

HİZMET İŞLETMELERİNDE STOK MALİYETLERİ VE HİZMETİN STOKLANMASI*

Dr. Öğr. Üyesi Pınar DALOĞLU^a

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Study)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 667-687*

ÖZ

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nun, strateji olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) benimsemesinin sebebi, işletmelerin gerçek finansal durumunu, genel kabul görmüş evrensel standartlar çerçevesinde düzenleyebilme ihtiyacıdır. Mevcut uygulamalar ile muhasebe standartları kıyaslandığında ise bazı kayıt etme, sınıflandırma ve değerlendirme işlemlerinin farklılaştığı görülmektedir. TMS/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin ilgili standartları ile birlikte, mevcut uygulamalarda yer almayan yeni tanım, kavram ve uygulamalar da ortaya çıkmaktadır. Bu uygulamalardan bir tanesi ise faaliyet konusu hizmet üretimi olan işletmelerde, üretim maliyetlerini oluşturan unsurlar ve hizmetin stoklanmasıdır. İnsanların yaşam standartları ve ihtiyaçlarının farklılaşması ile birlikte hizmet sektörünün ekonomideki payı ve önemi artmıştır. Bununla birlikte, hizmet üretimi ile mamul üretimi arasındaki farklılıklar ve uygun maliyetleme yöntemlerinin belirlenmesi hususu da önem kazanmıştır. Hizmet işletmesinde üretilen ürün somut değildir ve genellikle üretildiği anda satışı gerçekleşmektedir. Hizmetin üretimi ve satışının eş zamanlı olması sebebiyle, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerinde ve yerleşik muhasebe uygulamalarında hizmetin stok olarak kaydedilmesine ilişkin herhangi bir husus yer almamaktadır. TMS/TFRS'nin ilgili standartları dikkate alındığında, hizmet üreten işletmelerde, gerekli koşulların mevcut olması halinde hizmetin stoklanabileceği sonucuna ulaşılabilmektedir. Bu çalışmada, hizmetin stoklanabilmesi için gerekli olan koşulları, hizmet stoklarının tanımını ve hizmet stoklarının maliyet unsurlarını, TMS/TFRS'nin ilgili standartları çerçevesinde incelemek amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Özellikli Stoklar, Fikri Mülkiyet Erişim Hakları, Zamana Dayalı Hizmet Sunumu, Hizmet Stokları, Hizmet Üretim Maliyetleri.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Daloğlu, P. (2019). Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetleri Ve Hizmetin Stoklanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 667-687.

* Makalenin gönderim tarihi: 20.12.2018; Kabul tarihi: 03.07.2019, iThenticate benzerlik oranı %19
^a İstanbul Arel Üniversitesi, İşletme Bölümü, pinardaloglu@gmail.com
ORCID: [0000-0002-1456-4603](https://orcid.org/0000-0002-1456-4603)

INVENTORIES COSTS IN SERVICE ORGANISATIONS AND STOCKING OF SERVICE

ABSTRACT

It is requirement to regulated there all financial situation of companies within universal standards generally accepted so Turkish Accounted Standards (TAS) Comittie adopts International Financial Reporting Standards (IFRS), strategically. If the existing applications and accounting standards are compared, It is seem that some accounting records, classification and valuation process are differentiation. A new descriptions, concepts and applications which are not located in existing application came out with together TAS/Turkey Financial Reporting Standards (TFRS). One of these applications is components of production costs and service inventories in service firms. The share and importance of service sector in the economy have increased with people's life standards and needs differentiation. Additionally, the differences between the production of the finished good and sevice and the determination of the available costing system have come into prominence. The finished good in the service firms is not concrete and generally. It is soldonce it is produced. Because service's production and sale are at the same, there is no point the recording service such as inventory in traditional accounting application or tax law. If It is considered the related standards in the TAS/TFRS's, costs of inventories of a service provider can be recorded such as service inventory. In this study, It is aimed that circmtstances for the stockpilling of service, the definition of service inventories and cost of inventories under TAS/TFRS.

Keywords: Qualifying Inventories, Intellectual Property Access Rights, Time Based Service Delivery, Service Inventories, Service Production Costs.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

İşletmelerin üretim biçimi, gelişen teknolojinin, müşterilerin tüketim alışkanlıklarının ve iletişimin boyut değiştirmesi birlikte son üç yüz yıl içerisinde önemli değişime uğramıştır. Bu değişim önce bireyselden kitlesele, sonrasında ise farklı ihtiyaçlara ve zevkelere hitap edebilecek biçimde üretimi değiştirmiştir. Neticede ise günümüzün küresel ekonomisinde, yüksek rekabet şartlarına uyum sağlamaya çalışan, titiz ve dikkatli olmak zorunda olan üreticiler ve yöneticiler ortaya çıkmıştır. Üreticilerin piyasada etkin rekabet gücü sağlayabilmek için ürettikleri ürünlerin kalitesi ve tercih edilebilirliğinin yanı sıra, sıcak-soğuk satış teknikleri, uzun süreli garanti ve servis hizmetleri, ulaştırma hizmetleri gibi satış geliştirme yöntemlerine verdikleri önem de artmıştır. Bu bakış açısı, tüketicilerin gözünde, markaya ve ürüne olan bağlılığı arttırmaktadır. Fakat asıl olan, ürünün kendisidir. Tüketici malı görür, beğenir ve satın alır. Satın almadan önce alacağı maldan öngörülebilir derecede fayda beklentisi olacaktır. Bu genellemeler üretim sektörü için geçerli olmakla birlikte, "Hizmet" sektörü için geçerliliği sınırlı ölçüde kalmaktadır. Hizmet, insan ve makineler tarafından insan gayretiyle üretilen, tüketicilere doğrudan fayda sağlayan ve fiziksel olmayan ürünlerdir. (Karahana, 2000, s.21) Dolayısı ile hizmette ürün, somut değildir ve satış öncesinde müşterilerin

ürünün fiziksel özellikleri açısından kesin bir yargısı olamayacaktır. Sonuç olarak hizmet, insanların ya da insan gruplarının ihtiyaçlarını gidermek amacıyla belirli bir fiyattan satışa sunulan, elle tutulamayan, koklanamayan, kolay heba olabilen, standartlaştırılmayan, yarar ve doyum oluşturan soyut faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilmektedir. (Sayim ve Aydın, 2011, s.246.) Hizmet sektöründe, hizmet soyut ve dayanıksızdır, üretildiği anda satılır. Ayrıca müşteri memnuniyeti ve talep değişkendir. Hizmetin üretiminde ve satışında emeğin payı, diğer maliyet kalemlerine göre daha fazladır.

