

# SAĞLIK İŞLETMELERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN TEK DÜZEN HESAP PLANINA GÖRE ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE KARŞILIKLI İNCELENMESİ\*

Dr. Öğr. Üyesi Ensar AĞIRMAN\*\*

Arş. Gör. Kübra ALPA\*\*\*

Derleme / Review

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Mart 2019; 21(1); 1-26

## ÖZ

Uluslararası finansal raporlama standartlarının küresel bir boyut kazanması ile birlikte hazırlanan ve kullanılmaya başlanan Türkiye Muhasebe Standartları(TMS), işletmelerin hali hazırda kullanmış oldukları Tek Düzen Hesap Planında (TDHP) farklılıkları beraberinde getirmiştir. Sağlık insan yaşamının temel yapıtaşlarından birisidir. Sürekli ve sonsuz bir ihtiyaç olan sağlık ile ilgili alanlardaki gelişmeler de toplumların gelişmişlik seviyeleri ile doğrusal olarak hareket etmektedirler. Bu çalışmada her geçen gün artan bir öneme sahip olan Türkiye’deki sağlık işletmelerinde Tek Düzen Hesap Sistemine göre yapılan dönem sonu işlemlerinin, Türkiye Muhasebe Standartları ile karşılaştırılmalı bir şekilde incelemesi yapılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Dönem Sonu İşlemleri, Sağlık İşletmeleri, Tek Düzen Hesap Planı, Türkiye Muhasebe Standartları

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, I10

**MUTUAL EVALUATION OF YEAR-END PROCEDURE IN HEALTH SECTOR ACCORDING TO UNIFIED ACCOUNTING SYSTEM and TURKISH ACCOUNTING STANDARDS**

## ABSTRACT

Turkey Accounting Standards (TAS), which was prepared and started to be used with globalization of international financial reporting standards, have brought differences in the Uniform Chart of Accounts (TDHP)

\* Makale gönderim tarihi: 19.02.2018, kabul tarihi: 04.02.2019.

Bu çalışma 30.05.2017 tarihinde Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü kapsamında hazırlanıp sunulan “Sağlık İşletmelerinde Dönem Sonu İşlemlerinin Tek Düzen Hesap Planına Göre ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Karşılıklı İncelenmesi” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

\*\* Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü- Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, [ensaragirman@atauni.edu.tr](mailto:ensaragirman@atauni.edu.tr), orcid.org /0000-0001-5168-7023.

\*\*\* Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü- Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, [kubra.alpa@atauni.edu.tr](mailto:kubra.alpa@atauni.edu.tr), orcid.org /0000-0003-0226-4731.

**Atf:** Ağırman, E. Ve Alpa, K. (2019). Sağlık işletmelerinde dönem sonu işlemlerinin tek düzen hesap planına göre ve Türkiye muhasebe standartlarına göre karşılıklı incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 1-26. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.396598>.

that have already used by companies in Turkey. Health is one of the basic building blocks of human life. Developments in health-related areas, which are a continuous and endless need, also act linearly with the sophistication levels of societies. In this study, adjusting processes made according to Uniform Account System and adjusting processes made according to Turkey Accounting Standards are reviewed in a comparative analysis in health business in Turkey with a growing prescription every day.

**Keywords:** Adjusting Process, Health Enterprises, Uniform Chart of Accounts, Turkey Accounting Standards.

**JEL Classification:** M40, M41, I10.

## 1. GİRİŞ

Sağlık; Dünya sağlık örgütü (WHO) tarafından genel anlamda fiziksel, ruhsal ve sosyal yönden tam bir iyilik hali olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre sağlık sadece fiziksel bir kavram olarak ele alınmamış psikolojik ve sosyal boyutlarıyla da ele alınmıştır. Bu durum sağlık alanında yapılan çalışmaların daha geniş bir açıdan incelenmesini sağlamış ve sağlık hizmetlerinin toplumdaki önemini artırmıştır. Sağlık hizmetlerinin anlık, sürekli ve sonsuz bir ihtiyaç hali olması sebebiyle de bu hizmetler haklı olarak yaşamın vazgeçilmez parçası olmuştur.

Sağlık sektörünün ülkelerin gelişmişlik göstergeleri arasında yer alması sebebiyle, gelişen bir ülke olan Türkiye’de sağlık işletmelerinin topluma; kaliteli, güvenilir, düşük maliyetli ve ihtiyaca uygun hizmetler sunmasındaki çabalarını artırmıştır. Bu çabalar ülkede sağlık sektöründeki eğitim çalışmalarında ve medikal kaynak noktasında ithalat-ihracat faaliyetlerinde gelişme göstermesini sağlamıştır. Yine Türkiye’nin sahip olduğu coğrafi konum ve sosyal, ekonomik alanda göstermiş olduğu gelişmeler ülkeyi sağlık turizminde önemli bir noktaya taşımış ve uluslararası alanda rekabet edebilir bir pozisyona getirmiştir.

Günümüzde ülkelerin ekonomik, sosyal ve siyasi alanda göstermiş olduğu gelişmeler dünyayı küresel bir köy haline dönüştürmüş ve insanları farklı özellikleriyle tek bir çatı altında toplamayı başarmıştır. Bu durum dünya ekonomisinin iyileşmesi, uluslararası etkileşimin artması, insanlarda sağlıklı yaşam algısının değişmesi ve sağlığın sonsuz bir ihtiyaç olması sebebiyle sağlık sektöründe de gelişmeler yaşanmasına yardımcı olmuştur. Ayrıca Türkiye’nin yabancı sermayesindeki artışı, sahip olduğu coğrafi konumu ve uluslararası ilişkilerdeki gelişmeleri ülkeyi sağlık turizminde dünya pazarında tercih edilen bir pozisyona getirmiştir. Bu durum, ülkenin hedefleri ve gelişen teknolojisi doğrultusunda uluslararası alanda yapacağı yatırımların ithalat ihracat boyutuyla ele alınırsa; her iki tarafın yatırımcıları için de ortak bir muhasebe dili olan standartlara göre, muhasebe kayıtlarının tutulması, yapılacak mutabakatların kısa sürede gerçekleşmesini sağlaması ve karşılaştırılabilir olması açısından önem taşımaktadır.

Bu çalışmada TDHP ve TMS' ye göre muhasebede dönem sonu işlemlerindeki farklılıklar, sağlık işletmeleri açısından incelenip, sağlık işletmelerindeki dönem sonu işlemleri ile ilgili örnekler verilerek anlatılmaya çalışılmıştır. Sağlık işletmelerinde, muhasebe kayıtları işletmenin niteliğine göre farklılık göstermemesi sebebiyle çalışmada sağlık sektöründeki temel işletmeler üzerinden karşılaştırma yapılmaktadır. Çalışmada karşılaştırma yapılan sağlık işletmeleri, temelde hastane, eczane ve diş poliklinikleri etrafında toplanıp bu işletmeler üzerinden örneklendirilmektedir.

