

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ HİZMET SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ OLARAK TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE ETKİSİ

Engin YARBAŞI

İstanbul Ticaret Üniversitesi, Meslek Yüksek Okulu, Yardımcı Doçent Dr

THE IMPACT OF THE TURKISH ACCOUNTING STANDARDS ON THE TURKISH UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM RELATED WITH THE SERVICE BUSINESS

Abstract: *The studies on Turkish contemporary accounting system has begun in the early years of the Republic and has been going on since. It became impossible for countries to sustain their own independant economic activities and use of their own independant financial information systems. Turkish accounting system valid since 1994, Turkish Standards Board which began its activities in 2002 and Accounting Profession Law in force since 1989 are the major steps taken in maintaining the harmony of financial information and reporting systems.*

These steps had great influence on the financial reporting systems of major sectors like trade and industry but service business is not taken into full consideration. The scope of this paper is to offer solutions for the service businesses to harmonize their term-end financial reports to down-to-earth realities and Turkish Financial Reporting System as well as to suggest ideas to draw their financial reports based on realistic information harmonious with the global standards which will be mandatory soon.

Keywords: *Turkish Uniform Accounting System, Turkish Financial Reporting Standards, Service Businesses*

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ HİZMET SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ OLARAK TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE ETKİSİ

Özet: *Türkiye Cumhuriyeti döneminde çağdaş muhasebe düzeni için çalışmalar Cumhuriyetin ilk yıllarından bu yana devam etmektedir. Dünya ekonomisinin günümüzde ulaştığı noktada artık ülkelerin bağımsız ekonomik faaliyette bulunmaları ve bu nedenle bağımsız bilgi sistemleri kurmaları olanaksız hale gelmiştir. Türkiye 1992 yılından itibaren gelişmiş bir finansal bilgi sistemi kurma çabası içindedir. 1994 yılında yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 2002 yılında faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ile 1989 yılında yürürlüğe giren SMMM ve YMM meslek yasası bunun en güzel sonuçlarıdır.*

Tüm bu çalışmalar ülke ekonomisinde, ticaret ve sanayi sektörleri gibi, etkin faaliyet konularına uyumlu olmuş, bu arada etkin bir sektör olmasına karşın hizmet sektörü ihmal edilmiştir. Bu çalışmanın amacı hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların dönem sonu finansal raporlarının gerçeklere ve artık tüm dünya ekonomilerinin uymaya çalıştıkları Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak düzenlenmesi için bu sektörlerde çalışan firmalara yol göstermektir.

Anahtar Kelimeler: *Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Hizmet İşletmeleri*

I. GİRİŞ

Dünya ekonomisinde işletmeler genel anlamda dört farklı alanda faaliyet göstermekte ve ekonomik yaşama katılmaktadırlar. Bu faaliyet alanları tarihsel bir sıralama içerisinde ele alındığında tarım, ticaret, hizmet üretimi ve sanayi devrimi ile birlikte ortaya çıkan sanayi malları üretimi olarak tanımlanabilmektedir

Günümüzde Türkiye ekonomisinde millî gelirin fonksiyonel dağılımında üretime katılan faktörler arasında en önemli pay ticaret ve hizmet sektörlerinde görülmektedir. Ancak Türkiye İstatistik Kurumunun istatistiklerine göre Gayri Safi Yurt İçi Hasılının %58'i civarında bir gelir sağlayan hizmet sektörü, eskiden kalma bir önyargıyla, muhasebe düzeni ve raporlama konusunda yeterli ilgiyi görmemektedir [1].

Ticaret ve sanayi malları üretimi sürecinde fiziki malların dönem sonlarında çok önemli bir yer tutuyor olması bu faaliyet alanlarındaki işletmelerin finansal raporları ile ilgili ayrıntılı çalışmalar yapılmasını sağlamıştır. Hizmet sektöründe ise, hizmetin "Bir kişi veya kuruluşun bir başka kişi veya kuruluşa sunduğu soyut bir faaliyet veya fayda" [2] olarak tanımlandığından, bir ilk madde ya da yarı mamul olamayacağı, hizmet işinin uzun süreli olamayacağı nedeniyle de bitmemiş işlerin, ya da gelire dönüşmemiş işlerin gerçekleşmiş giderlerinin dikkate değer olamayacağı ve bir düzenlemenin gerekli olmayacağı düşünülmüştür.

