

TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*

Accounting of Inventory Costs in Service Businesses With The Revenue Standard of TAS-2 Inventories and TFRS-15 Revenue From Contracts With Customer

Ergün YİĞİT**
Semih BÜYÜKİPEKÇİ***

ÖZ

Muhasebe standartları niteliği bakımından, uygulanmakta olan tekdüzen muhasebe sisteminden farklılıklar göstermektedir. Bu araştırma uygulamalar arasındaki farklılıklardan yola çıkarak hazırlanmıştır. Buna göre araştırma hizmet işletmelerindeki stok maliyetlerinin muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasındaki farklılıkları ve bunların muhasebe kayıtları üzerindeki etkisini TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartlarına göre incelemek amacıyla yapılmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

Stoklar, Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS-2, TFRS-15, Değerleme

ABSTRACT

In terms of the nature of accounting standards, it differs from the uniform accounting system that is being implemented. This research is based on the differences between the applications. Accordingly, this research is conducted in order to identify differences between. Turkey Accounting Standards of the accounting and valuation of inventory costs in service businesses and the Uniform Accounting System which is currently being implemented and also the purpose of this study is to examine the impact of these on accounting records in accordance with TAS-2 Inventories and TFRS-15 Revenue from Contracts with Customer.

KEYWORDS

Inventories, Revenue from Contracts with Customer, TAS-2, TFRS-15, Valuation

	<i>Makale Geliş Tarihi / Submission Date</i> 19.02.2019	<i>Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance</i> 25.03.2019
<i>Atıf</i>	Yiğit, E., Büyükepekci, S. (2019). TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 22 (1), 204-212.	

* Bu çalışma "Uluslararası Muhasebe Standartları TMS-2 ve TMS-16'nın Turizm İşletmelerinde Uygulanabilirliği ve Konya İlinde Faaliyet Gösteren Konaklama İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama Örneği" başlıklı Yüksek Lisans Tezinden türetilmiştir.

** Yüksek Lisans, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ABD, ergun_yigit@mynet.com, ORCID:0000-0003-0149-9299

*** Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, sbipekci@selcuk.edu.tr, ORCID:0000-0002-8174-5682

GİRİŞ

Küreselleşme süreci ile birlikte uluslararası yatırımlar dünya genelinde hızlı bir artış göstermiştir. Bu gelişmeler ve uluslararası ticaretin deniz aşırı ülkelere ulaşması ile yatırımcıların dış ticaret faaliyetlerini artırmıştır. Bu gelişmeler çok uluslu firmaların artmasını sağlamıştır. Dünyada muhasebe sistemlerindeki farklılıklar ülkeler arasındaki doğru ve anlamlı finansal bir kıyaslamayı imkansız hale getirmiştir. Bu farklılıktan kaynaklanan problemleri gidermek amacıyla, muhasebede ülkeler arasında bir birlik oluşmasını sağlayacak uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları (UMS ve UFRS) geliştirilmiştir. Gelişmeler dünya çapında muhasebe standartlarının oluşumunun önünü açmış, uyum ve uyumlaştırma süreçlerini de hızlandırmıştır. Ülkemizde de bu amaçla küresel dünyaya entegre olabilmek için UMS ve UFRS ile bire bir uyumlu şekilde, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'ni uygulamaya koymuştur.

İşletmelerin bünyesinde yer alan en önemli varlık unsurlarından birisi de stoklardır. Stoklar hammadde, ilk madde ve malzeme, mamul ve ticari mal olarak gruplanmaktadır. Bütün işletmeler gibi hizmet işletmeleri içinde stoklar önem arz etmektedir. Stoklar işletmelerin bünyesinde 1 yıl içerisinde sürekli şekilde hareket halinde olan bir varlık grubudur. Ticari işletmeler için bu ticari mal alım satımı şeklinde gerçekleşirken, hizmet veya mamul üretim işletmeleri içinde hammadde veya ilk madde ve malzeme tüketimi şeklinde gerçekleşmektedir.

Türkiye Muhasebe Standardı 2 Stoklar Standardının amacı, mamul veya hizmet üretmek, ticari satış amaçlı veya işletmede kullanmak amacıyla bulundurulmuş stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili işlemleri açıklayarak, varlık unsuru olan stokların muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında ortaya çıkan gelirler ile bu gelirlerin ilgili maliyetlerinin belirlenerek karşılaştırılmasıdır. Bu standartta, stoklarla ilgili maliyetlerin oluşumu, net gerçek değer tespiti, gidere nasıl dönüşeceği ve stoklarla ilgili değerlendirme yöntemleri hakkında bilgi verilmektedir.

