

HASTANELERDE HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİNİN TMS 2'YE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ACCOUNTING FOR COST OF SERVICES IN HOSPITALS IN ACCORDANCE WITH IAS 2

Yrd.Doç.Dr. Ali COŞKUN*

Öğr.Gör. Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ **

Öz

Bir hizmet işletmesi olan hastanelerde, üretilen hizmetlerin stoklanması veya stok için hizmet üretilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, hastanelerde üretim işletmelerinde kullanılan “mamul” yada “yarı-mamul” stok hesaplarına benzer bir hesap kullanılıp kullanılmayacağı tartışma konusudur. Türkiye’deki mevcut muhasebe uygulamalarının dayandığı Vergi Kanunları ile Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartlarının hizmet işletmelerindeki stoklara bakış açısı farklıdır. Bu çalışmada, hastanelerdeki hizmet üretim maliyetleri ve stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili vergi kanunları ile TMS uygulamasının yaklaşımları arasındaki farklılıklar konu edilmiştir. Ayrıca, çalışmada hastanelerde hizmet stoklarının TMS’ye uygun olarak muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir öneri sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Hizmet Maliyeti, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 2, Sağlık, Stok.

* Fatih Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

** Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksek Okulu/ SMMM

Abstract

In a hospital, as a service company, it's impossible to keep the services provided in the inventory or to produce services for inventory. Therefore, it has been argued whether there should be an account used in the hospitals for "work-in process" or "finished goods" inventories as they are used in manufacturing companies. The approaches to the inventories in service companies are different in current accounting applications based on Tax Laws in Turkey and Turkish Accounting Standards (TAS), which is the translation of International Accounting Standards. This study discusses the differences between the approaches of current accounting practices and TAS in accounting for cost of services and inventory costs in hospitals. Furthermore, in the study a suggestion is made to record service inventories in accordance with the TAS in hospitals.

Keywords: Cost of Service, Healthcare, Turkish Accounting Standards, TAS 2, Inventory.

1. GİRİŞ

Hizmet sektöründe önemli bir yere sahip olan sağlık işletmeleri, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu sağlık hizmetleri gibi hizmetler sunmaktadır. Sağlık işletmeleri, hastane, poliklinik, sağlık ocağı ve sağlık merkezi gibi farklı yapılarda faaliyet göstermektedir. Geçmiş yıllarda çoğunlukla devletin yönetiminde olan sağlık sektöründe, son 15-20 yılda ekonomik, sosyal ve siyasi nedenlerden dolayı bir dönüşüm yaşanmakta ve özel sağlık kuruluşlarının sayısı gün geçtikçe artmaktadır.

Sağlık işletmeleri, hizmet işletmesi olduklarından dolayı, muhasebe sistemlerinin işleyişi üretim ve ticaret işletmelerine göre farklıdır. Bu nedenle, sağlık işletmelerinde yönetim bilgi sistemleri ve buna bağlı olarak muhasebe bilgi sistemleri oluşturulurken farklılıklar dikkate alınmalıdır.

Sağlık işletmelerinde üretilen hizmetlerin, imalat işletmelerindeki mamuller gibi stoklanması veya stok için hizmet üretilmesi ve satış için bekletilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, sağlık işletmelerinde üretim işletmelerinde kullanılan yarı-mamul ve mamul stok hesabına benzer bir hesap kullanılıp kullanılmayacağı tartışma konusudur. Ülkemizdeki mevcut uygulamaların dayandığı vergi kanunları hizmetlerin stoklanamayacağını öngörürken; Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak hazırlanan ve kısmen uygulanmaya başlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ise hizmetlerin belirli durumlar altında stok hesabında izlenebileceğini varsaymaktadır.

Bu çalışmada, bir sağlık işletmesi olan özel hastanelerdeki hizmet üretim maliyetleri ve hizmet stok maliyetleri konu edilecek ve vergi kanunları ile TMS uygulamaları karşılaştırılacaktır.

