

## HİZMET MALİYETLERİNİN STOKLAR HESAP GRUBUNDA AKTİFLEŞTİRİLMESİ VE SAĞLIK İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ

Ramazan YANIK<sup>(\*)</sup>

**Özet:** Hizmet işletmelerinin bir örneği olan sağlık işletmelerinde üretilen hizmetler, dönem sonu itibarıyla tamamlanmamış olabilmektedir. TMS 2 Stoklar standardı bu hizmetlere ilişkin maliyetlerin, hizmetin sonucunda oluşan gelirler net tutarı ile ölçülememesinden bir stok hesabında aktifleştirilmesini mümkün kılmaktadır. Aktifleştirilen bu maliyetler hizmetin tamamlanması durumunda sonuç hesaplarına aktarılır ve hizmet maliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelirlerle aynı dönemde kaydedilmiş olur. Ancak bu durumda, önceki döneme ait olan giderler ve gelirler ait oldukları dönemde kaydedilmemiş olacaktır. Bu çalışmada tek düzen muhasebe sisteminde gelirlerin, giderlerin birlikte ve gerçekleştikleri dönemde kaydedilmesine yönelik bir öneri ortaya konulmaktadır.

**Anahtar Kelimeler :** TMS 2, hizmet maliyeti, sağlık işletmeleri

### CAPITALISATION of SERVICE COSTS in INVENTORIES ACCOUNT GROUP and A SAMPLE of HEALTH SERVICE ORGANIZATIONS

**Abstract:** Services provided by health care organizations, which are example of service organizations, might not be completed at the end of the period. Since incomes resulting from services cannot be evaluated, the Turkish Accounting Standards-2 Inventories enable to activate this service costs in a stock account. These activated costs are transferred to final accounts and recorded at the same period with the incomes arising from service costs. However, in this case, the incomes and expenses belonging to previous periods would not be recorded in their own periods. This study put forward a suggestion to record incomes and expenses in a uniform accounting system together and within the period that are occurred.

**Key Words:** IAS 2, service cost, healthcare organizations

### I. Giriş

Uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırma çalışmaları neticesinde ortaya konan Türkiye Muhasebe Standartları, işletmelere Tek düzen muhasebe sistemine nispeten çeşitli esneklikler kazandırmıştır. Bununla birlikte genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanması da Türkiye muhasebe standartları aracılığıyla olanaklı hale gelmektedir.

Hizmet işletmelerinde, hizmetler niteliği gereği depolanamazlar ve stok niteliği taşımazlar. Hizmetler oluşturulurken katlanılan her türlü maliyetler maliyet hesaplarında biriktirilir. Dönem sonunda bu maliyetlerin tümü doğrudan sonuç hesaplarına aktararak maliyet hesapları kapatılmış olur. Bu durum hizmete ilişkin maliyetlerin dönem sonu itibarıyla dönemsellik ilkesine uygun olarak kaydedilmesine olanak sağlarken, gelir tablosu ilkelerinden her dönemin

<sup>(\*)</sup> Yrd.Doç.Dr., Atatürk Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

gelirleri bu gelirleri elde etmek için katlanılan maliyetlerle karşılaştırılır ifadesine uygunluk arz etmemektedir.

TMS 2 Stoklar standardının hizmet maliyetlerinin tamamlanmış kısmının stoklar grubunda aktifleştirilmesine ilişkin düzenlemesi bu çalışmada ele alınacak, sağlık işletmelerinde hizmet maliyetlerine ilişkin TMS 2 uyarınca yapılması gereken muhasebe kayıtları sonuçlarıyla irdelenecektir. TMS 2'nin uygulamasına Tek Düzen Muhasebe Sistemi açısından alternatif bir uygulama da ayrıca ele alınacaktır. Bu alternatif durum, gider ve gelir hesaplarının dönem ayırıcı hesaplar aracılığı ile bilançoda yer almasıdır.

