

TMS – 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi

Öğr. Gör. – SMMM. Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ

Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksekokulu

Öğr. Gör. Ender BOYAR

Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksekokulu

Özet

Bu çalışmanın amacı, mevcut sisteme, TMS – 2 Stoklar standardının hizmet işletmeleri için öngördüğü stok maliyetlerinin uygulanmasına yönelik, bir hesap önerisi getirmektir. Makalede hizmet üretim maliyetlerinin standarda uygun olarak stoklanabileceği ortaya konmuş olup, bunun için mevcut tek düzen hesap planına yeni bir hesap önerisi getirilmiştir. Çalışmada mevcut sistem ile önerilen sistem bir uygulama ile karşılaştırılarak, mevcut sistemin TMS ye uyumu amaçlanmıştır.

Anahtar sözcükler: TMS–2 Stoklar, stok maliyeti, hizmet üretim maliyeti, hizmet stokları, tükenmiş maliyet, dönemsellik

Abstract

The objective of this article is to introduce a new suggestion to the current system for applying of inventory costs to the service enterprise which is recommended in Turkish Accounting Standards, Standard Number 2 "Inventories". To stockpile the service product cost suitable for the relevant standard is given and a new suggestion for Turkish Uniform Charts of Accounts is also given in the article. The current system and the proposed system are compared in an example to the purpose of consistency of current system to the Turkish Accounting Standards, Standard Number 2 "Inventories".

Key Words: TMS (Turkish Accounting Standards) 2 Inventories, inventory cost, service product cost, service inventory, expired cost, periodicity

Giriş

Türkiye Muhasebe Standartları ile mevcut sistemimiz arasında bazı noktalarda farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan birisi de, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması konusudur. Mevcut sistemimiz sadece yıllara yaygın inşaat işleri için bu kavramı kullanırken, TMS – 2 ise bu konuyu genelleştirmiş ve bütün hizmet işletmeleri için öngörmüştür. Mevcut sistemimiz hizmet işletmelerinde üretim maliyetlerinin stoklanabilmesini öngörmediği için, Tek Düzen Hesap Planı'nda bununla ilgili bir hesap akışı öngörülmemiştir. TMS – 2'nin uygulanmaya başlanması ile birlikte, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması sözkonusu olacak ve bu konu ile ilgili Tek Düzen Hesap Planı'nda bir hesap ihtiyacı ortaya çıkacaktır.

Bu çalışmanın amacı, mevcut sisteme, TMS – 2 Stoklar standardının hizmet işletmeleri için öngördüğü stok maliyetlerinin uygulanmasına yönelik, bir hesap önerisi getirmektir. Makalede hizmet üretim maliyetlerinin standarda uygun olarak stoklanabileceği ortaya konmuş olup, bunun için mevcut tek düzen hesap planına yeni bir hesap önerisi getirilmiştir. Çalışmada mevcut sistem ile önerilen sistem bir uygulama ile karşılaştırılarak, mevcut sistemin TMS ye uyumu amaçlanmıştır.

1. Mevcut Sistemde, Hizmet Sunan İşletmelerin Stok Maliyeti

Hizmet işletmelerinde, üretilen hizmetin maliyeti, üretim işletmelerine göre farklılıklar gösterir. Üretim işletmelerinde, üretimi tamamlanan mamuller, önce stoklanır. Daha sonra satılan kısmın maliyeti, stoklardan çıkarılarak, satılan mamul maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilir.¹

Hizmet işletmelerinde ise, hizmet üretim maliyetleri stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmediğinden, bu maliyetler dönem sonunda doğrudan satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilir.

Hizmet işletmesi olarak kabul edilen yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinde, hizmet maliyetleri inşaat devam ettiği sürece, stok maliyeti hesabı olan 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında aktifleştirilir.²

¹ Ertuğrul ÇETİNER, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Ankara, 2002 s. 243

² Mehmet SAYARI, İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri)

2. TMS – 2 Stoklar Standardında, Hizmet Sunan İşletmelerin Stok Maliyeti

TMS – 2 Stoklar Standardının 19. paragrafında hizmet işletmelerinde ortaya çıkan stok maliyetleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır. “Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tabloları gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler **stok hesabına yansıtılır**. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.”³ (TMS-2, 2005)

Standartla ilgili şu tesbitleri yapmamız yerinde olacaktır.

- Standart, muhasebe standartlarının ruhuna uygun olarak, dönemsellik kavramını ön plana çıkarır.

- Hizmet üretim maliyetlerinin, gider olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabilir maliyet olarak gösterilmesini öngörür.

- Hizmet üretimi dışındaki giderleri, dönem gideri olarak kabul eder.

