

## PRODÜKSİYON FİRMALARINDA TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ

Yrd. Doç. Dr., Fatih Üniversitesi, Büyükçekmece / İstanbul, [ahgungor@fatih.edu.tr](mailto:ahgungor@fatih.edu.tr)

**ÖZ:** Türkiye’de Tek Düzen Muhasebe Sisteminde hizmet maliyetlerinin stoklanamayacağı öngörülmekte ve muhasebe kayıtları bu esas üzerinden yapılmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartlarında ise ortaya çıkan hizmet maliyetleri dönemsonunda stok olarak kayıtlarda gösterilebilmektedir. Bu çalışmanın amacı, bir hizmet işletmesi olan Prodüksiyon firmalarında, hizmet üretim maliyetlerinin kaydedilme esaslarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları bağlamında karşılaştırılarak farklılıkların ortaya konulmasıdır.

Çalışmada prodüksiyon firmalarında hizmet stoklarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir öneri sunulmuştur.

**Anahtar Sözcükler:** Prodüksiyon Firması, Türkiye Muhasebe Standartları, Hizmet Maliyetleri

## THE COST OF SERVICE IN FILM PRODUCTION COMPANIES ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

**ABSTRACT:** It is projected that service costs can not be stored in the Uniform Accounting System in Turkey and accounting records are made on this basis. On the other hand in Turkey Accounting Standarts the resulting service costs can be shown in the records as at year end inventories The purpose of this study is to demonstrate the differences by making a comparison on the recording principles of service production costs within the contexts of Turkish Accounting Standards and the Uniform Accounting Policies in the film production companies as service businesses. In this study, the production company's services stocks is presented with a proposal relating to accounting in accordance with Accounting Standards Turkey. In this study, the production company's services stocks is presented with a proposal relating to accounting in accordance with Accounting Standards Turkey.

**Keywords:** Film Production Companies, Turkey Accounting Standards, Service Costs

**Jel Classification:** M40, M41

### 1. GİRİŞ

Türkiye’de mevcut muhasebe uygulamalarının dayandığı Vergi Kanunlarında hizmet üretimi yapan işletmelerde ortaya çıkan maliyetler aktifleştirilmeden doğrudan kâr zarar hesaplarına aktırılmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartlarından uyarlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartlarının hizmet stoklarına bakış açısında ise farklılık söz konusudur. Türkiye Muhasebe Standartları hizmet işletmelerinde ortaya çıkan maliyetlerin stok hesaplarına aktarılmasını öngörülmektedir. Standart da ayrıca, hizmetin üretilip müşteriye satılması ile sipariş üzerine hizmet sunulması arasında muhasebe kayıtlarında farklılıklar söz konusudur.

Prodüksiyon firmaları hizmeti iki farklı şekilde üretirler. Birincisi hizmet üretimi gerçekleşir ve daha sonra piyasadaki firmalara üretilen hizmet satılır. İkincisi alınan bir sipariş üzerine hizmet üretimi gerçekleşir. Tekdüzen muhasebe sistemimizde bu iki farklı durum aynı şekilde muhasebe kayıtlarına alınır. Türkiye Muhasebe Standartlarında ise hizmet maliyetinin ortaya çıkış şekline göre kullanılan standart ve muhasebe kayıtları farklılaşır.

### 2. LİTERATÜR

Prodüksiyon firmaları, reklam ajansları üzerine muhasebe alanına yönelik yapılmış çalışmaların sayısı çok az olup konu genel olarak hizmet işletmeleri bağlamında ve vergi mevzuatı ile standartların karşılaştırılması şeklinde ele alınmıştır. Hizmet

işletmelerine yönelik bu çalışmaların ise yoğunluklu olarak sağlık, inşaat ve konaklama sektörü üzerine yapıldıkları görülmektedir.

Dursun ve Yalnız (2013) konaklama işletmelerinde hizmet maliyetlerinin dönem sonlarında satılmayan veya satılıp da henüz hâsılat olarak mali tablolara yansıtılmayan kısmının, TMS-2 Stoklar ve TMS-18 hâsılat Standartlarına göre değerlendirmişlerdir.

Koçyiğit (2011) yapmış olduğu çalışmada hastanelerde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde tekdüzen hesap planı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farkları ortaya koymuştur.

