



Arzuhan AKTAŞ(*)



Aslı KÜÇÜKATEŞ(**)



Ebru TORUN(**)



Merve ŞEKERCİ(**)

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

7/A AND 7/B COST ACCOUNTS AND END-OF-PERIOD PROCESSES

ÖZ

Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile genel olarak imalat işletmelerinin mal veya hizmet üretimini izlemek ve üretilen mal veya hizmet maliyetini objektif ve net bir şekilde belirlemek amacıyla maliyet hesapları düzenlenmiştir. MSUGT mal ve hizmet maliyetinin tespitine ilişkin olarak 7/A ve 7/B seçenekleri olmak üzere iki kayıt sistemi geliştirilmiştir. 7/A seçeneğinin orta ve büyük ölçekli imalat işlemleri tarafından kullanılması zorunlu iken 7/B seçeneği küçük ölçekli imalat işletmeleri ile ticaret işletmeleri tarafından kullanılacaktır. 7/A seçeneğinde, maliyet hesapları diğer yöntemle nazaran daha ayrıntılı ve geniştir. 7/B seçeneğinde ise maliyet hesapları diğer yöntemle nazaran daha basit ve kullanımı kolaydır. Diğer yandan 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Çalışmamızda maliyet hesaplarına ilişkin genel açıklamalara ve muhasebe kayıt örneklerine yer verilecek, üretim maliyetlerinin tespitine ilişkin ayrıntılara girilmeyecektir.

Anahtar Kelimeler: 7/A Seçeneği, 7/B Seçeneği, Fiili Maliyet Yöntemi, Standart Maliyet Yöntemi

(*) Vergi Mütettişi

(**) Vergi Mütettiş Yardımcısı

ABSTRACT

Cost accounts have been created by Accounting System General Application Communiqué (ASGAC) in order to enable businesses to monitor their production of goods and services and to compute the cost of goods and services objectively and accurately. ASGAC has developed two entry methods to determine the costs, 7/A and 7/B. While the use of 7/B is compulsory for large and medium size manufacture businesses, 7/B might be used by trade businesses and small size manufacture businesses. Under 7/A option, cost accounts are more detailed and comprehensive compared with the other method. 7/B, however, is simpler and easy-to-use as opposed to the other method. On the other side, expenses are classified on functionality basis under 7/A method, and on description basis under 7/B method. This study presents broad explanations on cost accounts and accounting examples, yet does not intend to go in details of production costs.

Keywords: 7/A option, 7/B option, actual cost method, standard cost method

1- GİRİŞ

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

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 bölümlenmesinde 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.

Maliyet hesaplarında biriken maliyet ve giderler, dönem sonlarında maliyet hesaplarından çıkarılarak gelir tablosu hesaplarına (veya üretim maliyet hesabına (151) veya ilgili aktif hesaba borç kaydedilmek suretiyle aktarılır) ve oradan da sonuç hesaplarına aktarılır. Bu işleymde maliyet hesaplarına karşılık gelen gelir tablosu hesapları dönem içinde çalıştırılmamış ve bu hesaplara sadece dönem sonlarında kayıt yapılmış olur. Buna göre, 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 hesapları dönem içinde çalıştırılmaz. Bu hesapların dışındaki gelir tablosu hesapları dönem içinde çalıştırılır ve bu hesaplara kaydedilen unsurlar maliyet hesapları ile ilişkilendirilmez.

2- HARCAMA, GİDER MALİYET TERİMLERİ

Harcama; Bir mal veya hizmetin sağlanması veya herhangi bir edim olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır.¹ İşletmede bir iş görmek, bir şey üretmek üzere para veya para ile ifade edilen değerlerin elden çıkarılmasıdır.

¹ Özkan Cengiz, Maliyet Muhasebesi Kullanım Kılavuzu, İstanbul, HSY Advisory Tax Finance Audit, 2011, s.27.

Gider; İşletmenin kullandığı ve tükettiği girdiler ile faydası tükenmiş maliyetlerinin hasılatından düşülen kısmıdır.² İşletmenin öz sermayesinde bir azalış meydana getiren her türlü çıkış olarak tanımlanabilir.

Maliyet; bir varlığı edinmek için yapılan harcamalar toplamıdır.

Yapılan bir harcamanın maliyet unsuru olması halinde bunun gidere dönüşümü zaman içinde çoğu zaman birkaç vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde gerçekleşir. Konuya ilişkin olarak amortisman tabi kıymetlerde amortisman ayırımı örnek olarak gösterilebilir. Bunun yanı sıra gider niteliğindeki harcamalar ise ilgili oldukları hesap döneminin vergi matrahının tespitinde direkt indirim konusu yapılmaktadır.

VUK'un 262. maddesinde maliyet bedelinin tanımı "maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması suretiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder."

- Maddeye göre maliyet bedelinin bir parçası olan giderler;³
- Genel İmal Giderleri: Bunlar bir mamulün imali için yapılan ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışındaki bilumum masraflar olup doğrudan doğruya imal edilen mamul maddeler ile ilgilendirilirler. Bu noktadan hareket eden kanun koyucu VUK'un 275. maddesinde mezkur masrafları mamulün maliyet unsurları arasında saymıştır. (Bu nedenle GVK'nın 40. maddesinde sayılan giderler arasında, esas itibarıyla genel imal giderleri mevcut değildir.)
- Özel Giderler: Münhasıran bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi için yapılan masraflar özel gider sayılır. Bir mal için satın alan müesseseye gelinceye kadar yapılan nakliye ve komisyonlar bu niteliktedir. Keza bir makine veya tesisatın nakliye, sigorta ve montaj giderleriyle bir gayrimenkulün noter, tapu, mahkeme kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye masrafları özel gider mahiyetindedir. VUK'un 262 ve 270. maddelerine göre bu masraflar ilgili bulundukları iktisadi kıymetin maliyet unsurları arasında sayılmıştır. Ancak 270. madde bu kurala bir istisna tanıyarak bir gayrimenkulle ilgili bulunan ve yukarıda sayılan masraflar için mükelleflere bir tercih hakkı tanımış ve bu masrafların maliyet bedeline ithal edilmesini veya genel gider arasında gösterilmesini serbest bırakmıştır.

- Maliyete girmeyen ve direkt olarak indirim konusu yapılan giderler;

Bu giderler genel mahiyette olan ve belirli bir veya birkaç iktisadi kıymeti ilgilendirmeyip işletmenin tamamını ilgilendiren masraflardır. Bu nedenle doğrudan doğruya ilgili bulundukları yılda gider kaydedilirler. GVK'nın 40. maddesinde sayılan masrafların hemen hemen tamamı bu nevi giderlerden ibarettir. Ancak anılan maddenin 2 numaralı bendindeki işçi sigorta primleri ile 7 numaralı bentte yazılı amortismanlardan bir kısmı genel imal gideri mahiyetini haizdir.

- Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Kaydedilmesi: 7/A seçeneğini uygulayan işletmelerin yaptıkları giderlerin, gördükleri fonksiyona (neye ilişkin olduklarına) göre ilgili defter-i kebir hesaplarına kaydedilmesidir.

² Özkan Cengiz, Maliyet Muhasebesi Kullanım Kılavuzu, İstanbul, HSY Advisory Tax Finance Audit, 2011, s.27.

³ Hasan Yalçın, Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006, s.50.

- Giderlerin Çeşitlerine Göre Kaydedilmesi: Giderlerin çeşitlerine göre ilgili hesaplara kaydedilmesidir. Bu durumda giderlerin fonksiyonları ve yerleri dikkate alınmadan aynı türden giderlerin tamamı o tür için belirlenen hesaplarda izlenir.
- Giderlerin Yerlerine Göre Kaydedilmesi: Üretim ve hizmetlerin yapıldığı çeşitli ünitelerin yani birimlerin her biri için sarfedilen giderlerin, planlanması ve kontrol edilmesi amacı ile bu yerler itibarıyla ayrı ayrı toplanması ve izlenmesidir.

3- 7/A ve 7/B MALİYET HESAPLARI ve DÖNEMSONU İŞLEMLERİ

3.1- 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları

3.1.1- Genel Anlamda 7/A Seçeneğinin İşleyişi

Bu seçeneği uygulayan işletmelerde giderler yapıldığında, ilgili defter-i kebir hesaplarında fonksiyon esasına göre kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yardımcı defterlerde hem çeşit hem de gider yerlerine göre izlenebilmektedir. 7/A seçeneğinde hesapların işleyişi iki ayrı yönetime göre farklılaşmaktadır.

