



TMS/TRFS ve VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA HİZMET ÜREten İŞLETMELERDE MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ: PRODÜKSİYON İŞLETMELERİ UYGULAMASI

Hakkı FINDIK(*)

ÖZET

Finansal bilgi kullanıcıları, risk ve getirilerini göz önünde bulundurarak ekonomik açıdan karar almalarında temel bilgi kaynağı olan finansal tablolardan yararlanmaktadır. Uluslararası muhasebe/ finansal raporlama standartlarının ülkemizde TMS/TRFS adıyla uygulanmasıyla finansal tablolar, yatırımcılar ve işletme dışı diğer bilgi kullanıcılarına yönelik işletmenin finansal durum ve performansı hakkında anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olarak sunulması gerekmektedir. Ulusal düzenlemelerden vergi kanunları devletin vergi alacağı göz önünde tutularak hazırlanmaktadır. Bütün işletmelerde olduğu gibi hizmet üreten işletmelerin muhasebe uygulamaları da hem TMS/TRFS hem de vergi mevzuatı tarafından yönlendirilmektedir. Hizmet üreten işletmelerin faaliyetleri üretim ve tüketimin eşzamanlı olarak gerçekleşmesi ve stoklama yapılamaması nedeniyle ticaret ve mamul üreten işletmelerden farklılık göstermekte ve özellik arz etmektedir. Vergi mevzuatı ile TMS/TRFS'ler arasında hizmet üreten işletmelerde muhasebeleştirme, sunum ve değerlendirme farklılıkları çalışmamızda incelenmiştir.

Jel Kodu: M41- Muhasebe

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, Vergi Mevzuatı, Hizmet Stokları, Tamamlanma Yüzdesi.

ABSTRACT

Accounting Applications in Service Producing Enterprises in the Framework of TMS/TRFS and Tax Regulation: An Application of Production Enterprises

Financial information users benefit from financial tables which are main information source by

(*) Araş.Gör., Kırıkkale Üniversitesi, İİBF

considering risk and yields when they are to decide economically. With the application of international accounting/financial report standards in our country under the name of TMS/IFRS, financial tables which are presented about enterprise's financial situation and performance should be reliable, comparable and suitable to the needs of and for the investors and information users. Tax laws from national regulations are prepared by considering country's tax receivables. As in all enterprises, accounting applications of service producing enterprises are being lead by both TMS/IFRS and tax regulations. The activities of service producing enterprises are different from those of goods producing enterprises, because production and consumption are being realized concurrently and one cannot stockpile in service producing enterprises. In this study, I analyze accounting, presentation and valuation differences between tax regulation and TMS/IFRS in service producing enterprises.

Jel Code: M41 – Accounting

Keywords: Accounting Standards, Tax Legislation, Service Inventories, Percent Complete.

1- GİRİŞ

Hizmet sektörü, ulusal ekonomi içerisinde en fazla paya sahip olan sektördür. Hizmet üretiminde kullanılan gereksinimlerin maddi olmayan özellik içermesi, emek yoğun bir faaliyet olarak gerçekleşmesi ve üretimin depolanamaması bu sektörde yer alan işletmelerin ölçme ve değerlendirme işlemlerinde farklılık oluşturmaktadır.

Mevcut Tekdüzen Hesap Planı'nda hizmet üretimi ile ilgili maliyet hesapları içerisinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı, gelir tablosunda ise satışların maliyeti hesap grubunda 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı bulunmaktadır. İnşaat taahhüt işletmeleri haricinde hizmet üreten işletmelere has bir bilanço hesabı bulunmamaktadır.

TMS/IFRS'lerde ise hizmet stoku bilançoda tamamlanmamış hizmet maliyeti ve tamamlanmış hizmet maliyeti olarak dönem sonunda raporlanması yeni bir uygulama olacaktır. Aynı şekilde üretilen hizmetlerin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak satış hasılatı ile satış maliyetinin eşleştirme kuralına göre gelir tablosunda sunulması TMS/IFRS'lerle birlikte uygulanacaktır. Vergi mevzuatında ise hizmet üretimi ile ilgili spesifik bir bilgi bulunmamaktadır.

2- HİZMET İŞLETMELERİ ve ÖZELLİKLERİ

Hizmet, fiziksel bir varlık içermeyen ve insanların ihtiyaçlarına yönelik sunulan faaliyetlerdir. Hizmet kavramının tanımlanması hususunda evrensel bir görüş birliğine varmak güçtür. Çünkü, hizmet olarak kabul edilen faaliyetlerin içerikleri birbirine benzememekte ve heterojen bir yapıda bulunmaktadır.¹

2.1- Hizmet Kavramı ve Özellikleri

Hizmet, bazı dokunulmaz unsurlara sahip, bazıları müşterileri ile ilişki içinde olan ve sahipliğin transferi ile sonuçlanmayan bir faaliyettir.²

¹ Kabataş Yaşar ve Pamukçu Ayşe, "TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 48, 2010, s. 191.