Hizmet sunumunun sahip olduğu özellikler dikkate alındığında, hizmetin stoklanması kavramı, uygulamada sıkça rastlanılan bir durum değildir. Hizmetin fiziksel stoklardan en belirgin farkı, genellikle, hizmetin üretildiği anda satışının gerçekleştirilebilir olmasıdır. Fakat bazı hizmet sunumları doğası gereği uzun süre gerektirmektedir. Dolayısı ile hizmetin sunumu ve satışı aynı anda gerçekleşmemiş olmaktadır. Hizmetin stoklanması bu ayrımda ortaya çıkmaktadır. Çünkü muhasebedeki tahakkuk ilkesi, gelirler ve giderlerin karşılaştırılarak finansal tablolara alınmasını esas koşar. Satışı gelecekte gerçekleşecek hizmet sunumları ile ilgili katlanılan maliyetlerin Kar-Zarar Tablosu'na alınması, tahakkuk ilkesi ile çelişecektir. Çalışmada zorunlu olarak uzun süre gerektiren hizmet sunumu için hasılatın ne şekilde hesaplanması gerektiği ve hangi durumlarda hizmet stoklarından söz edilmesi gerektiği TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat, TMS 2 Stoklar ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standartları çerçevesinde incelenmektedir.

2. LİTERATÜR

Finansal raporların belki en önemli ve en karmaşık kalemi hasılat olarak kabul edilmektedir. Hasılat, önemliliği ve ilgili kalemlerinin karmaşık işlemler içermesi sebebiyle, tarihte gerçekleşmiş muhasebe hata ve hilelerinin hemen hepsinin ortak noktası olmuştur. Hasılat tutarının, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, kreditorler, marka değeri, firma saygınlığı gibi işletme değerine etki eden alanlar ile yakın ilişkisi, önemliliğinin temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle hasılatın ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlanması hususlarının detaylı incelenmesi ve doğru anlaşılması işletmeler için hayati öneme sahiptir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile bu bağlamda yol gösterici bir çerçeve sağlanmaya çalışılmıştır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının yakın tarihte yürürlüğe girmiş olması sebebiyle, yapılan çalışmalarda genel olarak standardın işleyişine yer verilmektedir. Keskin ve Dinçer (2015), TFRS 15 standardının işleyişini açıklayarak, telekomünikasyon şirketinde standardın ne şekilde uygulanması gerektiğini açıklamaya çalışmışlardır. Standardın

anlaşılmasının önemine dikkat çekerek, standardın doğru uygulanmasının sektörel araştırmalara önemli etkisi olduğunu belirtmektedirler.

Özerhan, Marşap ve Yanık (2015), TFRS 15 kapsamında müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatı incelemişlerdir. Standardın, sözleşme varlığı ve alacaklarını birbirinden ayırmış olduğuna dikkat çekmişlerdir. Bu ayırım nedeniyle, işletmenin taşıdığı kredi ve performans riskinin değerlendirilmesinde, bu iki varlık unsurunun ayrı başlıklar altında raporlanması gerekmektedir. Ayrıca, olağan faaliyet dışındaki faiz gelirleri ve temettü gelirlerinin kapsam dışı bırakıldığına dikkat çekmektedirler.

Köse ve Çelıkay (2015), “*Yeni Hasılatın Getirdiği Değişiklikler*” isimli çalışmalarında, standardı detaylı bir biçimde incelemişlerdir. Aynı zamanda sözleşmedeki ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması, işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması gibi başlıkları örnekler yardımıyla açıklamaya çalışmışlardır. Diğer taraftan yeni standart ile TMS 18 Hasılat standardını karşılaştırmış, hasılatın muhasebeleştirme konuları ve edim yükümlülüğü kavramı, hasılatın muhasebeleştirme koşulları, hasılatın ölçümü, açıklanması gereken bilgiler ve uygulama rehberi gibi farklılıkları detaylı olarak incelemişlerdir.

Aktaş ve Varol (2017), yeni hasılat standardına göre çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri üzerine yaptıkları çalışmada, öncelikle TMS 18 Hasılat standardı ile TFRS 15'in farklılıklarını ortaya koymuşlardır. Sonrasında standardın uygulanmasında izlenmesi gereken adımları örnek olaylar üzerinde açıklamışlardır. Standardın, çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri gibi hasılat ile ilgili sorulara cevap verdiğini, karmaşık yapısı nedeniyle doğru tahlil edilmesi gerektiğini belirtmektedirler.

Saban, Gürkan ve Vargün (2019), TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardını detaylı olarak incelemişler, standardın nasıl uygulanması gerektiğini bir inşaat sözleşmesi ile somutlaştırmaya çalışmışlardır. Bir inşaat taahhüt işletmesi için örnek olay incelemesi ile hasılatın zamanlamasına ilişkin yaklaşımları ele almışlardır.

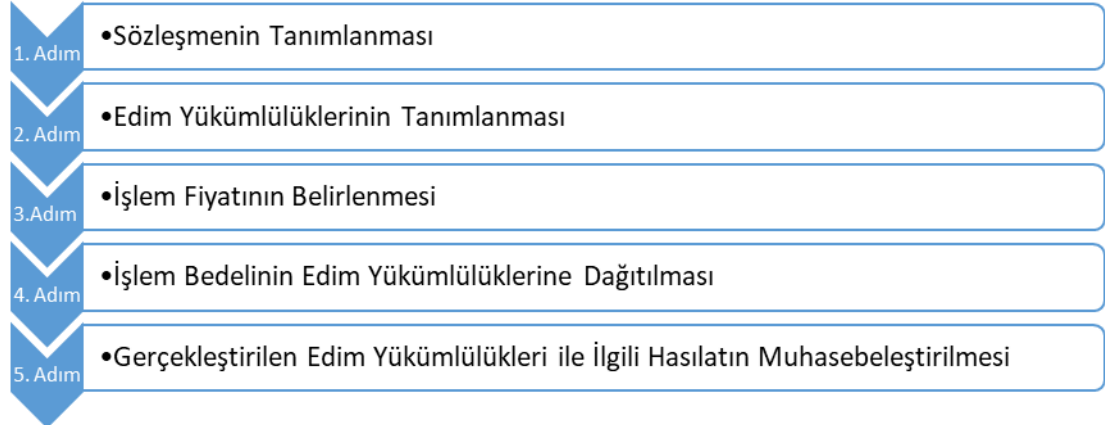
3. YÖNTEM

Stokların kaydedilmesi, maliyetleri ve değerlemesi ile ilgili hususlar TMS 2 Stoklar standardında düzenlenmiştir. TMS 2 Stoklar standardının 6.maddesinde üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemelerin ve 8. maddesinde tekrar satılmak üzere satın alınan ticari mallar stoklarının, stoklar kapsamında ele alınacağı belirtilmektedir. Stoklar aynı zamanda, işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri de kapsamaktadır. Tüm bu tanımlamalara ek olarak standartta, hizmet işletmeleri için özel bir durumdan bahsedilmektedir. TMS

