

# İMAL EDİLEN MALIN MALİYETİ

Sakıp ŞEKER \*

## A— İMALAT VE MALİYET KAVRAMLARI

malat sözcüğü, imal sözcüğünün çoğulu olup, (amelden) yapma, işleme, meydana getirme anlamlarına gelmektedir. Makina ve tesisat kullanmak suretiyle imalat işi yapan işletmelere de **imalat işletmesi** veya **imalatçı** adı verilmektedir. 6948 Sayılı Sanayi Sicili Kanunu'nun 1. maddesinde ise, "**bir maddenin vasıf, şekil, hassa ve terkinin makina, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler**" sanayi işletmesi "ve buralarda yapılan işler" "sanayi işleri sayılır" hükmüne yer verilmiştir.

En basit ifadesi ile imalat, hammadde ile işçiliğin biraraya getirilerek yeni bir ürünün meydana getirilmesi eylemidir. İmalat işlemi sonucunda mutlaka yeni bir şey meydana getirilmelidir. Yani imalata sokulan madde kimyasal veya fiziksel yönden bir değişikliğe uğramalı kalitesinde, şeklinde bileşiminde veya niteliğinde bir değişiklik olmalıdır. Boyama, cilalama, apreleme, dikiş dikme gibi işlemler de imalat kavramı içinde değerlendirilmektedir. İmalatın bizzat veya fason şeklinde yapılmasının bir önemi yoktur. Fabrikasyon şeklindeki üretimlerde üretime katılan esas malın özünde fiziksel veya kimyasal bir değişiklik, olduğu halde, birtakım süreçlerden geçirilen tarım ürünleri üzerinde yapılan temizleme, eleme, ayıklama, sınıflandırma (manipulasyon) gibi işlemlerde 6948 Sayılı Kanun'a göre sanayi ürünü (imalat) sayılmaktadır. Örneğin, ihracat istisnası uygulamasında kuru bakliyatın (nohut, mercimek vb.) temizlenmesi boylarına göre ayrılması işlemi şekil ve vasıf değiştirmesi olarak kabul edildiğinden sanayi ürünü sayılmıştır.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı imalatçının tanımında 6948 Sayılı Sanayi Sicili Kanunu'nda ki tanıma esas almaktadır. Maliye Bakanlığı da vergi uygulamasında bu tanıma uyulması yönünde tebliğler çıkarmıştır. Maliye Bakanlığı 27 No.lu KDV Genel Tebliği'nde imalatçının tanımında şu özelliklerin varlığını aramaktadır. — Sanayi siciline kayıtlı olmak ve sanayi sicili belgesi almış olmak,

— Sanayi odası, ticaret odası veya esnaf ve sanatkârlar odasına kayıtlı olmak,

— İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırmak,

— Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli olan araç parkına sahip olmak.

Bu tanıma uygun olarak Sanayi Ürünleri ihracat istisnasının uygulaması ile ilgili usul ve esasları belirleyen 35 No.lu KVK Genel Tebliğin de ve 1.1.1988 Tarihinden geçerli olmak üzere KDV iade işlemlerinde olduğu gibi 6948 Sayılı Kanun'daki imalatçı tanımı esas alınmıştır. Tebliğde fason imalat konusunda bir takım kısıtlamalar getirilmiştir. Ancak, idarenin tebliğ ile yasada olmayan kısıtlamaları getiremeyeceği gerekçesiyle, Danıştay 3. Dairesi, "**Sanayi Ürünü İhracat İstisnası uygulamasında sanayi siciline kayıtlı olmayan imalatçıda diğer şartların varlığı halinde istisnadan yararlanılır**" şeklinde karar vermiştir (E: 1990/429; K: 199172844 Sayılı Karar). Her işletme çeşitli üretim faktörlerini (input) birleştirerek toplumsal ihtiyaçları karşılamak için çeşitli ürünler (output) üretir. İşletmeler meydana getirdikleri ürünleri ya mal olarak ya da hizmet olarak toplumun hizmetine belli bir bedel karşılığı sunarlar. Mal veya hizmeti meydana getirmek için harcanan üretim faktörlerinin parasal değeri ise o ürünün maliyetini oluşturur. Bir başka ifade ile bir ürünü meydana getirmek için kullanılan hammadde, emek, sermaye gibi üretim faktörlerinin toplam parasal değeri o ürünün "**maliyetini**" meydana getirir. İmalat işi ile uğraşanların miktar hareketlerini izleyebilmek

için imalat defteri tutmaları zorunludur (VUK. Md. 197 ve 199). **İmalat defterine kaydolunan bilgileri ihtiva edecek şekilde sınav muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığı'ndan müsaade almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar** (VUK, Md. 203). Ancak, bu durumda miktar hareketlerinin yevmiye ve defteri kebir kayıtlarında yer alması gerekir.

Bir işletmenin belli bir dönemdeki ekonomik ve ticari faaliyetleriyle ilgili rakamsal bilgilerin belirli kurallara göre sınıflandırılarak kaydedilmesi ve raporlanması genel muhasebenin; üretim faktörlerinin kullanılması sonucunda imal edilen ürün maliyetlerinin hesaplanmasıyla ilgili hesap ve kayıt işlemleri ise maliyet muhasebesinin konusuna girer. Maliyet muhasebesi, işletmede üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerini tespit etmek, maliyet kontrolüne imkan vermek ve işletme yöneticilerine karar almada yardımcı olmak amacıyla hareket eden bir kayıt ve hesap düzenidir.