² Adrian Payne, The Essence of Services Marketing, Prentice-Hall, New York, 1993, s. 6. Aktaran: Neşe Songür, "Hizmet İşletmelerinin Üretim ve Pazarlama Fonksiyonları Açısından Sınıflandırılması", Gazi Üniversitesi, Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, Makale No: 78, s. 90.

Hizmetlerin kendine özgü yapısı şu şekilde sıralanabilir:³

- Hizmetler fiziksel ürünler veya fiziksel unsurların boyutları anlamında ölçülemez.
- Hizmetin üretimi, sunumu ve tüketimi ayna anda gerçekleşir, stoklanamaz.
- Hizmetler tektik edilemez ve incelenemez.
- Hizmet sunulmadan kalitenin ölçülmesi ve değerlendirilmesi mümkün değildir.
- Hizmetlerin yaşam süresi yoktur. Ancak, hizmetlerin oluşturulması ve sunulma süreleri vardır.
- Hizmetlerin zaman boyutu ön plandadır. Belirli bir zaman aralığında gerçekleşir.
- Hizmetler, insan davranışı ile yönlendirilen bir performanstır.
- Hizmetler ekonomi içerisinde talebe göre sunulur.

Hizmetin sunulmasında üretici ile tüketici için bizzat içerisinde yer alır. Hizmet tekrar satılamaz. Hizmet soyut bir özelliğe sahiptir, depolanamadığından taşınmaz ve kullanılmazsa kaybolur. Hizmetlerin sunumunda insan davranışlarının etkisi büyüktür. Hizmet üretimi heterojen yapıdadır.

Hizmetler dayanıksızdır. Dayanıksızlık, hizmetlerin stoklanamaması, saklanamaması, iade edilmemesi ve yeniden satılamaması manasındadır. Hizmet işletmelerinin niteliği gereği belirli bir zaman diliminde kullanılamayan bu kapasite daha sonra kullanılmak veya satılmak için tutulamaz.⁴

2.2- Hizmet İşletmelerinin Sınıflandırılması

Hizmet sektörünün ekonomiler içerisindeki boyutu ve önemine karşılık, hizmetin tanımı, özellikleri ve sınıflandırması üzerinde henüz bir görüş birliği bulunmamaktadır.

Hizmet işletmeleri aşağıdaki başlıklar altında sınıflandırılabilir:⁵

- Ulaştırma hizmetleri (hava, kara, vb)
- Haberleşme hizmetleri (telefon, internet, vb)
- Dağıtım hizmetleri (kargo, posta, vb)
- Kamu hizmetleri (savunma, belediye hizmetleri, vb)
- Finans hizmetleri (bankalar, aracı kurumlar, vb)
- Emlak hizmetleri
- Turizm hizmetleri (oteller, restoranlar, vb)
- Medya hizmetleri (TV, radyo)
- Sağlık hizmetleri (hastaneler, tıbbi laboratuvarlar, vb)
- Kişisel hizmetler (berberler, vb)
- Mesleki uzmanlık hizmetleri (avukatlar, mali müşavirler, vb)
- Tamir ve bakım hizmetleri (araba tamircileri, vb)
- Eğitim hizmetleri (okullar, kreşler, vb)

Konaklama, sağlık, havayolları, inşaat, banka gibi hizmet işletmelerinde hizmetin sunulabilmesi için stok önemli bir maliyet kalemi olarak bulunur. Telekomünikasyon, eğitim gibi hizmet işletmelerinde ise hizmet sunumu için stok bulundurma ihtiyacı duyulmamaktadır.⁶

³ Sayım Ferhat ve Aydın Volkan, "Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistemik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri ile Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Nisan, 2011, Sayı: 29, s. 246.

⁴ ÖZGÜVEN Nihan, "Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti ve Ulaştırmak Sektörü Üzerinde Bir Uygulama", Ege Akademik Bakış, 2008, s. 654.

⁵ Sayım ve Aydın, a.g.m., s. 248.

⁶ Ekergül Vedat, "TMS 2 Stoklar ve Uygulaması", Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Ed. SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Salim ve ÖZTÜRK Bünyamin), Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, Ankara, s. 113.

3- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ, SATIŞ HASILATI ve DÖNEM SONU DEĞERLEME

Hizmet üreten işletmeler, faaliyetlerini yerine getirirken malzeme, işçilik ve diğer giderlerin yapılmasına gereksinim duyarlar. Malzeme tedariki, işçilik giderleri ve üretim için gerekli diğer giderlerin ölçüm ve değerlemesi VUK ve TMS/TFRS'de farklılık göstermektedir.

3.1- VUK'a Göre Hizmet Üretim Maliyeti ve Dönem Sonu Değerleme

Ulusal düzenlemelerden olan ve işletmelerin muhasebe uygulamalarını etkileyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), devletin vergi odaklı olarak belirlediği kuralları içermektedir. VUK'un *üçüncü kitabında* değerlendirme konusu ele alınmış ve 8 adet değerlendirme ölçüğü tanımlanmıştır.

