

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.

3.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzemeler alındığında 15 grubundan “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabına borç kaydedilir. İlgili ilk madde ve malzeme üretime sevk edildiğinde 7/A seçeneğine göre 71 grubundan “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme” hesabına borç, “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabının alacağına kaydedilir. 7/B seçeneğini kullanan işletmeler “790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabına borç olarak kaydetmeleri gerekmektedir.

Örnek: Özel inşaat yapan SARP işletmesi bina inşaatında kullanılmak üzere 20.000 TL’lik çimentoyu peşin olarak satın almış ve 12.000 TL’lik çimentoyu üretimde kullanmıştır.

İlk madde ve malzeme niteliğindeki çimentonun alınmasıyla ilgili olarak yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	20.000		
01 Bina İnşaat Deposu			
001 Çimento			
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600		
100 KASA		23.600	

7/A seçeneğine göre çimentonun üretime sevk edilmesiyle ilgili kayıt aşağıdaki gibidir:

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	12.000		
01 Bina İnşaatı			
01 Çimento			
150 İLK MAD. VE MALZ. HS.		12.000	
001 Çimento			

7/B seçeneğine göre çimentonun üretime sevk edilmesiyle ilgili kayıt aşağıdaki gibidir:

790 İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.	12.000		
01 Bina İnşaatı			
01 Çimento			
150 İLK MAD. VE MALZ. HS		12.000	
001 Çimento			

3.3.1.2. İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

7/A seçeneğini kullanan bir özel inşaat işletmesi için işçilik giderleri “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlenir. İşçilikle ilgili gider oluştuğunda “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına borç olarak kaydedilir. 7/B seçeneğinde ise “791 İşçi Ücret ve Giderleri” hesabında izlenir ve gider oluştuğunda bu hesaba borç olarak kaydedilir.

Örnek: SARP işletmesi inşaatında çalışan işçisinin brüt ücreti 3.000 TL’dir.

A işçisinin bordrosu aşağıdaki gibi olacaktır:

SGK Primi	: 420 TL
İşsizlik Sigortası	: 30 TL
Damga Vergisi	: 22,70 TL
AGİ	: 152,21 TL
Gelir Vergisi	: 382,50 TL
Net Maaş	: 2.144,73 TL
SGK Primi İşveren	: 615 TL
İşsizlik İşveren Payı	: 60 TL

7/A seçeneğine göre A işçisinin maaşı tahakkuk ettirildiğinde yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.	3.675	
01 Bina İnşaatı		
10 İşçilik Giderleri		
10 Brüt Ücret 3.000		
11 SSK İşv. Payı 615		
12 İşsiz. İşv. Payı 60		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	152,21	
01 Asgari Geçim İndirimi		
360 ÖDE. VERG. FON.		405,27
10 Gelir Vergisi 382,50		
11 Damga Vergisi 22,77		
361 ÖDE. SOS. GÜV. KES.		1125
10 SSK İşçi 420		
11 İşsizlik İşçi 30		
12 SSK İşveren 615		
13 İşsizlik işveren 60		
335 PERSONELE BORÇLAR		2.296,94
10 Net Ücret 2.144,73		
11 Asgari Geçim 152,21		

7/B seçeneğine göre A işçisinin maaşı tahakkuk ettirildiğinde yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİD. HS.	3.675		
01 Bina İnşaatı			
10 İşçilik Giderleri			
10 Brüt Ücret 3.000			
11 SSK İşv. Payı 615			
12 İşsz. İşv. Payı 60			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	152,21		
01 Asgari Geçim İndirimi			
360 ÖDE. VERG. FON.		405,27	
10 Gelir Vergisi 382,50			
11 Damga Vergisi 22,77			
361 ÖDE. SOS. GÜV. KES.		1125	
10 SSK İşçi 420			
11 İşsizlik İşçi 30			
12 SSK İşveren 615			
13 İşsizlik işveren 60			
335 PERSONELE BORÇLAR		2.296,94	
10 Net Ücret 2.144,73			
11 Asgari Geçim 152,21			

3.3.1.3. Taşeron Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat işletmeleri yaptıkları inşaatın bir bölümünü ya da nitelikli kısmını başka taşeron işletmelere devredebilirler. Bu durumda “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına borç olarak kaydedilir.