Muhasebe uygulamalarının TMS ve TFRS ile uyumlulaştırılabilmesi için çeşitli çalışmalar yapılmakta ancak hala uygulamalarda farklılıklar ile karşılaşabilmektedir. Özellikle hesap kullanımı konusundaki farklılıkların da giderilmesi için KGK tarafından taslak hesap planı da yayınlanarak bu sorunun önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bu amaçla yapılacak olan akademik çalışmalarda büyük önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı stoklara ilişkin muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerini TMS ve TFRS açısından incelemektir. Bu kapsamda hizmet işletmelerinde stokların, TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartlarına göre muhasebeleştirilmesi ve değerlemesiyle ilgili teorik inceleme ve muhasebe kayıtları yapılacaktır.

1.STOKLAR (TMS-2) VE MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT (TFRS-15) STANDARTLARI

Hizmet işletmeleri, hizmet üretimi sırasında işletme malzemesi olarak stoklardan yararlanmaktadır. Hizmet işletmeleri hizmetin devamlılığını sağlamak amacıyla ve müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak da zorundadırlar. Bu amaçla hizmetin sağlanması için gerekli olan her türlü malzemeden oluşan stoklardan yararlanmaktadır (Çetiner, 2009: 263).

Stoklara ilişkin standardın (TMS-2) 1. maddesine göre standardın amacı, ticari satış amaçlı, mamul veya hizmet üretmek ya da işletmede kullanmak amacıyla bulundurulmuş stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili işlemleri açıklamaktır. Stoklarla ilgili bu maddede, stokların ilk defa kayda alınması, işletme faaliyetlerinde kullanılması ve elden çıkarılması durumunda maliyetin nasıl hesaplanacağına değinilmektedir (Tuğrul Poyraz, 2011: 37). Standartta maliyetin oluşumu, net gerçekleştirilebilir değer tespiti, maliyetin nasıl gidere dönüşeceği ve stoklarla ilgili değerlendirme yöntemleri hakkında bilgi verilmektedir.

Muhasebede stok kapsamına giren kalemler; ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mallardan oluşmaktadır. 24 Mayıs 2018 Tarih 30430 sayılı resmi gazetede yayınlanan son halinden önce, standarda göre tahsilatı henüz gerçekleşmemiş hizmet maliyetlerinin de stok olarak kayıt altına alınabileceği belirtilmekteydi. TMS-2'nin yayınlanan son haline göre bu madde TMS-2'den çıkarılarak, standardın 8. maddesinde müşteri ile yapılan bir sözleşmenin yerine getirilmesi için katılan ve stok oluşumuna neden olmayan maliyetlerin, TFRS 15 standardı uyarınca muhasebeleştirileceği belirtilmektedir.

1.1.Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet işletmeleri de tıpkı diğer işletmelerde olduğu gibi stoklara ilişkin satın alma, dönüştürme ve değerlendirme işlemlerini mevcut sistemde ve standartlara yönelik işlemlerde aynı şekilde yürütmektedirler.

Ülkemizdeki mevcut muhasebe uygulamalarının dayandığı vergi kanunları ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğler ile UMS esas alınarak hazırlanan TMS'nin hizmetin gerçekleşmesi sırasında katılan maliyetlere ilişkin bakış açısı farklıdır (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 19).

Standarda tabi hizmet işletmeleri TMS-2'nin stoklara ilişkin bütün hükümlerini uygulamakla birlikte, hizmet maliyetleri ile ilgili hususta standardın atıfta bulunduğu TFRS-15 standardının ilgili hükümlerine göre stok veya başka varlık oluşumuna neden olmayan hizmet maliyetlerini muhasebeleştirilecektir.

TFRS 15 standardına göre, müşteri ile yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katılan maliyetler stok, maddi duran varlık veya başka bir standart kapsamında varlık oluşumuna neden olmadığı durumlarda, belirtilen şartların tamamını karşılaması halinde, bu maliyetler varlık olarak finansal tablolara alınabilmektedir. Standardın 95. maddesine göre bu koşullar şunlardır:

- Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşme ile ilişkili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması,
- Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,
- Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi,

Hizmet sözleşmesi çerçevesinde müşterileri ile olan ilişkilerini yürüten firmalar, yapmış olduğu hizmetlere ilişkin henüz gelir elde etmediği maliyetlerini TFRS 15'e göre varlık olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

Bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili ve gerektiği takdirde varlık olarak kayıtlara alınabilecek maliyetler ise, direkt işçilik giderleri, direkt malzeme giderleri, sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler, sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler ve işletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetlerdir (TFRS-15: md. 97). Bunun dışındaki maliyetler ise katlandıkça dönem gideri olarak finansal tablolara alınmaktadır (TFRS-15: md. 98).

