

TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMASI

(Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre)

Prof. Dr. Fahir BİLGİNOĞLU
İ.Ü. İşletme Fakültesi

1. Giriş

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, vergi hukukumuzun kendisine verdiği yetkilere dayanarak 1992 yılının son günlerinde "Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği, Sıra No: 1"i yayımlayarak, tüm ülkeyi kapsayan bir tekdüzen muhasebe uygulaması başlatılmıştır. (Resmi Gazete 26.12.1992 - Mük. 21447). Yeryüzünde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hemen hemen tümünde bu tür bir tekdüzen muhasebe uygulamasına geçilmişken, ülkemizde konunun ihmal edildiği ve geciktirildiğini söyleyebiliriz.

Yeni muhasebe sisteminin uygulama esaslarının düzenleyen ve yürürlüğe koyan 110 sayfalık Tebliğ'de, muhasebe usul ve esasları şu beş bölümden oluşmaktadır:

- I. Muhasebenin Temel Kavramları,**
- II. Muhasebe Politikalarının Açıklanması,**
- III. Mali Tablolar İlkeleri,**
- IV. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,**
- V. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları.**

Görüldüğü gibi, yayımlanan tebliğ işletmelerde açılacak hesapların adlarını, işleyişini, mali tabloların sayısını, düzenlenmesini ve bunlarla ilgili ilke ve kuralları kapsadığından, muhasebe standartlarımızı ve uygulamamızı çağdaş bir yapıya kavuşturmuştur.

(Aralık 1994'te basılmıştır).

Getirilen yeni muhasebe sisteminin amacı, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak, gerçek durumun yansıtılmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması, olarak gösterilmektedir. Öngörülen sistemin kapsamına girenler, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerdir -birinci sınıf tüccarlar-. Ancak, bilanço esasına göre defter tutmakla beraber, banka, sigorta özel finans işletmeleri gibi, faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda bulunan işletmelere belirli ayrıcalıklar tanınmıştır.

Bu çalışma, Tebliğ'in beşinci bölümünde yer alan "Maliyet Hesapları"nın işleyişini ele almaktadır. Böylece, özellikle büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için önerilen maliyet muhasebesi kayıt düzeni -7/A seçeneği-, sistematize edilmeye çalışılarak, maliyet muhasebesi derslerinin ve maliyet muhasebesi uygulamalarının alt yapısı oluşturulacaktır.

2. GENEL AÇIKLAMALAR

İşletmelerin yönetimi ve hesap vermesi "muhasebe" diye adlandırılan düzen ile sağlanır. Muhasebe kavramı altında yer alan finansal muhasebe, işletme ile çevresi arasındaki değer hareketlerini konu almışken, maliyet muhasebesi ürünün elde edilmesine ve dolayısıyla üretim faktörlerinin yoğunlaşımına yöneliktir. Maliyet muhasebesi bu niteliği dolayısıyla, işletme içi değer akışını izleme görevini yüklenmiştir ve "intern" muhasebe diye de adlandırılır.

Finansal muhasebe, bilanço ve sonuç hesaplarının çalıştırılmasıyla, genellikle yıllık olan "dönem başarısını" finansal tablolar yardımıyla ortaya koyar. Bir yanda muhasebe kuramı diğer yanda özel (ticari) ve mali hukukun ilke ve kuralları, finansal muhasebe standartlarını oluşturur.

Maliyet muhasebesinde de, maliyet türleri, maliyet yerleri ve maliyet taşıyıcılarına ilişkin hesaplar çalıştırılarak ve bunlara ilişkin hesaplamalar yapılarak, genellikle aylık olarak "faaliyetin başarısı" ürün ve dönem temeline dayalı olarak ortaya konur. Söz konusu başarı, rasyonelliği ifade edeceğinden, akıl yolu yani bilimsel veri ve yöntemlere dayandırılır.

Muhasebenin bu iki alt kolunun işlevlerinin ve görevlerinin farklı olması, özellikle de maliyet muhasebesinin sonuçlarını her ay sonunda bağımsız olarak çıkarması gereği, her iki muhasebeyi birbirinden koparan muhasebe sistemlerinin ve hesap çerçevelerinin -veya tekdüzen hesap

planlarının- gelişmesine neden olmuştur. Çağdaş hesap çerçeveleri incelendiğinde, hepsinin bu iki muhasebe anlayışına göre hazırlanmış olduğu görülür; ayrıca bu yaklaşımın keskinliğine göre iki değişik yol izlenmektedir:

i. Aşırı ikici, düalist, tam bağımsız sistem diye adlandırılan sistemlerde her iki muhasebedeki tüm işlemler aynadaki yansıma şeklinde birbirine aktarılmaktadır. Fransız ve Avusturya hesap çerçeveleri bu sistemin örneğini oluşturur. Ayrıca merkez - şube muhasebe kayıtlarında olduğu gibi, aynı anda iki muhasebede de kayıt yapılması bunun basit bir örneğidir. Yeni tekdüzen sistemde yer alan,

700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hes. ve

701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hes.

bu sistem gözönünde bulundurularak, konmuştur.