2. HASTANELERDE HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

Hastanelerde hizmet üretimi ile ilgili olarak ortaya çıkan ilk madde ve malzeme, personel (işçilik) ve genel hizmet üretim giderleri kapsamındaki direkt ve endirekt giderlerin tamamı, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” adı altında tek bir hesapta kayıt altına alınır. İlk madde ve malzeme giderleri, ilaç, tıbbi sarf ve tıbbi olmayan sarf malzemeleri gibi giderlerden oluşmaktadır. Personel (işçilik) giderleri, doktor, hemşire, hizmetli, hizmet yeri yönetim personeli ve dışardan gelen doktor ve diğer personelle ilgili ücret ve giderleri içerir. Genel hizmet üretim giderleri ise, dışarıdan sağlanan elektrik, su, haberleşme, ambulans, kan ürünleri, medikal gazlar, laboratuvar, danışmanlık ve güvenlik gibi fayda ve hizmetleri; sigorta, kira, eğitim, yayın ve yolluk gibi çeşitli giderleri; vergi resim ve harçları; amortisman ve tükenme payları ile yardımcı hizmet üretim gider yerlerinden gelen gider paylarını kapsamaktadır.

Hastanelerde maliyetler, muhasebe tebliğlerinde öngörülen 7/A veya 7/B seçeneklerinden birisi kullanılarak yapılabilir. 7/A seçeneğinde, giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenir; gider çeşitleri ve gider yerleri yardımcı

defterlerde izlenir. 7/B seçeneğinde ise, giderler, defter-i kebirde gider çeşitlerine göre bölümlenir ve giderler dönem sonunda gider dağıtım tablosu düzenlenerek fonksiyonlarına ayrılıp ilgili hizmet maliyetine veya sonuç hesaplarına aktarılır. 7/A seçeneği, hastanelerin gider merkezlerinde ortaya çıkan giderleri çeşitlerine göre daha ayrıntılı bir şekilde verdiği için dolaylı, yöneticiler için maliyetlerin kontrolü ve yönetimi açısından daha kullanışlıdır (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 197).

Hastanelerde ortaya çıkan giderler, gider yerlerine göre izlenir ve yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde toplanan maliyetler, esas hizmet üretim gider yerlerine dağıtılır. Bir özel hastanede, esas hizmet üretim gider yerlerinin maliyetleri, kardioloji, KBB, göz, acil servis gibi hizmetin sunulduğu birimler düzeyinde izlenebileceği gibi, bu birimlerin her birinin poliklinik, servis ve yoğun bakım birimleri düzeyinde de izlenebilir. Yardımcı üretim gider yerleri ise; hizmet sunumunda esas hizmet gider yerlerine yardımcı olan, çamaşırhane ve terzi gibi birimlerdir. Yardımcı hizmet gider yerleri ise, hizmet üretiminin devamı için gerekli olan ve esas üretim yerlerine destek veren yemekhane ve kreş gibi gider yerleridir (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 198).

3. HASTANELERDE İLK MADDE VE MALZEME STOK HESAPLARI

Hastanelerde hizmet üretimi veya diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan ilaçlar, tıbbi malzemeler, tıbbi olmayan malzemeler ve diğer malzemeler “150 İlk Madde ve Malzeme Stokları” hesabında izlenir. Hastanelerde ilk madde ve malzeme stokları, ilgili birimin talebi ile veya yönetimin planlaması çerçevesinde satın alınır, depolanır ve ilgili birime ihtiyacı ölçüsünde gönderilir. İlaç stokları, hastanenin bünyesindeki eczane tarafından satın alınır ve talep edildiğinde hizmet üretim birimlerine dağıtılır ve bu birimlerde hastanın tedavisinde kullanılır. Aynı şekilde ilgili birimin talebi ile satın alınan tıbbi malzemeler de ilgili birimlerde hizmet üretiminde direkt veya endirekt olarak kullanılır. Tıbbi olmayan malzemeler, sadece hizmet üretim birimlerinde değil; sağlık işletmesinin tüm birimlerinde tüketilebilir. Örneğin, kağıt, toner, kalem gibi kırtasiye malzemeleri,

bir hizmet üretim birimi olan kardioloji bölümünde kullanılabileceği gibi; bir genel yönetim birimi olan insan kaynakları birimince de kullanılabilir (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 195-196).

