

TEK DÜZEN HESAP PLANINDA SATIŞLARIN MALİYETİ HESAPLARI

Mehmet BAYDEMİR*

I. GENEL AÇIKLAMA

Bir işletmenin temel tablolarından birisi olan Gelir Tablosu; brüt satış karı bölümü, faaliyet karı bölümü ve net kar bölümü olmak üzere üç bölümden oluşur.

Brüt satış karı, net satışlar ile satılan malın maliyeti arasındaki farktır. Net satışlar ise, brüt satışlardan satış iade ve iskontoları çıkarıldıktan sonra kalan tutardır.

Brüt satış karı bölümünün en önemli kalemlerinden birisi satışların (satılan mal ve hizmetlerin) maliyetidir.

Gelir Tablosunun ekini oluşturan Satışların Maliyeti Tablosu(x) ticaret ve sanayi işletmelerinde farklılıklar gösterir. Ticaret işletmeleri için Satışların Maliyeti Tablosu, üretim sözkonusu olmadığından, sanayi işletmelerine göre oldukça yalındır.

Bir ticaret işletmesiyle bir sanayi işletmesinde satılan malın maliyeti bakımından en önemli fark, ticaret işletmesinin hiçbir değişim maliyetine katlanmamasıdır.

Ticari işletmelerde hesap dönemi içinde satılan malın maliyetini saptamak için, hesap dönemi başındaki stoka, o hesap dönemi içinde satın alınan mal maliyeti eklenir ve dönem sonundaki stok değeri indirilir.

Sanayi işletmelerinde satılan malın maliyetinin doğru olarak hesaplanabilmesi için maliyet muhasebesinin -Tek Düzen Hesap Planında maliyet hesapları- tutulması gerekir.

Sanayi işletmelerinde üretilen mallarda dolaysız (direkt) ilkmadde ve malzeme giderleri, dolaysız işçilik giderleri ve genel üretim giderleri temel maliyet öğeleridir. Giderlerin belirlenmesi ise gider türü, gider yeri ve gider taşıyıcıları akışına göre yapılır.

İşletmelerin standart maliyet dizgesi uygulaması durumunda dönembası ve

* Vergi Denetmeni

(x) Yazımın sonuna satışların maliyeti tablosu eklenmiştir.

dönemsonu mamul ve yarı mamul stoklarındaki farkların üretim maliyetine eklenmesi ya da çıkarılmasıyla satılan malın maliyetine ulaşılır. Ancak yarı mamul ve mamul değişimleri (farkları) tüm giderler içinde önemli bir yer tutmaz.

Hizmet işletmelerinde satılan malın maliyeti söz konusu olmadıgından, bunun yerine Satılan Hizmet Maliyeti hesaplanır. Bu da bir hesap dönemi içinde yapılan tüm giderlerin dökümünden oluşmaktadır.

Maliye Bakanlığının 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Tek Düzen Hesap Planının 62 numaralı hesap kümesinde satışların maliyeti hesapları toplanmıştır. Bu kümede yer alan hesaplar 620- Satılan Mamüller Maliyeti, 621- Satılan Ticari Mallar Maliyet, 622- Satılan Hizmet Maliyeti ve 623- Diğer Satışların Maliyeti hesaplarıdır.

İşte yazımızın konusunu da söz konusu hesapların açıklaması oluşturmaktadır.

II- SATIŞLARIN MALİYETİ HESAPLARI

620- SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-) İşletmelerde üretilerek satışa sunulan malların izlendiği hesaptır. Diğer bir deyimle bu hesap, üretim işletmelerinde kullanılan bir hesaptır.

Satılan Mamüller Maliyeti Hesabı, 152- Mamüller Hesabının alacağı karşılığı, bu hesaba borç yazılır.

152- Mamüller Hesabı, üretim çalışmaları sonucu elde edilen ve satışa hazır duruma gelmiş bulunan mamüllerin izlendiği hesaptır. Hesap,

üretimi tamamlanan mamüllerin ambara alınmasıyla borçlandırılır, satılması ya da herhangi bir nedenle ambardan çekilmesi ile alacaklandırılır. Mamüllerin ambara alınması ve ambardan çekilmesi maliyet bedeliyle olmaktadır.

Satılan Mamüllerin Maliyeti Hesabına da giriş çıkış kayıtları, hesabın 152- Mamüller Hesabıyla karşılıklı çalışmasının doğal sonucu olarak, maliyet değeriyle olmaktadır.