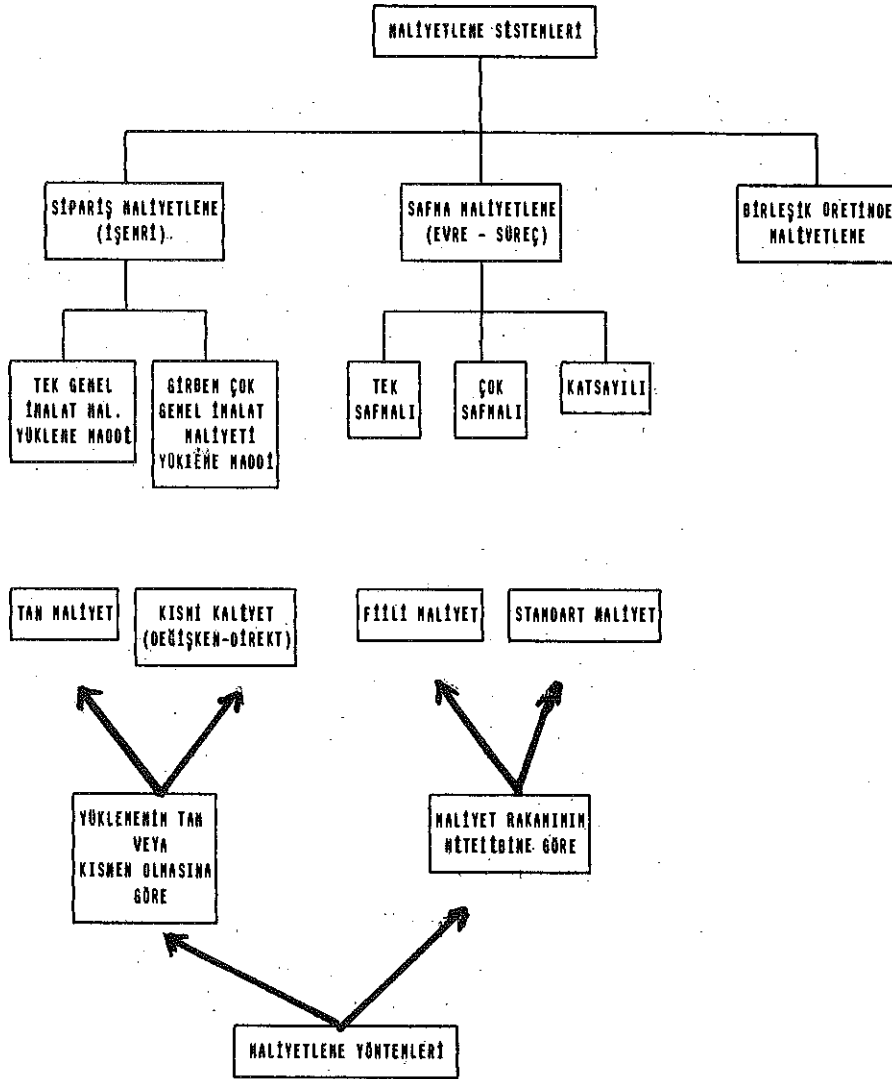
ii. Maliyet muhasebesine kayıt ve dönem açısından esneklik sağlayan ikici sistem, ölçülü ikici, servis ayrılığı ve ölçülü bağımsız gibi adlarla tanımlanmaktadır. Bu anlayışa göre hazırlanmış hesap çerçevelerinde son hesap sınıfı maliyet muhasebesine ayrılır veya maliyetleme işletmenin insiyatifine bırakılarak maliyet hesaplarına hiç yer verilmez.

Burada unutulmaması gereken bir konu da, bu iki muhasebe birbirinden ne kadar farklı ve ne kadar birbirinden koparılsa da yine de aralarında zorunlu bir veri alış-verişi olduğudur. Finansal muhasebe, ürün maliyetlerini ve yarı mamül maliyetlerini maliyet muhasebesinden alır; maliyet muhasebesi de maliyetlemede tahmini veya olması gereken (standart) rakamları kullansa da belirli dönemler itibarıyla fiili rakamları (maliyet tahakkukları) finansal muhasebeden alır.

Özellikle büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için önerilmiş maliyet muhasebesi hesaplarına ve bu hesaplarla ilgili açıklamalara bakıldığında, standart maliyetleme gibi modern maliyetleme yöntemlerinin de uygulanabilmesi gözönünde bulundurulmuştur. Bir işletmenin maliyetleme sistemi, işletmenin üretim tipi ve politikasına göre belirlenirken, maliyetleme yöntemi, işletme yönetiminin bilgi gereksinimine göre saptanmaktadır. Maliyet ve yönetim muhasebesi yazınında yer alan maliyetleme sistem ve yöntemleri Şekil 1 yardımıyla gösterilmektedir. Bu şekilde de anlaşılacağı üzere, bir işletmenin maliyetleme sistemi öncelikle uygulaması, tam maliyetlemeye ve fiili rakamlara dayanır. Değişken maliyetleme ve standart maliyetleme yöntemleri, maliyet muhasebesinin bilgi değerini arttıran modern yönetim araçlarıdır. Tekdüzen sistemin "yan-

sıtma" ve "fark" hesaplarını içermesi, standart maliyetleme yönteminin uygulamasına olanak verir. Değişken maliyetleme uygulaması için ise, genel üretim maliyetlerini oluşturan kalemlerin sabit-değişken olarak ayırımı ve bunların izlendiği hesaplara gereksinim vardır.