Stoklara ilişkin TMS 2 standardının atıfta bulunduğu TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre hizmete ilişkin maliyetlerin gerekli koşullarda varlık olarak muhasebeleştirilebildiği belirtilmektedir. Bunun dışındaki giderler dönem gideri olarak kayıt altına alınmaktadır. Mevcut uygulamada ise stokların kullanılması sonucu meydana gelen hizmetler nitelikleri gereği depolanamadıkları için stok hesaplarında gösterilmemektedir. Bu nedenle henüz geliri oluşmamış bu tür maliyetlerin doğrudan sonuç hesaplarına alınması muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir (Yanık, 2013: 84).

Vergi kanunlarına dayanan ülkemizdeki mevcut muhasebe uygulamalarına göre hizmetlerin stoklanamayacağı öngörülmekte iken; ülkemizde kısmen uygulanmaya başlanan UMS esas alınarak uygulanmaya başlanan TMS/TFRS'ye göre ise hizmetlerin belirli durumlar altında stok hesaplarında izlenebileceği varsayılmaktadır (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 21). TMS 2 standardında 2017 yılına kadar 37. maddede hizmet işletmelerinin stoklarının yarı mamul olarak tanımlanabileceği belirtilmekteydi. Bu standart esas alınarak, Akdoğan ve Sevilengül tarafından hizmet üretim maliyetlerine ilişkin iki hesap önerisi getirilmiştir. Bunlar, henüz bir gelirle eşleştirilecek duruma gelmeyecek kısmının stoklar hesap grubunda yer almasına ilişkin 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı ve 155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyetleri hesaplarının kullanılması şeklindedir (Yanık, 2013: 86). KGK tarafından yapılan çalışmalarda bu eksikliği giderebilmek için 2018 yılında taslak hesap planı hazırlanarak yayınlanmıştır. Buna göre 15 Stoklar grubunda, 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri ve 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesapları oluşturulmuş ve hizmet işletmelerinin hasılat olarak kaydedilmeyen hizmet maliyetlerinin bu hesaplarda varlık olarak kayıt altına alınabileceği belirtilmiştir (<http://www.kgk.gov.tr>, 02.01.2019).

Buna göre Vergi Usul Kanununun aksine standart, hasılat olarak elde edilmemiş hizmet maliyetlerinin varlık yani stok olarak kayıt altına alınabileceğini belirtmiştir (Akgün, 2012: 235).

Buna göre yapılan çalışmada, hizmet işletmesinde standartlara göre stok ve hizmet maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi 3. bölümde anlatılmıştır.

2. HİZMET İŞLETMELERİNDE STOKLARA YÖNELİK MUHASEBE İŞLEMLERİ

Stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarının TMS ve TFRS'ye göre nasıl yapılması gerektiği bu bölümde anlatılmıştır. Buna göre standardı uygulayan bir hizmet işletmesinde stoklara ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları bu bölümde gösterilmiştir.

Satın Alma Maliyetleri

TMS-2 standardının 11. maddesine göre stokların satın alma maliyetleri, mevcut uygulamada (VUK) belirtilen maliyet bedeli ifadesi ile genel hatları ile örtüşmektedir (Yartaş, 2009: 122). Buna göre hem standart hem de mevcut uygulama içinde vade farkı yer almayan satın alma işlemlerini aynı şekilde kayıt altına almaktadır.

Standardı mevcut uygulamadan ayıran vadeli satın alma işlemine göre yapılması gereken kayıta ilişkin örnek uygulama aşağıdaki gibidir.

Örnek: Bir konaklama işletmesi 1 Ekim 2018 Tarihinde iş yerinde kullanmak üzere, peşin fiyatı 36.000 TL olan buklet malzemelerini 4 ay vadeli olarak 40.000 TL artı %18 KDV'ye veresiye olarak satın almıştır.

Mevcut uygulamada işletme vade farkını dikkate almadan malzemeye ödediği bedelin tamamını 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının borcuna kayıt edecektir.

