

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI'NDAKİ ÜRETİM MALİYETİ HESAPLARININ İNCELENMESİ VE TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

INVESTIGATION OF PRODUCTION COST ACCOUNTS IN THE DRAFT ACCOUNT PLAN IN ACCORDANCE WITH THE FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND COMPARISON WITH THE UNIFORM CHART OF ACCOUNTS

Gürbüz GÖKÇEN¹
Başak ATAMAN²

Öz

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 25 Aralık 2018 tarihindeki duyurusu ile bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin kullanımı için Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nı yayınlamıştır. Bu hesap planı taslağı ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı'ndaki üretim hesaplarında önemli değişikler yapılmıştır. Çalışmamızda, KGK tarafından oluşturulan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Üretim Maliyeti hesapları incelenmiş, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki Tekdüzen Hesap Planı'ndaki Üretim Maliyeti hesapları ile karşılaştırılmış ve uygulamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama Standartları (FRS), Üretim, Maliyet.

Jel Kodları: M40, M41, M42

Abstract

The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board, with its announcement on December 25, 2018, published the Draft Account Plan in Accordance with Financial Reporting Standards for the use of enterprises that keep books according to the balance sheet procedure. With this chart of accounts draft, important changes have been made in the production accounts in the Uniform Chart Of Accounts. In our study, the Production Cost accounts in the Draft Account Plan in Accordance with Financial Reporting Standards created by KGK were examined, compared with the Production Cost accounts in the Uniform Chart of Accounts and applications were included.

Keywords: Financial Reporting Standards (FRS), Production, Costs.

Jel Codes: M40, M41, M42

¹ Prof. Dr. Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, gokcen@marmara.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9854-8522

² Prof. Dr. Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, bataman@marmara.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2065-6800

1. Giriş

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından, 25 Aralık 2018 tarihinde bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin kullanımı için Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS/TMS/BOBİ FRS) Uygun Hesap Planı taslak hesap planı yayınlamıştır (www.kgk.gov.tr: 03.11.2020).

Bu taslak hesap planı ile finansal raporlar aracılığıyla sunulan bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artırılması, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amaçlanmaktadır.

Bilindiği üzere ülkemizde, 26 Aralık 1992 tarihinde 21447 (M) sayılı Resmî Gazete’de 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı yayınlanmış ve 01 Ocak 1994 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

Bağımsız denetim amacıyla finansal tablolarını TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre hazırlamakla yükümlü olan işletmeler, bu finansal bilgilerin üretildiği defter kayıtlarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına uygun olarak tutmakta ve bu çerçevede muhasebe sistemlerini oluşturmaktadır. Yasal zorunluluk gereği MSUGT’a göre tutulan ticari defterlerden hareketle vergi idaresine sunulması gereken finansal tablolar hazırlanmaktadır. Ancak MSUGT Tekdüzen Hesap Planı, TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır. TFRS ve BOBİ FRS’ye göre finansal tabloların düzenlenebilmesi için MSUGT’a göre hazırlanmış olan finansal tablolar üzerinde düzeltmeler, çalışmalar yapılması gerekmektedir (Gökçen, Ataman, 2020. s.350). Hem vergi idaresine hem de bağımsız denetime finansal tablolarını sunmak durumunda olan işletme ve teşebbüslerin bu ihtiyacını giderebilmek amacıyla tasarlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, işletme ve teşebbüslerin esas olarak finansal raporlama standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini kurmalarına olanak sağlayacaktır.

KGK tarafından hazırlanan hesap planı taslağında özellikle TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre raporlama yapan işletmelerin doğrudan finansal tablo verilerine ulaşması için gereklilik arz eden hesap gruplarına ve hesaplara yer verilmiş, aynı zamanda mevcut MSUGT hesap planında yer almayan tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri diğer hesaplar da eklenmiştir.

Kurul tarafından hazırlanan hesap planı taslağı ile Üretim İşletmelerinin maliyetlerinin izlenmesinde MSUGT Tekdüzen Hesap Planı’ndaki üretim maliyeti hesaplarında önemli değişiklikler yapılmış, normal maliyet yönteminin kullanımına kolaylık sağlayan, tercihli kullanıma uygun hesaplar eklenmiştir. Çalışmamız, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi’nin Haziran 2020 sayısında yayınlanan makalemizin devamı niteliğinde olup, bu çalışmamızda, KGK tarafından oluşturulan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’ndaki Üretim Maliyeti hesapları incelenmiş, MSUGT Tekdüzen Hesap Planı’ndaki Üretim Maliyeti hesapları ile karşılaştırılmış ve uygulamalara yer verilmiştir.

2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı’ndaki Üretim Maliyeti Hesapları İle Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’ndaki Üretim Maliyeti Hesaplarının Karşılaştırılması

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı’ndaki ve Taslak Hesap Planı’ndaki üretim işletmelerinin stoklarına ve üretim maliyetlerine ilişkin bilanço ve maliyet/gider (7/A Seçeneği) hesapları Tablo 1’de karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

Tablo 1. MSUGT Tekdüzen Hesap Planı ile Taslak Hesap Planı'nın Üretim Maliyeti Hesapları Açısından Karşılaştırılması

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ TEKDÜZEN HESAP PLANINDAKİ HESAPLAR	FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI'NDAKİ HESAPLAR
150 İLK MADDE VE MALZEME	150 İLK MADDE VE MALZEME
151 YARIMAMULLER-ÜRETİM	151 YARI MAMULLER
152 MAMULLER	152 MAMULLER
700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI	700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI
701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI	701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI
	703 ÜRETİM (İMALAT) HESABI İsteğe Bağlı Olarak Kullanılabilir.
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKLARI	712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKLARI
713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKLARI	713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKLARI
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI	722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI	723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI	732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI	733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI	734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI
	736 DEĞİŞKEN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI Normal Maliyet Yöntemini Uygulayan İşletmelerde İsteğe Bağlı Olarak Kullanılabilir.
	737 DEĞİŞKEN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI Normal Maliyet Yöntemini Uygulayan İşletmelerde İsteğe Bağlı Olarak Kullanılabilir.
	738 SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI Normal Maliyet Yöntemini Uygulayan İşletmelerde İsteğe Bağlı Olarak Kullanılabilir.
	739 SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI Normal Maliyet Yöntemini Uygulayan İşletmelerde İsteğe Bağlı Olarak Kullanılabilir.