VUK'ta hizmet üretim maliyeti ile ilgili bir düzenleme yer almamakla birlikte, emtia ile ilgili olarak açıklanan hususlar hizmet üretim maliyetinde de uygulanabilmektedir. Hizmet üretiminde kullanılan malzemeler VUK'un 274. maddesine göre maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maliyet bedeli de VUK'un 262. maddesinde "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. *İlk madde ve malzeme aktive alınincaya kadar stok ile ilgili faiz giderleri, vade farkları, kur farkları ve komisyon giderleri stok maliyetine dahil edilir.* Söz konusu stok aktive alındıktan sonra ortaya çıkan kur farkı, vade farkı, komisyon ve faiz giderlerinin ise stok maliyetine eklenmesi ve dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi mükellefin tercihine bırakılmıştır.

Gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin yıllık olma ilkesi, gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda kurum kazancının bir hesap döneminin *içinde hesaplanacağı belirtilmiş olmasına rağmen hizmet üretimi ile ilgili vergi mevzuatında ayrıntılı bir bilgi mevcut değildir.* Mallarla aynı nitelikte olduğu için hizmet üretiminde de değerlendirme ölçüsünün "maliyet bedeli" olması gerektiği düşünülebilir.⁷

VUK'un 275. maddesinde imal edilen emtianın maliyetini, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel üretim giderleri, genel yönetim giderlerinden düşen pay (isteğe bağlı) ve piyasa ambalajı olarak sunumu zorunlu olan mamullerde ambalaj bedelinin oluşturacağı açıklanmıştır.

3.1.1- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Mamul veya hizmetin üretilmesi için kullanılan ilk madde ve malzemeler, satın alınarak, ithal edilerek veya işletme içinde imal edilerek iktisap edilmiş olabilir. Bu giderlerin, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetine eklenecek değerinin hesaplanmasında da yine "maliyet bedeli" esas olacaktır. Finansman giderleri, üretilen mamullerin bir maliyet unsuru olarak görülmesinde VUK'un 262. maddesindeki maliyet bedeli tanımında yer alan "müteferri (ilişkin) tüm giderler" ifadesine bağlı olarak *üretim maliyetine dâhil edilebilmektedir.*⁸

Vergi mevzuatının temel kıstası, stokların maliyet bedellerinin gerçek (fiili) durumlarını en doğru, gerçeğe en yakın şekilde gösteren stok değerlendirme yöntemini kullanmasıdır. Vergi kanunları belirli varsayımlara dayanan ve fiili durumu yansıtmayan stok değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasına imkân vermemektedir.⁹

⁷ Kabataş ve Pamukçu, a.g.m., s. 193.

⁸ Kartal Ali, "Genel Üretim Maliyetleri", Maliyet Muhasebesi (Ed. BANAR Kerim), Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1524, Açık Öğretim Fakültesi Yayın No: 808, 2003, Eskişehir, s. 78.

⁹ Bünyamin Öztürk ve Gülay Öğredik, Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara SMMM Odası Yayın No: 55, 2007, Ankara, s. 66.

Üretime gönderilen hammaddenin değerlendirilmesinde çeşitli yöntemler uygulanır. Bu yöntemlerden herhangi birini uygulamada mali mevzuat açısından bir sınırlama yoktur. Zira, VUK maliyetin istenilen şekilde ve yöntemlerle hesap edilebileceğini kabul etmiştir. Bu yöntemler;¹⁰

- Gerçek Maliyet Yöntemi,
- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO),
- Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO) (01.01.2004'te 5024 sayılı yasa ile kullanımı yasaklanmıştır).
- Ortalama Değer Yöntemi (Basit ortalama, Tartılı-ağırlıklı- ortalama, hareketli ortalama)
- Standart Maliyet Yöntemi

3.1.2- Mamule İsabet Eden İşçilik

Üretimle ilgili direkt ve endirekt işçilik giderleri üretilen mamul ve hizmetin maliyetine ilave edilir. Brüt ücretler, yasal vergi ve diğer yükümlülükler, işveren hisseleri ve işveren işsizlik sigortaları gibi yapılan giderlerden üretimle ilgili olan kısımları üretilen stokların maliyetinin tespitinde dikkate alınır.

3.1.3- Genel İmal Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel üretim giderleri, yalnız bir mamul veya hizmetin üretiminde kullanılan bölüm ile ilgiliyse, sadece o bölümdeki üretim miktarına bölünmek suretiyle, birden fazla mamul veya hizmet üretiminde kullanılan bölümlerle ilgili olmaları halindeyse belirli dağıtım anahtarları kullanmak suretiyle, üretilen mamul ve hizmetin maliyetine yüklenirler.¹¹ Bu giderler; endirekt malzeme, endirekt işçilik, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, amortisman giderleri, kira giderleri, vergi, resim, harç gibi çeşitli ve birbiriyle ilintisiz giderlerin toplamından oluşur. VUK, tam maliyeti benimsediğinden genel üretim giderleri sabit ve değişken ayrımı yapılmaksızın maliyet taşıyıcılara (yarı mamul, mamul, satılan mamul maliyeti, satılan hizmet maliyeti) tamamı yüklenir.