İmalatta kullanılan işgücü, enerji ve hammadde gibi girdiler değişken maliyetler; bina, makina gibi sabit kıymetlerin maliyetleri ise sabit maliyetler olarak sınıflandırılmaktadır. Değişken maliyetler üretim miktarına bağlı olduğu halde, sabit maliyetler üretim miktarına bağlı değildir. Gerek, sabit maliyetler gerekse değişken maliyetler imal edilen malın veya hizmetin maliyetine katılmak zorundadır. Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesine göre, satın alınan veya imal edilen emtia (mallar) maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli ise, anılan Kanun'un 262. maddesinde; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderler toplamını ifade

eder, denilmek suretiyle geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre, maliyet bedeli mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan her türlü harcamanın toplamını ifade eder. İster satın alınsın ister bizzat imal edilsin, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tam olarak bilinmesi gerekli ve zorunludur. Gereklidir, çünkü işletme sahip veya yöneticileri kârlarını ve satış bedellerini maliyet bedeline göre belirlemek durumundadırlar. Maliyet bedelinin bilinmesindeki zorunluluk ise vergi mevzuatından kaynaklanmaktadır. İktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında belli edilen gün ve zamanlardaki (hesap dönemlerindeki) haiz oldukları değerleri vergi matrahının doğru, şekilde tespit edilmesi ile doğrudan ilgilidir. İşletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin belli bir andaki gerçek, değeri bilinmeden vergi matrahının doğru şekilde tesbiti mümkün değildir. İşletmelerin piyasa koşulları içinde ticari varlıklarını sürdürebilmeleri veya büyüyebilmeleri için de iktisadi kıymetlerin maliyetinin bilinmesine ihtiyaç vardır.

#### **B— İMAL EDİLEN MALIN MALİYETİNE GİREN UNSURLAR**

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmış olup, satın alınan emtia ile ilgili olarak hangi giderlerin satın alma bedeline dahil edilmesi gerektiği belirtilmediği halde 275. maddede imal edilen emtianın maliyetine hangi gider unsurlarının katılması gerektiği açıkça belirtilmiştir. İmal edilen malın maliyetine katılması gereken imalat giderleri aşağıda açıklanmıştır.

### **I— İptidai ve Hammadde Gideri (Direkt İlkmadde ve Malzeme)**

Satın alınan veya ithal edilen hammadde ve malzemelerin, alış (fatura) bedeline nakliye, sigorta, depolama, gümrük vergileri, gider vergileri, komisyon gibi işletmeye girinceye kadarki yapılan giderler alış bedelini (ticari maliyet) meydana getirir. Alış bedelinin hesaplanmasında fazla bir sorun olmamakla birlikte, nakliye, sigorta ve depolama gibi ilave giderlerin maliyete katılmasında bazı güçlükler olabilir. Birden çok malın bir arada taşınması veya sigortalanması gibi durumlarda birim hammadde ve malzeme başına düşen giderlerin uygun dağıtım anahtarlarıyla maliyete aktarılması gerekir. İmal edilen emtianın (tam veya yarı mamul mallar) maliyet bedeline giren unsurlardan en önemlisi üretim için doğrudan kullanılan iptidai ve hammaddelerin bedelidir. (TMS)'ye göre, üretilen mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamul bünyesine doğrudan yüklenebilen madde ve malzemeler **"direkt ilkmadde ve malzeme giderleri"** hesabında izlenecektir. Üretilen mamule ana madde olarak katılan ve hangi mamulden ne kadar tüketildiği ekonomik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilkmadde ve malzemeler direkt ilkmadde ve malzeme, bunların dışında kalan ve ürün bazında ne miktar tüketildiği ekonomik olarak ölçülemeyen veya izlenemeyen hammadde ve malzeme giderleri **"endirekt ilkmadde ve malzeme gideri"** olarak sınıflandırılabilir. TMS'de dağıtım yoluyla üretim maliyetine yüklenebilecek mahiyetteki madde ve malzeme giderlerinin **"genel üretim giderleri"** arasında izlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Örneğin, konfeksi

yon imalatında kumaş direkt hammadde ve malzeme, iplik ise endirekt malzemedir. Ekmek üretiminde un ve maya direkt madde, su ve enerji ise endirekt madde ve malzeme niteliğindedir.

Gerek bizzat üretilen gerekse satın alınan hammadde ve malzemelerin stok bedeli VUK'un 274. maddesinde 4008 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, 1.1.1996 Tarihinden itibaren son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemine göre değerlendirilebilir. Ancak bu yöntemi seçenler 5 yıl bu yöntemden vazgeçemeyeceklerdir.

## 2— Mamule İsbet Eden İşçilik Gideri (Direkt İşçilik)

Daha önce de belirtildiği gibi imalat, ilkmadde ve malzeme ile işçiliğin bir araya getirilmesi ile gerçekleştirilebilir. İmalat için hammadde ve malzemenin başka en önemli girdi işçiliktir. İşçilik, üretim sürecinde üretime katılan emeğe ödenen parasal tutarı ifade eder.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. İş Kanunu'nun 26. maddesinde ise ücret, bir kimseye bir iş karşılığında, işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve nakten ödenen meblağları kapsar şeklinde tanımlanmıştır.

