

HİZMET İŞLETMELERİNDE STOK MALİYETİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Burcu YILDIZ (*) Ali YILDIZ (**)

1 - GİRİŞ

Serbest piyasa ekonomisi ve uluslararası şirketler ile globalleşen dünya pazarında işletmelerin rekabet edebilmeleri için maliyetlerini çok iyi bilmeleri ve kontrol altına almaları gerekmektedir. Günümüzün rekabet ortamında işletmelerin istedikleri şekilde fiyat belirleme olanakları kalmamıştır. Artık işletmeler piyasadaki rekabet doğrultusunda belirlenen fiyatlar üzerinden faaliyetlerini yürütmek zorundadırlar. Bu nedenle, kar marjını arttırmak isteyen hem üretim hem de hizmet işletmeleri için maliyetlerin kontrolü daha da önemli hale gelmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 274 ve 275'nci maddelerinde satın alınan ve üretilen malın maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirlenmiştir. Aynı Kanunun 262'nci maddesinde maliyet bedeli "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Bahsi geçen maddelerde satılan mal maliyetine girmesi gereken zorunlu unsurlarla mal maliyetine girmesi ihtiyari olup dönem giderlerine dâhil edilebilecek unsurlar açıkça belirtilmiştir.

Hizmet üretimi ise ekonomik hayatta mal üretimine nispeten daha az rastlanan bir ekonomik etkinliktir. Bir kısım hizmetler günlük olarak hazırlanıp sunulurken bir kısım hizmetler ise aylık hatta daha uzun sürelerde hazırlanıp sunulmaktadır. Mali tabloların üç aylık dönemler itibarıyla hazırlandığını göz önüne aldığımızda hizmet üretimi için yapılan giderlerin ve bu hizmetler karşılığında elde edilen gelirlerin nasıl bir işleme tabi tutulması gerektiği konusuna vergi yasalarında açıkça yer verilmemiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Değerleme başlıklı bölümünde hizmet üretim maliyeti ile ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bunun sonucu olarak tamamlanmamış olan bir hizmet için yapılan giderin hangi döneme ait kazancın tespitinde dikkate alınacağı, ayrıca bu tür giderlerin dönem sonlarında nasıl değerlendirileceği, gelecek

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmeni

yıllara nasıl taşınacağı konularında belirsizlikler vardır.

Bu çalışmamızda, öncelikle maliyeti oluşturan unsurlar ve tek düzen hesap planında yer alan maliyet hesapları konusunda kısaca bilgi verilerek Türkiye Muhasebe Standardı Hakkındaki 3 Sıra No'lu Tebliğde¹ yer alan düzenlemeler çerçevesinde, dönem sonu itibariyle tamamlanmamış hizmete ait maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusundaki değerlendirmelerimize yer verilecektir.

2- TEK DÜZEN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

Bir mal veya hizmete sahip olmak için, o mal veya hizmetin ortaya konulabilmesi için harcanan dolaylı ve dolaysız harcamaların toplamına maliyet denir. Maliyeti oluşturan unsurlardan bazıları şunlardır:

1- Hammadde: Mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerdir. Örneğin mobilya üretiminde kullanılan ahşap malzeme gibi.

2- Yardımcı Maddeler: Mamul (yapılmış) malzemelerin yapısında bulunsun veya bulunmasın üretim yapabilmek için kullanılan diğer maddelerdir. Örnek: pamukta kullanılan boya, , demir üretmek için kullanılan kömür yardımcı maddelerdir.

3- İşçilik: Üretimin gerçekleşmesi için insanların yaptıkları beden ve beyin faaliyetleri için ödenen ücretlere işçilik denir. Maliyet üzerinde iki çeşit işçilik bulunur.

a) Direkt işçilik: Malın üretimi için sarf edilen ücret ve üretim zamanının çarpımı ile bulunabilen işçiliktir.

b) Endirekt İşçilik: Üretilen mal üzerinde olmayan, işletme faaliyetlerinde ödenen ücretlerdir. Taşıma, temizlik, güvenlik ücretleri gibi.

4- Genel Giderler: İşletme faaliyetlerini devam edebilmesi için yapılan, aydınlatma, ısıtma, taşıma, haberleşme, kırtasiye, vb. için yapılan harcamalardır.