3.1.4- Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel yönetim giderleri, işletmenin üretim birimleri ile ilgili olmayan birimlerin giderleri, bu bölümlere ait kira, aydınlatma, ısıtma, sigorta, kırtasiye giderleri ve benzeri nitelikteki giderlerdir.¹²

Genel yönetim giderlerinden ve finansman giderlerinden mamule pay vermek zorunlu olmamakla birlikte, dileyen işletmeler (vergi planlaması kapsamında da olabilir) pay verebilirler. Ancak bu noktada, "seçimde bütünlük" tartışması unutulmamalıdır. Bu konuda tercih yapılması halinde tüm genel idare giderlerinin mamullere dağıtılması görüşünü benimseyenler de bulunmaktadır.¹³

3.1.5- Ambalaj Malzemesi Bedeli

Ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunluluk gösteren mamullerin ambalaj malzeme bedeli VUK'a göre üretim maliyeti içerisinde gösterilmelidir. Böyle bir zorunluluk bulunmayan mamullerde ise ambalaj malzeme bedelinin üretim maliyetine eklenme zorunluluğu yoktur. Hizmet pazarlamasında

¹⁰ Çetiner Ertuğrul, Maliyet Muhasebesi, Tutibay Yayıncılık, 1995, Ankara, s. 55.

¹¹ Yıldız A. Murat, Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, Ankara SMMM Odası Yayınları, 2012, Ankara, s. 53.

¹² Yıldız, a.g.e., s. 54.

¹³ Öztürk ve Öğredik, a.g.e., s. 58.

hizmetlerin dokunulamayan, stoklanamayan ve üretim ile tüketimin eş zamanlı gerçekleşmesi gibi özellikleri gereği ambalaj malzemesine ihtiyaç duyulmamaktadır.

3.1.6- Vergi Mevzuatında Dönem Sonu Değerleme

Dönem sonunda vergi mevzuatında hizmet üretimi ile ilgili sunum ve değerlemeye ilişkin bir husus yer almamaktadır. Dönemsellik kavramına göre, döneme ait gelir ve giderin karşılaştırılması esas alınır. Maliyetlerin sonuç hesaplarına yansıtılmadığı durumlarda aktifleştirilmesi gerekir. Esas olarak maliyetler, faydası tükendikçe gidere dönüşür ve sonuç hesaplarında gösterilir. Mevcut sistemde, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt ve onarım işletmeleri dışındaki hizmet işletmeleri için, hizmet üretimi ile ilgili bir stok maliyeti bulunmamaktadır. Hizmet işletmelerinde stoklama işleminin bulunmaması kendi içinde bir tezat oluşturmaktadır. THP hizmet işletmeleri için dönemsellik kavramı dikkate alınmadığından, bu ihtiyacı karşılayacak bir hesap bulunmamaktadır.¹⁴

Tekdüzen Hesap Planı'na göre dönem içerisinde yapılan hizmet üretimi ile ilgili giderler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında takip edilir. Hizmet üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında takip edilmekte ve buradan üretim hesabına aktarılmaktadır. Hizmet üretimi dönem sonunda tamamlanmamışsa ilgili giderler toplamı 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabında raporlanır. Dönem sonunda gelir söz konusu değilse işletme gelir tablosunda zarar olarak dönem sonucunu gösterir. Gelir tahakkuk ettiği dönemde 600 Yurt İçi Satışlar hesabında hasılat olarak muhasebeleştirilir ve o yıla ait giderler de 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabından yansıtılarak 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabında muhasebeleştirilir.

3.2- TMS/TFRS'ye Göre Hizmet Üretim Maliyeti ve Satış Hasılatı

Hizmet üreten işletmelerde hizmet üretim maliyeti "TMS: 2 - Stoklar" standardı ve hasılat ise "TMS: 18 - Hasılat" standardında açıklanmıştır.

3.2.1- Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan standartlar Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından birebir çevirisi yapılarak Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) olarak 39 adet TMS ve 12 adet TFRS yayınlanmıştır. 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş, TMSK yetki ve görevlerini KGK'ya devretmiştir.

KOBİ TFRS, Tam Set TMS/TFRS'lerden bağımsız olarak hazırlanan ancak tam set referans alınarak hazırlandığı için genel olarak tam set ile benzer özellikte olan ve 35 bölümden oluşan tek bir standarttır. Hizmet üretimi ile ilgili Tamset TMS/TFRS ile KOBİ TFRS paralel hükümler içermektedir.