Standarda göre ise yapılması gereken işlem şu şekilde olacaktır;

01.10.2018		
150 İLK MADDE VE MALZEME	36.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	7.200	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ(-) ¹	4.000	
320 SATICILAR		47.200
Malzeme Alış Kaydı		

Stoklar standardına göre vadeli alımlarda, vade farkları "328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri(-)" hesabında izlenmelidir. İlgili döneme isabet eden vade farkı ise etkin faiz oranına göre hesaplanan döneme isabet eden faiz gideri olarak KGK'nın yayınlamış olduğu hesap planı taslağına göre ilgili hesaba aktarılır.

Etkin Faiz Oranı: Bugünkü Değer = Gelecekteki Değer / (1+EFO)^{Vade}

EFO: $BD=GD/(1+i)^n$ $43.200 = 47.200/(1+i)^{123/365}$ $i = 0,3005$

Dönem Sonu Değeri: $BD = 47.200/(1+0,3005)^{31/365} = 46.158$ TL

Dönem Sonu Faiz Gideri: $Faiz = 46.158 - 43.200 = 2.958$ TL

31.12.2018		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI (-)	2.958	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (-)		2.958
Vade Farkına İlişkin Dönem Faiz Gideri		

Stoklara ilişkin vade farklı alımlar TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre mali tablolarda gösterilmelidir. Yapılan örneğe göre 2018 yılına ilişkin ertelenmiş vergi varlığının kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

31.12.2018		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI Kurumlar Vergisi $2.958 \times \%22$	650,76	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR-GİDER ETKİSİ(±) $2.958 \times \%22$		650,76
Vade Farklarına İlişkin Ortaya Çıkan EVV		

¹ Örnek uygulamalarda kullanılan TMS/TFRS standartlarına uygun hesaplar, 2018 yılında KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağından alınmıştır.

Vadeli olarak alınan stokların tamamı dönem içerisinde işletme tarafından kullanılmış olsa idi, 2018 yılına ait vade farkı vergi matrahından düşülebilmektedir. Stokların tamamı kullanılmamış ise 2018 yılı için hesaplanan vade farkı VUK'a göre matraha ilave edilmelidir (Tuğrul Poyraz, 2011: 71).

Vade farklı stok alımlarında ise erken ödeme yapılması halinde, dönem sonu kaydında yapıldığı gibi işleyen vadeye ilişkin faiz 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri(-) hesabının alacağına, 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları(-) hesabına borcuna aktarılarak kayıt edilir. Ödeme kaydı ile birlikte de işlemeyen vadeye ilişkin iskonto tutarı 328 nolu hesabın alacak tarafına kayıt edilerek kapatılır.

Dönüştürme Maliyetleri

Ülkemizde uygulanan mevcut muhasebe uygulamalarına göre stokların dönüşüm işlemine ilişkin tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde üretim ile ilgili giderlerin tamamı kapasiteye bakılmaksızın üretime yüklenmektedir. Standardın kabul ettiği normal maliyet yöntemi ise üretim ile alakalı genel giderlerin içerisinde yer alan sabit genel üretim giderlerinin düşük üretim düzeyi ve atıl kapasite olması durumunda üretim maliyetine yüklenmeyip, doğrudan finansal tablolara aktarılması gerektiğidir.

Örnek: Bir otel işletmesine ait 1.500.000 TL maliyetli otel binasının 2018 yılı amortisman gideri 30.000 TL'dir. Otel yıl içerisinde 8 ay faaliyet yapmaktadır. Buna göre amortismanın hizmet maliyetine yönelik kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

- İşletmeye ilişkin diğer giderler göz ardı edilmiştir.
- Dönem içerisinde yapılan hizmetlerin tamamı tahsil edilmiştir.

Mevcut uygulamaya göre amortisman giderinin tamamı hizmet maliyetine atılırken, standarda göre yapılması gereken işlemler aşağıdaki gibidir.

31.12.2018		
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	20.000	
624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		30.000
Maliyetlerin Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması		

$30.000/12 = 2.500$ TL 1 Aylık amortisman

$4 \times 2.500 = 10.000$ TL çalışılmayan aylara ait amortisman

İşletme 8 ay faaliyet yaptığı için çalışmadığı 4 ay atıl olarak değerlendirilmektedir. Standarda göre dağıtılmayan gider KGK'nın taslak hesap planına göre ilgili hesaba aktarılmıştır.