Tablo 1’de karşılaştırmalı olarak gösterildiği üzere, MSUGT’ta yer alan bazı hesaplar Taslak Hesap Planı’nda da aynı şekilde yer almış, bazı hesaplarda değişiklik yapılmış, bunun yanı sıra isteyen işletmelerin kullanabilmeleri için yeni hesaplar oluşturulmuştur.

MSUGT’ta yer alan 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı aynı adla Taslak Hesap Planında da yer almış, hesabın kullanımına ilişkin açıklama daha detaylı yapılmıştır. MSUGT’ta 151 Yarımamuller-Üretim adıyla yer alan hesapta da değişiklik yapılmış olup, Taslak Hesap Planı’nda 151 Yarı Mamuller adını almıştır.

Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan 151 Yarımamuller-Üretim Hesabı, çift fonksiyonlu bir hesaptır. Hesap, hem Üretim Gider Yerinin hem de maliyet dönemi sonundaki yarı mamul stoklarının izlenmesi için kullanılmaktadır. Bu nedenle bu hesapta maliyet döneminde üretim gider yerine yüklenen Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderlerinin toplamı yer almaktadır. Dönemde üretimi tamamlanmış mamullerin, maliyet bedeli ile 152 Mamuller Hesabı’na aktarılmasından sonra bu hesap bir stok hesabı niteliğine dönüşmekte olup, dönem sonunda yarı mamul stoklarını göstermektedir. Taslak Hesap Planı’nda bu hesabın adı 151 Yarı Mamuller Hesabı olarak değiştirilmesine rağmen isteyen işletmeler (703 Üretim Hesabı’nı kullanmayı tercih etmeyen) yine bu hesabı MSUGT’ta açıkladığı şekilde çift fonksiyonlu olarak kullanmaya devam edebileceklerdir. 703 Üretim (İmalat) Hesabı’nı kullanmayı tercih eden işletmeler ise, maliyet döneminde maliyet oluşumları için (Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderlerinin ilgili yansıtma hesapları ile bir araya getirilmesi için) Üretim Gider Yeri hesabı olarak 151 Yarı Mamuller Hesabı yerine Taslak Hesap Planı’nda yeni oluşturulan 703 Üretim (İmalat) Hesabı’nı kullanacaklardır. Bu durumda 151 Yarı Mamuller Hesabı yalnızca dönem sonundaki yarı mamul stokunu izlemek için kullanılacaktır.

MSUGT’ta yer alan 152 Mamuller Hesabı, 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı ve 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı, Taslak Hesap Planı’nda da aynı adlar ile yer almış olup, aynı finansal işlemler için kullanılmaya devam edecektir. Bu hesaplarda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Her iki hesap planında da yer alan 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı ve 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı, genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda, aşırı ikici muhasebe ile maliyet uygulayan işletmelerde, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıların kurulmasını sağlamak amacıyla kullanılır. Buradaki yansıtma hesabının niteliği, fonksiyonel gider hesaplarındaki yansıtma hesaplarından farklıdır. 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı öngörü maliyetlerin kaydedilmesinde kullanılmaz. Aşağıda, 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı ve 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı’nın işleyişine ilişkin örnek aşağıdadır:

Örnek 1 : Merkezi İstanbul’da bulunan Atam Tekstil Sanayi İşletmesi, mamul üretimini Çorlu’daki fabrikasında yapmaktadır. İşletme genel muhasebe ile maliyet muhasebesini ayrı ayrı izlemeyi diğer bir ifadeyle aşırı ikici muhasebe sistemini kullanmayı tercih etmiştir. İşletmenin merkezi olan İstanbul’da Genel Muhasebe (Finansal Muhasebe), Çorlu’daki fabrikasında ise, Maliyet Muhasebesi kayıtları tutulmaktadır. İşletmenin Genel Muhasebe bölümünde (İstanbul’da) Ekim 2020 döneminde üretim faaliyetine ilişkin aşağıdaki giderler/gider tahakkukları yapılarak 31.10.2020 tarihinde Maliyet Muhasebesi bölümüne (Çorlu’da) raporlanmıştır (Gençoğlu vd. 2020. s.399).

05.10.2020 tarihindeki kumaş kullanımı, 36.000 TL

30.10.2020 tarihli elektrik faturası, 5.000 TL ve 900 TL KDV olmak üzere toplam 5.900 TL.

31.10.2020 tarihli ücret bordrosu, (işveren sigorta primleri dahil toplam gider tutarı) 27.000 TL

Genel Muhasebe bölümü tarafından yapılan muhasebe kayıtları aşağıdadır:

1	05.10.2020				
	700 MALİYET MUH. BAĞ. HES.		36.000	-	
	700.01 D.İlk Madde ve Malz. Gid.				
	150 İLK MADDE VE				
	MALZEME HS.				
	150.01 Kumaş			36.000	-
	Üretime verilen kumaş.				

2	30.10.2020	700 MALİYET MUH. BAĞ. HES. 700.03 Genel Üretim Giderleri	5.000	-		
		191 İNDİRİLECEK KDV HES. 385 GİDER TAHAKKUK. HESABI 385.01 Elektrik Gideri	900	-		5.900 -
		Çorlu fabrika elektrik faturası.				
3	31.10.2020	700 MALİYET MUH. BAĞ. HES. 700.02 Direkt İşçilik Giderleri	27.000	-		
		361 SOR. SIFATI. ÖD. VER. HS. 365 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS. 335 PERSONELE BORÇ. HESABI 335.01 Ücretler				XX - XX - XX -
		Ekim 2020 dönemi Çorlu fabrika ücret bordrosu.				

