

# İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARI VE KAZANCIN TESBİTİ

SAKIP ŞEKER \*

## 1—GENEL AÇIKLAMA

İnşaat işleri esas olarak beş değişik şekilde yürütülmektedir. Bunlar sırasıyla;

**1— Taahhüt şeklinde yürütülen inşaat işleri** a Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri, b Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarma işleri.

## 2—Özel İnşaat İşleri

a Kendi nam ve hesabına bina inşaa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri (Yapı salıncılık), b Kat karşılığı inşaat işleri (konut ve işyeri inşaatları),

c Satmak amacı olmaksızın kendi arsa veya arazisi üzerine ya da gecekondular olarak başkalarının arazileri üzerine bina inşaa edilmesi (Genellikle konut amacı ile yapılan inşaatlar).

## 3—İktisadi İşletmeler Tarafından Satmak Amacı Taşımayan, İşin Yürütülmesi Amacıyla Yapılan İnşaat İşleri

işyeri amacıyla bizzat inşaa edilen büro, fabrika, tesis vb. inşaatlar.

## 4—Özel Maliyet Kapsamında Yapılan İnşaat İşleri

## 5—Konut Yapı Kooperatiflerince Yürütülen İnşaat İşleri (1)

Ticari işletmeye ait olmayan ve ticari amaç taşımayan inşaat işleri incelememiz dışındadır. Konut yapı kooperatiflerince yürütülen inşaat işleri ise bazı özellikleri nedeniyle ayrı bir inceleme konusu edilecek boyutta ve önemdedir. Bu nedenle konut yapı kooperatiflerince yürütülen inşaat işlerinde izlenecek kayıt düzenine bu yazımızda yer verilmeyecektir.

İnşaatın taahhüt şeklinde mi yoksa özel inşaat şeklinde mi gerçekleştirilmesi, kazancın tesbiti yönünden önem taşımaktadır. Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TMS)'de inşaat işlerinde izlenmesi gereken hesaplar, inşaatın yapılış şekline ve amacına göre değişik hesap ve şekillerde açıklanmış bulunmaktadır. Aşağıda değişik şekil ve amaçlarla yapılan inşaat işlerinde; gider ve gelirlerin izlenmesi gereken hesaplar ile dönem sonu işlemleri TMS çerçevesinde açıklanacaktır.

## II— İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETİN TESBİTİ

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere ait gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Gayrimenkullerde maliyet bedeline "satın alma bedeli"nden başka, mevcut bir binanın satın

alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin de ilave edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Kanunu'nun 271. maddesinde ise, inşaa edilen binalarda inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer denilmiştir. Satın alma bedelinden ne anlaşılması gerektiği kanonda tam olarak açıklanmamıştır. Kanon metninde ifade edilen binadan yol, köprü, baraj gibi inşaat ve tesisleri de anlamak gerekmektedir. tş Kollan Tüzüğünde inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, baktın, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır, imar Kanunu'nda ise yapı deyiminin, "karada ve soda daimi veya geçici, resmi veya özel, yeraltı ve yerüstü inşaata ile bunların ilave, değişiklik ve tamirine, sabit ve müteharrik tesislerini" ifade ettiği belirtilmiştir.

Görüleceği üzere Vergi Usul Kanunu'nda, inşaat veya gayrimenkullerin maliyet bedellerinin nelerden meydana geldiği konusunda yeterli açıklık yoktur. Bu boşluk diğer mevzuat ve içtihatlarla doldurulmaya

çalışılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak kazancın tespit şekline ait açıklamalar ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 4244. maddelerinde yer almaktadır. Özellikle özel inşaat işleri ile ilgili kazancın tesbiti konusunda vergi kanunlarında yeterli açıklık yoktur, inşaat işlerinde maliyet bedeline şu gider unsurlarının dahil edileceği anlaşılmaktadır.