## **II. Hizmet Maliyetlerinin Niteliği ve Sağlık İşletmelerinde Hizmet Maliyeti Çeşitleri**

Hizmet maliyetleri, hizmetlerin üretilmesi ya da ortaya konulması amacıyla katlanılan her türlü ödeme ve harcama biçiminde oluşmuş maliyetlerin faydası tükenmiş halidir. (TMSK,2008: 270)

Üretim işletmelerinde Tek düzen muhasebe sistemi esas alınarak maliyetler gider çeşidine (7/B) ve işletme fonksiyonlarına (7/A) göre kaydedilir. Hizmet işletmelerinde oluşan ilk madde malzeme, işçilik ve genel hizmet maliyetlerin tümü ise 740 Hizmet üretim maliyetleri hesabına kaydedilir. Böylece ortaya çıkan tüm hizmet maliyetleri tek bir hesapta kaydedilmiş olmaktadır.

Sağlık işletmelerinde ilk madde ve malzeme giderleri; ilaç, tıbbi sarf ve tıbbi olmayan sarf malzemelerinin kullanılmasından kaynaklanan maliyetlerden oluşmaktadır. Bu tür malzemelerin hastanın tedavisinde kullanılan kısmının rahatlıkla ölçülebilme ve maliyetinin anlamlı olma şartı göz önünde bulundurulmalıdır. İşçilik giderleri tıbbi hizmetin sunulmasında yer alan doktor, hemşire, sağlık personeli ve hizmet üretim yeri personeli gibi kişilere ödenen ücretlerden meydana gelmektedir. Genel hizmet üretim giderleri ise elektrik, su, doğalgaz, güvenlik hizmetleri gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler; kira ve eğitim gibi çeşitli giderler; amortisman ve tükenme payları, vergi-resim-harçlar ve yardımcı hizmet üretim yerlerinden aktarılan gider paylarından oluşmaktadır.

Bir hizmet işletmesi türü olan sağlık işletmelerinde maliyetlerin işletme fonksiyonları esas alınarak 7/A seçeneği kaydedilmesi durumunda giderler fonksiyon esasına göre büyük defterlerde, gider çeşitleri ve gider yerleri yardımcı hesaplarda kaydedilir. 7/B seçeneği esas alınarak gider çeşitlerine göre maliyetlerin kaydedilmesi durumunda gider çeşitleri büyük defterlerde kaydedilir, dönem sonunda gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlara yüklenip, 798 Gider çeşitleri yansıtma aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına ve 799 Üretim maliyeti hesabına aktarılır. (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 197)

### III. Sağlık İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyeti Unsuru Olarak Stoklar ve Muhasebeleştirilmesi

Stoklar üretimde kullanılmak üzere satın alın ilk madde ve malzemeler , maliyet dönemi içindeki üretim giderlerinin toplamını ifade eden yarı mamuller, üretim sürecinde satılmak üzere tamamlanmış olan mamuller ile herhangi bir üretim sürecine dahil edilmeksizin satışı yapılacak olan ticari mallardan oluşur. (Sevilengül, 2011:291-295)

Sağlık işletmelerinde kullanılacak örnek bir hesap planının hizmet üretiminde kullanılacak stokları içeren kısmı aşağıdaki gibidir: (<http://huseyinust.com/konu-ozel-hastane-hesap-plan.html>)

150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI
150.0000	Hastane
150.0000.01	Kırtasiye Stokları
150.0000.02	Yakacak Stokları
150.0000.03	Akaryakıt Yağ Stokları
150.0000.04	Yiyecek Malzemeleri Stokları
150.0000.05	Özel Malzeme Stokları
150.0000.06	Tekstil Malzeme Stokları
150.0000.07	İlaç Stokları
150.0000.08	İnşaat Malzeme Stokları
150.0000.09	Hırdavat Malzeme Stokları
150.0000.10	Tıbbi Malzeme Stokları
150.0000.10.01	Röntgen Film Stokları
150.0000.10.02	Laboratuar Sarf Malzemeleri
150.0000.10.03	Tıbbi Gaz Stokları
150.0000.11	Temizlik Malzemesi Stokları
150.0000.12	Diğer İşletme Malzeme Stokları
151	YARI MAMULLER – ÜRETİM HESABI
152	MAMULLER HESABI