Hizmet sektöründe yer alan sağlık, turizm, eğitim, bankacılık ve sigortacılık, acente hizmetleri gibi işler günümüzde bazen bir faaliyet dönemini aşmakta ve gelire dönüşmemiş giderlerin dönem sonu finansal raporlarına

aktarıldığı durumlarda dönemsellik kavramına ve muhasebe standartlarına uyulmamış olunacaktır.

Türkiye’de muhasebe düzeni, muhasebe gereksinimi duyacak ticari firmaların azlığı nedeniyle İktisadi Devlet Teşekküllerinin muhasebesi ile başlamıştır. 1933 yılında Sümerbank’ın kurulması ve muhasebe düzenini kurmak üzere Alman Prof. Sachenberg’ün davet edilmesiyle ülkemiz muhasebe konusunda maliyet türleri, maliyet yerleri ve maliyet dağıtım tabloları gibi yeni kavramlarla tanışmıştır.

Sümerbank’ta kurulan muhasebe düzeni daha sonra tüm Kamu İktisadi Teşebbüslerinde kullanılmış, özel sektörde yer alan işletmeler için de bir başlangıç noktası olmuştur. Ancak yine de endüstriyel çalışmalar geciktiği için muhasebe ve maliyet kavramları yalnızca ticari işletmeler için düşünülmüştür.

1994 yılında yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Ticaret ve Sanayi sektörleri ele alınmış, bu tür işletmelerin finansal raporları ile ilgili düzen büyük oranda yürürlüğe sokulmuş, fakat hizmet sektöründe faaliyette gösteren işletmelerin faaliyetlerinin aynı dönem içerisinde faturalanarak gelire döndürüleceği düşünülerek bu işletmeler için bir maliyet düzeni kurulmamıştır.

Günümüzün ekonomik ortamında, hizmet sektöründe de faaliyetler uzun dönemli olabilmekte ve gerçekleştirilen giderler aynı dönem içerisinde gelire dönüştürülememektedir. Bu işletmelerin finansal raporlarında maliyet harcamaları, faaliyet giderlerinde olduğu gibi, dönemsel olarak giderlere yansıtılmakta, gelir kaydı da yapılmadığı için finansal raporlarında olumsuzluklar ortaya çıkmaktadır

2005 yılında yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları hizmet işletmelerinin gelire yansıtamadığı işlerin giderleri için stok hesaplarına yansıtılmasını yada tamamlanmamış hizmetlerin tahmin edilebilir olduğu durumlarda tahmini değerleriyle gelire yansıtılarak dönemsellik kavramının gereğinin yerine getirilmesini öngörmektedir [3].

1992 yılında yayınlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na yayınlanan ve 2005 yılında yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları ile farklılıklar ortaya çıkması son derece olağandır. Ancak bu şartlarda yapılması gereken tekdüzen muhasebe sisteminin standartlar ile uyumlu hale getirilmesidir.

Kanımıza göre bu arada bazı sektörler biraz ihmale uğramıştır. Bu sektörlerin de muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlarında açıklık sağlanabilmesi için yapılması gerekenler vardır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi yayınlandığından beri ihmal edilmiş sektörlerden en önemlilerinden biri de yukarıda belirtildiği gibi, yurt içi hasıla oranında büyük payı olan Hizmet Üretim İşletmelerinin maliyet kayıt düzenidir.

Burada hizmet üretim işletmelerinden konaklama, eğitim, sağlık, nakliye ve taahhüt işleri yapan inşaat firmaları gibi hizmet üretimi konusunda faaliyet gösteren işletmeler göz önüne alınmaktadır.

