



Oğuzhan YILDIRIM (\*)

## 7/A ve 7/B MALİYET HESAPLARI ve DÖNEMSONU İŞLEMLERİ

### 1 - GİRİŞ

Ülkemizde, finansal kurumlar dışında kalan tüm işletmeler için 01.01.1994 tarihinden itibaren Tek Düzen Hesap Planına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Ülkemizde işletmeler, muhasebe sistemlerini tek düzen hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadırlar.

Tek Düzen Hesap Planının dayandığı hesap çerçevesine göre hesap sınıfları aşağıda gösterildiği gibidir.

- 1- Dönen Varlıklar
- 2- Duran Varlıklar
- 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5- Özkaynaklar
- 6- Gelir Tablosu Hesapları
- 7- Maliyet Hesapları
- 8- Serbest
- 9- Nazım Hesaplar

Tek düzenden amaç, bütün işletmelerin uyguladığı muhasebe sistemi ve mali tablolar arasında uyum sağlamaktır. Maliyet hesapları grubu; mal ve hizmetlerin planlandığı şekilde üretilmesi ve satılması için katlanılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesapları kapsar.

Çalışmamızda maliyet hesaplarının işleyişi ve dönemsonu işlemleri açıklanacaktır.

### 2- TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ve MALİYET HESAPLARI

#### 2.1- Tek Düzen Hesap Planında Maliyet Hesapları

Bilindiği gibi giderler doğdukları anda maliyet ve gider hesaplarına kaydedilmektedir.1 Sıra No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde maliyet hesapları, tekdüzen hesap çerçevesinin 7. grubunda yer almakta olup, 7/A ve 7/B şeklinde iki çeşide sahiptir.7/A seçeneğindeki maliyetler fonksiyon esasına göre izlenirken, 7/B seçeneğinde ise gider çeşitleri esasına göre izlenmektedir.

(\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

**2.1.1- 7/A Seçeneğindeki Maliyet Hesapları**

7/A seçeneğine göre giderler bir taraftan yapıldıkları anda ilgili büyük defter hesaplarına "fonksiyon esasına" göre kayıtlanırken aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit hem de gider yerleri açısından izlenecek şekilde kayıtlanmaktadır.7/A seçeneğinde yeralan hesaplar; maliyet muhasebesi bağlantı hesapları ile gider hesapları, gider yansıtma hesapları ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

**Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları**

700-Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

701-Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesapları

Bu hesaplar genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıların kurulmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

**Gider Hesapları**

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

720 Direkt İşçilik Giderleri

730 Genel Üretim Giderleri

740 Hizmet Üretim Maliyeti

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

770 Genel Yönetim Giderleri

780 Finansman Giderleri

Yukarıdaki hesaplardan 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı, sadece hizmet işletmeleriyle ilgili olup hizmet işletmelerinde 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri,720 Direkt İşçilik Giderleri,730 Genel Üretim Giderleri hesaplarının kullanılmayacağı açıktır. 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri,760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri,770 Genel Yönetim Giderleri ve 780 Finansman Giderleri Hesabı gelir tablosuyla ilgili gider hesaplarıdır.

**Yansıtma Hesapları**

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

Yıl içinde 7.gruptaki gider hesaplarına kaydedilen giderler ara mali tablolar(aylık, üç aylık, altı aylık) düzenleyen işletmelerde ara dönem sonlarında ve tabii ki dönemsonlarında da(12 aylık) yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. Bu yansıtma işlemi sırasında ilgili yansıtma hesapları alacaklandırılırken, ilgili gelir tablosu hesapları da borçlandırılır.Dönemsonunda da yansıtma hesapları ile ilgili gider hesapları kapatılır.

**Fark Hesapları**

712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı Hesabı

713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı Hesabı

722 Direkt İşçilik Ücret Farkı Hesabı

723 Direkt İşçilik Süre Farkı Hesabı

732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkı Hesabı

733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları Hesabı

734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları Hesabı

742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı

752 Araştırma Geliştirme Gider Farkları Hesabı

762 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı

772 Genel Yönetim Giderleri Farkları Hesabı

782 Finansman Giderleri Farkları Hesabı

Fark hesapları, fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasında çıkan farkların kaydedilmesi amacıyla kullanılan hesaplardır. Bu hesaplar ortaya çıkan farkların olumlu ya da olumsuz olup olmaması durumuna göre borç ya da alacak kalanı verebilen hesaplardır. Dönemsonlarında;

- Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine ilişkin fark hesapları ilgili stokların ve satışların maliyeti hesaplarına
- Hizmet üretim maliyeti fark hesabı, satılan hizmet maliyeti hesabına;
- Araştırma geliştirme gider farkları hesabı, araştırma ve geliştirme giderleri hesabına
- Pazarlama satış ve dağıtım giderleri fark hesabı, pazarlama satış ve dağıtım giderleri hesabına
- Genel yönetim giderleri farkları hesabı, genel yönetim giderleri hesabına
- Finansman giderleri fark hesabı, finansman giderleri grubunda yer alan kısa veya uzun vadeli borçlanma giderleri hesaplarına aktarılarak kapatılırlar.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, mal ve hizmet üretimi sırasında gerçekleşen maliyet giderleri bir taraftan fonksiyonel gider hesaplarına kayıtlanırken, aynı zamanda bu giderler yardımcı defterlerde çeşit ve gider yeri açısından da izlenir. Şöyle ki, bir direkt ilk madde ve malzeme kalemi stoklardan üretimde kullanılmak üzere üretim bölümüne gönderildiğinde, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme giderleri hesabı borçlandırılır ve 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı da ay-

nı tutar kadar alacaklandırılır. İşte burada işletmede birden fazla ilk madde ve malzeme bulunabileceğinden hangi ilk madde ve malzemenin üretime gönderildiğini bilebilmemiz için 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabının altına gider çeşidini gösterecek şekilde bir kayıt düşmemiz gerekir. Böyle bir kayıt düşebilmemiz içinde işletmemizdeki tüm gider çeşitlerini tek tek belirleyip, gruplandırma ve kodlamalıyız. Her işletmenin ürettiği ürünlerin nitelikleri farklı olacağından tebliğde sadece gider çeşitlerinin kodlanmasında kullanılacak sınıflandırma belirtilmiş ve giderlerin işletmelerin bünyesine göre çeşitlendirme olanağı sağlanmıştır. Aynı zamanda gider çeşitlerinin sabit, değişken ve yarı değişken olarak gruplandırılması da mümkün olabilecektir. Bu açıklamalarımızdan sonra tebliğdeki gider çeşitlerini ve gider yerlerini görelim.

#### **Gider Çeşitleri**

- 0 İlk Madde ve Malzeme
- 1 İşçi Ücret ve Giderleri
- 2 Memur Ücret ve Giderleri
- 3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4 Çeşitli Giderler
- 5 Vergi, Resim ve Harçlar
- 6 Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 7 Finansman Giderleri

Örneğin, bir metal işleme fabrikasında gider çeşidine ilişkin şöyle bir bölümlenme yapılabilir.

<b>0 İlk Madde ve Malzeme</b>	<b>1 İşçi Ücret ve Giderleri</b>	<b>2 Memur Ücret ve Giderleri</b>
0 10 İlk Maddeler	1 01 Esas İşçilikler	
011 A Demiri	1 02 Hafta Tatili Ücreti	
012 B Demiri	1 03 Yıllık İzin Ücretleri	
<b>3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>4 Çeşitli Giderler</b>	<b>5 Vergi Resim ve Harçlar</b>
3 01 Elektrik	4 01 Yolluklar	5 01 Damga Vergisi
3 02 Su	4 02 Sigortalar	5 02 Emlak Vergisi
3 03 Nakliye	4 03 Aidatlar	5 03 Motorlu Taşıtlar Vergisi

<b>6 Amortismanlar ve Tükenme Payları</b>	<b>7 Finansman Giderleri</b>
6 00 Maddi Duran Varlıklar Amortismanı	7 00 Banka Kredi Faizleri
001 Fabrika Binası Amortismanı	7 01 Teminat Mektubu Giderleri
002 Taşıtlar Amortismanı	

**Gider Yerleri**

Gider yerleri, üretim ve hizmetleri yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, bir örgüt birimini ya da örgüt birimi içindeki bir yeri ifade eder. Tebliğde gider yerlerinin gruplaması 10-99 sınıflamasıyla aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

- 10 Esas Üretim Gider Yerleri
- 20 Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- 30 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- 40 Yatırım Gider Yerleri
- 50 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- 60 Araştırma ve Geliştirme Gider yerleri
- 70 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- 80 Genel Yönetim Gider Yerleri

İşletmeler yukarıdaki gruplamayı esas alarak, faaliyet alanları ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açacakları gider yerlerini verilen bu ana gruplama altında yerleştirme olanağına sahiptirler. Örneğin, bir metal işleme fabrikasında gider yerine ilişkin şöyle bir bölümlenme yapılabilir.