Örnek: SARP İşletmesi elektrik işlerini “B” taşeron firmasına devretmiştir. İlgili taşeron firma işçilik giderleri ile ilgili olarak 2.000 TL + KDV’lik faturayı işletmeye ibraz etmiştir.

7/A seçeneğine göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.	2.000		
10 Bina			
20 Taşeron İşçilik			
191 İNDİRİLECEK KDV	360		
100 KASA		2.360	

7/B seçeneğine göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİD. HS.	2.000		
10 Bina			
20 Taşeron İşçilik			
191 İNDİRİLECEK KDV	360		
100 KASA		2.360	

3.3.1.4. Diğer İşletme Giderleri

Özel inşaat işletmelerinde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında hangi inşaat işine ne kadar yapıldığı dağıtım ölçüsüne gerek kalmadan tespit edilebilen giderler, diğer direkt giderler olarak isimlendirilir.

Örnek: SARP işletmesi B inşaatından kaynaklanan hafriyat işinden kaynaklanan 20.000 TL + KDV'yi çek düzenleyerek ödemiştir.

7/A seçeneğine göre yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000		
03. Diğer Direkt Giderler			
01. Hafriyat İşlemleri			
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖD. EM.		23.600	

7/B Seçeneğine göre yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir:

793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ.	20.000		
03. Diğer Direkt Giderler			
01. Hafriyat İşlemleri			
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖD. EM.		23.600	

3.3.2. Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri

Özel inşaat işletmelerinin de diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi dönem sonlarında envanter çıkarmaları ve dönem sonu finansal tablolarını düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır. Özel inşaat işletmeleri yürüttükleri inşaat faaliyetlerini aynı dönem içinde bitirebilir ya da bu faaliyetler bir sonraki döneme sarkabilir. Bu bağlamda yapılması gereken dönem sonu kayıtlarının buna göre düzenlenmesi gerekir. Aynı dönem içinde tamamlanmayan inşaat faaliyetlerinin “151 Yarı Mamuller” hesabında, yürütülen inşaat faaliyetlerinin tamamlanması durumunda ise “152 Mamuller” hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Özel inşaat işletmelerinde yürütülen inşaat faaliyetinin ay sonlarında ilgili üretim hesabına aktarımında kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

151. YARI MAMULLER – ÜRETİM	XXX		
151.01 İşyeri / Daire			
711. DİREKT İLK MAD. ve MALZ. GİD. YNS.		XXX	
711.01 İşyeri / Daire			
721. DİREKT İŞÇİLİK GİD. YNS.		XXX	
721.01 İşyeri / Daire			
731. GENEL ÜRETİM GİD. YNS.		XXX	
731.01 İşyeri / Daire			

Yürütülen inşaat işlerinin tamamlanması durumunda “151 Yarı Mamuller” hesabından “152 Mamuller” hesabına maliyet tutarlarının aktarılması gerekecektir. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

152. MAMULLER	XXX		
152.01 İşyeri / Daire			
151. YARI MAMULLER ÜRETİM		XXX	
151.01 İşyeri / Daire			

Dönem sonlarında yansıtma hesapları ile fonksiyonel gider hesapları karşılıklı olarak kapatılır:

31.12.20-			
711. DİREKT İLK MAD. ve MALZ. GİD. YNS.	XXX		
711.01 İşyeri / Daire			
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YNS.	XXX		
721.01 İşyeri / Daire			
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YNS.	XXX		
731.01 İşyeri / Daire			
710. DİREKT İLK MAD. ve MALZ. GİD.		XXX	
710.01 İşyeri / Daire			
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		XXX	
720.01 İşyeri / Daire			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		XXX	
730.01 İşyeri / Daire			