#### A. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Sağlık Hizmet Maliyetlerinin Kaydedilmesi

Tek düzen muhasebe sistemine göre sağlık hizmetinin maliyetini oluşturan her bir unsur 740 Hizmet Üretim maliyetleri hesabının borçlu kısmına kaydedilir. Dönem sonunda 740 Hizmet Üretim maliyetleri hesabında biriken tutarlar 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı aracılığıyla 622 Satılan hizmetin maliyeti hesabına aktararak sonuç hesaplarına kaydedilmiş olur. Bu şekilde sonuç hesaplarına aktarılma işlemi ilgili maliyet karşılığında elde edilecek olan gelirin tahsil ya da tahakkukunu göz ardı etmektedir.

Hizmet üretiminde tüketilen stokları kaydetmek üzere, yardımcı hesap seviyesinde örnek bir hesap planının 740 hizmet üretim maliyetleri için

kullanılabilecek ilgili kısmı aşağıda yer almaktadır:  
(<http://huseyinust.com/konu-ozel-hastane-hesap-plani.html>)

74	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI
740.0000	Hastane
740.0000.01	Kırtasiye Giderleri
740.0000.02	Yakacak Alım Giderleri
740.0000.03	Akaryakıt Yağ Giderleri
740.0000.04	Yiyecek Malzemesi Alım Giderleri
740.0000.05	Özel Malzeme Giderleri
740.0000.06	Tekstil Malzeme Giderleri
740.0000.07	İlaç Giderleri
740.0000.08	İnşaat Malzemesi Giderleri
740.0000.09	Hırdavat Giderleri
740.0000.10	Tıbbi Malzeme Giderleri
740.0000.10.01	Röntgen Film Giderleri
740.0000.10.02	Laboratuar Sarf Malzeme Giderleri
740.0000.10.03	Tıbbi Gaz Giderleri
740.0000.11	Temizlik Malzemesi Giderleri
740.0000.12	Diğer Tüketim Malzemesi Giderleri

Stokların kullanılması sonucunda meydana gelen hizmetler nitelikleri gereği depolanamazlar ve stok hesaplarında gösterilemezler. Bu nedenle henüz geliri oluşmamış bu tür maliyetlerin doğrudan sonuç hesaplarına alınması dönemsellik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir.

Sağlık hizmetlerinin Tek düzen Muhasebe sistemine göre kaydedilmesi, dönem sonunda yansıtma hesapları aracılığı ile sonuç hesaplarına alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. Hizmet maliyetinin bütünlüğü düşünülerek muhasebe kaydına stoklar haricinde oluşan maliyetler de göz önünde bulundurulmuştur.

...../...../...	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	*****
İLGİLİ HESAPLAR	*****
Gider Çeşidi (Borçlu)	
0. İlk madde ve malzeme giderleri	
740.0000.07 İlaç giderleri	
740.0000.10.01 Röntgen film giderleri	
740.0000.10.02 Laboratuvar sarf malzemesi giderleri	
01. İşçi ücret ve Giderleri	
740.0000.13 Cerrah Ücret ve giderleri	
740.0000.14 Hemşire ücret ve giderleri	
02. Memur ücret ve giderleri	
740.0000.15 Yönetici ücret ve giderleri	
03. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	
740.0000.16 Elektrik kullanım bedelleri	
740.0000.17 Doğalgaz kullanım bedelleri	
04. Çeşitli giderler	
740.0000.18 Kira giderleri	
06. Amortisman ve tükenme payları	
740.0000.20 Makine ve teçhizatlar amortisman payı	
Gider yeri (Borçlu)	
0000. 02 Genel Cerrahi Kliniği	

Dönem sonunda 740 Hizmet üretim maliyeti hesabında biriken tutarlar 741 Hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı aracılığıyla sonuç hesaplarına alınırlar. Bu durumda sağlık hizmetine ait dönem sonuna kadar tüketilmiş olan maliyetler gider olarak sonuç hesaplarına aktarılmış olur.