Maliyet Muhasebesi bölümü tarafından yapılan muhasebe kayıtları aşağıdadır:

1	05.10.2020	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HES. 710.01 Kumaş Gideri	36.000	-		
		701 MALİYET MUH. YANSITMA HESABI 701.01 D.İ.M.M.Gideri				36.000 -
		Üretime verilen kumaş.				
2	30.10.2020	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HES. 730.03 Elektrik Gideri	5.000	-		
		701 MALİYET MUH. YANSITMA HESABI 701.03 Gen. Ür. Gideri				5.000 -
		Çorlu fabrika elektrik faturası.				
3	31.10.2020	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HES. 720.02 Ücret Gideri	27.000	-		
		701 MALİYET MUH. YANSITMA HESABI 701.02 Direkt İşç. Gideri				27.000 -
		Ekim 2020 dönemi Çorlu fabrika ücret bordrosu.				

Fabrikada Ekim ayı üretim dönemi sonunda, 45.000 TL maliyet bedelli mamul elde edilmiş, 23.000 TL maliyet bedelli yarı mamul kalmıştır. Maliyet Muhasebesi üretim sonuçlarını Genel Muhasebe bölümüne raporlamış ve aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapmıştır:

4	31.10.2020	701 MALİYET MUH. YANS. HES. 701.04 Ekim Ayı Üretimi	68.000	-		
		711 D.İ.M.M. GİDERLERİ YANSITMA HESABI			36.000	-
		721 D.İ.GİDERLERİ YANSITMA HESABI			27.000	-
		731 G. Ü. GİDERLERİ YANSITMA HESABI			5.000	-
		2020 Ekim dönemi üretim raporu.				
5	31.10.2020	711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YAN. HES. 721 D.İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HES. 731 GEN. Ü. GİDER. YANSITMA HES.	36.000 27.000 5.000	- - -		
		710 D. İLK MAD. MALZ. GİDER. HES.			36.000	-
		720 D. İŞÇİLİK GİDERL. HESABI			27.000	-
		730 G. Ü. GİDERLERİ HESABI			5.000	-
		2020 Ekim dönemi yansıtma hesaplarının kapatılması.				

Genel Muhasebe bölümü, Maliyet Muhasebesinden üretim raporu geldiğinde aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapmıştır:

4	31.10.2020	151 YARI MAMULLER HES. 700 MALİYET MUH. BAĞLANTI HESABI	68.000	-		
		700.04 Ekim Ayı Üretimi			68.000	-
		Ekim 2020 dönemi üretim raporu.				
5	31.10.2020	152 MAMULLER HES. 151 YARI MAMULER HESABI	45.000	-		
		Ekim 2020 döneminde üretimi tamamlanan mamuller.			45.000	-

Taslak Hesap Planı'nda oluşturulan 70 (700-709) Maliyet Oluşum Hesapları Grubu'ndaki 703 Üretim (İmalat) Hesabı, tercihe bağlı olarak kullanılacak bir hesaptır. İsteyen işletmeler, bu hesabı kullanmayıp, MSUGT'ta yer aldığı gibi üretim maliyetlerini 151 Yarı Mamuller Hesabı'nda oluşturabileceklerdir (biriktirebileceklerdir).

703 Üretim (İmalat) Hesabı

"Bu hesap; üretilen mamullerin toplam maliyet oluşumunun özel olarak izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Maliyet dönemlerinde; 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı ve 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesaplarının alacağı ile üretim giderleri bu hesaba aktarılır. Gider dağıtımlarından sonra, tamamlanan mamullere ait tutarlar bu hesabın alacağına, 152 Mamuller

hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonunda yarı mamul maliyetleri 151 Yarı Mamuller hesabının, anormal fire ve kayıp giderleri 625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-) hesabının (fiili maliyet yönteminin kullanıldığı durumlarda) ve normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerde üretim birimlerine dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri ise 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) hesabının borcu karşılığında, bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap kalan vermez. İzleyen dönem başında yarı mamul maliyet tutarları 151 Yarı Mamuller hesabından bu hesabın borcuna aktarılır” (www.kgk.gov.tr: 17.11.2020).

703 Üretim (İmalat) Hesabını kullanan bir işletmenin muhasebe kayıtlarına ilişkin örnek aşağıdadır:

Örnek 2 : Kapı Sanayi İşletmesi’nde 2020 Aralık ayı üretim döneminde Çelik Kapı üretimine ilişkin olarak 34.000 TL tutarında Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri, 42.000 TL tutarında Direkt İşçilik Gideri ve 18.000 TL tutarında Genel Üretim Gideri gerçekleşmiş ve gider tutarları ilgili gider hesaplarına kaydedilmiştir. Maliyet oluşum hesabını kullanmayı tercih etmiş olan İşletme, 31.12.2020 tarihinde, 2020 Aralık ayı maliyet dönemine ilişkin aşağıdaki kaydı yapmıştır.

1	31.12.2020			
	703 ÜRETİM (İMALAT) HES.	94.000	-	
	703.01 Çelik Kapı Üretim Giderleri			
	711 D.İ.M.M. GİDER. YANS. HES.		34.000	-
	721 D.İ.GİDER. YANS. HES.		42.000	-
	731 G. Ü. GİDER. YANS. HES.		18.000	-
	2020 Aralık dönemi maliyet giderleri			

31.12.2020 tarihinde, Kapı Sanayi İşletmesi’nde 2020 Aralık ayı üretim döneminde üretimi tamamlanarak satışa hazır hale gelen 86.000 TL maliyet bedelli çelik kapı, mamul deposuna aktarılmıştır.

2	31.12.2020			
	151 YARI MAMULLER HES.	8.000	-	
	151.01 Çelik Kapı			
	152 MAMULLER HES.	86.000	-	
	152.01 Çelik Kapı			
	703 ÜRETİM (İMALAT) HESABI		94.000	-
	703.01 Çelik Kapı Ü.G.			
	2020 Aralık döneminde üretimi tamamlanan mamuller ve yarı mamullerin ilgili hesaplara alınması.			
3	31.12.2020			
	711 D.İ.M.M. GİDER. YANSITMA HES.	34.000	-	
	721 D.İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HES.	42.000	-	
	731 G.Ü. GİDERLERİ YANSITMA HES.	18.000	-	
	710 D.İ.M.M. GİDERLERİ HES.		34.000	-
	720 D.İ.GİDERLERİ HES.		42.000	-
	730 G. Ü. GİDERLERİ HES.		18.000	-
	2020 Aralık dönemi yansıtma hesaplarının kapatılması.			