Vergi Kanunlarına göre, satın alınan ilk madde ve malzemeler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, satın alma bedeli (ithal ürünlerde CIF bedeli), malzemenin hastaneye ulaşmasına kadar ödenen sigorta ve nakliye gideri, yükleme, boşaltma ve hamaliye giderleri, gümrük vergi ve komisyonları gibi malzemenin elde edilmesi için katlanılan tüm maliyetleri içerir (VUK, md.274,265,238). TMS 2 Stoklar standardına göre de stok maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMSK, 2008: 270). Ancak, VUK ile TMS, vadeli olarak satın alınan ilk madde ve malzeme stoklarının bedelini belirlemede farklı görüş belirtmektedir. VUK'a göre, satış faturalarında ortaya çıkan vade farkları ilk madde ve malzeme maliyetinin bir unsurudur; TMS 2'ye göre ise, vadeli ödeme koşulu ile alınmış ilk madde ve malzemenin peşin alım fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark, finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar ilgili dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilir (Güngörmüş ve Boyar, 2009).

4. HİZMET STOK MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Üretim işletmelerinde ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul stokları olmak üzere üç çeşit stok hesabı bulunmaktadır. Mevcut muhasebe uygulamasında, hizmet işletmelerinde yukarıda da açıklandığı gibi ilk madde ve malzeme stokları bulunmakta; ancak yarı mamul veya mamul stokları bulunmamaktadır. Nitekim, hastanelerde üretilen hizmetlerin, stoklanması, stok için mal üretilmesi ve satış için bekletilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, vergi kanunlarında, hizmet üretimi için gerekli olan maliyetler stok maliyeti olarak değerlendirilmemektedir. Ortaya çıkan hizmet üretim maliyetleri, dönem sonunda "622 Satılan Hizmet Maliyeti" gider hesabına doğrudan aktarılmakta ve dönem başı ve dönem sonunda tamamlanmamış olan hizmetlerle ilgili muhasebe kaydı yapılmamaktadır.

Ancak, TMS 2’ye göre “verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır”(TMSK, 2008: 270).

4.1. Vergi Kanunlarına Göre Muhasebeleştirilmesi

Mevcut muhasebe uygulamasında, hizmet işletmeleri için yarı-mamul ve mamul stok kavramları söz konusu olmadığı için; hizmet üretim maliyetleri, ortaya çıktığı dönemin sonunda tamamı ile giderleştirilir. Bu uygulamaya göre, dönem içerisinde gerçekleşen hizmet üretim maliyetleri, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplandıktan sonra, dönemsonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.” yardımı ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır. Aşağıda, hizmet üretim maliyetlerinin vergi kanunlarına göre muhasebeleştirilmesi gösterilmiştir.

1.	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ İLGİLİ HESAPLAR	XXXXX	XXXXX
2.	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS	XXXXX	XXXXX
3.	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	XXXXX	XXXXX

4.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi

TMS 2’ye göre, hizmet işletmelerinde sunulan hizmetlerle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmet üretim giderlerinin stok hesabına yansıtılması öngörülür. Hizmet stoklarının maliyeti, “kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek

genel giderleri” kapsamaktadır. Ancak, satış ve genel yönetim ile ilgili giderler ile üretimle ilgili olmayan diğer maliyetler hizmetin maliyetine dahil edilmez (TMSK, 2008; 270).

TMS 2’de hizmet stokları hesabı ve bunun muhasebeleştirilmesi ile ilgili ayrıntılar belirtilmemiştir. Bu nedenle hizmet stokları ile ilgili kullanılması gereken hesap veya hesapların işleyişi ile ilgili uygulama noktasında farklılıklar söz konusu olmaktadır. Muhasebe uygulamasının farklılaşmasının en önemli nedeni, sağlık, eğitim, hukuk, eğlence, konaklama, inşaat, film, proje ve danışmanlık gibi farklı faaliyet alanlarında hizmet veren hizmet işletmelerinin bulunması ve bunların sundukları hizmetlerin çeşitliliğidir.

Bu nedenle, Akdoğan ve Sevilengül (2007, 182-186), TMS 2’ye dayanarak, hizmet işletmelerinde, üretimleri devam eden hizmetler için ortaya çıkan giderlerin izlenmesinde “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti”; üretimi tamamlanmış, ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesaplarının kullanılması önermektedir. Bu hesapların kullanımı ile ilgili örnek aşağıdadır.