İnşaat sektöründe taahhüt işleri yapan firmalar tekdüzen muhasebe sisteminde diğer sektörlerle göre ayrıcalıklı olarak ele alınmış ve dönem sonu itibarıyla yarım kalan inşaat işleri için “17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ” adı altında özel bir hesap grubu oluşturulmuştur. Ayrıca muhasebe kayıt akışı ile de ayrıntılı bilgiler verilmiştir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde sayılan temel kavramlarından biri “Dönemsellik Kavramı” olarak adlandırılmıştır. Bu kavram gereği işletmenin süreklilik kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, eşit zaman dilimlerine bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğerlerinden bağımsız olarak saptanması gerekmektedir. Dönemlerin bağımsız olabilmesi de tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlar ile karşılaştırılmasını gerektirmektedir.

Bu durumda konaklama, sağlık ya da nakliye işletmelerinin dönem içerisinde gerçekleştirdikleri hizmetlerin maliyetlerini gelire döndüremedikleri durumda ne yapacakları açık değildir. Tekdüzen muhasebe sisteminde “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının, dönem sonlarında “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” karşılığında kapatılarak “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabının borcuna kaydedilerek kapatılacağı öngörülmektedir. Ancak böyle bir muhasebe kaydının, genel uygulama ve teamüllere uygun olarak uygulandığı durumlarda, gelire dönüştürülememiş bir hizmet söz konusu olduğunda dönemsellik kavramına aykırı bir kayıt olacağı ve finansal tablolarının düzenlenme ilkelerini de zedeleyeceği kuşkusuzdur.

Hizmet üretimi konusunda faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporlarının tekdüzen muhasebe sisteminde ifade edilen “bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik” özelliklerini koruyabilmesi için aşağıda bazı öneriler sunulmuştur.

II. HASILAT SEÇENEĞİ

18. Türkiye muhasebe standardı “Hasılat” kavramını açıklamakta ve uygulamasını vermektedir. İlgili standardın kapsam bölümünde “mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı

ve temettüleri” şeklinde hasılatın tanımı yapılmış ve işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde bu hasılatın tahakkuk ettirilmesi gerektiği belirtilmiştir [4].

TMS 18 **Hasılat** standardının 20. maddesinde açıklanan, hizmetlerin sunumu ile ilgili bölümünde ise, hizmetlerin hasılatla dönüşmesi için işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi durumunda hizmetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılabileceği kabul edilmiştir.

Aynı maddede işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için gerekli koşullar da maddeler halinde sıralanmıştır, bunlar;

a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,

c) Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Ancak hasılat standardına göre gelir kaydının yapılabilmesi için bazı koşullar da ortaya konmuştur. Bu koşullardan ilki güvenilir tahmin ortamının oluşması için gerekli koşullardır ki şöyle sıralanmaktadır:

a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,

b) Hizmetin bedeli,

c) Ödeme şekli ve koşullarının taraflar arasında anlaşmaya varılmış olması gerekmektedir.

Güvenilir tahmin ortamının oluştuğu durumlarda hizmetin tamamlanma düzeyinin belirlenmesi için gerekli koşullar verilmektedir, bu koşullar da;

a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,

b) Bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,

c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin toplam tahmini maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır, şeklinde verilmektedir.

Bu standarda göre hizmetin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi ve tamamlanma düzeyinin hesaplanabilmesi durumunda verilen hizmetin bedeli hasılatlara kaydedilebilmekte ve bağlantılı giderler de hasılatlardan düşülebilmektedir.

Standardın hizmetlerin sunumu bölümünün diğer maddelerinde ise oluşması olası özel durumlar ele alınmaktadır. Bu maddelerde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği ancak tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde daha iyi bir yöntem bulunamıyorsa hizmet bedelinin dönemler boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılması; işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve işlem maliyetlerinin geri kazanılmasının muhtemel olduğu durumlarda ise katlanılmış maliyetlerin ancak maliyetler tutarında gelir tablosunda hasılat olarak gösterilebileceği ancak bir kâr kaydının yapılamayacağı açıkça belirtilmiştir.