<b>1 Esas Üretim Gider Yerleri</b>	<b>2 Yardımcı Üretim Yerleri Gider Bölümü</b>	<b>3 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri</b>
10 Kesim Bölümü	20 Elektrik Bölümü	30 Bakım Onarım Bölümü
11 Tevsiye Bölümü		
12 Montaj Bölümü		

<b>4 Yatırım Gider Yerleri</b>	<b>5 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Bölümü</b>	<b>6 Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri</b>
40 Yatırım A	50 Fabrika Müdürlüğü Bölümü	60 Araştırma ve Geliştirme Bölümü
41 Yatırım B		

<b>7 Pazarlama Satış ve Dağıtım Yerleri</b>	<b>8 Genel Yönetim Gider Yerleri</b>
70 A Satış Mağazası	80 Genel Müdürlük Bölümü

Örneğin, ilk madde ve malzeme stoklarından, üretimde kullanılmak üzere kesim bölümüne 20.000 TL değerinde B tipi demir gönderildiğini varsaydığımızda yapılacak yevmiye kaydı şöyle olacaktır.

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	20.000
021 B Demiri	
10 Kesim Bölümü	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	20.000
021 B Demiri	

Yukarıdaki yevmiye kaydındaki 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı borçlandırılmasına göre, üretim amacıyla bir iktisadi varlığın tüketildiğini (üretim için gönderildiğini), 021 no'lu gider çeşidi kodu ise üretime sevk edilen iktisadi varlığın B demiri olduğunu ve 10 no'lu gider yeri kodu ise, üretime gönderilen B demirinin 10 no'lu esas üretim gider yerlerinden kesim bölümü olduğunu göstermektedir. Aynı şekilde işçilik ücret ve giderleri, genel üretim giderleri v.b ilgili oldukları gider yerlerine benzer şekillerde kayıtlanacaktır.

Genel açıklamalarımızdan sonra 7/A seçeneğindeki maliyetlerin akışını görelim. Burada dikkat edeceğimiz husus üretim, ticaret, hizmet işletmelerinde ve yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde farklılıkların olabileceğidir.

#### 7/A Seçeneğinde Maliyetlerin Akışı

a) İlk aşamada dönemde katılan giderler, fonksiyon esasına göre ilgili giderlere borçlandırılarak kaydedilir. Burada özellik arz eden durum, hizmet üretimi söz konusu olduğunda mamul üretimde kullanılan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının kullanılmaması bunun yerine 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının kullanılıyor olmasıdır. Bu aşamada dikkate alınması gereken bir diğer konu da, 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı, 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı ve 780 Finansman Giderleri Hesabının dönem giderleri olması nedeniyle üretimle ilişkilendirilemeyeceğidir.

b) İkinci aşamada yansıtma hesaplarını kullanmaya başlıyoruz. Burada özellik arz eden durum, mamul üreten işletmelerde 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı, 731

Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesapları alacaklanırken, 151 Yarı Mamuller Hesabının borçlanıyor olmasıdır. Hizmet üretim işletmelerinde ise 741 Hizmet Üretim Maliyeti Giderleri Yansıtma Hesabı alacaklanırken, 622 Satılan Hizmet Maliyetinin borçlanıyor olmasıdır. Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde ise dönem içinde kullandığımız 170 ...İşi Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabını iş tamamlandığında, yansıtma hesaplarıyla 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarıyoruz. 622 Satılan Hizmet Maliyeti v.b borçlandırdığımız hesaplar dönem sonunda 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına devredilerek kapatılacaktır.

c) Üçüncü aşamada üretim işletmeleri için dikkat edeceğimiz husus tamamlanan yarı mamullerin 151 Yarı Mamuller Hesabından 152-Mamuller Hesabına aktarılmasıdır.

d) Dördüncü aşamada sonuç hesaplarına yönelik kayıt yapacağız. Bu aşamada fark hesaplarını kullanmak durumunda kalabiliriz. Şöyle ki fonksiyonel gider hesapları ile yansıtma hesaplarını karşılaştırdığımızda ortaya çıkan farklar fark hesaplarına kayıtlanır. Bu farklarda dönemsonlarında ilgili stok veya gider hesaplarına kaydedilir. İşletmede fiili maliyetlerin kullanılması halinde bu farklar ortaya çıkmayacaktır.

Muhasebe sistemleri, işletmede kullanılan maliyetlerin fiili olup olmamasına göre ayrıma tabi tutulabilmektedir. Bu ayrımda tahmini (geleceğe yönelik, istatistikî) maliyetler, standart (bilimsel ve teknik) maliyetler ve fiili (gerçekleşen) maliyetleri görebiliriz.

e) İlgili hesapların kapatılarak 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına devredilmesi ile maliyetlerin akışı sonlanmaktadır.

