

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSUNUN DÜZENLENİŞİ



Mustafa Uçar/Mahmut Türkyılmaz

Doç.Dr.

Arş.Gör.

KSÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fak. **KSÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fak.**

0- GİRİŞ

Bu çalışmamızda Muhasebe Sistemleri Uygulama Tebliği ışığında ticari ve sanayi işletmelerinde satışların maliyeti tablosunu örnek olarak alacağımız işletmelerin bilgilerinden hareketle hazırlamaya çalışacağız. Seçilen işletmeler, Türkiye çapında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler odalarıyla birlikte düzenlediğimiz Tekdüzen Muhasebe eğitimlerinde kullanılmış ve geliştirilmiş, muhasebe bürolarında tutulan defterlerin büyük kısmına uyan ve binlerce muhasebecinin onayından geçen örneklerdir(1).

1. SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSUNUN TANIMI VE ÖNEMİ

Bir faaliyet döneminde yaptığımız satışlardan ne kadar kâr elde ettiğimiz, ya da zarara uğradığımız ancak satış tutarımızdan bu satışları gerçekleştirebilmek için katlandığımız maliyetlerin düşülmesi ile bulunabilir.

Satışların maliyeti tablosu, gelir tablosunun bir kısmı olup, aldığı hammaddeyi işleyip mamül halde satan üretim işletmeleri ile aldığı mallar üzerinde değişiklik yapmadan satan

(1) Bu çalışma Doç.Dr. Mustafa UÇAR/Öğr. Gör. İsmail AYDEMİR; Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulması, (DER kitabevi, Sahaflar Çarşısı İstanbul) adlı kitap ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

ticaret işletmeleri için değişiklikler arz etmektedir. Bir de bu iki sınıfın dışında kalan hizmet işletmeleri için satılan hizmet maliyeti vardır. Satılan hizmet maliyeti ise hizmetlerin dönembaşı ve dönemsonu stoku olmayacağından ilgili dönemde yapılan tüm hizmet üretim maliyetlerinin toplamıdır.

Satışların maliyeti tablosu, işletme yöneticilerine, sahiplerine, devlete, kamuya, bankalara, sendikalara, Sermaye Piyasası gibi kurumlara vereceği bilgiler açısından önemlidir. Çünkü, bütün işletmelerin yaptığı iş belirli maliyete katlanarak mal veya hizmet üretmek ve bunları müşterilerine satmaktır. İşletmelerin ana faaliyeti bu olduğuna göre, yaptığı bu faaliyetin kendisine maliyetini bilmesi gerekir. Satışların maliyetini bilmek fiyat belirlemede, stokların değerlemesinde, diğer işletmelerle rekabette de önemlidir.

2. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

Tekdüzen muhasebe sisteminde satılan mamul, ticari mallar ve hizmet maliyeti kalemlerine yer verilmiştir. Tebliğe göre satışların maliyeti işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamül, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetlerini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir. Bu tablo gelir tablosunun ekini oluşturur ve onu tamamlar. Burada ele alacağımız örnekler Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'lerinde verilen satışların maliyeti tablosu şekline uygun olarak çözülecektir.

3. SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSUNUN ANA KALEMLERİ

3.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

Mamülün bünyesine giren, onun temel özgesini oluşturan ve bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı bu grupta yer alır. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti, tablonun ticari faaliyete ilişkin bölümünde dikkate alınır.

3.2. Direkt İşçilik Giderleri :

Mamülü meydana getirmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen direkt işçilik giderlerini muhtevidir. Buna aynı zamanda üretken işçilik maliyeti de denmektedir. Diğer işçilik kalemleri bilindiği gibi genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır.

3.3. Genel Üretim Giderleri :

Üretim faaliyetleri ve bu faaliyetlerle ilgili olarak yapılan hizmetlere ilişkin

direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan giderleri içerir. Genel üretim giderlerinin kapsamı direkt işçilik direkt ilk madde ve malzemenin dışındakiler diye belirlendiğinden dolayı oldukça geniş bir sahayı içine almaktadır. Demek ki direkt olmayan bütün üretim maliyetleri genel üretim giderleri içinde yer almaktadır.

Genel üretim giderlerinin içine üretimle ilgili dolaylı işçilik, dolaylı ilk madde ve malzeme, amortisman, kira, fabrika binası sigortası, işletme sarf malzemeleri giderleri gibi kalemler girer.

Genel üretim giderleri çok çeşitli olduğundan tesbiti zordur, zaman alır, yüklemde bazen tahmini rakamlar kullanılır, tahmini rakamlar kullanıldığından sapmalar sözkonusu olabilir. Tüm bu sebeplerden dolayı iyi izlenip, kayıtlara geçirilmesi ve mamüllere dağıtılması gerekir.