—Özel inşaat işlerinde arsa tedariki, (bizzat imal ve inşaat işleri ile yapı kooperatiflerince yapılan inşaatlar dahil),

—Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesi için yapılan harcamalar,

—inşaatla ilgili her türlü malzeme giderleri,

—inşaat işinde çalışan işçi ve memurların ücretleri,

—inşaat işi ile ilgili vergi, resim, harç ve benzeri ödemeler,

—inşaat işi ile birlikte başka işlerin veya birden fazla işin birarada yapılması halinde, genel idare ve genel üretim giderlerinden ilgili inşaatla düşen paylar,

—Amortisman giderleri,

—inşaat işi ile ilgili olarak ödenen tazminatlar ve gecikme cezaları, öte yandan, VUK'un 2365 Sayılı Kanun ile değişik 270. maddesinin son fıkrasına göre, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler. Bilindiği gibi 198 Sayılı Kanun'un emlak alım vergisini düzenleyen hükümleri 2588 Sayılı Kanun ile (1.1.1983 Tarihinden itibaren) yürürlükten kaldırılmış olup, bunun yerine "tapu harcı" konulmuştur. Bir anlamda emlak alım vergisi tapu harcına dönüştürülmüştür. Kanon lafema göre yürürlükten kaldırılan bir mfık yerine kumlan başka bir mali yükümlülüğün aynı esaslara tabi olup olamayacağı tartışmalıdır. Bize göre, tapu harcı emlak alım vergisinden farklı bir nitelik taşıdığından ve kanun maddesinde nelerin gider yazılabileceği tek tek sayıldığından "tapu harçları"nın maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi gerekir. Ancak, bu konuda farklı görüşler de bulunmaktadır (2). Tapu harcının doğrudan gider olarak yazılabileceği şeklindeki görüş, emlak alım vergisinin tapu harcına dönüştürülmesinden kaynaklanmaktadır. Bizim burada üzerinde durmak istediğimiz husus, yapılan değişikliğin sadece bir ad değişikliği olmadığı, mahiyette de değişiklikler olduğu ve "iafzm" açık olduğu hususudur.

Örneğin, satın alınan arsa üzerine bina yapıp daire daire satılması halinde, arsa için ödenen tapu harcının maliyete kaydedilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Satış nedeniyle ödenen tapu harcının durumu önem arzetmemektedir. Arsaya ait tapu harcı maliyet bedelinin teskilinde önemli bir gider unsuru olabilmektedir. Maliyet bedelinin tanımı da bunu gerektirmektedir. Satmak ama ile satın alınmayan gayrimenkullere ait tapu harçlarının maliyete eklenmeden doğrudan gider yazılması, yapılan işin bir inşaat veya imalat işi olmaması nedeni ile fazla bir önem taşımamaktadır. Ancak, inşaat veya imalat işinde kazancın doğru şekilde tespit edilmesi, maliyetin doğru şekilde tespit edilmesi ve kayıtlarda gösterilmesi ile mümkündür.

### III— İNŞAAT GİDERLERİNİN VE GELİRLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

inşaat işleri ile ilgili giderler, yapılan inşaatın yukarıdaki (A) bölümünde belirtilen özelliğine göre farklılık göstermektedir. Burada TMS göz önünde bulundurularak inşaat işlerinde inşaat giderlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesapların işleyişleri ve özellikleri üzerinde durulacaktır.

### A— YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1) GİDERLERİN  
KAYDI

**1a) 7/A Seçeneğine  
Göre**

TMS'de, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri, bir imalat işi olarak değil bir hizmet işi olarak ele alınmıştır. Hizmet işletmelerinin üretim maliyetleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenecektir. Hizmet işletmelerinde imalat işletmelerince kullanılan 71, 72 ve 73 gruplarda yer alan hesaplar kullanılmayacaktır. Buna göre, (7/A seçeneğinde) inşaat ve taahhüt işlerinde kullanılacak maliyet hesapları şunlardır:

**740 Hizmet üretim maliyeti**

**750 Araştırma ve geliştirme giderleri**

**760 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri**

**770 Genel yönetim giderleri**

**780 Finansman giderleri**

750, 760, 770 ve 780 No.lu hesaplar ilgili bulduktan 6 hesap sınıfındaki sonuç hesaplarına (630, 631, 632, 660 ve 661 No.lu hesaplara yansıtma hesapları ile devredilecek ve bu hesaplar dönem sonlarında kapatılacaklardır, inşaat maliyeti ile ilgili bütün giderler ise 740 No.lu hesap altında izlenecektir. 740 No.lu hesap altında gider yerleri ve gider çeşitleri aşağıda gösterilen hesap planı çerçevesinde izlenmelidir. Her inşaat taahhüt işi için şantiyeler veya inşaat adı itibarıyla "**gider yerleri**", her gider yeriyle ilgili de "**gider çeşitleri**" hesapları açılmalıdır.