Örnek: Kış turizmi ile tanınan bir otel yurt dışından bir seyahat acentesi ile kışın üç aylık bir dönemi süresince konaklama hizmetleri konusunda bir anlaşma yapmıştır. Anlaşmaya göre her on günde bir yeni grup gelecek ve üç ay boyunca otel dolu tutulacaktır. Ödeme konusunda anlaşma şartları her grubun dönüşünden bir hafta sonra yatak sayısı yatak ücreti ile çarpılarak fatura düzenlenecek ve fatura bedeli havale yolu ile bankaya ödenecektir.

Bu uygulamada, dönem içerisinde gerçekleştirilen satış ve maliyeti konusunda bir sorun çıkmayacaktır. Ancak yıl sonuna rastlayan grubun faturasının düzenleme tarihi bir sonraki yıla sarkacak, bu arada grubun konaklama hizmetleri için yapılan maliyet harcamalarının gider kaydı yapılmış olacaktır. Dönem sonu finansal raporları bu koşullarda hazırlanması durumunda hasılatla dönüşmemiş bir faaliyet için yapılan harcamalar gelir tablosuna gider olarak yansıtılmış olacak ve hem tekdüzen muhasebe standartlarının dönemsellik ilkesine aykırılık oluşacak hem de hasılatla ilişkin TMS 18'e aykırılık oluşacaktır.

Konaklama işletmesinin verdiği hizmetin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebiliyor olması yani tahsilatının önceki grupların tahsilatı ışığında tahsil edilebilecek olması ve daha önceki gruplardan edinilen deneyimlere dayanılarak verilmiş hizmetin hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilir olması nedeniyle grup henüz tesisi terketmeden hasılat haydı yapmak ve böylece yukarıda belirtilen sakıncaların ortadan kalkması sağlanmış olacak, dönem sonu finansal raporların da gerçeği yansıttığı olması sağlanmış olacaktır.

İşlemin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

181 GELİR TAHAKKUKLARI
601 YURT DIŞI SATIŞLAR
xxx Grup dönemsel hizmet bedelinin gelir kaydı.

Ertesi dönemin ilk iş gününde daha önce hasılatla kaydedilen tamamlanmamış hizmet bedeli ters kayıt ile kapatılır böylece her iki dönemin de hasılat – maliyet tutarları gerçeği yansıtacak, hem karar vericilerin karar vermesi kolaylaşacak ve doğru karar almaları sağlanmış olacak, hem de standartlara ve tekdüzen muhasebe sistemine uyulmuş olunacaktır.

601 YURT DIŞI SATIŞLAR
181 GELİR TAHAKKUKLARI
xxx Grup dönemsel hizmet bedelinin geçmiş dönem gelir kaydının iptali.

Bu yöntem sonucunda düzenlenecek finansal raporlar, hasılatla dönüşmediği için gelir tablolarında satış kalemleri içinde sunulamayan hizmetler için harcanan zamanın atıl kapasite biçiminde boş geçen zaman olarak yorumlanmasını da engelleyecek ve denetim süreçlerinde de daha olumlu sonuçlar verecektir.

Bu tür işletme faaliyetlerinin sonuçlarının hesaplanmasında karşılaşılabilecek en büyük zorluk, işlem maliyetlerinin geri kazanılmasının muhtemel olduğu, ancak işlem sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği ortamların oluşması, yani verilen hizmetin düzenli olmaması durumlarıdır. Örnek olarak yukarıdaki işletmenin yılbaşı balosu gibi bir nedenle hizmetin düzenli dağılımı bozması sayılabilir. Standarttaki tanıma göre bu koşullarda faaliyet gösteren bir işletme en azından bahsi geçen hizmet için gerçekleştirmiş olduğu harcamalarını hasılat olarak kaydedebilecek ve bu şekilde hem dönemsellik ilkesine hem de standartlara uyum sağlamış olacak, hem de finansal raporlarında oluşacak olumsuz etkiyi gidermiş olacaktır.