2'nin 19. maddesinde, “Verilen hizmetle ilgili hâsılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderler stok hesabına yansıtılır” hükmü yer almaktadır. Çalışmada bu hükümden yola çıkılarak, hangi durumlarda hizmet hasılatının finansal tablolara gelir olarak kaydedilemediği, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu biçimdeki hizmet sunumlarında gerçekleşen maliyetler TMS/TFRS'nin ilgili maddelerine göre detaylandırılmıştır. Çalışmanın sonunda ise bir film yapım şirketi verileri ile hizmet stoklarının ortaya çıkışı, hesaplanması ve finansal tablolara kaydedilmesi somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

3.1. Hasılatın Gerçekleşmesi

TMS'de hasılat ile ilgili uygulamalar 1 Ocak 2017 tarihine kadar, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri, TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri standartlarına göre gerçekleştirilmekteydi. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı bu standartları yürürlükten kaldırmıştır ve uygulamada karşılaşılan hasılatın kaydedilmesi ve raporlanması ile ilgili sorunlara çözüm getirmek amaçlanmıştır. TFRS 15'e göre hasılatın kaydedilmesinde izlenmesi gereken süreç Şekil 1' de özetlenmektedir.



Şekil-1: TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Uygulanma Süreci

Sözleşmeler, devredilecek mal veya hizmetler ile ilgili her bir tarafın haklarının ve her bir tarafa yapılacak ödeme koşullarının taraflar tarafından onaylanan ve gereğinin yerine getirilmesi için taahhütte bulunulan, ticari nitelikte anlaşmalardır. Bir sözleşmenin standart kapsamında değerlendirilebilmesi için bazı koşulların mevcut olması gerekmektedir. Sözleşmenin taraflar tarafından onaylanmış olması, tarafların hakkının ve

ödeme koşullarının tanımlanmış olması, ticari bir nitelik taşıması ve tahsilatının mümkün olması bu gerekliliklerdir. (TFRS 15, Md. 9.) Bu koşulların sağlanamaması durumunda tahsil edilen hasılatın finansal tablolara kaydedilebilmesi için; "a) İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelinin iadesinin mümkün olmaması ve b) Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması" gerekmektedir. (TFRS 15, Md 15.)

Edim yükümlülüğü farklı bir mal veya hizmetin ya da bunların paketinin müşteriye taahhüt edilmesi olarak tanımlanabilmektedir. İşletmenin sözleşmede taahhüt ettiği "a) Farklı bir mal veya hizmet b) Bir mal ve hizmetler paketi ve c) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisinden her biri" ayrı birer edim yükümlülüğü olarak belirlenmelidir. (TFRS 15, Md. 22.) Edim yükümlülüklerinin finansal tablolara alınabilmesi için kontrolün müşteriye devredilmiş olması gerekmektedir. Kontrolün devredilmesi için sözleşmedeki taahhüdün gerçekleştirilmesi ve ilgili mal veya hizmetin müşteriye devredilmiş olması gerekmektedir. (TFRS 15, Md. 31.)

Bir edim yükümlülüğünün ifası bir anda gerçekleşebileceği gibi belirli bir zaman dilimine de yayılabilmektedir. İnşaat sözleşmeleri zamana yayılı edime örnek olarak verilebilmektedir. Bu biçimdeki sözleşmelerde hasılatın finansal tablolara, edimin gerçekleştirildiği süreye yayılı biçimde kaydedilmesi gerekmektedir. Bir edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartlardan en az birini sağlamış olması yeterlidir. (TFRS 15, Md.35)

"a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi

b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması ve geliştirmesi

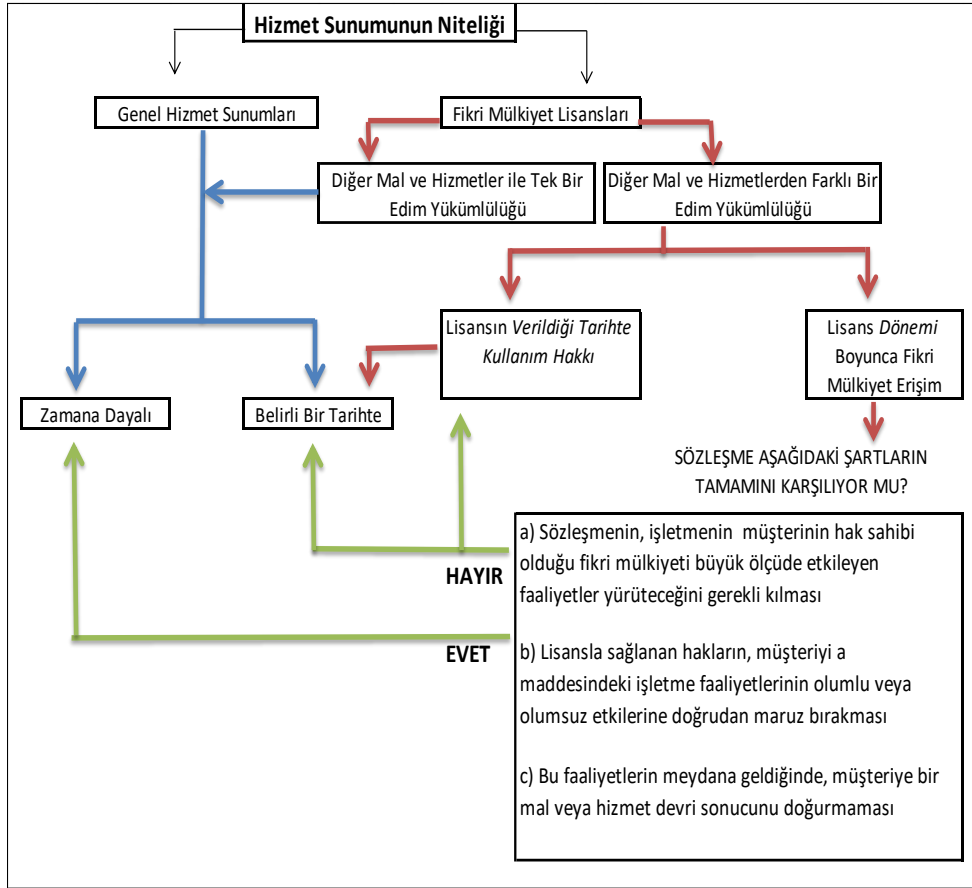
c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tanımlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunmaması"

Bu koşulları sağlamayan taahhütler, belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleri olarak kabul edilmektedir. Bu biçimdeki taahhütlerde, kontrolün tamamının belirli bir tarihte devredilmesi ile birlikte hasılat ve ilişkili maliyetler Kar-Zarar Tablosu'na kaydedilebilmektedir.