**740. 00. 0. 00 Hizmet Üretim Maliyeti**

740 Hizmet Üretim Maliyeti

00. Gider Yerleri (iş adı itibarıyla; 01 A inşaatı, 02 B inşaatı)

0. Gider Çeşitleri

00. Gider Çeşidi

Detayları

740 **Hizmet Üretim**

**Maliyeti**

**740.01 (A) İnşaatı**

**740.01.0 Direkt Malzeme Giderleri**

740. 01. 0. 01 Çimento

740. 01. 0. 02 Demir

740. 01. 0. 03 Kum

**740. 01. 1. Direkt İşçi Ücret ve Giderleri**

740. 01. 1. 01. Normal ücret giderleri

740. 01. 1. 02 Fazla mesai ücretleri

740. 01. 1. 03 Geçici görev yollukları

<b>740. 01.</b>	<b>3</b>	<b>Dışardan Sağlanan</b>
<b>Fayda ve Hizmetler</b>		
740. 01, 3.	01	Taşaron giderleri
740. 01. 3.	02	Akaryakıt giderleri
740. 01. 3.	03	Elektrik giderleri
740. 01. 3.	04	Su giderleri
<b>740. 01.</b>	<b>4</b>	<b>Çeşitli Giderler</b>
740. 01. 4.	01	Kırtasiye giderleri
740. 01. 4.	02	Kira giderleri
740. 01. 4.	03	Şehiriçi yolculuk giderleri
<b>740. 01.</b>	<b>5</b>	<b>Vergi, Resim ve Harçlar</b>
740. 01. 5.	01	Damga vergisi giderleri
740. 01. 5.	02	Tapu harcı giderleri
740. 01. 5.	03	Belediyelere ödenen vergi, resim ve harçlar
<b>740. 01.</b>	<b>6</b>	<b>Amortisman ve Tükenme Paylan</b>
740.01.6	01	Banka kredi faizleri giderleri
740.01.6	02	Tüketici kredisi faizleri giderleri
<b>740. 01.</b>	<b>7</b>	<b>Finansman Giderleri</b>
740.01.7.	01	Banka kredi faizleri giderleri
740.01.7.	02	Tüketici kredisi faizleri giderleri
<b>740. 01.</b>	<b>8.</b>	<b>Ortak Genel Gider Paylan</b>
740.01.8.	01	Genel yönetim gider paylan
740.01.8.	02	Araştırma ve geliştirme gider payları
740.01.8.	03	Pazarlama, satış ve dağıtım gider paylan
740.01.8.	04	Finansman giderleri paylan
740. 02.		<b>(B) İnşaatı</b>
<b>740. 02.</b>	<b>O</b>	<b>Direkt Malzeme Giderleri</b>
740. 02. 0.	02	Demir

.. gibi.

inşaat işletmelerinde inşaat ve taahhüt işleri ile ilgili fiili tutarlar 740 No.lu hesabın borcuna kaydedilir. **Donan sonlarında (maliyet çıkarma dönemlerinde; aylık, üç aylık veya yıllık) bu hesap 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır**, işletmenin üstlendiği inşaat ve onarma işleri ile ilgili giderler 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarma düşen ortak gider payları ise 751, 761, 771 ve 781 kod nolu yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında 170178 No.lu Yıllara Yaygın inşaat ve Onarım Maliyetleri hesaplarına göre veya iş adı bazında borç kaydedilir. **170178 No.lu hesaplar işletmenin üstlendiği yulara yaygın inşaat ve onaran işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır.** Ancak, taahhüt işi dönem içinde tamamlanmışsa, (yıllara yaygın değilse) 740 No.lu hesapta yer alan inşaat maliyeti 741 yansıtma hesabı karşılığı 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı ile karşılaştırılır. Dönem içinde bitirilen işlerin 170178 No.lu hesaplara aktarılarak daha sonra 622 No.lu hesaba devredilmesi de mümkündür. 170178 No.lu hesaplar aktif hesaplar olup, yıl sonu geldiği halde henüz geçici kabulü yapılmamış veya fiilen bitmemiş inşaat maliyetlerinin bilançoda gösterilmesine yarayan hesaplardır. **Yıllara yaygın olmayan taahhüt işleri ile özel inşaat işleri 170178 No.lu hesaplarda izlenmez.** Yıllara yaygın bir inşaat işi ile ilgili hesapların işleyişleri şu şekilde olmaktadır