3. Sistemlerin Karşılaştırılması ve Bir Uygulama Önerisi

Mevcut sistemde, hizmet üretimi ile ilgili maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanır. Dönem sonunda, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleri dışındaki hizmet işletmelerinde, stoklanabilir hizmet maliyeti sözkonusu olmadığından, dönemsellik ilkesi dikkate alınmaksızın, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığı ile 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır.⁴

Standartı, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 6, Sayı 3, Eylül 2004

³ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Yayın No:2, Ankara, 2007, s. 342

⁴ Nalan AKDOĞAN, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMMÖ yayını, İstanbul, 2003, s. 111

TMS – 2 Stoklar standardı ise, hizmet üretim maliyetlerinin, dönemsellik kavramına uygun olarak, hasılatın gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabileceğini öngörmektedir. Mevcut sistem, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceğini öngörmediğinden, TDHP’nda buna yönelik bir hesap açılmamıştır.

Mevcut sistemin, TMS – 2 ile uyulaştırılabilmesi için, hesap planında **“154 HİZMET STOKLARI HESABI”** açılabilir. Bu hesabın açılması ile, hizmet üretim maliyetleri, stoklanabilir maliyet olarak aktifleştirilirken, aynı zamanda dönemsellik ilkesine uygunluk sağlanmış olur.

Dönem sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanan tutarlar, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla, hasılatın mali tablolarına gelir olarak yansıtılmayan kısmına ait giderler, 154 Hizmet Stokları Hesabına aktarılırken, kalan kısmı 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır.

Maliyetlerin önce varlıklaştırılıp, sonra faydası tükendikçe gidere dönüşmesi prensibince⁵ (Şensoy, 2002), 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabındaki tutarın tamamı, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla ilk önce 154 Hizmet Stokları Hesabına, oradan tükenen kısmın 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılması daha uygun olur.

⁵ Necdet ŞENSOY, Nakit Akış Tabloları, Yayılım Yayıncılık, İstanbul, 2002, s. 5

4. Örnek Uygulama

ABC hizmet işletmesinin döneme ait hareketleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: ABC işletmesinin döneme ait gelirleri ve giderleri

Dönem Giderleri		Dönem Gelirleri	
Malzeme	2.000	Satış Gelirleri	15.000
İşçilik(Hizmet Üretim)	5.000		
İşçilik(Yönetim)	500		
Genel Giderler(Hizmet Üretim)	2.000		
Genel Giderler(Yönetim)	500		
Satış Giderleri	1.000		
TOPLAM	11.000	TOPLAM	15.000

Dönemde katlanılan hizmet üretim maliyetinin 2.000 YTL lik kısmının hasılatı, gelir tablosuna yansımamıştır.

4.1. Mevcut sisteme göre muhasebe kayıtları

Yevmiye Kayıtları :

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	1.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		2.000
335 PERSONELE BORÇLAR		5.500
102 BANKALAR		3.500
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	9.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		9.000

* Kapanış kayıtları ihmal edilmiştir.

Defteri Kebir Kayıtları :

740	741	622
2.000	2.000	9.000
5.000	5.000	
2.000	2.000	
9.000	9.000	9.000

Döneme Ait Gelir Tablosu :

Satışlar	15.000
Satışların Maliyeti	9.000
Brüt Satış Karı	6.000
Faaliyet Giderleri	2.000
Dönem Kârı	4.000

4.2. TMS – 2’ye göre önerilen muhasebe kayıtları

Yevmiye Kayıtları :

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	1.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		2.000
335 PERSONELE BORÇLAR		5.500
102 BANKALAR		3.500
154 HİZMET STOKLARI HS.	9.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		9.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	7.000	
154 HİZMET STOKLARI HS.		7.000

* Kapanış kayıtları ihmal edilmiştir.

Defteri Kebir Kayıtları :

740	741	154	622
2.000	2.000	2.000 7.000	7.000
5.000	5.000	5.000	
2.000	2.000	2.000	
9.000	9.000	9.000 7.000	7.000

Döneme Ait Gelir Tablosu :

Satışlar	15.000
Satışların Maliyeti	7.000
Brüt Satış Karı	8.000
Faaliyet Giderleri	2.000
Dönem Kârı	6.000

4.3. Örnek uygulamanın açıklaması

Mevcut sistem ile TMS – 2'ye göre önerilen kayıtlarda hizmet üretim maliyetinin oluşmasında bir fark bulunmamaktadır. Her iki yöntemde de döneme ait hizmet üretim maliyeti 9.000 YTL dir.

Mevcut sistemde muhasebe kayıtlarında hizmet üretimi ile ilgili ortaya çıkan 9.000 YTL lik maliyetin tamamı sonuç hesaplarına aktarılırken, TMS – 2 ye göre önerilen kayıtlarda ise, 7.000 YTL lik kısmı aktarılmıştır. Aradaki 2.000 YTL lik fark, mevcut sistemin dönemsel kavramını dikkate almadan, ortaya çıkan hizmet üretim maliyetinin tamamını sonuç hesaplarına aktarmasından kaynaklanır.