Yöntemin aşağıda sunulacak diğer yöntemlere üstünlüğü, işletmenin bir dönem ile ilgili gerçekleştirilen hizmet ve performansı hakkında daha gerçekçi sonuçlar sağlamasıdır.

III. HASILATA DÖNÜŞMEMİŞ HİZMETLERİN MALİYETLERİNİN ÖZEL STOK HESAPLARINA YANSITILMASI

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayınlanan “TMS 2 Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”nın 19. maddesi hizmet sunumu sektöründe

bulunan işletmeler ile ilgilidir. Adı geçen maddede “Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır” denmektedir. Aynı paragrafın devamında maliyetin tanımı da yapılmış ve hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek diğer genel giderleri içerebileceği, doğrudan ilişkili olmayan faaliyet giderlerinin maliyetlere katılamayacağını belirtmiştir.

Bu maddenin en önemli cümlesi “hasılatın gelir olarak kaydedilemediği durumlarda ilgili giderlerin stok hesaplarına yansıtılması gerektiği” görüşüdür. Burada ortaya çıkan sorun ise tekdüzen muhasebe sisteminde bu tür bir eylemin öngörülememesi ve bu nedele de böyle bir hesap grubunun ya da kebir hesabının tekdüzen hesap planında bulunmamasıdır.

Gerek tekdüzen muhasebe sisteminde gerekse muhasebe standartlarında stok hesapları dar anlamda ele alınmıştır. Tekdüzen muhasebe sistemimizde stoklar “İşletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur” şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi tekdüzen hesap planımızda üretim ve ticaret sektörlerinin maliyet düzenleri düşünülmüş, hizmet sektörü ihmal edilmiştir.

TMS 2’de ise önce standart dışı varlıklar sayıldıktan sonra stokların tanımı yapılmıştır. Bu tanımda da stoklar “İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan; satılmak üzere üretilmekte olan; ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak aynı tanımların 8. maddesinin sonunda “Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; paragraf 19 da anlatıldığı gibi işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin de maliyetini kapsar” denmektedir.

Bu cümleden stok kavramının daha geniş anlamda ele alınması ve hizmet sunmak için yapılan giderlerin, bağlantılı gelir elde edilmediği zamanlarda, stoklar hesap grubunda açılacak bir hesaba yansıtılması gereği ortaya çıkmaktadır. Bu gelişmenin tekdüzen muhasebe sistemimizde düzeltilebilmesi için stoklar grubunun tanımının genişletilmesi ve “Tamamlanmış ancak henüz hizmet olarak sunulmadığından geliri fatura edilmemiş hizmetler ile yapımı devam eden hizmetlere ilişkin maliyetler de stok olarak bu gruptaki hesaplarda izlenir” [5].

Sanayi işletmelerindeki yarı mamuller, tamamlanmamış üretim ve tamamlanmış fakat gelire

dönüştürülememiş stok kalemleri hizmet işletmelerinde de oluşabilmektedir. Dönem sonları itibariyle hizmetin sunum ya da hazırlık aşamasının devam ettiği, gelire dönüştürülememiş hizmetler, yılbaşı tatili için bir konaklama tesisinde 1 haftalık rezervasyon yaptırmış grubun durumunda olduğu gibi, dönem sonu finansal raporlama tarihinin rezervasyon süresinin ortasına denk gelmesinden dolayı grup için giderlerin yapılmakta olması ancak gelirlere yansıtılmaması yada bir sağlık işletmesinde tedavisi devam eden hastalar için yapılan giderlerin tedavilerinin sonuçlanarak faturalandırılmaması işlemleri bu kapsamda sayılabilir. Tekdüzen Hesap Planında bazı kebir hesapları boş bırakılmış ve “hesap grubunun işleyiş ve mantığına uygun olmak, niteliği ve kapsamı itibariyle hesap planında benzeri bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak” şartıyla serbestçe kullanılabilir denmektedir.