## 2. SAĞLIK İŞLETMELERİNDEKİ DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN TDHP VE TMS' YE GÖRE FARKLILIKLARIN ÖRNEKLERLE İNCELENMESİ

TDHP ve TMS/TFRS arasındaki farklılıklar incelendiğinde bazı hesap kalemlerinde her iki uygulama açısından muhasebe kayıtlarında bir farklılık görülmediğinden dolayı bütün hesap kalemleri için örnek verilmemiş olup, belli farklılıkların olduğu hesaplar ve özellikle değinilmesi gereken hesap kalemleri için örnekler verilerek karşılaştırma yapılmıştır. Örnek verilen hesap kalemleri için hesap planı içerisindeki sıralamaları dikkate alınarak incelenmektedir. Aynı zamanda farklılıkların olduğu hesaplar için gerçek sağlık işletme verileri göz önüne alınarak örnekler hazırlanmaya çalışılmış ve parasal ifadeler hesaplamaların kolay olması açısından düşük tutulmuştur.

### 2.1. Bankalar

Bankalar hesabında değerlendirme işlemleri açısından VUK ve TMS' ye göre önemli bir kayıt farklılığı bulunmamasına rağmen; vadeli mevduatlardan elde edilen faiz gelirlerinin izlendiği hesaplar açısından farklılık olduğu gözlenmiştir.

**Örnek:** X sağlık işletmesi 15 Aralık 2016 tarihinde banka hesabındaki 50.000 ₺ ile yıllık % 15 faiz oranından 2 ay (61 gün) vadeli mevduat hesabı açmıştır ve hesabın vadesi 04 Şubat 2017 tarihinde bitmektedir.<sup>†</sup>

İşletmenin vadeli mevduat hesabına tahakkuk ettirilen faiz tutarı=(Anapara x Vade x Faiz Oranı)/36.500 gün olarak ifade edilmekte ve faiz hesaplaması aşağıdaki gibidir (Terzi 2008):

$$\text{Vade sonu itibariyle faiz tutarı} = (50.000\text{₺} \times 61 \text{ gün} \times 15)/36.500 = 1.253,42 \text{ ₺}$$

Bu tutar, 61 günlük faizi kapsamaktadır. 31.12.2016 tarihinde tahakkuk eden kısım (2017 yılına isabet eden tutar) tespiti için günlük faiz tutarını bulmak ve bu tutarı 2016 yılına tekabül eden gün

<sup>†</sup> Terzi'nin 2008' da yapmış olduğu "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulaması; Bir Endüstri Örneği" çalışmasındaki bankalarla ilgili örneğindeki yıllar güncellenmiş, soru sağlık işletmesi gibi düşünülerek çözümlenmiş ve yorumlanmıştır.

sayısı ile çarpmak gerekmektedir. 2016 yılına tekabül eden gün sayısı (31 Aralık 2016-15 Aralık 2016) 17 gün'dür.

Bir güne isabet eden faiz tutarı  $1.253,42\text{₺} / 61 \text{ gün} = 20,55\text{₺} / \text{gün}$

2016 yılına isabet eden faiz tutarı =  $20,55\text{₺} / \text{gün} \times 17 \text{ gün} = 349,32 \text{ ₺}$

TMS 39'a göre faiz hesaplaması aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

$$BD = [NA / (1+i)^n]$$

BD = Finansal varlıkların bugünkü değeri

NA = Finansal varlığa ilişkin nakit akımları

i = Faiz oranı

n = yıl

Vade sonundaki banka tutarı (nakit akımı) =  $50.000 + 1.253,42 = 51.253,42 \text{ ₺}$

i = % 15

n =  $44 \text{ gün} / 360 \text{ gün} = 0,1222 \text{ yıl}$

Bugünkü Değer =  $51.253,42 / (1+0,15)^{0,1222} = 50.385,50\text{₺}$

2016 yılına ait faiz tutarı =  $50.385,50 - 50.000 = 385,50 \text{ ₺}$

**Değerleme Farkı =  $385,50 \text{ (TMS)} - 349,32 \text{ (VUK)} = 36,18 \text{ ₺}$**

TDHP' ye göre faiz gelirlerinin muhasebe kaydı,

<b>181 GELİR TAHUKKUKLARI</b>	<b>349,32</b>	
<b>642 FAİZ GELİRLERİ</b>		<b>349,32</b>
Vadeli mevduat faiz tahakkuku		

TMS' ye göre faiz gelirlerinin muhasebe kaydı,

<b>102BANKALAR HESABI</b>	<b>385,50</b>	
<b>102.02 Vadeli TL mevduatı</b>		
<b>642 FAİZ GELİRLERİ HESABI</b>		<b>385,50</b>

Faiz gelirleri, TDHP' ye göre gelir tahakkukları hesabına karşılık faiz gelirleri hesabında izlenirken; TMS' ye göre faiz gelirleri finansman geliri olarak gösterilip doğrudan anaparanın üzerine ilave edilerek kayıt altına alınır.

## 2.2. Menkul Kıymetler

Menkul kıymetlerde değerlendirme işlemi TDHP' ye göre alış bedeli ile yapılırken; TMS' ye göre değerlendirme işlemi varlığın niteliğine göre farklılık göstermektedir. Bununla birlikte hisse senetlerinin ilk kayıta işlem maliyetleri açısından TDHP ve TMS arasında bir farklılık olmamasına rağmen, değerlendirme farklılıklarının kaydı ve raporlamasında farklılıkların olduğu gözlenmektedir.

**Örnek:** Huzur sağlık işletmesi muhasebecisinin önerileri üzerine, dönem içerisinde bir anonim şirketin nominal değeri 9₺ olan hisse senetlerinden 5 lot, tanesi 10₺ den banka aracılığı ile satın alıyor ve banka 250 komisyon ücreti kesintisi yapıyor.

1lot=1000 adet hisse senedi

5x1000=5000 adet

5000x10=50000 ₺

TDHP' ye ve TMS' ye göre hisse senedinin alış kaydı,

<b>110 HİSSE SENETLERİ HESABI</b>	<b>50.000</b>	
<b>653 KOMİSYON GİDERLERİ HSB</b>	<b>250</b>	
<b>102 BANKALAR HESABI</b>		<b>50.250</b>

İşletmenin dönem sonunda almış olduğu hisse senetleri adedinin borsada 12₺ üzerinden işlem gördüğünü bilinmektedir ve işletme elindeki hisse senetlerini bir sonraki dönem başında 62.000₺ ye satmıştır. İşletmenin muhasebe kayıtları,

TDHP' ye göre hisse senedinin satış kaydı,

<b>100 KASA HESABI</b>	<b>62.000</b>	
<b>110 HİSSE SENETLERİ HESABI</b>		<b>50.000</b>
<b>645 MENKUL KIYMET SATIŞ K.</b>		<b>12.000</b>

TDHP' ye göre, dönem sonunda menkul kıymette meydana gelen değer artış veya azalışları muhasebeleştirilmemektedir.

