

38

Yrd. Doç. Dr.  
Yaşar Kabataş

39

Öğr. Gör. Dr.  
Ayşe Pamukçu

# TMS – 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yrd. Doç. Dr. Yaşar KABATAŞ

Marmara Üniv., Sosyal Bilimler MYO

Öğr. Gör. Dr. Ayşe PAMUKÇU

Marmara Üniv., İİBF., İşletme Bölümü

## Özet

Hizmet üretimi niteliği gereği mamul üretiminden farklılıklar arz etmektedir. Bir veya birden fazla dönemli ilgilendiren hizmet üretiminin farklılığı muhasebe uygulamalarına da yansımaktadır. Türkiye’de uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hizmet üretimine özgü hesaplar oluşturulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları, hizmetin tamamlanmadığı dönemlerde hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre daha farklı bir yaklaşım benimsemiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Hizmet Üretim Maliyeti, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standardı – 2.

**Jel Sınıflaması:** M40, M41.

## Abstract (TAS – 2 Accounting of The Service Costs Under The Scope of The Stock Standard)

Service production as of its nature shows differences from goods production. The difference of the production of service production related to one or more periods is also reflected in the accounting applications. The Uniform Accounting Standards applied in Turkey has adopted a different approach than the Uniform Accounting System in the accounting of the service production costs during the periods where the service is not completed.

**Key Words:** Service Production Cost, Uniform Accounting System, Turkish Accounting Standard – 2.

**Jel Classification:** M40, M41.

## 1. Giriş

Hizmet kavramının tanımlanması konusunda evrensel bir görüş birliği oluşturmak zordur. Bunun en önemli sebebi "hizmet" olarak kabul edilen faaliyetlerin içeriğinin birbirinden farklı olmasıdır.

Hizmetin ana özelliği insanla iç içe olmasıdır. Hizmet üretiminin birinci dereceden muhatabı insandır. Hizmet üretimini mamul üretiminden ayıran en önemli özelliği bu insan merkezli faaliyettir. Bu anlamda hizmetin özelliklerini üç başlık altında özetlemek mümkündür.

- Hizmetin Alıcısıyla Doğrudan Temas Kurulur: Hizmet işletmesi, satış süreci içerisinde müşterileri ile doğrudan temas halindedir. Hizmet işletmelerinde satışların büyük bir kısmı müşteri ile yüz yüze görüşerek yapılmaktadır. Üretim işletmelerinde çoğu zaman nihai tüketici ürünü kimin ürettiğini bile bilmezken, hizmet sektöründe böyle bir durum söz konusu değildir.

- Hizmet (Ürün) Siparişe Dayalı Olarak Üretilir: Hizmetler belli bir sözleşmeye dayanarak sipariş edilir. Sözleşmede belirtilen sürede gerekli koşulların gerçekleşmesi durumunda hizmetin üretimi tamamlanır. Hizmetin sunulması ile satış işlemi gerçekleşmiş olur.

- Hizmet (Ürün) Fiziksel Değildir: Hizmet satışına konu olan ürün (hizmet) fiziksel değildir. Hizmet yerine getirilirken birçok malzeme kullanılabilir ama bunlar verilen hizmetin yerine getirilmesi için gerekli olan yardımcı araçlardır. Asıl ürün hizmetin kendisidir.

Bu açıklamalar kapsamında hizmet, "bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcı/alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi" şeklinde tanımlanabilir<sup>1</sup>.