5- Amortismanlar: İşletmenin üretim yapabilmesi için birtakım makine araç ve gereçler kullanılır. Kullanılan bu araç gereçler zamanla yıpranır ve ekonomik ömürlerini tamamladıkları zaman kullanılamazlar. Bundan dolayı üretimin maliyetinde kaybolan bu sermaye için malın fiyatına eklenen miktara amortisman denir.

6- Bakım ve Onarım Giderleri: Üretimde kullanılan makine araç gereçlerin belirli sürelerde bakımları yapılır, zaman zaman da arızalanırlar bu masraflar maliyete eklenir.

7- Genel İşletme Giderleri: Üretilen malın üzerinde görülmeyen ancak işletmenin faaliyeti içinde yapılan giderlerdir. Kira ve sigorta giderleri gibi.

Yukarıda yazılı maliyete etki eden faktörler direkt ve indirekt giderler olarak sınıflandırılır. Direkt masrafların ürünün maliyetine ne kadar etki ettikleri hesaplamalarla belirlenir. Endirekt masraflar belli dönemlerde çeşitli maliyet dağıtım yöntemleri ve dağıtım anahtarları ile üretilen mal veya hizmetler üzerine bölüştürülerek eklenir.

Maliyet hesapları mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Maliyet hesaplarının gelir tablosu hesapları ile çok yakın ilişkisi vardır. Döneme ilişkin bütün faaliyetle ilgili giderler maliyet hesaplarında toplanacaktır. Faaliyetle ilgili olmayan giderler ise doğrudan gelir tablosu hesaplarına aktarılabilecektir.

¹ 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bilindiği gibi, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği² zorunlu olarak 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya girmiştir. Söz konusu tebliğde maliyet hesapları tek düzen hesap planında 7 nolu grupta yer almakta olup, 7/A ve 7/B şeklinde iki çeşide sahiptir. 7/A seçeneğinde maliyetler fonksiyon esasına göre izlenirken, 7/B seçeneğinde gider çeşitleri esasına göre izlenmektedir.

Söz konusu Tebliğde 7/A seçeneğine göre maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

70 Maliyeti Muhasebesi Bağlantı Hesapları

Bu grupta yer alan hesaplar genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıların kurulmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı:

Esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez. Dönem sonunda bu hesap "711-Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

720. Direkt İşçilik Giderleri Hesabı:

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.

730. Genel Üretim Giderleri Hesabı:

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu giderlerin; üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması ve çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması, gerekir. Dönem sonlarında "731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

740. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı:

Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı:

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış hizmet maliyetini oluşturan giderler, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı"nın borcuna kaydedilen tutarları bu hesabın alacağı karşılığı "622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"nın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap "740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı:

Üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarla-

² 26.12.1992 tarih ve mük.21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ma faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır. Dönem sonlarında bu hesap, “751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.

760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri:

Mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “761- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.

770. Genel Yönetim Giderleri Hesabı:

Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerin giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “ 771- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.

780. Finansman Giderleri Hesabı:

İşletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesaba borç kaydedilir.

3- DÖNEMSELLİK KAVRAMI ve TAHAKKUK ESASI

1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı;

“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.” şeklinde açıklanmıştır.

İşletmelerin sınırsız varsayılan ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve bu dönemler itibarıyla maliyet-kar analizlerinin yapılması, işletme varlığının ve değerinin hesaplanması, ekonomik ve mali durumunun değerlendirilmesi, pazar payı ve verimliliğinin analiz edilmesi amacıyla her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak değerlendirilmesi bu ilkenin özünü teşkil eder.³

Vergi uygulamalarında genel prensip gelirin gerçek ve safi miktarı üzerinden vergilendirilmesidir. Gelirin safi olması, gelirden o gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesinden sonra kalan tutarın vergilemede esas tutulması demektir. Kurumlar Vergisi Kanununun 6’ncı maddesinde de bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancının vergiye tabi olacağı belirtilmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 283’üncü maddesine göre gelecek hesap dönemine ait olduğu halde peşin olarak ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup henüz tahsil edilmemiş hâsılatlar aktif geçici hesaplarda mukayyet bedelleriyle izlenmelidir. Bu aynı zamanda muhasebenin ve verginin dönemsellik ilkesinin de bir gereğidir. Yine 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 287’nci maddesine göre gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler pasif geçici hesaplar da mukayyet değerleri üzerinden izlenmelidir. Aktif ve pasif geçici

³ AKYOL,M.Emin ve KÜÇÜK,Muzaffer,“Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar”, Yaklaşım Yayınları, Cilt:1, Ankara,2001

hesapların vergi uygulamalarında kullanılmasındaki amaç, her dönemin hasılat ve giderlerinin ait olduğu yıl hesaplarına kayıt edilmesi gereğidir.