Şekil 1
MALİYETLEME SİSTEM VE YÖNTEMLERİ



3. MALİYET MUHASEBESİNİN VE BİRİM MALİYETLEMENİN TEMEL KAVRAMLARI

Maliyet muhasebesi süreci, maliyet türleri (çeşitleri), maliyet yerleri ve birim maliyetleme aşamalarını içerir. Birim maliyetleme yani maliyet sistemine ilişkin hesaplamalar işletmenin üretim tipine göre bilimsel olarak geliştirileceğinden, tekdüzen kapsamında yer almaktadır. Burada değinilmesi gereken diğer bir konu da, maliyet-gider kavramları ayırımının -bilinçli veya bilgisizlikten- yapılmamış olmasıdır; buna göre, üretim işlevi ile ilintili tüm "gider" kavramlarının "maliyet" olarak düzeltilmesi gerekir; gider çeşidi değil maliyet çeşidi, gider yeri değil maliyet yeri, malzeme gideri değil malzeme maliyeti vb.

3.1. Maliyet (Gider) Çeşitleri

Maliyet muhasebesi sürecinin işleyebilmesi için, maliyet büyüklüklerinin çeşitleri itibariyle sapanması gerekir. Tekdüzen sistem maliyet çeşitlerinde şu ayırımı kabul etmiştir:

- 0 İlkmadde ve Malzeme Giderleri
- 1 İşçi Ücret ve Giderleri
- 2 Memur Ücret (Maaş olacak!) ve Giderleri
- 3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4 Çeşitli Giderler
- 5 Vergi, Resmi ve Harçlar
- 6 Amortisman ve Tükenme Payları
- 7 Finansman Giderleri

İşletmeler, bu ayırımı temel olarak, bünyelerine uygun alt ayırımlara gidebilecektir. Birim maliyetleme tekniği açısından, "0. İlkmadde ve Malzeme" ile "1. İşçi Ücret ve Giderleri" direkt (dolaysız) ve endirekt (dolaylı) alt ayırımına tabi tutulmalıdır. Bu ayırımı göre bu iki maliyet çeşidinin detaylandırılması şöyle örneklenebilir:

- 0 İLK MADDE ve MALZEME
- 0.01 Direkt Malzeme
- 0.02 Yardımcı Malzeme
- 0.03 İşletme Malzemesi

1 İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ

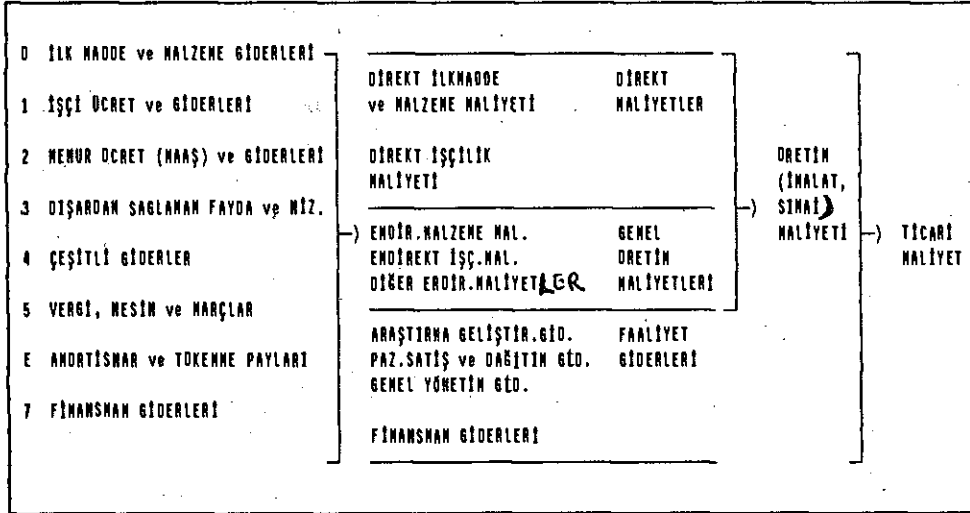
- 1.00 Normal çalışma
- 1.01 Fazla Çalışma
- Üretim Primi
- Vardiya Primi
- İkramiyeler
- Yıllık İzin Ücretleri
- Hafta Tatili ve Genel Tatil Ücretleri

Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler grubu altında, elektrik, su, doğal gaz, haberleşme, nakliye gibi katlanılan maliyet kalemleri yer almaktadır.

Çeşitli Giderler grubu ise, sigorta, kira, yolluklar gibi alt ayırımı gerektirmektedir.