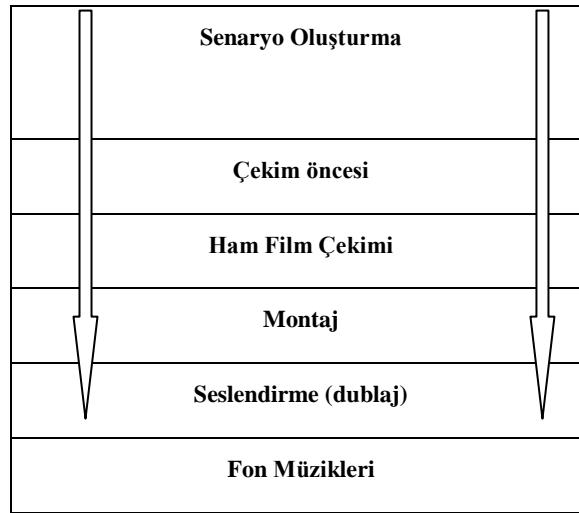
Coşkun ve Güngörmüş (2009) hastanelerde hizmet maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi üzerine bir çalışma yapmışlardır. Çalışmada hastanelerde hizmet stoklarının TMS' ye uygun olarak muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir öneri sunulmuştur.

Güngörmüş'ün 2009 yılında yapmış olduğu çalışma film işletmelerinde Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde yönetsel hesap planlarının oluşturulmasına yöneliktir.

### 3. PRODÜKSİYON FİRMALARINDA HİZMET ÜRETİM SÜRECİ

Prodüksiyon işletmelerinde hizmet üretim sürecinin ortaya konulmasında gider merkezlerinin tam olarak tespit edilebilmesi gereklidir. Bir prodüksiyon işletmesinde hizmet üretim süreci aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

Şekil 1: Hizmet Üretim Süreci



**Kaynak:** Güngörmüş, 2009.

**Senaryo geliştirme aşaması:** Yapılması öngörülen senaryonun içindeki bir fikrin detaylarının geliştirildiği bir aşamadır. Senaristin; gerçek olaylardan, daha önce yayınlanmış olan kitap, sinema filmlerinden ve kültürel farklılıklardan esinlenerek bir öykü geliştirme sürecidir. Önce tema veya alt mesaj belirlenir, bir sinopsis hazırlanır. Dramatik yapı üstünde yoğunlaşarak ve bir paragraflık sahnelerle parçalanarak taslak oluşturulur ve bir treatment hazırlanır Bu hikâyenin 30-40 sayfalık bir özettir.

**Çekim Öncesi:** Film çekilmeden önce senaryoya uygun mekânlar, oyuncular ile diğer araç ve gereçler temin edilir. Dekor ve sahne ve kostüm ile ilgili ön çalışmalar yapılır.

**Ham Film Çekimi:** Hazırlıkları tamamlanmış olan filmin çekim işlemleri gerçekleştirilir.

**Montaj:** Film çekim işlemleri ayrı günlerde, farklı mekânlarda çekildiği için bu farklı parçaların bir araya getirilmesi gerekir. Montaj ile bu filmler anlamlı ve düzenli bir şekilde birleştirilir.

**Seslendirme:** Film çekiminde görüntü ve sesler ayrı bir cihaza kaydedilir. Daha sonra filmin üzerine seslendirme aşamasında monte edilirler.

**Film Müzikleri:** Film için hazırlanmış olan müziklerin filmin senaryo da planlanmış uygun yerlerine aktarılması işlemini kapsar.

#### 4. HİZMET ÜRETİMİ MALİYETLERİ

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hizmet maliyetlerinin stoklanmadığı kabul edildiği için dönembası ve dönemsonunda tamamlanmamış hizmetlerle ilgili muhasebe kaydı yapılmamaktadır. Ortaya çıkan hizmet üretim giderleri dönemsonunda doğrudan gider hesabına aktarılarak kapatılmaktadır. Buna karşılık Türkiye Muhasebe Standartları hizmet işletmelerinde ortaya çıkan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesini öngörmektedir.