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama standartlarının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte işletmeler muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada mevcut uygulamadan bazı değişikliklerle karşılaşacaktır. Hizmet üreten işletmeler hizmet stokları başlığı ile stoklar hesap grubunda yeni bir stok kalemi sunacaklardır. Hizmet sunumundan hasılat elde edildiği takdirde ise gelir tablosunda gelir ve gider karşılaştırması yapılacaktır.

¹⁴ Güngörmüş Ali Haydar ve Boyar Ender, "TMS – 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran, 2008, Sayı: 322, s. 6.

3.2.2- TMS 2 Stoklar Standardında Hizmet Üretim Maliyeti

“TMS: 2 - Stoklar” standardı ticaret işletmelerinde ticari mallar, mamul üreten işletmelerde ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamullerin stoklara alınması, dönem sonu değerlemesi ve elden çıkarılmasında yapılacak muhasebeleştirmeleri açıklamaktadır. Hizmet üreten işletmelere ilişkin üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler stok kalemleri arasında sayılmıştır. Bu standart hem ticaret işletmeleri hem de mamul ve hizmet üreten işletmeleri kapsayacak şekilde stok maliyetleri konusunda işletmeleri sunum ve değerlendirme açısından bilgilendirmektedir.

“TMS: 2 Stoklar” standardında hizmet işletmelerinde ortaya çıkan stok maliyetleri aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“Verilen hizmetlerle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan 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.”¹⁵

Standart, hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmet maliyetinin de gelir tablosuna yansıtılmaması gereğinden hareketle, hizmet maliyetlerinin stoklanması gerektiğini ifade etmektedir.¹⁶

“TMS: 2 - Stoklar” standardında stok kapsamına hizmet işletmelerinde işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyeti de sayılmıştır.¹⁷ Henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan giderlerin izlenmesinde **154 “Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”**, üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde ise **155 “Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”** kullanılabilir.¹⁸

Buna göre; 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanan giderler, dönem sonlarında hizmet henüz tamamlanmamışsa 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı aracılığı ile **“154 “Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”**na borç kaydı yapılarak muhasebeleştirilir. Hesabın işleyişi ise; bu hesaba alınan maliyet, hizmet daha sonra tamamlandığında bu hesaba alacak, 622 Satılan Hizmet Maliyetleri hesabına borç kaydı yapılır. Hizmet tamamlandıktan sonra gelirle eşleşmesinin gelecekte gerçekleşecek olması durumunda ise maliyet bu hesabın alacağı karşılığında 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabına aktarılır. **“155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”** ise; üretimi tamamlanmış ancak henüz gelir unsurunu doğuran olay (çekimi tamamlanmış ancak henüz satılmamış veya gösterime girmemiş bir televizyon programı gibi) gerçekleşmemiş hizmetler için katlanılan maliyetlerin izlenmesinde kullanılır.

¹⁵ TMS: 2 - Stoklar Standardı, Md. 19.

¹⁶ Karakaya Mevlüt, **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Geliştirilmiş 3. Baskı, 2007, Ankara, s. 125.

¹⁷ Selvi Yakup, 2008, “TMS 2 Stoklar”, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, (Ed. Volkan Demir), 2. Baskı, İSMMMO Yayınları, Yayın No:99, İstanbul, s. 69.

¹⁸ Akdoğan Nalan ve Sevilengül Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, 2007, Ankara, s. 182, 184.

Hizmet maliyetinin aktifleştirilebilmesi için maliyetinin güvenilir ölçümü, gelecekte ekonomik faydanın muhtemel olması ve işletmenin kontrolünde olması gereklidir. "TMS 2: Stoklar" standardında hizmet işletmesi stoklarının yarı mamul olarak tanımlanarak kamuoyuna sunulabileceği açıklanmıştır.

"TMS: 2 - Stoklar" standardı, uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarının ruhuna uygun olarak muhasebenin temel kavramlarından "dönemsellik kavramı"nı ön plana çıkarmaktadır. Hizmet üretim maliyetlerinin, hizmet sunumundan hasılat olarak gelir tablosunda raporlama olmadığı takdirde gider olarak yansıtılamayacağı belirtilmekte, bu durumda stoklanabilir maliyet olarak finansal durum tablosunda (bilanço) gösterilmesini istemektedir. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri gibi hizmet üretimi ile ilgili olmayan giderlerin de dönem gideri olarak raporlanması öngörülmüştür.¹⁹

3.2.3- TMS 18 Hasılat Standardında Hizmetlerin Sunumu

Üretilen hizmetin müşterisi belirli ise, aktifleştirme yapmadan önce "TMS: 18 - Hasılat" standardı da göz önünde tutulmalıdır.²⁰ Hizmet sunumu, üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir.²¹ Hizmet satışında, hizmetin gerçekleştirilebilmesi için katlanılan maliyet ve giderler ölçüldükten sonra, "eşleştirme" ve "dönemsellik" kavramlarına uygun olarak muhasebeleştirme yapılmalıdır. Yapılan hizmet katlanılan maliyetle eşleştirilmeli ve hizmet tamamlandıkça "tamamlanma yüzdesi"ne göre gelir olarak raporlanmalıdır.²²