## 2. Hizmet Üretim Maliyetlerinin Kapsamı

Hizmet sektöründe satın alınan unsur, bir nesnenin veya sistemin bizzat kendisi değil onun gördüğü işlemdir<sup>2</sup>. Hizmet

sektöründe faaliyet gösteren işletme türleri şu ana başlıklar altında toplanabilir;

- Ulaştırma hizmetleri (hava, kara, v.b.),
- Haberleşme hizmetleri (telefon, internet, v.b.),
- Dağıtım hizmetleri (kargo, posta, v.b.),
- Kamu hizmetleri (savunma, belediye hizmetleri, v.b.),
- Finans hizmetleri (bankalar, aracı kurumlar, v.b.),
- Emlak hizmetleri,
- Turizm hizmetleri (oteller, restoranlar, v.b.),
- Medya hizmetleri (TV, radyo),
- Sağlık hizmetleri (hastaneler, tıbbi laboratuvarlar, v.b.),
- Kişisel hizmetler (berberler, v.b.),
- Mesleki uzmanlık hizmetleri (avukatlar, mali müşavirler, v.b.),
- Tamir ve bakım hizmetleri (araba tamircileri, v.b.),
- Eğitim hizmetleri (okullar, kreşler, v.b.)<sup>3</sup>.

Hizmet üretimi ekonomik hayatta önemi gün geçtikçe artan bir etkinliktir. Bir kısım hizmetler (otel, finansman, muhasebe, danışmanlık, eğitim gibi) günlük ya da aylık periyotlarla hazırlanıp, sunulurken diğer hizmetlerin hazırlanması ve teslimi daha uzun süreler alabilmektedir. Mimari ve mühendislik projelerinin hazırlanması, toplantı ve kongrelerin organizasyonu, yazılım ve sistem entegrasyonu, avukatlık hizmetlerinin bir kısmı daha uzun süreli hazırlık ve çalışma gerektir-

<sup>1</sup> EKERGİL Vedat; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.112.

<sup>2</sup> ASLAN Hanefi, Hizmet Ekonomisi , (Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s. 34.

<sup>3</sup> KURTULUŞ Türk, "Hizmet İşletmelerinde Etkin Maliyet Tespiti ve Bir Uygulama Örneği", **Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 18-19.

mektedir. Örneğin, kongre organizasyonları için bir-iki yıllık sürelerle ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu süreler içinde, sponsorların ve katılımcıların bulunması, kayıt işlemleri, kongre merkezlerinin ayarlanması, otel ve ulaşım ihtiyaçlarının planlanması ve giderilmesi, basım ve tanıtım işlemleri aylarca sürebilmektedir. Bu süre içerisinde yapılan giderlerin ve yine bu süreden önce ya da sonra elde edilen gelirlerin nasıl işleme tabi tutulması gerektiği açıkça belirlenmemiştir<sup>4</sup>.

### 2.1. Vergi Usul Kanununda Hizmet Üretim Maliyetlerinin Kapsamı

Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde, üretilen hizmetin maliyeti, üretim işletmelerine göre farklılıklar gösterir. Üretim işletmelerinde, üretimi tamamlanan mamuller, önce stoklanır. Daha sonra satılan kısmın maliyeti, stoklardan çıkartılarak, satılan mamul maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilir<sup>5</sup>.

V.U.K.'un 274. maddesi ile "satın alınan malın", 275. maddesi ile de "üretilen malın" maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirlenmiştir. Aynı kanunun 262. maddesi maliyet bedelini "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin bilumum giderlerin toplamını ifade eder." biçiminde tanımlamıştır<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> UÇAK Cemalettin, "Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi", Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, s.1. [http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms18/hizmet\\_isletmelerindekazancintespitiveyariuretilmişhizmetlerindenonemsonudegerlemesi.doc](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms18/hizmet_isletmelerindekazancintespitiveyariuretilmişhizmetlerindenonemsonudegerlemesi.doc)

<sup>5</sup> ÇETİNER Ertuğrul, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002 s. 243

<sup>6</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

Buna karşılık üretilen hizmetlerin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği açık olarak Kanunda bulunmamaktadır. Mallarla aynı nitelikte olduğu için hizmet üretiminde de değerlendirme ölçüsünün "maliyet bedeli" olması gerektiği düşünülebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri arasında bu konuda bir yasal ifade bulunmaması uygulamada bazı güçlükler yaratmaktadır.