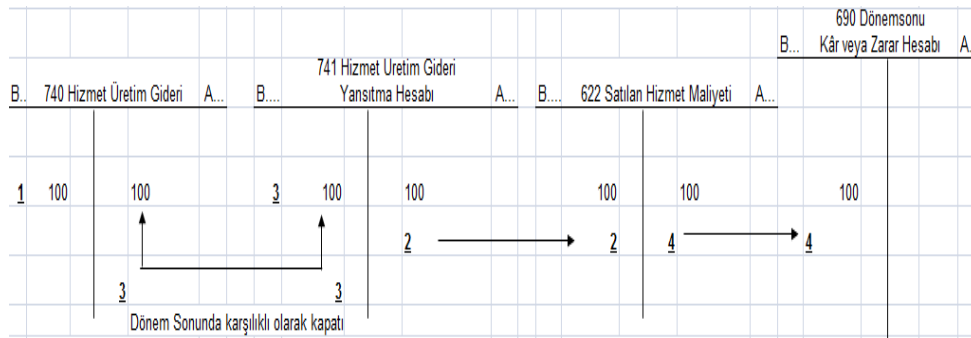
##### 4.1. Vergi Usul Kanuna Göre Hizmet Üretim Maliyetleri

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hizmet işletmelerinde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin kayıt altına alınması üretim işletmelerine göre farklılık göstermektedir. Üretim işletmelerinde ortaya çıkan üretimle ilgili maliyetler “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “720 Direkt İşçilik Giderleri” ve “730 Genel Üretim Giderleri” hesaplarına kaydedilir. Hizmet işletmelerinde ise hizmet üretimi ile ilgili olarak ortaya çıkan direkt ve endirekt giderlerin tamamı, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” adı altında tek bir hesapta toplanır.

Üretim işletmelerinde üretim maliyetleri üretim sürecinde 151 Yarı Mamuller hesabına tamamlanan mamuller ise 152 Mamuller hesabına aktarılır ve mamul satılmadığı sürece dönem kâr zarar hesaplarına aktarılmaz. Hizmet işletmelerinde ise hizmet üretim maliyetleri doğrudan 622 Satılan hizmet maliyeti hesabına yansıtma hesapları aracılığı ile aktarılmaktadır.

Hizmet işletmelerinde maliyetler, muhasebe tebliğlerinde öngörülen 7/A veya 7/B seçeneklerinden birisi kullanılarak yapılabilir. 7/A seçeneğinde, giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenir; gider çeşitleri ve gider yerleri ise yardımcı defterlerde izlenir(Maliye Bakanlığı:1992). 7/B seçeneğinde ise, giderler, defter-i kebirde gider çeşitlerine göre bölümlenir ve giderler dönem sonunda gider dağıtım tablosu düzenlenerek fonksiyonlarına ayrılıp ilgili hizmet maliyetine veya sonuç hesaplarına aktarılır (Büyükmirza, 1998). Prodüksiyon işletmelerinde gider merkezlerinde ortaya çıkan maliyetlerin çeşitlerine göre daha ayrıntılı bir şekilde görebilmek için, yönetim 7/A seçeneği, tercih etmelidir.

**Şekil 2:** Tekdüzende Hizmet Üretim Maliyeti Hesap Akışı



Prodüksiyon firmalarında, hizmet üretim gider yerleri, yardımcı hizmet üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri, Tablo 1 de olduğu gibi sınıflandırılabilir.

**Tablo 1:** Film Gider Merkezleri Tablosu

Hizmet Üretim Gider Merkezi	Yardımcı Hizmet Üretim Gider Merkezi	Yardımcı Hizmet Gider Merkezi
GELİŞTİRME	KAMERA	BAKIM ONARIM

ÇEKİM ÖNCESİ	İŞIKLANDIRMA	JENERATÖR
HAM FİLM ÇEKİMİ	MAKYAJ	SAĞLIK
SESLENDİRME	DEKOR-SAHNE	GÜVENLİK
MONTAJ		
FİLM MÜZİKLERİ		

**Kaynak:** Güngörmüş, 2009

#### 4.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hizmet Maliyet Stokları

Prodüksiyon firmalarında Türkiye Muhasebe Standartlarında, ortaya çıkan hizmet maliyetlerinin kayıt altına alınmasında iki farklı uygulama söz konusu olmaktadır. Prodüksiyon firması alınan bir sipariş üzerine hizmet üretimi gerçekleştiriyorsa TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını dikkate alarak muhasebe kayıtlarını düzenlerken, satış amaçlı olarak stoka üretim yapılması durumunda ise, TMS-2 Stoklar Standardına göre hizmet maliyetlerini kayıt altına alması gerekir.