- Fiili Maliyet Yöntemi

Maliyet ve faaliyet gideri ödeme veya tahakkukla ortaya çıktığı anda ilgili hesap karşılığı maliyet/gider hesaplarına borçlu kayıt yapılır. Maliyet ve gider hesaplarında yapılacak düzeltmeler, bu hesaba alacaklı kayıt yapılmak suretiyle gerçekleştirilir. İşletmeler maliyet ve gider hesaplarına kayıtları gider çeşitleri itibarıyla yapabilirler. Bu durumda maliyet tespiti daha kolay yapılacaktır. Anılan hesaplarda toplanan gider ve maliyet unsurlarının borç bakiyeleri dönem sonunda veya resmi maliyet tespit dönemlerinde her hesap grubunda bulunan yansıtma hesapları kullanılarak (yansıtma hesabına alacaklı kayıt yapılmak suretiyle) ilgili gelir tablosu hesabına veya üretim maliyet hesabına (151) veya ilgili aktif hesaba borç kaydedilmek suretiyle aktarılır. Aktarmalar; mal üretim maliyetleri 151 Nolu hesaba diğer maliyet ve giderler ise sonuç hesapları veya ilgili aktif hesaba yapılacaktır. Aktif hesaplara aktarılacak gider ve maliyet unsurları; yatırım ve sabit kıymet maliyetine eklenmesi gereken faiz ve kur farkı giderleri, henüz tamamlanmamış taahhüt işi maliyetleri gibi gider ve maliyetlerdir. 7/A seçeneğinde, maliyet hesapları içinde ayrıca üretim maliyet hesabı yer almadığından, 151 No.lu hesap üretim maliyet hesabı olarak kullanılacaktır. İşletme gider tablosu yardımıyla tespit ettiği maliyetler (mamul, yarı mamul) çerçevesinde mamulleri üretim-maliyet hesabından (151) çıkartarak 151 (stok) ve 152 nolu hesaba aktaracaktır. Bu işlem sonucu, 151 nolu hesap bakiyesi (stok detayı) yarı mamul stok durumunu ifade eder hale gelecektir. Dönem sonunda maliyet hesapları; maliyet/gider hesapları ile maliyet/gider hesaplarına ilişkin yansıtma hesaplarının karşılaştırılması suretiyle kapatılacaktır. Maliyet hesapları dönem sonu bakiyesi vermez. Bu hesaplar sadece dönem içinde kullanılır.⁴

- Standart (Önceden Belirlenmiş) Maliyet Yöntemi

7/A seçeneği maliyet hesapları arasında yer alan fark hesapları sadece standart maliyet yönteminde kullanılır. Bu hesaplar fiili maliyet yönteminde kullanılmaz. Bu yöntemde maliyetler, önceden belirlenmiş tutarlar üzerinden hesaplara geçirilir, fiili maliyetlerin oluşması beklenmez. Fiili maliyetlerin oluşması ile ortaya çıkan farklar (standart maliyetten sapmalar) fark hesaplarına kaydolunur. Bu farklar

⁴ M. Emin AKYOL ve Muzaffer KÜÇÜK, Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s.1853

fiyat farkından kaynaklanabileceği gibi miktar/zaman farkından kaynaklanabilir. Dönem sonunda gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları topluca karşılaştırılarak kapatılır. Standart maliyetler üzerinden maliyetler, yansıtma hesapları kullanılarak (yansıtma hesabına alacaklı kayıt yapılarak) ilgili sonuç hesapları veya bilanço hesabına aktarılır. Fiili giderler oluştuğunda, maliyet-gider hesaplarına (borçlu) kayıt yapılır. Maliyet tespit dönemleri itibarıyla fiili maliyetlerle standart maliyetler arasındaki farklar fark hesapları karşılığı ilgili sonuç hesapları ilgili sonuç hesapları veya bilanço hesaplarına kaydedilir.⁵

Büyük ve orta büyüklükteki 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 İlk madde 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.

⁵ M. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s.1854.

- 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.

3.1.2- Hesap Grupları İtibariyle 7/A Seçeneğinin İşleyişi**70 Maliyeti Muhasebesi Bağlantı Hesapları**

Bu grupla 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:

Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden ayrı izlendiği durumlarda maliyetlerle ilgili giderler genel muhasebe tarafından bu hesaba borç kaydedilir.

Genel Muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıyı sağlayan ve genel muhasebe tarafından tutulan hesaptır.

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.

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.

Örnek: A işletmesinin işlemleri aşağıdaki gibidir:

- Üretim için depodan 100.000 TL’lik hammadde çekilmiştir.
- Direk işçilik giderleri 175.000 TL’dir.

(Ücret bordrolarına göre; brüt ücret:150.000; SGK işveren kesintileri toplamı: 25.000; İşçilerin ücretleri üzerinden kesilen gelir vergisi kesintisi toplamı 40.000 TL; damga vergisi 1.138,50 TL ve SGK işçi kesintileri toplamı 22.500 TL’dir. -asgari geçim indirimi çözümde ihmal edilmiştir)

- Genel üretim giderleri olarak 50.000 TL harcama yapılmıştır. Yapılan giderlere ilişkin KDV oranı %18’dir.

Buna göre işletmenin genel muhasebe ve maliyet muhasebesi bölümlerinde yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Genel muhasebede yapılacak kayıtlar

Açıklama	Borç	Alacak
700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı 150 İlk Madde Ve Malzeme	100.000,00	100.000,00
700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı Brüt Ücret 150.000,00 SGK İşveren Payları Toplamı 25.000,00 360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar Ödenecek Gelir Vergisi 40.000,00 Ödenecek Damga Vergisi 1.138,50 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri SGK İşveren Payları Toplamı 25.000,00 SGK İşçi Payları Toplamı 22.500,00 335 Personele Borçlar	175.000,00	41.138,50 47.500,00 86.361,50
700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı 191 İndirilecek KDV 100 Kasa	50.000,00 9.000,00	59.000,00
151 Yarı Mamüller Üretim 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı	325.000,00	325.000,00

Maliyet muhasebesinde yapılacak kayıtlar

Açıklama	Borç	Alacak
710 Direk İlk Madde Ve Malzeme Giderleri 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı	100.000,00	100.000,00
720 Direk İşçilik Giderleri 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı	175.000,00	175.000,00
730 Genel Üretim Giderleri 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı	50.000,00	50.000,00
701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı 711 Direk İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Yansıtma 721 Direk İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	325.000,00	100.000,00 175.000,00 50.000,00
711 Direk İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Yansıtma 721 Direk İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı 710 Direk İlk Madde Ve Malzeme Giderleri 720 Direk İşçilik Giderleri 730 Genel Üretim Giderleri	100.000,00 175.000,00 50.000,00	100.000,00 175.000,00 50.000,00

71 Direkt İlkmadde 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 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, mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilkmadde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez.

Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinde ambardan 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 fişde, 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 aktararak 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 aktararak kapatılır.

Fiili Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesaplarının İşleyişi

Bu yönetime göre, dönem içerisinde 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma hesabının alacağı karşılığında 151 Yarı Mamüller-Üretim hesabının borcuna yansıtılır. 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı ile 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma hesapları karşılıklı kapatılır.

Örnek: İşletme 150.000 TL tutarında hammadde almıştır. Dönem içinde 100.000 TL'lik hammadde üretime sevk edilmiştir. Üretilmiş olan ürün 120.000 TL'ye satılmıştır.

Açıklama	Borç	Alacak
150 İlk Madde ve Malzeme 191 İndirilecek KDV 100 Kasa Hammadde alımı	150.000,00 27.000,00	177.000,00
710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri 150 İlk Madde ve Malzeme Hammaddenin üretime sevk	100.000,00	100.000,00
151 Yarı Mamüller Üretim 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Dönem sonunda üretim giderlerinin üretim hesabına yansıtılması	100.000,00	100.000,00
711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma 710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması	100.000,00	100.000,00
152 Mamüller 151 Yarı Mamül-Üretim Üretimin tamamlanması kaydı	100.000,00	100.000,00
100 Kasa 600 Yurtiçi Satışlar 391 Hesaplanan KDV Üretilmiş olan ürünün tamamının satılması	141.600,00	120.000,00 21.600,00
620 Satılan Mamüller Maliyeti 152 Mamüller Üretilmiş olan ürünün tamamının satılmasının maliyet kaydı	100.000,00	100.000,00

Önceden Saptanmış Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesaplarının İşleyişi

Bu yöntemde, planlanan üretimin tamamlanması için kullanılacağı tahmin edilen direkt ilk madde ve malzeme giderleri, 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma hesabı alacağı karşılığında 151 Yarı-Mamul-Üretim hesabına borç olarak kaydedilir. Üretim gerçekleştikçe kullanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına borç kaydedilir. Üretim tamamlandıktan sonra gerçekleşen giderler ile tahmin edilen giderler karşılaştırılır. Tahmin ile gerçekleşen giderler arasında fark olması halinde, bu farklar 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları ve 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları hesapları aracılığı ile ilgili stok (151 Yarı Mamul-Üretim) ve maliyet (711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma) hesaplarına aktarılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden yüksek olması halinde, işletme lehine olan bu olumlu fark, fark hesaplarının alacağı karşılığında, 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma hesabına borç yazılır. Dönem sonunda, fark hesaplarının alacak kalanı 151 Yarı Mamul-Üretim hesabına aktararak kapatılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden az olması halinde, işletme aleyhine olan bu olumsuz fark, fark hesaplarının borcu karşılığında, 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma hesabına alacak yazılır. Dönem sonunda, fark hesaplarının borç kalanı 151 Yarı Mamul-Üretim hesabına aktararak kapatılır.