#### 2.1.2- 7/B Seçeneğindeki Maliyet Hesapları

7/B seçeneğini küçük çaptaki üretim ve hiz-

met işletmeleri ile ticaret işletmeleri uygular. 7/B seçeneğinde giderler maliyet dönemi boyunca büyük defter hesaplarında çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde ise, dönem içinde çeşit esasına göre büyük defter hesaplarına kayıtlanan bu giderler, fonksiyonel gider hesaplarına dönüştürülerek ilgili oldukları gider yerlerine, hizmet veya mamul maliyetlerine ya da sonuç hesaplarına aktarılırlar.

### **7/B Seçeneğinde Kullanılan Maliyet Hesapları**

#### **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
- 794 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799 Üretim Maliyeti Hesabı

### **7/B Seçeneğinde Maliyetlerin Akışı**

Burada üretim, ticaret ve hizmet işletmeleri ayrımına dikkat etmeliyiz.

**a)** Dönemi içinde gerçekleşen giderler gider çeşitlerine göre fiili tutarlar üzerinden ilgili hesapların borç taraflarına kaydedilir.

**b)** Dönemi içinde gerçekleşen giderler, 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı kullanılarak 799 Üretim Maliyeti Hesabına (Üretim işletmeleri için), 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı, 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı; 632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı ile 660/661 Kısa/Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri hesabına kaydedilir.

**c)** Üretim işletmelerinde üretimin mamul ya

da hizmet olmasına göre iki farklı durum söz konusudur. İşletmede mamul üretiliyorsa, 799 Üretim Maliyetinde toplanan maliyetler mamulün tamamlanma durumuna göre 151 Yarı Mamuller Üretim Hesabı ile 152 Mamuller Hesabına aktarılır. İşletmede hizmet üretimi söz konusu olduğunda alacaklandırılan 799 Üretim Maliyeti Hesabı karşısında bu sefer 622 Satılan Hizmet Maliyeti borçlandırılacaktır. Bu aşamadan sonra 620 Satılan Mamullerin Maliyeti ya da 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesapları ile birlikte 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı, 631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı, 632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı ile 660/661 Kısa/Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına devredilmektedir.

7/B seçeneğinin ticaret işletmelerinde uygulanmasında, ticaret işletmelerinde üretim söz konusu olmadığından, 799 Üretim Maliyeti Hesabı, 151 Yarı Mamuller Hesabı, 152 Mamuller Hesabı ve dolayısıyla 620 Satılan Mamul Hesabı olmayacak ve bu hesapların yerine 621 Satılan Ticari Malların Maliyeti Hesabı ve 7/B seçeneğinin diğer hesapları yer alacaktır.

### **1 Sıra No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde maliyet hesaplarının işleyişine ilişkin açıklamalar şöyledir:**

#### **7 Maliyet Hesapları:**

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bö-

lümlemesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır.

#### 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları:

Ek mali tabloları düzenlemek durumunda olan üretim ve hizmet işletmeleri için özellikle zorunlu olarak önerilen 7/A seçeneğinde; giderler, esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun biçimde yürütülmüş olacaktır. Bu kayıt yönteminde; giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.

Bu uygulamada, maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

#### 70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

(Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden bağımsız çalışması durumunda bu grup çalıştırılır.)

#### 71 Direkt İlkmadde Ve Malzeme Giderleri

#### 72 Direkt İşçilik Giderleri

#### 73 Genel Üretim Giderleri

#### 74 Hizmet Üretim Maliyeti

#### 75 Araştırma Geliştirme Giderleri

#### 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

#### 77 Genel Yönetim Giderleri

#### 78 Finansman Giderleri

#### 79

Bu uygulamada yardımcı defterlerde izlenecek Gider Çeşitleri 0-9 sayılı hesaplarda, Gider Yerleri ise 10-99 sayılı hesaplarda gösterildiği gibidir. Bu bölümde yer alan Maliyet Hesap Gruplarının her biri defter-i kebir hesabı düzeyinde gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenir.

#### Gider Hesapları:

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

#### Gider Yansıtma Hesapları:

Bu hesaplar, "fiili maliyetlerin" uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, bunlara göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

#### Fark Hesapları:

Bu hesaplar, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları borç ve alacak kalıntısı verebilir.