Standarda göre yapılan işlem sonucu ortaya çıkan bu gider, vergi kanunlarına göre kanunen kabul edilmeyen giderdir. Üretilen hizmetin tamamının satılması halinde herhangi bir sorun oluşmamaktadır. Satılmaması halinde ise vergi mevzuatına uyarlamak için gerekli kayıtlar yapılmalıdır (Örten vd., 2007: 58).

31.12.2018		
950 VERGİ MEVZUATINDA K.EDİLMEYEN GİD. BORÇ H.	10.000	
951 VERGİ MEVZUATINDA K.EDİLMEYEN GİD. ALACAK H.		10.000
Çalışmayan Kısım Amortisman Gideri		

31.12.2018	
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	2.200
692 SÜRDÜRÜ. FAALİ. ERTE. VER. GELİR-GİDER ETKİSİ(±) Kur. Ver. 10.000 x %22	2.200
Çalışmayan Kısım EVV	

Hizmet İşletmelerine Yönelik Stok Maliyet İşlemi

TMS-2'nin hizmet işletmelerinde stok maliyeti ile ilgili maddesi, 2018 yılında yayınlanan son güncelleme ile kaldırılmış ve müşteri ile yapılan sözleşme sonucu katılan maliyetler stok ya da standart kapsamında başka bir varlık oluşumuna neden olmuyorsa TRFS 15 standardına göre belirli koşullarda varlık olarak kayıt altına alınabileceğini belirtmiştir. KGK tarafından yayınlanan taslak hesap planında da bu durumu destekler nitelikte, hizmet işletmelerinin katlanmış olduğu maliyetlerin varlık olarak kayıt altına alınmasını sağlayan hesaplar oluşturulmuştur. Uygulanmakta olan mevcut muhasebe sisteminde hizmet maliyetlerinin varlık olarak kayıt altına alınması mümkün değildir.

Örnek: 2018 yılında bir hizmet işletmesinin yapmış olduğu hizmetlere ilişkin, Hizmet Üretim Maliyeti toplamı 250.000 TL'dir. Bu maliyetlerin 200.000 TL'lik kısmının tamamlanıp hasılatı yapılmış, geriye kalan kısmın ise yılsonu itibari ile 20.000 TL'lik kısmı tamamlanmış ancak hasılatı yapılmamış, kalan 30.000 TL'lik maliyetin ise halen devam etmekte olan bir hizmete ait olduğu anlaşılmaktadır.

Uygulanmakta olan mevcut sistemde maliyetlerin tamamı 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına atılmaktadır. Standarda göre yapılması gereken işlem aşağıdaki gibidir;

31.12.2018	
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZ. MALİYETLERİ	30.000
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	20.000
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	200.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	250.000
Hizmet Maliyetlerinin İlgili Hesaplara Aktarılması	

31.12.2018	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	250.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	250.000
Maliyet Hesaplarının Kapatılması	

Kayıta göre hizmet işletmelerinde dönem sonunda sonuçlandırılmayan hizmet maliyetleri ve sonuçlandırılmış ancak henüz gelir tablosu ile ilişkilendirilememiş maliyetler stok hesaplarına aktarılmıştır. Hizmet üretimi gerçekleştirilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilen hizmetlere ilişkin maliyetlerde 622 Sunulan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılmıştır (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 25).

Sene sonunda 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabına kayıt edilen maliyetler, hizmetin tamamlanması halinde 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabının borcuna aktarılır. Tahsilatın yapılması halinde ise 622 Sunulan Hizmet Maliyeti hesabının borcuna aktarılarak hesap kapatılır.

Stokların Değerlemesi

Ülkemizde uygulanmakta olan mevcut TMU ve VUK'a göre işletmeler, değeri düşen stoklar için gerekli şartları yerine getirmesi halinde karşılık ayırabilirler. TMS 2'ye göre de işletmeler değeri düşen stoklar için, maliyet bedeli ve NGD'den birisi ile değerlemesini yaparak karşılık ayırabilmektedirler.

Standartta göre işletmeler stoklarını, maliyet değeri ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirmektedirler. Standartın 28 ile 33'üncü maddeleri arasında net gerçekleşebilir değerin nasıl belirlenebileceği belirtilmektedir. Standartta göre net gerçekleşebilir değeri tespit eden işletmeler, bu değerin maliyet değerinin altında olması halinde işletmeler değeri düşen stokları için karşılık ayırabilmektedir.