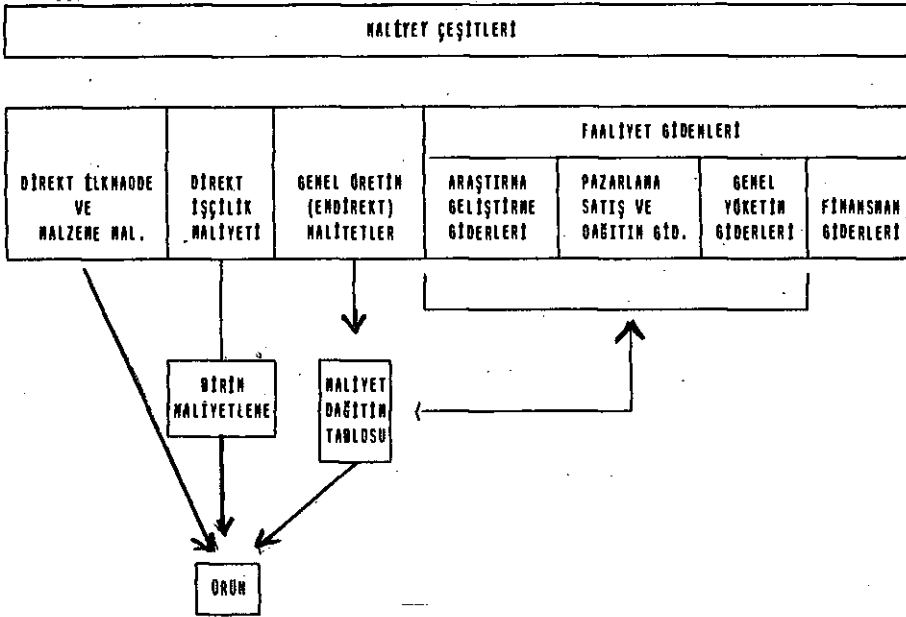
Finansal muhasebede çeşitleri itibariyle saptanan maliyetler, maliyet muhasebesinde, maliyet şemasına uygun bir düzene sokulur; bu işlem fonksiyonel maliyetlere dönüştürme olarak adlandırılmaktadır (Şekil 2).

Şekil 2
MALİYET ÇEŞİTLERİNDEN MALİYET ŞEMASINA GEÇİŞ
(FONKSİYONEL GİDERLERE DÖNÜŞTÜRME)



Tekdüzen sistem içinde "fonksiyon esası" diye tanımlanan işlem, "ilk-madde ve malzeme giderleri" grubunun "direkt malzeme" ve "endirekt malzeme" şeklinde; "işçi ücret ve giderleri" grubunun da "direkt işçilik" ve "endirekt işçilik" şeklinde ayrılmasıdır. Direkt malzeme ve direkt işçilikler faaliyet konusunu oluşturan ürün ile ilişkilendirilebilir, çünkü ürünün içine ne kadar gittiği saptanabilir veya hesaplanabilir. Endirekt malzeme ve endirekt işçiliklerle birlikte tüm "üretim" fonksiyonuna ait maliyetler "genel üretim maliyetleri"ni oluşturur. Birim maliyetleme tekniği açısından direkt maliyetler ürüne direkt kalemlerden "maliyet dağıtım tablosu" yardımıyla ürünlere pay verir (Şekil 3).

Şekil 3
FONKSİYONEL MALİYETLER-BİRİM MALİYETLEME İLİŞKİSİ



3.2. Maliyet Yerleri ve Maliyet Dağıtım Tablosu

Maliyetlerin yüklenmesinde, planlanmasında ve kontrolünde, işletmedeki faaliyetlerin yapıldığı, maliyet (gider) yeri diye adlandırılan birimlerden yararlanır. Tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi, maliyet yerleri için 10-99 numara bloğunu ve şu temel ayrımı öngörmüştür:

- Esas Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri

İşletmeler, maliyet yerlerinin bölümlenmesinde bu temel ayırımı esas olarak, kendi bünyelerine uygun maliyet yerlerini saptayıp kodlayacaktır. Önerilen maliyet muhasebesi kayıt düzenine göre eş zamanlı kayıt yöntemi -, maliyetlerin (fonksiyonel giderler) tahakkuk ettirilmesinde, maliyet yerlerine de kayıt düşülecektir. Diğer bir anlatımla, ay sonlarında hazırlanacak maliyet muhasebesi günlük defter mahsup kaydında (fişinde), maliyet yerleri hesapları da yer alacaktır.

Önerilen maliyet muhasebesi kayıt düzeni, her ay sonunda, dönem içinde tahakkuk ettirilen tüm maliyetlerin, maliyet yerleri itibariyle gösterildiği bir "dağıtım tablosu"nu gerekli kılmaktadır. Maliyet dağıtım tablosu, yaygın uygulamadan farklı olarak çok geniş tutulmuştur; diğer bir ifadeyle, üretimle ilgili maliyetler yanında diğer tüm faaliyet giderlerine de yer verilmiştir (Şekil 4). Aynı şekilde, faaliyet giderlerinin toplandığı üretim dışındaki tüm faaliyet yerlerine de yer verilmiştir. Bu genişlikte bir maliyet dağıtım tablosu hazırlanması, bir ay içerisinde işletmede oluşan tüm maliyet ve giderlerin toplu olarak, oluştukları veya dağıtıldıkları yerler itibariyle de toplu bir bakışa olanak verir.