Taslak Hesap Planında, MSUGT’ta yer alan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı, 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı, 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı, 720 Direkt İşçilik Giderleri, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı, 722 Direkt İşçilik Giderleri Ücret Farkları, 723 Direkt İşçilik Giderleri Süre (Zaman) Farkları, 730 Genel Üretim Giderleri, 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı, 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları, 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları ve 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları hesapları Taslak Hesap Planı’nda

aynı adlarla yer almıştır. Taslak Hesap Planı ve TFRS/TMS'ye uygun olarak bu hesapların açıklamaları detaylandırılmıştır. Normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin, değişken ve sabit genel üretim giderlerini, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'nın yardımcı hesaplarında izleyebilecekleri açıklanmıştır.

Taslak Hesap Planı ile normal maliyet yöntemini kullanan, değişken ve sabit genel üretim giderlerini 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'nın yardımcı hesaplarında izlemeyi tercih etmeyen işletmeler için 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı, 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı, 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı ve 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı oluşturulmuştur. Taslak Hesap Planındaki bu hesaplara ilişkin açıklamalar aşağıdadır (www.kgk.gov.tr.: 17.11.2020):

736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı

“Bu hesap, normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin genel üretim giderlerini 730 Genel Üretim Giderleri hesabının alt hesaplarında değişken sabit maliyet ayrımı yapmayıp, değişken ve sabit genel üretim giderlerini ayrı hesapta izlemeyi tercih ettiği durumlarda; değişken genel üretim giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Değişken ve sabit genel üretim giderlerinin ayrı izlendiği durumlarda genel üretim giderlerinin izlenmesinde 730 Genel Üretim Giderleri hesabı yerine, bu hesap ve 738 Sabit Genel Üretim Giderleri hesabı birlikte kullanılır”.

İşleyişi:

“Tahakkuk eden değişken genel üretim giderleri bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Eş zamanlı kayıt yönteminin uygulanması durumunda, değişken genel üretim giderleri yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine ve faaliyet merkezlerine göre izlenir”.

737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

“Bu hesap, normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin değişken genel üretim giderlerini 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabında izlemeyi tercih etmesi durumunda söz konusu hesabın yansıtma hesabı olarak kullanılır”.

İşleyişi:

“Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabının borcuna kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış değişken genel üretim giderleri maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında mamul üreten işletmelerde 151 Yarı Mamuller hesabına, hizmet üretim işletmelerinde 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-) hesabı veya ilgili varlık hesabına (154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı gibi) ya da maliyet oluşum hesaplarını kullanmayı tercih eden işletmelerde 70 no.lu gruptaki ilgili üretim hesaplarına borç kaydedilir.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde normalin üstünde boşa harcanan değişken genel üretim giderleri, üretim maliyetlerine dağıtılmayıp, bu hesabın alacağı karşılığı doğrudan kar veya zarar tablosu hesaplarından 625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-) hesabına aktarılır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu zararları doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında 625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-) hesabına aktarır. Bu hesap, dönem sonlarında 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili değişken genel üretim giderleri ile önceden saptanmış değişken genel üretim giderleri arasındaki farkları, farkların niteliğine uygun olarak 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları, 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları ve 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları hesaplarına aktarır”.

738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı

“Bu hesap, normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin genel üretim giderlerini 730 Genel Üretim Giderleri hesabının alt hesaplarında değişken sabit gider ayrımı yapmayı, değişken ve sabit genel üretim giderlerini ayrı hesapta izlemeyi tercih ettiği durumlarda; sabit genel üretim giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Değişken ve sabit genel üretim giderlerinin ayrı izlendiği durumlarda genel üretim giderlerinin izlenmesinde 730 no.lu hesap yerine, bu hesap ve 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı birlikte kullanılır”.

İşleyişi:

“Tahakkuk eden sabit genel üretim giderleri bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Eş zamanlı kayıt yönteminin uygulanması durumunda, sabit genel üretim giderleri yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine ve faaliyet merkezlerine göre izlenir”.

739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

“Bu hesap, normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin değişken genel üretim giderlerini 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabında izlemeyi tercih etmesi durumunda söz konusu hesabın yansıtma hesabı olarak kullanılır”.

İşleyişi:

“Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, 738 Sabit Genel Üretim Giderleri hesabında sabit genel üretim giderlerinin normal kapasiteye düşen kısmı ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, normal kapasiteye düşen önceden saptanmış sabit genel üretim giderleri maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında mamul üreten işletmelerde 151 Yarı Mamuller hesabına, hizmet üretim işletmelerinde 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-) hesabı veya ilgili varlık hesabına (154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı gibi) ya da maliyet oluşum hesaplarını kullanmayı tercih eden işletmelerde 70 no.lu gruptaki ilgili üretim hesaplarına borç kaydedilir.

Sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısmı bu hesabın alacağı karşılığında, 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) hesabına aktarılır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu dağıtılmayan genel üretim giderlerini doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) hesabına aktarır. Bu hesap, dönem sonlarında 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili sabit genel üretim giderleri ile önceden saptanmış sabit genel üretim giderleri arasındaki farkları, farkların niteliğine uygun olarak 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları, 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları ve 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları hesaplarına aktarır”.

Sabit genel üretim giderleri, işletmenin üretim kapasitesi ile ilgili giderlerdir. İşletmeler, tam kapasitede üretim gerçekleştirilememiş olsalar dahi sabit genel üretim giderlerinin tamamına katlanmaya devam ederler. Değişken maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin tamamı üretim maliyetlerinin dışında tutulup dönem gideri olarak kabul edilirken, tam maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin tamamı üretim hacmine bakılmaksızın üretim maliyetlerine dahil edilmektedir. Bu durum, tam kapasite ile çalışmayan işletmelerde, tam maliyet yöntemine göre gelir tablosu düzenlendiğinde, üretilen mamul maliyetlerinin olduğundan daha yüksek çıkmasına neden olmaktadır.