Hizmet işletmelerinde hasılatın gerçekleşmesi, sunulan hizmetin niteliğine göre oldukça farklılaşmaktadır. Örneğin uygulama projeleri, danışmanlık hizmetleri, güvenlik hizmetleri, taşımacılık hizmetleri gibi hizmetlerde

genellikle hizmet üretiminin öncesinde müşteri ile anlaşılmaktadır. Böylelikle hizmet sunumuna ilişkin toplam hasılat tutarı ile müşterinin istekleri doğrultusunda gerçekleşecek maliyetler önceden tespit edilebilmektedir. Sonrasında kontrolün zamana yayılı mı yoksa belirli bir tarihte mi devredildiğine göre, hasılat ve maliyetler kaydedilecektir. Fakat film yapımcılık veya yazılım ve teknoloji gibi bazı hizmet üretimlerinin müşteriye özgü üretilebilmesinin yanı sıra pazarın geneli için de üretilebilmesi mümkündür. Bu nedenle müşteri ile üretimin sonunda karşılaşılmaktadır. Bu şekildeki hizmet üretimleri fikir ve sanat eserleri üzerindeki düşünsel hakları temsil eden “*Fikri Mülkiyet Lisansları*” kapsamındadır ve farklı muhakeme gerektirmektedir.

Fikri mülkiyet haklarında öncelikle, lisansın diğer mal ve hizmetler ile tek veya ayrı bir edim olarak kabul edilip edilmeyeceği araştırılmalıdır. Örneğin telekom firmalarının dakika artı internet paketi kampanyaları, aynı anda birden fazla hizmeti ve dolayısı ile edimi kapsamaktadır. Taahhüt tek bir edim olarak kabul ediliyorsa, TFRS 15’in genel hükümleri esas alınmalıdır. Farklı bir edim olması durumunda, işletmenin lisans verme taahhüdünün niteliğinin, lisans dönemi boyunca erişim hakkı veya lisansın verildiği tarihte var olan kullanım hakkı olmasına göre farklılaşmaktadır. Fikri mülkiyete erişim hakkı veya fikri mülkiyeti kullanma hakkı olup olmadığının belirlenebilmesi için, müşterinin lisansın verildiği tarihte bu lisanstan doğrudan yararlanıp yararlanmadığının ve sağladığı kalan faydaların tamamını büyük ölçüde elde edemediğinin dikkate alınması gerekmektedir. Fikri mülkiyete erişim hakkında, müşterinin haklarının bulunduğu fikri mülkiyette lisans dönemi boyunca değişiklikler olması durumunda müşteri lisansın verildiği tarihte lisanstan doğrudan faydalanamamakta ve sağladığı kalan faydaların tamamını önemli ölçüde elde edememektedir. Müşterinin haklarının bulunduğu fikri mülkiyette hiçbir değişim olmaması durumunda müşteri lisansın verildiği tarihte bu lisanstan doğrudan faydalanabilmekte ve sağladığı kalan faydaların tamamını elde edebilmektedir. (TFRS 15, Md. B57) Örneğin bir yazılım şirketinin hazırlamaya başladığı ve günden güne geliştirdiği fakat sözleşmede belirledikleri son haline henüz getirmediği bilgisayar programına müşteri ilk günden itibaren erişebiliyorsa ve kullanım sağlıyor ise fikri mülkiyet erişimini, bitmiş halde son halini belirli bir tarihte kullanmaya başlıyor ise kullanım hakkını elde etmiş olmaktadır. Hizmet sunumunun niteliğinin tespit edilmesinde izlenmesi gereken çerçeve Şekil 2’de sunulmaktadır.



Şekil-2: Hizmet Sunumuna İlişkin Hasılatın Tespit Edilmesi

(Kaynak: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı)

İşletmenin müşteriye lisans dönemi boyunca fikri mülkiyet erişim hakkı sağlıyor olması durumunda bazı kriterler göz önünde bulundurulmalıdır. Sözleşmenin bu fikri mülkiyeti etkileyen faaliyetler içermesi, bu faaliyetlerin müşteriye olumlu/olumsuz etkilemesi ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinin müşteriye mal ve hizmet devri ile sonuçlanmaması durumunda bu sözleşmeye konu edim, zamana yayılı edim yükümlülüğü olarak kabul edilmelidir. Söz konusu hasılat bir hizmet sunumu kapsamında olması nedeniyle bu yükümlülük “Zamana Yayılı Hizmet Taahhüdü” olarak isimlendirilebilmektedir.

Zamana yayılı hizmet taahhüdünde işletme hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devretmektedir. Bunun için söz konusu edimin zamana yayılı olarak yerine getiriliyor olması gerekmektedir. (UFRS 15, Md. 35) Diğer bir ifade ile hizmetin üretilmesi, satış ve kullanıma hazır hale getirilmesi için uzun bir süreye gereksinim duyulmaktadır. Bu durumda ilgili hasılatın, edim yükümlülüğü yerine getirildikçe finansal tablolara kaydedilmesi

gerekmektedir. Bu durum muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereğince finansal tablolara kaydedilecek hasılat ile maliyetlerin de karşılaştırılması gereğini doğurmaktadır. Sözleşmenin maliyetlerinin de hasılatın finansal tablolara kaydedilecek tutarı dikkate alınarak gider olarak kaydedilmesi gerekecektir. Bu durumda katlanılan maliyetlerin bir kısmı Kar-Zarar Tablosu'na kaydedilemeyerek, Bilanço'da geçici bir hesapta izlenmelidir. Kar-Zarar Tablosu'na kaydedilemeyecek bu tutar, hizmet üretimi için yarı mamul stoku olarak kabul edilebilmektedir. Bu noktada TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nda "*amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren stoklar*"ın "*Özellikli Stok*" olarak kabul edilmesinden yola çıkarak, bilançoda izlenen bu stok kalemini "*Özellikli Hizmet Stokları*" olarak tanımlamak mümkündür.

Özellikli Hizmet Stokları'ndan, hasılatın tamamının Kar-Zarar Tablosu'na kaydedilemediği durumlarda söz edilebilmektedir. Diğer bir ifade ile edimin zamana yayılı hizmet taahhüdü olması ve standartta belirlenen yöntemle göre kaydedilecek ve kaydedilemeyecek tutarların tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle, zamana yayılı sözleşmelerde işlem bedelinin ve hasılatın belirlenmesi incelenecek, sonrasında ise ilişkili maliyetlerin belirlenmesi hususu ele alınacaktır.