#### 70 Maliyeti 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.

**700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı:**

Genel Muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıyı sağlayan ve genel muhasebe tarafından tutulan hesaptır. Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden ayrı izlendiği durumlarda maliyetlerle ilgili giderler genel muhasebe tarafından bu hesaba borç kaydedilir. İşleyişi : Maliyetle ilgili tüm giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç, ilgili aktif ve pasif hesaplara alacak kaydedilir. Maliyet dönemleri sonunda maliyet muhasebesi tarafından genel muhasebeye bildirilen veriler bu hesabın alacağına, ilgili hesapların borcuna kaydedilir.

**701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı:**

Genel Muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıyı sağlayan ve maliyet muhasebesi tarafından tutulan ve "700- Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderlerin, maliyet muhasebesince ilgili hesaplara aktarılmasını sağlayan hesaptır. İşleyişi : Genel muhasebede "700- Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderler genel muhasebeden gelen belgeler doğrultusunda maliyet muhasebesinde bu hesabın alacağına, fonksiyonel gider hesaplarının borcuna kaydedilir. Maliyet muhasebesinden genel muhasebeye aktarılan tutarlar ise bu hesabın borcuna, ilgili fonksiyonel gider yansıtma hesaplarının alacağına kaydedilir.

**71 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri:**

Bu grupta yer alan hesaplar, üretilen mamülün bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi mamülden ne kadar tükettiği, ekonomik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilkmadde ve malzemelerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarını kapsar.

**710. Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri:**

Bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamülün bünyesine giren, mamülün temel ögesini oluşturan ve mamülün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilkmadde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez.

**İşleyişi:** Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinde ambarlardan çekilen direkt maddeler bu hesabın borcuna, "150- İlkmadde ve Malzeme Hesabı"nın alacağına kaydedilir. Eş zamanlı kayıt sistemi uygulayan işletmelerde giderlerin tahakkuk kaydının yapılmasını sağlamak üzere düzenlenen fişte, gider çeşidi ile gider yeri kodunun yazılması esastır. Hesapla ilgili yapılan düzeltmeler hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "711- Direkt İlkmadde ve Malzeme Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

**711. Direkt İlkmadde ve Malzeme Yansıtma Hesabı:**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "710- Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri Hesabı"nın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden hesaplanmış giderler, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında "151- Yarı Mamüller-Üretim Hesabı"na borç kaydedilir. Dönem sonlarında "710- Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

**712. Direkt İlkmadde ve Malzeme Fiyat Farkı:**

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilkmadde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş, direkt ilkmadde ve



malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz fiyat farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz fiyat farkları bu hesabın borcuna, olumlu fiyat farkları ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyet hesaplarına aktarılarak kapatılır.

### **713. Direkt İlkmadde ve Malzeme Miktar**

#### **Farkı:**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilkmadde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış direkt ilkmadde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz miktar farklarının kaydedildiği hesaptır. Olumsuz miktar farkları hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap ilgili stok ve satış maliyet hesaplarına aktarılarak kapatılır.

### **72 Direkt İşçilik Giderleri**

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

#### **720. Direkt İşçilik Giderleri Hesabı:**

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamül veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamül veya mamül grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.

#### **721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı:**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "720- Direkt İşçilik Giderleri Hesabı"nın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler

ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış direkt işçilik giderleri, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında "151- Yarı Mamüller Üretim Hesabı"na borç kaydedilir. Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde üretim yapılmayan işçilikler olağan durumlarda bu hesabın alacağı karşılığı "680- Çalışmayan Kısım Giderleri Hesabı"nın borcuna aktarılır.

#### **722. Direkt İşçilik Ücret Farkları:**

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili direkt işçilik giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş direkt işçilik giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz ücret farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz ücret farkları bu hesabın borcuna, olumlu ücret farkları ise alacağına kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

#### **723. Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları:**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz süre (zaman) farklarının kaydedildiği hesaptır. Olumsuz süre farkları bu hesabın borcuna olumlu süre farkları ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

### **73 Genel Üretim Giderleri**

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

#### **730. Genel Üretim Giderleri:**

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hiz-

metler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilkmadde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu giderlerin;

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması, gerekir.

Tahakkuk eden giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında "731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

#### **731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı:**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel üretim giderleri,

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, "730- Genel üretim Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderleri, bu hesabın alacağı karşılığı "151- Yarı Mamüller Üretim Hesabı" ile diğer aktif, gider ve zarar hesaplarına borç kaydedilir.

