

**T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HİZMET ÜRETEN İŞLETMELERDE  
HİZMET MALİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE  
BİR ARAŞTIRMA**

**Zülkif YALÇIN**

**Danışman  
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ**

**2009**

## Yemin Metni

Tezsiz Yüksek Lisans Projesi olarak sunduğum “**Hizmet Üreten İşletmelerde Hizmet Maliyetini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

...../...../.....

## TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROJE SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Zülkif YALÇIN  
Anabilim Dalı : İŞLETME ANABİLİM DALI  
Programı : MUHASEBE PROGRAMI  
Proje Konusu : HİZMET ÜRETEN İŞLETMELERDE

### HİZMET MALİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Sınav Tarihi ve Saati :...../...../..... ..:.....

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans proje sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan projesini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek proje konusu gerekse projenin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. \*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir. \*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

	Evet
Proje, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	<input type="radio"/>
Proje, mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>
Proje, gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>
Projenin, basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>

### JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....

## **ÖZET**

**Yüksek Lisans Tezi**

### **HİZMET ÜRETEN İŞLETMELERDE HİZMET MALİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Zülkif YALÇIN**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Muhasebe Programı**

**Yüksek Lisans Tezi**

Tarihte işletmelerin var oluşu temelde hizmet (üretimde topluluk faydası esas alındığından mal ve hizmet üretimleri kişisel olmaktan çok topluluğun çıkarlarını göz önünde bulundurduğu için hizmet) iken günümüzde bu anlayış üretim esası baz alınarak dar bir alana sıkıştırılmış ve hizmet faktörü üretim işletmelerinde göz ardı edilmiştir. Hizmet sektörünün ortaya çıkışı da bu anlara denk gelmektedir. İnsanlar sadece kullanacağı mallara ihtiyaç duymamakta aynı zamanda ihtiyaç duyduğu bilgilere ulaşmak ve yetenek ve deneyim isteyen işlerde de bu sektöre ihtiyaç duymaktadır. İşte muhasebe bilimi de bu ihtiyacın temelde sosyal sorumluluk çerçevesinde ele alması gerekirken aynı zamanda işletme lehine olması koşulu ile de bu sektörü işletme lehinde de ele almaktadır. Ancak bu sektörde yapılan muhasebe işlemleri çoğu zaman yetersiz kalmakta ve işletmelerde yönetimin ihtiyaç duyduğu bazı önemli bilgi ve analiz bu anlamda işletmelere hizmet verememektedir. Bu bilgiler çoğu zaman maliyetlemede de daha sorun çıkarmakta ve bu sorunların temel ayağını oluşturmaktadır.

Türkiye uygulamasında tek düzen muhasebe sistemi bu sorunu aşamamakta aksine çoğu sektörde daha da derinleşmektedir. Bu araştırma bu sorunların ne olduğu üzerine kurularak hazırlanmıştır. Bu sorunların aşılması için de önerilerde de

bulunmaktadır. Hizmet işletmelerinde muhasebe kavramı ve işleyişi önemli olduğu gibi bu kavramın maliyetlerin de göz önüne alınarak bu sektörde derinleştirilmesi gerektiği kanaatindeyim.

**Anahtar Kelimeler;** 1) Hizmet işletmeleri, 2)Hizmet işletmelerinde muhasebe, 3) Hizmet işletmelerinde ki muhasebe kavramı, 4) Tek Düzen Muhasebe Sistemi, 5) Hizmet işletmelerinde maliyetleme ve maliyetleme sorunları.

## **ABSTRACT**

**Graduate Thesis**

### **A SURVEY ON FACTORS AFFECTING THE COST OF SERVICES AT PRODUCER SERVICES ENTERPRISES**

**Zülkif YALÇIN**

**Dokuz Eylül University  
Institute Of Social Science  
Department Of Business  
Accounting Program  
Graduate Thesis**

Have on business today, this understanding formed the basis of production, while in the service based on the principles have been compressed into a narrow space and factor has been neglected in the production services business. The emergence of service sector to come up to this moment. People just do not need to use the goods at the same time needed to access the information and the skills and experience who want to work in this industry need. The basis of science in accounting that there needs to address needs within the framework of social responsibility, while at the same time be in favor of business sector enterprises in favor of this condition are also discussed. But in this sector of the accounting process is often inadequate, and business management needs of some important information and analysis in this sense can not provide services to businesses. Often this information is also causing problems and costing of these problems have been the main pillars. In Turkey accounting system, this problem can not exceed one order, unlike in many sectors is becoming more profound. What this research is founded on these issues has been prepared. To overcome this problem is found in the proposal. Important concept and functioning of accounting in business services as well as the cost of this concept in mind in this sector with the deepening conviction that I am.

