



Üretim Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Hesaplanması ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Kullanılarak Muhasebeleştirilmesi: Ampul Üretim Örneği

Dr. Öğr.Üyesi Özlem Koçakoğlu

Harran Üniversitesi, Şanlıurfa Sosyal Bilimler M.Y.O., Muhasebe ve Vergi Uyg. Prg. Şanlıurfa, Türkiye.

ozlem.kocakoglu@harran.edu.tr, <https://www.orcid.org/0000-0002-9657-6105>

Özet

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) 25 Aralık 2018 tarihinde finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planını kamusal görüşe açmıştır. Bu çalışma yeni taslak hesap planının maliyet hesapları üzerine odaklanmaktadır. Bir ampul üretim işletmesinde TMS 2 Stoklar standardına uygun olarak normal maliyetleme uygulaması yapılmış ve finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı kullanılarak muhasebeleştirilmiştir. Böylelikle TMS/TFRS setine göre raporlama yapan işletmelere muhasebe kayıtlarıyla birlikte bütünleşmiş bir maliyetleme uygulaması sunulmaya çalışılmıştır. Yeni taslak hesap planı maliyet hesapları bakımından önemli farklılıklar içermektedir. Özellikle genel üretim giderlerinin kaydedilmesinde seçimlik hesaplar kullanılabilen, işletmeler üretim tamamlanana kadar özel olarak maliyetlerini takip edebilmektedir. Bu uygulama ile yeni taslak hesap planının sunduğu alternatif kayıt yöntemleri gerçek uygulama maliyet verileri kullanılarak sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Normal Maliyetleme, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı, TMS/TFRS, Finansal Muhasebe

Makale Gönderme Tarihi: 20.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 19.09.2023

Önerilen Atıf:

Koçakoğlu, Ö. (2023). Üretim Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Hesaplanması ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Kullanılarak Muhasebeleştirilmesi: Ampul Üretim Örneği, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 311-327.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 311-327

DOI:10.26677/TR1010.2023.1297

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Calculation of Production Costs According to Turkish Accounting Standards (TAS) and Accounting Through Draft Chart of Accounts Compatible with Financial Reporting Standards: Light Bulb Production Sample Case

Dr. Öğr.Üyesi Özlem Koçakoğlu

Harran University Şanlıurfa Social Sciences Vocational School, Şanlıurfa, Türkiye.

ozlem.kocakoglu@harran.edu.tr, <https://www.orcid.org/0000-0002-9657-6105>

Abstract

The Public Oversight Board (KGK) released its draft chart of accounts compatible with the financial reporting standards to the public view on December 25th, 2018. This study focuses on the cost accounts of the new draft chart of accounts. Normal costing was implemented in a light bulb production business in accordance with the TAS 2 Inventories standard and its accounting was carried out using the draft chart of accounts in accordance with financial reporting standards. Thus, the aim was to provide businesses that carry out their reporting in accordance with TAS/TFRS sets, with a complete costing application integrated with accounting records. The new draft chart of accounts includes significant differences in regards to cost accountings. It is possible to use optional accounts especially in recording general production expenses and businesses are able to monitor their costs individually until the production is complete. With this application, alternative recording methods provided by the new draft chart of accounts are presented using the real application cost data.

Keywords: Normal Costing, Draft Chart of Accounts Compatible With The Financial Reporting Standards, TMS/TFRS, Financial Accounting

Received: 20.08.2023

Accepted: 19.09.2023

Suggested Citation:

Koçakoğlu, Ö. (2023). Calculation of Production Costs According to Turkish Accounting Standards (TAS) and Accounting Through Draft Chart of Accounts Compatible with Financial Reporting Standards: Light Bulb Production Sample Case, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 311-327.

1. GİRİŞ

Bağımsız denetime tabi işletmeler TMS/TFRS veya BOBİ FRS standart setlerini kullanarak muhasebe işlemlerini gerçekleştirirler de Türk Ticaret Kanununun 64. Maddesi gereği Vergi Usul Kanunu'nunca belirlenen defter tutma ve kayıt zamanı ile ilgili hükümlere uymak zorundadırlar (TTK 2012: Mad 64). Bu amaca hizmet eden önemli araçlardan biri de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve ekinde yer alan Tekdüzen Hesap Planıdır. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca 1992 yılında yayınlanan ve 1994 yılından itibaren uygulamaya konulan tebliğe göre işletmeler muhasebe kayıtlarını tutmakta, konsolide ve bireysel finansal tablolarını buna göre oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamaları ile paralellik gösteren MSUGT birçok açıdan geçerli finansal raporlama çerçevesinden farklılık göstermektedir. Bu nedenle işletmeler vergi dairelerine sunulacak finansal raporlarını MSUGT'ne göre tuttıkları kayıtlara uygun olarak hazırlamakta, bağımsız denetime tabi olan finansal raporlarına ise bunlar üzerinde bir takım düzeltmeler yaparak oluşturmaktadırlar Kamu Gözetim Kurumu (KGK) muhasebeleştirme işlemlerinde tekdüzenin sağlanması, denetimin kolaylaştırılması, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tabloların oluşturulabilmesi için finansal raporlama çerçevesine uygun taslak bir taslak hesap planı hazırlanmış 25 Aralık 2018 tarihinde kamusal yoruma açmıştır (KGK Web Sitesi, 2018: 1). Taslak hesap planı mevcut hesap planından maliyet hesapları bakımından önemli farklılıklar göstermektedir. Özellikle TMS 2 Stoklar standardına göre normal maliyetleme uygulamak zorunda olan ve TMS/TFRS' rına tabi olan işletmeler (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018:Madde 13) için genel üretim giderleri için seçimsel hesaplar bulunmaktadır. Bununla beraber üretim maliyetlerinin izlenmesi için maliyet oluşum hesapları mevcuttur.

Normal maliyetlemenin temel varsayımı sabit genel üretim giderlerinin olan kapasiteyi sürdürmek veya kapasite yaratmak için yapıldığından hareketle bu giderlerin mamüllere kapasiteden faydalanma oranına göre yüklenmesi gerektiği kabulüne dayanmaktadır (Yükücü vd., 2018: 499). Kısacası genel üretim giderlerinin sabit özellik gösteren kısmı üretim maliyetlerine ya da siparişlere kullanılan kapasite oranında yüklenmekte kullanılan kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Yereli vd., 2012: 26).