3.2. Zamana Yayılı Hizmet Sunumunda İşlem Bedelinin Belirlenmesi

Standartta, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedel işlem bedeli olarak tanımlanmaktadır. Hasılat ise, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir. Her iki tanım arasındaki temel farklılık, hasılatın gerçekleşmiş ve finansal tablolara alınabilir olması, işlem bedelinin ise tahmini unsurlar içermesi ve beklenen olması olarak ifade edilebilir. İndirim, iade veya prim gibi gelecek ile ilgili bir olaya bağımlılığın, söz konusu olduğu durumlarda taahhüt edilen bedel değişken tutar içerebilmektedir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda işlem bedeli belirlenirken hak kazanılacak bedeli tahmin etmek gerekecektir. Bu tahmin, beklenen değer veya en muhtemel değer yöntemlerinden biri tercih edilerek yapılabilmektedir. (TFRS 15, Md. 50-54) Ayrıca işlem bedeli belirlenirken, sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığının olup olmadığına da dikkat edilmelidir. Taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı yansıtan tutar üzerinden hasılatın finansal tablolara alınması gerekmektedir. Eğer ki gerekli görülürse düzeltmeler paranın zaman değerine göre yapılmalıdır. (TFRS 15, Md. 60,61) Bu hesaplamalardaki faiz gelir veya giderleri, hasılatın ayrı olarak kar zarar tablosunda raporlanmalıdır. (TFRS 15, Md. 65) İşlem bedeli tespit edildikten sonra, birden fazla edim var ise işlem bedeli bu edim yükümlülüklerine

dağıtılmaktadır. Tek bir edim söz konusu olduğunda zamana yayılı hizmet taahhüdündeki ilerlemenin tespit edilmesi gerekmektedir.

3.4. İlerlemenin Ölçülmesi

Edimin yerine getirilmesi ve kontrolün müşteriye devredilmesine yönelik ilerlemenin ölçülmesinde girdi ve çıktı yöntemleri kullanılabilir. “Girdi Yöntemi”; bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için katlanılan emek veya girdiler ile aynı edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilerin kıyaslanması esasına dayanmaktadır. Girdiler, tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyet veya zaman olarak belirlenebilmektedir. (TFRS 15, Md. B18.) Bu biçimde bulunan tamamlanma oranı ile hasılatın gerçekleşen ve finansal tablolara alınması gereken kısmı tespit edilmiş olmaktadır.

GİRDİ			
YÖNTEMİNE	(Katlanılmış Emek ve Girdiler /		Beklenen
GÖRE	= Katlanılması Beklenen Toplam	X	İşlem Bedeli
RAPORLANACAK	Emek ve Girdiler)		
İŞLEM BEDELİ			

“Çıktı yöntemi”nde ise, belirli bir tarihe kadar devredilen hizmetlerin müşteri için değeri ile sözleşmede taahhüt edilen hizmetlere oranlanarak, yansıtılacak hasılat tutarı tespit edilmektedir. Bu metod, ilerlemenin ölçümünde kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenebilir olmaması ve maliyetli olması sebebiyle dezavantajlıdır. (TFRS 15, Md. B15)

ÇIKTI			
YÖNTEMİNE	(Devredilen Hizmetlerin Değeri /		Beklenen
GÖRE	= Sözleşmede Taahhüt Edilen	X	İşlem Bedeli
RAPORLANACAK	Geriye Kalan Hizmetlerin Değeri)		
İŞLEM BEDELİ			

O güne kadar tamamlanmış edim ile ilgili araştırmalar, ulaşılan hedefler, geçen süre ile üretilen veya teslim edilen birimler ölçüt olarak alınabilmektedir. (TFRS 15, Md B15)

İşletme bu yöntemlerden, sözleşmenin içeriğine göre uygun olanı tercih ederek ilerlemeyi hesaplayacaktır. Raporlanacak işlem bedeli, edimin tamamlanma yüzdesinin de tespit edilmesini mümkün kılmaktadır.

3.2. Zamana Yayılı Hizmet Sunumunda Maliyetlerin Belirlenmesi

TFRS 15'e göre maliyetler, "maliyetlerin doğrudan bir sözleşmeyle ilgili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilgili olması; maliyetlerin, edim yükümlülüklerini yerine getirmek üzere kullanılacak kaynakları yaratması ve geliştirmesi; maliyetlerin geri kazanılması şartlarının tamamının sağlanması" durumunda finansal tablolara alınmalıdır. İlgili maliyetlerin başka bir standardın kapsamına girmesi durumunda ise o standardın hükümleri uygulanmalıdır. (TFRS 15, Md. 95.) Bu nedenle özellikli hizmet stoklarının maliyetleri, TMS 2 Stoklar standardı temel alınarak belirlenmelidir. Aynı zamanda bu stokların ortaya çıkışı için katlanılan borçlanma maliyetlerinin tespit edilmesinde ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı referans alınacaktır.

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içermektedir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dâhil edilemeyerek, gerçekleştikleri dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez. (TMS 2, Md. 19) TMS 2'de stokların maliyeti iki kalemde ele alınmaktadır; satın alma maliyetleri ve dönüştürme maliyetleri.

Ek olarak hizmet sunumuna ilişkin borçlanma maliyetleri ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı kapsamında ele alınmaktadır.

3.2.1. Satın Alma Maliyetleri

TMS 2 Stoklar standardında satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir. (TMS 2, Md. 11) Hizmet işletmelerinde hammadde kullanımı söz konusu değildir. Üretimin sürekliliğinin sağlanması amacıyla işletme malzemesi stokları bulunmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu işletme malzemelerinin tedariki sürecinde gerçekleşen satın alma maliyetleri, özellikli hizmet stokunun satın alma maliyetlerini oluşturur. Örneğin, faaliyet konusu düğün organizasyonu olan bir işletmede, hizmetin sunulması sürecinde dekorasyon malzemesi, müzik tesisatı, yiyecek ve içecek gibi hizmetin elde edilmesi ile doğrudan bağlantısı bulunan malzemelere ihtiyaç duyulacaktır. Bu malzemelerin elde edilmesi sürecinde ortaya çıkan satın alma fiyatı, KDV hariç ödenen vergiler, nakliye gibi maliyetler, özellikli hizmet stokunun satın alma maliyetlerinin konusunu oluşturmaktadır. Bu sayılan maliyetler, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak sözleşmede belirtilmiş ise, ayrıca

değerlendirilmelidir. Bir sonraki üretim için zorunlu olmayan depolama giderleri haricindeki depolama giderlerinin maliyete dâhil edilememesi, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir

3.2.2. Dönüştürme Maliyetleri

Hizmet işletmelerinin genel yapısı gereği, hizmet stoklarının toplam maliyeti içerisinde dönüştürme maliyetlerinin payı önemlilik arz etmektedir. TMS 2 Stoklar standardında direkt işçilik maliyetleri ile sabit ve değişken genel üretim maliyetleri stokların dönüştürme maliyetlerini oluşturmaktadır. Hizmet işletmelerinde, hizmetin üretilmesi sürecinde özellikle direkt işçilik maliyetlerinin rolü diğer maliyet unsurlarına kıyasla fazladır. Sabit genel üretim maliyetlerinden özellikli hizmet stoklarına pay verilmesi imalat işletmelerinde olduğu gibi normal kapasite varsayımı ile yapılır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Tam kapasite ile normal kapasite arasındaki fark nedeniyle ortaya çıkan olumsuz kapasite sapmaları, gelir tablosunda “Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar” hesabında raporlanır.