**"İnşaat ve onarım ismin proje barandaki sayısı, her biri inşaatm 170178 hesap aralığında açacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkan vermeyecek kadar fazla ise, her proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu donunda, her bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defteri kebir hükmündedir."**

inşaat ve taahhüt işlerinde giderler yapıldıkça aşağıda gösterildiği şekilde muhasebe kaydı yapılır.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ ; \_\_\_\_\_  
**740 Hizmet üretim maliyeti**  
750 Araştırma ve geliştirme  
giderleri 760 **Pazarlama, satış**  
**ve dağıtım giderleri 770**  
Genel yönetim giderleri 780  
**Finansman giderleri**  
100 Kasa  
**102 Banka**  
320 Satıcılar  
**321 Borç senetleri**  
381 Gider  
tahakkukları  
257 **Birikmiş amortismanlar**  
150 ilk madde ve malzeme  
\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**Ortak genel giderlerden ve ortak amortismanlardan her inşaata pay verilmesi gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ortak genel giderlerden ve amortismanlardan nasıl pay verileceği GVK'nın 43. maddesinde belirtilmiştir. 750, 760, 770 ve 780 No.lu hesaplarda toplanan giderlerin önce 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına devredilmesi gerekir. İmalat işlerinde genel yönetim gideri mahiyetindeki giderlerden maliyete pay verilmesi isteğe bağlı olduğu halde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde bu tür giderler ilgili bulunduğu inşaat maliyetine katılmalıdır.** Her proje ile ilgili faaliyet giderlerinin ilgili projeye ilişkin giderler arasında ayn bir hesapta tutularak, kazancın tespit edildiği dönemde söz konusu faaliyet giderleri sonuç hesaplarına intikal ettirilebilir. **Bu tür bir kayıt sistemi gelir**

**tablosunun düzenlenmesinde inşaat giderleri ile faaliyet giderlerinin ayn ayn izlenmesine olanak sağlar.**

**170 Yulara Yaygın İnşaat ve Onanm Maliyeti**

170.01 (A) inşaatı işi

**741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma**

741.01 (A) inşaatı işi

Sonuç hesaplarından 750, 760, 770 ve 780 No.lu hesapların 740 No.lu hesaba ve ilgili inşaat maliyetine devrine ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

**740.01.8.1 Araştırma geliştirme gider paylan**

740.01.8.2 Pazarlama satış ve dağıtım gider paylan

740.01.8.3 Genel yönetim gider paylan

740.01.8.4 Finansman giderleri paylan

**751 Araştırma ve geliştirme giderleri yansıtma**

761 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri yansıtma

**771 Genel yönetim giderleri yansıtma**

781 Finansman giderleri yansıtma

**741 Hizmet üretim maliyeti yansıtma**

751 Araştırma ve geliştirme giderleri yansıtma

**761 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri yansıtma**

771 Genel yönetim giderleri yansıtma

**781 Finansman giderleri yansıtma**

740 Hizmet üretim maliyeti

**750 Araştırma ve geliştirme giderleri**

760 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri

**770 Genel yönetim giderleri**

780 Finansman giderleri

işletmenin birden fazla inşaat ve taahhüt işi varsa maliyet tutarları 171178 No.lu hesaplara devredilecektir, işletmenin devam eden iş sayısı 9'dan fazla ise diğer işler proje bazında yardımcı defterlerde izlenecektir. Bu durumda yardımcı defterler defteri kebir hükmündedir.

**170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onanm Maliyeti**

170(A) inşaatı işi

**171 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onanm Maliyeti**

171(B) inşaatı işi

**741 Hizmet Üretim Maliyeti**

741.01 (A) inşaatı işi

741.02 (B) inşaatı işi

Yukarıdaki kayıt işlemleri sonucunda maliyet hesaplan kapanmış olup, inşaat maliyeti ile ilgili bütün giderler bilanço hesabı olan 17 hesap grubunda projeler itibariyle gösterilmiş olmaktadır. 170178 No.lu hesapların altında 740 No.lu hesabın altında açılan detay hesaplar gösterilecektir. Böylelikle işin başladığı tarihten bitirildiği tarihe kadar oluşan maliyetler ilgili detay hesaplardan izlenebilecektir. **Gelecek takvim yılında**

**süz konusu inşaatlarla ilgili giderler yine 740 No.lu maliyet hesabında izlenecek ve dönem sonunda tekrar yukardaki işlemler yapılacaktır. Örneğimizde 170 No.lu hesap (A) işinin, 171 No.lu hesap (B) işinin izlendiği hesap olmaktadır.**