TMS' ye göre hisse senedinin dönem sonunda borsada işlem gördüğü değer in kaydı,

6 2019/1

<b>110 HİSSE SENETLERİ</b>	<b>10.000</b>	
<b>649 DİĞER FAALİYETLERDEN</b>		<b>10.000</b>
<b>GELİR ve KARLAR</b>		
5000x12=60.000₺		
60.000-50.000=10.000₺		

TMS' ye göre hisse senedinin satış kaydı,

<b>100 KASA HESABI</b>	<b>62.000</b>	
<b>110 HİSSE SENETLERİ HESABI</b>		<b>60.000</b>
<b>645 MENKUL KIYMET SATIŞ K.</b>		<b>2000</b>

Yukarıda yapılan yevmiye maddelerine bakıldığı zaman TDHP' ye göre dönem sonunda hisse senedinde meydana gelen değer artışı muhasebe kayıtlarına alınmamış sadece menkul kıymetin satılması halinde muhasebe kaydı yapılmıştır. Bununla birlikte TMS' ye göre dönem sonunda hisse senedinin borsadaki değeri artış kazancı için muhasebe kaydı yapılmış ve bu artış hisse senedi hesabına eklenirken oluşan olumlu fark diğer faaliyetlerden gelir ve karlar hesabında izlenmiştir. Bir sonraki dönem başında hisse senedinin satılması durumunda ise hisse senetleri hesabı alacaklandırılmış ve aradaki olumlu fark menkul kıymet satış karı hesabına kaydedilmiştir. Burada TDHP ve TMS arasındaki önemli farklılık, TMS' ye göre dönem sonunda meydana gelen değer artışının kayıt altına alınması ve oluşan farkın doğrudan menkul kıymet satış karı hesabında kaydetmeyip, diğer faaliyetlerden doğan gelir ve karlar hesabında izlenmesidir. Ayrıca TDHP' ye göre değer artış ve satış karının tamamının ertesi dönem raporlandığı, TMS' de ise 10 000 TL'nin ilk yıl, 2 000 TL'nin ise ikinci yıl geliri olarak kayıt altına alındığı görülmektedir.

### 2.3. Alacaklar ve Reeskont İşlemleri

Alacaklarda değerlendirme VUK' a göre, kayıtlı değerle yapılırken; yabancı para cinsinden olan alacaklar borsa rayici üzerinden değerlendirilir. Reeskont işlemleri banka, banker ve sigorta şirketleri haricindeki diğer mükellefler için alacaklarını/borçlarını reeskont işlemine tabi tutup tutmama noktasında serbest bırakmış ve sadece senetli alacaklar için reeskont işlemi geçerli kılınmıştır. TMS' ye göre ise alacaklar gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür ve reeskont işlemi tüm alacaklar için geçerlidir.

**Örnek:** Güven Dış Deposu 01.11.2016 tarihinde yeni dış kliniği açan Hikmet Bey'e 25.000₺'lik temel klinik cihazları ve aletleri kredili olarak satmıştır. Satılan cihaz ve aletler 6 ay vadeli. Piyasada benzer borçlanma araçları için faiz oranının %16 olduğu tespit edilmiş ve bu faiz orana göre kayıt yapılacağı öngörülmüştür.(KDV ihmal edilmiştir.)

TDHP' ye göre muhasebe kayıtları,

<b>120 ALICILAR HESABI</b>	<b>25.000</b>	<b>25.000</b>
<b>600 YURT İÇİ SATIŞLAR</b>		
<b>100 KASA HESABI</b>	<b>25.000</b>	<b>25.000</b>
<b>120 ALICILAR HESABI</b>		

TMS' ye göre satış kaydı,

$$\text{İtfa edilmiş maliyet değeri} = 25000 \div (1 + 0.16)^{6/12} = 23.212^* \text{₺}$$

$$\text{Dönem sonu faiz tutarı} = 23.212 \div (1 + 0.16)^{2/12} = 22.645^* \text{₺} \quad 23.212 - 22.645 = 586^* \text{₺}$$

<b>120 ALICILAR HESABI</b>	<b>25.000</b>	<b>1.788</b>
<b>122 ALACAK SENETLERİ R.</b>		

\* Hesaplamalarda yaklaşık değerler kullanılmıştır ve hesap tutarlarının eşit olması için ortaya çıkan 10TL'lik fark göz ardı edilmiştir.

<b>600 YURT İÇİ SATIŞLAR</b>		<b>23.212</b>
Dönem sonu(31.12.2016) faiz tahakkuk kaydı,		
<b>122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU</b>	<b>586</b>	
<b>642 FAİZ GELİRLERİ HESABI</b>		<b>586</b>
Vade sonu faiz tutarı= $25000 \div (1 + 0.16)^{4/12} = 23.796 \text{ ₺}$		
$25.000 - 23796 = 1202 \text{ ₺}$		
Alacağın tahsili ve vade sonu faiz tahakkuk kaydı,		
<b>100 KASA HESABI</b>	<b>25.000</b>	
<b>122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU</b>	<b>1.202</b>	
<b>120 ALICILAR HESABI</b>		<b>25.000</b>
<b>642 FAİZ GELİRLERİ HESABI</b>		<b>1.202</b>

TDHP' de VUK' a göre, kredili alacaklar mukayyet değeriyle değerlendirildiği için faiz oranı dikkate alınmadan muhasebe kayıtları yapılmaktadır. Bununla birlikte standartlara göre değerlendirme gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmaktadır ve satış tutarından ilgili faiz geliri çıkarılarak kalan tutar hasılat olarak kaydedilir. Faiz gelirleri önce ertelenmiş vade farkları gelirleri hesabında izlenir ve vade sonunda bu hesap tamamen kapatılır. TMS' ye göre vade farkları gelirleri adında bir hesap bulunmadığı için bu hesap yerine Ticari Alacaklar hesap grubundaki 122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı kullanılır (Abdioğlu ve diğerleri 2014).



#### 2.4. Şüpheli Alacaklar

İşletmelerde alacağın şüpheli hale gelmesi TDHP ve TMS' ye göre hukuki sürecin başlama durumuna göre farklılık göstermektedir. TDHP' ye göre alacağın şüpheli hale gelmesi için işletmenin hukuki süreci başlatmış olması gerekirken; TMS' ye göre alacağın tahsil edilememe şüphesinin doğması durumunda karşılık ayrılır.