TMS 2'nin 19. maddesinde sözü edilen “Stok hesaplarına yansıtılmak” ifadesinden yola çıkarak tekdüzen hesap planında aşağıdaki gibi bir düzenleme yoluna gidilerek hizmet işletmeleri için de özel stok hesapları oluşturularak bu tür işletmelerin de finansal tablolarının eksikliği giderilebilir [5]:

15 STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME

151 YARI MAMULLER – ÜRETİM

152 MAMULLER

153 TİCARİ MALLAR

154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ

155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Yukarıda verilen uygulama örneğinin bu önerideki kayıt şekli aşağıdaki gibi olacaktır.

a) Tamamlanmamış hizmetlerin maliyet tutarlarının dönem sonlarında stok hesaplarına yansıtılması:

Dönem içerisinde belirli bir hizmetin maliyetinin sağlıklı bir biçimde hesaplanabilmesi için tekdüzen hesap sistemindeki eşzamanlı kayıt yöntemi uyarınca maliyet yerleri – maliyet çeşitleri yardımcı ve alt hesaplarının açılarak stok hesaplarına hizmet bazında yansıtılmasının hazırlığının yapılması dönem sonu işlemlerine hazırlık açısından yararlı olacaktır.

Dönem içi maliyetlerin ilgili maliyet hesaplarına kaydı:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.01 XXX Grup
740.01.001 Mutfak Maliyetleri
740.01.002 Kat Hizmetleri maliyetleri
İLGİLİ AKTİF PASİF HESAPLAR
Hizmet maliyetleri

Dönem sonu itibariyle tesisi terk etmemiş, hizmet sunumunun devam edeceği grupların maliyet toplamlarının tamamlanmamış hizmet maliyetleri olarak ilgili stok hesaplarına yansıtılması:

154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ
154.01 xxx Grup Maliyeti
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
741.01 xxx Grup Maliyeti
741.01.001 Mutfak Maliyetleri
741.01.002 Kat Hizmetleri Maliyetleri
xxx Grubun maliyetlerinin stoklara yansıtılması.

Önceki dönem sonu itibariyle tamamlanmamış hizmet maliyetleri yeni dönem içerisindeki maliyet harcamaları da eklenmiş son maliyet tutarıyla tamamlanmış hizmet maliyetlerine aktarılacaktır.

155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ
155.01 xxx Grup Maliyetleri
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ
154.01 xxx Grup Maliyetleri
xxx Grubun maliyetlerinin tamamlanmış hizmet maliyeti stok hesaplarına aktarılması.

b) Tamamlanmış ancak hasıllata dönüşmemiş hizmetlerin maliyet tutarlarının dönem sonlarında stok hesaplarına yansıtılması:

Hizmet sunumu tamamlanmış, örneğimizdeki grubun tesisi terk etmiş, ancak henüz acentasına faturası düzenlenmemiş işlerin toplam maliyetlerinin tamamlanmış hizmet işleri hesabına yansıtılması:

155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ
155.01 xxx Grup Maliyetleri
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
741.01 xxx Grup Maliyetleri
xxx Grubun maliyetlerinin stok hesaplarına yansıtılması.

Her durumda hizmetlerin hasılatla dönüşmesi durumunda yapılacak kayıtlar da aşağıdaki gibi olacaktır:

İLGİLİ AKTİF PASİF HESAPLAR
601 YURT DIŞI SATIŞLAR
xxx Grubunun hizmet bedeli.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET
MALİYETİ
xxx Grubunun maliyet tutarının gider hesaplarına devri.

IV. HASILATA DÖNÜŞMEMİŞ HİZMETLERİN MALİYETLERİNİN YARI MAMUL - MAMUL HESAPLARINA YANSITILMASI

Bir diğer seçenek ise, endüstri işletmelerinde olduğu gibi, tamamlanmış ancak gelire dönüşmemiş hizmetlerin mamul, tamamlanmamış ve bu nedenle gelire dönüşmemiş hizmetlerin de yarı mamul olarak kabul edilmesi gerçeğidir.