Normal maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderlerinin belli bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek için yapıldığı, bu nedenle söz konusu giderlerin, üretim maliyetlerine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmesi gerektiği kabul edilir. Bu yöntemde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri

ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen kısmı üretim maliyetlerine yüklenmektedir. Kullanılmayan (atıl, boş) kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyetlerine dahil edilmeyip dönem gideri veya olağandışı gider ve zarar olarak ele alınır (Gökçen vd. 2017. s.105). Taslak Hesap Planı'nda kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri dönem gideri veya olağandışı gider olarak değerlendirilmeyip, 62 Satışların Maliyeti Hesap Grubu'nda açılan 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) Hesabı'na aktarılır.

624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) Hesabı

“624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) hesabı, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtılmasında normal kapasiteyi esas alan işletmeler tarafından, sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısımlarının izlenmesinde kullanılır. Sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısmı bu hesaba borç, ilgili gider hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır” (www.kgk.gov.tr.: 20.11.2020).

TFRS'ye göre Normal Maliyet Yöntemini kullanmayı tercih eden üretim işletmeleri isterlerse sabit ve değişken genel üretim giderlerini 730 Genel Üretim Giderleri hesabının altında açacakları yardımcı hesaplarda, isterlerse 736 Değişken Genel Üretim Giderleri ve 738 Sabit Genel Üretim Giderleri hesaplarında izleyebilirler. Bu hesapları kullanmayı tercih eden işletmeler, yansıtma hesabı olarak 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabı yerine 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı ve 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı'nı kullanırlar. İşletmelerin önceden saptanmış maliyetleri kayıtlarına alması durumunda, önceden saptanmış maliyetler, 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı ve 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı'nın alacağına, fiili maliyetler ise 736 Değişken Genel Üretim Giderleri ve 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı'nın borcuna kaydedilir. Maliyet dönemi sonunda fiili maliyetler ile önceden saptanmış maliyetlerin karşılaştırılması yapılarak aradaki farklar, MSUGT'ta yer aldığı gibi 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları, 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları ve 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları hesaplarına aktarılır. Taslak Hesap Planı'nda değişken ve sabit genel üretim giderleri farkları için ayrı hesaplar açılmamıştır. Taslak Hesap Planı ile oluşturulan yukarıdaki hesapların işleyişlerine ilişkin örnekler aşağıdadır:

Örnek 3 : Marmara Konfeksiyon Sanayi İşletmesi, üretim maliyetlerinin hesaplanmasında gerçek (fiili) maliyet yöntemi ile birlikte normal maliyet yöntemini kullanmayı tercih etmiştir. İşletmenin aylık normal üretim kapasitesi 400 adet pantolon olup, 2020 yılı Temmuz ayı üretim döneminde 300 adet pantolon üretimi gerçekleşmiştir. 02.07.2020 tarihinde pantolon üretiminde kullanılmak üzere 1.500 TL maliyet bedelli astarlık kumaşı, 40 TL maliyetli dikiş ipliğini ve 60 TL maliyetli düğmeleri malzeme deposundan 2 no.lu Esas Üretim Maliyet Yerine göndermiştir.

1	02.07.2020			
	736 DEĞ. G. Ü. GİDER. HESABI		1.600	-
	736.02 2 No.lu E. Ü. M. Y.			
	736.02.01 Yardımcı Maddeler			
	150 İLK MAD. MALZ. HS.			1.600
	150.02 Astarlık Kumaş 1.500 TL			
	150.03 Düğme 60 TL			
	150.04 Dikiş İpliği 40 TL			
	2020 Temmuz döneminde 2 no.lu Esas Üretim Maliyet			
	Yerine gönderilen yardımcı maddeler.			

2020 Temmuz döneminde, 2 No.lu Esas Üretim Maliyet Yerindeki dikiş makinelerinin amortismanları 2.300 TL olarak öngörülmüştür.

2	31.07.2020			
	738 SABİT G. Ü. GİDER. HESABI	2.300	-	
	738.01 2 No.lu E. Ü. M. Y.			
	738.01.01 Amortismanlar			
	374 GİDER KARŞILIKL. HESABI			2.300 -
	374 Amortismanlar			
	2020 Temmuz dönemi 2 no.lu Esas Üretim Maliyet Yeri dikiş makinesi amortismanları.			

2020 Temmuz döneminde fiili maliyet yöntemini uygulayan Marmara Konfeksiyon Sanayi İşletmesi'nin 31.07.2020 tarihi itibarıyla 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı'nın borç bakiyesi 4.350 TL, 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı'nın borç bakiyesi ise 5.780 TL. dir. Normal maliyet yöntemi uygulaması sonucu dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri aşağıda hesaplanmıştır:

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı} = \frac{\text{Üretilen mamul}}{\text{Toplam kapasite}} = \frac{300 \text{ adet}}{400 \text{ adet}} = 0,75$$

$$\text{Üretilen mamullere yüklenecek sabit genel üretim gideri} = 5.780 \text{ TL} \times 0,75 = 4.335 \text{ TL}$$

$$\text{Üretilen mamullere yüklenmeyecek sabit genel üretim gideri} = 5.780 \text{ TL} \times 0,25 = 1.445 \text{ TL}$$

3	31.07.2020			
	151 YARI MAMULLER HESABI	8.685	-	
	151.03 Pantolon			
	624 DAĞITILMAYAN SABİT G.Ü.G.HES.	1.445	-	
	737 DEĞ. GENEL ÜRETİM GİDERL. YANSITMA. HESABI			4.350 -
	739 SABİT GENEL ÜRET. GİDERLERİ YANS. HESABI			5.780 -
	2020 Temmuz dönemi Genel Üretim Giderlerinin yansıtılması.			
4	31.07.2020			
	737 DEĞ. GEN. ÜRETİM GİD. YAN. HESABI	4.350	-	
	739 SABİT GEN. ÜRETİM GİD. YAN. HES.	5.780	-	
	736 DEĞ. G. Ü. GİDER. H.			4.350 -
	736.02 2 No.lu E. Ü. M. Y.			
	736.02.01 Yard. Mad.			
	738 SABİT G. Ü. GİDER. HESABI			5.780 -
	738.01 2 No.lu E. Ü. M. Y.			
	738.01.01 Amortismanlar			
	738.01.02 Kiralar			
	2020 Temmuz dönemi Genel Üretim Giderleri yansıtma hesabının kapatılması.			