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebildiği takdirde hasılat işlemi dönem sonunda tamamlama düzeyi dikkate alınarak finansal tablolarda gösterilir. Güvenilir ölçümün varlığı; hasılat tutarı güvenilir olarak ölçülebilmesi, işletmeye ekonomik fayda girişi muhtemel olması, tamamlanma düzeyi güvenilir olarak ölçülebilmesi ve işlem için katlanılan maliyetler ile tamamlama maliyetleri güvenilir olarak ölçülebilmesi halinde oluşur.²³

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:²⁴

- (a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- (b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- (c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı.

Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz.

"TMS: 18 - Hasılat" standardında hizmet sunumu ile ilgili özellikli bilgiler şu şekilde açıklanmıştır:

- Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir

¹⁹ Güngörmüş ve Boyar, a.g.m., s. 2.

²⁰ Karapınar Aydın, "TMS: 2 Stoklar", **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, 2008, Ankara, s. 58.

²¹ TMS: 18 – Hasılat Standardı, Md. 4.

²² Ganite Kurt, "TMS 18 Hasılat", **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması** (Ed. Sağlam Necdet, Şengel Salim ve Öztürk Bünyamin), Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, Ankara, s. 562.

²³ TMS: 18 – Hasılat Standardı, Md. 20.

²⁴ TMS: 18 – Hasılat Standardı, Md. 24.

yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır.

- Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.

- İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir.

- Kamuoyuna sunum ve açıklamalarda dönem içinde muhasebeleştirilen hasılat sınıfı içerisinde hizmet sunumları finansal tablolarda gösterilir.

4- PRODÜKSİYON İŞLETMESİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

Uygulama 1: Güven Prodüksiyon A.Ş. 13 bölümden oluşan bir dizi çekimi için bir TV kanalıyla anlaşmıştır. 2012 ve 2013 yıllarında çekimi yapılacak dizi ile ilgili katlanılan maliyetler yıllar itibarıyla aşağıdaki gibidir:

MALİYET	2012 YILI	2013 YILI
Personel Giderleri	375.000,00	430.000,00
Malzeme Giderleri	225.000,00	342.000,00
Amortisman Giderleri	75.000,00	51.000,00
Genel Yönetim Giderleri	61.500,00	93.000,00
Satış Giderleri	28.000,00	15.000,00
Toplam	764.500,00	931.000,00

QWTV ile yapılan anlaşma neticesinde 2.000.000 TL aşağıdaki gibi tahsil edilmiştir:

2011 Yılı: Ekim ayı 600.000 TL, Aralık ayı 200.000 TL

2012 Yılı: Mart ayı 700.000 TL, ve Mayıs ayı 500.000 TL

THP ve VERGİ MEVZUATINA GÖRE HAZIRLANAN MALİ TABLOLAR

2012 YILI GELİR TABLOSU (TL)		2013 YILI GELİR TABLOSU (TL)	
Satışlar	-	Satışlar	2.000.000
Satılan Hizmet Maliyeti	(675.000)	Satılan Hizmet Maliyeti	(823.000)
Faaliyet Giderleri	(89.500)	Faaliyet Giderleri	(108.000)
Zarar	(764.500)	Kar	1.069.000
31.12.2011 TARİHLİ BİLANÇO (TL)		31.12. 2012 TARİHLİ BİLANÇO (TL)	
Bankalar (Aktif)	800.000	Bankalar (Aktif)	2.000.000
Alınan Sipariş Avansları (Pasif)	800.000	Dönem Karı (Pasif)	1.069.000
Dönem Zararı (Pasif)	(764.500)	Geçmiş Yıl Zararı (Pasif)	(764.500)

TMS/TFRS'YE GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLAR

2012 YILI GELİR TABLOSU (TL)		2013 YILI GELİR TABLOSU (TL)	
Satışlar	900.000 ²⁵	Satışlar	1.100.000 ²⁶
Satılan Hizmet Maliyeti	(675.000)	Satılan Hizmet Maliyeti	(823.000)
Faaliyet Giderleri	(89.500)	Faaliyet Giderleri	(108.000)
Kar	135.500	Kar	169.000 TL
31.12.2011 TARİHLİ BİLANÇO (TL)		31.12. 2012 TARİHLİ BİLANÇO (TL)	
Bankalar (Aktif)	800.000	Bankalar (Aktif)	2.000.000
Alıcılar (Aktif)	100.000	Dönem Karı (Pasif)	169.000
Dönem Karı (Pasif)	135.500	Geçmiş Yıl Karı (Pasif)	135.500

VERGİ MEVZUATI ile TMS/TFRS ARASINDA KAR/ZARAR FARKLILIĞI

	2012 YILI K/Z	2013 YILI K/Z	TOPLAM
VERGİ MEVZUATI	(764.500)	1.069.000	304.500 TL
TMS/TFRS	135.500	169.000	304.500 TL

Muhasebe uygulamalarını etkileyen vergi mevzuatı ve TMS/TFRS'ler arasında 2012 ve 2013 yılı kar/zararı farklı olarak hesaplanmıştır. Hizmet üretim ve sunumunun tamamlandığı toplam süreç dikkate alındığında hem vergi mevzuatı hem de TMS/TFRS'lerde kar rakamı 304.500 TL olarak belirlenmiştir.