Mevcut uygulamaya göre ayrılan karşılıklar diğer faaliyetlerden olağan gider ve zarar olarak 654 Karşılık Giderleri hesabında izlenirken, standartta göre satışların maliyeti içerisinde izlenmelidir.

Örnek: Bir hizmet üretim işletmesinin sahip olduğu ve hizmet üretiminde kullanılan ilk madde ve malzemelerde standartta yer alan koşullara göre 5 000 TL değer düşüklüğü tespit edilmiştir. Buna göre yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir;

Standartta göre değeri düşen stok için karşılık ayrıldığında;

626 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD.	5.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		5.000
Değeri Düşen Stok İçin Karşılık Ayrılması		

Standartta göre ise ayrılan karşılığın iptalinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır;

158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIKLARI	5.000	
627 STOKLARA İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		5.000
Ayrılan Karşılığın İptal Edilmesi		

Stokların Gider Olarak Kayıt Edilmesi

Stoklara ilişkin standartın 34 ve 35. maddeleri hangi hallerde stokların gider olarak kayıt edileceğini belirtmiştir. Bu maddelere göre stokların gider olarak kayıt edilmesi ve mevcut uygulama benzerlik göstermektedir.

Standartta göre stokların gider olarak kayıt edilmesinde dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, hizmet işletmelerinde mevcut uygulamada hizmete ilişkin tahsilat yapılmış olsun veya olmasın hizmet maliyetlerinin tamamı 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına gider olarak kayıt edilmektedir. Standartta göre ise yapılan veya yapılmakta olan bir hizmet sonrası kullanılan stoklar, tahsilatın gerçekleşmemesi halinde 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri veya 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetlerine hesabında tahsilat gerçekleşene kadar izlenmektedir. Tahsilatın gerçekleşmesinin ardından 622 Sunulan Hizmet Maliyeti hesabında gider olarak kayıt edilmektedir.

SONUÇ

Hizmet işletmeleri içinde ticaret işletmeleri ya da mamul üreten işletmelerde olduğu stoklar büyük önem arz etmektedir. Stoklara ilişkin muhasebeleştirme işlemleri bu açıdan önemlidir. Bu çalışmanın amacı TMS-2 Stoklar ve atıfta bulunduğu TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre stokların muhasebeleştirilmesi işlemine bakıştır. Çalışmada standartta göre stoklara ilişkin mevcut sistemden farklılıklar ve yapılması gereken özellikli kayıtlar anlatılmıştır.

Stoklar işletmeler açısından büyük önemi olan toplam maliyeti yüksek olan varlıklardır. Stokların işletme açısından alım sürecinden tüketildiği ana kadar finansal tablolarda gösterilmesi ve maliyetlerin doğruluğu önem arz etmektedir. Ülkeler arasındaki farklı uygulamalardan kaynaklı tablolardaki farklı duruş bütün işletmelerde olduğu gibi uluslararası çapta hizmet işletmelerine de yük getirmekte ve bu durum yatırımcıları da etkilemektedir.

Bu durumu ortadan kaldırmak amacıyla ülkemizde kabul gören standartları uygulayan hizmet işletmeleri stoklara ilişkin durumunu, uluslararası piyasalarda çelişkiyi ortadan kaldıracak şekilde gerçek ve net tutarını gösterir duruma uygun hale getirmesi beklenmekte ve KGK tarafından yayınlanan standartlar da bunun

gerçekleşmesini sağlayacak önlemler almaktadır. Bu durum global yatırımcı üzerindeki tereddütleri de kaldırmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akgün, İhsan, Ali, (2012) “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17 (2), 229-246.
- Coşkun, Ali ve Güngörmüş, Haydar, Ali (2009) “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS-2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, 95, 19-33.
- Çetiner, Ertuğrul, (2009) Otel İşletmeleri Muhasebesi, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), (2016) TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, Resmi Gazete (29826 sayılı), Ankara.
- KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), (2018) TMS 2: Stoklar. Resmi Gazete (30430 sayılı), Ankara.
- Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007) Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tuğrul Poyraz, Ayşe, (2011)” Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Yanık, Ramazan, (2013) “Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27 (3), 81-90.
- Yartaş, Harun, (2009) “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması ve Uygulamaya Etkisi. Yüksek Lisans Tezi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- <http://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/2531/Finansal-Raporlama-Standartlarına-Uygun-Hesap-Planı-Taslağı>, Erişim Tarihi: 02.01.2019