Bu çalışmada finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı kullanılarak TMS/TFRS kapsamında maliyetlerini normal maliyetleme yöntemini kullanarak hesaplayan işletmelere alternatif muhasebe kayıtları ile bütünleşik bir uygulama örneği sunulmaktadır. Özellikle normal maliyetleme sebebiyle ayrıştırılan sabit genel üretim giderleri/değişken genel üretim giderlerinin takibinin ayrı ayrı yapılmasını mümkün kılan muhasebeleştirme örnekleri verilmiştir. İşletmenin üretim tamamlanana kadar maliyetlerini yine 7 nolu hesap sınıfındaki hesap grupları içinde takibinin yapılabileceği alternatif kayıt seçenekleri önerilmiştir. Literatürde normal maliyetlemeye yönelik birçok uygulama bulunmasına rağmen muhasebe kayıtlarıyla beraber fiili üretim verilerine dayanan bütünleşik bir örneğe rastlanmamıştır. Bu çalışma bu eksikliğin giderilmesine yöneliktir.

2. TMS 2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA NORMAL MALİYETLEME YÖNTEMİ

TMS 2 Stoklar standardı işletmenin stoklarının maliyetini; satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların şu andaki durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetler olarak saymıştır (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018: 1). Dönüştürme maliyetleri direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetlerdir (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018: 2). Bu durumda dönüştürme maliyetlerini direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışındaki giderler olarak benimsemek mümkündür (Marşap ve Barışçı, 2014:8). Dönüştürme maliyetleri kapsamında yer alan genel üretim giderleri sabit ve değişken olarak sınıflandırılmıştır, üretim düzeyine bağlı

olarak tanımlanmış ve örneklendirilmiştir (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018: 2). Standart normal maliyetlemeyi benimsemiş olup sabit genel üretim giderleri üretim tesisinin normal kapasitesi esas alınarak dağıtılır. Amerikan Üretim ve Envanter Kontrol Topluluğu (APICS) kapasiteyi mevcut ürün özellikleri, ürün karışımı, iş gücü, tesis ve ekipman ile olabilecek en yüksek makul çıktı oranı olarak tanımlamaktadır (Paranko, 1996: 469). Normal kapasite ise birkaç dönemde/sezonda elde edilmesi beklenen bakım onarım çalışmalarının yarattığı kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak hesaplanan ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında bu üretim düzeyi de kullanılabilir. (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018: 2). Muhasebe literatürü ve terminolojisi bakımından beklenen kapasite bir yıllık kapasite olarak ifade edilirken, normal kapasite uzun dönem için tespit edilmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır. TMS – 2'nin normal kapasite tanımlaması her iki kapasite türünü de kapsamaktadır (Güngörmüş ve Boyar, 2009: 317).

Sabit maliyetlerin kapasite gözetilerek üretime yüklenmesi her birim mamül başına düşen sabit genel üretim giderinin farklı dönemler itibariyle dalgalanmasının önüne geçer (Marşap ve Barışçı, 2014: 3). Kısa dönemde üretim hacminden etkilenmeyen sabit genel üretim giderleri, üretimin fazla olduğu dönemlerde birim maliyetlerin azalmasına neden olurken, üretim az olduğu dönemlerde ürün birim maliyetini arttırmaktadır (Akgün, 2012: 238). Maliyetlendirme çalışmalarında günden güne ve aydan aya değişmeden yıl boyunca tutarlı bir şekilde genel giderlerinin mamullere yüklenmesi yöntemin normal olarak değerlendirilmesine neden olmuştur (Triuwono vd., 2018: 3).

TMS 2 Stoklar standardında öngörülen normal kapasite miktarının belirlenmesinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen kapasite kullanım oranları aşağıdaki kısıtlara uygun olarak belirlendiğinden yapılacak hesaplamalarda kullanmak mümkündür (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 4).

- Yapılan hesaplamada yılda 300 iş günü, günde 8 saat çalışıldığı kabul edilmektedir.
- Yıllık üretim göz önünde bulundurularak kapasitenin ürünlere göre dağılımı yapılır. Ürün çeşidi birden fazla ise tek bir ürün üretiliyor gibi hesaplama yapılmaz.
- Yıllık kapasitenin hesaplanmasında fason üretimler dikkate alınmaz.

3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN TASLAK HESAP PLANINDA YER ALAN ÜRETİM HESAPLARI

Finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planında aynen tekdüzen hesap planında olduğu gibi 7 ile başlayan hesaplar, maliyet hesapları olarak kabul edilmiş ve 7/A ve 7/B ayrımı korunmuştur. 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve alt hesapları, 72 Direkt İşçilik Giderleri ve alt hesapları aynı kalmaya devam etmiştir. Ancak 73 Genel Üretim Giderleri altında yer alan hesaplar aynen korunmasına rağmen 735 hesap numarası boş bırakılarak aşağıda işleyiş esaslarıyla beraber eklenen hesaplar yer almaktadır.

- 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı (D.G.Ü.G.H): Bu hesap normal maliyetleme yapan işletmelerin değişken genel üretim giderlerinin ayrı olarak takip edilebilmesi için oluşturulmuştur. 730 Genel Üretim Giderleri (G.Ü.G) yerine 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı (S.G.Ü.G.H.) ile birlikte kullanılması zorunludur. Bu seçim işletmelerin tercihine bırakılmıştır, isterlerse 730 G.Ü.G. hesabının altında muavin hesaplarda sabit ve değişken genel üretim giderlerini izleyebilecekleri gibi, 736 ve 738 hesaplarını kullanarak ayrı ayrı da izleyebilirler (KGK Web Sitesi, 2018: 171).

- 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı: 736 D.G.Ü.G.H'nın yansıtması olarak kullanılır. Yansıtma hesabının alacağı karşılığında 151 Yarı Mamuller hesabı, eğer maliyet

oluşum hesaplarından 703 Üretim (İmalat) Hesabı kullanılacaksa bu hesap borçlandırılır (KGK Web Sitesi, 2018:172). Taslak hesap planında 151 Yarı Mamüller ismiyle yer alırken tekdüzen hesap planında 151 Yarı Mamüller – Üretim şeklinde yer almaktadır. Dönem sonlarında 737 hesap numaralı yansıtma hesabı 736 hesapla karşılıklı olarak kapatılır.

- 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı (S.G.Ü.G.H): Sabit nitelikli genel üretim giderlerinin izlenmesinde 736 D.G.Ü.G.H ile birlikte kullanılır (KGK Web Sitesi, 2018: 172). 730 G.Ü.G bu durumda kullanılamaz.