#### **732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları:**

Fiili üretim genel giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz bütçe farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

#### **733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları:**

Fiili üretim genel giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz verimlilik farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcu-

na olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

#### **734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları:**

Fiili üretim genel giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz kapasite farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

#### **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.

#### **740. Hizmet Üretim Maliyeti**

Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

#### **741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı:**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış hizmet maliyetini oluşturan giderler, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı"nın borcuna kaydedilen tutarları bu hesabın alacağı karşılığı "622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"nın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap "740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

**742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları:**

Hizmet üretim maliyetlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış hizmet üretim maliyeti arasındaki olumlu veya olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına" aktarılarak kapatılır.

**75. Araştırma ve Geliştirme Giderleri:**

Bu grup araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

**750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri:**

Üretime devam olunan mamüllerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

**751. Araştırma ve Geliştirme Giderleri****Yansıtma Hesabı:**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış araştırma ve geliştirme giderleri fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda "750- Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabı"nın borcuna kay-

dedilen tutarlar bu hesabın alacağı karşılığı, sonuç hesaplarında "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" veya ilgili aktif hesaplara borç kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında "750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"yla kapatılır.

**752. Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları:**

Araştırma ve geliştirme fiili giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

**76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri**

Bu grup, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

**760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri:**

Mamülün stoklara verildiği ve hizmetin tamamladığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "761- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

**761. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı:**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderler bu hesabın alacağı karşılığı "631- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı"na devredilir. Dönem sonlarında bu he-

sap, "760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

#### **762. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı:**

Pazarlama giderlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "631- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

#### **77 Genel Yönetim Giderleri:**

Bu grup yönetim fonksiyonu ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

#### **770. 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 muhasebe ve mali işler servisleri giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, " 771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı " ile karşılaştırılarak kapatılır.

#### **771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı:**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel yönetim giderleri,

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "770- Genel Yönetim Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderleri hesabın alacağı karşılığı "632- Genel Yönetim Giderleri Hesabı"na borç kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında "770- Genel Yönetim Giderleri Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

#### **772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı:**

Fiili genel yönetim giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba alınır ve dönem sonlarında "632- Genel Yönetim Giderleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

#### **78 Finansman Giderleri:**

Bu grupta işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz ve benzeri giderlerle, yansıtma ve fark hesapları yer alır.

#### **780. Finansman Giderleri Hesabı:**

İşletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesaba borç kaydedilir.

#### **781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı:**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış finansman giderleri ile fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda "780- Finansman Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderler bu hesabın alacağı karşılığında sonuç hesaplarındaki "66- Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına borç kaydedilir.

#### **782. Finansman Giderleri Fark Hesabı:**

Finansman Giderlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış tutarları arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap "66- Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına aktarılarak kapatılır.

#### **0-9 GİDER ÇEŞİTLERİ**

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünye-

sindeki harcama çeşitlerini ifade eder. Bu hesaplar, kuruluşların bünyelerine uygun biçimde detaylandırılır. Gider çeşitleri hesaplarının sabit, değişken ve yarı değişken olarak gruplandırılması mümkündür. Gruplar içindeki gider çeşitlerinin sabit, değişken ve yarı değişken biçimde ayırımı işletmelerin kendi ihtiyaç ve inisiyatiflerine bırakılmıştır. Gider çeşitleri hesaplarının kodlamasında aşağıda belirtilen sınıflama esas alınmıştır. Gider hesapları grupları :

- 0 İlk madde ve malzeme
- 1 İşçi ücret ve giderleri
- 2 Memur ücret ve giderleri
- 3 Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler
- 4 Çeşitli giderler
- 5 Vergi, resim ve harçlar
- 6 Amortismanlar ve tükenme payları
- 7 Finansman Giderleri

#### 0. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilkmadde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıyla yaptırılan işleri kapsar.

#### 1. 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, S. Sigorta işveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarları kapsar.

#### 2. Memur Ücret ve Giderleri

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hiz-

metler gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb.. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

#### 3. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışardan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderleri kapsar.

#### 4. Çeşitli Giderler

Yukarıda belirtilen giderler dışında, işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri dava icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri, çeşitli giderler gibi giderler bu grupta yer alır.

#### 5. Vergi, Resim ve Harçlar

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

#### 6. Amortismanlar ve Tükenme Payları

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gideri ile tükenme paylarını kapsar.

#### 7. Finansman Giderleri

İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

#### Gider Çeşitleri Hesaplarının İşleyişi :

Eş zamanlı kayıt yöntemini uygulayan işletmelerde, giderler tahakkuk ettikçe ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilirken, aynı anda

yardımcı defterlerdeki söz konusu çeşit hesaplarına da kaydedilir. Gider çeşitlerinin izlendiği yardımcı defter kayıtlarının gider yerlerini de gösterecek biçimde tutulması esastır.