Örnek: Önceden saptanmış maliyet yöntemini uygulanan işletmede dönem içerisinde 20 birim mamul üretimi için kullanılacak ilk madde miktarının 50 birim olacağı ve her birim ilk maddenin ortalama maliyetinin 100 TL olacağı belirlenmiştir. Buna durumda;

- Üretimde kullanılacağı tahmin edilen ilk madde ve malzeme miktarı: $20 \times 50 = 1000$ birimdir.
- Kullanılacak ilk madde ve malzemenin tahmin edilen toplam maliyeti: $1000 \times 100 = 100.000$ TL'dir.

Buna göre tahmin edilen maliyetin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
151 Yarı Mamüller Üretim 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Tahminin muhasebeleştirilmesi	100.000,00	100.000,00

Söz konusu üretim için dönem içerisinde fiilen ambardan çekilerek kullanılan ilk madde ve malzemeyle ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tarih	Miktar	Ortalama Birim Fiyat	Toplam Maliyet
01.05.2014	400,00	100,00	40.000,00
22.05.2014	250,00	105,00	26.250,00
30.05.2014	300,00	107,00	32.100,00
Toplam	950,00		98.350,00

Yukarıdaki verilere göre, işletmenin fiilen gerçekleşen giderlerinin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
01.05.2014 710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri 150 İlk Madde ve Malzeme Hammaddenin üretime sevk	40.000,00	40.000,00

22.05.2014 710 Direk İlk Madde Ve Malzeme Giderleri 150 İlk Madde ve Malzeme Hammaddenin üretime sevkı	26.250,00	26.250,00
30.05.2014 710 Direk İlk Madde Ve Malzeme Giderleri 150 İlk Madde ve Malzeme Hammaddenin üretime sevkı	32.100,00	32.100,00

İşletmenin tahmini ve gerçekleşen giderleri dikkate alındığında Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat ve Miktar farkları aşağıdaki tablodaki gibi hesaplanmıştır.

Olumlu Miktar Farkının Hesaplanması		Olumsuz Fiyat Farkının Hesaplanması	
Fiilen Gerçekleşen Miktar	950,00	Gerçekleşen Toplam Fiyat	98.350,00
Tahmin Edilen Miktar	1.000,00	Gerçekleşen Fiili Miktar	950,00
Fark Miktar (950,00-1.000,00)	-50,00	Gerçekleşen Ortalama Fiyat (98.350/950)	103,526315789
Tahmin Edilen Birim Fiyat	100,00	Standart Fiyat	100,00
Miktar Farkı (50,00*5.000)	-5.000,00	Kullanılan Fiili Miktar	950,00
		Fiyat Farkı (103,53-100)x950	3.350,00

İşletme tarafından üretilen ürünün yarısı satılmıştır. Farkların ve satışa ait maliyetlerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
711 Direk İlk Madde ve Malzeme Yansıtma 713 Direk İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı Olumlu miktar farkının muhasebeleştirilmesi	5.000,00	5.000,00
712 Direk İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı 711 Direk İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Olumsuz fiyat farkının muhasebeleştirilmesi	3.350,00	3.350,00
713 Direk İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı 712 Direk İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı 151 Yarı Mamül-Üretim Dönem sonunda miktar ve fiyat farkının kapatılması	5.000,00	3.350,00 1.650,00

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma 710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Gideri Dönem sonu gider ve yansıtma hesabının kapatılması	98.350,00	98.350,00
152 Mamüller 151 Yarı Mamül-Üretim Üretimin tamamlanması kaydı	98.350,00	98.350,00
620 Satılan Mamüller Maliyeti 152 Mamüller Üretilen mamüllerin yarısının satılmasının maliyet kaydı	49.175,00	49.175,00

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 mamul 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 Mamuller 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.

Fiili Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Direkt İşçilik Giderleri Hesapların İşleyişi

Bu yöntemin uygulanması durumunda dönem içerisinde gerçekleşen ve 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonunda, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma

hesabının alacağı karşılığında, 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabının borcuna yazılır. 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabı ile 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma hesabı karşılıklı olarak kapatılır. İmalatın tamamlanmasından sonra 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabı alacaklandırılarak 152 Mamuller hesabı borçlandırılır. Satış yapılması aşamasında ise 152 Mamuller hesabı alacaklandırılarak 620 Satılan Mamul Maliyeti borçlandırılır. Bu hesap dönemsonu işlemleri vasıtasıyla gelir tablosuna ve dönem karının tespitinde dikkate alınmış olur.

Örnek: Üç çocuklu evli eşi çalışmayan ve herhangi bir geliri bulunmayan bir asgari ücretlinin 2013/Ocak ayına ait ücretine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

- 1- İşçinin kendisi için %50, çalışmayan ve herhangi bir geliri bulunmayan eşi için %10, iki çocuğu için %15 ($=2 \times 7,5$) ve bir çocuğu için de %5 olmak üzere toplam %80 oranı dikkate alınarak işçinin aylık Asgari Geçim İndirimi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Asgari Geçim İndiriminin Tespiti		
1	Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı ($978,60 \times 12$)	11.743,20
2	Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı ($50+10+20$)	80,00
3	Asgari Geçimine Esas Tutar ($1 \times \%80$)	9.394,56
4	Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı ($3 \times 0,15$)	1.409,18
5	Aylık Olarak GV Tevkifatından Mahsup Edilecek Tutar ($4/12$)	117,43

- 2- Yukarıdaki tabloda hesaplanan asgari geçim indirimi de dikkate alınarak asgari ücretlinin vergi ve sosyal güvenlik yükümlülükleri aşağıdaki tabloda belirlenmiştir.

İşçinin Net Ücreti ile Vergi ve Yükümlülüklerinin Tespiti		
1	Brüt Asgari Ücret	978,60
2	Sigorta Primi İşçi Payı ($1 \times \%14$)	137,00
3	İşsizlik Sigorta Fonu İşçi Payı ($1 \times \%1$)	9,79
4	Gelir Vergisi Matrahı ($1 - (2+3)$)	831,81
5	Gelir Vergisi ($4 \times \%15$)	124,77
6	Asgari Geçim İndirimi	117,43
7	Ödenecek Gelir Vergisi ($5-6$)	7,34
8	Damga Vergisi ($1 \times \%0,759$)	7,43
9	Kesintiler Toplamı ($2+3+7+8$)	161,56
10	Ele Geçen Net Ücret ($1-9$)	817,04

- 3- Söz konusu ücretlinin işverene olan toplam maliyeti işçinin brüt ücreti ve işverenin ayrıca 5510 sayılı kanun uyarınca bu işçi için yüklediği sosyal güvenlik ödemelerine ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir. (5510/81-ı bendi uyarınca sigorta primi işveren payı 19,5 iken 5.puan düşük uygulanmıştır.)

Asgari Ücretlinin İşverene Olan Maliyet		
1	Asgari Ücret (Brüt)	978,60
2	Sigorta Primi İşveren Payı (1x%14,5)	141,90
3	İşsizlik Sigorta Fonu İşveren Payı (1x%2)	19,57
4	İşverene Toplam Maliyet (1+2+3)	1.140,07

4- İşverene ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
720 Direk İşçilik Giderleri	1.140,07	
730.10 Brüt Ücret 978,60		
730.20 Sigorta Primi İşveren Payı 141,90		
730.30 İşsizlik Sigorta Fonu İşveren Payı 19,57		
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar		
360.10 Ödenecek Gelir Vergisi (124,77-117,43) 7,34		14,77
360.20 Ödenecek Damga Vergisi 7,43		
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		
361.10.100 Sigorta Primi İşçi Payı 137,00		308,26
361.10.200 İşsizlik Sigorta Fonu İşçi Payı 9,79		
361.20.100 Sigorta Primi İşveren Payı 141,90		
361.20.200 İşsizlik Sigorta Fonu İşçi Payı 19,57		
335 Personele Borçlar		
Ücret Bordrosunun Düzenlenmesi		817,04
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar	14,77	
360.10 Ödenecek Gelir Vergisi (124,77-117,43) 7,34		
360.20 Ödenecek Damga Vergisi 7,43		
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	308,26	
361.10 İşçiye Ait Kesintiler 146,79		
361.20 İşverene Ait Kesintiler Toplamı 161,47		
335 Personele Borçlar	817,04	
100 Kasa		1.140,07
Ücret Tahakkukunun Ödenmesi		
151 Yarı Mamüller Üretim	1.140,07	
721 Direk İşçilik Giderleri Yansıtma		1.140,07
Dönem sonu aktarma kaydı		
721 Direk İşçilik Giderleri Yansıtma	1.140,07	
720 Direk İşçilik Giderleri		1.140,07
Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması		

