinci derece müteahhit işletmelere (taşeron) yapımını devrettiği iş alanları sürekli artmaktadır.

Taahhüt edilen inşaat işinin bazı bölümlerinin, sorumluluk ana taahhüt işletmesinde kalmak üzere taşeronlara devredilmesinin nedenleri vardır. Bunlardan bazıları şu şekilde sıralanabilir:

- Taşeronlar inşaat endüstrisinin bazı alanlarında uzmanlaşmış çalışanlara sahiptirler. Bu nedenle o alanlara giren işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yapabilirler.
- İnşaatın bazı bölümlerinin yapılması özel makine ve teçhizatın kullanımını gerektirir. Bu araçlara sahip taşeronlara iş yaptırmak, bu araçları satın almaktan daha ekonomik olabilmektedir.
- İnşaat taahhüt işleri riskli bir faaliyet alanıdır. Ayrıca büyük sermaye gerektirmektedir. Taahhüt edilen işlerin bir bölümünün taşeron firmalara devredilmesi finansal riskin dağıtılmasına ve sermaye yetersizliğinin giderilmesine olanak sağlamaktadır.

3.2.1.4. Diğer işletme giderleri

Taahhüt maliyetlerine doğrudan yüklenebilen malzeme, işçilik ve taşeron giderlerinin dışında kalan giderlerin tümü diğer işletme gideri olarak nitelendirilir. Bunlar üç grupta toplanabilir:

- **Diğer Direkt Giderler:** Taahhüt işlerinin gerçekleştirilmesi esnasında malzeme, işçilik ve taahhüt giderleri dışında inşaat ile ilgili başka direkt giderler ortaya çıkabilir. Örneğin, sözleşme giderleri, resim ve harçlar, proje giderleri, şantiye giderleri, makine ve teçhizat kiralari, teknik danışma ücretleri gösterilebilir.

- **Genel Üretim Giderleri:** İnşaat taahhüt işleri ile doğrudan ilişkisi kurulabilen direkt malzeme, direkt işçilik ve taşeron giderleri dışında kalan üretimler ile ilgili olarak katlanılan bütün giderler genel üretim gideri olarak sınıflandırılır. Bir giderin genel üretim gideri olabilmesi için üretimlerle ilgili bir gider niteliği taşıması ve maliyetlere doğrudan değil, ancak bazı dağıtım ölçüleri yardımıyla yüklenebilmesi gerekir.

- **Genel Yönetim Gideri:** Genel yönetim giderleri, üretim işletmelerinde, üretim işlevi dışında kalan ve diğer işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili işlevlere ait katlanılan tüm giderleri kapsamaktadır.

3.2.2. Kullanılacak Hesaplar 7/A ve 7/B Seçenekleri ve Özellikleri

Maliyet muhasebesi uygulamalarında esneklik sağlamak üzere 7/A ve 7/B olarak seçenekler sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesini ve defteri kebirde izlenmesini kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik sağlanmıştır.

1 ve 2 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde "IV-Düzenlemenin Kapsamı" başlıklı bölüme göre, ek mali tabloları düzenlemekte olan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu olan 7/A seçeneğinde giderler, esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Giderlerin fonksiyon esasına göre kaydedilirken yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de gider yerlerine göre izleneceği belirtilmiştir.

Ek mali tablo düzenlemek zorunda olmayan ticaret işletmeleri, küçük hizmet işletmeleri ve küçük üretim işletmelerinden isteyenlerin, giderlerin izlenmesinde 7/B seçeneğini uygulayabileceği belirtilmiştir.

3.2.2.1. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları

Bu seçenekte giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenmiştir. Gider çeşitleri ve gider yerleri de yardımcı defterlerde izlenmektedir. Maliyet hesap gruplarının, çeşitlerinin ve gider yerlerinin kod numaraları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları¹²

700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

71. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

710. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hesabı

711. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı

712. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Fiyat Farkı

713. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı

¹² Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden bağımsız çalışması durumunda bu grup çalıştırılır.

72. Direkt İşçilik Giderleri

- 720. Direkt İşçilik Giderleri
- 721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
- 722. Direkt İşçilik Ücret Farkları
- 723. Direkt İşçilik Süre Farkları

73. Genel Üretim Giderleri

- 730. Genel Üretim Giderleri
- 731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
- 733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Giderleri
- 734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

74. Hizmet Üretim Maliyeti

- 740. Hizmet Üretim Maliyeti
- 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
- 742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

75. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

- 750. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
- 751. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 752. Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları

76. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri

- 760. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri
- 761. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 762. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı

77. Genel Yönetim Giderleri

- 770. Genel Yönetim Giderleri
- 771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı

78. Finansman Giderleri

- 780. Finansman Giderleri
- 781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
- 782. Finansman Giderleri Fark Hesabı

Gider Hesapları dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borçlarına kaydedildiği hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte yazılır.