Örnek 4 : Yeşilyurt Sanayi İşletmesi, üretim maliyetlerinin hesaplanmasında standart maliyet yöntemi ile birlikte normal maliyet yöntemini kullanmayı tercih etmiştir. İşletmenin aylık normal üretim kapasitesi; 3.000 adet (T) mamulü, 600.000 D.İ.S., ve 45.000 M.S. olarak belirlenmiştir. 2020 yılı Mart ayı üretim döneminde 580.000 D.İ.S., ve 44.000 M.S.'lik çalışma ile 2.800 adet mamul üretilmiştir. Dönem sonunda yarı mamul stoku bulunmamaktadır. Üretilen mamullerin 2.100 adedi Mart 2020 döneminde satılmıştır.

İşletmenin 2020 yılı Mart ayı üretimine ilişkin diğer verileri şöyledir:

a) Standartlar Maliyetler ve Bütçe Öngörülleri

D.İ.M.M.G. Standardı 300 kg./adet x 2,0 TL/kg.	= 600 TL/adet
D.İ.G. Standardı 200 D.İ.S. /adet x 2,5 TL/D.İ.S.	= 500 TL/adet
Değişken G.Ü.G. Standardı 200 D.İ.S. /adet x 1,0 TL/D.İ.S.	= 200 TL/adet
Sabit G.Ü.G. Standardı 15 M.S./adet x 3 TL/M.S.	= 45 TL/adet
Birim Standart Maliyet	=1.345 TL/adet
Aylık Değişken G.Ü.G. (600.000 D.İ.S. x 1,0 TL/D.İ.S.)	= 600.000 TL
Aylık Sabit G.Ü.G.	=135.000 TL

b) Gerçekleşen Faaliyet Bilgileri

D.İ.M.M.G. (850.000 kg. x 2,2 TL/kg)	1.870.000 TL
D.İ.G. (580.000 D.İ.S. x 2,60 TL/D.İ.S.)	1.508.000 TL
Değişken G.Ü.G.	638.000 TL
Sabit G.Ü.G.	134.400 TL
Toplam G.Ü.G.	772.400 TL

ÇÖZÜM:

a) Toplam Sapmalar

Üretim Gideri Çeşidi	Gerçekleşen (TL)	Standart (TL)	Sapma (TL)
D.İ.M.M.G.	1.870.000	1.680.000 (2.800 ad. x 600 TL)	190.000 (Olumsuz)
D.İ.G.	1.508.000	1.400.000 (2.800 x 500 TL)	108.000 (Olumsuz)
G.Ü.G.	772.400	686.000 (2.800 adet x 245 TL)	86.400 (Olumsuz)
	4.150.400	3.776.000	384.400 (Olumsuz)

b) D.İ.M.M.G. Sapmaları

$$\begin{aligned} \text{D.İ.M.M.G. Fiyat Sapması} &= (GF - SF) \times GM \\ &= (2,2 \text{ TL/kg.} - 2,0 \text{ TL/kg.}) \times 850.000 \text{ kg.} \\ &= 0,2 \text{ TL/kg.} \times 850.000 \text{ kg.} \\ &= 170.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{D.İ.M.M.G. Miktar Sapması} &= (GM - SM) \times SF \\ &= (850.000 \text{ kg.} - 840.000 \text{ kg.}) \times 2,0 \text{ TL/kg.} \\ &= 10.000 \text{ kg.} \times 2,0 \text{ TL/kg.} \\ &= 20.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Toplam D.İ.M.M.G. Sapması} &= \text{D.İ.M.M.G. Miktar Sapması} + \text{D.İ.M.M.G. Fiyat Sapması} \\ &= 20.000 \text{ TL (Olumsuz)} + 170.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

$$= 190.000 \text{ TL (Olumsuz)}$$

c) D.İ.G. Sapmaları

$$\begin{aligned} \text{D.İ.G. Ücret Sapması} &= (\text{GÜ} - \text{SÜ}) \times \text{GZ} \\ &= (2,6 \text{ TL/D.İ.S.} - 2,5 \text{ TL/D.İ.S.}) \times 580.000 \text{ D.İ.S.} \\ &= 0,10 \text{ TL/D.İ.S.} \times 580.000 \text{ D.İ.S.} \\ &= 58.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{D.İ.G. Zaman Sapması} &= (\text{GZ} - \text{SZ}) \times \text{SÜ} \\ &= (580.000 \text{ D.İ.S.} - 560.000 \text{ D.İ.S.}) \times 2,5 \text{ TL/D.İ.S.} \\ &= 20.000 \text{ D.İ.S.} \times 2,5 \text{ TL/D.İ.S.} \\ &= 50.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Toplam D.İ.G. Sapması} &= \text{D.İ.G. Zaman Sapması} + \text{D.İ.G. Ücret Sapması} \\ &= 50.000 \text{ TL (Olumsuz)} + 58.000 \text{ TL (Olumsuz)} \\ &= 108.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

d) Değişken G.Ü.G. Sapmaları

$$\begin{aligned} \text{Değişken G.Ü.G. Bütçe Sapması} &= \text{Gerçek. G.Ü.G.} - \text{Gerçek Düzeyde Bütçelenen G.Ü.G.} \\ &= 638.000 \text{ TL} - (580.000 \text{ D.İ.S.} \times 1,0 \text{ TL/D.İ.S.}) \\ &= 638.000 \text{ TL} - 580.000 \text{ TL} \\ &= 58.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Değişken G.Ü.G. Verim Sapması} &= (\text{GZ} - \text{SZ}) \times \text{Standart Yükleme Oranı} \\ &= (580.000 \text{ D.İ.S.} - 560.000 \text{ D.İ.S.}) \times 1,0 \text{ TL/D.İ.S.} \\ &= 20.000 \text{ D.İ.S.} \times 1,0 \text{ TL/D.İ.S.} \\ &= 20.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Toplam Değ. G.Ü.G. Sapması} &= \text{Değ. G.Ü.G. Bütçe Sapması} + \text{Değ. G.Ü.G. Verim Sapması} \\ &= 58.000 \text{ TL (Olumsuz)} + 20.000 \text{ TL (Olumsuz)} = 78.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