### 2.2. TMS – 2 Stoklar Standardında Hizmet Üretim Maliyetinin Kapsamı

Türkiye Muhasebe Standartları'nda 2 nolu standart stoklara ilişkindir. Standartın 6. maddesi "Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkları" da stok terimi kapsamına almıştır. 37. madde ile de "hizmet işletmesi stoklarının yarı mamul olarak tanımlanabileceği" söylenmiştir.

Hizmet sunumu, üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içermektedir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir<sup>7</sup>.

TMS – 2 Stoklar Standardının 19. paragrafında hizmet işletmelerinde ortaya çıkan stok maliyetleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır<sup>8</sup>:

*"Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır."*

<sup>7</sup> GÖKÇEN Gürbüz, ATAMAN Başak, ÇAKICI Cemal; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 175.

<sup>8</sup> TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Yayın No:2,

Ankara, 2007, s. 342

*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 giderler, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez."*

Hizmet işletmelerinde stok maliyetlerinin tanımlandığı bu paragraftaki hükümler dikkate alınarak şu tespitler yapılabilir:

- Standart, muhasebe standartlarının özüne uygun olarak, dönemsellik kavramını ön plana çıkarmaktadır.
- Standart, hizmet üretim maliyetlerinin, gider olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabilir maliyet olarak gösterilmesini öngörür.
- Standart, hizmet üretimi dışındaki giderleri, dönem gideri olarak kabul eder.

Standart, muhasebenin dönemsellik ilkesini de dikkate alarak mali tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanmasını benimsemiştir. Bu durumda verilen hizmete ilişkin giderlerin, gelirin elde edildiği döneme kadar gider olarak dikkate alınmaması, dolayısıyla stoklarda izlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Yine hizmet maliyeti açısından dolaylı giderlerin hizmet maliyetine dahil edilmeden dönem giderlerine dahil edilmesini öngörmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun XI-25 no.lu mali tablolar ve raporlamaya ilişkin standardının 147. maddesinde de TMS'nin 2 nolu standardındaki aynı hükümler yer

almaktadır. Dolayısıyla halka açık şirketlerin ticari kârının tespitinde bu hükümlere uyulması gerekmektedir. Aynı tebliğin 136. maddesi ise hizmet satışlarında hasılatın ne zaman gelir kaydedilmesi gerektiğini vergi yasalarından farklı ölçütlere bağlamıştır. Örneğin "işleme ilgili ekonomik faydanın işletmeye akacağına muhtemel olması şartının sağlanması durumunda hasılatın mali tablolara alınması" gerekmektedir. Yine SPK mevzuatına göre "hizmet sunumu ile ilgili işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumda, işlemle ilgili hasılat ilgili işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma düzeyi dikkate alınarak mali tablolara alınmaktadır."

### **3. Hizmet Üretim Maliyetlerinin Sınıflandırılması**

Hizmet sektörü birbirinden farklı özelliklere sahip birçok alt sektörü bünyesinde barındırmaktadır. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerinin sundukları hizmetler üretim ve ticaret işletmelerinden farklı özelliklere sahiptir. Bu hizmetler elle tutulamaz ve stoklanamaz. Aynı zamanda hizmetin sunumunda toplam maliyetin içinde üretim işletmelerine göre daha düşük bir oranda malzeme maliyetine katlanılmaktadır<sup>9</sup>.

Hizmet işletmelerinde stok kavramı iki açıdan ele alınmalıdır. Bunlardan ilki üretim işletmeleri gibi hizmetin sunulması için gereken malzemelerdir. Örneğin konaklama işletmeleri konuklarına hizmet sunabilmek için yemek vermek durumundadır ve yemek için gereken malzemeler işletmenin malzeme stoklarını oluş-

<sup>9</sup> EKERGİL Vedat, Telekomünikasyon Sektöründe Maliyetleme ve Maliyete Dayalı Fiyatlandırma Yaklaşımları: Türk Telekomünikasyon A.Ş. için Bit Model Önerisi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1670, 2006, s.71,72.

turmaktadır. İkincisi ise sunulan hizmetlerdir. Örneğin bankalar mudilerine para ya dayalı hizmetler sunmaktadır. Müşterilerine kredi vermekte, havale yapmakta, hisse senedi ve tahvil gibi yatırım araçlarının satılmasına aracılık yapmaktadır. Banka bu hizmetleri sunarken para ve benzeri araçları kullanmaktadır<sup>10</sup>.