Uygulama 2: Gün Prodüksiyon A.Ş. 11 bölümden oluşan bir belgesel çekimi yapmaktadır. 2012 ve 2013 yıllarında çekimi yapılan belgesel ile ilgili katlanılan maliyetler yıllar itibarıyla aşağıdaki gibidir:

MALİYET	2012 YILI	2013 YILI
Personel Giderleri	105.000,00	182.000,00
Malzeme Giderleri	85.000,00	98.000,00
Amortisman Giderleri	25.000,00	42.000,00
Genel Yönetim Giderleri	18.000,00	13.000,00
Satış Giderleri	4.000,00	22.000,00
Toplam	237.000,00	357.000,00

30.03.2013'de belgesel çekimi tamamlanmıştır. 15.04.2013'de XTV ile yapılan anlaşma sonucu yayın haklarının tamamı kanala 750.000 TL karşılığı devredilmiştir.

²⁵ Tamamlanma Yüzdesi: Katlanılan Maliyet / Toplam Maliyet

2012 Yılı Tamamlanma Yüzdesi : 675.000 / 1.498.000 = % 45

2012 Yılı Gerçekleşen Hasılat: 2.000.000 x 0,45 = 900.000 TL

²⁶ 2013 Yılı Gerçekleşen Hasılat: Toplam Hasılat (2.000.000) – 2011 Yılı Hasılatı (900.000) = 1.100.000 TL veya

2013 Yılı Tamamlanma Yüzdesi : 823.000 / 1.498.000 = % 55.

2013 Yılı Gerçekleşen Hasılat: 2.000.000 x 0,55 = 1.100.000

THP ve VERGİ MEVZUATINA GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLAR

2012 YILI GELİR TABLOSU (TL)		2013 YILI GELİR TABLOSU (TL)	
Satışlar	-	Satışlar	750.000
Satılan Hizmet Maliyeti	(215.000)	Satılan Hizmet Maliyeti	(322.000)
Faaliyet Giderleri	(22.000)	Faaliyet Giderleri	(35.000)
Zarar	(237.000)	Kar	393.000 TL
31.12.2011 TARİHLİ BİLANÇO (TL)		31.12. 2012 TARİHLİ BİLANÇO (TL)	
Dönem Zararı (Pasif)	(237.000)	Bankalar (Aktif)	750.000
		Dönem Karı (Pasif)	393.000
		Geçmiş Yıl Karı (Pasif)	(237.000)

TMS/TFRS'YE GÖRE MUHASEBE KAYITLARI

2012 Yılı	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	215.000
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.	4.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	18.000
İLGİLİ HESAPLAR	237.000
31.12.2012	
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MAL.	215.000
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.	4.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	18.000
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANS.	215.000
761 PAZARLAMA S.DAĞ.GİD.YANS.	4.000
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS.	18.000
31.12.2012	
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANS.	215.000
761 PAZARLAMA S.DAĞ.GİD.YANS.	4.000
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS.	18.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	215.000
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.	4.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	18.000
2013 Yılı	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	322.000
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.	22.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	13.000
İLGİLİ HESAPLAR	357.000

30.03.2013	
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MAL.	537.000
741 HİZMET ÜR.MAL.YANS.	322.000
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZ.MAL.	215.000
15.04.2013	
102 BANKALAR	750.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	750.000
15.04.2013	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	537.000
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MAL.	537.000
31.12.2013	
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.	22.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	13.000
761 PAZARLAMA S.DAĞ.GİD.YANS.	22.000
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS.	13.000
31.12.2012	
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANS.	322.000
761 PAZARLAMA S.DAĞ.GİD.YANS.	22.000
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS.	13.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	322.000
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.	22.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	13.000

Yukarıdaki muhasebe kayıtları sonunda 2012 ve 2013 yılı finansal raporlama TMS/TFRS'ye göre aşağıdaki gibi sunulacaktır.