3.2.3. Borçlanma Maliyetleri

İşletmelerce bir özellikli hizmet stokunun üretilmesi ile ilgili borçlanma maliyetleri, ilgili stokun maliyetine eklenmek suretiyle aktifleştirilebilmektedir. (TMS 23,8) Özellikli hizmet stokuna ilişkin ortaya çıkabilecek borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir;

- Hizmetin üretim sürecinde işletme malzemesi alımlarından doğan, üçüncü kişilerin tahakkuk ettirdiği vade farkları,
- İşletme malzemelerinin ithalat yolu ile temin edilmesi sırasında ortaya çıkan kur farkları,
- Hizmet üretiminde doğrudan görev alan personelin kıdem ve ihbar tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyetleri,
- Hizmet üretiminde kullanılmak üzere alınan kredilerin tahakkuk eden faiz, komisyon ve diğer yükümlülükleri.

Borçlanma maliyetleri, üretilen hizmetin tamamlanmayan kısmını ilgilendiriyorsa, özellikli hizmet stoku olarak bilançoda raporlanmalıdır. Tamamlanan kısım ile ilgili borçlanma maliyetleri gelir tablosunda satışların maliyetinde raporlanacaktır.

3.5. Uygulama: Film Yapım Projesinden Doğan Hasılat

Uygulamada, bir yapım şirketinin verilerinden faydalanılarak, özellikli hizmet maliyetlerinin incelenmesi amaçlanmaktadır. İncelenen yapım

şirketi, 1990 yılından beri faaliyetine devam etmektedir. Yapım şirketi Kasım 2016'da özel bir televizyon kanalıyla sözleşme imzalamıştır. Sözleşme on dört bölüm üzerinden yapılmıştır ve sözleşmeye göre yapım şirketi bölüm başına 100.000 TL olmak üzere, toplamda 1.400.000 TL gelir elde edecektir. Müşteri kanal tarafından ödemeler, her bölümün yayınlanmak üzere teslim edilmesi üzerine yapılacaktır. Sözleşmede tek bir edim yükümlülüğü bulunmaktadır. Proje için gerçekleşen maliyetler Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo-1: Dizi Projesi Gerçekleşen Maliyetler

PROJENİN TOPLAM MALİYETLERİ	Satın Alma Maliyetleri	Dönüştürme Maliyetleri	Borçlanma Maliyetleri	AYLIK TOPLAMLAR
1. BÖLÜM	5.250,00	11.875,00	2.060,30	19.185,30
2. BÖLÜM	4.500,00	19.323,00	2.435,30	26.258,30
3. BÖLÜM	5.000,00	80.753,00	2.236,22	87.989,22
4. BÖLÜM	6.000,00	66.763,00	3.034,20	75.797,20
5. BÖLÜM	6.000,00	90.913,00	3.250,81	100.163,81
6. BÖLÜM	5.000,00	90.825,00	2.116,70	97.941,70
7. BÖLÜM	9.750,00	78.625,00	1.901,80	90.276,80
8. BÖLÜM	11.000,00	80.675,00	2.182,40	93.857,40
TOPLAM 31/12/2016	52.500,00	519.752,00	19.217,73	591.469,73
9. BÖLÜM	0,00	43.152,20	1.497,80	44.650,00
10. BÖLÜM	0,00	51.600,00	1.260,30	52.860,30
11. BÖLÜM	0,00	45.975,00	1.018,20	46.993,20
12. BÖLÜM	0,00	176.625,00	771,20	177.396,20
GENEL TOPLAM 31/01/2017	52.500,00	83.7104,20	23.765,23	913.369,43

Birinci bölüm yayınlanana kadar gerçekleşen maliyetler, hizmet sunumunun niteliği her ne olursa olsun, "Özellikli Hizmet Stoku" olarak finansal tablolara alınacaktır. Böylelikle, birinci bölüm sonu itibarıyla finansal tablolar hazırlanmış olursa, Finansal Durum Tablosunda "Özellikli Hizmet Stokları" hesabında 19.185,30 TL görünmelidir. Kar-Zarar Tablosu'nda ise projeye ilişkin herhangi bir gelir veya gider yansıtılmayacaktır. İlk bölümün kanala teslim edilmesi ile birlikte, sözleşmedeki hizmet sunumunun

niteliğinin araştırılması gerekecektir. Bu sözleşme fikri mülkiyet lisansları kapsamına girmektedir ve tek bir edim yükümlülüğü söz konusudur. Dolayısı ile hasılatın gerçekleşmesi a) "Lisansın verildiği tarihte kullanım hakkı" veya b) "Lisans dönemi boyunca fikri mülkiyet erişimi" olmasına göre farklılaşacaktır.

3.5.1. Lisansın Verildiği Tarihte Kullanım Hakkı

A Yapım şirketi ve kanal arasındaki sözleşmeye göre yapım şirketi kanal için dizinin 12 bölümünü çekmeyi taahhüt etmiştir. Tüm bölümlerin kanala teslim edilmesi ve yayınlanmasının ardından, tüm bölümlerin fikri mülkiyet hakkı kanala geçmektedir. Son bölümün yayınlandığı 31 Ocak 2017 tarihinde, dizi ile ilgili kontroller müşteriye geçecektir. Böylece kanal, yayınlanmış bölümlerin tekrarlarını yayınlama, yayından kaldırma, zamanını değiştirme ve montaj ile kısaltma gibi haklara sahip olacaktır. Dolayısı ile bu tarihten önce, bölümlerin yayınlanmış olması veya müşteriden tahsilat yapılması, hasılatın kaydedilmesini mümkün hale getirmemektedir. 31 Ocak 2017 tarihine kadar, Kar-Zarar Tablosuna hasılat kaydedilemeyecektir. Projeye ilgili katlanılan maliyet 31 Aralık 2017 tarihinde 591.469,73 TL'dir. Bu nedenle bilançoda raporlanacak özellikli hizmet stoku tutarı 591.469,73 TL olacaktır. 31 Ocak 2017 tarihli Kar-Zarar Tablosu'nda ise 1.400.000 TL hasılat ve 913.369,43 TL satılan malın maliyeti raporlanırken, özellikli hizmet stoklarında projeye ilişkin herhangi bir tutar bulunmayacaktır.