TMS – 2'ye göre yapılan muhasebe kaydında hizmet üretim maliyetini tamamı 154 Hizmet Stokları Hesabına aktarılır. Dönem sonunda tükenmiş maliyetlere ait 7.000 YTL lik tutar, sonuç hesaplarına aktarılırken, 2.000 YTL lik tutar, tükenmemiş maliyet olarak 154 Hizmet Stokları Hesabında bekletilir.

Mevcut sisteme göre, hizmet işletmelerinde stok maliyeti sözkonusu olmadığından hizmet üretim maliyeti ile ilgili olarak 9.000 YTL nin tamamı düzenlenen gelir tablosunda, satışların maliyeti olarak yansıtılır. TMS – 2'ye göre ise, hizmet üretim maliyetinin 2.000 YTL lik kısmı stok maliyeti olarak kabul edildiği için, gelir tablosuna satışların maliyeti 7.000 YTL olarak yansır.

Mevcut sisteme göre, brüt satış kârı 6.000 YTL, TMS – 2'ye göre ise 8.000 YTL dir.

Faaliyet giderleri açısından, her iki sistemde bir farklılık sözkonusu olmadığı için, her iki gelir tablosunda faaliyet giderleri 2.000 YTL dir.

Brüt satış kârındaki 2.000 YTL lik fark, dönem kârına da aynı şekilde yansır. Mevcut sisteme göre dönem kârı 4.000 YTL iken, TMS – 2'ye göre ise 6.000 YTL dir.

Sonuç

Mevcut sistemde, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleri dışındaki hizmet işletmeleri için, hizmet üretimi ile ilgili bir stok maliyeti sözkonusu değildir. TMS – 2 Stoklar standardında ise, stok maliyetleri hizmet işletmeleri için de tanımlanmıştır. Buna göre, hasılatın gelir olarak mali tablolara yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderler stok hesabına yansıtılır.

Dönemsel ilkesinde, döneme ait gelir ve giderin karşılaştırılması esas alınır. Bu ilke gereği, maliyetlerin sonuç hesaplarına yansıtılmadığı durumlarda, varlıklaştırılması gerekir. Maliyetler, faydası tükendikçe, gidere dönüşür ve sonuç hesaplarına aktarılır. Mevcut sistemde, dönemsel ilkesi, ticari ve üretim işletmeleri için uygulanırken, hizmet işletmeleri için uygulanmaması, kendi içinde bir tezat oluşturmaktadır. Tek Düzen Hesap Planında hizmet işletmeleri için dönemsel ilkesi dikkate alınmadığından, bu ihtiyacı karşılayacak bir hesap bulunmamaktadır.

Türk Muhasebe Standartları' nın uygulanmaya geçmesiyle birlikte, hizmet işletmeleri için stok maliyeti kavramı gündeme gelecektir. Bu noktada Tek Düzen Hesap Planında ortaya çıkan ihtiyaç, **154 HİZMET STOKLARI HESABI** ile karşılanabilir.

Önerimize göre, dönemde ortaya çıkan hizmet üretimi ile ilgili bütün maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanır. 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığı ile de, önerilen 154 Hizmet Stokları Hesabında devredilerek varlıklaştırılır. Varlıklaşan hizmet üretim maliyetinin tükenmeyen kısmı bu hesapta varlık olarak bekletilirken, tükenen kısmı 622 Satılan Hizmet Maliyeti sonuç hesabına devredilir. Böylece, hem dönemsel kavramı uygulanırken, hem de TMS – 2 Stoklar standardına uygunluk sağlanmış olur.

Kaynaklar

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

AKDOĞAN Nalan – SEVİLENGÜL Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İSMMMO Yayını, İstanbul, 1998

BOYAR, Ender, GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar, TMS 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, No. 32, Ekim 2006.

BOYAR, Ender, GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar, TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi, **Muhasebe -Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, ANALİZ**, Vol. 7, No. 16, Ekim 2006.

BÜYÜKMİRZA, Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2003.

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

GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar, Konaklama İşletmelerinde Standart Maliyetlerin Muhasebe Sisteminde Uygulanması, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 24, Sayı 283, Mart 2005

HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M., FOSTER, George: **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Prentice Hall, New Jersey, 2005

KARAKAYA Mevlüt, **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004

SAYARI, Mehmet, İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 6, Sayı 3, Eylül 2004

ŞENSOY Necdet, **Nakit Akış Tabloları**, Yayılım Yayıncılık, İstanbul, 2002

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