3.4. Yarı Mamul Stoklarında Değişim :

Maliyetlerin tesbiti her zaman üretimin bitme zamanına rast gelmeyebilir. Belirli zamanlarda, Ay sonlarında veya yıl sonlarında maliyetler tesbit edilirken henüz mamul haline gelmemiş fakat ilk madde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış, üretim aşamasındaki maddelerin dönem başı stoku ile dönem sonu stoku arasındaki fark yarı mamul stoklarında değişim rakamı adı altında satışların maliyeti tablosunda yer alır.

Bu fark; dönembaşı stoku, dönemsonu stokundan büyük olursa (+), küçük olursa (-) olur. Yani, yarımamul stoklarımız dönem sonunda, dönem başına göre azalmışsa; üretilen mamuller için yarı mamul stoklarından da kullanılmıştır. Eğer yarı mamul stoklarında dönem başına göre artış var ise bu dönem maliyetlerinin bir kısmı yarı mamul stoklarını artırmak için yapılmıştır.

3.5. Mamul Stoklarında Değişim :

Direkt ilk Madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve yarı mamul kullanım tutarlarının toplamı üretim maliyetini oluşturur. Dönem başı mamul stoku ile dönem sonu mamul stoku arasındaki farkı ifade eden mamul stok farkının üretim maliyetine eklenmesiyle satılan mamulün maliyetine ulaşılır. Bu fark; dönembaşı stoku, dönemsonu stokundan büyük olursa (+), küçük olursa (-) olur. Yani, (+) olursa daha önceki mamul stoklarının da bir kısmı satıldığından, bu dönemin üretim maliyetine eklenerek satılan malın maliyetini artırır. (-) olursa bu dönem üretilen mamullerin bir kısmı satılmadığından aynı dönemin üretim maliyetinden düşülünce satılan malın maliyeti de dönemin üretim maliyetlerine göre düşük çıkacaktır. Bunun anlamı stoka çalışılıyor demektir.

3.6. Satışların Maliyeti :

İşletmenin satılan mamul maliyeti satılan ticari mal maliyeti ve satılan hiz-

met maliyetinin toplamı gelir tablosunda satışların maliyeti bölümünde yer alan tutarları ifade eder.

4. SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU DÜZENLENİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

Satışların maliyeti tablosunun genellikle 600-700'li hesaplardan faydalanılarak hazırlandığını söylemek mümkündür. Büyük sanayi ve hizmet işletmeleri için önerilen 7/A seçeneğinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri 71 grubu, direkt işçilik giderleri 72 grubu gibi hesaplardan, ticari, küçük sanayi ve hizmet işletmeleri için önerilen 7/B seçeneğinde ise 790'lı hesaplardan elde edilmektedir.

İlk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mallar stoklarına ait rakamlar 150'li gruptan alınmaktadır.

Satışların maliyeti tablosundaki rakamların hangi hesaplardan geldiğini 7/A ve 7/B seçeneğine göre hesap kodlarıyla verelim. Tabloda her iki seçenek için aynı hesap kodu kullanılıyor ise, "**ortak**" kısımda yer alsın.

Z HALICILIK İŞLETMESİNİN 01.01.XXXX - 31.12.XXXX FAALİYET DÖNEMİ

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

(..... TL)

	HESAP KODLARI		
	7/A	Ortak (7/A-7/B)	7/B
ÜRETİM FAALİYETİ			
ÜRETİM MALİYETİ			
A- DİR.İLK MAD. VE MALZ.GİD	710		790
B- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	720		791
C- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	730		793-797
D- YARI MAMUL KULLANIMI			
1- Dönem Başı Stok(+) 151 Açılış Kaydı			
2- Dönem Sonu Stok (-) 151 Kap.Bakiyesi			
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ		152	
E- MAMUL STOKLARINDA DEĞİŞİM			
1- Dönem Başı Stok (+) 152 Açılış Kaydı			
2- Dönem Sonu Stok (-) 152 Kap.Bakiyesi			
I- SATILAN MAMUL MALİYETİ		620	
TİCARİ FAALİYET			
A- DÖNEM BAŞI TİCARİ MALLAR STOKU(+)		153 Açılış Kaydı	
B- DÖNEM İÇİ ALIŞLAR (+)		153 Açılış Hariç Toplam	
C- DÖNEM SONU TİCARİ MALLAR (-)		153. Kap.Bakiyesi	
II- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		621	
III- SATILAN HİZMET MALİYETİ		622	
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)		62 (620+621+622)	

5. ÖRNEKLERLE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU DÜZENLENİŞİ

5.1. TİCARİ İŞLETMELERDE

Ticari işletmeler malları aldıkları gibi sattıklarından dolayı bir üretim faaliyeti söz konusu olmamakta, sadece mal hareketlerinden faydalanılarak satılan ticari mallar maliyeti bulunmaktadır.