Bu farklılık, işletmenin TMS' ye göre bir yıl içerisinde daha fazla alacağı şüpheli alacak olarak kaydetmesine sebep olmaktadır. Bu duruma bağlı olarak işletmenin bilançoda net alacak tutarı farklılık gösterir ve işletmede hesaplanan kar tutarında artış gözlenir.

**Örnek:** ER-ŞİFA Hastanesi 05.12.2016 tarihli 10.000 ₺' lik senetli alacağın vadesi gelmiş olmasına rağmen henüz tahsil edememiş ve yapılan görüşmeler sonucunda karşı tarafın ödeme güçlüğünün olduğu anlaşılmıştır. İşletme 25.12.2016 tarihinde senetli alacak için dava açmıştır.

Hastanenin muhasebe kayıtlarına bakıldığı zaman Eylül ayında ameliyat olan Ali Bey'in 15000 ₺' lik senetsiz borcunu ödemediği tespit edilmiş ve Aralık ayında Ali Bey ile iletişime geçilmeye çalışılmış ancak bir sonuç alınamamıştır.

TDHP' na göre muhasebe kayıtları,

**25.12.2016**

<b>128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>10.000</b>	
<b>121 ALACAK SENETLERİ H</b>		<b>10.000</b>

TMS' ye göre muhasebe kayıtları,

**05.12.2016**

<b>128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>10.000</b>	
<b>121 ALACAK SENETLERİ H</b>		<b>10.000</b>

01.12.2016

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

15.000

120 ALICILAR HESABI

15.000

10 2019/1

Yapılan muhasebe kayıtlarına bakıldığında VUK' a göre, TDHP' de sadece hukuki süreç başlatılmış olan alacakların şüpheli hale geldiği görülmektedir.

TMS' ye göre ise alacağın tahsil edilememe şüphesinin olması durumunda, işletmenin inisiyatifi ile alacak şüpheli alacak hesabına kaydedilmektedir.

Bu durum VUK' ye göre hazırlanan bilançoda net alacak tutarını 10.000 ₺ azaltırken, TMS' da 25.000 ₺'lik azalma olduğunu göstermektedir. VUK' na göre Aralık ayında hazırlanan TDHP içerisinde hesaplanan kar tutarı TMS' ye göre 15.000 ₺ daha fazla olacaktır. 2017 yılı içerisinde TMS 2016 yılında bu alacakları şüpheli alacak olarak kabul ettiği ve karşılık ayırdığı için tekrar gider yazmayacaktır. VUK ise 2017 yılı içerisinde gerçekleştirdiği hukuki işlemler sonrasında 15.000 ₺'lik kısmı şüpheli alacak olarak kabul edecek ve bu tutar için karşılık ayırıp gider yazacaktır. Bu nedenle 2017 içerisinde VUK' a göre hesaplanan kar TMS' ye göre hesaplanandan az olacaktır. Ancak, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması durumunda 2 yıllık süreç içinde VUK' a ve TMS' ye göre yazılan gider tutarları aynı olacaktır. Ancak VUK, 2016'de daha yüksek kâr hesapladığından dolayı vergiyi önceden tahsil etmiş olacaktır. Ayrıca 2016 yılına ait olan bu giderler VUK' a göre 2017 yılında kayıtlara alınacağı için ilgili dönemin gelir ve giderlerinin karşılaştırılması gerektiğine aykırı davranılmış olunacaktır (Esen 2009).

## 2.5. Stoklar

Stoklar, VUK' a göre maliyet değeri ile değerlendirirken; TMS' ye göre, değerlendirme maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile yapılmaktadır. Bu ayırım muhasebe kayıtlarında önemli bir farklılığa sebep olmamaktadır. Ancak, stokun elde edilmesi sırasında ortaya çıkan faiz giderleri, komisyon giderleri ve kur farklarından oluşan borçlanma maliyetleri, TMS de stokun kullanıma hazır hale gelme zamanına göre ve malın özellikli mal olup olmaması durumuna göre, maliyet ya da dönem gideri olarak kaydedilirken; VUK' a göre ise stokun aktife alınma zamanına göre maliyet ya da gider olarak kayıt altına alınır.

**Örnek:** Deva Tıp merkezi 10.09.2016 tarihinde hastalarına doğrudan satmak için Yaman Medikal'dan 10.000₺'lik protez ürünü kredili olarak satın almıştır. Satıcı işletme 3 ay vadeli alınan mal için günlük vade farkını 5₺ olarak faturaya yansıtmıştır.

TDHP' ye göre muhasebe kaydı,

<b>153 TİCARİ MALLAR HESABI</b>	<b>10.450</b>	
<b>320 SATICILAR HESABI</b>		<b>10.450</b>

TMS' ye göre muhasebe kaydı,

<b>153 TİCARİ MALLAR HESABI</b>	<b>10.000</b>	
<b>780 FİNANSMAN GİDERLERİ</b>	<b>450</b>	
<b>320 SATICILAR HESABI</b>		<b>10.450</b>

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarına bakıldığı zaman TDHP' na göre oluşan vade farkları alınan malın maliyetine dahil edilirken; TMS' ye göre oluşan vade farkı maliyete dahil edilmeyip finansman gideri olarak muhasebeleştirilmiştir.

“Dolayısıyla erken ödemedeki kaynaklanacak bir kasa iskontosunda hesaplanacak vade farkına denk gelen iskonto “153 Ticari Mallar Hesabından” indirilerek değil aşağıdaki şekilde “780 Finansman Giderleri Hesabının” düzeltilmesi suretiyle kayıtlara alınacaktır.”(Akın ve Kurşunel 2010, 319)

Yapılan bu açıklama üzerine işletmenin borcunu 15 gün önce ödediğini varsayılırsa TMS' ye göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

<b>320 SATICILAR HESABI</b>	<b>10.450</b>	
<b>100 KASA HESABI</b>		<b>10.375</b>
<b>780 FİNANSMAN GİDERLERİ</b>		<b>75</b>

Sağlık işletmelerinde kullanılan ve bir işleme tabi tutulmadan doğrudan alınıp satılan mallar ticari mal olarak değerlendirmekte ve ticari işletmelerde olduğu gibi kayıt altına alınmaktadır.(Karasioğlu 2016) Bununla birlikte VUK' a ve TMS' ye göre, hizmet sunan işletmelerde stok maliyetlerinin kayıt altına alınması kapsam açısından farklılık göstermekte ve TMS bu konuyu daha geniş bir şekilde ele almaktadır. Bu farklılığı da bir örnekle açıklamak gerekirse,

**Örnek:** Ekin Hastanesinde 31.12.2016 tarihi itibariyle tedavi işlemleri devam eden kardiyoloji bölümündeki hastalara bir sonraki döneme ait tedavi işlemleri devam edecek olup, mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan 300.000₺ değerinde hizmet üretim maliyeti bulunmaktadır. Hastanenin dönem içinde 500.000₺ 'lik hizmet üretim maliyeti olduğu bilinmektedir (Karasioğlu 2016).