<p>TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx- 31 Aralık 2016 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu</p>	<p>TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Aralık 2016 Tarihli Kısmi Bilanço</p>
<p>Yurtiçi Satışlar (-)Satılan Hizmet Maliyeti _____ Brüt Satış Kârı</p>	<p>Özellikli Hizmet Stokları 591.469,73TL</p>
<p>TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx-31 Ocak 2017 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu</p>	<p>TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Ocak 2017 Tarihli Kısmi Bilanço</p>

Yurtiçi Satışlar	1.400.000 TL	Özellikli Hizmet Stokları
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>913.369,43 TL</u>	
Brüt Satış Kârı	486.630,57 TL	

3.5.2. Lisans Dönemi Boyunca Fikri Mülkiyet Erişimi

A Yapım Şirketi ve kanal arasındaki sözleşmeye göre, fikri mülkiyet hakkı yalnızca on dört bölümün yayınlanacağı süre için geçerli olacaktır. On dört haftalık sürede, bölümlerin yayınlanması veya yayın saatinin değiştirilmesi gibi kararlar kanal tarafından verilebilmektedir. Bölümlerin tamamının yayınlanmasının ardından, dizinin tekrarlarının yayınlanması veya yayınlanacağı diğer kanalların belirlenmesi gibi kararlar A Yapım Şirketi tarafından alınabilecektir. Bu durumda kanala, fikri mülkiyet erişim izni verilmiş olmaktadır. Böylece işletme, Şekil 2'deki şartların tamamının sağlanıp sağlanmadığını kontrol etmelidir. Şartlar karşılanmıyor ise hasılat belirli bir tarihte gerçekleşmiş olarak kabul edilmelidir ve a) şıkkındaki gibi raporlanmalıdır. Şartların karşılanması durumunda ise işletme lisans verme taahhüdünü zamanla yerine getirilen bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmelidir. Çünkü müşteri işletmenin fikri mülkiyetine erişim sağlama ediminden doğan faydayı edim ifa edildiği sırada almakta ve tüketmektedir. (TFRS 15, Md. 60) 31 Aralık 2016'da, A Yapım Şirketi, girdi yöntemi veya çıktı yöntemine göre ilerlemeyi tespit etmeli, ilişkili hasılatı finansal tablolara kaydetmelidir.

a) İlerleme Seviyesinin Girdi Yöntemine Göre Belirlenmesi

Girdi yöntemine göre ilerlemenin ölçülmesinde, katlanılan işçilik saati, makine saatleri veya maliyetler ölçüt olarak alınabilecektir. Her bir ölçüt raporlanacak hasılat ve maliyet tutarında ufak farklılıklar yaratacaktır. Fakat işletmenin katlandığı maliyetleri ölçüt alması durumunda Finansal Durum Tablosu'nda Özellikli Hizmet Stokları raporlanmamış olacaktır. Çünkü katlanılan maliyetlerin, projenin tamamlanması için katlanılması beklenen toplam maliyetlere oranlanması yolu ile ilerleme seviyesi belirlenecektir.

Katlanılan Maliyetlerin Ölçüt olarak Kabul Edilmesi Durumunda Raporlama

Raporlanacak işlem bedelinin hesaplanmasına maliyetlerin ölçüt olarak kullanılması durumunda özellikli hizmet stoklarından bahsedebilmek mümkün değildir. Çünkü raporlanacak işlem bedeli tutarı katlanılan maliyet ve tahmini toplam maliyet yordamı ile hesaplanan tamamlanma oranına göre hesaplanmaktadır. Dolayısı ile katlanılan maliyetin tamamı dönem sonunda Kar-Zarar tablosuna yansıtılabilmektedir.

GİRDİ				
YÖNTEMİNE	(Katlanılmış Emek ve Girdiler /			
GÖRE	= Katlanılması Beklenen Toplam	X	Beklenen	
RAPORLANACAK	Emek ve Girdiler)		İşlem Bedeli	
İŞLEM BEDELİ				

Raporlanacak İşlem Bedeli = (591,469,73 / 913.369,43) x 1.400.000 TL

31 Aralık 2016 = 906.597,00 TL

TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx-31 Aralık 2016 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu		TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Aralık 2016 Tarihli Kısmi Bilanço	
Yurtiçi Satışlar	906.597,00 TL	Özellikli Hizmet Stokları	
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>591,469,73 TL</u>		
Brüt Satış Kârı	315.127,27 TL		

Saat Bazında Harcanan Emegın Ölçüt olarak Kabul Edilmesi Durumunda Raporlama

31 Aralık 2016 tarihinde incelenen işçi süre kartlarına göre, toplam 184 saat çalışılmış olduğu tespit edilmiştir. Geriye kalan sürenin, 105 saat olacağı tahmin edilmiştir. Bu durumda raporlanacak işlem bedeli aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

GİRDİ				
YÖNTEMİNE	(Katlanılmış Emek ve Girdiler /			
GÖRE	= Katlanılması Beklenen Toplam	X	Beklenen	
RAPORLANACAK	Emek ve Girdiler)		İşlem Bedeli	
İŞLEM BEDELİ				

Raporlanacak İşlem Bedeli = (184 / 289) x 1.400.000 TL

31 Aralık 2016 = 891.350,00 TL

1 Seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde dönemsellik kavramı; "İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının

diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır” şeklinde tanımlanmaktadır. Yine aynı tebliğde gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesinin ve hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılmasının gerekliliği vurgulanmaktadır.

Benzer bir açıklama da TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve'nin A17. maddesinde yapılmaktadır. Bu maddeye göre işletmeler, tahakkuk esas gereğince nakit giriş ve çıkışını dikkate almaksızın, ekonomik hakları ve kaynakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde göstermelidir. Bu nedenle maliyetin hesaplanan işlem bedeli ile karşılaştırılması ve benzer biçimde döneme ait hesaplanan maliyetlerin Kar-Zarar tablosuna kaydedilmesi, katlanılmış fakat henüz gelir ile ilişkilendirilemeyecek maliyetlerin ise özellikle hizmet stoku olarak raporlanması tebliğ ile tutarlılık gösterecektir. Kar-Zarar tablosuna aktarılabilecek maliyet tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Kar-Zarar Tablosuna Kaydedilecek Maliyet Tutarı	=	(Katlanılmış Emek/Katlanılması Beklenen Toplam Emek)	x	Toplam Maliyet
----------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------	---	-------------------

Kar-Zarar Tablosuna

Kaydedilecek Maliyet = (184 / 289) x 913.369,43 TL

Tutarı = 581.522,41 TL

Özellikli Hizmet Stoku Tutarı = 591.469,73 TL - 581.522,41 TL
= 9.947,32 TL

TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx-31 Aralık 2016 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu		TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Aralık 2016 Tarihli Kısmi Bilanço	
Yurtiçi Satışlar	891.350,00 TL	Özellikli Hizmet Stokları	9.947,32 TL
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>581.522,41 TL</u>		
Brüt Satış Kârı	309.827,59 TL		

b) İlerleme Seviyesinin Çıktı Yöntemine Göre Belirlenmesi

Çıktı yönteminde, o güne kadar tamamlanmış edim ile ilgili araştırmalar, ulaşılan hedefler, geçen süre ile üretilen veya teslim edilen birimler ölçüt olarak alınabilmektedir. (TFRS 15, Md B15) Bu sözleşme için kullanılabilir en uygun ölçüt teslim edilen bölümler olarak kabul edilebilecektir. Çıktı yöntemine göre ilerleme seviyesi aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir.