Önceden Saptanmış Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Direkt İşçilik Giderleri Hesapların İşleyişi

Bu yöntemde, planlanan üretimin tamamlanması için kullanılacağı tahmin edilen direkt işçilik giderleri, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma hesabı alacağı karşılığında 151 Yarı-Mamul-Üretim hesabına borç olarak kaydedilir. Üretim gerçekleştikçe kullanılan direkt işçilik giderleri 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabına borç kaydedilir. Üretim tamamlandıktan sonra gerçekleşen giderler ile tahmin edilen giderler karşılaştırılır. Tahmin ile gerçekleşen giderler arasında fark olması halinde, bu farklar 722 Direkt İşçilik Ücret Farkları ve 723 Direkt İşçilik Süre Farkları hesapları aracılığı ile ilgili stok (151 Yarı Mamul-Üretim) ve maliyet (721 Direkt İşçilik Yansıtma) hesaplarına aktarılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden yüksek olması halinde, işletme lehine olan bu olumlu fark, fark hesaplarının alacağı karşılığında, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma hesabına borç yazılır. Dönem sonunda, fark hesaplarının alacak kalanı 151 Yarı Mamul-Üretim hesabına aktarılarak kapatılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden az olması halinde, işletme aleyhine olan bu olumsuz fark, fark hesaplarının borcu karşılığında, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma hesabına alacak yazılır. Dönem sonunda, fark hesaplarının borç kalanı 151 Yarı Mamul-Üretim hesabına aktarılarak kapatılır.

720 Direkt İşçilik Giderleri hesabı ile 721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma hesabı karşılıklı kapatılır.

Örnek: İşletmenin 50 adetlik bir parti mal üretimini her bir adet başına 8 saat çalışılacağı ve saat ücretinin ise 12 TL olacağı tahmin edilmiştir. Ancak bu üretimin gerçekleşmesi için adet başına 10 saat çalışılmış ve ortalama saat ücreti 15 TL olarak gerçekleşmiştir. Üretilen bu 50 adet mamulden 15 adeti stokta bulunmakta 35 adeti ise satılmıştır.

Buna göre ücret ve süre farkları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Açıklama	Tahmin Edilen	Fiilen Gerçekleşen
Miktar (Adet) (1)	50	50
Adet Başına Çalışma Süresi(2)	8	10
Saat Ücreti(3)	12	15
Toplam Çalışma Süresi(4)	400	500
İşçilik Gideri (5) (1x2x3)	4.800,00	7.500,00
Ücret Farkının Hesaplanması		
Fiili Ücret-Tahmini Ücret (6)	3	
Gerçekleşen Çalışma Süresi(7)	500	
Ücret Farkı(8) (3x500)	1.500,00	
Süre Farkının Hesaplanması		
Gerçekleşen Çalışma Süresi-Tahmin Edilen Çalışma Süresi (500-400)	100	
Tahmin Edilen Ücret	12	
Süre Farkı (100x12)	1.200,00	

Örneğe ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Borç	Alacak
151 Yarı Mamüller Üretim 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Tahminin muhasebeleştirilmesi	4.800,00	4.800,00
720 Direkt İşçilik Giderleri 381 Gider Tahakkukları Giderin Yapılması	7.500,00	7.500,00
722 Direkt İşçilik Ücret Farkı 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Olumsuz ücret farkının muhasebeleştirilmesi	1.500,00	1.500,00
723 Direkt İşçilik Süre Farkı 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Olumsuz süre farkının muhasebeleştirilmesi	1.200,00	1.200,00
151 Yarı Mamüller-Üretim 722 Direkt İşçilik Ücret Farkları 723 Direkt İşçilik Süre Farkları Dönem sonunda ücret ve süre farkının kapatılması	2.700,00	1.500,00 1.200,00
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma 720 Direkt İşçilik Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	7.500,00	7.500,00
152 Mamüller 151 Yarı mamüller-Üretim Üretim tamamlanmasıyla yapılacak kayıt	7.500,00	7.500,00
620 Satılan Mamül Maliyeti 152 Mamüller Satışlara ilişkin maliyetin muhasebeleştirilmesi (7.500*35/50)	5.250,00	5.250,00

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 hizmetler 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 Mamuller 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 borcuna 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.

Fiili Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Genel Üretim Giderleri Hesapların İşleyişi

Bu yöntemin uygulanması durumunda dönem içerisinde gerçekleşen ve 730 Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonunda, 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında, 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabının borcuna yazılır. 730 Genel Üretim Giderleri ve 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı karşılıklı olarak kapatılır. İmalatın tamamlanmasından sonra 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabı alacaklandırılarak 152 Mamuller hesabı borçlandırılır. Satış yapılması aşamasında ise 152 Mamuller hesabı alacaklandırılarak 620 Satılan Mamul Maliyeti borçlandırılır. Böylece bu hesap dönemsonu işlemleri vasıtasıyla gelir tablosuna ve dönem karının tespitinde dikkate alınmış olur.

Örnek: İşletmenin dönem içi genel üretim giderleri toplamı 70.000 TL'dir. Yapılan gider dağıtımı sonucunda; bu giderlerin 40.000 TL'sinin (A) esas üretim gider yerine 30.000 TL'sinin ise (B) esas üretim gider yerine ait olduğu anlaşılmıştır.

Açıklama	Borç	Alacak
730 Genel Üretim Giderleri	70.000,00	
191 İndirilecek KDV	12.600,00	
100 Kasa		82.600,00
Giderin yapılması		
151 Yarı Mamuller Üretim	70.000,00	
(A) Esas üretim gider yeri 40.000		
(B) Esas üretim gider yeri 30.000		
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		70.000,00
Dönem sonu üretim giderlerinin üretim hesabına aktarılması		
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma	70.000,00	
730 Genel Üretim Giderleri		70.000,00
Gider ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması		

Önceden Saptanmış Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Genel Üretim Giderleri Hesapların İşleyişi

Bu yöntemde, planlanan üretimin tamamlanması için kullanılacağı tahmin edilen genel üretim giderleri, 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabı alacağı karşılığında 151 Yarı-Mamul-Üretim hesabına borç olarak kaydedilir. Üretim gerçekleştikçe kullanılan genel üretim giderleri 730 Genel Üretim Giderleri hesabına borç kaydedilir. Üretim tamamlandıktan sonra gerçekleşen giderler ile tahmin edilen giderler karşılaştırılır. Tahmin ile gerçekleşen giderler arasında fark olması halinde, bu farklar 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları, 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları ve 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları hesapları aracılığı ile ilgili stok (151 Yarı Mamul-Üretim) ve maliyet (731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma) hesaplarına aktarılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden yüksek olması halinde, işletme lehine olan bu olumlu fark, fark hesaplarının alacağı karşılığında, 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabına borç yazılır. Dönem sonunda, fark hesaplarının alacak kalanı 151 Yarı Mamul-Üretim hesabına aktarılarak kapatılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden az olması halinde, işletme aleyhine olan bu olumsuz fark, fark hesaplarının borcu karşılığında, 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabına alacak yazılır. Dönem sonunda, fark hesaplarının borç kalanı 151 Yarı Mamul-Üretim hesabına aktarılarak kapatılır.

730 Genel Üretim Giderleri hesabı ile 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabı karşılıklı kapatılır.

Örnek: Önceden saptanmış maliyet yönteminin uygulandığı işletmede, bir parti mal için 400 saat çalışılarak 200 adet mamul üretileceği işçilik saati ücretinin 27 TL olacağı tahmin edilmiştir. Bu üretime ilişkin sabit genel üretim giderleri 10.000 TL olarak dikkate alınmıştır. Bu tahminle ilgili olarak fiilen gerçekleşen rakamlar üç örnek aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Açıklama	Tahmin Edilen	Fiilen Gerçekleşen Örnek 1	Fiilen Gerçekleşen Örnek 2	Fiilen Gerçekleşen Örnek 3
Sabit Giderler (1)	10.000	10.000	10.000	10.000
Miktar (Adet)(2)	200	190	220	210
Toplam Çalışma Süresi (Saat)(3)	400	410	400	500
Birim Saat Ücreti TL(4)	27	25	29	27
Değişken Genel Üretim Gideri(5)(3x4)	10.800,00	10.250,00	11.600,00	13.500,00
Fiili Olarak Gerçekleşen Genel Üretim Gideri Toplamı(6)(1+5)		20.250,00	21.600,00	23.500,00