Geliri gelecek dönemlerde tahakkuk edecek bir hizmetin maliyetini bu dönemi beklemeden gider kaydetmek dönemsellik ilkesi gereği mümkün değildir. Bu durum Kurumlar Vergisi Kanunun 6'ncı maddesinde tanımlanan safi kurum kazancı tanımına da ters düşmektedir. Giderin tahakkuk etmiş olması, dönemsellik ilkesinin göz ardı edilerek harcamanın yapıldığı dönemde gider kaydedilmesini gerektirmemektedir. Çünkü gelirler safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancı kavramı da giderlerin sadece gelirin ilgili bulunduğu dönemde indirilmesini gerektirmektedir.⁴

Kurumlar Vergisi Kanunun 6'ncı maddesinde hükme bağlanan safi kurum kazancı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 283 ve 287'nci maddelerinde hükme bağlanan aktif ve pasif geçici hesaplar birlikte değerlendirildiğinde, üretilmesi ve satılması belirli bir süre alan hizmetlerin üretim maliyetlerinin de söz konusu hizmetler satılınca ya kadar stok hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. Yine aynı şekilde hizmet tamamlanıp satılmadan avans olarak alınan paralar karşılığında da (fatura düzenlenmiş olsa bile) gelir kaydı yapılmaması gerekmektedir. Hizmet tamamlanmadan elde edilecek gelirler avans hükmünde olup bu kapsamda yapılacak tahsilatlar "340-Alınan Sipariş Avansları" veya "440-Alınan Sipariş Avansları" hesabında izlenmelidir.

4- HİZMET SUNAN İŞLETMELERDE STOK MALİYETİ

Stoklarla ilgili muhasebe işlemlerinde uygulama birliği sağlamak ve karışıklığa yol açan konuları aydınlatmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 31.12.2005'ten itibaren başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere 2 No.lu Stoklara İlişkin Muhasebe Standardı hakkında 3 No.lu Tebliği yayımlamıştır.

15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında 3 sıra nolu Tebliğin 8'nci paragrafında; "Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; paragraf 19'da anlatıldığı gibi işletmenin henüz geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar" düzenlemesi yer almaktadır.

"Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti" başlıklı 19'ncü paragrafında ise, hizmet işletmelerinde ortaya çıkan stok maliyeti aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tabloları gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan

⁴ Cemalettin Uçak, "Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2006, Sayı: 298

işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.”

Bu durumda mevcut uygulama ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması konusunda farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Uygulamada sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde stok söz konusu olup, diğer tamamlanmamış hizmetler için yapılan giderlerin hangi dönemde dikkate alınacağı ile ilgili açık bir hüküm bulunmamakta ve Tek Düzen Hesap Planında da bununla ilgili bir hesap öngörülmemektedir.

Mevcut sistemde, hizmet üretimi ile ilgili maliyetler “740-Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplanır. Dönem sonunda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmeleri dışındaki hizmet işletmelerinde stoklanabilir hizmet maliyeti söz konusu olmadığından, dönemsellik ilkesi dikkate alınmaksızın “741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabı aracılığı ile “622-Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır⁵.

TMS-2 Stoklar Standardı ise, hizmet üretim maliyetlerinin dönemsellik kavramına uygun olarak hasılatın gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda stoklanabileceğini öngörmektedir.⁶ Bu durumda, hizmet üretim maliyetleri, hasılatın gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, “15-Stoklar” hesap grubunda yer alan boş bir hesapta takip edilmelidir. Üretilen hizmetin yılsonuna kadar ya da geçici vergi dönemi sonunu kadar ifa olunmaması halinde oluşan hizmet üretim maliyetleri stok hesaplarında izlenmeli ve hizmet ifa olduğunda stok hesaplarında izlenen bu maliyetlerin sonuç hesaplarına aktarılması gerekmektedir. Bunun için hesap planında **“154-TAMAMLANMAYAN HİZMET MALİYETİ”** hesabı açılabilir. Böylece dönem sonunda henüz tamamlanmamış hizmetlere ait olan ve “740-Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında yer alan tutarlar, “741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabı aracılığıyla, “154-Tamamlanmayan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır.