4. MALİYET HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ

Tekdüzen muhasebe sisteminin öngördüğü hesap çerçevesinde 7 hesap sınıfına yer verilmiştir:

HESAP SINIFLARI

	Kodu	Adı
FINANSAL MUHASEBE	1	Dönen Varlıklar
	2	Duran Varlıklar
	3	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
	4	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
	5	Özkaynaklar
	6	Gelir Tablosu Hesapları
MALİYET MUHASEBESİ	7	Maliyet Hesapları

Bu temel sınıflamaya bağlı olarak, Genel Hesap Planı'nda 700-799 numara bloku içinde maliyet hesaplarına yer verilmiştir (EK I). Maliyet hesapları incelendiğinde, bunlar, maliyetlerin oluşumunda işleyen "fonksiyonel gider hesapları", maliyetlerin üretime yüklenmesini sağlayan "yanıtma hesapları" ve standart maliyetleme yöntemi kullanıldığında gerekli olan "fark hesapları"ndan oluşmaktadır.

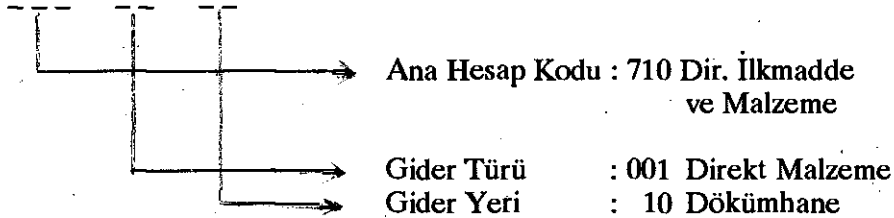
4.1. Fonksiyonel Gider Hesapları

Maliyetin, doğuşu anında muhasebe kaydına alınmasını sağlayan fonksiyonel gider hesapları, aşağıda sıralandığı gibi sekiz kalemdir:

710	Direkt İlkmadde 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

Tekdüzen maliyet kayıtlarında "eş zamanlı kayıt" düzeni benimsenmiştir; giderler doğdukları anda, ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilirken, aynı anda "maliyet çeşitleri" hesaplarına ve "maliyet yeri" hesaplarına da kaydedilmektedir. Bu düzenin uygulaması, özellikle bilgisayarlı kayıt tekniği içinde, ana hesapların alt hesaplara ayrılmasıyla yapılır. Buna göre en az sekiz hümerik karakterli hesap koduna gereksinim vardır:

XXX XX XX



İşletmeler büyüklüklerine ve gereksinimlerine göre bu sekiz karakterli kodu büyütebilecektir.

Maliyet muhasebesinin ilk aşamasını oluşturan, üç temel maliyet faktörü 710, 720 ve 730 kodlu hesapların borçlandırılması, günlük defter kayıt örneği ile açıklanmaya çalışılacaktır.

Dönem içinde malzeme ambarından çekilen malzemenin tutarı 140 milyondur; bunun 80 milyonluk kısmı direk malzeme, 30 milyonluk kısmı endirekt malzemedir. 20 milyonluk malzeme araştırma faaliyetinde, 10 milyonluk malzeme de yatırımlarda kullanılmıştır. Buna göre muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.		80
001	Direkt Malzeme Gid.		80
10	Dökümhane	75	
20	Boyahane	5	
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		30
003	İşletme Malzemesi Gid.		30
50	Bakım-Onarım	15	
55	Yemekhane	15	
750	ARAŞTIRMA GELİŞTİRME		20
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		10
150	İLK MADDE VE MALZEME STOK		140

Dönemin normal ücret tutarı 120 milyondur. Bu tutarı fonksiyonel gider çeşidi hesaplarına kaydedilmesi aşağıda örneklenmiştir:

720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		90
100	Normal Ücretler		90
10	Dökümhane	50	
20	Boyahane	40	
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		90
100	Normal Ücretler		20
50	Bakım-Onarım	15	
55	Yemekhane	5	
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.		10
100	Normal Ücretler		10
80	Pazarlama Gid. Yeri.	10	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		120

Direkt malzeme ve direkt işçilik dışındaki, dönemin üretimle ilgili tüm faktör kullanımı, "730 Genel Üretim Giderleri" hesabında maliyetleştirilmektedir. Aylık maliyetlerin çıkarılması amaçlandığından, gelecek ay veya yıl sonu kesin tahakkuku yapılacak tüm endirekt üretim maliyetleri bu hesaba borç kaydedilir, amortisman, tamir-bakım, ikramiyeler, elektrik, yakıt vbg. Dönemin endirekt üretim maliyetleri 180 milyon TL tutarındadır; bu tutarın detaylandırılması ise muhasebe kaydında verilmiştir:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		180
205	İkramiyeler	10
10	Dökümhane	8
20	Boyahane	2
400	Çeşitli Giderler	40
10	Dökümhane	25
55	Yemekhane	15
500	Vergi, Resim ve Harçlar	20
10	Dökümhane	20
600	Amortismanlar	90
10	Dökümhane	70
20	Boyahane	10
55	Yemekhane	10
300	Dışardan Sağ. Fay. ve Hiz.	20
10	Dökümhane	15
20	Boyahane	5
373	MALİYET GİD. KARŞILIK H.	100
381	GİDER TAHAKKUKLARI H.	80