TMS/TFRS'YE GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLAR

2012 YILI GELİR TABLOSU (TL)		2013 YILI GELİR TABLOSU (TL)	
Satışlar	-	Satışlar	750.000
Satılan Hizmet Maliyeti	-	Satılan Hizmet Maliyeti	(537.000)
Faaliyet Giderleri	(22.000)	Faaliyet Giderleri	(35.000)
Zarar	(22.000)	Kar	178.000 TL
31.12.2011 TARİHLİ BİLANÇO (TL)		31.12. 2012 TARİHLİ BİLANÇO (TL)	
Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti (Aktif)	215.000	Bankalar (Aktif)	750.000
Dönem Zararı (Pasif)	(22.000)	Dönem Karı (Pasif)	178.000
		Geçmiş Yıl Zararı (Pasif)	(22.000)

Muhasebe standartlarına göre belirlenen kar/zarar tutarı ile dönemsellik kavramına uygun hareket edilmekte ve işletmenin yıllar itibarıyla performansı hakkında bilgi sağlanmaktadır.

Muhasebe standartları ile vergi mevzuatının kar/zarar tespiti karşılaştırmalı olarak aşağıda gösterilmiştir:

	2012 YILI K/Z	2013 YILI K/Z	TOPLAM
VERGİ MEVZUATI	(237.000)	393.000	156.000 TL
TMS/TFRS	(22.000)	178.000	156.000 TL

5- SONUÇ

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı, gelir ve giderlerin muhasebeleştirme esasını "tahakkuk esası" olarak belirlemiştir. Hizmet üretimi, özü gereği üretimi ve tüketimi aynı anda olmasına rağmen birden fazla yılı ilgilendiren durumlarda muhasebeleştirme ve finansal raporlamada VUK ile TMS/TFRS arasında farklılıklar bulunmaktadır.

VUK'ta hizmet üretimi, stoklanması ve satışı ile ilgili özel bir bilgi mevcut değildir. TMS/TFRS ise, hizmet üreten işletmelerde birden fazla yıla yaygın faaliyetlerinde hasılat olarak gelir tablosunda bir gelir yer almıyorsa katlandığı maliyetleri bilançoda raporlamalarını istemektedir. Üretim maliyeti, hizmet üretimi tamamlanmamış ise "tamamlanmamış hizmet stoku", tamamlanmış ise "tamamlanmış hizmet stoku" olarak bilançoda raporlanacaktır. Aynı zamanda ilgili hizmet stoklarından satışı yapılan kısım ise "tamamlanma düzeyi" dikkate alınarak gelir tablosunda gelir - gider eşleştirmesi dikkate alınarak finansal raporlama yapılacaktır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Nalan ve SEVİLENGÜL Orhan (2007), **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara.
- ÇETİNER Ertuğrul (1995), **Maliyet Muhasebesi**, Tutibay Yayıncılık, Ankara.
- EKERGİL Vedat (2007), "TMS 2 Stoklar ve Uygulaması", **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması** (Ed. SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Salim ve ÖZTÜRK Bünyamin), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 71 – 149.
- GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar ve BOYAR Ender (2008), "TMS – 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran, Sayı: 322.
- KABATAŞ Yaşar ve PAMUKÇU Ayşe (2010), "TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 48, s. 191 – 199.
- KARAKAYA Mevlüt (2007), **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Geliştirilmiş 3. Baskı, Ankara.
- KARAPINAR Aydın (2008), "TMS: 2 Stoklar", **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, s. 49 – 71.
- KARTAL Ali (2003), "Genel Üretim Maliyetleri", **Maliyet Muhasebesi** (Ed. BANAR Kerim), Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1524, Açık öğretim Fakültesi Yayın No: 808, Eskişehir, s. 71 -95.
- KURT Ganite (2007), "TMS 18 Hasılat", **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması** (Ed. SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Salim ve ÖZTÜRK Bünyamin), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 553 – 590.

- ÖZGÜVEN Nihan (2008), “Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama”, **Ege Akademik Bakış**, s. 651 – 682.
- ÖZTÜRK Bünyamin ve ÖĞREDİK Gülay (2007) **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara SMMM Odası Yayın No: 55, Ankara.
- PAYNE Adrian (1993), *The Essence of Services Marketing*, Prentice-Hall, New York. **Aktaran:** SONGÜR Neşe, “Hizmet İşletmelerinin Üretim ve Pazarlama Fonksiyonları Açısından Sınıflandırılması”, Gazi Üniversitesi, Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, Makale No: 78, s. 87 – 99.
- SAYIM Ferhat ve AYDIN Volkan (2011), “Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistemik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri ile Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Nisan, Sayı: 29, s. 245 – 262.
- SELVİ Yakup, 2008, “TMS 2 Stoklar”, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, (Ed. Volkan Demir), 2. Baskı, İSMMMO Yayınları, Yayın No:99, İstanbul, s. 67 – 84.
- TMS 2 Stoklar Standardı, www.kgk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.01.2013)
- TMS 18 Hasılat Standardı, www.kgk.gov.tr, (Erişim Tarihi : 29.01.2013)
- Vergi Usul Kanunu
- YILDIZ A. Murat (2012), **Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu**, Ankara SMMM Odası Yayınları, Ankara.