Konuyu bir örnekle açıklayalım:

Yıldız A.Ş. sinema dekorasyon işi ile iştigal etmektedir. Yıldız A.Ş. 27 Ekim 2008 tarihinde 500 metre MDF suntaı KDV hariç 50.000,00YTL ye satın almıştır. Yıldız A.Ş. MDF suntanın tamamını dekorasyonunu üstlendiği sinemada kullanılmak üzere aynı tarihte sevk etmiştir. Yıldız A.Ş. dekorasyon işini 31.01.2009 tarihinde tamamlamış olup KDV hariç 80.000,00YTL karşılığı fatura düzenlemiştir.

Yıldız A.Ş.’nin yapması gereken muhasebe kayıtlarının aşağıdaki gibi olması gerekmektedir. (İşçilik gibi diğer giderler dikkate alınmamıştır.)

⁵ GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar ve BOYAR Ender, “TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, www.fatih.edu.tr

⁶ GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar ve BOYAR Ender, A.g.ç.

27.10.2008	
150 İlk Madde ve Malz. Hs.	50.000,00
191 İndirilecek KDV Hs.	9.000,00
102 Bankalar Hs.	59.000,00

Mal Alışı

27.10.2008	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	50.000,00
150 İlk Madde ve Malz.Hs.	50.000,00

Üretime Sevk

31.12.2008	
154 Tamamlanmayan Hizmet Maliyeti Hs.	50.000,00
741 Hizmet Ür.Mal.	
Yansıtma Hs.	50.000,00

Tamamlanmayan Hizmet Maliyetinin Stok Hesabına Alınması

31.12.2008	
741 Hizmet Ür.Mal.Yansıtma Hs.	50.000,00
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	50.000,00

31.01.2009	
102 Bankalar Hs.	94.400,00
600 Yurt İçi Satışlar Hs.	80.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs.	14.400,00

Satış Kaydı

31.01.2009	
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.	50.000,00
154 Tamamlanmayan Hiz. Mal. Hs.	50.000,00

Stok Hesabında Bekletilen Hizmet Maliyetinin Satış Nedeniyle Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması

Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere, dönem sonu itibariyle tamamlanmayan hizmete ait 50.000,00 YTL'lik maliyet sonuç hesaplarına aktarılmadan stok hesabına alınmıştır. Böylece muhasebenin dönemsellik kavramına uygun olarak, söz konusu maliyet hizmetin tamamlandığı 2009 yılı gelir tablosunda dikkate alınacaktır.

5- SONUÇ

Uygulamada yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleri dışındaki hizmet işletmeleri için hizmet üretimi ile ilgili bir stok maliyeti söz konusu değildir. Ancak, Türkiye Muhasebe Standartları-2 Stoklar Standardı ile stok maliyetleri hizmet işletmeleri için de tanımlanmış ve dönemsellik kavramına uygun olarak hasılatın gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda hizmet maliyetinin stoklanabileceği öngörülmüştür.

Önerimize göre, hizmet işletmeleri dönem sonu itibariyle tamamlanmayan işlere ait maliyetleri, "154-Tamamlanmayan Hizmet Maliyeti" hesabına aktararak varlıklaştırmalı, hizmet tamamlandığı dönemde de söz konusu hesabı "622-Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devrederek sonuç hesaplarına almalıdırlar. Böylece hem muhasebenin dönemsellik kavramına hem de TMS-2 Stoklar Standardına uygunluk sağlanmış olacaktır. Ayrıca işletmeler iş bazında maliyet-kar analizlerini de daha sağlıklı yapabileceklerdir.

KAYNAKÇA

- 1- AKDOĞAN, Nalan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara,2000
- 2- AKYOL,M.Emin ve KÜÇÜK,Muzaffer,"Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar", Yaklaşım Yayınları, Cilt:1, Ankara,2001
- 3- Cemalettin Uçak,"Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi", Vergi Dünyası Dergisi,Haziran 2006,Sayı:298
- 4- GÜNGÖRMÜŞ,Ali Haydar ve BOYAR Ender, "TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi", www.fatih.edu.tr
- 5- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, www.gib.gov.tr
- 7- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında 3 Sıra Nolu Tebliğ, www.tmsk.org.tr