1	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	XXXXX	
	155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	XXXXX	
	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXXXX	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
	YANSITMA HS.		XXXXX

Yukarıdaki muhasebe kaydında, hizmet işletmelerde dönemsonunda sonuçlandırılmamış olan işlerle ilgili ortaya çıkan hizmet maliyetler “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabına aktarılırken; sonuçlandırılmış ancak henüz satışı gerçekleştirilmemiş işlerle ilgili hizmetlere ait maliyetler, “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabına kaydedilmiştir. Hizmet üretimi sonuçlandırılmış ve satışı gerçekleştirilmiş olan hizmetlerle ilgili maliyetler ise “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılmıştır.

Önceki dönemin sonunda “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabına aktarılan ve sonuçlandırılmamış işlerle ilgili olan maliyetler; bu işlerin sonuçlandırıldığı ancak satışının gerçekleştirilmediği durumda aşağıdaki muhasebe kaydında görüldüğü gibi, “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabına; satışının gerçekleştirilmesi durumunda ise, “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır.

2	155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ 154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ - VEYA -	XXXXX	XXXXX
2	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	XXXXX	XXXXX

Bir önceki dönemde tamamlanmış ancak satışı gerçekleştirilmiş olan ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabında aktifleştirilen hizmetlerle ilgili maliyetler, satışın gerçekleştirildiği dönemde “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır.

3	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	XXXXX	XXXXX
---	--	-------	-------

Film/müzik prodüksiyon ve bilgisayar yazılım şirketleri gibi hizmet işletmelerinde sunulan hizmetler, üretim işletmelerindekine benzer özellik gösterdiğinden dolayı; bu işletmelerde yukarıdaki muhasebe kayıt örneklerinin tamamı kullanılabilir. Ancak, bu kayıtlar, her hizmet işletmesi için geçerli değildir. Örneğin, bir hukuk, sağlık, eğitim veya danışmanlık şirketinin “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabını kullanması mümkün değildir, çünkü bu işletmelerde hizmet-

tin tamamlanıp satış için bekletilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, örneğin bir hukuk şirketi devam eden bir dava ile ilgili ortaya çıkan maliyetleri, dönemsonunda “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabında aktifleştirmelidir.

5. HASTANELERDE HİZMET STOK MALİYETİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hastanelerde dönem içinde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetleri, tedavi sürecinin tamamlanıp tamamlanmamasına veya hastanın taburcu olup olmamasına bakılmaksızın “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kaydedilir. Aşağıdaki örnekte, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının alt hesapları, gider yerleri ve bu gider yerlerinde ortaya çıkan gider çeşitleri esas alınarak düzenlenmiştir.

1	<p>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</p> <p>740.01. Kardiyoloji Bölümü Maliyetleri</p> <p>740.01.01. Kardiyoloji Servis Maliyetleri</p> <p>740.01.01.00. İlk Madde ve Malzeme Giderleri</p> <p>740.01.01.00.10. İlaç Giderleri</p> <p>740.01.01.00.11. Tıbbi Sarf Giderleri</p> <p>740.01.01.01. Personel Ücret ve Giderleri</p> <p>740.01.01.01.10. Doktor Ücret ve Giderleri</p> <p>740.01.01.01.11. Hemşire Ücret ve Giderleri</p> <p>740.01.01.01.12. Hizmetli Ücret ve Giderleri</p> <p>740.01.01.03. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</p> <p>740.01.01.03.00. Elektrik, Su ve Gaz Giderleri</p> <p>740.01.01.03.01. Haberleşme Giderleri</p> <p>740.01.01.04. Çeşitli Giderler</p> <p>740.01.01.04.00. Sigorta Giderleri</p> <p>740.01.01.04.01. Kira Giderleri</p> <p>740.01.01.04.03. Eğitim, Kültür ve Yayın Giderleri</p> <p>740.01.01.05. Vergi, Resim ve Harçlar</p> <p>740.01.01.06. Amortisman ve Tükenme Payları</p> <p>740.01.01.07. Yardımcı Gider Yerleri Dağıtım Payları</p> <p>740.01.01.07.00. Çamaşırhane Gider Payları</p> <p>740.01.01.07.03. Yemekhane Gider Payları</p> <p>740.01.01.07.05. Hizmet Yönetim Gider Payları</p> <p>740.01.02. Kardiyoloji Yoğun Bakım Maliyetleri</p> <p>.....</p> <p>740.01.03. Kardiyoloji Poliklinik Maliyetleri</p> <p>.....</p> <p>740.02. KBB Bölümü Maliyetleri</p> <p>.....</p> <p>740.03. Dahiliye Bölümü Maliyetleri</p> <p>.....</p> <p>740.04. Acil Servis Bölümü Maliyetleri</p> <p>.....</p> <p>İLGİLİ HESAPLAR</p>	XXXXX	
			XXXXX

Ancak, dönem içinde “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına toplanan giderlerin dönemsonunda hangi hesaba/hesaplara aktarılacağı ile ilgili, TMS 2 ve vergi kanunlarının yaklaşımları arasında farklılıklar söz konusudur.