Hizmet işletmeleri için stokların bu özellikleri dikkate alındığında; konaklama, sağlık, havayolları, inşaat, v.b. hizmet işletmelerinde hizmetin sunulabilmesi için malzeme stoku önemli bir maliyet unsuru iken, telekomünikasyon, eğitim gibi hizmet işletmelerinde hizmetin sunulabilmesi için hemen hemen hiç malzeme stokuna ihtiyaç duyulmamaktadır.

Hizmet işletmelerinin hizmet üretim maliyetleri dört başlık altında toplanabilir:

- Hizmetin sunulması için gerekli olan malzeme giderleri,
- Hizmet sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri,
- Kontrol Hizmet Giderleri,
- Diğer Giderler.

#### 4. Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

##### 4.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hizmet işletmelerinin kullandığı hesaplar diğer ortak kullanılan hesapların dışında 74 nolu hesap grubundaki hizmet üretim maliyeti hesapları ve bu hesapların gelir tablosundaki kullanımı olan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'ndan oluşmaktadır<sup>11</sup>.

74 nolu hesap grubu "740 Hizmet Üretim Maliyeti", "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" ve "742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark" hesaplarından oluşmaktadır. Bunların kullanımını hizmet üreten işletmelere ayrılmıştır. Bu hesabı kullanan işletme aslında diğer üretim işletmeleri için hazırlanan 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Hesabı, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı, 730 Genel Üretim Giderleri hesabını kullanmamaktadır<sup>12</sup>.

Hizmet üretimi ile ilgili faaliyet gösteren işletmelerde Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından hesap işleyişini aşağıdaki gibi açıklayabiliriz:

Konuya ilişkin faaliyetle ilgili olarak "150- İlk Madde ve Malzeme" hesabının dönem başı stokunun, "740- Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına devredilmesi dönem içi alışlarının doğrudan doğruya "740- Hizmet Üretim Maliyeti" hesabının borcuna kaydedilmesi ve dönem sonunda fiziki sayımda bulunan dönem sonu stok tutarının "740- Hizmet Üretim Maliyeti" hesabından çıkarılarak "150- İlk Madde ve Malzeme" hesabına devredilmesi; 740- Hesapta kalan bakiyenin "741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" aracılığı ile "622- Satılan Hizmet Maliyeti" hesabının borcuna devredilmesi; dönem sonunda uyulacak envanter işlemlerinde 740 ve 741 no'lu hesapların karşılaştırılarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede kayıtların aşağıdaki gibi olmaları gerekmektedir.

<sup>11</sup> AKDOĞAN Nalan; **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, İSMMMO Yayını, İstanbul, 2003, s. 111.

<sup>12</sup>YALÇIN Zülkif ; "Hizmet Üreten İşletmelerde Hizmet Maliyetini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", **Yüksek Lisans Tezi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 33.

<sup>10</sup> EKERGİL Vedat; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.113.