TMS-11 sadece inşaat firmaları için geçerli bir standart değildir. Eser sözleşmesi yaparak sipariş üzerine bir başka firma adına üretim gerçekleştiren tüm işletmeler hizmet üretim maliyetlerini bu standart kapsamında kayıt altına almalıdırlar. Bu bağlamda bilgisayar firmalarının sipariş üzerine yaptıkları bilgisayar programları, prodüksiyon firmalarının veya reklam ajanslarının müşteri siparişleri doğrultusunda hazırladıkları filimler de TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı esas alınmalıdır. Türkiye’de inşaat sözleşmeleri olarak çevrilen TMS-11’in aslında eser sözleşmesi standardı olarak değerlendirilmesi konunun daha iyi

##### 4.2.1. Bir Sözleşme Kapsamında Ortaya Çıkan Hizmet Stok Maliyetleri

Prodüksiyon firmaları bir sözleşme kapsamında sipariş üzerine bir çalışma yapıyorsa gelir ve giderlerin TMS-11’de açıklanan tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak kaydedilmesi gerekir.

Eser sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlaması ile işin tamamlanması farklı hesap dönemlerinde gerçekleşebilir. TMS-11’in amacı, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin sipariş olarak alınan işin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasını düzenlemektir.

Eser sözleşmesi, gerçek ya da tüzel kişilere ait bir siparişin yüklenici tarafından düzenlenen sözleşme koşullarına uygun olarak belli bir ücret karşılığında yapılması ve teslimi işlemidir (Çankaya, 2003). TMS-11 eser sözleşmeleri standardında iki çeşit eser sözleşmesi tanımlanmaktadır (TMS-11, 2015).

**Sabit fiyatlı sözleşme**, yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatına (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan eser sözleşmesidir.

**Maliyet artı kâr sözleşmesi**, yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan eser sözleşmesidir.

Eser sözleşmelerinde, gerçekleştirilen işler birden çok hesap dönemini yayılabilir. Bundan dolayı, hâsılâtın, kâr veya zararın tespitinde güçlükler yaşanmaktadır. Eser sözleşmelerinde gelir tespit yöntemleri iki türlüdür:

- Tamamlanma (işin Tam Bitimi) Yöntemi
- Tamamlanma Oranı (işin Kısmen Bitim) Yöntemi

Tamamlanma oranı (işin kısmen bitim) yöntemi Türkiye Muhasebe Standardı TMS-11’de temel alınan yöntemdir. Hizmet sunumuyla alakalı bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği hallerde, işleme ait hâsılât işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma seviyesi dikkate alınacak şekilde finansal tablolara yansıtılır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde eser sözleşmesinin her dönem oluşan maliyetleri ilgili oldukları dönemde gelir tablosuna satış maliyeti şeklinde alınır. Sözleşmenin toplam bedelinin tamamlanma derecesine denk gelen tutarı da ilgili dönemin hesabına gelir olarak aktarılır. Bu sayede tamamlanma yüzdesi yönteminde her dönem bitirilen işle orantılı olarak gelir ve kâr raporlanması sağlanır.

Tamamlanma oranının tespitinde üç farklı yöntem kullanılır. Yöntemlerden birisi girdilerin ölçümüne dayalı olup diğer iki yöntem çıktı ölçümüne dayalıdır.

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili olarak katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetine oranı
- Yapılan işle ilişkin incelemeler
- Sözleşmeye konu fiziki işin tamamlanma oranıdır.

**Standartta göre sözleşme geliri:** TMS – 11 her bir eser sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanır. Standartta sözleşme gelirleri, iki grupta toplanmıştır.

- Sözleşme bedeli,
- Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden; gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenleri içerir (Güngörmüş ve Boyar,2007).

**Standartta göre sözleşme maliyeti:** Standartta sözleşme maliyetleri üç grupta toplanmıştır. (Güngörmüş ve Boyar,2007).

- Direkt sözleşme maliyetleri(örneğin, hammadde)
- Genel sözleşme maliyetleri(örneğin, sigorta)
- Sözleşmeye göre müşteriye yüklenebilecek diğer maliyetlerden (örneğin, yönetim maliyetleri) oluşmaktadır.