TDHP' ye göre muhasebe kayıtları,

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>500.000</b>	<b>500.000</b>
<b>İLGİLİ VARLIK ve KAYNAK HESAPLARI</b>		
<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>	<b>500.000</b>	<b>500.000</b>
<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI</b>		

TDHP'ye göre hizmet üretim maliyetleri, stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmediği için oluşan bu maliyetler dönem sonunda direk 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılarak muhasebeleştirilir (Kabataş ve Pamukçu 2010).

TMS' ye göre muhasebe kayıtları,

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>500.000</b>	
<b>İLGİLİ VARLIK ve KAYNAK HESAPLARI</b>		<b>500.000</b>

<b>154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ</b>	<b>300.000</b>	
<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI</b>		<b>300.000</b>

“Maliyetler önce varlıklaştırılıp, sonra faydası tükendikçe gidere dönüştürme prensibi gereği, önce katlanılan hizmet üretim maliyetinin tamamı, 741 hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı aracılığı ile bir varlık hesabına aktarılır” (Karasioğlu 2016, 221).

Dönem sonunda hasılatı gerçekleşen hizmetler 622 Satılan Hizmet Maliyetleri hesabına aktarılır, bununla birlikte tedavisi süren hastalar için hasılat henüz gerçekleşmemiş olduğundan dolayı ilgili değer bilançoya hizmet stoku olarak alınır (Karasioğlu 2016). Bu açıklamaya göre, TMS’ de hazırlanan muhasebe kayıtları devam ettirildiğinde, aşağıdaki şekilde kayıt yapılır.

<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>	<b>300.000</b>	
<b>154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ</b>		<b>300.000</b>

Yukarıda yapılan her iki muhasebe kaydına göre, ilk muhasebeleştirilmede hizmet üretim maliyetlerinde bedel olarak bir farklılık bulunmamaktadır. Bununla birlikte hastaların tedavisinin sürüp sürmemesi konusunda TDHP ve TMS’ ye göre kayıt farklılığı vardır ve bu farklılık, TMS’ ye göre tedavisi devam eden hastaların hizmet üretim maliyetleri henüz gerçekleşmediği için hizmet stoku hesabında bekletilirken; TDHP’ ye göre tedavi sürecinin tamamlanmasına bakılmaksızın hizmet üretim maliyeti, Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına yansıtma hesabıyla aktarılır.

Sonuç olarak farklı tutulan bu muhasebe kayıtları dönem sonuçlarını dönemsellik kavramına uyması bakımından etkiler; TMS 2’ ye göre yapılan kayıtlarla bir döneme ait satış ve gelirleri, bu satış ve gelirleri elde etmek için katlanılan maliyet ve giderleri karşılaştırma imkanı sunması açısından TDHP’ ye göre daha anlamlı sonuçlar vermektedir.

## 2.6. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıkların değerlemesinde TDHP’ de ve TMS’ de bir farklılık bulunmamakta ve her iki yöntemde de duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Bir yıldan daha uzun süre

kullanılacak olan duran varlıklar için ayrılan ve yıpranma payı olan amortisman konusunda TDHP ve TMS' de temel farklılıklar bulunmaktadır.

Aşağıdaki tabloda VUK' a göre ve TMS' ye göre amortisman uygulamalarındaki temel farklılıklar, amortismanın ayırma koşulları, amortisman tutarı, amortisman oran ve süresi, amortisman tutarının hesaplanması ve kullanılan amortisman yöntemi açısından ele alınmıştır (Çam 2014, 17-19) (Şen 2011, 154-156);

**Tablo 2. 2. VUK ve TMS' ye Göre Amortisman Uygulamaları**

<b>VUK' a göre amortisman uygulaması</b> <b>(ayırma koşulları, amortisman tutarı, amortisman oran ve süresi, amortisman tutarının hesaplanması, kullanılan amortisman yöntemi)</b>	<b>TMS 16' ya göre amortisman uygulaması</b> <b>(ayırma koşulları, amortisman tutarı, amortisman oran ve süresi, amortisman tutarının hesaplanması, kullanılan amortisman yöntemi)</b>
Duran varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması.	Duran varlığın bir faaliyet döneminden ve bir yıldan fazla kullanılabilir olması.
İktisadi kıymetin belirli bir tutarı (2018 yılı için 1.000 TL'yi) aşması.	Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için rakamsal bir sınırlandırma yoktur.
Varlığın maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılır.	Varlığın maliyet bedelinden hurda değeri (kalıntı değer) düşüldükten sonra amortisman ayrılır.
Satış amaçlı maddi duran varlıklar ile duran varlıklar içerisinde gelecek dönemlerde ekonomik faydası beklenmeyen kıymetler için amortisman ayırma işlemi durdurulmadan devam edebilir.	Satış amaçlı maddi duran varlıklar ile duran varlıklar içerisinde gelecek dönemlerde ekonomik faydası beklenmeyen kıymetler için amortisman ayırma işlemi durdurulur.
VUK' a göre amortismanın gruplandırılarak veya parçalara bölünerek ayrılmasıyla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, birlikte değerlendirilebilir.	Gruplandırılarak veya parçalara ayırarak amortisman ayırmak mümkündür.
Amortisman ayırma mükellefin isteğine bırakılmıştır; isterlerse amortisman ayırabilirler fakat ayırmadıkları amortismanları gelecekteki dönemlerde de ayıramazlar.	Standartların amacı, işletmelerin gerçek durumu ortaya koymak olduğu için amortisman ayırmama gibi bir durum söz konusu değildir.
Vade farkı dahil olan toplam tutar üzerinden amortisman ayrılır. ( varlık elde edilirken oluşan vade farkları varlığın maliyetine dahil edildiği için)	Vade farkı dahil edilmemiş tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.( varlık elde edilirken oluşan vade farkı varlığın maliyetine dahil edilmemektedir.)