### **Dönem Başı Stokunun Hizmet Üretim Maliyetine Devredilmesi**

_____ / _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	XXX
150 İlk Madde ve Malzeme	XXX
_____ / _____	

### **Dönem İçinde Yapılan Hizmet Üretim Maliyetine Kaydedilmesi**

_____ / _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	XXX
102 Bankalar	XXX
_____ / _____	

### **Maliyetlerin Gelir Tablosu Hesabına Yansıtılması**

_____ / _____	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	XXX
741 Hizmet Ürt. Mly. Yans.	XXX
_____ / _____	

### **740 ve 741 No'lu Hesapların Karşılıklı Kapatılması**

_____ / _____	
741 Hizmet Üretim Mly. Yans.	XXX
740 Hizmet Üretim Maliyeti	XXX
_____ / _____	

Hizmet teslim ve hizmetin, ne zaman ifa edildiği ve tamamlandığı çoğu zaman karışıklık yaratan bir konudur. Periyodik olarak verilmeyen hizmetlerde hizmetin konusuna bakarak karar vermekte yarar vardır. Örneğin, bir kongre organizasyonunda hizmetin ifa edildiği tarihi, kongrenin tamamlandığı gün olarak kabul etmek mümkündür. Keza bir yazılım hazırlama işleminde yazılımın kullanılmak üzere müşteriye teslimi ya da çalışabilir durumda bilgi işlem sistemine yüklenmesi yeterli olacaktır. Bu tarihler geldiği anda artık gelirler açısından tahakkuk tarihinin dolduğu kabul edilmelidir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hizmet işletmelerinde, hizmet üretim mali-

yetleri stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmediğinden, bu maliyetler dönem sonunda doğrudan satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilir.

### **4.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**

TMS-2'de "hizmet üretim stokları hesabı" ve bunun muhasebeleştirilmesi ile ilgili ayrıntılı açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle hizmet üretim stokları ile ilgili kullanılması gereken hesap veya hesapların işleyişinde ve uygulamada farklılıklar söz konusu olmaktadır. Muhasebe uygulamasının farklılaşmasının en önemli nedeni, çeşitli faaliyet alanlarında hizmet veren işletmelerin bulunması ve bunların sundukları hizmetlerin farklılığıdır.

Bu nedenle, hizmet işletmelerinde, üretimi devam eden hizmetler ve üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde "154 Üretilmekte Olan Hizmetler" hesabının tanımlanması uygun olabilecektir. Bu hesabın amacına uygun kullanılabilmesi için ilgili hizmet sektöründe hizmet üretim sürecinin doğru bir şekilde izlenmesi gerekir. Bunun sağlanabilmesi içinde dönem içinde oluşan işçilik, malzeme vb. giderlerin dönem sonundaki tutarının bu hizmete ilişkin yapılan tahsilatlarla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Standarttaki ifade ile verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmaması şartına bağlı olarak hizmet üretimine ilişkin giderlerin stok hesabına yansıtılması gerekmektedir. Burada üzerinde durulması gereken, hizmetle ilgili sözleşmeye dayalı bir kısım tahsilatın gelir hesabı yerine avans hesabında muhasebeleştirilmesidir. Bu durumda ise

hizmet üretimi için yapılan giderler, yukarıda önerilen stok hesabının kullanılması ile dönem sonunda aktifleştirilmektedir. Bunun öncelikli nedeni hizmet üretiminin tamamlanmamış olmasıdır.

TMS - 18 nolu Hasılat Standardında hizmet sunumuna ilişkin 20. madde aşağıdaki açıklamayı yapmaktadır<sup>13</sup>:

*“Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:*

- *Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,*
- *İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,*
- *Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,*
- *İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”*

Özetle; TMS - 18 nolu standardın 20. maddesinde hizmet satışlarında gelirin ölçümü bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak yapılır denmektedir. Bilanço tarihi itibarıyla tamamlanan hizmet kadar kısmı gelir yazılarak bu gelirin sağlanması için katlanılan maliyetler ise hizmet maliyetine yansıtılacaktır<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Yayın No:2,

Ankara, 2007, s. 507.

<sup>14</sup> KAVAL Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s.530.

Ancak hizmet satışı ile ilgili gelirin doğruya yakın ölçülmesi için, işletmenin gelirinin tahsilinde şüphenin olmaması, hizmete ilişkin maliyetlerin ve diğer koşullarında doğruya yakın belirlenebilmesi gerekmektedir. Hizmet üretiminin herhangi bir aşamasında bu koşulların tamamının gerçekleştiğinin doğru olarak tespiti, hizmet üretiminin özelliği gereği çoğu zaman mümkün olamamaktadır.