İnşaatın bitirildiği dönem sonunda ise 170178 No.lu hesaplarda biriktirilen inşaat maliyet tutarları 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredilerek, projeler itibariyle kârzarar hesaplanacaktır. Tebliğde yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak yapılan faaliyet giderlerinin de ilgili inşaat maliyetine kaydedileceği şeklinde açıklama yapılmış olup, bütün giderlerin 622 No.lu hesaba aktarılacağı belirtilmiştir. 170178 No.lu hesapların işleyişi ile ilgili açıklamada "**faaliyet giderleri ifadesinin unutulduğu**" kanısıyla, söz konusu cümlelerin, "**Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına (ve faaliyet giderlerine ilişkin sonuç hesaplarına) devredilir**" şeklinde düzeltilmesi önerilmektedir (3). Bütün giderlerin 622 No.lu hesaba devredilmesi halinde, gelir tablosunda faaliyet giderleri ile ilgili kalemler boş kalacak, ancak toplam kazanç değişmeyecektir. Bilindiği gibi yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın tesbiti işin bittiği yılda hesaplanmaktadır. Dönem içinde faaliyet giderleri veya finansman gideri niteliğindeki giderlerin "**Ortak Genel Gider Paylan**" hesabında izlenerek ilgili maliyet hesabının alünda bir hesapta izlenmesi, geçici kabulün veya inşaatın bitirildiği dönemde bu hesapta biriktirilen tutarların ilgili sonuç hesaplarına aktarılması daha uygun olabilir. Keza, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, kazancın tesbiti yönünden kanun özel bir yöntem belirlemiştir. Bu bakımdan gerçek anlamda maliyet unsuru olmayan "**faaliyet giderleri ve finansman giderleri**" ile ilgili tutarların işin bitirildiği yılda 630, 631, 632, 660 ve 661 No.lu sonuç hesaplarına aktarılmaları gelir tablosu hesaplarının daha açık olmasını sağlayacaktır. Tekrar belirtelim ki, bu tür bir kayıt sistemi kazancın miktarını veya dönemini değiştirmeyecektir.

#### **Ib) 7/B Seçeneğine Göre**

2 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan düzenleme ile, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaları 17 hesap grubunda izlemeleri gerektiği belirtilmiştir. Tebliğde 170178 No.lu hesapların işleyişi ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda; 170178 No.lu hesaplara 741, 751, 761, 771 ve 781 kod No.lu yansıtma hesaplarının alacağı karşılığı borç kaydedileceği belirtilmektedir. Bilindiği gibi söz konusu hesaplar 7/A seçeneğini kullanan işletmeler için geçerlidir.

Tebliğde 7/B seçeneğini kullanan işletmelerin inşaat maliyeti tutarların 17 Hesap grubuna devredeceği konusunda açıklama yapılmamıştır. Yapılan açıklamalarda, 799 Üretim Maliyeti hesabının 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredileceği belirtilmiştir. (Kanaatimizce böyle bir açıklamanın yapılması unutulmuştur. Keza, ayrıntılı bilançoda da Yıllara Yaygın inşaat ve Onarım Maliyeti ve hakedişlerinin gösterileceğine ilişkin hesap adı açılmamıştır.) 7/B seçeneğini kullanan işletmelerin, devam eden inşaat ve taahhüt işleri ile ilgili maliyet tutarlarını, **hangi aktif hesaba devredecekleri belirtilmemiş, ancak aktifleştirilmesi gereken tutarların ilgili aktif hesapların borcuna kaydedileceği belirtilmiştir.** Hesap dönemi sonunda inşaat ve taahhüt işi tamamlanmamış ise 7/B seçeneğini kullanan işletmenin ne şekilde işlem yapacağı Tebliğde açıklanmış değildir. 7/B seçeneğinde giderler yapıldıkça defteri kebir hesaplarının işleyişi aşağıdaki gibi olacaktır.