### **10-99 GİDER YERLERİ**

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar. Gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon şeması esas alınır.

Gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenir.

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim gider yerleri.

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gider yerleri gruplanması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana grup başlıkları altında yer alabilir.

### **7/B SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI**

Ek mali tablo düzenlemek zorunda olmayan ticaret işletmeleri, küçük hizmet işletmeleri ve küçük üretim işletmelerinden isteyenler, giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular. Bu uygulamada; giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkar-

ma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mül maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır. Gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde, işletmeler isterlerse gider çeşidi hesaplarından ilgili gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmalar yapılmasını gerektirecek kayıt düzenini seçerler. İsterlerse, eş zamanlı kayıt düzenini bu seçenek için de kullanarak yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini izleyebilirler. Bu suretle gider çeşitleri tahakkuk ettikçe ilgili defter-i kebir hesaplarında izlenirken; aynı anda yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarılabilir. 7/B seçeneğinde işletmeler 79 No.lu gruptaki maliyet hesaplarını kullanır. Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenir:

### **79 GİDER ÇEŞİTLERİ**

- 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 Amortismanlar Ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
- 799 Üretim Maliyet Hesabı

### **Hesapların İşleyişi:**

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"na ve "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri", "631- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri", "632- Genel Yönetim Giderleri", "66- Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına, "680- Çalışmayan Kısmı 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 Mamüller Üretim" ve "152- Mamüller" hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise "622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"na devredilerek kapatılır.

Ticaret işletmelerinde ise dönem boyunca gider çeşitleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonlarında fonksiyonlarına dönüştürülerek sonuç hesapları arasında yer alan 630, 631, 632 hesapları ile 66- Finansman Giderleri Grubu" ilgili hesabının borcuna, "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları"nın alacağına yazılır. 798 ile 790-797 numaralı hesaplar dönem sonlarında karşılaştırılarak kapatılır.

### UYGULAMA ÖRNEKLERİ

#### Örnek-1

Ocak ayı içerisinde fonksiyonel üretim gider hesaplarında(7/A) toplanan giderler aşağıdaki gibidir.

	Ocak	Yıl Sonu Toplam
710 Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri	220,00	2.410,00
720 Direkt İşçilik Giderleri	180,00	1.920,00
730 Genel Üretim Giderleri	200,00	1.890,00

Sözkonusu giderlerin tamamı bu dönemin üretim faaliyeti ile ilgilidir. Bu durumda ay sonunda yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

31.01....		
151 Yarı Mamüller-Üretim		600,00
711 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri Yansıtma		220,00
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		180,00
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		200,00

Yılsonunda ise gider hesapları ve yansıtma hesapları karşılaştırılarak kapatılacaktır.

711 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri Yansıtma		2.410,00
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		1.920,00
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		1.890,00
710 Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri		2.410,00
720 Direkt İşçilik Giderleri		1.920,00
730 Genel Üretim Giderleri		1.890,00

#### Örnek-2

10 nolu esas üretim gider yeri için ambardan 21.545,65 TL'lik ilk madde ve malzeme alınarak üretimde kullanılmıştır.

Bu işlemin muhasebeleştirilmesi; genel muhasebe ve maliyet muhasebesi bölümleri tarafından ayrı ayrı yapılacaktır.

Genel Muhasebe Bölümü

700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı 21.545,65  
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı 21.545,65

Maliyet Muhasebesi Bölümü

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme  
Giderleri Hesabı 21.545,65

701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma  
Hesabı 21.545,65

**Örnek-3**

Standart maliyet yöntemini uygulayan bir hizmet işletmesinde dönemsonunda hesapların tutarları aşağıdaki gibidir.

	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
740 Hizmet Üretim Maliyeti (Fili Veriler)	480.000	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma (Standart Veriler)		415.000

Bu durumda yıl sonunda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olur.

31.12.....  
741 Hizmet Üretim Maliyeti  
Yansıtma Hesabı 415.000,00

742 Hizmet Üretim Maliyeti  
Fark Hesabı 65.000,00

740 Hizmet Üretim Maliyeti  
Hesabı 480.000,00

31.12....  
622 Satılan Hizmet Maliyeti  
Hesabı 65.000,00

742 Hizmet Üretim Maliyeti  
Fark Hesabı 65.000,00

**Örnek-4**

Dönem içinde ayrılan amortisman giderlerinin toplam tutarı 38.000 TL'dir.Bunun 8.000,00

TL'lik kısmı demirbaşlarla 30.000,00 TL'lik kısmı taşıtlarla ilgili amortismandır.Taşıtlar pazarlama faaliyetinde kullanılmaktadır.(7/B)

..../.../...