TMS 2'nin 6. maddesinde stoklar tanımlanırken "Satılmak üzere üretilmekte olan" ifadesi kullanılmaktadır. Bu ifadeden, satılmak üzere üretilmekte olan bir endüstriyel mamul ya da bir hizmet faaliyeti de anlaşılabilir. Bu durumda bir hizmetin satışı için gerçekleştirilmiş maliyetler, üretimi devam eden bir hizmetin maliyeti yani yarı mamul yada hizmetin tamamlandığı ancak satışının yapılmadığı durumlarda birikmiş hizmet maliyetleri, mamul stokları olarak kabul edilebilir.

Bu düşünceden yola çıkıldığında tekdüzen hesap planının hesap grupları yada kebir hesapları düzeyinde bir değişiklik gerekmemekte, yarı mamuller ve mamuller hesaplarının yardımcı hesaplar düzeyinde işletmelerin kendi gereksinimlerine uygun bir düzenleme yeterli olabilmektedir. Yardımcı hesapların düzenlenmesi sırasında tekdüzen hesap planının maliyet hesapları kırımlarında önerilen "maliyet çeşitleri – maliyet yerleri" ya da "maliyet yerleri – maliyet çeşitleri" ne uyulması, kayıt düzeni açısından hem kayıtların azalmasını hem de mamul yada hizmet üretim maliyetlerinin belli bir düzen içerisinde oluşturulmasını sağlayacaktır.

Bu uygulama için basit bir örnek hesap tablosu aşağıda sunulmuştur:

15 STOKLAR
150 İLK MADDE VE MALZEME

151 YARI MAMULLER – ÜRETİM
151.50 Mutfak Hizmetleri
151.51 Kat Hizmetleri
151.52 Rekreasyon Hizmetleri
152 MAMULLER
152.50 xxx Referans Grup Hizmet Maliyeti
152.51 yyy Referans Grup Hizmet Maliyeti
153 TİCARİ MALLAR
157 DİĞER STOKLAR
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI (-)
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Hizmet üretim faaliyetinin de bir üretim olarak kabul edildiği ve yarı mamul, mamul gibi sonuçlarının olabileceği kabul edilebilir. Bir üretim faaliyetinin özellikle fiziki bir varlık üretimi için yapılması şart olmayabilir, aynı bilançonun duran varlıklarının illa ki maddi duran varlıklardan oluşmasının şart olmadığı gayri maddi duran varlıklar için ayrı hesap grubu oluşturulduğu gibi.

Bu düzenin kabul edilmesi durumunda tamamlanmamış hizmetlerin dönem sonu itibarıyla muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM
151.50 Mutfak Hizmetleri
151.51 Kat Hizmetleri
151.52 Rekreasyon Hizmetleri
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
YANSITMA HESABI
741.01 xxx Grup Maliyetleri
xxx Grubu maliyetlerinin tamamlanmamış olması nedeniyle yarı mamullere devri.

Ertesi dönem içerisinde grubun hizmetlerinin tamamlanması durumunda yarı mamul hizmet maliyetleri mamul stoklarına aktarılacaktır.

152 MAMULLER
152.01 xxx Grup Hizmet Maliyetleri
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM
151.50 Mutfak Hizmetleri
151.51 Kat Hizmetleri
151.52 Rekreasyon Hizmetleri
xxx Grubu maliyetlerinin tamamlanmış olması nedeniyle mamullere devri.

V. SONUÇ

Globalleşme olgusu dünya ekonomisine yepyeni bir düzen getirmiştir. Bu düzen çerçevesinde hiçbir ülke dünya ekonomisinden bağımsız bir ortam yaratamamaktadır.