- 790 İlk madde ve malzeme gideri**  
791 işçi ücret ve giderleri  
**793 Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler**  
794 Çeşitli giderler  
**795 Vergi, resim ve harçlar**  
796 Amortisman ve tükenme payları  
**797 Finansman giderleri**  
150 ilk madde ve malzeme  
**100 Kasa**  
102 Bankalar  
257 **Birikmiş amortismanlar**  
381 Gider tahakkukları  
**320 Satıcılar**  
300 Banka kredileri  
**360 Ödenecek vergi ve diğer yük.**  
361 Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri
- 

Maliyet çıkarma dönemlerinde gider çeşitleri hesaplarının gider dağıtım tablosu yardımıyla aşağıda belirtilen fonksiyon hesaplarına devredilmesi gerekir. **A— Üretim Maliyeti** 799.10 Direkt ilkmadde ve malzeme gideri 799.20 Direkt işçilik giderleri 799.30 Genel üretim giderleri

- B— Faaliyet Giderleri**  
630 Araştırma geliştirme giderleri  
631 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri  
632 Genel yönetim giderleri

- 633C— Finansman Giderleri**  
660 Kısa vadeli finansman giderleri  
661 Uzun vadeli finansman giderleri

- D— Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları** 680 Çalışmayan kısım giderleri ve zararları

**E— Aktif Hesaplar**

- 170/178 Yıllara yaygın inşaat ve onarım 258 Yapılmakta olan yatırımlar  
262 Kuruluş ve örgütlenme  
263 Araştırma ve geliştirme  
264 Özel maliyet  
280 Gelecek yıllara ait giderler  
Dönem sonlarında gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesi durumunda (bütün gider çeşitlerinin 799 No.lu hesaba devredildiği varsayılmıştır) aşağıdaki yevmiye kaydının yapılması gerekmektedir.

- 
- 799 Üretim maliyeti**  
798 Gider çeşitleri yansıtma
-

- 798 Gider çeşitleri yansıtma**  
790 tik madde ve malzeme gideri  
**791 İşçi ücret ve giderleri**  
  
793 Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler  
**794 Çeşidi giderler**  
795 Vergi, resim ve harçlar  
**796 Amortisman ve tükenme payları**  
797 Finansman giderleri

- \_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
**622 Satılan hizmet maliyeti**  
799 Üretim maliyeti hesabı  
\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

7/B seçeneğinde, Gider Çeşitleri Hesaplarının fonksiyonlarına dönüştürülmesinde faaliyet ve finansman giderlerine pay verilmesi gerekiyorsa bu durumda fonksiyonel hesaplara devir kayıtları gider dağıtım tablosu yardımıyla şu şekilde olacaktır.

- \_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
**799 Üretim maliyeti**  
630 Araştırma ve geliştirme giderleri  
**631 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri**  
632 Genel yönetim giderleri  
**660 Kısa vadeli borçlanma giderleri**  
661 Uzun vadeli borçlanma giderleri  
**680 Çalışmayan kısım giderleri ve zararları**  
— ilgili aktif hesaplar (17.25 ve 26 grup hesaplarından ilgili olanlar)  
**798 Gider çeşitleri yansıtma**  
\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

7/B seçeneğini kullanan inşaat işletmelerinde birden fazla inşaat işi varsa, bunlara ait giderler 790797 No.lu gider çeşitleri hesaplarının altında ayrı kodlarla izlenmelidir. 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

- 790.1 (A) inşaatı ilk Madde ve Malzeme Giderleri  
790.2 (B) inşaatı ilk Madde ve Malzeme Giderleri  
790.03 (C) inşaatı ilk Madde ve Malzeme Giderleri  
..... gibi.

7/B seçeneğinde fonksiyonlarına dönüşen hesapların ilgili gelir tablosu ve aktif hesaplara devri aşağıdaki şemada gösterildiği gibi olacaktır.

Stok hesapları veya

Fonksiyon Hesapları	Satışların maliyeti	Sonuç Veya Aktif H.
<b>799 Üretim maliyeti</b>		
Hizmet işletmelerinde	622	690
Üretim işletmelerinde	151152—620	690
<b>630 Araştırma geliştirme giderleri</b>		
631 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (Faaliyet Giderleri)	690	
<b>632 Genel yönetim giderleri</b>		
660 Kısa vadeli borçlanma giderleri (Finansman Giderleri)		690
<b>661 Uzun Vadeli borçlanma giderleri</b>		
680 Çalışmayan kısım giderleri ve zararları (Olağandışı Gid. Zarar.)		690
17.25 ve 26 hesap gruplarındaki (Aktif Hesaplar)		Bilanço

ilgili aktif hesaplar

inşaat ve taahhüt işi yapan işletmelerde bütün inşaat giderlerinin (finansman ve faaliyet giderleri dahil) 799 No.lu hesaba devredilmesi mümkündür.