Satılan ticari mallar maliyetinin formülü ise şöyledir;

Dönembaşı Mal Mevcudu

Dönemiçi Alışlar

= Satılabilir Ticari Mallar

Dönemsonu Mal Mevcudu

= Satılan Ticari Mallar Maliyeti

Kısaca, dönembaşı mal mevcudu ile dönemiçi mal alışları toplandığında satılabilir ticari mallar maliyeti elde edilmektedir. Burada dikkat edilecek konu, netleştirmek için dönem içi alışlardan mal alış iade ve iskontolarının düşüleceği, mal alış masraflarının da ekleneceğidir.

Yukarıda verdiğimiz formül aynı zamanda 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 111. maddesinde belirtilen asgari ortalama kâr hadleri ve gayrisafi hasılat esasına göre vergi dairesine bildirilecek rakamların bulunuşunda da kullanılır.

Ele alacağımız Z Halıcılık İşletmesi, bir ticari işletme olduğundan, satışların maliyeti tablosu şöyle olacaktır.

Z HALICILIK İŞLETMESİNİN 1.1.XXXX-31.12.XXXX FAALİYET DÖNEMİ SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

ÜRETİM MALİYETİ		
I- SATILAN MAMUL MALİYETİ		0
TİCARİ FAALİYET		
A- DÖNEMBAŞI TİCARİ MAL STOKU(+)	800.000.000	
B- DÖNEMİÇİ ALIŞLAR (+)	292.000.000	
ALIŞ TUTARI(+)	319.000.000	
ALIŞ MASR.(+)	9.000.000	
ALIŞ İSK.(-)	(20.000.000)	
ALIŞ İADE.(-)	(16.000.000)	
TOPLAM	1.092.000.000	
C- DÖNEM SONU TİCARİ MALLAR	(411.907.750)	
II- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		680.092.250
III- SATILAN HİZMET MALİYETİ		0
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)		680.092.250

Eğer yukarıdaki gibi detaylı değilse, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde istenildiği gibi yapacak olursak, bu durumda alış iskontoları, iadeleri ve masraflarını ayrı ayrı almamıza gerek yoktur. Bilindiği gibi Tekdüzen Hesap Planında alış iskontoları ve masrafları için ayrı defter-i kebir hesapları açılmamış olup, ilgili stok hesabının alt hesabı olarak izlenmeleri gerekmektedir (150, 153 gibi hesaplara alt hesap açılarak). Alış iskonto ve iadeleri ile alış masraflarının ayrı gösterilmediği durumda satışların maliyeti tablosu şöyle olurdu.

Z HALICILIK İŞLETMESİNİN**1.1.XXXX-31.12.XXXX FAALİYET DÖNEMİ****SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU**

ÜRETİM MALİYETİ		
I- SATILAN MAMUL MALİYETİ		0
TİCARİ FAALİYET		
A- DÖNEM BAŞI TİCARİ MAL STOKU (+)	800.000.000	
B- DÖNEM İÇİ ALIŞLAR (+)	292.000.000	
C- DÖNEM SONU TİCARİ MALLAR	(411.907.750)	
II- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		680.092.250
III- SATILAN HİZMET MALİYETİ		0
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)		680.092.250

5.2. SANAYİ İŞLETMELERİNDE

Sanayi işletmelerinde üretim sözkonusu olduğundan; satışların maliyeti tablosunu hazırlamak biraz daha karışıktır. Üretim maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşur. Buna dönembaşı yarı mamul stoku ile dönemsonu yarı mamul stoku arasında fark olan yarı mamul kullanımının eklenmesi ile üretilen mamul maliyeti bulunur.

Üretilen mamul maliyetini şöyle formüle edebiliriz;

A) İlk madde ve malzeme giderleri

 Dönembaşı mevcudu (+)

 Dönemiçi Alışlar (+)

 (Dönemsonu Stoku (-))

B) Direkt İşçilik Giderleri

C) Genel Üretim Giderleri

BU DÖNEM İMALATA YÜKLENEN GİDERLER (A+B+C)

D) YARI MAMUL KULLANIMI

 Dönembaşı Stoku (+)

 Dönemsonu Stoku (-)

E) ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ (A+B+C)+D