Görüleceği üzere İş Kanunu'nda işçiye ayın şeklinde yapılan ödemeler ve menfaatler ücret kapsamında değerlendirilmemektedir. Bilindiği gibi sigorta primleri nakten yapılan ödemeler üzerinden hesaplanmaktadır. Vergi uygulamasında GVK hükümleri geçerli olacağından, mükelleflerin ayın ve menfaat olarak ödedikleri ücretleri de işçilik giderleri arasında göstermesi gerekir. Bu şekildeki ödemelerde verilen eşya veya menfaatin emsal bedeli hesaplanmalı ve bu tutarlar brütleştirilerek (vergi dahil edilerek) işçilik giderleri arasında gösterilmelidir. Ücretin tahakkukunda anılan Kanun'un 96 ve 97. maddeleri göz önünde tutulmalıdır. Bir başka ifade ile ayın ve menfaat şeklindeki işçilik giderleri doğrudan sonuç hesaplarına intikal ettirilmemelidir. İşçilik giderleri direkt ve endirekt işçilik giderleri olarak ikiye ayrılır. Bir işçiliğin direkt işçilik gideri olarak kabul edilebilmesi için o işçiliğin esas üretim gider yerlerinde yapılmış olması ve üretimin maliyetine doğrudan yüklenebilmesi gerekir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS)'ye göre esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamulün üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen, hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen, herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duyulmadan işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderleri "**direkt işçilik giderleri**" hesabında, hangi mamule ne kadar işçilik gideri yapıldığı belli dağıtım anahtarları ile yapıyorsa bu tür işçilik giderleri (endirekt işçilik giderleri) genel üretim giderleri hesabı içinde izlenecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda mamul maliyetine yüklenecek işçilik giderleri direkt veya endirekt olarak ayrılmamıştır. Dolayısı ile imal edilen malın maliyetine hem direkt işçilik giderleri hem de endirekt işçilik giderlerinin yüklenmesi gerekmektedir. Endirekt işçilik giderlerinin "**genel üretim giderleri**" içinde ele alınması gerekir. Esas işçilik gideri direkt işçilik olarak

değerlendiriliyorsa onunla ilgili olarak çeşitli adlar altında ödenen işçilikler de direkt işçilik giderleri arasında değerlendirilmelidir. Örneğin, esas ücret direkt işçilik olarak nitelendiriliyorsa, sosyal sigorta işveren payları, fazla çalışma ücretleri, prim ve ikramiyeler ve sözleşmeyle sağlanan diğer yan ücret giderlerinin de direkt işçilik olarak mamulün maliyetine ilave edilmesi gerekir. Esas üretim gider yerleri dışındaki gider yerlerinde çalışan işçilerle ilgili ikramiyeler, prim ve kâr payları, kıdem tazminatları, doğum yardımları, ölüm tazminatları ve diğer sosyal yardım ve zamlar ile temizlik, bakım, onarım giderleri endirekt işçilik giderleri arasında sayılmalıdır.

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen, esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, Sosyal Sigorta işveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi her türlü giderler TMS'ye göre "**İşçi Ücret ve Giderleri**" hesabında izlenecektir. İşletme ile ilgili tüm işçilik giderlerinin izlendiği bu hesapta biriktirilen giderler dönem sonlarında fonksiyonlarına dönüştürülecektir. 7/B seçeneğini kullanan işletmeler bu tür giderlerini (790797 No'lu gider çeşitleri hesapları) 791 İşçi Ücret ve Giderleri hesabında izleyerek bu tutarları dönem sonlarında gider dağıtım tablosu yardımıyla fonksiyon hesaplarına dönüştürerek, 798 Gider Çeşitleri Yansıtma hesabı karşılığında üretimle ilgili olanlar 799 Üretim Maliyeti Hesabına devredilecektir. Maliyete girmeyecek işçilik giderleri ise 63 Hesap grubundaki faaliyet giderlerine devredilerek dönem gideri olarak değerlendirilecektir. Maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre izleyen işletmeler ise, maliyete ilişkin giderlerini önceden oluşturulan gider dağıtım tabloları yardımıyla doğrudan ilgili gider hesaplarına (710, 720, 730, 740, 750, 760 ve 770) kaydedeceklerdir. Bu hesaplardan 720 No'lu hesap "**Direkt İşçilik Giderleri Hesabı**" olup doğrudan 151 ve 152 No'lu Mamuller veya Yarı Mamuller hesaplarına yansıtma hesapları yardımıyla devredilir. Üretimle doğrudan ilgili olmayan işçilik (endirekt işçilik) giderleri ise genel üretim giderleri hesabına kaydedilecektir.

### **3— Genel İmal (Üretim) Giderleri**

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilkmadde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan giderler, TMS'de "**genel üretim giderleri**" olarak tanımlanmış olup, bu giderlerin;

— Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliği taşıması,

— Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

VUK'un 275/3. maddesinde ise genel üretim giderlerinin bir tanımı yapılmamış, ancak genel imal giderlerinden mamule düşen hissenin imal edilen emtianın maliyetine katılacağı hükme bağlanmıştır. Maliyet hesapları içinde en karmaşık yapıya sahip hesap türü genel üretim giderleri hesabıdır. Çünkü hangi tür giderlerin üretim maliyetine katılacağı veya hangi üretim yerine ne kadar pay verileceği ya da dağıtım ölçütünün nasıl seçilmesi gerektiği konularında tam bir açıklık yoktur.

Bu durum her üretim birimi için farklı özellik taşır. Bu nedenle bu gider türü ile ilgili daha geniş açıklamaların yapılması gerekmektedir.

### **a Genel İmal (Üretim) Giderleri İle İlgili Açıklamalar**

#### **aa Genel Üretim Giderlerinin Özellikleri**

Genel üretim giderlerinin özellikleri özetle şöyle sıralanabilir:

- Genel üretim giderleri mamul malla doğrudan ilgilidir. Ancak üretimle doğrudan ilgili olmayan bu giderler üretimin sürdürülmesi için zorunlu giderlerdendir.
- Genel üretim giderleri maliyetlere doğrudan değil, birtakım hesaplamalar yoluyla yüklenilen türden giderlerdir.
- Genel üretim giderleri işletmeden işletmeye farklılıklar ve zaman içinde düzensizlikler gösterir. Bir kısmı sabit bir kısmı değişken giderlerden oluşur.
- Bu giderlerin hesabı kesin olarak tespit edilemediği için dağıtım bazı yükleme ölçülerine göre yapılır. Genel üretim giderlerinin bazılarının kesin tutarları ancak dönem sonlarında ölçülebilir.