Hizmet işletmelerinde 710, 720 ve 730 nolu hesaplar kullanılmaz; bu hesaplar yerine, hizmet üretimi için katılan faktör kullanımları yani fiili gider tutarları "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabının borcuna kaydedilir. Oluşan bu tutar "741 Yansıtma Hesabı" ile "622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"na aktarılır:

740	Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	XXX	
373	Maliyet Giderleri Karş. Hes.		XXX
622	Satılan Hizmet Maliyeti Hes.	XXX	
741	Hizmet Üretim Maliyeti Yan. Hes.		XXX

Yıl sonunda 740 ve 741 kodlu hesaplar birbirleriyle karşılaştırılarak kapatılır:

741	Hizmet Üretim Maliyeti Yans. Hes.	XXX	
740	Hizmet Üretim Maliyeti Hes.		XXX

4.2. Gider Yansıtma Hesapları

Maliyet oluşumu 710, 720 ve 730 nolu "fonksiyonel gider hesapları"nın borçlandırılmasıyla izlenirken, maliyetlerin üretime yüklenmesi, "gider yansıtma hesapları"nın çalıştırılmasıyla sağlanacaktır. Hesap planında her fonksiyonel gider hesabı için bir de yansıtma hesabı öngörülmüştür:

711	Dir. İlkmadde ve Malz. Gid. Yansıtma H.
721	Dir. İşçilik Gid. Yansıtma H.
731	Genel Üretim Gid. Yansıtma H.
741	Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H.
751	Araştırma ve Geliştirme Gid. Yansıtma H.
761	Pazarlama, Satış ve Değ. Gid. Yansıtma H.
771	Genel Yönetim Gid. Yansıtma H.
781	Finansman Gid. Yansıtma H.

Dönemin üretim maliyetlerinin üretime yüklenmesi 711, 721 ve 731 nolu gider yansıtma hesapları aracılığı ile olur. Fıli maliyetleme uygulamasında, bu hesapların alacaklandırılmasında, 710, 720 ve 730 nolu hesapların borcunda toplanan (aylık) tutarlar esas alınır. Standart maliyetleme yönteminin uygulanması da, yansıtma hesapları "olması gereken" tutarlarla alacaklandırılır.

151	YARIMAMUL - ÜRETİM	600
711	DİR. İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANSITMA HESABI	250
721	DİR. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA H.	200
731	GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA H.	150

Yıl sonunda fonksiyonel gider hesapları ve bunların ilgili yansıtma hesaplarına ters kayıt yapılarak kapatılır:

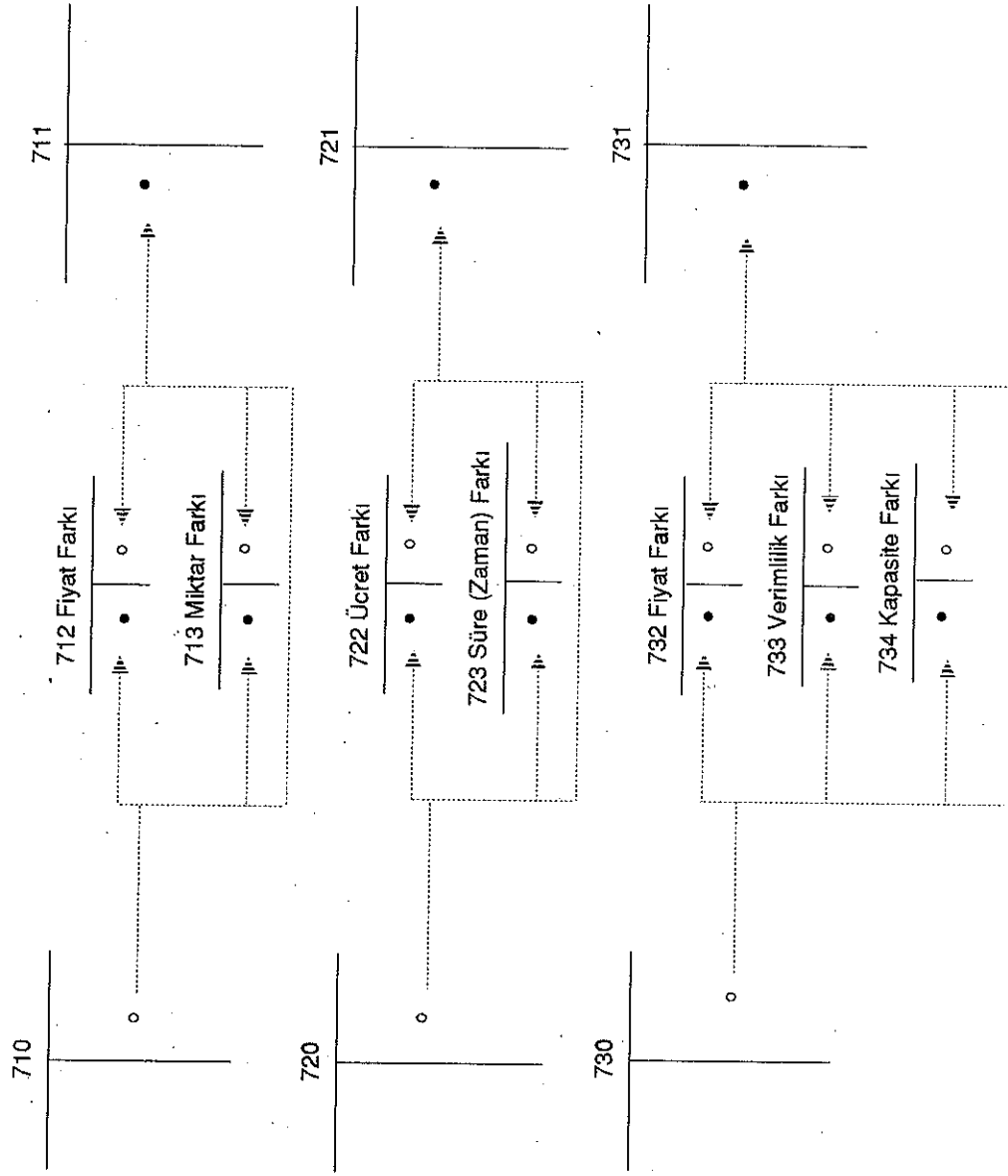
711	DİR. İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS. H.	XXX
721	DİR. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA H.	XXX
731	GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA H.	XXX
710	DİR. İLK MADDE VE MALZ. GİD.	XXX
720	DİR. İŞÇİLİK GİD.	XXX
730	GENEL ÜRETİM GİD.	XXX