- 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı: 738 nolu hesabın yansıtması olarak kullanılır. Sabit nitelikli genel üretim giderleri bu hesabın alacağı karşılığında 151 Yarı Mamüller hesabına, eğer işletme hizmet işletmesiyse 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-) hesabına veya maliyet oluşum hesapları kullanılıyorsa 70 hesap grubunda yer alan ilgili hesaba borç kaydedilir (KGK Web Sitesi, 2018: 173). Yansıtma hesabı dönem sonunda 738 S.G.Ü.G.H ile karşılıklı kapatılır.

Üretilen mamüllere dağıtılmayan sabit üretim giderleri 739 hesabın alacağı kullanılarak 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) hesabına borç kaydedilir (KGK Web Sitesi, 2018: 173). 70 Hesap grubunun adı Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları ya da Maliyet Oluşum Hesapları şeklinde değiştirilmiş işletmelerin tercihine göre 2 amaca hizmet edecek biçimde kullanıma açılmıştır. 700-701 genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda iki sistem arasında bağlantının kurulmasını sağlayan hesaplardır. Maliyet oluşum hesapları ise isteyen işletmelerin kullanılması için açılmış olup 703 Üretim (İmalat) Hesabı'ndan başlamaktadır.

- 703 Üretim (İmalat) Hesabı: Mamüllerin maliyet oluşumları bu hesap aracılığıyla izlenebilir. 711, 721, 731 nolu üretim hesaplarında biriken tutarlar 703 hesabın borcuna yansıtılır. Gider dağılımlarında sonra tamamlanan mamüller bu hesap alacaklandırılarak 152 Mamüller hesabının borcuna aktarılır. Eğer üretim dönemi sonunda yarı mamüller var ise 151 Yarı Mamüller hesabına 703 alacaklandırılarak borç kaydedilir. Normal maliyetleme yöntemi kullanılıyorsa mamüllere dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri yine 703 hesap alacaklandırılarak 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) hesabına borç kaydedilmektedir (KGK Web Sitesi, 2018: 164). 703 Üretim (İmalat) Hesabı'nın kullanımı işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Maliyet oluşumlarının (D.İ.M.M. Giderleri, D.İ.G ve G.Ü.G'lerinin ilgili yansıtma hesapları kullanılarak bir araya toplanması) takibi için Üretim Gider Yeri Hesabı olarak 151 Yarı Mamüller Hesabı yerine 703 Üretim (İmalat) Hesabı kullanılmaktadır. 151 Yarı Mamüller Hesabı sadece dönem sonundaki yarı mamüllerin takibinde kullanılacaktır (Gökçen ve Ataman, 2020: 815).

4. YÖNTEM

TMS 2 Stoklar standardına uygun olarak Şanlıurfa ilinde kurulmuş olan bir ampul üretim fabrikasında normal maliyetleme uygulaması yapılmıştır. İşletmenin üretim maliyetleri finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı kullanılarak muhasebeleştirilmiştir.

4.1. Uygulama Şirketinin Tanıtımı

Uygulamaya konu olan şirket isminin kullanılmasını istemediğinden “ABC Aydınlatma Şirketi” olarak adlandırılmış, ortaklık kurduğu Çin menşeli aydınlatma şirketi ise Merkez Şirket olarak isimlendirilmiştir. Merkez Şirket 2004 yılında Çin’de tasarruflu ampul üretmek üzere kurulmuştur. Dünyanın birçok ülkesine ihracatı bulunan şirket, 2011 yılından itibaren wi-fi ve bluetooth teknolojilerini içeren ampul üretimine odaklanmıştır. 2017 yılında tasarruflu ampul üretim hattının bir kısmını Şanlıurfa’da 2 Türk (% 50 ortaklık payı) ve Merkez Şirketinden 2 Çin vatandaşı (% 50 ortaklık payı) ortakla beraber kurulan Şanlıurfa ABC Aydınlatma şirketine devretmiştir. Şirket Şanlıurfa 2. Organize Sanayi Bölgesinde 5000 metrekare kapalı alanda, yıllık

6.500.000 adet ampul üretim kapasitesi ile ticari faaliyetine başlamıştır. 2019 yılında pandemi koşulları nedeniyle tedarik zincirinde yaşanan sorunlar, kur şokları, küresel ekonomik problemler yüzünden üretim kapasitesini ve çalışan sayısını azaltmış, üretim tesisini küçültmüştür. 2021 yılında işçi sayısı 60'dan 31'e indirilmiştir. Yaşanan olumsuzluklara rağmen tasarruflu ampul üretiminin yanı sıra ürün portföyüne led ampulleri ve ışıldak üretimini de eklemiştir.

4.2. ABC Aydınlatma Esas Üretim Gider Yerleri

ABC Aydınlatma 10 farklı ampul çeşidi üretmektedir. Üretim montaj ağırlıklıdır. Üretimin ilk madde ve malzemesi merkez şirket tarafından sağlanmaktadır. Üretim tasarruflu ve led olmak üzere iki akan üretim bandında gerçekleştirilmektedir. Ampul üretimi 5 farklı parçanın bir araya getirilmesi ile yapılmaktadır.

Ampul; Edison tırnağı, PCB (Printed Circuit Board- Elektrik Devresi), alüminyum duy, plastik alt kap, led ampullerde plastik üst kap, tasarruflu ampullerde civa içeren cam üst kaptan oluşmaktadır. Edison tırnağı ampulün elektrik ile temas ettiği alüminyum olan parçasıdır, duyun en altında yer almaktadır. PCB, şebeke elektriğini ampule uygun değere (watt) indirgeyerek, ışık gücünü (lümen), sıcaklığını, ışığın rengini belirler. ABC Aydınlatma 10 farklı (led ve tasarruflu) ampul üretmekte bu sebeple tipolojisi birbirinden farklı 10 PCB kullanılmaktadır. Tipoloji, elektrik devresinin üzerinde yer alan bileşenlerin sayısını ve yerini belirler. Buna göre ışık daha yoğun, daha güçlü veya farklı renklerde olabilir. Plastik alt kap PCB'nin oturduğu ana parçalardan biridir. 10 farklı model için 10 farklı alt kap bulunmaktadır. PCB alt kap içine yerleştirilmekte ve sonraki aşamada duy takılmaktadır. Ampulün en altına kaba monte edilen alüminyum duy elektriğin ampule iletilmesini sağlar. Şirket E27 tip alüminyum duy kullanılmaktadır. Duy takıldıktan sonra PCB kabloları ile edison tırnağının bağlantısı yapılmaktadır. Ampul tasarruflu ise üst kapak cam, led ise plastik kapak monte edilmektedir. Parçaları henüz sabitlenmemiş ampulün yanıp yanmadığı kontrol edilmekte, yanmayan ampuller fireye ayrılmaktadır. Bu aşamadan sonra kablolarla ampule bağlı olan duy sabitleme makinesinde sıkıştırılmaktadır. Sabitleme makinesi gün sonunda üretim hattından çıkan toplam üretim adedinin de öğrenilmesini sağlamaktadır. Bitmiş ürünler son aşamada paketlemeye gönderilmektedir. Üretim aşamaları LED ve tasarruflu ampul üretimi olarak ayrı ayrı iki kayar üretim bandı üzerinde gerçekleşmekte, işletmede 3 esas üretim gider yeri bulunmaktadır.