Tablodaki tahmini ve fiili veriler kullanılarak bütçe, verimlilik ve kapasite farkları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Açıklama	Örnek 1	Örnek 2	Örnek 3
Bütçe Farkının Tespiti			
Planlanan Birim Ücrete Göre Fiilen Üretilen Mamüle İlişkin Beklenen Değişken Genel Üretim Giderleri(7)(3x27 TL)	11.070,00	10.800,00	13.500,00
Fiili Çalışma Hacminde Olması Gereken Toplam Genel Üretim Giderleri (8)(1+7)	21.070,00	20.800,00	23.500,00
Bütçe Farkı(9)(6-8)	-820,00	800,00	0,00
Verimlilik Farkının Tespiti			
Bir Birimlik Üretim İçin Tahmin Edilen Süre (Saat) (10)(400 saat/200 adet)	2	2	2
Fiilen Gerçekleşen Üretim İçin Tahmine Göre Harcanması Gereken Süre(11)(2x2 saat)	380	440	420
Fiili Üretime Harcanan Süre (12)(3)	410	400	500
Birim Başına Harcanması Tahmin Edilen Süreye Göre Fiilen Gerçekleşen Fazla/Eksik Çalışma Süresi (13)(12-11)	30	-40	80
Saat Başına Tahmin Edilen Ücret (14)	27	27	27
Verimlilik Farkı (15)(13x14)	810,00	-1.080,00	2.160,00
Kapasite Farkının Tespiti			
Bir Birimlik Üretim İçin Tahmin Edilen Süre (Saat) (16)(400 saat/200 adet)	2	2	2

Fiilen Gerçekleştirilen Üretim İçin Gerekli Olan Süre (17) (2x2 saat)	380	440	420
Bir Saatlik Üretim İçin Tahmin Edilen Değişken Genel Üretim Giderleri (18)(17x27 TL)	10.260,00	11.880,00	11.340,00
Tahmine Göre Olması Gereken Toplam Genel Üretim Giderleri (19)(1+18)	20.260,00	21.880,00	21.340,00
Tahmin Edilen Genel Üretim Giderleri Toplamı (20) (10.000+10.800)	20.800,00	20.800,00	20.800,00
Kapasite Farkı(21)(19-20)	-540,00	1.080,00	540,00

Üretilen ürünün yarısı 15.000 TL'ye satılmıştır. Yukarıda yer alan örnek 1'de yer alan tahminin ve satışların muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Borç	Alacak
151 Yarı Mamuller Üretim 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Tahminin muhasebeleştirilmesi	20.800,00	20.800,00
730 Genel Üretim Giderleri 102 Bankalar Yapılan Giderin muhasebe kaydı	20.250,00	20.250,00
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları Olumlu bütçe ve kapasite farklarının muhasebeleştirilmesi	1.360,00	820,00 540,00
733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Olumsuz verimlilik farkının muhasebeleştirilmesi	810,00	810,00
732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları 151 Yarı Mamuller-Üretim Dönem sonunda olumlu farkların kapatılması	820,00 540,00	1.360,00
151 Yarı Mamuller-Üretim 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları Dönem sonunda olumsuz farkların kapatılması	810,00	810,00
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma 730 Genel Üretim Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	20.250,00	20.250,00

152 Mamuller 151 Yarı mamuller-Üretim Üretim tamamlanmasıyla yapılacak kayıt	20.250,00	20.250,00
100 Kasa 600 Yurtiçi Satışlar 391 Hesaplanan KDV Satışların muhasebeleştirilmesi	17.700,00	15.000,00 2.700,00
620 Satılan Mamul Maliyeti 152 Mamuller Satışlara ilişkin maliyetin muhasebeleştirilmesi (20.250/190*95)	10.125,00	10.125,00
600 Yurtiçi Satışlar 620 Satılan Mamul Maliyeti 690 Dönem Karı Veya Zararı Dönem sonu aktarma kaydı	15.000,00	10.125,00 4.875,00

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 horcuna 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.

Fiili Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Hizmet Üretim Maliyeti Hesaplarının İşleyişi

Bu yöntemin uygulanması durumunda dönem içerisinde gerçekleşen ve 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonunda, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabının alacağı karşılığında, 622 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının borcuna yazılarak gider hesabına yansıtılır. 740 Hizmet Üretim Maliyeti ve 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesapları karşılıklı olarak kapatılacaktır.

Örnek: Bir hizmet işletmesinin dönem içinde gerçekleşen hizmet üretim maliyeti 200.000 TL'dir.

Açıklama	Borç	Alacak
740 Hizmet Üretim Maliyeti 191 İndirilecek KDV 102 Bankalar Dönem içinde yapılan giderin muhasebe kaydı	200.000,00 36.000,00	236.000,00
622 Satılan Hizmet Maliyeti 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Maliyetin dönem sonunda gelir tablosu hesabına aktarım kaydı	200.000,00	200.000,00
741 Genel Üretim Giderleri Yansıtma 740 Genel Üretim Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	200.000,00	200.000,00

Önceden Saptanmış Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Hizmet Üretim Maliyeti Hesaplarının İşleyişi

Bu yöntemde, dönem başında tahmin edilen hizmet üretim maliyeti, 741 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabı alacağı karşılığında 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına borç olarak kaydedilir. Gerçekleşen giderler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç kaydedilir. Gerçekleşen giderler ile tahmin edilen giderler karşılaştırılır. Tahmin ile gerçekleşen giderler arasında fark olması halinde, bu farklar 742 Hizmet Üretim Maliyeti Farkları hesabı ilgili maliyet (741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma) hesabına aktarılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden yüksek olması halinde, işletme lehine olan bu olumlu fark, fark hesaplarının alacağı karşılığında, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabına borç yazılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden az olması halinde, işletme aleyhine olan bu olumsuz fark, fark hesabının borcu karşılığında, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabına alacak yazılır.

Dönem sonunda 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark hesabının borç yada alacak kalanı 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır.

740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı ile 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı karşılıklı kapatılır.

Örnek: Bir hizmet işletmesi bir sezonluk hizmet maliyetini 300.000 TL olarak tahmin ederek kayıtlara intikal ettirmiştir. Ancak hizmet üretimi sırasında ilk madde ve malzeme, işçi ücretleri, finansman giderleri gibi çeşitli masraflar karşılığı fiilen gerçekleşen giderler toplamı 400.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Açıklama	Borç	Alacak
622 Satılan Hizmet Maliyeti 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Tahmini maliyetlerin belirlenip kayda alınması	300.000,00	300.000,00
740 Hizmet Üretim Maliyeti 191 İndirilecek KDV 102 Bankalar Dönem içinde yapılan giderin muhasebe kaydı	400.000,00 72.000,00	472.000,00
742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Olumsuz farkın muhasebe kaydı	100.000,00	100.000,00
622 Satılan Hizmet Maliyeti 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı Dönem sonunda farkın kapatılması	100.000,00	100.000,00
741 Genel Üretim Giderleri Yansıtma 740 Genel Üretim Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	400.000,00	400.000,00

Örnek: Bir hizmet işletmesi bir sezonluk hizmet maliyetini 300.000 TL olarak tahmin ederek kayıtlara intikal ettirmiştir. Hizmet üretimi sırasında ilk madde ve malzeme, işçi ücretleri, finansman giderleri gibi çeşitli masraflar karşılığı fiilen gerçekleşen giderler toplamı 250.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Açıklama	Borç	Alacak
622 Satılan Hizmet Maliyeti 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Tahmini maliyetlerin belirlenip kayda alınması	300.000,00	300.000,00
740 Hizmet Üretim Maliyeti 191 İndirilecek KDV 102 Bankalar Dönem içinde yapılan giderin muhasebe kaydı	250.000,00 45.000,00	295.000,00
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı Olumlu farkın muhasebe kaydı	50.000,00	50.000,00
742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı 622 Satılan Hizmet Maliyeti Dönem sonunda farkın kapatılması	50.000,00	50.000,00
741 Genel Üretim Giderleri Yansıtma 740 Genel Üretim Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	250.000,00	250.000,00

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 mamullerin 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 kaydedilen 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 aktararak kapatılır.

Fiili Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Araştırma Geliştirme Giderleri Hesaplarının İşleyişi

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, dönem içinde gerçekleşen ve 750 Araştırma Geliştirme Giderleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonunda 751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında 630 Araştırma Geliştirme Giderleri hesabının borcuna yazılarak gider hesabına yansıtılır.

750 Araştırma Geliştirme Giderleri ve 751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma hesapları karşılıklı olarak kapatılır.

Örnek: (Z) A.Ş.'nin (X) projesi ile ilgili 750 Araştırma Geliştirme Giderleri hesabının 31.12.2013 tarihli borç bakiyesi 200.000 TL olup bu tutarın 150.000 TL'sinin VUK uyarınca aktifleştirilmesine karar verilmiştir. (Aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderleri için ayrılacak itfa payları 750 nolu hesap borçlandırılarak dönem sonunda 630 nolu hesaba aktarılır. Aşağıdaki kayıta bu husus dikkate alınmamıştır.)