4.3. Fark Hesapları

Standart maliyetleme yöntemine olanak vermesi bakımından, tekdüzen hesap planının 700'lü grubu içinde "fark" hesaplarına yer verilmiştir:

- 712 Direkt İlkmadde ve Malz. Fiyat Farkı
- 713 Direkt İlkmadde ve Malz. Miktar Farkı
- 722 Direkt İşçilik Ücret Farkları
- 723 Direkt İşçilik Süre (zaman) Farkları
- 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
- 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
- 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

Standart maliyetlemede, dönemin üretimine "olması gereken" büyüklükler yükleneceğinden, 710-711, 720-721 ve 730-731 kodlu hesaplar arasında farklar oluşacaktır. Olumsuz farklar "fark hesabı"nın borcuna, olumlu farklar ise ilgili fark hesabının alacağına kaydedilir (Şekil 5) yıl sonlarında fark hesapları stok ve satış maliyet hesaplarıyla kapatılır; yıl sonunda kapanış kaydının karşı hesapları 151 Yarı Mamul, 152 Mamuller ve 620 Satışların Maliyeti Hesaplarıdır. Malzeme fiyat farkının ambar girişinde ayrılması durumunda 150 ilkmadde ve Malzeme Stok Hesabı da çalışır.



Şekil 5: Fark Hesaplarının İşleyişi

4.4. Maliyet Hesaplarının İşleyişine Toplu Bakış

"151 Yarı Mamul-Üretim" hesabı adından da anlaşılacağı üzere hem toplam imalat maliyetlerinin izlendiği geçici bir hesap hem de dönem sonu yarı mamul tutarını gösteren bir envanter hesabı durumundadır. Toplam imalat maliyetlerinin tutarı birim maliyetlemenin konusunu oluşturur. Ancak dönem içinde gerçekleşen maliyetlerin -üretimle ilgili fonksiyonel giderler toplamı-, birim maliyetleme yapılmadan önce "yatırımla ilgili" veya "çalışmayan kısım ile ilgili" olanlar şeklinde bir ayarlamaya tabi tutulması gerekli ayarlama hesaplarının da çalıştırılmasıyla şöyle olacaktır:

151	YARI MAMUL-ÜRETİM	XXX
180	GELECEK AY LARA AİT GİD.	XXX
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	XXX
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	XXX
271	ARAMA GİDERLERİ	XXX
272	HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİD.	XXX
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	XXX
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİD.	XXX
711	DİR. İLK MADDE VE MALZ. YANS. H.	XXX
721	DİR. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA H.	XXX
731	GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA H.	XXX

151 Yarı Mamul-Üretim Hesabı, birim maliyetleme sonucunda saptanan tamamlanan malların maliyeti ile alacaklandırılır. Hesabın borç bakiyesi, hesabın adından da anlaşıldığı gibi yarı mamul stok değerini gösterir.

Birim maliyetleme konusu olmayan "fonksiyonel giderler" faaliyet giderlerini oluşturur. Tekdüzen sistem bu kalemlerin de maliyet hesapları içinde ve aynı yaklaşımla muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. 75, 76, 77 ve 78 nolu gruplardan oluşan bu tür hesaplara fiili maliyet yöntemine göre kayıt yapılır; ancak dönemin gerçek tahakkuklarının yapılabilmesi için -belge henüz gelmemiş olsa da-, 373 Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı kullanılır:

750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. H.	XXX
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. H.	XXX
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	XXX
780	FİNANSMAN GİD. H.	XXX
373	MALİYET GİDERLERİ KARŞ. H.	XXX

630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. H.	XXX
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. H.	XXX
632	GENEL YÖNETİM GİD. H.	XXX
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. H.	XXX
661	UZUN VADELİ BORÇLANMA GİD. H.	XXX
751	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YAN. H.	XXX
761	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİD. YAN. H.	XXX
771	GENEL YÖNETİM GİD. YAN. H.	XXX
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YAN. H.	XXX

Dönem sonlarında, maliyet hesaplarının kapanışını sağlayan şu günlük defter kaydına gerek vardır:

751	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANS. G.	XXX
761	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİD. YAN. H.	XXX
771	GENEL YÖNETİM GİD. YAN. H.	XXX
781	FİNANSMAN GİD. YAN. H.	XXX
750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. H.	XXX
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİD. H.	XXX
770	GENEL YÖNETİM GİD. H.	XXX
780	FİNANSMAN GİDERLERİ H.	XXX

Tekdüzen sistemin öngördüğü maliyet akışı şematik olarak Şekil 6'da özetlenmiştir.