Tablo 1. Nolu Esas Üretim Gider Yeri, Üretim Aşamaları ve İşçi Sayıları

| Aşama Sırası | TASARRUFLU AMPÜL ÜRETİM HATTI ÜRETİM AŞAMALARININ TANIMLANMASI (1 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ) | İşçi Sayısı |
|--------------|---|----------------|
| 1 Aşama | Tasarruflu ampulün üst kapağı cam olmak zorundadır. PCB (elektrik devresi)'nin cam aksama monte edilmesi. | 4 işçi |
| 2. Aşama | Plastik alt kapağın takılması | 2 işçi |
| 3. Aşama | Duyun takılması ve PCB'nin kablolarının edison tırnağına bağlanması. | 4 işçi |
| 4. Aşama | Ampulün yanıp yanmadığının kontrol edilmesi, yanıyorsa kayar üretim bandına bırakılması. Yanmıyorsa fireye ayrılması. | 1 işçi |
| 5. Aşama | Duyun makine ile sıkılarak sabitlenmesi | 1 işçi |
| | TOPLAM | 12 İŞÇİ |

1 nolu esas üretim gider yerinde üretim kayar bant üzerinde yapılmakta ve tasarruflu ampuller üretilmektedir. Bir adet ampulün tamamlanma süresi 81 saniye olarak ölçülmüştür.

Tablo 2. Nolu Esas Üretim Gider Yeri, Üretim Aşamaları ve İşçi Sayıları

| Aşama Sırası | LED AMPÜL ÜRETİM HATTI ÜRETİM AŞAMALARININ TANIMLANMASI (2 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ) | İşçi Sayısı |
|--------------|---|----------------|
| 1 Aşama | Hazır olarak gelen PCB'lere 2 kablo monte edilmesi. | 3 işçi |
| 2. Aşama | Plastik alt kapağın içine PCB'nin yerleştirilmesi. | 2 işçi |
| 3. Aşama | Duyun takılması ve PCB'nin kablolarının edison tırnağına bağlanması, üst plastik kapağın monte edilmesi | 4 işçi |
| 4. Aşama | LED ampulün yanıp yanmadığının kontrol edilmesi, yanıyorsa kayar üretim bandına bırakılması. Yanmıyorsa fireye ayrılması. | 1 işçi |
| 5. Aşama | Duyun makine ile sıkılarak sabitlenmesi | 1 işçi |
| | TOPLAM | 11 İŞÇİ |

2 nolu esas üretim gider yerinde üretim kayar bant üzerinde yapılmakta ve LED ampuller üretilmektedir. Bir adet ampulün tamamlanma süresi 81 saniye olarak ölçülmüştür.

Tablo 3. Nolu Esas Üretim Gider Yeri, Üretim Aşamaları ve İşçi Sayıları

| Aşama Sırası | PAKETLEME PAKETLEME AŞAMALARININ TANIMLANMASI (3 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ) | İşçi Sayısı |
|--------------|---|-------------|
| 1 Aşama | 1 adet ampulün küçük paketlere konulması | 2 |
| 2. Aşama | Küçük paketin streç poşetine konulması | 2 |
| 3. Aşama | Streç poşetinin fırına sürülmesi | 1 |
| 4.Aşama | Fırından çıkan streçlenmiş ampulün büyük kutulara konulması | 2 |
| | TOPLAM | 7 |

3 nolu esas üretim gider yerinde paketleme yapılmakta olup 1 adet ampulün paketlenme süresi 14 saniye sürmektedir.

4.3. ABC Aydınlatma Üretim Maliyetleri

Direkt İlk Madde ve Malzeme (D.İ.M.M.) Giderleri

Ampulün montajında kullanılan direkt ilk madde ve malzemeler merkez şirket tarafından sağlanmaktadır. İşletme Temmuz ayı içinde 70.000 adet HSP 30 Tasarruflu Ampul, 83.000 adet 10 Watt LED Ampul siparişi almıştır. Her iki siparişin üretiminde kullanılan D.İ.M.M. maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 4. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

| | Birim ve Toplam Direkt İlk Madde Malzeme Maliyeti | |
|--|--|--------------------------|
| | HSP 30 Tasarruflu Ampul | 10 Watt LED Ampul |
| 1 adet PCB | 0,22 \$ | 0,13 \$ |
| 1 adet plastik alt kap | 0,04 \$ | 0,04 \$ |
| 1 adet cam/plastik üst kap | 0,24 \$ | 0,04 \$ |
| 1 adet Edison tırnağı | 0,015 \$ | 0,015 \$ |
| 1 adet duy | 0,03 \$ | 0,03 \$ |
| Birim D.İ.M.M | 0,545 \$ | 0,255 \$ |
| Birim D.İ.M.M'nin TL Karşılığı (31.07.2023)* | 14,678 TL | 6,868 TL |
| Sipariş Miktarı | 70.000 adet | 83.000 adet |
| Toplam D.İ.M.M. | 38.150 \$ | 21.165 \$ |
| Toplam D.İ.M.M'nin TL Karşılığı (31.07.2023)* | 1.027.467 TL | 570.022 TL |

*31.07.2023 Spot Kur 26.9323 TL

İşletmenin 1 adet ampul maliyeti HSP 30 tasarruflu ampulde 14,678 TL, 10 watt LED ampulde 6,868 TL olarak hesaplanmıştır. Paketleme hariç toplam D.İ.M.M maliyeti sırasıyla 1.027.467 TL ve 570.022 TL'dir.