20. yüzyılın ilk yarısında ülkeler kendi ekonomileri içerisindeki firmaların muhasebe düzenlerinde tekdüzelige gitmişler ve kendi genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturmaya çalışmışlardır. Bu çalışmaların en önemlileri İngiltere’de İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) tarafından başlatılan ve 1976 yılında kurulan Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee) geliştirilen Statements of Standard Accounting Practice ve Statements of Recommended Practice’den oluşan UK GAAP; Almanya’da son zamanlara kadar resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum oluşturulmamasına karşın Almanya Muhasebeciler Enstitüsü, muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yayınladığı yorumlar ve açıklamaları ile ülke muhasebesini yönlendirmiştir; ABD’de ise 1939-1959 arasında AICPA, 1959-1973 arasında APB ve 1973’den 1000’lere kadar FASB dönemlerinde ülke bazında muhasebe standartları oluşturulmasına çalışılmıştır [6].

Günümüzde Avrupa Birliği’nden Amerika Birleşik Devletleri’ne, Rusya’dan Singapur’a kadar tüm ülkeler ulusal muhasebe standartlarını Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nca yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları ya da Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlaştırmaya çalışmaktadırlar.

Türkiye’nin de, gelişmekte olan bir ekonomik güç olarak, bu değişimden uzak kalması beklenemezdi. Nitekim, 1942 yılında kurulan Eksper Muhasebeler ve İşletme Organizatörleri Derneği, ki 1967 yılında adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak değişmiştir, 1990 yılında Türmob (Türkiye Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) kurulmuş, 2002 yılında da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun faaliyete geçmesi ve uluslararası standartların tercümesi ve yasal dayanağa kavuşturulması ile dünya ekonomik gelişmelerine muhasebe açısından uyum sağlanmıştır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu 2002 yılından bu yana bankaların, Sermaye Piyasası Kurulu da 2005 yılından bu yana sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören firmaların finansal raporlarının Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olarak düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. KOBİler için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca Uluslararası Muhasebe

Standartları Kurulu ile ortak olarak hazırlanmakta olan yeni bir standart seti üzerinde de çalışılmaktadır. Bu standart seti yürürlüğe girdiğinde tüm firmalar finansal raporlarını Uluslararası Muhasebe Standartları’na uygun biçimde düzenlemek zorunda kalacaklardır.

Sorunumuz ise, halen sermaye piyasası araçları borsada işlem gören firmalar da dahil olmak üzere standartların ne getirdiğinin bilinmemesi ve anlamaya ya da öğrenmeye de çalışılmamasıdır.

Ülkemizde yapılması gereken son bir büyük hamle yeni standartlar ile ilgili olarak tüm muhasebecilerin ve firma sahipleri ile yöneticilerinin aydınlatılması ve eğitilmesidir.

Bu yazıda şimdiye kadar ihmal edilmiş, çok önemli bir sektörde yer alan firmalar için standartların getirdiği değişiklikler anlatılmaya çalışılmış ve çözümleri için bazı öneriler, seçenekler sunulmaya çalışılmıştır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2007). *İşgücü İstatistikleri*. (www.tuik.gov.tr). [10.04.2008].
- [2] Tarcan E. (2001). *Hizmet Yönetiminde Kalite ve Müşteri Tatmini Ölçümü*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- [3] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları. *TMS 2 Stoklar*. Ankara: Grup Matbaası, TMSK Yayınları-1, 281-282.
- [4] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları. *TMS 18 Hasılat*. Ankara: Grup Matbaası, TMSK Yayınları-1, 479-481.
- [5] Akdoğan, N. & Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler*. The Necessary Amendments Which Should Be Considered In Turkish Uniform Chart of Accounts for Adoption to Turkish Accounting Standards, İstanbul: Mali Çözüm, Kasım-Aralık.
- [6] Sağlam, N.; Şengel, S. & Öztürk, B. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum – Açıklama – Örnekler) UFRS – UMS Uyumlu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 465

Engin YARBASI (eyarbasi@superonline.com) graduated from Saint Joseph French High School in 1972 and Istanbul Academy of Economics and Commercial Sciences (İİTİA) in 1977. He was an assistant at Marmara University where he got his PhD. He lectured as Assistant Professor at Yeditepe University and still working at Istanbul Commerce University where he teaches financial accounting, cost accounting and managerial accounting. His specific research fields are Turkish Uniform Accounting System and Turkish Accounting and Financial Reporting Standards.