Bu duruma uygun olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki örneklerle açıklanabilir. (Örnek; dönem sonunda hasılatların mali tablolara gelir olarak yansıtılma koşullarının gerçekleşmediği varsayımına dayandırılmıştır. Bu nedenle hizmet üretiminin sonlandırıldığı tarih dikkate alınmış ve dönem içinde yapılan tahsilatların dönem sonunda hasılat dönüşmesindeki yüzde uygulaması dikkate alınmamıştır.)

**Örnek :** XYZ Yazılım İşletmesi 1 Temmuz 2009 tarihinde ABC İşletmesinin tüm üretim sistemi yazılım işini üstlenmiştir. İşin bitim tarihi 30 Nisan 2010 olarak belirlenmiştir. Söz konusu işin sözleşme tutarı 60.000 TL’dir. ABC İşletmesi 10.000 TL’yi peşin ödemiş ve kalan kısım için de 30 Kasım 2009’da 30.000 TL, işin bitiminde de 20.000 TL ödeme yapmıştır. XYZ İşletmesinin bu işle ilgili olmak üzere katlandığı toplam maliyet 50.000 TL’dir.

_____01/07/2009_____	
102 Bankalar	10.000
340 Alınan Sipariş Avansları	10.000
(İş başlangıcında alınan avans nedeniyle)	
_____30/11/2009_____	
102 Bankalar	30.000
340 Alınan Sipariş Avansları	30.000
(Hizmet sürecinde alınan avans nedeniyle)	
_____ / _____	

Söz konusu işle ilgili olarak 31 Aralık 2009 tarihine kadar yapılan hizmet üretim

maliyeti 40.000 TL'dir. Bu durumda dönem içinde yapılan hizmet maliyetine ilişkin muhasebe kayıtları yapılmış olduğu varsayılarak 31 Aralık 2009 tarihindeki hizmet üretim maliyetlerinin tamamı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

31/12/2009	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	40.000
102 Bankalar	40.000

(Dönem içinde hizmet üretimine ilişkin katlanılan maliyetler)

31/12/2009	
154 Üretilmekte Olan Hizmetler	40.000
741 Hizmet Ürt. Mly. Yans.	40.000

(Hizmet üretim maliyetinin stok hesabına alınması)

31/12/2009	
741 Hizmet Ürt. Mly. Yans.	40.000
740 Hizmet Üretim Maliyeti	40.000

(Hizmet üretim maliyeti hesabının yansıtma hesabı ile karşılıklı kapatılması)

Yukarıdaki muhasebe kaydında, hizmet işletmelerinde dönem sonunda sonuçlandırılmamış olan işlerle ilgili ortaya çıkan hizmet maliyetleri "154 Üretilmekte Olan Hizmetler" hesabına kaydedilmiştir. Dönem sonunda hizmet üretiminin sonuçlandırılmamış ve hizmet satışının gerçekleştirilmemiş olması sebebiyle dönem içinde yapılan hizmet üretim maliyetleri stoklar hesap grubunda aktifleştirilmiştir.

2010 yılında iş tamamlanmıştır, bu durumda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

30/04/2010	
102 Bankalar	20.000
340 Alınan Sipariş Avansları	40.000
600 Yurtiçi Satışlar	60.000

(İş bitiminde hizmetin teslimi nedeniyle)

30/04/2010	
------------	--

30/04/2010	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	10.000
102 Bankalar	10.000

(Hizmetin kalan kısmı için katlanılan maliyet nedeniyle)

Önceki dönemin sonunda "154 Üretilmekte Olan Hizmetler" hesabına aktarılan ve tamamlanmamış işlerle ilgili olan maliyetler, bu işlerin tamamlandığı ve sözleşmedeki şartların gerçekleştiğinin tespiti sonucu giderleştirilmiştir.