Tablo 5. Adet HSP 30 Tasarruflu ve 83.000 Adet 10 Watt LED Ampül Siparişleri İçin Toplam Kutu Maliyetleri

| | HSP 30 Birim Mly. | HSP 30 Toplam Mly. | 10 watt LED Ampül Birim Mly. | 10 watt LED Ampül Toplam Mly. |
|---|--------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| 1 adet küçük kutu maliyeti 16 cm x 5,57 cm x 5,05 cm | 1,3 TL | 70.000 adet x 1,3 TL = 91.000 TL | | |
| 1 adet küçük kutu maliyeti 10,5 cm x 5,57 cm x 5,05 cm | | | 0,8 TL | 83.000 adet x 0,8 TL = 66,400 TL |
| 1 adet büyük kutu maliyeti (100 adet almaktadır) 60 cm x 31 cm x 34,5 cm | 13 TL | 700 adet x 13 TL =9.100 TL | | |
| 1 adet büyük kutu maliyeti (200 adet almaktadır) 45,5 cm x 31 cm x 61 cm | | | 16 TL | 415 adet x 16 TL =6.640 TL |
| Toplam Kutu Maliyeti | | 100.100 TL | | 73.040 TL |

Ampul 5 parçadan oluşmakta ve tüm parçalar Çin'den getirilmekte montajı yapılarak mamul haline getirilmektedir. Montajı tamamlanan ürünler 7 kişilik bir ekip tarafından paketlenmektedir. Ampuller tek tek küçük kutulara konulduktan sonra HSP 30'lar 100' lük

büyük kutulara, 10 watt LED ampuller ise 200'lü büyük kutulara yerleştirilmekte ve bu şekilde sevk edilmektedir. 70.000 adet tasarruflu HSP 30 ampülü için 700 adet büyük kutu, 83.000 adet 10 watt LED ampul için 415 büyük kutu gerekmiştir. Birçok yayında paketleme esas üretim gider yeri olarak kabul edilmemektedir. Ancak KGK' nın Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak yayınlamış olduğu taslak hesap planında 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri hesabının tanımında ambalaj malzemeleri de bu kapsamda değerlendirilmiştir (KGK Web Sitesi, 2018:166). Bu nedenle aşağıda direkt ilk madde ve malzeme giderleri olarak kutu maliyetleri her sipariş için ayrı ayrı hesaplanmıştır.

İşletmenin direkt ilk madde maliyetleri;

| HSP 30 Tasarruflu Ampul | | 10 Watt LED Ampul | |
|-------------------------|--------------|--------------------------|------------|
| Parça Maliyeti | 1.027.467 TL | Parça Maliyeti | 570.022 TL |
| Paketleme Mlz. Mal. | 100.100 TL | Paketleme Mlz. Mal. | 73.040 TL |
| ----- | | ----- | |
| Toplam D.İ.M.M Maliyeti | 1.127.567 TL | Toplam D.İ.M.M. Maliyeti | 643.062 TL |

Direkt İşçilik Giderleri (D.İ.G)

İşletmede toplam 31 kişi çalışmaktadır. İki kayar bantta sürdürülen iki üretim hattı bulunmakta, tasarruflu ampul üretim hattında 12 kişi, LED ampul üretim hattında 11 kişi çalışmaktadır. Paketlemede 7 kişi, tüm üretimin planlanmasından ve gözetiminden sorumlu 1 elektrik-elektronik mühendisi istihdam edilmiştir. Fabrikanın temmuz ayı direkt işçilik maliyetleri 354.143 TL'dir. İşletme teşvikli olduğundan asgari ücret sigorta primlerinden, gelir ve damga vergisinden 100 işçiye kadar muaftır. Sadece elektrik- elektronik mühendisinin ücreti genel üretim giderleri içinde endirekt işçilik olarak değerlendirilmiş 32.435 TL olarak hesaplanmıştır.

İşletmede temmuz ayı içinde 5.790 saat çalışılmıştır. 1 direkt işçilik saatinin maliyeti 354.143 TL/ 5.790 saat şeklinde 61 TL/saat olarak hesaplanmıştır. Her bir mamülün üretim hattında işlem gördüğü süre 81 saniye (+/-), paketlenildiği süre ise 14 saniye (+/-) 'dir. Üretim hattında çalışanların her sipariş için ürettikleri ampul sayısından hareketle çalışma süreleri saat cinsinde hesaplanmıştır. İki ayrı sipariş için çalışılan direkt işçilik saatleri ve maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

1 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ

HSP 30 Tasarruflu Ampül (70.000 adet sipariş alınmıştır.)

70.000 adet x 81 saniye = 5.670.000 saniye (1.575 saat)

1.575 direkt işçilik saati x 61 TL/ saat =96.075 TL

2 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ

10 Watt LED Ampul (83.000 adet sipariş alınmıştır.)

83.000 adet x 81 saniye = 6.723.000 saniye (1.868 saat)

1.868 direkt işçilik saati x 61 TL/saat = 113.948 TL

3 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ (PAKETLEME)

HSP 30 Tasarruflu Ampul (70.000 adet sipariş alınmıştır)

70.000 adet x 14 saniye= 980.000 saniye (272 saat)

272 saat x 61 TL = 16.606 TL

10 Watt LED Ampul (83.000 adet sipariş alınmıştır)

83.000 adet x 14 saniye =1.162.000 saniye (323 saat)

323 saat x 61 TL= 19.689 TL

İşletmenin direkt işçilik giderleri aşağıda tablo biçiminde özetlenmiştir.

Tablo 6. Direkt İşçilik Giderleri

| | 1 Nolu Esas Üretim Gider Yeri | 2 Nolu Esas Üretim Gider Yeri | 3 Nolu Esas Üretim Gider Yeri | Toplam |
|---------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|------------|
| HSP 30 Tasarruflu Ampul (70.000 adet) | 96.075 TL | | 16.606 TL | 112.681 TL |
| 10 Watt LED Ampul (83.000 adet) | | 113.948 TL | 19.689 TL | 133.637 TL |

Genel Üretim Giderleri (G.Ü.G)

İşletmede fabrika bina kirası, elektrik, su, amortismanlar, endirekt işçilik, makine ve teçhizat sigortası, iş sağlığı ve güvenliği kontrol ücreti kalemleri genel üretim giderlerini oluşturmaktadır. Temmuz ayı için hesaplanan değerler, sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak sınıflandırılmıştır.