#### **ab Genel Üretim Gideri Sayılan Harcamalar**

Genel üretim giderleri çok çeşitlilik göstermektedir. Hangi giderlerin bu gruba dahil edilmesi konusunda kesin bir liste vermek mümkün değildir. Bu durum işletmeden işletmeye, üründen ürüne değişebilir. Kural olarak bütün gider çeşitlerinden genel üretim giderleri hesabına pay verilebilir. Bununla birlikte aşağıdaki giderlerin genel üretim giderleri arasında gösterilmesi gerekmektedir.

- Dolaylı işçilik giderleri. (Direkt işçilik giderleri dışında imal edilen emtianın maliyetini ilgilendiren fazla çalışma ücretleri, kıdem tazminatları, ikramiyeler, bakım ve onarım işçilikleri, izin ücretleri, yardımcı işçilik ve sosyal yardımlar bu gruba dahil edilebilecek işçilik giderlerindendir.)
- Dolaylı hammadde ve yardımcı malzemeler,
- Üretimde kullanılan sabit kıymetlerin amortisman giderleri. (Binalar, makinalar, taşıt araçları, demirbaşlar v.b.),
- Üretimde kullanılan iktisadi kıymetlere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler,
- Enerji ve yakıt giderleri, (Elektrik,kömür, akaryakıt, doğalgaz v.b.),
- Aydınlatma, ısıtma ve havalandırma giderleri,
- Bakım ve onarım giderleri,
- Sosyal giderler, (yemek, sağlık, dinlenme, eğlenme ve sportif faaliyet giderleri).

Genel üretim giderleri her ne kadar direkt ilkmadde ve direkt işçilik kadar mamullerle doğrudan ilgilendirilemiyorsa da, en az bu giderler kadar mamul maliyetinin önemli bir unsurudur. Bu nedenle genel üretim giderlerinin maliyetlere aktarılması için seçilecek dağıtım ölçütünün giderle mamul arasındaki ilişkiyi gerçeğe en yakın biçimde ortaya koyacak nitelikte bir ölçü olmalıdır.

Genel üretim giderlerinden bazıları doğrudan doğruya ilgili gider merkezine (yerine) herhangi bir dağıtım ölçüsüne gerek olmaksızın yüklenebilir. Bazı giderler ise, ürünler açısından dolaylı gider niteliğinde

olması nedeniyle gider türü ile ürün arasındaki ekonomik ve teknik ilişkiyi gözönüne almak suretiyle dağıtım ölçütü kullanarak dağıtımının yapılması gerekir. Örneğin, bir gider merkezinde çalışan bakım onarım işçilerinin ücretleri doğrudan doğruya o gider merkezine herhangi bir dağıtım ölçütü kullanmadan yüklenebilir. Ancak, aynı işçiler başka bir birimde de çalışıyorlarsa, giderler uygun ve mantıklı bir dağıtım ölçüsü ile dağıtılmalıdır. Yine bir makinaya ilişkin amortisman gideri o gider merkezine doğrudan doğruya yüklenebileceği, halde, fabrika binasının amortismanının bütün üretim yerlerine, belirlenecek en uygun dağıtım ölçütü ile dağıtılması zorunluluğu vardır. **b Genel Üretim Giderlerinin Maliyetlere Yüklenmesinde Kullanılan**

### **Dağıtım Ölçüleri**

**ba Vergi Usul Kanunu Hükümleri ve Komisyonun Önerileri** 213 Sayılı VUK'da genel imal giderlerinin nasıl dağıtılacağı konusunda herhangi bir kanuni ölçü önerilmediği halde yürürlükten kaldırılan eski 7.6.1949 Tarih ve 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 259. maddesinde bu konuda şu hükümlere yer verildiği görülmektedir.

**"Genel imal masraflarından her mamulün maliyetine giren hisse, bu masrafların yıllık yekûnu, aynı yıl içinde ödenen işçilik ücreti yekûnüne veya iptidai maddeler bedeli yekûnüne veyahut her ikisinin yekûnüne taksim edilmek suretiyle bulunan emsal bedeli üzerinden hesaplanır.**

**Genel idare masrafları hissesi, aynı esaslar dairesinde bulunabileceği gibi, işçilik ve iptidai madde bedellerine genel imal masrafları ilave olunmak suretiyle elde edilen yekûna taksim edilerek bulunacak emsal bedeli üzerinden hesaplanabilir.**

**Esas itibariyle tek mamul vücuda getiren müesseseler, mamulün maliyetini masraflar yekûnuna toplu olarak istihsal miktarı yekûnuna (paket, adet, kilo, litre, metre v.s.) taksim etmek suretiyle de tayin edebilirler."**

213 Sayılı VUK'un gerekçesinde ise şu görüşlere yer verilmiştir. **"Tatbikatta bazı sınai müesseselerin ezcümle sınai muhasebelerini planlaştırmış olan bazı büyük müesseselerin maliyet hesaplarında mamule isabet eden hisselerin tevzii hususunda anahtar olarak başlıca ölçüleri (elektrik sarfiyatı, makina, yapılan iş ilah) nazara aldıkları görülmektedir. Bu esaslar da kabule şayan olduğundan, müesseseleri bu bakımdan takyid etmemeli, bünyelerine uygun gördükleri usullere göre serbestçe hareket imkanını vermek maksadıyla tevzii esaslarına taalluk eden hükümler madde metninden çıkarılmıştır. Mükellefler imal ettikleri emtianın maliyet bedellerinin maddede yazılı unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri yolunda hüküm konulmuştur."**