5.1. Vergi Kanunlarına Göre Muhasebeleştirilmesi

Vergi kanunlarına uygun olan mevcut muhasebe uygulamalarına göre, hastanelerde dönem içinde hizmet üretiminde ortaya çıkan maliyetler, hizmetin satılıp satılmadığına bakılmaksızın dönemsonunda tamamı ile giderleştirilmektedir. Dönem içinde “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kaydedilen giderler, dönemsonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.” yardımı ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır. Aşağıda, hastanelerde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin vergi kanunlarına göre muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir örnek verilmiştir.

2.	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.01. Kardiyoloji Bölümü Maliyetleri 622.02. KBB Bölümü Maliyetleri 622.03. Dahiliye Bölümü Maliyetleri 622.04. Acil Servis Bölümü Maliyetleri 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. 741.01. Kardiyoloji Bölümü Maliyetleri 741.02. KBB Bölümü Maliyetleri 741.03. Dahiliye Bölümü Maliyetleri 741.04. Acil Servis Bölümü Maliyetleri	xxxxx	xxxxx
3.	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	xxxxx	xxxxx

5.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi

Hastanelerde kardiyoloji, KBB veya dahiliye gibi bölümlerin servisleri ve yoğun bakımlarında sunulan tedavi ve bakım hizmetleri uzun bir süreçte gerçekleşmektedir. Bu nedenle, dönemsonunda hastanelerin servis ve yoğun bakım bölümlerinde henüz hizmet süreci tamamlanmamış hastalar bulunur. Dönemsonunda hastanede yatmakta olan hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler, tedavi sürecinin başından itibaren ortaya çıkmakta ve kayıt altına alınmaktadır. Ancak, bu hastalara sunulan hizmetlerin karşılığı olan gelirin tam olarak belirlenebilmesi ve kaydının yapılabilmesi için tedavi sürecinin tamamlanması gerekir. Bu nedenle, TMS 2'ye uygun olarak, hastanelerde sunulan hizmetlerle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmet üretim giderlerinin stok hesabına yansıtılması gerekir.

Hastanelerde, dönemsonunda yatan hastalar veya tedavisi henüz tamamlanmamış hastalarla ilgili ortaya çıkan maliyetler, aktifleştirilerek "154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti" hesabına kaydedilebilir. Bu hizmetlerin tamamlandığı ve hizmete ait gelirin gerçekleştiği dönem içinde, hizmetle ilgili maliyetler "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına aktarılır.

Diğer taraftan, hastanelerde, sunulan hizmetlerin özelliğinden dolayı, tamamlanmış ve satış için bekleyen hizmetler bulunmamaktadır. Bu nedenle, henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde kullanılan "155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri" hesabının hastanelerde kullanılması uygun değildir.

TMS 2'ye göre, "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına kaydedilen bölümlerin servis ve yoğun bakım birimlerinde dönem içinde gelir kaydı yapılan hizmetlerle ilgili maliyetler, "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına aktarılır. Dönemsonu itibari ile tedavisi devam eden ve gelir kaydı yapılmamış hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler "154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri" hesabında aktifleştirilerek bir sonraki döneme devredilir.

2	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ 154.01. Kardiyoloji Bölümü Maliyetleri 154.02. KBB Bölümü Maliyetleri 154.03. Dahiliye Bölümü Maliyetleri	XXXXX	
	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 622.01. Kardiyoloji Bölümü Maliyetleri 622.02. KBB Bölümü Maliyetleri 622.03. Dahiliye Bölümü Maliyetleri 622.04. Acil Servis Bölümü Maliyetleri	XXXXX	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. 741.01. Kardiyoloji Bölümü Maliyetleri 741.02. KBB Bölümü Maliyetleri 741.03. Dahiliye Bölümü Maliyetleri 741.04. Acil Servis Bölümü Maliyetleri		XXXXX

“154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabında izlenen ve tamamlanmamış tedavi ve hizmetlerle ilgili maliyetler, tedavinin tamamlandığı ve bu hizmetlerle ilgili gelir kaydının yapıldığı dönem içinde “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır.