e) Sabit G.Ü.G. Sapmaları

$$\begin{aligned} \text{Sabit G.Ü.G. Bütçe Sapması} &= \text{Gerçekleşen Sabit G.Ü.G.} - \text{Bütçelenen Sabit G.Ü.G.} \\ &= 134.400 \text{ TL} - 135.000 \text{ TL} \\ &= 600 \text{ TL (Olumlu)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sabit G.Ü.G. Verim Sapması} &= (\text{Gerçek. Kapasite} - \text{Standart Kapasite}) \times \text{Stan. Yük.Oranı} \\ &= [44.000 \text{ M.S.} - (2.800 \text{ ad.} \times 15 \text{ M.S.})] \times 3,0 \text{ TL/M.S.} \\ &= [44.000 \text{ M.S.} - 42.000 \text{ M.S.}] \times 3,0 \text{ TL/M.S.} \\ &= 6.000 \text{ TL (Olumsuz)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sabit G.Ü.G. Kapasite Sapması} &= (\text{Gerçek. Kapasite} - \text{Toplam Kapasite}) \times \text{St. Yük. Ora.} \\ &= (44.000 \text{ M.S.} - 45.000 \text{ M.S.}) \times 3,0 \text{ TL/M.S.} \end{aligned}$$

= 1.000 M.S. x 3,0 TL/M.S.

= 3.000 TL (Olumsuz)

Toplam Sabit G.Ü.G. Sapması = Bütçe Sapması + Verim Sapması + Kapasite Sapması
= 600 TL(Olumlu)+6.000 TL(Olumsuz)+3.000 TL (Olumsuz)
= 8.400 TL (Olumsuz)

Toplam G.Ü.G. Sapması = Toplam Değ. G.Ü.G. Sapması + Toplam Sabit G.Ü.G. Sapması
=78.000 TL (Olumsuz) + 8.400 TL (Olumsuz) = 86.400 TL (Olumsuz)

1	01.03.2020				
	151 YARI MAMULLER	3.766.000	-		
	151.01 (T) Mamulü				
	711 D.I.M.M. GİD.YANSITMA H.			1.680.000	-
	721 D.İ.GİD. YANSITMA HES.			1.400.000	-
	737 DEĞ. G.Ü.GİD. YANS. HES.			560.000	-
	739 SABİT G.Ü.GİD. YANS. H			126.000	-
	2020 Mart döneminde standart maliyetlerin üretime yüklenmesi.				
2	31.03.2020				
	710 DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ HS.	1.870.000	-		
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. HESABI	1.508.000	-		
	736 DEĞİŞKEN G.Ü. GİDER. HESABI	638.000	-		
	738 SABİT G.Ü.GİDER. HESABI	134.400	-		
	İLGİLİ AKTİF/PASİF HESAPLAR			4.150.400	-
	2020 Mart dönemi gerçekleşen üretim maliyetleri.				
3	31.03.2020				
	711 DİREKT İ. M. M. GİD. YANSITMA H.	1.680.000	-		
	721 DİREKT İŞÇ. GİDER. YANSITMA H.	1.400.000	-		
	737 DEĞİŞKEN G.Ü.G. YANSITMA H.	560.000	-		
	739 SABİT G.Ü.G. YANSITMA H.	126.000	-		
	712 DİREKT İ.M.M. FİYAT FARKLARI H.	170.000	-		
	713 DİREKT İ.M.M. MİKTAR FARKLARI H.	20.000	-		
	722 DİREKT İŞÇ. ÜCRET FARKLARI H.	58.000	-		
	723 DİREKT İŞÇ. SÜRE (ZAMAN) FARK.H.	50.000	-		
	732 G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.	58.000	-		
	732.01 Değişken G.Ü.G. Bütçe Farkı	58.000-			
	733 G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKLARI H.	26.000	-		
	733.01 Değ. G.Ü.G. Verimlilik Farkı	20.000-			
	733.02 Sabit G.Ü.G. Verimlilik Farkı	6.000-			
	734 G.Ü.G. KAPASİTE FARKLARI H.	3.000	-		
	710 DİREKT İ.M.M. GİD.HES.			1.870.000	-
	720 DİREKT İŞÇ. GİD. HES.			1.508.000	-
	732 G.Ü.G. BÜTÇE FARK.HES.			600	-
	732.02 Sabit G.Ü.G. Bütçe F. 600-				
	736 DEĞ. G.Ü. GİD. HESABI			638.000	-
	738 SABİT G.Ü.G. HESABI			134.400	-
	2020 Mart dönemi yansıtma hesaplarının kapatılması.				

4	31.03.2020				
	151 YARI MAMULLER	381.400	-		
	151.01 (T) Mamulü				
	624 DAĞITILMAYAN SABİT G.Ü.G. HES.	3.000	-		
	732 G.Ü.G. BÜTÇE FARK.HES.	600	-		
	732.02 Sabit G.Ü.G. Bütçe Farkı				
	712 D. İ.M.M. FİYAT FARK. H.			170.000	-
	713 D. İ.M.M. MİKTAR FARK. H.			20.000	-
	722 D. İŞÇ. ÜCRET FARKLARI H.			58.000	-
	723 D. İŞÇ. SÜRE (ZAMAN) F.H.			50.000	-
	732 G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.			58.000	-
	732.01 Değ. G.Ü.G. Bütçe Farkı				
	733 G.Ü.G. VERİMLİLİK FARK. H.			26.000	-
	733.01 Değ. G.Ü.G. Ver. Farkı				
	733.02 Sabit G.Ü.G. Verimlilik F.				
	734 G.Ü.G. KAPASİTE FARK. H.			3.000	-
	2020 Temmuz dönemi Fark hesaplarının kapatılması.				
5	31.03.2020				
	152 MAMULLER HES.	4.147.400	-		
	152.01 (T) Mamulü				
	151 YARI MAMULLER HES.			4.147.400	-
	151.01 (T) Mamulü				
	2020 Mart döneminde üretimi tamamlanan mamullerin maliyetinin mamul stok hesabına alınması.				