Hesap, satılan mal türüne göre alt hesaplarda izlenebilir. Burada açılan alt hesaplar 152-Mamüller Hesabında görülen alt hesaplarla koşutluk gösterecektir. Böylece hangi maldan stokta ne kadar kaldığını 152-Mamüller Hesabının borcuna bakarak öğrenmemiz olanaklı olacaktır. Bir üretim işletmesinde hammadde, yarı mamul ve mamul stoku olmak üzere üç tür stok bulunmaktadır.

Üretim işletmeleri, sattığı malın satış kaydından başka satılan malın maliyetine ilişkin kaydı da yapacaktır.

100-	Kasa Hs.	xx
600-	Yurtiçi Satışlar Hs.	xx
391-	Hesaplanan KDV Hs.	xx
Mamul mal satışı		

620-	Satılan Mamüller Maliyeti Hs.	xx
152-	Mamüller Hs.	xx
Satılan malın maliyeti		

İşletmenin sattığı malın tamamı ya

da bir kısmının istenilen koşullara uymaması nedeniyle geri verilmesi durumunda; satış tutarı üzerinden 610- Satıştan İadeler Hesabının borcu karşılığında kasa, alıcılar, borç senetleri vb. ilgili hesap alacaklandırılır. Maliyet değeriyle satışı yapılan mamuller ise 152-Mamüller Hesabının borcu karşılığında 620-Satılan Mamüllerin Maliyeti Hesabı alacaklandırılarak maliyet değeriyle girişi yapılır.

Mamüllerin satışı maliyet bedeliyle yapıldığından 620-Satılan Mamüller Maliyeti Hesabının borcu ile 152-Mamüller Hesabının alacağının denkliği bozucu düzeltmeler dışında birbirine eşit olacağı açıktır.

621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-) Herhangi bir değişikliğe tabi olmadan satılmak amacıyla alınan ticari mallar ve benzeri kalemlerin maliyetinin izlendiği hesaptır.

Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı 153-Ticari Mallar Hesabının alacağına karşılık, bu hesabın borcuna yazılarak işlem görür.

153-Ticari Mallar Hesabı, işletmelerin herhangi bir değişikliğe tabi tutmadan satmak amacıyla aldıkları ticari malların izlendiği hesaptır. Hesap, satın alınan ticari malların maliyet bedeliyle borç, satılması ya da başka bir nedenle ambardan çekilmesiyle yine maliyet bedeliyle alacak yazılır.

Satın alınan ticari malın maliyet bedeline; malın faturadaki alış bedeli, işyerine değin yapılan taşıma gideri, ticari malın alışında yapılan komisyon

ödemeleri ve sigorta primleri ile ambalaj giderleri gibi giderler eklenir.

Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabının işleyişi 620-Satılan Mamüller Maliyeti Hesabının işleyişi ile benzerdir.

Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı, ticari malları herhangi bir değişikliğe tabi tutmadan alıp satan ticari işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Hesap, satılan mal türüne göre alt hesaplarda izlenebilir.

Ticaret işletmeleri, sattığı malın satış kaydından başka satılan malın maliyetine ilişkin kaydı da yapacaktır.

100- Kasa Hs.	xx
600-Yurtiçi Satışlar Hs.	xx
391-Hesaplanan KDV Hs.	xx

Ticari mal satışı

621- Satılan Tic.Mallar Maliyeti Hs.	xx
153-Ticari Mallar Hs.	xx

Satılan malın maliyeti

İşletmenin sattığı malın tamamı ya da bir kısmının istenilen koşullara uymaması nedeniyle geri verilmesi durumunda, 620-Satılan Mamüller Maliyeti Hesabının açıklamasında da belirttiğimiz gibi, maliyet kaydımız ters kayıtlı düzeltilir.

Yine ticari malların satışı da maliyet bedeliyle yapıldığından 621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabının da borcu ile 153-Ticari Mallar

Hesabının alacağı alış iade ve iskontoları gibi denkleği bozucu düzeltmeler dışında birbirine eşit olacaktır.

622- SATILAN HİZMET MALİYETİ (-) İşletmelerde üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Üretilen hizmetle ilgili giderler niteliklerine göre, eş zamanlı kayıt dizgesine tabi olan ve 7/A seçeneğini uygulayan hizmet işletmeleri 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesapları(x) alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır.

7/A seçeneğini uygulayan hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin gerçek tutarları 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenir. Dönem sonlarında da bu hesap 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Hizmet işletmelerinde tüm madde ve malzeme harcamaları ile ücret giderleri 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanır.