Öte yandan, 213 Sayılı Kanun'da da önceden olduğu gibi yeni kurulan veya itibari sermayesi 200.000 liradan noksan bulunan sınai müesseselerin mamullerin maliyetini, normal satış fiyatlarıyla kâr hadlerini göz önünde tutmak şartıyla daha basit usullerle tespit edebileceklerine ilişkin eski hüküm aynen korunmuş, ancak bu



hüküm 1.1.1981 Tarihinden itibaren 2365 Sayılı Kanun değişikliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

### **bb— Genel Kabul Görmüş Dağıtım Ölçüleri**

Genel üretim giderlerinin üretim yerlerine mantıklı ölçüler içinde dağıtılabilmesi için bazı yükleme veya dağıtım ölçülerine ihtiyaç vardır. Seçilecek dağıtım ölçülerinin üretim miktarı ve değeri ile anlamlı bir ilişkisi olması ve üretim giderlerini temsil edebilme özelliği olmalıdır. İmalat işletmelerinde en çok kullanılan dağıtım ölçüleri şunlardır.

- Üretim miktarı,
- Direkt işçilik gideri,
- Direkt hammadde gideri,
- Direkt işçilik saati,
- Makina saati,
- İlkmadde gideri.

### **— i Üretim Miktarı**

Genel üretim giderlerinin dağıtımında üretim miktarının (adet, kg, H v.s.) ölçü olarak alınabilmesi için, üretimin bir çeşit olması veya ürünlerin birbirine benzer çeşitlerden oluşması gerekir. Tek tip ürün üretilmesi halinde hesaplama daha kolaydır. Genel üretim giderinin ürün miktarına bölünmesi ile ürün başına düşen genel üretim gideri hesaplanır. Ürün çeşidi birden fazlaysa adetle birlikte ağırlık da dağıtım ölçüsü olarak kullanılabilir. **ü Direkt İşçilik Gideri** Gider yerleri arasında işçi ücretleri arasında önemli bir farkın olmadığı işletmelerde, genel üretim giderinin dağıtımında direkt işçilik gideri ölçüsü kullanılabilir. Belli bir dönemdeki (ay veya yıl) genel üretim giderlerinin o gider yerindeki direkt işçilik giderine bölünmesi suretiyle bulunacak oran, o mamul grubu için yapılan direkt işçilik gideri ile çarpılarak, o mamul grubunun genel üretim giderlerinden alması gereken pay hesaplanır. Uygulamada en çok uygulanan maliyet dağıtım ölçülerinden birisi bu ölçüdür. Herhangi bir gider yeri merkezindeki belli bir dönemdeki genel üretim giderlerinin 300 lira, direkt işçilik giderlerinin de 1000 lira olduğu kabul edilirse, genel üretim gideri dağıtım oranı  $(300/1000) \%30$  olacaktır. O dönem içinde o üretim yerinde üretilen bir mamul grubu için 200 liralık direkt işçilik gideri yapılmış ise, bu mamul grubunun genel üretim giderinden alacağı pay  $(200 \times 0.30) = 60$  lira olarak hesaplanacaktır.

**iii Direkt Hammadde Gideri** Üretim maliyeti içinde hammadde ve malzemelerin önemli yer tuttuğu üretimlerde uygulanan bir dağıtım ölçüsüdür. Üretimde kullanılan hammaddeler ve malzemeler arasında değer farkı yüksek ise, dağıtım sağlıklı sonuç vermez. Hesaplama şekli direkt işçilik giderinde olduğu gibidir.

**iv Direkt İşçilik Saati** İşgücünün yoğun olduğu sanayi kuruluşlarında veya gider yerlerinde, ürüne yüklenecek genel üretim giderinin hesabında, o ürünün üretilmesinde kullanılan direkt işçilik saati bir ölçü olarak alınabilir. Belli bir dönemdeki genel üretim giderinin direkt işçilik saatine bölünmesiyle bulunacak tutar, ilgili ürün grubu için kullanılan direkt işçilik saatiyle çarpılarak, o mamulün genel üretim giderinden alacağı pay bulunur.

**Örnek:** (D) gider merkezindeki aylık genel üretim gideri 20 milyon lira, direkt işçilik saati 100.000 saat ise, genel üretim gideri yükleme katsayısı

$(20.000.000/100.000) = 200$  TL/saat olarak hesaplanacaktır. İlgili üretim merkezinde üretilen bir mamul için 5.000 saat direkt işçilik harcanmışsa, söz konusu ürüne genel üretim giderlerinden verilmesi gereken pay  $(5.000 \times 200) = 1.000.000$  liradır.

#### **v Makina Saati**

Üretim sürecinde makina kullanımının etkin olduğu işletmelerde, genel üretim gideri, kullanılan makina saati esas alınarak da dağıtılabilir. Toplam genel üretim giderinin toplam makina saatine bölünmesiyle bulunacak rakam, saat başına düşen genel üretim payını gösterir. Bu yöntemin kullanılabilmesi için her makinanın çalıştığı sürenin özel sayaç veya kartlarla ölçülmesi gerekir. Özellikle sipariş üzerine çalışan işletmelerde makina saati ile maliyet yükleme sayısı (TL/makina saati) çarpılarak, o sipariş için yapılan genel üretim gideri hesaplanır. **Örnek:** (A) gider merkezindeki aylık genel üretim gideri 10 milyon lira ve aylık makina saati 200 ise, saat başına düşen genel üretim gideri  $10.000.000/200 = 50.000$  TL/saat olacaktır. Herhangi bir mal grubu veya sipariş için 50 makina saati çalışılmış ise, ilgili siparişe veya üretime yüklenmesi gereken genel üretim gideri  $(50 \times 50.000) = 2.500.000$  TL olacaktır.