#### 4.2.2. Satış Amaçlı Ortaya Çıkan Hizmet Stok Maliyetleri

Prodüksiyon firması ilk önce bir filmin çekimlerini yaparak daha sonra bu filmi üçüncü şahıslara pazarlıyorsa Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ortaya çıkan maliyetler TMS-2 stoklar standardına uygun olarak kayıt altına alınacaktır.

TMS – 2 Stoklar Standardının 19. paragrafında hizmet işletmelerinde ortaya çıkan stok maliyetleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

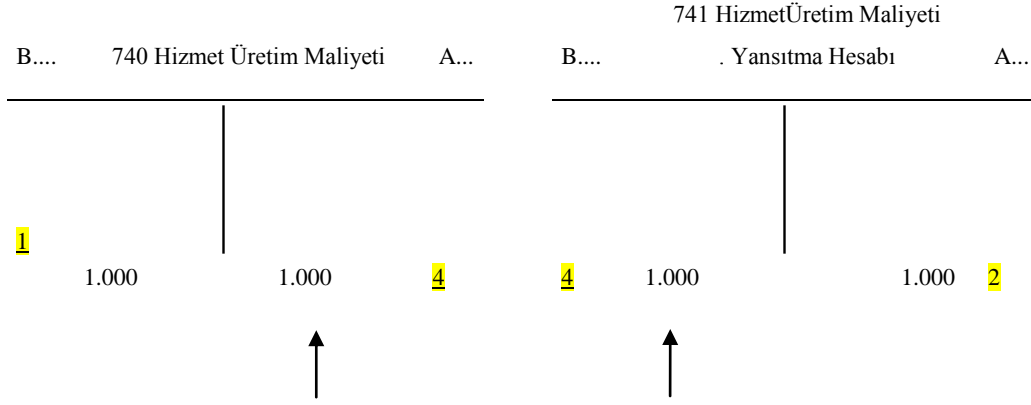
“Verilen hizmetle ilgili hâsılata mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik 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 dâhil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez”(Tiffin, 2004).

Bu noktada Standartla ilgili şu tespitleri yapmamız yerinde olacaktır.

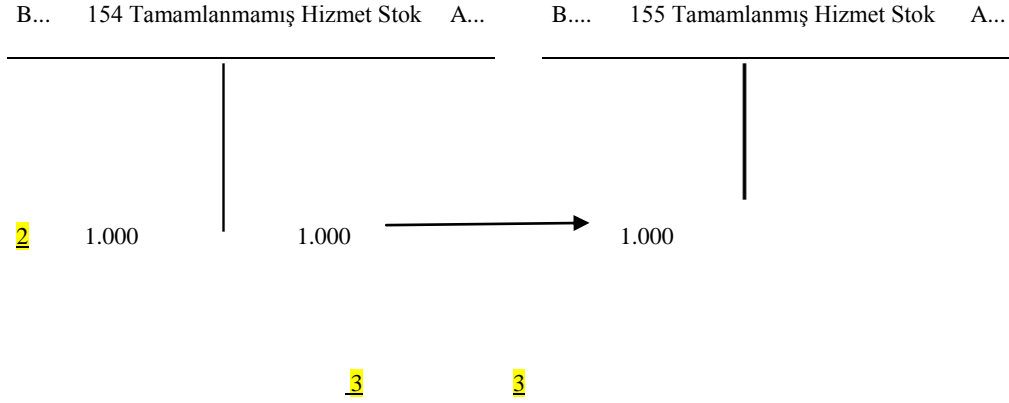
- Standart, muhasebe teorisi ruhuna uygun olarak, dönemsellik kavramını ön plana çıkarır.
- Hizmet üretim maliyetlerinin, gider olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabilir maliyet olarak gösterilmesini öngörür.
- Hizmet üretimi dışındaki giderleri, dönem gideri olarak kabul eder (Güngörmüş, ve Boyar, 2008).

Bu tanım gereği TMS-2’ de hizmet işletmeleri için henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan harcamaların izlenmesinde “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti” Üretimi tamamlanmış ancak henüz hâsılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesaplarının kullanılabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007).