Açıklama	Borç	Alacak
xx.xx./xx.xx.2013 750 Araştırma Geliştirme Giderleri 191 İndirilecek KDV 100 Kasa Hesabı Dönem içinde gerçekleşen araştırma ve geliştirme harcamalarının kaydı	xxx,xx xx,xx	xxx,xx
31.12.2013 263 Araştırma Geliştirme Giderleri 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Dönem Sonu kaydı	150.000,00 50.000,00	200.000,00
31.12.2013 751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma 750 Araştırma Geliştirme Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	200.000,00	200.000,00

Örnek: (ABC) A.Ş. yeni bir (x) ürünü geliştirmek amacıyla bir Ar-Ge projesi hazırlamış ve bu projeyi gerçekleştirmek üzere faaliyete geçmiştir. Söz konusu proje için;⁶

- 10.08.2014 tarihinde kredi ile 30.000 TL tutarında hammadde alınmıştır. 31.12.2014 tarihi itibarıyla söz konusu hammaddenin 10.000 TL'lik kısmı henüz kullanılmamıştır.
- 20.08.2014 tarihinde Ar-Ge faaliyetinde kullanılmak üzere KDV hariç 50.000 TL'ye makine alınmıştır. Ödeme banka hesabından yapılmıştır. Söz konusu iktisadi kıymetin faydalı ömrü 5 yıldır.
- Ar-Ge birimi için 30.11.2014 tarihinde 10.000 TL tutarında genel gider yapılmıştır. (KDV tutarı 1.100 TL olup peşin ödenmiştir.
- 30.12.2014 tarihi itibarıyla 5.000 TL tutarında finansman gideri tahakkuk etmiştir.
- Ar-Ge biriminde çalışan personel için, Aralık ayı itibarıyla 8.000 TL tutarında işçilik gideri tahakkuk etmiştir. İşçilik giderinin 2.000 TL'lik kısmı vergi olarak 1.400 TL'lik kısmı da sosyal güvenlik kesintisi olarak kesilmiştir.

⁶ M. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s.1704.

Açıklama	Borç	Alacak
10.08.2014 150 İlk Madde ve Malzeme 191 İndirilecek KDV 300 Banka Kredileri 100 Kasa Hesabı Ar-Ge Projesi için hammadde alımı	30.000,00 5.400,00	30.000,00 5.400,00
20.08.2014 253 Makine Tesis ve Cihazlar 191 İndirilecek KDV 102 Bankalar Makine alınması	50.000,00 9.000,00	59.000,00
30.11.2014 750 Araştırma Geliştirme Giderleri 191 İndirilecek KDV 100 Kasa Genel gider yapılması	10.000,00 1.100	11.100,00
30.12.2014 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 300 Banka Kredileri Finansman giderlerinin kaydı	5.000,00	5.000,00
31.12.2014 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 335 Personele Borçlar 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Ar-Ge birimi işçilik gideri	8.000,00	4.600,00 2.000,00 1.400,00
31.12.2014 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 151 İlk Madde ve Malzeme Ar-Ge faaliyetinde kullanılan hammaddelerin gider hesabına kaydı	20.000,00	20.000,00
31.12.2014 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 257 Birikmiş Amortismanlar Ar-Ge faaliyetinde kullanılan makinenin amortismanı	10.000,00	10.000,00
31.12.2014 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Dönem sonu aktarma kaydı	53.000,00	53.000,00

31.12.2014 751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma 750 Araştırma Geliştirme Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	53.000,00	53.000,00
31.12.2014 690 Dönem Karı veya Zararı 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	53.000,00	53.000,00

Önceden Saptanmış Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin İşleyişi

Bu yöntemde dönem başında tahmin edilen araştırma geliştirme giderleri 751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında, 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına borç kaydedilerek, gider hesabına yansıtılır. Gerçekleşen giderler, 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcunda takip edilir.

Gerçekleşen giderler tahmin edilen giderden az ise, yani olumlu fark oluşmuşsa, tahmini gider ile fiili gider arasındaki fark, 752 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Fark hesabına alacak, 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabına borç yazılacaktır.

Gerçekleşen giderler tahmin edilen giderden fazla ise, yani olumsuz fark oluşmuşsa, tahmini gider ile fiili gider arasındaki fark, 752 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Fark hesabına borç, 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabına alacak yazılacaktır.

Dönem sonunda 752 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Fark hesabının borç yada alacak kalanı, 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına aktarılarak kapatılır. 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri ve 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesapları ise karşılıklı kapatılır.

Örnek: Önceden saptanmış maliyet yönteminin uygulandığı işletmede, dönem başında tahmin edilen araştırma ve geliştirme giderleri toplamı 140.000 TL'dir.

Açıklama	Borç	Alacak
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı Tahmini maliyetlerin belirlenip kayda alınması	140.000,00	140.000,00
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 191 İndirilecek KDV Kasa, Banka vb Dönem içinde yapılan Ar-Ge harcamalarının muhasebe kaydı	xx,xx xx,xx	xx,xx

- Dönem sonunda fiilen 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borç kalanı 150.000 TL olarak oluşmuştur.

Açıklama	Borç	Alacak
752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı Olumsuz farkın muhasebe kaydı	10.000,00	10.000,00
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 752 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Farkları Dönem sonunda farkın kapatılması	10.000,00	10.000,00
751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	150.000,00	150.000,00

- Tahmin edilenden daha düşük tutarda gider yapılması

Dönem sonunda 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borç kalanı 120.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Açıklama	Borç	Alacak
751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı 752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Olumlu farkın muhasebe kaydı	20.000,00	20.000,00
752 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Farkları 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Dönem sonunda farkın kapatılması	20.000,00	20.000,00
751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	120.000,00	120.000,00

76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

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

760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri:

Mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı 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 hesap, “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 aktararak kapatılır.

Fiili Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının İşleyişi

Dönem içerisinde gerçekleşen 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonunda 761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında, 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabının borcuna yazılarak gider hesabına aktarılır. Daha sonra 760 ve 761 nolu hesaplar karşılıklı kapatılır. 631 nolu hesap ise 690 nolu hesaba aktararak kapatılır.

Örnek: Dönem içinde gerçekleşen ve 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabının borcuna yazılan maliyetlerin toplamı 100.000,00 TL’dir.

Açıklama	Borç	Alacak
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 191 İndirilecek KDV Kasa, Banka vb Dönem içinde yapılan pazarlama, satış dağıtım harcamalarının muhasebeleştirilmesi	xx,xx xx,xx	xx,xx
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Dönem sonu aktarma kaydı	100.000,00	100.000,00
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	100.000,00	100.000,00

Önceden Saptanmış Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinin İşleyişi

Bu yöntemde, dönem başında tahmin edilen Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma hesabı alacağı karşılığında 631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabına borç olarak kaydedilir. Gerçekleşen giderler 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına borç kaydedilir. Gerçekleşen giderler ile tahmin edilen giderler karşılaştırılır. Tahmin ile gerçekleşen giderler arasında fark olması halinde, bu farklar 762 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Farkları hesabı ilgili maliyet (761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma) hesabına aktarılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden yüksek olması halinde, işletme lehine olan bu olumlu fark, fark hesaplarının alacağı karşılığında, 761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma hesabına borç yazılır.

Tahminin fiilen gerçekleşen giderlerden az olması halinde, işletme aleyhine olan bu olumsuz fark, fark hesabının borcu karşılığında, 761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma hesabına alacak yazılır.

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı ile 761 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Yansıtma hesabı karşılıklı kapatılır.

Örnek: Önceden saptanmış maliyet yöntemini uygulayan bir işletmenin önceden saptanan pazarlama satış ve dağıtım giderleri tutarı 100.000 TL, yıl içinde fiilen gerçekleşen tutarı ise 75.000 TL'dir. Buna göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı Tahmini maliyetlerin belirlenip kayda alınması	100.000,00	100.000,00
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 191 İndirilecek KDV Kasa, Banka vb Dönem içinde yapılan pazarlama, satış dağıtım harcamalarının muhasebeleştirilmesi	xx,xx xx,xx	xx,xx
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı 762 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Farkları Olumlu farkın muhasebe kaydı	25.000,00	25.000,00
762 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Farkları 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Dönem sonunda farkın kapatılması	25.000,00	25.000,00
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	75.000,00	75.000,00

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 servislerin giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "771- Araştırma ve geliştirme 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.

Fiili Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Araştırma Geliştirme Giderleri Hesaplarının İşleyişi

Dönem içerisinde gerçekleşen 770 Genel Yönetim Giderleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonunda 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında, 632 Genel Yönetim Giderleri hesabının borcuna yazılarak gider hesabına aktarılır. Daha sonra 770 ve 771 nolu hesaplar karşılıklı kapatılır. 632 nolu hesap ise 690 nolu hesaba aktarılarak kapatılır.