31/12/...	
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	*****  *****

*B. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Sağlık Hizmet Maliyetlerinin Dönem Sonunda Aktifleştirilmesi*

TMS 2 stoklar standardı henüz gelir olarak kaydedilemeyen hizmet üretim maliyetlerinin dönem sonunda gider olarak ta kaydedilmemesi, bunun yerine dönem sonuna kadar gerçekleşen ve 740 Hizmet üretim maliyetleri hesabında biriken tutarların Stoklar hesap grubunda tanımlanacak bir hesap aracılığıyla aktifleştirilmesine olanak sağlamaktadır. (Koçyiğit; 2011;74)

Hizmet maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi, gelecekte ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması, işletmenin kontrolünde olması şartlarına bağlıdır. (Örten, Kaval ve Karapınar; 2011; 49)

TMS 2 stoklar standardının konu ile ilgili maddesi stok kavramını sadece ticari mal, mamul ya da ilk madde ve malzeme şeklindeki kalemleri değil henüz bir hâsılat ile eşleştirilecek aşamaya gelmemiş hizmet maliyetlerini de kapsar duruma getirmiştir. (Aslanertik; 2012; )

TMS 2 md.19’da yer alan “verilen hizmetlerle ilgili hasılâtın 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” ifadesi stoklar hesabına aktarılabilecek giderlerin sınırını ortaya koymaktadır.

TMS 2 stoklar standardı esas alınarak, hizmet üretim maliyetlerinin henüz bir gelirle eşleştirilecek duruma gelmeyecek kısmının stoklar hesap grubunda yer almasına ilişkin Akdoğan ve Sevilengül’ ün önerisi 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı ve 155 Tamamlanmış Hizmet Üretim maliyetleri hesaplarının kullanımı şeklindedir.

Bu hesapların kullanılması durumunda 740 Hizmet üretim maliyetleri hesabında biriken tutarlar dönem sonunda 741 Hizmet üretim maliyetleri yansıtma hesabı aracılığıyla tamamlanmamış hizmetler için 154 Tamamlanmamış hizmet üretim maliyetleri hesabının borcunda aktifleştirilir. Tamamlanmış fakat sonraki dönemlerde gelir elde edilecek olması durumunda bu hesaptan 155 Tamamlanmış hizmet üretim maliyetleri hesabının borçlu kısmına aktarılır. Giderlerin gelirlere eşleştirilebileceği durumda bu hesaplar

622 Satılan hizmetin maliyeti hesabına aktarılarak kapatılır. (Özerhan ve Yanık, 2010; 147) Hesapların dönem sonundaki işleyişine ilişkin örnek bir kayıt aşağıda görülmektedir:

Henüz tamamlanmamış hizmetler için dönem sonuna kadar biriken maliyetler yansıtma hesabı aracılığıyla 154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim maliyeti hesabına aktarılır.

31/12/...	
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	*****
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	*****

Hizmete ilişkin gelirin tahsil edilebilir duruma gelmesi halinde 154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim maliyeti hesabı 622 Satılan hizmetin maliyeti hesabına aktarılarak kapatılır.

31/12/...	
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ	*****
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	*****

Dönem sonunda tamamlanmış olmasına rağmen geliri ilerleyen dönemde tahsile dileyebilecek halde olan hizmet üretim maliyetleri birikimi ise 155 Tamamlanmış hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılır.

31/12/...	
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	*****
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	*****

İlerleyen dönemde gelir tahsil edilecek hale geldiğinde bu hesaptaki tutar sonuç hesaplarına aktarılarak kapatılır.

31/12/...	
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ	*****
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	*****

#### IV. Sağlık İşletmelerinde Hizmet Üretim maliyetlerinin TDMS ve TMS 2'ye Göre Kaydedilmesi Üzerine Bir Değerlendirme

Tek düzen muhasebe sisteminde hizmet üretim maliyetlerin dönem sonunda 622 satılan hizmet maliyetleri hesabına aktarılması, maliyete ilişkin gelirin aynı dönemde kaydedilmemesi nedeniyle dönemsellik ilkesinin tam anlamıyla uygulanmasına olanak vermemektedir.