Gider Yansıtma Hesapları fiili maliyetlerin uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, bunlara (standartlara) göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

Fark Hesapları önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları borç ve alacak kalanı verebilirler.

3.2.2.1.1. 70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

Bu grupta yer alan hesaplar genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıların kurulmasını sağlamak amacıyla kullanılır. Bu hesaplar Bağımsız Maliyet Muhasebesi Sistemi'ni tercih eden firmalarda kullanılır.

3.2.2.1.2. 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Bu grupta yer alan hesaplar, üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi mamulden ne kadar tüketildiği, ekonomik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilk madde ve malzemelerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarını kapsar.

3.2.2.1.3. 72 Direkt İşçilik Giderleri

Bu grup mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya verilebilen işçilik giderleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

3.2.2.1.4. 73 Genel Üretim Giderleri

Bu grup, işletmenin üretim ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan giderlerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

3.2.2.1.5. 74 Hizmet Üretim Maliyeti

Bu grup hizmet işletmeleri ile ilgilidir. Hizmet işletmelerinde 71, 72 ve 73 gruplarda yer alan hesaplar kullanılmaz. Bu hesaplar yerine bu gruptaki hesaplar kullanılır. Hizmet işletmelerinin üretim maliyetlerinin izlenmesinde kullanılan hesaplar bu grupta yer alır.

Otel işletmeleri, taahhüt işleri yapan inşaat işletmeleri, taşıma sektörü vb. hizmet üreten firmalardan 71, 72 ve 73 grupları kullanmayan firmalar bu gruptaki hesaplar aracılığı ile maliyetlerini izlemektedirler.

3.2.2.1.6. 75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Bu grup, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur. Türkiye Muhasebe Standartları'na göre araştırma faaliyeti, yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı denemelerdir. Geliştirme faaliyeti ise, ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, mamul, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

3.2.2.1.7. 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

Pazarlama fonksiyonunun gerektirdiği giderlerin izlenmesinde kullanılan, pazarlama, satış ve dağıtım ile ilgili gider yerlerinin toplandığı gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

3.2.2.1.8. 77 Genel Yönetim Giderleri

Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan işlemlerdir. İşletmenin yönetim fonksiyonu ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır. İşletmenin esas faaliyeti ile doğrudan ilişkili olan genel üretim ve pazarlama faaliyeti dışındaki genel giderleri de bu grupta takip edilmektedir.

3.2.2.1.9. 78 Finansman Giderleri

Bu grupta işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan varlıkların ve varlıkların maliyetine eklenmiş bulunana faiz ve benzeri giderlerle, yansıtma ve fark hesapları yer almaktadır.

3.2.2.2. 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gider çeşitlerinin ana bölümlenmesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Bu uygulamada; giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır:

79. Gider Çeşitleri

- 790. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
- 791. İşçi Ücret Ve Giderleri
- 792. Memur Ücret Ve Giderleri
- 793. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
- 794. Çeşitli Giderler
- 795. Vergi, Resim Ve Harçlar
- 796. Amortisman Ve Tükenme Payları
- 797. Finansman Giderleri
- 798. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799. Üretim Maliyet Hesabı

Gider Çeşitleri hesaplarının işleyişi şöyledir:

Giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790 – 797 No.lu çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

Üretim ve hizmet işletmelerinde, maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, “798 - Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı” alacağı ile “799 - Üretim Maliyet Hesabı” ve “630 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri”, “631 - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri”, “632 - Genel Yönetim Giderleri”, “66 - Finansman Giderleri” grubunun ilgili hesabına, “680 - Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesaplarının ilgili olanlarına veya aktifleşmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “799 – Üretim Maliyet Hesabı”, üretim işletmelerinde “151 Yarı Mamuller - Üretim” ve “152 Mamuller” hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise “622 - Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”na devredilerek kapatılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007).

3.3. ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

3.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşlerinde Maliyet

Yap-Sat inşaat işletmeleri kendi adlarına konut ya da işyeri yapmaktalar ve aynı şekilde kendi adlarına satmaktadırlar. Bu bağlamda Özel (Yap-Sat) inşaat işletmelerinin üretim işletmeleri olarak nitelendirilebileceğini daha önce belirtmiştik. Bu nedenle özel inşaat işletmeleri maliyetleri belirlerken üretim işletmeleri ile benzer şekilde hesaplamalar ve politikalar belirleyecektir. Özel inşaat işletmeleri bu bağlamda 7/A ya da 7/B seçeneklerinden birini seçerek bu yönde maliyet muhasebelerini gerçekleştireceklerdir. Genel muhasebeden bağımsız bir maliyet muhasebesi sistemi oluşturulmuş ise bağlantı hesapları da kullanılması gerekecektir.