Tablo 7. Temmuz Ayı Genel Üretim Giderleri

| Gider Kalemleri | Sabit Genel Üretim Giderleri | Değişken Genel Üretim Giderleri |
|--|------------------------------|---------------------------------|
| Bina Kirası | 15.800 TL | |
| Elektrik | | 2.611 TL |
| Su | | 500 TL |
| Amortismanlar | 7.413 TL | |
| Endirekt İşçilik | 32.435 TL | |
| Sigorta | 12.500 | |
| İş Sağlığı ve Güvenliği Kontrol Ücreti | 2.000 | |
| TOPLAM | 70.148 TL | 3.111 TL |

Genel üretim giderleri öncelikle direkt işçilik saatine göre dağıtılacak sonrasında TMS 2 Stoklar standardına uygun olarak sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranına göre siparişlere yüklenecektir. Buna göre genel üretim gideri dağıtım anahtarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 8. Genel Üretim Gideri Dağıtım Anahtarlarının Hesaplanması

| | Sipariş Miktarı | Sipariş İçin Direkt İşçilik Saati (A) | İşletme Toplam Direkt İşçilik Saati (B) | G.Ü.G Yükleme Oranı (A/B) |
|-------------------------------------|-----------------|---------------------------------------|---|---------------------------|
| HSP 30 Tasarruflu Ampul | 70.000 adet | 1.575 saat* | 5.790 saat | % 27 |
| 10 Watt LED Ampul | 83.000 adet | 1.868 saat | 5.790 saat | % 32 |
| Paketleme (HSP 30 Tasarruflu Ampul) | 70.000 adet | 272 saat | 5.790 saat | % 5 |
| Paketleme (10 Watt LED Ampul) | 83.000 adet | 323 saat | 5.790 saat | % 6 |

*70.000 adet x 81 saniye = 5.670.000 saniye, 5.670.000 sn/ 60 sn= 94.500 dak, 94.500 dak/ 60 dak.= 1.575 saat

Direkt işçilik saati dağıtım anahtarı kullanılarak her sipariş başına düşen sabit ve değişken genel üretim giderleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

HSP 30 Tasarruflu Ampul (70.000 ADET)

| | |
|-------------------------|---------------------------------|
| Sabit GÜG: | 70.148 TL X %27 = 18.940 TL |
| Değişken GÜG: | 3.111 TL X % 27 = 840 TL |
| Paketleme Sabit GÜG: | 70.148 TLX %5 =3.507 TL |
| Paketleme Değişken GÜG: | 3.111 TL X %5 =156 TL |
| TOPLAM SABİT GÜG: | 18.940 TL + 3.507 TL =22.447 TL |
| TOPLAM DEĞİŞKEN GÜG: | 840 TL + 156 TL= 996 TL |

10 Watt LED Ampul (83.000 ADET)

| | |
|-------------------------|----------------------------------|
| Sabit GÜG: | 70.148 TL X %32 = 22.447 TL |
| Değişken GÜG: | 3.111 TL X % 32 = 996 TL |
| Paketleme Sabit GÜG: | 70.148 TLX % 6 =4.209 TL |
| Paketleme Değişken GÜG: | 3.111 TL X % 6 =187 TL |
| TOPLAM SABİT GÜG: | 22.447 TL + 4.209 TL = 26.656 TL |
| TOPLAM DEĞİŞKEN GÜG: | 996 TL + 187 TL= 1.183 TL |

Sabit G.Ü.G'lerin kapasiteye uygun olarak dağıtımı için normal kapasite kullanılmaktadır. Ancak 2020-2021-2022 (kısmi) yıllarının pandemi yılı olması ve 2023 yılında yaşanan deprem sebebiyle dönemlerin ortalamasının sağlıklı sonuçlar vermeyeceği düşünülerek Şanlıurfa Ticaret ve Sanayi Odası' nın ABC Aydınlatma için belirlemiş olduğu kapasite kullanılmıştır. Buna göre şirketin yıllık üretim kapasitesi tasarruflu ampul çeşitlerinde 2.430.000 adet, LED ampul çeşitlerinde ise 2.916.000 adet olarak belirlenmiştir, Temmuz ayı fiili üretim miktarları ise yine aynı sıra ile 130.000 adet ve 90.000 adet olarak gerçekleşmiştir. Kapasite kullanım oranları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 9. Her Siparişe Düşen Kapasite Kullanım Oranı

| | Yıllık Kapasite | Temmuz Ayı Kapasite (B) | Temmuz Ayı Fiili Kapasite (A) | Kapasite Kullanım Oranı (A/B) |
|--------------------------------|-----------------|--|-------------------------------|-------------------------------|
| HSP 30 Tasarruflu Ampül | 2.430.000 adet | 2.430.000 adet/ 12 ay = 202.500 adet/ay | 130.000 adet | % 64 |
| 10 Watt LED Ampul | 2.916.000 adet | 2.916.000 adet/ 12 ay = 243.000 adet/ ay | 90.000 adet | % 37 |

Sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre dağıtılması;

HSP 30 Tasarruflu Ampul (70.000 ADET)

| | |
|-----------------------|----------------------------------|
| Sabit GÜG | 18.940 TL X % 64 = 12.122 TL |
| Paketleme Sabit G.Ü.G | 3.507 TL X % 64 = 2.245 TL |
| TOPLAM SABİT G.Ü.G | 12.122 TL + 2.245 TL = 14.437 TL |
| Kapasite Farkı | 22.447 TL- 14.437 TL= 8.010 TL |

10 Watt LED Ampul (83.000 ADET)

| | |
|-----------------------|---------------------------------|
| Sabit GÜG | 22.447 TL X % 37 = 8.305 TL |
| Paketleme Sabit G.Ü.G | 4.209 TL X % 37 = 1.557 TL |
| TOPLAM SABİT GÜG | 8.305 TL + 1.557 TL= 9.862 TL |
| Kapasite Farkı | 26.656 TL- 9.862 TL = 16.794 TL |

Yukarıdaki hesaplamalar ışığında normal maliyetleme yöntemi kullanılarak hesaplanan iki siparişin birim ve toplam maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 10. HSP 30 Tasarruflu Ampul ve 10 Watt LED Ampul Siparişlerinin Normal Maliyetleme Yöntemine Göre Toplam ve Birim Maliyetleri

| | HSP 30 Tasarruflu Ampul | 10 Watt LED Ampul | Toplam |
|------------------------|-------------------------|-----------------------|------------------------|
| D.İ.M.M. | 1.127.567 TL | 643.062 TL | 1.770.629 TL |
| D.İ.G. | 112.681 TL | 133.637 TL | 246.318 TL |
| G.Ü.G | | | |
| Sabit G.Ü.G | 14.437 TL (22.447 TL*) | 9.862 TL (26.656 TL*) | 24.299 TL (49.103 TL*) |
| Değişken G.Ü.G. | 996 TL | 1.183 TL | 2.179 TL |
| Toplam Maliyet | 1.255.681 TL | 787.744 TL | 2.043.425 TL |
| Sipariş Miktarı | 70.000 adet | 83.000 adet | 153.000 adet |
| Birim Maliyet | 18 TL | 10 TL | 13 TL |

*Tam maliyetleme yöntemi kullanılsa idi yüklenecek olan G.Ü.G payı.

4.4. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planına Göre Üretim Kayıtlarının Muhasebeleştirilmesi

Finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planına göre ABC Aydınlatma şirketi maliyetlerini 3 farklı şekilde kaydedebilir. Bu üç farklı kayıt seçeneği aşağıda örnekleriyle birlikte sunulmuştur.