796 Amortisman ve Tükenme  
Payları 38.000,00  
257 Birikmiş Amortismanlar 38.000,00

**Örnek-5**

Dönem içinde yapılan üretim giderlerinin dö-kümü aşağıdaki gibidir.(7/B)

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri 25.000,00  
Direkt İşçilik Gideri 35.000,00  
Genel Üretim Gideri 40.000,00

Dönemsonunda üretimi tamamlanan ürün maliyetlerinin toplam tutarı 80.000,00 TL, yarı mamuller maliyeti ise 20.000,00 TL dir.

..../.../...

799 Üretim Maliyeti Hesabı 100.000,00  
798 Gider çeşitleri Yansıtma Hesabı 100.000,00

..../.../...

151 Yarı Mamuller 20.000,00  
152 Mamuller Hesabı 80.000,00  
799 Üretim Maliyeti Hesabı 100.000,00

**Örnek-6**

İşletmenin dönemiçinde gerçekleşen giderleri aşağıdaki gibidir.(7/B)

790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri 15.000  
791 İşçi Ücret ve Giderleri 200.000  
792 Memur Ücret ve Giderleri 400.000  
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 56.000  
794 Çeşitli Giderler 38.000  
795 Vergi, Resim ve Harçlar 24.000  
796 Amortismanlar ve Tükenme Payları 10.000  
797 Finansman Giderleri 15.000

Yukarıdaki giderlere ilişkin gider dağıtım tablosu aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.



Çeşit Fonksiyon	Toplam Gider	Araştırma ve Geliştirme	Pazarlama	Genel Yönetim	Finansman
790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	15.000	8.000	2.000	5.000	
791 İşçi Ücret ve Giderleri	200.000		50.000	150.000	
792 Memur Ücret ve Giderleri	400.000	50.000	150.000	200.000	
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	56.000	16.000	10.000	30.000	
794 Çeşitli Giderler	38.000	11.000	12.000	15.000	
795 Vergi, Resim ve Harçlar	24.000		8.000	16.000	
796 Amortismanlar ve Tükenme Payları	10.000	3.000	1.000	6.000	
797 Finansman Giderleri	15.000				15.000
	758.000	88.000	233.000	422.000	15.000

Giderler tablodaki dağıtım tutarlarına göre aşağıdaki kayıtlarla gelir tablosu hesaplarına yansıtılacaktır.

31.12....

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	88.000
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	233.000
632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	422.000
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı	15.000
798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı	758.000

Daha sonra 7.gruptaki gider hesapları ile 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı karşılaştırılarak kapatılır.

31.12....

798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı	758.000
790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	15.000
791 İşçi Ücret ve Giderleri	200.000
792 Memur Ücret ve Giderleri	400.000
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	56.000
794 Çeşitli Giderler	38.000
795 Vergi, Resim ve Harçlar	24.000
796 Amortismanlar ve Tükenme Payları	10.000
797 Finansman Giderleri	15.000

### 3- SONUÇ

1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için özellikle zorunlu olarak önerilen 7/A seçeneği, 2 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile ek mali tablo düzenleme kriterine bağlanmıştır. Bu düzenlemeye göre ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan üretim ve hizmet işletmeleri, 7/A seçeneği maliyet hesaplarını kullanacaklardır. Bu hüküm 18/9/1994 gün ve 22055 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yeniden değiştirilerek aktif toplamı ve net satışları toplamı kriteri benimsenmiştir. Aktif toplamından maksat 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan bilançoların aktif toplamı, net satışlardan maksat ise tebliğ ekinde yer alan gelir tablosundaki C- Net Satışlardır. Buna göre önceki yıl aktif toplamı veya net satışları toplamı o yıl için belirlenen tutarları aşan üretim ve hizmet işletmeleri, 7/A seçeneği maliyet hesaplarını kullanacaklardır. Aktif ve net satışlar toplamı belirlenen tutarların altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif ve net satış toplamı ne olursa olsun ticaret işletmeleri için 7/A seçeneği zorunlu değildir. Bu işletmeler 7/A ve 7/B seçeneğinden herhangi birini tercih edebilirler.

**Kaynaklar**

Genel Muhasebe Anadolu Üniversitesi AÖF  
ders kitabı

Maliyet Muhasebesi Anadolu Üniversitesi  
AÖF ders kitabı

Muhasebe Uygulamaları Anadolu Üniversite-  
si AÖF ders kitabı

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları  
Orhan Sevilengül-Nalan Akdoğan

1 Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Ge-  
nel Tebliği