**Şekil 3:** TMS Hizmet Üretim Maliyet Hesap Akışı



Dönem Sonunda karşılıklı olarak kapatılır



Hizmet tamamlandığında

**Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti:** Prodüksiyon firmalarında henüz tamamlanmamış, devam eden programların takip edilmesinde kullanılır. Çekimi devam eden filmlerin tamamlanma süresi bir hesap döneminde sonuçlandırılmamışsa bu film için ortaya çıkan maliyetler tamamlanmamış hizmet maliyetleri hesabında takip edilirler. Tamamlanmamış hizmet maliyeti hesap bölümleri örneği tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2:** Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri

154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ

154.00. DİZİ FİLM MALİYETLERİ

154.00.00. A DİZİ FİLM MALİYETİ

154.00.01. B DİZİ FİLM MALİYETİ

154.01. SİNEMA FİLM MALİYETLERİ

154.01.00. A SİNEMA FİLM MALİYETİ

154.01.01. B SİNEMA FİLM MALİYETİ

154.02. REKLAM FİLM MALİYETLERİ

154.02.00. A REKLAM FİLM MALİYETİ

154.02.01. B REKLAM FİLM MALİYETİ

154.03. BELGESEL FİLM MALİYETLERİ

154.03.00. A BELGESEL FİLM MALİYETİ

154.03.01. B BELGESEL FİLM MALİYETİ

**Kaynak:** Güngörmüş, 2009

**Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri:** Çekim süreci tamamlanmış ancak henüz satışı yapılmadığı için hâsılatı ortaya çıkmamış olan filmlerin maliyetlerinin takip edilmesinde kullanılan hesaptır. Tamamlanmış hizmet maliyetleri bölümleri örneği tablo 3’de gösterilmiştir.

**Tablo 3:** Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri

155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ

155.00. DİZİ FİLM MALİYETLERİ

155.00.00. A DİZİ FİLM MALİYETİ

155.00.01. B DİZİ FİLM MALİYETİ

155.01. SİNEMA FİLM MALİYETLERİ

155.01.00. A SİNEMA FİLM MALİYETİ

155.01.01. B SİNEMA FİLM MALİYETİ

155.02. REKLAM FİLM MALİYETLERİ

155.02.00. A REKLAM FİLM MALİYETİ

155.02.01. B REKLAMİ FİLM MALİYETİ

155.03. BELGESEL FİLM MALİYETLERİ

155.03.00. A BELGESEL FİLM MALİYETİ

155.03.01. B BELGESEL FİLM MALİYETİ

**Kaynak:** Güngörmüş, 2009.

## 5. ÖRNEK UYGULAMALAR

### 5.1. Tek Düzen Hesap Planına Göre Örnek Uygulama

Prodüksiyon firması Kütahya yöresine ait bir belgesel hazırlamaktadır. Belgesel tamamlandıktan sonra herhangi bir televizyon kanalına satılması planlanmaktadır. Yılsonu itibariyle 60.000TL maliyet ortaya çıkmıştır. Tamamlanan 4 bölüme ait maliyet tutarı ise 40.000.TL'dir.

...../.../.....	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	60.000
İLGİLİ AKTİF/PASİF HESAP	60.000
...../.../.....	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	60.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN.	60.000
...../.../.....	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	60.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	60.000



....././.../.....			
690 DÖNEM KÂR ZARAR HESABI		60.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			60.000
....././.../.....			

Bir televizyon kanalının siparişi üzerine belgesel çekiliyor olsa da mevcut sistemde yine aynı kayıtlar yapılacaktır.

## 5.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulama

### 5.2.1. Satış amaçlı yapılan hizmet maliyet kayıtları

Prodüksiyon firması Kütahya yöresine ait bir belgesel hazırlamaktadır. Belgesel tamamlandıktan sonra herhangi bir televizyon kanalına satılması planlanmaktadır. Yılsonu itibariyle 60.000 TL maliyet ortaya çıkmıştır. Tamamlanan 4 bölüme ait maliyet tutarı ise 40.000.TL'dir.

....././.../.....			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		60.000	
İLGİLİ AKTİF/PASİF HESAP			60.000
....././.../.....			
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ		60.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA			60.000
....././.../.....			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		60.000	

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	60.000
.....	
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETİ	40.000
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	40.000
.....	