1.Kayıt Şekli

Şirket 710 D.İ.M.M Giderleri, 720. D.İ.G ve 730 G.Ü.G hesaplarını 151 Yarı Mamüller hesabına yansıtabilir. Bu durumda normal maliyetleme sebebiyle oluşacak G.Ü.G kapasite farkları 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. 624 nolu hesap maliyetlerini normal maliyetlemeye göre hesaplayan işletmelerde sabit genel üretim giderlerinin siparişlere veya üretim birimlerine dağıtılmayan kısmının izlenmesinde kullanılmaktadır. Dağıtılmayan Sabit G.Ü.G tutarı hesabı borçlandırırken karşılığında gider hesabı alacaklandırılır. Dönem sonunda “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” na toplam tutar aktarılarak 624 nolu hesap alacaklandırılır ve böylelikle hesap kapatılmış olur (KGK Web Sitesi, 2018:135).

| | | | |
|---|--------------|---------------------|---------------------|
| 151 Yarı Mamuller | | 2.043.425 TL | |
| 151.000.01 HSP 30 Tasarruflu Ampul | 1.255.681 TL | | |
| 151.001.01 10 Watt LED Ampul | 787.744 TL | | |
| 624. Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) | | 24.804 TL | |
| 624.000.01 HSP 30 Tasarruflu Ampul Kap. Farkı | 8.010 TL | | |
| 624.000.02 10 Watt LED Ampul Kapasite Farkı | 16.794 TL | | |
| 711 Direkt İlk Mad ve Mal. Gid. Yansıtma Hsb ₂ | | | 1.770.629 TL |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı | | | 246.318 TL |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı | | | 51.282 TL |
| 731.000.01 Sabit Genel Ür. Gid. | 49.103 TL | | |
| 731.000.02 Değişken Genel Ür. Gid. | 2.179 TL | | |

| | | | |
|------------------------------|--------------|---------------------|---------------------|
| 152 Mamüller | | 2.043.425 TL | |
| 151 Yarı Mamuller | | | 2.043.425 TL |
| 151.000.01 HSP 30 Tas. Ampul | 1.255.681 TL | | |
| 151.001.01 10 Watt LED Ampul | 787.744 TL | | |

| | | | |
|---|-----------|---------------------|---------------------|
| 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı | | 1.770.629 TL | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı | | 246.318 TL | |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı | | 51.282 TL | |
| 731.000.01 Sabit Genel Üretim Giderleri | 49.103 TL | | |
| 731.000.02 Değişken Genel Üretim Giderleri | 2.179 TL | | |
| 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri | | | 1.770.629 TL |
| 720 Direkt İşçilik Giderleri | | | 246.318 TL |
| 730 Genel Üretim Giderleri | | | 51.282 TL |

| | | | |
|---|-----------|------------------|------------------|
| 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı | | 24.804 TL | |
| 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) | | | 24.804 TL |
| 624.000.01 HSP 30 Tas. Ampul Kap. Far. | 8.010 TL | | |
| 624.000.02 10 Watt LED Ampul Kap. Far. | 16.794 TL | | |

2.Kayıt Şekli

ABC Aydınlatma maliyetlerini 703 Üretim (İmalat) Hesabı'nda da izleyebilir. Bu hesap; üretilen mamullerin toplam maliyet oluşumunun özel olarak izlenmesinde kullanılır (KGK Web Sitesi, 2018: 163). Maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerini doğrudan 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı'nda değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında "624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)" hesabına aktarır (KGK Web Sitesi, 2018: 170).

| | | |
|---|---------------------|---------------------|
| 703 Üretim (İmalat) Hesabı | 2.068.229 TL | |
| 703.000.01 HSP 30 Tas. Ampul Ür. Gid. 1.263.691 TL | | |
| 703.000.02 10 Watt LED Ampul Ür. Gid. 804.538 TL | | |
| 711 Direkt İlk Mad. ve Mal. Gid. Yansıtma Hesabı | | 1.770.629 TL |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı | | 246.318 TL |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı | | 51.282 TL |
| 731.000.01 Sabit Gen. Ür. Gid. 49.103 TL | | |
| 731.000.02 Değişken Gen. Ür. Gid. 2.179 TL | | |
| 152 Mamüller | 2.043.425 TL | |
| 152.000.01 HSP 30 Tas.Ampul 1.255.681 TL | | |
| 152.001.01 10 Watt LED Ampul 787.744 TL | | |
| 624. Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) | 24.804 TL | |
| 624.000.01 HSP 30 Tas. Ampul Kap. Farkı 8.010 TL | | |
| 624.000.02 10 Watt LED Ampul Kap. Farkı 16.794 TL | | |
| 703 Üretim (İmalat) Hesabı | | 2.068.229 TL |
| 703.000.01 HSP 30 Tas. Ampul Ürt. Gid. 1.263.691 TL | | |
| 703.000.02 10 Watt LED Ampul Ürt. Gid. 804.538 TL | | |

Daha önce "1. Kayıt Şekli" nde gösterildiği gibi yansıtma hesapları ve 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri kapatılır.

3.Kayıt Şekli

ABC Aydınlatma genel üretim giderlerini 730 nolu hesapta izleyebileceği gibi bunları değişken ve sabit olmak üzere ayrı ayrı takip edebilmek amacıyla 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabını ve 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabını da kullanabilir. 736 ve 738 nolu hesaplar 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı ve 739 Sabit Genel üretim Giderleri Yansıtma hesabı kullanılarak ilgili hesaba yansıtılır.