#### **vi İlk Maliyet (İlk Madde ve Direkt İşçilik)**

Genel üretim giderlerinin dağıtımı üretilen malın maliyetine giren direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri toplamı esas alınarak da yapılabilir. Üretim yerindeki üretim maliyetini en iyi ilkmadde ve direkt işçilik gideri temsil edebiliyorsa bu yöntemin kullanılması daha doğru sonuç verecektir.

**Örnek:** (C) üretim yerindeki makinaların hesaplanan aylık amortismanı 5.000.000 liradır. Aynı üretim yerinin ilkmadde ve malzeme ile direkt işçilik gideri toplamı ise 80 milyon liradır. Üretilen (X) mamulüne ait ilk maliyet (ilkmadde ve malzeme + direkt işçilik) 30 milyon lira ise (X) mamulüne yüklenecek genel üretim gideri (amortisman payı)  $(5.000.000/80.000.000 = 0.0625 \times 30.000.000) = 1.875.000$  lira olacaktır.

**4 Genel İdari (Yönetim) Giderleri** Vergi Usul Kanunu'nda genel yönetim giderlerinin tanımı yapılmamıştır. Genel yönetim giderlerinden imal edilen malın maliyetine pay verilip verilmemesi mükelleflerin tercihine bırakılmıştır TMS'ye göre maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre izleyecek işletmeler, yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerinin giderlerini 770 Genel Yönetim Giderleri'ne borç kaydedeceklerdir.

İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişki kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar ile amortisman giderleri, 7/A seçeneğinde, 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı alacağı ile, 7/B seçeneğinde ise 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı alacağı ile faaliyet giderleri grubunda bulunan 632 Genel Yönetim Giderleri'ne devredilir. 7/B seçeneğinde ise üretimle doğrudan ilgili olmayan giderler 790797 nolu gider çeşitleri hesaplarında izlenecek olup, fonksiyonlarına dönüştürüldükten sonra 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabına alacak kaydedilirken ilgili fonksiyon hesabına borç kaydedilir.

İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan malın maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortisman giderleri "**632 Genel Yönetim Giderleri** ()" hesabı içinde gösterilecektir. Dönem sonlarında, 7/A seçeneğinde, 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı alacağı ile, 7/B seçeneğinde ise, fonksiyonlarına dönüştürülerek 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı alacağı ile 632 Genel Yönetim Giderleri hesabına devredilecektir. Dönem sonlarında genel yönetim giderleri hesabı 690 Dönem Kân veya Zararı Hesabının borcuna gider hesabı olarak kaydedilecektir.

**İşletmelerin genel yönetim giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay vermek istemeleri halinde, ne şekilde muhasebe kaydı yapılacağı TMS'de belirtilmemiştir.** Tebliğe göre, genel yönetim giderlerinde yer alan tutarların tamamı dönem sonlarında gelir tablosu hesaplan arasında yer alan 632 Genel Yönetim Giderleri Hesabına devredilecek olup, bu hesap da 690 No'lu Dönem Kân veya Zaran Hesabına aktanacaktır. Bilindiği gibi, genel yönetim giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay verilmesi, stok miktarına bağlı olarak dönem matrahını yükseltici rol oynar. Maliye lehine olabilecek bir uygulamaya Tebliğde yer verilmemiş olması bize göre normal değildir. Bu nedenle Tebliğde Kanun hükmü de dikkate alınarak yeni bir düzenleme yapılmalı ve isteyen mükelleflerin genel yönetim giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay vermelerine imkan tanınmalıdır. Bunun için, maliyete katılacak genel yönetim gideri payının 711, 721 ve 731 Nolu hesaplarda olduğu gibi 771 nolu hesabın alacağı karşılığı olarak 151 Yan Mamuller Üretim veya 152 Mamuller Hesabına borç kaydedilmelidir.

Genel giderler olarak bilinen giderler TMS'de "**Genel Yönetim Giderleri**" adı altında toplanmıştır. Bu giderlerin hangi giderler olduğu GVK'nın 40. ve KVK'nın 14. maddesinde "**indirilecek giderler**" başlıklar altında sayılmıştır. Vergi uygulamasında bu giderlerin dikkate alınacak olmakla birlikte, TMS'de belirtilen genel yönetim giderleri kapsamındaki giderlerden, vergi kanunlanca indirimi kabul edilmeyen giderler de genel yönetim giderleri hesabında izlenecek, ancak vergi matrahının tespitinde indirimi "**kabul**

**edilmeyen giderler"** aynca dikkate alınacaktır.

**5— Ambalaj Giderleri**

VUK'un 275/5. maddesine göre işletmelerin ambalajlı olarak piyasaya arzetmesi zaruri olan mamullere ait ambalaj malzemesini maliyet bedeline ilave etmek zorundadırlar.

Türk vergi uygulamasında, satış masraflarından sadece ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mallarda ambalaj malzemesi bedelinin maliyete alınması kabul edilmiş olup, taşıt giderleri, reklam giderleri genel gider sayılmıştır. Maliyete girecek ambalaj malzemesine örnek olarak, konservede teneke kutu, çimentoda çuval veya torba, yağda teneke, şarapta şişe gibi ambalaj malzemeleridir (5432 Sayılı VUK gerekçesinden).