Satılan Mamullerin Maliyeti = (Toplam Üretim Maliyeti / Üretim Miktarı) x Satılan Mamul Miktarı
= (4.147.400 TL/ 2.800 adet) x 2.100 adet = 3.110.550 TL

6	31.03.2020				
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ H.	3.110.550	-		
	620.01 (T) Mamulü				
	152 MAMULLER HES.			3.110.550	-
	152.01 (T) Mamulü				
	2020 Mart döneminde satılan mamullerin maliyetinin gelir tablosu sonuç hesabına alınması.				

3. SONUÇ

KGK, bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesini ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayan bir muhasebe sistemi kurmasında esas alabilecekleri Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı oluşturmayı amaçlayan taslak hesap planı yayınlamıştır.

Bağımsız denetime tabi işletmeler finansal tablolarını TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlamakla birlikte, bu finansal bilgilerin üretildiği defter kayıtlarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan tekdüzen

hesap planına uygun olarak tutmakta ve bu çerçevede muhasebe sistemlerini oluşturmaktadır. Ancak mevcut hesap planı Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır.

KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı ile mevcut tekdüzen hesap planında yer almayan ancak MSUGT’u uygulayan işletmeler dahil tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri hesaplar eklenmiştir. Ayrıca, Taslak ile Üretim İşletmelerinin maliyetlerinin izlenmesinde MSUGT Tekdüzen Hesap Planı’ndaki üretim maliyeti hesaplarında önemli değişiklikler yapılmıştır.

Taslak hesap planında, mevcut tekdüzen hesap planında yer alan 151 Yarımamuller-Üretim Hesabı yerine 151 Yarı Mamuller Hesabı oluşturulmuştur. Bu hesap, yine Taslak Plan ile getirilmiş olan 703 Üretim (İmalat) Hesabı’nı kullanmayı tercih etmeyen işletmeler için 151 Yarımamuller-Üretim Hesabı’nın işlevlerini yerine getirmek üzere kullanılacaktır. Diğer bir ifadeyle bu hesap, hem dönem içindeki maliyet oluşumlarını izleyebilmek için (direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin birleştirilmesi için) maliyet yeri hesabı olarak hem de dönem sonlarında yarı mamul maliyetlerini izlemek üzere stok hesabı olarak kullanılacaktır. Maliyet oluşum hesabı olarak 151 Yarı Mamuller Hesabı yerine 703 Üretim (İmalat) Hesabı’nı kullanmayı tercih eden işletmeler ise, dönem içindeki maliyet oluşumlarını 703 Üretim (İmalat) Hesabı’nda izlerken dönem sonlarındaki yarı mamul stoklarını 151 Yarı Mamuller Hesabı’na kaydedecektir.

Taslak Hesap Planı, üretim işletmelerinin normal maliyet yöntemini uygulamaları durumunda değişken ve sabit üretim giderlerinin ayrı ayrı takip edilebilmesi için tercihli bir yaklaşım getirmiştir. İsteyen işletmeler, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı’nda Değişken Genel Üretim Giderleri ve Sabit Genel Üretim Giderleri yardımcı hesaplarını açabilirler. Bu uygulamayı tercih etmeyen işletmeler ise, Taslak Hesap Planı ile oluşturulan 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı ve 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı’nı kullanacaklardır. Bu hesapların kullanılması durumunda 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı yerine Taslak Hesap Planı’nda açılmış olan 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı ve 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı da kullanılacaktır. Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmelerde, gider fark hesaplarında ise Taslak Plan ile her hangi bir değişiklik yapılmamıştır. Farklar (sapmalar) için MSUGT’ta olduğu şekliyle 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları, 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları, 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 hesapları kullanılacaktır. Normal maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri ise Taslak Hesap Planı ile oluşturulan 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı’na kaydedilecektir. Bu hesap, dönem sonlarında 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı Hesabı’na aktarılarak kapatılacaktır.

MSUGT Tekdüzen Hesap Planı’nı uygulayan, yalnızca fiili maliyetleri izleyen, önceden saptanmış maliyet yöntemlerini (standart maliyet) kullanmayan işletmelerde, ilgili fonksiyonel gider hesaplarının yansıtma hesaplarına dönem sonlarında fonksiyonel gider hesaplarındaki fiili tutarlar alacak olarak kaydedilmekte, yansıtma hesapları ilgili gider hesabı ile karşılaştırıldığında fark oluşmamakta ve sonucunda da ilgili fark hesaplarına kayıt yapılmamaktadır. KGK tarafından getirilen taslak planda da aynı kayıt sistemi devam etmektedir. Bu kayıt şekli işletmelere herhangi bir fayda sağlamamakta, yalnızca işlemlerin muhasebe kayıtlarının sayısını arttırmaktadır. Taslak hesap planındaki üretim maliyetlerinin izlenmesinde oluşturulan alternatif kayıt şeklinde olduğu gibi, yansıtma hesaplarının kullanılmasına da alternatif uygulama serbestliği getirilmesi uygun olacaktır. Önerimiz; önceden saptanmış maliyet yöntemlerini kullanmayan işletmeler için yalnızca fonksiyonel maliyet ve gider hesaplarının kullanılabilmesi, yansıtma hesaplarının kullanılması zorunluluğunun olmayacağı şeklinde bir düzenleme yapılmasıdır.

KAYNAKLAR

- ATAMAN, B. ve GÖKÇEN, G. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- GÖKÇEN, G. ve ATAMAN, B. (2020). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, 3. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- GÖKÇEN, G. ve ATAMAN, B. (2020). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağındaki Hizmet Üretim Maliyeti Hesaplarının İncelenmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Haziran 2020, s.350-358.
- GÖKÇEN, G. (2018). Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları, 6. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

GÖKÇEN, G.; ÇELENK, H. ve HORASAN, E. (2017). Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları, 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

GENÇOĞLU, G.Ü.; GÖKÇEN, G.; ATAMAN, B.; YILMAZ, F; CAVLAK, H. (2020). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Uygulamaları, Bursa, Aktüel 16 Basım Yayım Dağıtım.

www.gib.gov.tr

www.kgk.gov.tr