| | | |
|---|--------------|---------------------|
| 151 Yarı Mamuller | | 2.043.425 TL |
| 151.000.01 HSP 30 Tasarruflu Ampul | 1.255.681 TL | |
| 151.001.01 10 Watt LED Ampul | 787.744 TL | |
| 624. Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) | | 24.804 TL |
| 624.000.01 HSP 30 Tasarruflu Ampul Kap. Farkı | 8.010 TL | |
| 624.000.02 10 Watt LED Ampul Kapasite Farkı | 16.794 TL | |
| 711 Direkt İlk Mad ve Mal. Gid. Yansıtma Hsb ₂ | | 1.770.629 TL |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı | | 246.318 TL |
| 737 Değişken Genel Üretim Gid. Yan. Hesabı | | 2.179 TL |
| 737.000.01 HSP 30 Tas. Ampul | 996 TL | |
| 737.000.02 10 Watt LED Ampul | 1.183 TL | |
| 739 Sabit Genel Üretim Gid. Yan. Hesabı | | 49.103 TL |
| 739.000.01 HSP 30 Tas. Ampul | 22.447 TL | |
| 739.000.02 10 Watt LED Ampul | 26.656 TL | |

| | | |
|------------------------------|--------------|---------------------|
| 152 Mamüller | | 2.043.425 TL |
| 151 Yarı Mamuller | | 2.043.425 TL |
| 151.000.01 HSP 30 Tas. Ampul | 1.255.681 TL | |
| 151.001.01 10 Watt LED Ampul | 787.744 TL | |

| | | |
|---------------------------------------|-----------|---------------------|
| 711 D.İ.M.M Giderleri Yansıtma Hesabı | | 1.770.629 TL |
| 721 D.İ.G. Yansıtma Hesabı | | 246.318 TL |
| 737 D.G.Ü.G Yansıtma Hesabı | | 2.179 TL |
| 737.000.01 HSP 30 Tas. Ampul | 996 TL | |
| 737.000.02 10 Watt LED Ampul | 1.183 TL | |
| 739 S.G.Ü.G Yansıtma Hesabı | | 49.103 TL |
| 739.000.01 HSP 30 Tas. Ampul | 22.447 TL | |
| 739.000.02 10 Watt LED Ampul | 26.656 TL | |
| 710 D.İ.M.M. Giderleri | | 1.770.629 TL |
| 720 Direkt İşçilik Giderleri | | 246.318 TL |
| 736 D.G.Ü.G.H | | 2.179 TL |
| 738 S.G.Ü.G.H | | 49.103 TL |

"1. Kayıt Şekli" nde gösterildiği gibi 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) kapatılır.

5. SONUÇ

Bu çalışmada TMS/TFRS kapsamında maliyetlerini normal maliyetle yöntemini kullanarak hesaplayan işletmelere alternatif muhasebe kayıtları ile bütünleşik bir uygulama örneği sunulmuştur. Özellikle normal maliyetleme sebebiyle ayrıştırılan sabit genel üretim giderleri/değişken genel üretim giderlerinin takibinin ayrı ayrı yapılmasını mümkün kılan muhasebeleştirme örnekleri verilmiştir. İşletmenin üretim tamamlanana kadar maliyetlerini yine 7 Hesap Grubu içinde takibinin yapılabileceği alternatif kayıt seçenekleri önerilmiştir. Literatürde normal maliyetlemeye yönelik birçok uygulama bulunmasına rağmen muhasebe kayıtlarıyla beraber fiili üretim verilerine dayanan bütünleşik bir örnekleme rastlanmamıştır. Bu çalışma bu eksikliğin giderilmesine yöneliktir.

İşletmeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun olarak muhasebe sistemlerini kurmakta ve finansal tablolarını hazırlamaktadırlar. Bağımsız denetime tabi olan işletmeler ise geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun konsolide ve bireysel finansal raporlarını sunmak zorundadır. Kayıtların farklı raporlamanın farklı esaslara göre yapılması uygulamada ciddi zorluklara sebep olmaktadır. Kamu Gözetim Kurumu hazırlamış olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun taslak hesap planı ile hem ihtiyaca ve gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal bilginin üretilmesini hem de muhasebe sisteminde tekdüzenin sağlanmasını amaçlamaktadır. Taslak hesap planı birçok açıdan yenilikler içermekle beraber maliyet hesapları işletmenin üretim maliyetlerinin belirlenmesinde önemli olduğundan öne çıkmaktadır. 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve alt hesapları, 72 Direkt İşçilik Giderleri ve alt hesapları aynı kalmaya devam etmiştir. Ancak 73 Genel Üretim Giderleri hesap grubunun altında normal maliyetleme yapan işletmelerin sabit ve değişken genel üretim giderlerini ayrı ayrı izleyebilmeleri için 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı ile 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı açılmıştır. İsteyen işletmeler MSUGT' te tebliğinde yer aldığı gibi 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının alt muavin hesaplarında sabit ve değişken giderlerini ayrıştırarak izlemeye devam edebilmektedirler. Ancak 730 hesabın tercih edilmesi durumunda 736-738 hesaplarının birlikte kullanılması mümkün değildir. Burada işletmenin bir tercihte bulunması gerekmektedir. Sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine dağıtılmayan kısmı ise 738 hesabın yansıtması olarak açılan 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı'nın alacağı karşılığında 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabına aktarılır. Aynı durum 730 Genel Üretim Giderleri hesabının kullanılmasında da geçerlidir. Maliyet hesaplarında bir diğer yenilikte 703 Üretim (İmalat) Hesabıdır. İşletmeler maliyet oluşumlarını 151 Yarı Mamüller hesabı yerine üretim tamamlanuncaya kadar 703 Üretim (İmalat) Hesabı'nda izleyebilirler. Üretim dönemi sonunda tamamlanan mamüller direkt olarak 152 Mamüller hesabına aktarılırken, üretimi tamamlanmamış yarı mamüller 151 Yarı Mamüller hesabında izlenmektedir.

KAYNAKÇA

- Akgün A. İ. (2012). TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması, *Süleyman Demirel İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (17), 229- 246.
- Boyar E. ve Güngörmüş A.H. (2006). TMS 2Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Safha Maliyetine Uygulanması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (32), 170-176.
- Güngörmüş A.H. ve Boyar E. (2009). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Sipariş Maliyetine Uygulanması, *Dumlupınar Sosyal Bilimler Dergisi*, (23), Nisan
- Gökçen G. ve Ataman B. (2020). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Üretim Maliyeti Hesaplarının İncelenmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5 (4).
- KGK Web Sitesi (2018). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf [Erişim Tarihi: 04. 04. 2023]
- KGK Web Sitesi TMS 2 Sitesi (2018). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%202.pdf [Erişim Tarihi: 04. 04. 2023]
- Marşap B. ve Barışçı A. (2014). TMS 2Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi , *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2014-1
- Paranko J. (1996). Cost of Free Capacity, *International Journal of Production Economics*, 46, 469-476
- Türk Ticaret Kanunu- TTK (2012). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>, [Erişim Tarihi:04.04.2023]
- Triyuwono E., Chandra F. and Asri M. (2018). Costing Assignment Approaches, <https://ssrn.com/abstract=3209974> veya <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3209974>, [Erişim Tarihi: 04.04.2023]
- Yereli A., Kayalı N. ve Demirlioğlu L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı' nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart- Nisan 2012.
- Yükçü S., İçerli M. Y. ve Yükçü C. (2018). Normal Maliyetlemenin Teori ve Uygulanması, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10 (2), 499-511.