Finansman giderlerini içeren tutar üzerinden amortisman ayrılır. (maddi duran varlığın elde edildiği döneme ait finansman giderleri varlığın maliyetine dahil edildiği için)	Finansman giderlerini içermeyen tutar üzerinden amortisman ayrılır. (maddi duran varlığın elde edildiği döneme ait finansman giderleri varlığın maliyetine dahil edilmediği için)
VUK' a göre, amortisman süresi yararlı ömür üzerinden belirlenmesine rağmen yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekir.	Amortisman süresi yararlı ömür ve üretim miktarına göre belirlenir. Kıymetin yararlı ömrü işletme tarafından tahmin edilir.
Yararlı ömür, yıl bazında belirlenir.	Yararlı ömür üretim birimi ya da yıl bazında belirlenir.
Olağan üstü durumla dışında yararlı ömür sabittir.	Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
Kıst amortisman uygulaması yalnız binek otomobiller için uygulanabilir. (amortisman ayırmaya binek otomobilin alındığı aydan ve alındığı ay kesri tam sayılır)	Kıst amortisman uygulaması bütün maddi duran varlıklar için geçerlidir.( amortisman ayırmaya varlık kullanılabilir hale geldiği zaman başlanır ve ay kesri tam sayılır.)
İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.
Kullanılan amortisman yöntemleri; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemidir.	Kullanılan amortisman yöntemleri; doğrusal(normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.



Yukarıdaki tabloya bakıldığı zaman amortisman uygulamada önemli farklılıklar olduğu gözlenmektedir ancak bu farklılıklar içerisinde en önem arz eden; VUK' a ve TMS' ye göre de aynı olan iki amortisman yönteminin uygulanmasında varlığın maliyetinden hurda değerinin düşülmesi olduğu söylenebilir. Bu durumda aynı olan yöntemler aşağıda örneklerle (hurda değeri dikkate alınarak) incelenmesi halinde oluşan farklılıkların ne tür sonuçlar doğurduğu hakkında bilgi verilmeye çalışılmaktadır.

**Örnek:** Özel bir sağlık işletmesi hizmet alanına genel cerrahi servisini katmaya hazırlanmakta ve bunun için hastaneye 10.09.2016 tarihinde 200.000₺' lik temel ameliyathane cihazları (cerrahi termal yıkayıcı vb.) satın almıştır. İşletmenin satın almış olduğu mallarla ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir;

Faydalı ömrü (VUK)	8 yıl
Amortisman oranı (VUK)	0,125
<b>TMS' ye göre,</b>	
Faydalı ömrü	8 yıl
Amortisman oranı	0,125
Hurda değeri	20.000

Yukarıda verilen bilgilere göre, sağlık işletmesi için VUK' a ve TMS' ye göre normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak amortisman ayırma işlemleri yapılacak ve farklılıklar yorumlanacaktır.

**VUK' a göre normal amortisman yönteminin kullanılması;**

Yıllık Amortisman Tutarı= Maliyet Bedeli/Ekonomik Ömür

Yıllık Amortisman Tutarı= 200.000/8=25.000 ₺'dir.

**Tablo 2. 3. Sağlık İşletmesinin Normal Amortismanına Göre Amortisman Hesaplama (VUK'a göre)**

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Süresi (yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2016	200.000	8	0,125	25.000	25.000
2017	200.000	8	0,125	25.000	50.000
2018	200.000	8	0,125	25.000	75.000
2019	200.000	8	0,125	25.000	100.000
2020	200.000	8	0,125	25.000	125.000
2021	200.000	8	0,125	25.000	150.000
2022	200.000	8	0,125	25.000	175.000
2023	200.000	8	0,125	25.000	200.000

Yukarıdaki tabloda işletmenin ameliyathanede kullanma amaçlı almış olduğu cihazlar VUK'a göre, hurda değerinin olmayışı sebebiyle normal amortisman yöntemi kullanılması durumunda her yıl ayrılan amortisman tutarı 25.000₺ olacak ve işletmenin her yıl yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>25.000</b>	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI</b>		<b>25.000</b>

İşletmede ameliyathane cihazları doğrudan hastalara hizmet vermek amaçlı kullanılacağı için Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı kullanılmaktadır.

**TMS' ye göre normal amortisman yönteminin kullanılması;**

Yıllık Amortisman Tutarı=(Maliyet Bedeli-Hurda Değeri)/Tahmini Faydalı Ömür

Yıllık amortisman tutarı=(200.000-20.000)/8=22.500₺ 'dir.

VUK'a göre, kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için uygulanıyor olmasına rağmen standartlara göre, kıst amortisman uygulaması bütün maddi duran varlıklar için uygulanmaktadır. Bu durumda işletmenin 10.09.2016 tarihinde almış olduğu cihazlar için

kıst amortisman uygulaması yapılacak ve alınan ay kesri tam sayılarak 9'uncu, 10'uncu, 11'inci, 12'nci aylar için cihazlar kullanılmış kabul edilerek amortisman ayrılacaktır.

$$\text{Aylık Amortisman Oranı} = 22.500 / 12 = 1.875\text{₺}$$

$$\text{Kullanıldığı kabul edilen 4 aylık amortisman tutarı} = 1.875 \times 4 = 7.500\text{₺}$$

$$\text{Faydalı ömrün son bulunduğu yılın kalan aylar için amortisman tutarı} = 1.875 \times 8 = 15.000\text{₺}$$

**Tablo 2. 4. Sağlık İşletmesinin Normal Amortismanına Göre Amortisman Hesaplama (TMS' ye Göre)**

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Süresi (yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman tutarı	Birikmiş Amortisman
2016	180.000	8	0,125	7.500	7.500
2017	180.000	8	0,125	22.500	30.000
2018	180.000	8	0,125	22.500	52.500
2019	180.000	8	0,125	22.500	75.000
2020	180.000	8	0,125	22.500	97.500
2021	180.000	8	0,125	22.500	120.000
2022	180.000	8	0,125	22.500	142.500
2023	180.000	8	0,125	22.500+15.000=37.500	180.000

Yukarıdaki tabloya göre kıst amortisman yönteminin kullanılması sebebiyle her yıl ayrılan amortisman tutarı aynı olmamış ve 2016 - 2023 yıllarında ayrılan amortisman tutarları farklılık göstermiştir.