İşletmenin ürettiği hizmet için yaptığı gider kaydı aşağıdaki gibi olur

/ /		
740- Hizmet Üretim Maliyeti Hs. xx		
100-Kasa Hs.	xx	
102-Bankalar Hs.	xx	
381-Gider Tahakkukları Hs.	xx	
Gider gerçekleştirme		

Hizmet işletmelerinde hizmetin satış kaydından başka satılan hiz-

metin maliyetine ilişkin yansıtma kaydını da yapacaktır.

/ /		
740- Hizmet Üretim Maliyeti Hs. xx		
100-Kasa Hs.	xx	
102-Bankalar Hs.	xx	
381-Gider Tahakkukları Hs.	xx	
Gider gerçekleştirme		

Hizmet işletmelerinde hizmetin satış kaydından başka satılan hizmetin maliyetine ilişkin yansıtma kaydını da yapacaktır.

/ /		
100-Kasa Hs.	xx	
600-Yurtiçi Satışlar Hs.	xx	
391-Hesaplanan KDV Hs.	xx	
Hizmet satışı		

/ /		
622- Satılan Hizmet Maliyeti Hs. xx		
741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	xx	
Satılan hizmetin maliyeti		

Maliyet dönemi sonunda gider hesaplarının borç kalanları tutarı, yansıtma hesabının alacak tutarına eşit çıkar ve gider hesapları ile yansıtma hesabı birbiriyle karşılaştırılarak kapatılır.

/ /		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	xx	
740- Hizmet Üretim Maliyeti Hs. xx		
Hizmet giderinin kapatılması		

Doğal olarak, diğer satışların maliyeti hesaplarında yalnızca 7/A seçeneğine göre açıklamayla yetersinildiğinden bu hesabın açık-

(x) Yansıtma hesapları, ilgili oldukları gider hesaplarının alacak tarafını temsil eder. Yansıtma hesabı, gider hesaplarının borç kalanının net tutarını göstermek amacıyla kullanılır.

lamasında da aynı ölçü dikkate alınmıştır.

623- DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-) İşletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili diğer satış gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderlerin izlendiği hesaptır. Diğer bir deyimle bu hesapta 620, 621 ve 622 numaralı hesapları kapsamı dışında ve işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan gelirler için yapılan giderler izlenir.

Hesaplanan satışların maliyeti bu hesabın borcuna yazılır. Satışı yapılan madde türüne göre alt hesaplarda izlenebilir.

İşletme, satışını yaptığı malın satış kaydından başka satılan malın maliyetine ilişkin kaydı da yapacaktır.

100-Kasa Hs.	xx
121-Alacak Senetleri Hs.	xx
600-Yurtiçi Satışlar Hs.	xx
391-Hesaplanan KDV Hs.	xx
Ana faaliyet konusu kapsamındaki diğer satışlar	

623-Diğer Satışların Maliyeti Hs. xx	
152-Mamuller Hs.	xx
150-İlk Madde ve Malzeme Hs.	xx
151-Yarı Mamuller-Üretim Hs.	xx
153-Ticari Mallar Hs.	xx
157-Diğer Stoklar Hs.	xx

İşletmenin ana faaliyet konusu kapsamındaki diğer satışların maliyeti

İşletme ana faaliyetini sürdürürken işletmede bulundurulanan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi, henüz üretimi tamamlanmamış yarı mamüller, satışa hazır mallar ya da

satma amacıyla işletmeye alınan ticari malları normal satışları dışında (daha düşük değerle ya da üretim tamamlanmadan) satışını yapabilmektedir.

Hesabın temel amacına uygun olan ve 150, 151, 152 ve 153 numaralı stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınmayan ürün, artık, hurda, kırpıntı gibi bazı değerlerin satışı yapılabilmektedir. İşletmeler bu satışları 157- Diğer Stoklar Hesabında izlerler.

İşletmelerin bu değerleri kayıtlarında gerçek değerlerinden daha düşük bir değerle izlemeleri durumunda, vergi yasaları uyarınca stoklarını yıl sonunda değerlemeleri gerekir.

III-SONUÇ

Maliyet, işletmelerin mal ve hizmet üretiminde kullandığı değerlerden oluşur. İşletmelerde alış, üretim ve satış etkinliklerinin her birinde maliyetler türlü biçim ve evrelerde hesaplanmaktadır. İşletmeler karar alabilmek için satışını yaptığı mal ve hizmetlerin kendisine kaç malolduğunu bilmek ister.