3 No.lu MSUG Tebliğinde belirtilen hadlerin (aktif toplamı 25 Milyar lira veya net satışları toplamı 50 Milyar lira) altında kalan inşaat ve taahhüt işi yapan işletmelerden 7/6 seçeneğini kullanmak isteyenler, ilgili inşaat işi ile ilgili bütün giderleri 170178 No.lu aktif hesaplara devretmelidirler. Devir işleminde 798 No.lu yansıtma hesabın kullanılmasını gerektiğini düşünmekteyiz.

170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyeti

798 Üretim maliyeti yansıtma

798 Üretim maliyeti yansıtma

790/797 No.lu gider çeşitleri hesaplan

Tek Düzen Hesap Planı açıklamalarında, 7/B seçeneğini kullanan inşaat ve taahhüt işi yapan işletmelerin devam eden inşaat ve taahhüt işi giderlerini aktif hesaplara nasıl aktaracağı belli değildir. **Bu nedenle 170/ 178 NoJu hesaplarla ilgili açıklamalarda, 7/B seçeneğini kullanan işletmelerin dönem sonlarında henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet tutarlarının, 740 NoJu hesabın işleyişinde olduğu gibi 790/797 NoJu hesapların da bu hesaplara 798 NoJu yansıtma hesabının karşılığı olarak borç kaydedilmesi gerektiği belirtilmelidir. İc) Alınamayan İşlerle İlgili Olarak Yapılan Harcamaların Kaydı** Vergi Usul Kanunu'nda imal edilen malın maliyetinde genel idare giderlerinden mamule pay verilmesinde mükellefe seçimlik hak tanındığı halde, yıllara yaygın inşaat işlerinde kazancın tespitindeki özel durum nedeniyle Getir Vergisi Kanunu'nda böyle bir hak tanınmamıştır. **Diğer bir ifade ile yıllara yaygın inşaat işlerinde yapılan bütün giderler maliyet unsuru olarak dikkate alınır.**

inşaat ve taahhüt işlerinde hangi tür giderlerin genel idare gideri olduğu konusunda bir tanım vermek mümkün değildir. Daha önce de belirtildiği gibi giderin türünün kazancın tesbitinde bir önemi yoktur, inşaat ve taahhüt işlerinde her proje bir iş olarak ele alınır ve kazancı ayrı ayrı tespit edilir. **İnşaatların gelir ve giderleri birbirine karıştırılmaz. Yeni bir iş veya ihale almak amacıyla yapılan harcamaların dönem gideri olarak mı yoksa devam eden işlere pay verilmek suretiyle mi kayıtlara alınacağı tereddüt konusu olmaktadır.** Her proje veya işin ayrı ayrı hesaplarında izlenmesi ve kâr veya zararının ayrı ayrı belirlenmesi gerektiğinden, alınamayan işlerle ilgili olarak yapılan harcamaların işin alınamayacağı kesinleştiği tarih itibarıyla dönem gideri olarak dikkate alınmalı ve zarar olarak gelk gider tablosunda gösterilmelidir.

**id) Faaliyet Dışı Gelirlere, Ortak Genel Giderlerden Pay Verilecek midir?**

Yukarıda belirtildiği gibi birden fazla yıla yaygın inşaat ve onarım işi ile diğer işlerin birlikte yapılması halinde, ortak genel giderler, tahsil olunan istihkak bedelleri ile diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine oranı dahilinde dağıtılır. Ancak işletmenin esas faaliyeti dışında elde ettiği demirbaş satışları, kira gelirleri, faiz ve benzeri menkul kıymet gelirleri, alınan tazminatlar gibi arzi nitelikteki gelirleri de diğer faaliyetler olarak dikkate alıp bunlara da ortak genel giderlerden pay verilecek midir? Bu tür giderlerin genellikle ortak genel giderlerle bir ilgisi bulunmadığı veya bu tür gelirlerin elde edilmesi için ayrıca bir gider yapılmadığından veya çok az gider yapıldığından, (örneğin repo geliri elde edilmesinde telefon gideri yapılması gibi) arzi nitelikteki bu tür gelirler için ortak genel giderlerden pay verilmesine gerek olmadığı görüşündeyiz.