Benzer bir durum, TMS 2 Stoklar standardına göre 740 Hizmet Üretim maliyetleri hesabının Stoklar hesap grubunda aktifleştirilmesi uygulamasında da söz konusudur. Zira stoklar hesap grubunda aktifleştirilen tutarlar, sonuç hesaplarında değil bilanço hesaplarında sunulmaktadır. Bu şekilde kayıt yapılması giderlerin ve gelirlerin gerçekleştiği dönemde kaydedilmesi gereğini içeren dönemsellik ilkesiyle bir diğer açıdan çelişki oluşturmaktadır.

Giderlerin ve gelirlerin gerçekleştiği dönemlerde ve birlikte kaydedilmesini olanaklı kılan dönem ayırıcı hesaplar, çelişkiyi giderecek bir unsur olarak değerlendirilebilir. Böylece dönem sonuna kadar gerçekleşmiş fakat tahsili ilerleyen dönemlerde yapılacak olan gelirler 181 Gelir tahakkukları hesabında aktifleştirilirken, 600 Yurt İçi satışlar hesabında da sonuç hesaplarına alınmış olacaktır. 600 Yurt içi satışlar hesabına kaydedilecek tutarlar için ortalama kâr oranını içeren bir endeks kullanımı önerilebilir. Durumu bir örnek üzerinde ifade edecek olursak;

Sağlık işletmesinin A hastasına ilişkin dönem sonuna kadar katlandığı maliyetler toplamı 12.200 TL ve ortalama kâr oranı % 15 olarak ele alınacak olsun.

Dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

31/12/...		
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ	12.200	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		12.200



31/12/...		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	14.030	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		14.030
31/12/...		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	14.030	
YANSITMA HESABI		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		14.030

#### V. Sonuç

Dönemsellik ilkesi, bir faaliyet dönemi içerisinde gerçekleşen gelirlerin ve giderlerin ortaya çıktıkları dönemde kaydedilmesini ve birbirleriyle karşılaştırılarak aynı dönemde faaliyet sonuçlarının belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu nedenle bir dönemin gelir ya da giderinin bir başka dönemde kayıt altına alınması ya da aynı maliyete ait gelirlerin ilgili dönemde kaydedilmemesi dönemsellik ilkesine aykırıdır. Sağlık işletmelerinde dönem sonunda henüz tamamlanmamış hizmetlerin Tek düzen muhasebe sistemine göre ya da TMS 2 Stoklar standardı uyarınca kaydedilmesi dönemsellik ilkesine aykırı durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu aykırılıkların giderilmesi için dönem ayırıcı hesaplardan biri olan Gelir tahakkukları hesabının dönem sonunda kullanılması yönünde bir ortaya konulan çalışma önerisi dikkate alınabilecek niteliktedir.

#### Kaynaklar

- Akdoğan Nalan, Sevilengül O. (2007) *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi*, 2007, Ankara
- Arslanertek Banu, Yapan A. (2012), “TMS 2 Stoklar Standardı Hükümlerinin Türk Vergi Usul Kanunu Hükümleri ile Karşılaştırılması”, [www.muhasebtr.com](http://www.muhasebtr.com); Erişim tarihi: 15.03.2013
- Coşkun Ali, Güngörmüş A. (2009) “Özel Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi” Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Çil Koçyiğit Seyhan , (2011) “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 3, Sayı:1, ss. 69-88.
- IAS 2, <http://www.iasplus.com/en/standards/ias2>, erişim tarihi: 15.02.2013

- Örten Remzi.,Kaval,H. ve Karapınar, A. (2011). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*, Gazi Kitabevi, 5.Baskı, Ankara
- Özerhan Yıldız, Yanık, S. (2010) *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Türmob Yayınları, No: 377, Ankara
- Sevilengül Orhan. (2011) *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 16.Baskı, Ankara.
- TMSK. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS Türkiye Muhasebe Standartları TFRS*, TMSK Yayınları, No:3, Ankara
- <http://huseyinust.com/konu-ozel-hastane-hesap-plani.html>, Erişim tarihi: 15.12.2012