Örnek: Dönem içinde yapılarak 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabının borcuna kaydedilen tutarlar toplamı 100.000 TL'dir.

Açıklama	Borç	Alacak
Muhtelif Tarihler 770 Genel Yönetim Giderleri 191 İndirilecek KDV 100 Kasa Hesabı Dönem içinde gerçekleşen araştırma ve geliştirme harcamalarının kaydı	xxx,xx xx,xx	xxx,xx
31.12.2013 632 Genel Yönetim Giderleri 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Dönem sonu aktarma kaydı	100.000,00	100.000,00
31.12.2013 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma 770 Genel Yönetim Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	100.000,00	100.000,00
31.12.2013 690 Dönem Karı veya Zararı 632 Genel Yönetim Giderleri Dönem sonu aktarma kaydı	100.000,00	100.000,00

Önceden Saptanmış Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Genel Yönetim Giderleri Hesabının İşleyişi

Dönem başında tahmin edilen genel yönetim giderleri, 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında, 632 Genel Yönetim Giderleri hesabına borç yazılmak suretiyle gider hesabına yansıtılacaktır.

Gerçekleşen giderler 770 Genel Yönetim Giderleri hesabının borcuna yazılacaktır. Gerçekleşen gider tahmin edilen giderden fazla ise, yani olumsuz fark oluşmuşsa, tahmini gider ile fiili gider arasındaki fark 772 Genel Yönetim Gider Farkları hesabına borç, 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma hesabına alacak yazılacaktır.

Gerçekleşen giderler tahmin edilen giderden az ise, yani olumlu fark oluşmuşsa, tahmini gider ile fiili gider arasındaki fark 772 Genel Yönetim Gider Farkları hesabına alacak, 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma hesabına borç yazılacaktır.

Dönem sonunda 772 nolu hesabın borç yada alacak kalanı 632 Nolu hesaba aktarılarak kapatılacaktır.

770 ve 771 nolu hesaplar karşılıklı kapatılacaktır.

Örnek: Önceden saptanmış maliyet yöntemini uygulayan bir işletmenin önceden belirlenen genel yönetim giderleri tutarının 50.000 TL, yıl içinde fiilen ödenen genel yönetim giderleri tutarının ise (770 Genel Yönetim Giderleri hesabının borç kalanının) 65.000 TL olduğunu farzederek, yıl içinde ve sonunda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
632 Genel Yönetim Giderleri 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı Tahmini maliyetlerin belirlenip kayda alınması	50.000,00	50.000,00
770 Genel Yönetim Giderleri 191 İndirilecek KDV Kasa, Banka vb Dönem içinde yapılan yönetim harcamalarının muhasebeleştirilmesi	xx,xx xx,xx	xx,xx
772 Genel Yönetim Gider Farkları 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı Olumsuz farkın muhasebe kaydı	15.000,00	15.000,00
632 Genel Yönetim Giderleri 772 Genel Yönetim Gider Farkları Dönem sonunda farkın kapatılması	15.000,00	15.000,00
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı 770 Genel Yönetim Giderleri Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması	65.000,00	65.000,00

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.

Fiili Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Araştırma Geliştirme Giderleri Hesaplarının İşleyişi

Dönem içerisinde gerçekleşen 780 Finansman Giderleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonunda 781 Finansman Giderleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında, 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri veya 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri hesabının borcuna yazılarak gider hesabına aktarılır. Daha sonra 780 ve 781 nolu hesaplar karşılıklı kapatılır. 660 ve 661 nolu hesaplar ise 690 nolu hesaba aktarılarak kapatılır.

Örnek: Dönem içinde kısa vadeli borçlanmalarla ilgili olarak gerçekleşen ve 780 Finansman Giderleri hesabının borcuna kaydedilen maliyetlerin toplamı 150.000 TL'dir.

Açıklama	Borç	Alacak
780 Finansman Giderleri Kasa, Banka vb	xx,xx xx,xx	
Dönem içinde yapılan finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi		xx,xx
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri 781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	100.000,00	100.000,00
Dönem sonu aktarma kaydı		
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı 780 Finansman Giderleri	100.000,00	100.000,00
Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması		

Önceden Saptanmış Maliyet Yönteminin Uygulandığı Durumlarda Finansman Giderlerinin İşleyişi

Dönem başında tahmin edilen finansman giderleri, 781 Finansman Giderleri Yansıtma hesabının

alacağı karşılığında, 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri veya 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri hesabına borç yazılmak suretiyle gider hesabına yansıtılacaktır.

Gerçekleşen giderler 780 Finansman Giderleri hesabının borcuna yazılacaktır. Gerçekleşen gider tahmin edilen giderden fazla ise, yani olumsuz fark oluşmuşsa, tahmini gider ile fiili gider arasındaki fark 782 Finansman Giderleri Fark hesabına borç, 781 Finansman Giderleri Yansıtma hesabına alacak yazılacaktır.

Gerçekleşen giderler tahmin edilen giderden az ise, yani olumlu fark oluşmuşsa, tahmini gider ile fiili gider arasındaki fark 782 Finansman Giderleri Fark hesabına alacak, 781 Finansman Giderleri Yansıtma hesabına borç yazılacaktır.

Dönem sonunda 782 nolu hesabın borç yada alacak kalanı 660 veya 661 Nolu hesaplara aktararak kapatılacaktır.

780 ve 781 nolu hesaplar karşılıklı kapatılacaktır.

Örnek: Önceden saptanan maliyet yöntemini uygulayan bir işletmenin, kısa vadeli finansman giderlerini 150.000 TL, uzun vadeli finansman giderlerini de 180.000 TL olarak tahmin ettiğini, yıl sonunda ise kısa vadeli finansman giderlerinin 165.000 TL uzun vadeli finansman giderlerinin ise 170.000 TL olmak üzere toplam 335.000 TL olarak gerçekleştiğini farzedelim.

Açıklama	Borç	Alacak
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	150.000,00	
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	180.000,00	
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı		330.000,00
Tahmini maliyetlerin belirlenip kayda alınması		
780 Finansman Giderleri	xx,xx	
Kasa, Banka vb	xx,xx	
Dönem içinde yapılan yönetim harcamalarının muhasebeleştirilmesi		xx,xx
782 Finansman Giderleri Fark Hesabı	15.000,00	
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı		15.000,00
Olumsuz farkın muhasebe kaydı		
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	10.000,00	
782 Finansman Giderleri Fark Hesabı		10.000,00
Olumlu farkın muhasebe kaydı		
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	15.000,00	
782 Finansman Giderleri Fark Hesabı	10.000,00	
782 Finansman Giderleri Fark Hesabı		15.000,00
661 Uzun Vadeli Finansman Giderleri		10.000,00
Dönem sonunda farkın kapatılması		
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	335.000,00	
780 Finansman Giderleri		335.000,00
Dönem sonunda gider ve yansıtma hesabının kapatılması		

0-9 Gider Çeşitleri

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki 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 insiyatiflerine 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 Dışarıdan 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 hizmetler gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan 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 Gider Yerleri

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.

3.2- 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları

MSUGT'lerine göre; ek mali tablo düzenleme zorunluluğu bulunmayan ticaret işletmeleri isteyen küçük hizmet işletmeleri ve isteyen küçük üretim işletmeleri giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular. (Ticaret işletmeleri ile bir önceki yıl aktif toplamı 2.016.900,00 TL'nin ve net satışlar toplamı 4.036.300,00 TL'nin altında kalan üretim ve hizmet işletmelerinden isteyenler, giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular.)

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 mamül 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.

MSUGT'de 7/B seçeneğinde bulunan hesaplar için gider yeri ayırımı yapılmasına ilişkin bir mecburiyet yoktur. Ancak imalat işletmelerinde bu ayırımın, gider dağıtım tablosu üzerinde yapılacağına değinilmiştir. İmalat işleri ile iştigal eden işletmeler, imalat maliyetini Gider Dağıtım Tablosu kullanılarak tespit eder. Gider dağıtım tablosunun oluşturulması hususunda herhangi bir standart yoktur. Gider dağıtım tablosunun oluşturulmasına MSUGT ile temas edilmiş, ancak, işletmelere uygulayacakları (zorunlu) bir gider tablosu önerilmemiştir. İşletmeler faaliyet tür ve genişlikleri çerçevesinde gider dağıtım tablosunu diledikleri gibi oluşturacaklar ve maliyetleri bu tablo üzerinde tespit edeceklerdir. Gider dağıtım tablosu genel ilkeleri şöyledir.⁷

- Esas üretim gider yerleri belirlenir ve direkt giderler buralara kaydolunur.
- Gider çeşitleri, detay hesaplarındaki (00) gider yerleri bazında ayrılır. Yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan maliyetler endirekt giderleri oluşturur.
- Endirekt giderler; esas üretim gider yerlerine, belirli dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılır.
- Bu şekilde esas üretim gider yerleri toplam maliyetleri çıkartılmış olur. Bu, aynı zamanda üretilen mamul ve yarı mamul maliyetidir.
- Haricen tespit edilen yarı mamul üretim maliyetleri (ki; bunlar üretim bandında işlem gören tamamlanmamış mamullere ilişkin maliyettir.) tespit edilen esas üretim gider yeri toplam maliyetinden düşülerek üretilen mamul toplam maliyetleri tespit edilir.
- Tespit edilen üretim maliyetleri, dağıtım anahtarları kullanılarak üretilen mamullere dağıtılır. Bu şekilde tespit edilen birim maliyetler, mamullerin birim stok değerlerini verir.