TMS'de ambalaj malzemeleri ile ilgili olarak herhangi bir hesap adı açılmamıştır. Ancak, imalat işletmeleri bu giderlerini 710 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri hesabında izlemesi gerekir. Çünkü ambalaj malzemeleri malın maliyetine katılması gereken bir maliyet unsurudur. Endirekt mahiyetteki ambalaj giderleri ise 730 Genel üretim giderleri hesabında izlenmelidir.

Ambalaj malzemesinin malın satışı sırasında kullanılması halinde, bu tür ambalaj malzemeleri satış gideri olarak değerlendirilmelidir. Örneğin, satılan malın taşınması için müşterilere bedelsiz olarak verilen ambalaj malzemeleri bu türdendir. Herhangi bir ambalaj malzemesinin müşteriye bir bedel karşılığı verilmesi halinde bu malzemelerin ayrı bir emtia gibi değerlendirilmesi gerekir. Geri dönüşü mümkün ve mutad olan ambalaj malzemelerinin ise, sıvılaştırılmış petrol gazı tüplerinde olduğu gibi, maliyetinin depozito bedeli üzerinden aktifleştirilmesi gerekir.

## **C— MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİ I— Fiili Maliyet Sistemi**

Fiili maliyet sistemi, adından da anlaşılacağı gibi, imalat süreci içinde fiilen gerçekleşen maliyetleri esas alarak yapılan bir maliyet hesaplama sistemidir. Bu sistemde maliyetler üretim tamamlandıktan sonra gerçek (fiili) giderlere dayanılarak hesaplanır. Ülkemizde pekçok işletme fiili maliyet sistemini uygulamaktadır. Fiili maliyet sistemi, işletme yöneticilerine maliyetlerin kontrolü ve planlaması konularında yardımcı olamaz. Ancak bütün maliyet sistemlerinin dönem sonlarında fiili maliyetlere göre düzeltilmesi gereği vardır.

### **2— Önceden Saptanmış Maliyet Sistemleri**

Fiili maliyet sisteminin yetersizliği nedeni ile maliyetlerin önceden tahmin edilmesine yarayan maliyet yöntemlerine ihtiyaç duyulmuştur. Maliyet tahmin sistemleri, sistemin dayandığı ilkeler yönünden çeşitli gruplara ayrılmaktadır. Bu yöntemlerin ortak özelliği, TMS'de ifade edildiği gibi çeşitli ilkelere göre maliyetlerin "**önceden saptanmış**" olmasıdır. Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin her birinin özelliği farklıdır.

TMS'de "**önceden saptanmış maliyet yöntemi**" olarak adlandırılan maliyet yöntemleri içinde en çok bilineni ve uygulananı "**standart maliyet**" sistemidir. Kuşkusuz işletmeler başka maliyet yöntemleri ile de maliyetlerini hesaplayabilirler. Çünkü, ne VUK'un 275. maddesinde ne de TMS'de maliyet hesaplama yöntemi konusunda sınırlayıcı bir hüküm getirilmemiştir. VUK'un ifadesi ile, "**mükellefler imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini (275. maddedeki unsurları ihtiva etmek şartıyla) diledikleri usulde tayin edebilirler.**" Üretim giderlerinin yıl boyunca önemli değişiklik göstermesi durumunda, fiili üretim giderleri yoluyla ürün maliyetinin doğru şekilde hesabı rekabet şartları içinde oldukça zordur. Enflasyon ortamında ise bu durum imkansızdır. Bu nedenle bazı firmalar, maliyetlerini "**önceden saptanmış maliyet yöntemleri**"nden birisi ile tespit etmektedirler. Önceden tespit edilmiş (tahmini) üretim giderleriyle fiili üretim giderleri arasındaki farklar ise dönem sonlarında fark hesaplan vasıtasıyla düzeltilir (1). Burada maliyet sistemleri hakkında çok kısa açıklamalarda bulunulacaktır. Önceden saptanmış maliyet sistemleri kısaca şunlardır.

**a Standart Maliyet Sistemi** Standart maliyet sistemi, ileriye dönük maliyet sistemlerindedir. Bir başka deyişle, üretim işleminden önce, olması gereken maliyetlerin hesaplanabildiği ve fiili sonuçlarla karşılaştırılarak sapmaların he-

saplanabildiği, maliyet kontrolüne önemli ölçüde yardımcı olan bir maliyet sistemidir (2).

Standart maliyet sistemi, mamul maliyetlerinin önceden ve bilimsel hesaplara dayanılarak olması gereken düzeyde planlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanılmasıdır (3).

**b Tahmini maliyet sistemi,** (Geçmiş dönem verilerinden hareket edilir.)

**c Sipariş maliyet sistemi,** (Bir mamul veya mamul grubunun maliyeti hesap edilir.)

**d Safha maliyet sistemi,** (Maliyetler safhalar itibariyle toplanır ve üretim miktarına bölünerek ortalama birim maliyet hesaplanır.)

**e) Tam maliyet sistemi,** (Genel yönetim giderleri dahil tüm maliyet unsurlarının dikkate alındığı bir maliyet sistemidir.)

**f) Normal maliyet sistemi,** (Sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre maliyete sokulduğu bir maliyet sistemidir.)

## **D— TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE MALİYET HESAPLARI**

### **I— 7/A Seçeneği**

TMS'de maliyet hesapları 7'li hesap sınıfı içinde düzenlenmiş olup, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Bir önceki yıl aktif toplamı 25 Milyar lirayı veya net satışları toplamı 50 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri zorunlu olarak 7/A seçeneğini kullanacaklardır.