Sanayi, ticaret ve hizmet işletmelerinin çalışma alanının büyüklüğüne ve çeşitliliğine göre, satışlarının maliyetinin izlenmesinde Tek Düzen Hesap Planında belirtilen Satışların Maliyeti Hesaplarının biri ya da tümü söz konusu işletmeler tarafından kullanılabilir.

Satışlarını aralıksız sayım yöntemine göre muhasebeleştiren işletmelerce kullanılan satışların maliyeti hesaplarıyla, Katma Değer Vergisi hesaplanmamaktadır.

Bilindiği üzere katma değer vergisi mal ve hizmetlerin üretiminden (ya da dışalımından) tüketimine değin herbir evrede yaratılan katma değer üzerinden alınan genel bir harcama vergisidir.

Satışlar üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu satışların girdilerine (alışlara) ilişkin katma değer vergisinin indirilerek kalan verginin Hazineye aktarılmasıyla katma değer vergisinin yapısında bulunan indirim düzeneği tamamlanmaktadır.

Diğer bir deyimle katma değer vergisi, bir işletmenin çevresiyle olan mal ve hizmet alış-satışında bulunması sonucunda kayıtlara girmektedir.

Öte yandan satışların maliyetinin bilinmesi işletmelerin pazar politikaları açısından da önemlidir. Çünkü satışların maliyeti işletmenin karlı çalışmasının bir göstergesi olan brüt satış karının hesaplanmasında bu önemli bir kalemdir.

Brüt satış karının tutar olarak art-

ması genel olarak işletme yararına yorumlansa bile brüt satış karının net satışlara oranı daha anlamlı bir ölçüdür. Oranın yükselme eğilimi içinde olması toplam satışlar içinde satılan malı (hizmetin) maliyetinin payının azaldığını gösterir. Oranın yükselmesi işletmenin yararına yorumlanırken, oranın düşmesi işletmenin zararına yorumlanır.

Ülkemizde 1.1.1994 yılı başından itibaren uygulamaya geçen Tek Düzen Hesap Planıyla işletmelerde rastlanılan değişik hesap adları, farklı kayıt uygulamaları ve farklı mali tabloların düzenlenmesi uygulamasına son verilerek ülke çapında birlik kurulmuştur (Ayrıca KİT ve SPK'nın tek düzen muhasebe uygulamaları da vardır).

Böylece bir işletmenin değerlendirilmesi ya da işletmeler arası değerlendirmelerde açıklık ve güven sağlandığından değerlendirme sonuçları anlam kazanmıştır. Yoksa Tek Düzen Hesap Planının olmayışı işletmenin kar ya da zararını etkilememektedir.

EK TABLO

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU (..... TL) x

Önceki Dönem Cari Dönem

ÜRETİM MALİYETİ

- A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- B- Direkt İşçilik Giderleri
- C- Genel Üretim Giderleri
- D- Yarı Mamul Kullanımı

1- Dönem Başı Stok (+)

2- Dönem Sonu Stok (-)

ÜRETİLEN MAMÜL MALİYETİ

- E- Mamul Stoklarında Değişim

1- Dönem Başı Stok (+)

2- Dönem Sonu Stok (-)

- I- SATILAN MAMÜL MALİYETİ

TİCARİ FAALİYET

- A- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku
- B- Dönem İçi Alışlar (+)
- C- Dönem Sonu Ticari Mallar (-)

- II- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

- III- SATILAN HİZMET MALİYETİ

SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)

- x İşletmeler, belirlenen büyüklüklerine göre bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akgüç, Öztin: Mali Tablolar Analizi, İstanbul Üniversitesi Yayın No. 3281, 6. Baskı, İstanbul 1985

Başağaç, Halil ve Diğerleri; Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Maliye Eski Gelirler Kontrolörleri Yardımlaşma ve Mali Eğitim Vakfı, Yayın No.3, İstanbul 1993

Çubuk, Adem; Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları, Alfa Basım Yayım Da-

ğıtım, Yayın No. 3, İstanbul 1994.

Durmuş, A.Hayri: Mali Tablolar Tahlili, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar ve Yardım Vakfı Yayınları No. 358-591, İstanbul 1981

Yazıcı, Mehmet; İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemi, İİTİA Nihad Sayar, Yayın ve Yardım Vakfı Sayı. 277, İstanbul.

T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.