FİNANSAL MUHASEBE

Bilanço Hesapları

MAPSÜP
İşsi

150 İkm. ve Mal. St.	0
373 Maliyet Gld. Kar.	0
381 Gider Tazak.	0

- Borç Kaydı
- Alacak Kaydı
- Δ Kapamış Kaydı

MALİYET MUHASEBESİ

710 Dir. İkm. ve Mal.	Δ	711 Di ve Mal. YH	Δ	0
720 Dir. İşç. Gld.	Δ	721 Di G. YH	Δ	0
730 GÜG	Δ	731 GÜG YH	Δ	0
740 Hiz. Ür. Mal.	Δ	741 Hiz. Ür. M YH	Δ	0
750 AG Gld.	Δ	751 AG YH	Δ	0
760 Paz. Sat. Da. Gld.	Δ	761 PSD Gld. YH	Δ	0
770 Gen. Yö. Gld.	Δ	771 GY Gld. YH	Δ	0
780 Fin. Gld.	Δ	781 FG YH	Δ	0

FİNANSAL MUHASEBE BİLANÇO VE
SONUÇ HESAPLARI

151 Yarın Ma.-Üretim	0	151 Yarın Ma.-Üretim	0
180-158-268-271-272-280	0	620 SMM.	0
680 Çalışmayan Ks. Gld.	0	622 Sat. Hizmetleri	0
630 AG Gld.	Δ	690 KARZARAR	Δ
631 PSD Gld.	Δ		
632 GY Gld.	Δ		
660 Kısa Vad. Borç Gld.	0		
660 Uzun Vad. Borç Gld.	0		
258	0		

Şekil 6: Tekdüzen Maliyet Akışı

Maliyet hesaplarının içersinde yer alan 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı ve 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma hesapları, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesinin aşırı ikici sisteme göre birbirinden ayrılmaları durumunda kullanılır. Bu hesapların işlevi merkez ve şube muhasebelerinde olduğu gibi, söz konusu iki muhasebe arasındaki ilintinin kayıtlar üzerinde de sağlanmasıdır. Böylece her iki tarafı ilgilendiren işlemler her iki muhasebede de kayıt konusu olur; örneğin ambardan malzeme çekilerek üretime verilmesi her iki muhasebe de şu şekilde kaydedilecektir:

Finansal muhasebede;

700	MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI H.	XXX
150	İLK MADDE VE MALZEME STOK H.	XXX

Maliyet Muhasebesinde;

710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. H.	XXX
701	MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA H.	XXX

Ay sonlarında üretim maliyetinin çıkarılması ile her iki muhasebe de kayıtlar şöyle olacaktır:

Maliyet Muhasebesinde;

701	MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA H.	XXX
711-721-731-741-751-761-771-781	FONKSİYONEL GİDER YANSITMA H.	XXX

Finansal Muhasebede;

151-258-630-631-632-660-661-680

AKTİF VE GİDER HESAPLARI

XXX

700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI H.

XXX

5. SONUÇ

Büyük ve ortabey işletmeler için 7/A seçeneğinde önerilen maliyet muhasebesi kayıt düzeni, 1977'den beri KİT'lerde uygulanan 7. grup ve 1989'dan beri SPK kapsamındaki şirketlerde uygulanan 8. grup hesapların işleyişine dayanmaktadır. Yaygın olan fiili maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerde gereksiz olarak yansıtma hesaplarına yer verilmesi, sistemin anlaşılmasını ve toplu bakış yapılmasını zorlaştırmaktadır.

Getirilen tekdüzen maliyet muhasebesi uygulaması ile, maliyet türlerinin -gider çeşitleri- saptanması ve kayıtları standartlaştırılmıştır; maliyet dağıtımı ve maliyetlerin yüklenmesi işletmenin özelliklerine göre yine işletmeye özgü olarak yapılmaya devam edecektir. Burada da maliyetleme biliminin ilkeleri geçerli olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Nalan; "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Fiili Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplarının İşleyişi", İSMMO Yayın Organı, Mayıs-Haziran/20, 1993, s. 12-23.

BİLGİNÇİ, Fahir; "Tekdüzen Maliyet Sisteminde Maliyet Hesapları ve Maliyet Dağıtım", MED, s. 23-24, (1981).

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem; "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Maliyet Hesaplarının Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sistemi ile Karşılaştırılması ve Yorumu", İSMMO Yayın Organı, Mayıs-Haziran/20, 1993, s. 39-46.

—; "Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Etki ve Katkısı", (Tebliğ), XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İzmir, 1993.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, R.G. 26.12.1992/Mük. 21447.