3.3.3. Özel İnşaat İşletmelerinde Satışlar

Özel inşaat ve onarım işletmeleri, imal ettikleri yapıları (konut-işyeri-villa vb.) inşaat tamamlandıktan sonra satabilecekleri gibi, inşaat faaliyetleri devam ederken de satabilirler. Ancak, uygulamada inşaat devam ederken yapılan satışlar, özel sözleşme veya satış vaadi sözleşmesi ile gerçekleştirilmektedir. Satış işlemine konu taşınmaza ilişkin tapu dairesinde yapılacak devir işlemleri ancak inşaat tamamlandığında söz konusu olacağından sözleşmeye istinaden yapılan satış karşılığı alınacak bedel, muhasebe açısından “avans” niteliği taşıyacaktır (Demir, 2018, s. 67).

Özel inşaat ve onarım işletmeleri tarafından imal edilerek tamamlanan yapılar (konut-işyeri-villa vb.) “151 Yarı Mamuller – Üretim” hesabından “152 Mamuller” hesabına alınır ve satış yapılınca kadar da bu hesapta takip edilir. Satış fiilen gerçekleştirildiğinde “600 Yurt İçi Satışlar” hesabına alacak kaydedilirken ilgili aktif hesap borçlandırılır. Aynı zamanda üretim maliyeti bilindiğinden “620 Satılan Mamuller Maliyeti” hesabına borç kaydedilirken “152 Mamuller” hesabına alacak kaydedilerek mamul stoklarından da çıkışı yapılır (Demir, 2018, s.67).

100 KASA	XXX	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		XXX
391 HESAPLANAN KDV		XXX
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	XXX	
152 MAMULLER		XXX

Özel inşaat ve onarım işletmelerinin, satış amaçlı olarak imal ettikleri yapıları, kendi ihtiyaçları için de kullanmaları mümkündür. Buna göre yapılacak muhasebe kaydı, “152 Mamuller” hesabından “252 Binalar” hesabına aktarma şeklinde olacaktır (Demir, 2018, s.67).

252 BİNALAR	XXX	
152 MAMULLER		XXX

3.4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Yukarıdaki bölümlerde yapılan açıklamalardan da bilindiği üzere, inşaat işleri işletmenin kendi adına yap sat amacı ile yapılabildiği gibi, işletmelerin, özel kişiler ve kamu kurum-kuruluşları adına, bir bedel karşılığı üstlenerek taahhüt biçiminde yaptıkları inşaat işleri de bulunmaktadır. Özel inşaatlar üretim işletmesi niteliği taşıırken, taahhüt işleri yapan firmalar hizmet üretim işletmeleridir. İnşaat taahhüt işleri de iki biçimde ortaya çıkmaktadır:

1. Yapılan inşaatlar bir takvim yılını geçmiyorsa inşaat ve onarım taahhüt işleri olarak,
2. Yapılan inşaatlar bir takvim yılını geçiyorsa yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri olarak.

3.4.1. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt İşleri¹³

Bir takvim yılını geçmeyen taahhüt işlerinde muhasebe uygulamaları, aynı muhasebe döneminde yapıldığı için gelirin ve giderin ölçümünde herhangi bir sorun yaşanmamakta ve inşaat geliri ile gideri aynı dönemde eşleşebilmektedir. Dönem içinde yapılan inşaat maliyetleri “740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ” hesabında izlenmekte, dönem sonlarında ise “741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA” hesabı alacağı ile “622 SATILAN HİZMET MALİYETİ” hesabına aktarılmaktadır. Dönem içinde alınan hakediş bedelleri de “350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ” hesabında izlenmekte ve dönem sonlarında geçici kabul ve kesin kabul ile dönemin “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” ya da yurt dışı taahhüt işlerinden tahsil edilen tutarlar “601 YURT DIŞI HASILAT” hesabına aktarılmaktadır.

Vergi uygulamaları açısından; gayrimenkullerin alım satım ve inşa işleri ile devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir (GVK, m.37). Safi kurum kazancının tespitinde ise, GVK’nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (KVK, m.6/2).

¹³ Aynı yıl içinde başlanılıp bitirilen inşaat ve onarım taahhüt işleri.