### 5.2.2. Sipariş üzerine yapılan hizmet maliyet kayıtları

Prodüksiyon firması X televizyon kanalı ile anlaşarak sözleşme kapsamında Kütahya yöresine ait bir belgesel hazırlamaktadır. Belgeselin tamamlanan bölümleri X televizyon kanalına teslim edilecektir. Proje bedeli 100.000.TL olup tahmini maliyet ise 80.000.TL'dir. Yılsonu itibarıyla 40.000.TL gider yapılmıştır.

$$\text{Tamamlanma Oranı} = \frac{40.000}{80.000} = \%50$$

Projenin %50'si tamamlanmış olup standarda göre gelirinde %50'si elde edilmiş olarak kabul edilir ve kayıt altına alınır.

.....	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	40.000
İLGİLİ AKTİF/PASİF HESAP	40.000
.....	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	40.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	40.000
.....	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	40.000

	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		40.000
<hr/>			
690 DÖNEM KÂR ZARAR HESABI		40.000	
	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		40.000
<hr/>			

## 6. SONUÇ

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde imalat işletmelerinde üretim maliyetleri aktifleştirirken, hizmet işletmeleri içinde yer alan üretim firmalarında ortaya çıkan üretim maliyetlerinin dönemsonunda hizmet satışı yapılmısa da kâr zarar hesaplarına aktarılmasını öngörmektedir. Gelir tablosu ilkeleri içinde yer alan “belli bir dönemin geliri bunları elde etmek için katlanılan maliyetler ile karşılaştırılır ilkesi” düşünüldüğünde hizmet işletmeleri için öngörülen yaklaşım ilkeye uymamaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin hizmet maliyetleri için öngördüğü kayıt süreci muhasebenin temel kavramları içinde yer alan dönemsel ilkesine de uygun değildir. Vergisel açıdan olaya bakıldığında Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hizmet maliyetlerinin dönemsonunda doğrudan kâr zarar hesaplarına aktarılması ortaya çıkan kârı olduğundan daha düşük ya da yüksek görünmesine neden olacaktır.

Türkiye muhasebe standartları üretim firmalarında ortaya çıkan hizmet maliyetlerinin kayıt altına alınmasında yapılan işin bir sipariş üzerine mi yoksa satılmak amacı ile mi gerçekleştirildiğine bakar. Sipariş üzerine yapılan işlere ait maliyetler TMS-11 Eser Sözleşmeleri Standardına göre kayıt altına alınırken, satılmak üzere yapılan hizmet üretimi maliyetleri ise TMS-2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilir.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenen kayıtlar muhasebe ilkeleri içinde yer alan dönemsel kavramına ve gelir tablosu ilkelerine daha uygun olup vergisel açıdan da kâr zararın daha gerçekçi olarak gösterilmesini sağlar.

## KAYNAKÇA

Akdoğan, N., Sevilengül, O. (1999). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Dokuzuncu Baskı, Gazi Büro Kitabevi Yayını, Ankara.

Büyükmirza, K. (1998). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Barış Yayınevi, Ankara.

Coşkun, A., Güngörmüş, A.H. (2009). Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS-2 ye göre Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, No. 95, ss. 19-33, İstanbul.

Çankaya, İ. (2003). İnşaat Muhasebesi, Baran Ofset, Ankara.

Çil, Koçyiğit, S. (2011). Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi. İşletme Araştırmaları Dergisi, 3/1, ss.69-88, İstanbul.

Dursun, A., Yalnız, S. (2013). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri -TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C: 27, S: 1, SS: 139 – 157, Erzurum.

Güngörmüş, A. H. (2009). Film İşletmelerinde Türk Muhasebe Standartları Çerçevesinde Yönetmelik Hesap Planlarının Oluşturulması, Vergi Sorunları Dergisi, No. 252, ss: 221-230, İstanbul.

Güngörmüş, A. H., Boyar, E. (2007). TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti, Vergi Dünyası Dergisi, No. 311, İstanbul.

TİFFİN, R. (2004). The complete guide to International Financial Reporting Standards, Thorogood, London,

MALİYE BAKANLIĞI, (1992).1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

TMSK, (2008).“Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 2: Stoklar”, Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS, TSMK Yayınları, Ankara.

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2015/TMS/TMS11.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf),ErişimTarihi, 12 Nisan 2015.

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2015/TMS/TMS2.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf), Erişim Tarihi, 12 Nisan 2015.