ÇIKTI YÖNTEMİNE GÖRE RAPORLANACAK İŞLEM BEDELİ	=	(Devredilen Hizmetlerin Değeri / Sözleşmede Taahhüt Edilen Geriye Kalan Hizmetlerin Değeri)	X	Beklenen İşlem Bedeli
------------------------------------------------------------	---	---------------------------------------------------------------------------------------------------	---	--------------------------

$$\begin{aligned} \text{Raporlanacak İşlem Bedeli} &= (8 / 14) \quad \times \quad 1.400.000 \text{ TL} \\ \text{31 Aralık 2016} &= 800.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Raporlanacak işlem bedelinin çıktı yöntemine göre hesaplanması durumunda da Kar-Zarar tablosuna kaydedilecek hasılat ile katlanılan maliyetlerin karşılaştırılması yapılmalıdır.

Kar-Zarar Tablosuna Kaydedilecek Maliyet Tutarı	=	Devredilen Hizmetlerin Değeri/ Sözleşmede Taahhüt Edilen Geriye Kalan Hizmetlerin Değeri	X	Toplam Maliyet
----------------------------------------------------------	---	---------------------------------------------------------------------------------------------------	---	-------------------

$$\begin{aligned} \text{Kar-Zarar Tablosuna} \\ \text{Kaydedilecek Maliyet} &= (8/14) \times 913.369,43 \text{ TL} \\ \text{Tutarı} &= 521.925,39 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Özellikli Hizmet Stokları} &= 591.469,73 \text{ TL} - 521.925,39 \text{ TL} \\ &= 69.544,34 \text{ TL} \end{aligned}$$

TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx-31 Aralık 2016 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu		TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Aralık 2016 Tarihli Kısmi Bilanço	
Yurtiçi Satışlar	800.000,00 TL	Özellikli Hizmet Stokları	69.544,34 TL
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>521.925,39 TL</u>		
Brüt Satış Kârı	278.074,61 TL		

5. SONUÇ

Bu çalışmada TMS 2 Stoklar standardı, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardından faydalanılarak hizmet sunumlarına ilişkin hasılat ve hizmetin stoklanması incelenmiştir. Genel olarak hizmet, üretildiği anda satışı gerçekleşen, soyut bir kavramdır. Fakat sektörün genişlemesi ve çeşitlenmesi sebebiyle bazı hizmet sunumları zorunlu olarak uzun süre gerektirmektedir. TMS 2'deki, verilen hizmet ile ilgili hasılatın finansal tablolara kaydedilememesi durumunda ilgili maliyetler stok hesabına alınır ibaresinden yola çıkılmış, hasılatın finansal tablolara kaydedilemeyen kısmı ile ilişkili maliyetlerin hangi biçimlerde ortaya çıkabileceği teorikte ve pratikte bir uygulama ile açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın neticesinde, aynı finansal veriler ile, farklı yöntemlerin uygulanması sebebiyle, farklı tutarlarda raporlanan hasılat, satılan malın maliyeti ve özellikli hizmet stokları hesaplanmıştır.

Aynı zamanda hizmet işletmelerinin her geçen gün faaliyet alanlarının genişlemesi ve sermayelerinin büyümesi, onları yatırımcıların gözünde daha cazip hale getirmektedir. Bu büyüme ile finansal tablo kullanıcılarının sayısı da artmaktadır. Finansal tabloların şirket performansı ve finansal durumunu en doğru biçimde yansıtması, sağlıklı ekonomik ilişkilerin sürdürülebilmesi açısından önemlidir. Bu nedenle hizmet işletmelerinin finansal tablolarındaki en önemli kalemi olarak Kabul edilebilecek hasılatın ölçümü ve kaydedilmesi titizlik gerektirmektedir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri gibi iki önemli standardı yürürlükten kaldırarak, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Standartta her ne kadar hasılatın gerçekleşmesi ile ilgili raporlama sorunlarına çözüm getirilmek istenmiş olsa da, sözleşmelerin niteliğinin belirlenmesi karmaşık bir süreç olarak görünmektedir. Yöntem farklılığının, sonuçlarda etkili olması

sebebiyle, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve anlaşılabilirliği için daha titiz davranmak gerekecektir.

KAYNAKÇA

Aktaş, R., Varol, İ.D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 27-50.

Arpacı, A. Ö. (2012). Tahakkuk ve Dönemsellik İlkelerinin Dönem Sonu İşlemlerine Etkisi. Çevrimiçi www.alomaliye.com,

Karahan, K. (2000). Hizmet Pazarlaması. İstanbul: Beta Yayınları.

Kaval, H. (2012). Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması. Çevrimiçi www.akademikdenetim.com.tr.

Keskin, A.İ. ve Dinçer, B. (2015). UFRS 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. Maliye Finans Yazıları, 103, 219-246.

Köse, T., Çelikay D.Ş. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. Mali Çözüm, 19-44.

Marşap, B. (2001). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi. Mevzuat Dergisi, Sayı 41. Çevrimiçi www.mevzuatdergisi.com,

Örmeci, M. (2012) Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları. Çevrimiçi www.muhasabe.gen.tr.

Özerhan, Y., Marşap, B., Yanık, S.S. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17/2, 193-226.

Saban, M., Gürkan, S., Vargün H. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(1), 43-64.

Sayım, F., Aydın, V. (2011). Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistematik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri ile Etkileşimine Dair Teorik bir Çalışma. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 29, 245-262.

Türkiye Muhasebe Standartları. (2005) TMS 12 Stoklar Standardı. Çevrimiçi <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrk%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS2.pdf>.

Türkiye Muhasebe Standartları. (2005). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı. Çevrimiçi

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>

Türkiye Muhasebe Standartları. (2005) TMS 18 Hasılat Standardı. Çevrimiçi

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS18.pdf>

Türkiye Muhasebe Standartları. (2017). Çevrimiçi

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf

Uçak, C. (2012). Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi”, (Çevrimiçi) www.muhasabetr.com.

Vergi Usul Kanunu. (1961). Çevrimiçi

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