2) GELİRLERİN KAYDI

**İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamlandıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedelleri 350358 NoJu**

hesaplarda izlenir. Bu hesaplar "170178" hesaplara paralel olarak düzenlenir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri 350358 No.lu hesaplara projeler itibariyle alacak yazılır, işin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

Hakediş bedellerinin aşağıdaki şekilde kaydedilmesi gerekir

_____ / _____		
127	<b>Diğer Ticari Alacaklar</b>	939.000
	127.000 (A) inşaatı işi Alacakları	
295	<b>Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar</b>	55.000
	295.1 Gelir Vergisi	50.000
	295.2 Fon Payı	5.000
740	<b>Hizmet Üretim Maliyeti</b>	6.000
	740.000.511 Damga Vergisi giderleri	
350	<b>Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri</b>	1.000.000
	350.000 (A) inşaatı işi	
	<b>391 Hesaplanan KDV</b>	150.000

Geçici kabul yapıldığında alınan hakediş bedelleri ilgili satış hesaplarına devredilecektir.

_____ / _____		
350	<b>Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedeli</b>	1.000.000
600	Yurtiçi satışlar	1.000.000
_____ / _____		

### 3) KAZANCIN TESBİTİ VE DÖNEM SONU KAYITLARININ YAPILMASI

Yıllara yaygın inşaat işinin geçmiş yılda oluşan maliyet tutarı 170178 No.lu hesaplarda bekletilirken, geçici kabulün yapıldığı veya işin bitirildiği yılda yapılan harcamalar yine 740 No.lu maliyet hesabında izlenecektir. **Bu durumda geçici kabulün yapıldığı döneme ait maliyet tutarları 741 No.lu yansıtma hesabı alacağı karşılığı, geçmiş yıllarda oluşan ve 170 No.lu hesapta yer alan maliyet tutan ise 622 No.lu hesaba aşağıdaki şekilde devredilecektir.** 741 No.lu hesap ise 740 No.lu hesap ile karşılıklı olarak kapatılacaktır. Kazanç teshilinin yapılacağı dönemde yapılan giderlerin önce 170 No.lu hesaba oradan da tekrar 622 No.lu hesaba aktarılmasına gerek olmadığını düşünmekteyiz.

_____ / _____		
622	<b>Satılan Hizmet Maliyeti</b>	
	<b>170 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyeti</b> (Geçmiş dönemde oluşan maliyet tutarı)	
_____ / _____		
622	<b>Satılan Hizmet Maliyeti</b>	
	<b>741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma</b> (işin bitirildiği yıla ait maliyet tutarı)	
_____ / _____		
741	<b>Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma</b>	
	<b>740 Hizmet Üretim Maliyeti</b>	
_____ / _____		

Geçici kabulü yapılan veya biten inşaat işlerinin geliri 600 Yurt içi satışlar hesabına 690 No.lu hesap karşılığı alacak kaydedilir. **Dönem sonlarında sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesapları 690 No.lu Dönem Kârı veya /zararı hesabına aktarılarak, gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları bu hesabın borcuna kaydedilecek olup, hesabın kalanı vergiden önceki kâr veya zararı gösterecektir.** Kayıt işlemleri sırasıyla

aşağıdaki gibi yapılacaktır.

_____ / _____
<b>600 Yurtiçi satışlar</b>
690 Dönem Kârı veya Zararı
_____ / _____
<b>690 Dönem Kân veya Zaran</b>
622 Satılan Hizmet Maliyeti
_____ / _____

600 No.lu hesaptan başka 690 No.lu hesaba devredilecek "**gelir hesaplan**" şunlardır: 601, 602, 640, 641, 642, 643, 644, 649, 671 ve 679 No.lu hesaplardır. Gider hesapları ise; 610, 611, 612, 620, 621, 622, 623, 630, 631, 632, 652, 653, 654, 659, 660, 661, 680, 681, 689 No.lu hesaplardır. Hizmet giderlerinin hizmet gelirlerinden fazla olması halinde, 690 No.lu hesap borç bakiyesi verecek ve söz konusu işten "zarar" edildiği, hizmet gelirlerinin fazla olması halinde ise 690 No.lu hesap alacak bakiyesi verecek ve söz konusu işten "**kâr**" elde edildiği görülecektir. O

---

(\*) Maliye Bakanlığı E. Gelirler Başkontrolörtl, Yeminli Mail Müşavir  
(1) Bkz. ; Sakıp ŞEKER 'Tek Düzen Muhasebe Hesap Planının Konut Yapı Kooperatiflerine Uygulanması\* Yaklaşım, Yıl: 1995, Sayı: 31.

**[2](#) N. AKDOĐANO.SEVİLENGÜL "Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması" 4.  
Baskı s: 550, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın.**