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 Memur Ücret Ve Giderleri

792 Personel 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

⁷ M. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s.1884.

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 karşılığında; üretim maliyetlerini ilgilendiren giderler "799- Üretim Maliyet Hesabı"na, faaliyet giderlerini ilgilendiren giderler "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri", "631- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri", "632- Genel Yönetim Giderleri"ne ve finansman giderlerini ilgilendiren giderler "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 üretimini tamamlayan birimler "152 mamuller" hesabına, üretimi tamamlanmayan yarı mamuller ise "151 üretim yarı mamuller" hesabına aktarılarak 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 Hesabı"nın alacağına yazılır. 798 ve 799 No.lu hesaplar dönem sonlarında karşılaştırılarak kapatılır.

Örnek:

- İmalatta kullanılmak üzere 50.000 TL'lik malzeme alınmıştır. Alınan malzemelerin 40.000 TL'lik kısmı imalata sevk edilmiştir.
- Tahakkuk eden işçilik giderleri 10.000 TL olup Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri toplamı 1.900,00 TL ve Ödenecek Vergi ve Fonlar Toplamı 1.700 TL'dir.
- Tahakkuk eden memur ücret ve giderleri 8.000 TL olup Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri toplamı 1.600,00 TL ve Ödenecek Vergi ve Fonlar Toplamı 1.400 TL'dir.
- İşletme tarafından 3.000,00 TL tutarında reklam gideri yapılmıştır.
- İşletme tarafından 9.000 TL tutarında çeşitli gider yapılmıştır.
- İşletme 500,00 TL damga vergisi ödemiştir.
- İşletme 12.000 TL amortisman ve tükenme payı hesaplamıştır.
- İşletme 5.000 TL tutarında finansman gideri ödemiştir.

Buna göre işletmenin dönem içi kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
150 İlk Madde ve Malzeme	50.000,00	
191 İndirilecek KDV	9.000,00	
100 Kasa		59.000,00
İlk madde ve malzeme alımı		
790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	40.000,00	
150 İlk Madde ve Malzeme		40.000,00
İlk madde ve malzeme kullanımı		

791 İşçi Ücret ve Giderleri 335 Personele Borçlar 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri İşçi ücret ve gideri tahakkuk kaydı	10.000,00	6.400,00 1.700,00 1.900,00
792 Memur Ücret ve Giderleri 335 Personele Borçlar 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Memur ücret ve gideri tahakkuk kaydı	8.000,00	5.000,00 1.400,00 1.600,00
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 191 İndirilecek KDV 100 Kasa Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet gideri tahakkuk kaydı	3.000,00 540,00	3.540,00
794 Çeşitli Giderler 191 İndirilecek KDV 100 Kasa Çeşitli giderlerin tahakkuk kaydı	9.000,00 1.620,00	10.620,00
795 Vergi Resim ve Harçlar 100 Kasa Vergi resim harç gideri tahakkuk kaydı	500,00	500,00
796 Amortisman ve Tükenme Payları 257 Birikmiş Amortismanlar Ayrılan amortismanların muhasebeleştirilmesi	12.000,00	12.000,00
797 Finansman Giderleri 102 Bankalar Finansman Giderleri tahakkuk kaydı	5.000,00	5.000,00

Hazırlanan gider dağıtım tablosuna göre giderler aşağıdaki şekilde dağıldığı anlaşılmıştır.

Açıklama/Hesap Kodları	Gider Toplamı	799	630	631	632	660	661	680
790 Direk İlk Madde ve Malzeme Giderleri	40.000,00	40.000,00						
791 İşçi Ücret ve Giderleri	10.000,00	10.000,00						
792 Memur Ücret ve Giderleri	8.000,00		1.000,00	4.000,00	3.000,00			
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	3.000,00			3.000,00				
794 Çeşitli Giderler	9.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	5.000,00			1.000,00

795 Vergi Resim ve Harçlar	500,00				500,00			
796 Amortisman ve Tükenme Payları	12.000,00	10.000,00			2.000,00			
797 Finansman Giderleri	5.000,00	1.000,00				2.500,00	1.500,00	
Toplam	87.500,00	62.000,00	2.000,00	8.000,00	10.500,00	2.500,00	1.500,00	1.000,00

Dağıtım tablosu dikkate alınarak yapılması gereken aktarma kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
799 Üretim Maliyeti Hesabı	62.000,00	
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	2.000,00	
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	8.000,00	
632 Genel Yönetim Giderleri	10.500,00	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	2.500,00	
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	1.500,00	
680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları	1.000,00	
798 Gider Çeşitleri Yansıtma		87.500
Giderlerin ilgili hesaplara dağıtımı		
798 Gider Çeşitleri Yansıtma	87.500,00	
790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		40.000,00
791 İşçi Ücret ve Giderleri		10.000,00
792 Memur Ücret ve Giderleri		8.000,00
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		3.000,00
794 Çeşitli Giderler		9.000,00
795 Vergi Resim ve Harçlar		500,00
796 Amortisman ve Tükenme Payları		12.000,00
797 Finansman Giderleri		5.000,00
Gider ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması		

Üretim maliyetlerinin 50.000 TL'sinin mamul, 12.000 TL'sinin ise yarı mamullerle ilgili olduğu tespit edilmiştir. Buna göre üretim maliyeti hesabının ilgili hesaplara devri aşağıdaki şekilde olacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
151 Yarı Mamuller-Üretim	12.000,00	
152 Mamuller	50.000,00	
799 Üretim Maliyeti Hesabı		62.000,00
Maliyetlerin yarı mamul ve mamullere devri		

İşletmenin hizmet işletmesi olması halinde üretim maliyetlerinin satılan hizmet maliyetlerine devri aşağıdaki kayıtlarla yapılacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
622 Satılan Hizmet Maliyeti veya 170 799 Üretim Maliyeti Hesabı Maliyetlerin satılan hizmet maliyetine devri	62.000,00	62.000,00

Ticaret işletmelerinde 7/B Uygulaması Örneği:⁸

- Dönem sonunda gider çeşitleri hesaplarının borç bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

791 İşçi Ücret ve Giderleri	30.000,00
792 Memur Ücret ve Giderleri	25.000,00
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	15.000,00
794 Çeşitli Giderler	1.000,00
795 Vergi Resim ve Harçlar	2.000,00
796 Amortisman ve Tükenme Payları	4.000,00
797 Finansman Giderleri	3.000,00
Toplam	80.000,00

- Yapılan gider dağıtım tablosu sonucuna göre giderler aşağıdaki şekilde dağıtılacaktır.

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	4.000,00
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	43.000,00
632 Genel Yönetim Giderleri	18.000,00
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	10.000,00
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	5.000,00
Toplam	80.000,00

⁸ Hüseyin Yalçın, Muhasebe Kayıt Kılavuzu, İstanbul, HSY Advisory Tax Finance Audit, 2011, s.477.

- Yapılan gider dağıtım tablosu sonucuna göre, giderlerin ilgili hesaplara aktarımı kaydı aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Borç	Alacak
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	4.000,00	
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	43.000,00	
632 Genel Yönetim Giderleri	18.000,00	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	10.000,00	
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	5.000,00	
798 Gider Çeşitleri Yansıtma		80.000,00

- Son olarak gider ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Açıklama	Borç	Alacak
798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı	80.000,00	
791 İşçi Ücret ve Giderleri		30.000,00
792 Memur Ücret ve Giderleri		25.000,00
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		15.000,00
794 Çeşitli Giderler		1.000,00
795 Vergi Resim ve Harçlar		2.000,00
796 Amortisman ve Tükenme Payları		4.000,00
797 Finansman Giderleri		3.000,00

4- SONUÇ

Makalemizde 7/A ve 7/B maliyet hesaplarının işleyişi hakkında açıklamalar yapılarak hesap işleyişlerinin ve dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklere yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- AKYOL, M. E. ve KÜÇÜK, M. Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002.
- CENGİZ, Ö. Maliyet Muhasebesi Kullanım Kılavuzu, İstanbul, HSY Advisory Tax Finance Audit, 2011.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- YALÇIN, H. Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006.
- YALÇIN, H. Muhasebe Kayıt Kılavuzu, İstanbul, HSY Advisory Tax Finance Audit, 2011.