Standarda göre de yapılan muhasebe kaydı, VUK' taki gibi yapılmaktadır ve ilk yıl kıst amortisman uygulamasına göre yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>7.500</b>	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI</b>		<b>7.500</b>

Hem VUK' a göre hem de TMS' ye göre hesaplanan amortisman hesaplarını tek bir tabloda toplayarak karşılaştırma yapmak gerekirse,

**Tablo 2. 5. VUK ve TMS 16' Ya Göre Normal Amortisman Tutarlarının Karşılaştırılması**

Yıllar	Amortisman Tutarı VUK' a göre	Amortisman tutarı TMS16' ya göre	Fark
2016	25.000	7.500	17.500
2017	25.000	22.500	2.500
2018	25.000	22.500	2.500
2019	25.000	22.500	2.500
2020	25.000	22.500	2.500
2021	25.000	22.500	2.500
2022	25.000	22.500	2.500
2023	25.000	37.500	(12.500)
<b>Toplam</b>	200.000	180.000	20.000

2019/1  
20

Yukarıdaki tek örnek üzerinde hesaplanan amortisman tutarları karşılaştırmanın gerçekliği açısından aynı faydalı ömür ve aynı amortisman oranı kullanılmıştır. Buna göre yukarıdaki son tabloya bakıldığı zaman VUK ve TMS' ye göre hesaplanan amortisman tutarı arasında 20.000 TL'lik bir fark vardır ve bu farkın en önemli sebebi standarda göre hurda değerinin maliyet değerinden düşülerek amortisman hesaplanmasıdır. Oluşan tutar farkının yanı sıra standarda göre uygulanan kıst amortisman yöntemi de, VUK' a göre her yıl eşit olan amortisman tutarının TMS 16' ya göre bazı yıllarda farklılık göstermesine sebep olmuştur.

Yukarıda yapılan örnekteki verileri hem normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemini doğru karşılaştırmak için, hem de azalan bakiyeler yöntemini VUK ve TMS açısından karşılaştırmak için kullanırsak;

**VUK' a göre azalan bakiyeler yönteminin kullanılması;**

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre,

Amortisman Tutarı= Maliyet Bedeli x(Normal Amortisman Oranı x2)

Maliyet bedeli= 200.000₺

Normal Amortisman oranı= 0,125

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Oranı=0,125x2=0,25

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tutarı= 200.000x0.25=50.000₺

**Tablo 2. 6. Sağlık İşletmelerinde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları (VUK' a göre)**

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Oranı	Amortisman tutarı	Kalan Değer
2016	200.000	0,25	50.000	150.000
2017	200.000	0,25	37.500	112.500
2018	200.000	0,25	28.125	84.375
2019	200.000	0,25	21.094	63.281
2020	200.000	0,25	15.820	47.461
2021	200.000	0,25	11.865	35.595
2022	200.000	0,25	8.899	26.696
2023	200.000	-	26.696	-

Yukarıdaki tabloya bakıldığı zaman hesaplanan amortisman tutarı, yıllara göre azalış göstermekte ve son yıl kalan değerinin hepsi amortisman gideri olarak kaydedilmektedir.

**TMS' ye göre azalan bakiyeler yönteminin kullanılması;**

Normal Amortisman Oranı= 0,125

Yıllık Amortisman Tutarı=[(Maliyet Bedeli-Hurda Değeri)/Tahmini Faydalı Ömür]x2

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Oranı=0,125x2=0,25

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre,

Yıllık Amortisman Tutarı=(200.000-20.000)/8=22.500x2=45.000 ₺

TMS' ye göre, bütün maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasının kullanılmasına binaen alınan yılın 10.09.2016 son dört ayı için ayrılan amortisman oranları,

Aylık amortisman tutarı=45.000/12=3.750 ₺

Satın alınan yılda uygulanacak Kıst amortisman için 4 aylık amortisman tutarı=3.750x4=15.000₺

Son yıl kalan 8 ay için ayrılan amortisman tutarı=3.750x8=30.000 ₺

**Tablo 2. 7. Sağlık İşletmelerinde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları (TMS'ye göre)**

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Amortisman Tabi Değer	Kalan Değer
2016	180.000	0,25	15.000	135.000	165.000
2017	180.000	0,25	33.750	101.250	131.250
2018	180.000	0,25	25.313	75.937	105.937
2019	180.000	0,25	18.984	56.953	86.953
2020	180.000	0,25	14.238	42.715	72.715
2021	180.000	0,25	10.679	32.036	62.036
2022	180.000	0,25	8.009	24.027	54.027
2023	180.000	-	24.027+30.000 =54.027		-

Yukarıdaki tabloya göre, maliyet bedelinden hurda değeri çıkarıldıktan sonra kalan değer üzerinden amortisman ayrılır ve satın alınan her mal için kıst amortisman uygulandığından dolayı ilk yılın amortisman tutarı en düşük tutarı oluşturur. Son yıl hariç amortisman tutarları her yıl azalış göstermektedir ancak, son yıl amortisman tabi değer kalan tutarının hepsi ve faydalı ömrünün son yılında kalan ayları için hesaplanan amortisman tutarı toplamı son yılın amortisman tutarını verir ve son yıl ayrılan tutarında artış gözlenir.

VUK ve TMS' ye göre azalan bakiyeler yöntemi ile ayrılan amortisman tutarlarını karşılaştırsak,

**Tablo 2. 8. VUK ve TMS 16' Ya Göre Azalan Bakiyeler Yönteminde Amortisman Tutarlarının Karşılaştırılması**

Yıllar	Amortisman Tutarı VUK' a Göre	Amortisman Tutarı TMS 16' ya Göre	Fark
2016	50.000	15.000	35.000
2017	37.500	33.750	3.750
2018	28.125	25.313	2.812
2019	21.094	18.984	2.110
2020	15.820	14.238	1.582
2021	11.865	10.679	1.186
2022	8.899	8.009	890
2023	26.696	24.027+30.000 =54.027	(27.331)
<b>Toplam</b>	200.000	180.000	20.000

Yukarıdaki tabloda oluşan fark normal amortisman yöntemindeki farkla aynı olup bu 20.000 TL'lik farklılığın sebebi yine TMS' ye göre maliyet bedelinden hurda değerinin çıkarılması sonucundan kaynaklanmaktadır. Örnekte aynı veriler üzerinden normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemi arasındaki işleyiş farklılıkları net bir şekilde görülmekte ve normal amortisman yöntemine göre her yıl eşit oranda ayrılan amortisman tutarı azalan bakiyeler yöntemine göre her yıl azalış göstermektedir, Ancak, bu durum TMS' ye göre kıst amortisman uygulamasının yapıldığı yıllar için geçerli olmamaktadır.

Bu iki yöntemden birine göre, amortisman ayrılması işletmenin dönem içerisindeki amortisman giderlerini artırıp veya azaltabilir.

TMS' ye göre bir diğer amortisman yöntemi üretim miktarı yöntemidir ve bu yöntemin VUK' ta karşılığı olmadığı için farklılıklarının ele alınması gibi bir durum söz konusu değildir.

### 3. SONUÇ

Sağlığın sürekli ve sonsuz bir ihtiyaç olması, Türkiye'nin sağıktaki küresel etkinlik hedefi, sağıktaki gelişmeler ve toplam sağık harcamaları içerisinde özel sektör payının düşük olması;

çalışmada VUK ve TMS' ye göre yapılan muhasebe kayıtlarının sağlık sektörü üzerinden yürütülmesi gerekliliğini açıkça göstermektedir.