Bu durumda aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır:

30/04/2010	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	50.000
154 Üretilmekte Olan Hizmetler	40.000
741 Hizmet Ürt. Mly. Yansıtma	10.000

(Hizmetin Sona Ermesi İle Hizmet Üretim Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması)

30/04/2010	
741 Hizmet Ürt. Mly. Yans.	10.000
740 Hizmet Üretim Maliyeti	10.000

(Hizmet üretim maliyeti hesabının yansıtma hesabı ile karşılıklı kapatılması)

Görüldüğü üzere hizmet üretim maliyetlerinin dönem sonunda gelir tablosunda raporlanabilmesi için hizmetin tamamlanmış olması gerekmektedir. Dönem sonuna kadar katlanılan hizmet üretim maliyetinin gelir tablosuna aktarılması halinde satışla ilişkisinin kurulamaması nedeniyle yanıltıcı raporlama söz konusu olabilmektedir. Bu da işletmenin mali tablolarının gerçeği yansıtma sonucunu ortaya çıkartmaktadır.

## 5. Sonuç

Hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve dönem sonunda giderleştirilmesi hizmet üretiminin özelliğinden dolayı mamul üretimine göre farklılık arz



etmektedir. Türkiye’de uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasında hizmet üretimi için farklı hesaplar belirlenmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hizmet üretimi için belirlenen hesaplar dikkate alınarak oluşturulan akışa göre hizmet üretim süreci boyunca katlanılan her türlü maliyet “740 nolu Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında izlenmekte ve dönem sonunda yansıtma hesabı ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına alınarak Gelir Tablosu’nda giderleştirilmektedir. Bu akış gerçekleştirilirken bu hizmetle ilgili elde edilen gelirlerin durumu dikkate alınmaktadır.

TMS – 2 nolu Stoklar Standardında ise hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili farklı bir yaklaşım benimsenmiştir. Standartta muhasebe akışının açıkça belirtilmemesine rağmen tamamlanmamış hizmet üretiminin stoklar hesabında aktifleştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Çünkü hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılması sağlanmadan dönem içinde yapılan hizmet üretim maliyetlerinin giderleştirilmemesi öngörülmüştür. Hizmet üretiminden elde edilen hasılatın gelir tablosunda hizmet üretim maliyeti ile karşılaştırılabilecek durumda olması gerekmektedir.

Bilindiği üzere hizmet üretimi bir veya birden fazla dönemi ilgilendirmektedir. Hizmet üretim sürecinde dönem sonunda gelirin elde edilmemesi durumunda dönem içinde katlanılan maliyetler Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde 15 nolu Stoklar Hesap Grubu’nda boş bırakılmış olan “154 Üretilmekte Olan Hizmetler ” hesabında muhasebeleştirilebilir.

#### Kaynakça

AKDOĞAN Nalan; Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMMO yayını, İstanbul, 2003

ASLAN Hanefi, Hizmet Ekonomisi , (Alfa Yayınları, İstanbul, 1998

ÇETİNER Ertuğrul; Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Ankara, 2002

EKERGİL Vedat; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007

EKERGİL Vedat; Telekomünikasyon Sektöründe Maliyetleme ve Maliyete Dayalı Fiyatlandırma Yaklaşımları: Türk Telekomünikasyon A.Ş. için Bit Model Önerisi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1670, 2006

GÖKÇEN Gürbüz, ATAMAN Başak, ÇAKICI Cemal; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Yayınları, İstanbul 2006.

KAVAL Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara 2005.

KURTULUŞ Türk; “Hizmet İşletmelerinde Etkin Maliyet Tespiti ve Bir Uygulama Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007

TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Yayın No:2, Ankara, 2007.

UÇAK Cemalettin; “Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms18/hizmetisletmelerindekazancintespitiveyaryariuretilmişhizmetlerindonemsonudegerlemesi.doc>

YALÇIN Zülkif; “Hizmet Üreten İşletmelerde Hizmet Maliyetini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2009

T.C. Yasalar (10.01.1961), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10705 sayılı)