7/A seçeneğinde giderler esas defterlerde fonksiyon esasına göre (71,72, 73, 74, 75, 76, 77, 78 nolu hesap grupları) belirlenmiştir. Eşzamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada giderler yapıldıkları anda ilgili defteri kebir hesaplarına "**fonksiyon esasına**" göre kaydedilirken, sözkonusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Eşzamanlı kayıt yönteminde giderler aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden muhasebe kayıtları azalmakta ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşması sağlanmaktadır. Yardımcı defterlerde izlenecek gider çeşitlen 09 Sayılı hesaplarda, gider yerleri ise 1099 Sayılı hesaplarda gösterildiği gibidir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda maliyet hesap gruplarının adları şunlardır.

71 Direkt ilkmadde ve malzeme giderleri

72- Direkt işçilik giderleri

73- Genel üretim giderleri

74- Hizmet üretim giderleri

75- Araştırma geliştirme giderleri

76- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri

77- Genel yönetim giderleri

78- Finansman giderleri

Tebliğde gider çeşitleri hesaplan 09 Gider Çeşitleri başlığı altında gösterilmiştir. Gider çeşitleri hesapları mal ve hizmet üretiminde katlanması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder. Gider çeşitleri sabit, değişken ve yarı değişken olarak her işletmenin kendi ihtiyacına göre gruplandırılabilir. 7/A seçeneğini izleyen işletmeler giderlerini defteri kebir de fonksiyon esasına göre izlerken aynı zamanda gider çeşitlerini yardımcı defterlerde izleyebilirler. Gider çeşitlerinin izlendiği yardımcı defter kayıtlarının gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması esastır. Bu hesaplar şunlardır.

0 İlkmadde ve malzeme

1 İşçi ücret ve giderleri

2 Memur ücret ve giderleri

3 Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler

4 Çeşitli giderler

5 Vergi, resim ve harçlar

6 Amortismanlar ve tükenme payları

7 Finansman giderleri

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Gider yerlerinin saptanmasında kuruluşların organizasyon şeması esas alınır. Hesap Planında gider yerleri adları aşağıdaki şekilde bölümlenmiştir. İşletmeler, faaliyet alanlarını ve üretimlerindeki teknolojik akım durumunu dikkate alarak, verilen ana grup başlıkları altında değişik gider yeri isimleri açabilirler.

- 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

7/A seçeneğini kullanan işletmeler 710, 720 ve 730 hesaplarda biriken giderleri ilgili yansıtma hesapları (711, 721, 731) vasıtasıyla doğrudan mamul maliyeti hesabı olan 151 Yarı Mamuller Üretim Hesabına ve 152 Mamuller Hesabına aktaracaklardır. 750, 760, 770 ve 780 nolu gider hesaplarında biriken giderlerin ise yine yansıtma hesapları vasıtasıyla sonuç hesaplarına (63 Faaliyet Giderleri grubundaki 630,631,632 veya 66 nolu hesaplara) veya ilgili aktif hesaplara (258, 262, 263, 264,280) kaydedilir.

**2— 7/B Seçeneği**

Ticaret işletmeleri ile bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar liranın ve net satışlar toplamı 50 milyar liranın altında kalan üretim ve hizmet işletmelerinden isteyenler giderlerinin izlenmesinde 7/B seçeneğini uygulayabileceklerdir. Ticaret işletmelerinin satış veya aktif toplamı ne olursa olsun 7/B seçeneğini kullanmaları mümkündür. Maliyet çıkarma yönteminin seçiminde, üretim ve hizmet işletmeleri için 3 Nolu Tebliğde belirtilen aktif toplamı ve/veya net satışlar toplamı dikkate alınacaktır.

7/B seçeneğinde ise, giderler defteri kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenecektir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetine veya sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Bu seçeneği kullanan işletmeler 79 Nolu gruptaki maliyet hesaplarını kullanacaklardır. Gider çeşitleri hesap grubundaki gider hesapları şunlardır. 79 GİDER ÇEŞİTLERİ 790 İlkmadde ve malzeme giderleri 791 İşçi Ücret ve giderleri

792- Memur ücret ve giderleri

793- Dışardan 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/B seçeneğinde giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca çeşit esasına göre 790797 Nolu hesaplara borç kaydedilecektir. Üretim ve hizmet işletmeleri maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, 798Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı alacağı ile 799 Üretim Maliyeti Hesabına ve faaliyet giderleri grubunda yer alan 630631, 632 nolu gider hesaplarına, 66 grubunun ilgili hesabına, 680 nolu hesabın ilgili olanlarına veya aktifleştirilmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesapların (258,262, 263,264,280) borcuna kaydedilir. Dönem sonunda üretim işletmelerinde 799 Üretim Maliyet Hesabı 151 ve 152 Nolu Yarı Mamuller

veya Mamuller Üretim hesaplarına devredilerek kapatılır. Fonksiyonlarına dönüştürme işleminde 799 nolu hesaba üretim maliyetine katılması zorunlu olan **"ilktnadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri"** 798 nolu yansıtma hesabı yardımıyla devredilecektir. Diğer giderler ise sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

7/B seçeneğinin izlenmesi durumunda da eşzamanlı kayıt sistemi kullanılabilir. Bu durumda giderler çeşit esasına göre kaydedilirken muavin kayıtlarda da fonksiyon esasına göre izlenir.



---

[\(\\*\)](#) Maliye Bakanlığı Eski Gelirler Bařkontrolörü.

- (1) Bu konuda daha geniş bilgi için: Nalan AKDOĞAN "**Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**" Ank. 1994, s. 3848 (Ankara Serbest Muhasebeci MaliMüşavirler Odası Yayınları)
- (2) Selçuk USLU, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, 1991, Sayfa: 387 (Gazi Üniversitesi Yayın No:170).
- (3) Nasuhi BURSAL, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, 1983, Sayfa: 337 (AR Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş. 7. Baskı).