2.	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	XXXXX	XXXXX
3.	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	XXXXX	XXXXX

SONUÇ VE ÖNERİ

Mevcut muhasebe uygulamalarının dayandığı vergi kanunları, üretim işletmelerinde üretim süreci devam eden veya üretimi tamamlanan ancak satışı henüz gerçekleşmemiş yarı-mamul veya mamullerin maliyetlerinin aktifleştirilmesini öngörürken; bir hizmet işletmesi olan hastanelerde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin tamamının, gelirin gerçekleşmiş olup olmamasına bakılmaksızın dönemsonunda giderleştirilmesini öngörmektedir. Bu durum, gelir tablosu ilkelerinden “belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyet ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır” ilkesine tam olarak uymamaktadır. Bu ilkenin öngördüğü durum, TMS 2’nin uygulanması ile sağlanabilir. Çünkü TMS 2’de, sunulan hizmetlerle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmet üretim giderlerinin stok hesabına yansıtılması gerekmektedir. Böylece TMS 2’ye göre, hastanelerde hizmet üretim maliyetlerinin giderleştirilebilmesi için, gelirin finansal tablolara yansıtılması gerekmekte, aksi takdirde maliyetlerin aktifleştirilmesi öngörülmektedir.

Vergi kanunlarındaki uygulamaya göre, hastanelerde dönem başı/sonunda yatan veya tedavisi devam eden hastalarla ilgili ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin gelir tablosuna yansıtılmasına rağmen henüz bu hastalarla ilgili gelir kaydı yapılmamış ise, dönemin kârı olduğundan daha düşük veya yüksek çıkabilmektedir. TMS 2’de ise, mali tablolara gelir kaydedilmeyen hizmetlerin maliyetlerinin giderleştirilip mali tablolara yansıtılması mümkün değildir. Dolayısı ile TMS 2 uygulandığında muhasebenin temel ilkelerinden olan “dönemsellik” kavramının gereği sağlanmış olacaktır.

TMS 2’de hasılatı mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan hizmetlerin üretim maliyetinin dönemsonunda hangi hesaplarda aktifleştirileceği belirtilmemiş ve bu uygulamacılara bırakılmıştır. Bu nedenle uygulamada hizmet işletmelerinin faaliyet alanlarına göre yapması gereken kayıtlarda farklılıklar söz konusudur. Bazı hizmet işletmelerinde üretim sürecinin özelliğinden dolayı, dönemsonunda tamamlanmamış hizmetler ve tamamlanmış fakat gelir ortaya çıkmamış hizmetler

için ayrı varlık hesapları kullanılması gerekecektir. Hastanelerde dönem başı/sonunda yatan veya tedavisi devam eden hastalarla ilgili “tamamlanmamış hizmet maliyetleri” hesabı kullanılabilir; ancak hastanelerde, yazılım veya film sektörlerinde olduğu gibi üretim süreci tamamlanmış ve satış için bekleyen hizmetler bulunmadığından dolayı “tamamlanmış hizmet maliyetleri” hesabının kullanılması uygun değildir.

Sonuç olarak hastanelerde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde vergi kanunlarına ve TMS 2’ye göre farklılıklar bulunmaktadır. Muhasebe teorisi açısından olaya bakıldığında, hizmet üretim maliyetlerinin TMS 2’ye göre muhasebeleştirilmesinin, vergi kanunlarına dayanan mevcut uygulamaya göre daha doğru ve gerçekçi sonuç vereceği görülmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007) **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara : Gazi Kitabevi

Coşkun, Ali ve Güngörmüş, Ali Haydar (2009) “Özel Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi” **Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi**. Ankara : Seçkin Yayıncılık

Güngörmüş, Ali Haydar ve Boyar, Ender (2009) “TMS 2 Stoklar Standardında Alışlarla ilgili olarak Ortaya Çıkan Vade Farklarına Yönelik bir Uygulama Önerisi” **Vergi Sorunları Dergisi** 244 (2009) : 172-179.

“TMS 2: Stoklar” (2008) **Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS 2008**, Ankara : TSMK Yayınları.

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