Çalışmada sağlık işletmelerindeki dönem sonu işlemlerinin TDHP ve TMS' ye karşılıklı incelenmesi ile birlikte bazı hesap kalemlerinde temel kayıt farklılıklarını olduğu gözlenmiştir.

Standartlara göre, bankalar hesabında bulunan vadeli mevduatlardan elde edilen faiz gelirleri, TMS 39'a göre, etkin faiz yönteminin kullanılmasından dolayı, TDHP' de 181 Gelir Tahakkukları hesabına kaydedilmesinin aksine, TMS' de 102 Bankalar Hesabında izlenmektedir.

Menkul kıymetlerin alış kayıtları TDHP ve TMS açısından farklılık göstermemektedir. Bununla birlikte dönem sonunda menkul kıymetlerdeki değer artış ve azalışları TDHP' de değerlemenin maliyet değeri ile yapılmasından dolayı ve ihtiyatlılık kavramı gereği kayıt altına alınmazken, değer azalışları için karşılık ayrılır; TMS' ye göre menkul kıymetlerin dönem sonunda borsada işlem gördüğü değer muhasebeleştirilir ve 649 Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar hesabında izlenir.

TDHP' ye göre kredili alacaklar, mukayyet değeri ile kayıt altına alındığı için satışlarda oluşan faiz oranı dikkate alınmadan muhasebeleştirilmektedir. Bununla birlikte standartlara göre, alacakların değerlemesi gerçeğe uygun değer üzerinden yapıldığı için, kredili alacaklarda faiz hesaplanarak, alıcılar hesabından indirilir ve bu tutar reeskont hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilir.

TDHP ve TMS' ye göre şüpheli alacaklarda, kayıt farklılığı olması ile birlikte bu kayıtların yapılması için gerekli şartlar her iki yöntemde de farklılık göstermektedir. Şöyle ki, TMS' de bir alacağın şüpheli alacak olarak kaydedilmesi için herhangi bir hukuki süreç gerekmemekte ve işletmenin inisiyatifi ile alacak şüpheli alacak olarak kaydedilmektedir. TDHP' de ise işletmenin tahsil edemediği alacağı için, hukuki bir işlemin başlatılmış olması gerekmektedir. Bu iki farklılık işletmelerin bilançolarında net alacak tutarlarının farklı olmasına sebep olmaktadır. Ayrıca İşletmelerin şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayırması da, hukuki sürecin başlama zamanından etkilenmesinden dolayı işletmelerin yılsonu karlarında farklılık yaratmakta ve bu durum işletmelerin ödeyeceği vergi miktarını etkilemektedir. Her iki yöntemde de karşılık ayrılması durumunda, ardışık iki yılın gider tutarları toplamı aynı olmasına rağmen dönem sonlarında ödeyecekleri vergi tutarları farklı olacaktır.

İşletmelerde, stok elde etmesi sırasından ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi TDHP ve TMS' ye farklılık göstermekte ve bu farklılığın hangi hesaplara kaydedildiği yukarıdaki tabloda belirtilmektedir. Ayrıca çalışmanın sağlık işletmeleri üzerinden



yürütülmesi, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabilirliği açısından da farklılık göstermektedir. Bu farklılıkla; TDHP’ de hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmemesinden dolayı, hizmet tamamlanmamış dahi olsa oluşan maliyetler, dönem sonunda doğrudan maliyet hesabında izlenir. Bununla birlikte TMS’ de hizmetin henüz tamamlanmamış olması durumunda oluşan maliyet Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenmektedir. Bu durum, dönem sonuçlarını, dönemsellik kavramına uyması açısından etkiler; TMS’ de bir döneme ait satış ve gelirler, bu döneme ait satış ve gelirleri elde etmek için katlanılan maliyet ve giderleri karşılaştırma imkânı sunması açısından TDHP’ ye göre daha anlamlı sonuçlar verir.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde, TDHP ve TMS arasında farklılık bulunmamaktadır. Bununla birlikte amortisman uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır ve bu farklılıklar; TMS’ de hurda değerinin bulunması ve amortisman tutarının bu değer düşüldükten sonra hesaplanması ile TMS’ de bütün duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasının yapılmasıdır. Ortaya çıkan bu farklılıklar, TMS’ ye göre uygulanan amortisman yöntemi ile işletmelerin dönem sonundaki giderlerini ve varlığın maliyetini yıllara göre azaltabileceği gibi işletmenin ödeyeceği yüksek vergi tutarlarını da azaltabilir.

## KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H, K., B. İşgüden ve S. Güneş. 2014. “Temel Finansal Araçların Kobi TFRS, Tam Set TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri”, Yönetim ve Ekonomi, 21(2).
- Akın, H ve F. Kurşunel. 2010. “TMS-2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, 13 (1-2).
- Atasever, M. 2014. Türkiye Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ve Sağlık Harcamalarının Analizi 2002-2013 Dönemi, Sağlık Bakanlığı Yayınları, Ankara.
- Çam, M. 2014. “TMS 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanununa İle Mukayesesinin İncelenmesi”, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7 (1).
- Esen, Ö. M. 2009. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi”, Mali Çözüm, 94.
- Kabataş, Y. ve A. Pamukçu. 2010. “TMS – 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Mufad Muhasebe ve Finansman Dergisi, 48.

Kamu Gözetim Kurumu (ty). <http://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 07. 01. 2017)

Karasioğlu, F. 2016. Sağlık İşletmelerinde Finansal Muhasebe Uygulamaları, Atlas Akademi, Konya.

Kılavuz, E. 2010. “Sağlık Harcamalarındaki Artış ve Temel Bakım Hizmetleri”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 29 (2).

Mutlu, A. ve A. Işık. 2002. Sağlık Ekonomisi ve Politikaları, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 14, İstanbul.

Mollahaliloğlu, S. (Ed.). 2007. Türkiye’de Sağlığa Bakış 2007, Sağlık Bakanlığı, Ankara.

SPK (ty). <http://spk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 20. 01. 2017).

Şen, Ç. 2011. “Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, Mali Çözüm.

Terzi, S. 2008. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulaması; Bir Endüstri Örneği”, Mali Çözüm.

TTK, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> (Erişim Tarihi: 15. 01. 2017)

Türkiye İstatistik Kurumu. 2011-2015. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> (Erişim Tarihi: 18. 04. 2017).

VUK (ty), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (Erişim Tarihi: 15. 01. 2017)

[www.muhasabe.tr.com](http://www.muhasabe.tr.com) (Erişim Tarihi: 10. 03. 2017).

Yurdadoğ, V. 2007. “Türkiye’de Sağlık Harcamalarının Finansmanı ve Analizi”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16 (1).