**Keywords:** Business services, services in business accounting, the accounting concepts for service businesses, single order accounting system, costing, and costing issues in business services

**HİZMET ÜRETEN İŞLETMELERDE  
HİZMET MALİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE  
BİR ARAŞTIRMA**

**İÇİNDEKİLER**

<b>YEMİN METNİ</b> .....	<b>.ii</b>
<b>TUTANAK</b> .....	<b>.iii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>.iv</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>.vi</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>.xi</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>xii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**HİZMET İŞLETMELERİ**

<b>1. Hizmet Kavramı Tanımı Ve Özellikleri</b>	<b>3</b>
1.1. Hizmet Kavramı	3
1.2. Hizmetin Tanım	4
1.3. Hizmetin Özellikleri	5
<b>2. Hizmet İşletmeleri</b>	<b>6</b>
2.1. Hizmet İşletmelerinin Önemi Tanımı Ve Özellikleri	6
2.1.1. Hizmet İşletmelerinin Önemi	7
2.1.2. Hizmet İşletmelerinin Tanımı	7
2.1.3. Hizmet İşletmelerinin Özellikleri	9
2.2. Hizmet İşletmelerinin Üretici İşletmelerinden Farkı Ve Muhasebe Boyutu	11
2.3. Hizmet İşletmelerinin Karşılaştığı Sorunlar	13
2.3.1. Genel Sorunlar	14
2.3.2. Özel Olarak Muhasebe Uygulamalarında Karşılanan Sorunlar	16

## İKİNCİ BÖLÜM

### HİZMET İŞLETMELERİNDE

#### MUHASEBE

3. Muhasebe Önemi Tanımı Ve Fonksiyonları	24
3.1. Muhasebenin Tanımı	24
3.2. Hizmet İşletmelerinde Muhasebenin Önemi	25
3.3. Muhasebenin Fonksiyonları	27
4. Hizmet İşletmelerinde Muhasebe	30
4.1. Hizmet İşletmelerinde Muhasebenin Önemi	30
4.2. Hizmet İşletmelerinde Yoğunlukla Kullanılan Ve Kullanılabilir Muhasebe Hesapları Ve İşleyişleri	32
4.2.1. Hizmet İşletmelerinde Hesaplar Ve Kullanımları	33
4.2.2. Hizmet İşletmelerinde Bölümlere Göre Hesap Açılımları	37
4.2.3. Alternatif Hesap Açılması ve Bu Hesapların İşleyişi	38
4.3. Ülkemizde Uygulanan Muhasebe Sisteminin Hizmet İşletmelerinde Kullanılması	41
4.3.1. Tahakkuk Esası	42
4.3.2. Muhasebe Sistemi Uygulanırken Oluşan Aksaklıklar	42
4.3.2.1. Vergilendirmede Aksaklıklar	43
4.3.2.2. Alacak Tahsilinde Aksaklıklar	44
4.3.2.3. Uygulamaya Yönelik Alternatif Olabilecek Muhasebe Kullanım Yöntemleri	44
4.3.2.4. Sorunların Aşılmasına Örnek Oluşturacak Çözümler	46
4.3.3. Muhasebe Sistemindeki Uygulamaların Yetersizliğinden Dolayı İşletmelerin Başvurduğu Alternatif Yöntemler	48
5. Hizmet İşletmelerinde Maliyet Etkisi Yaratan Unsurlar	49
5.1. Hizmet İşletmelerinde Vergi Kanunlarından Dolayı Ortaya Çıkan Sorunlar	54
5.1.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Oluşturduğu Aksaklıklar	55
5.1.1.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin İşletmeye Vergilendirmede Getirdiği Yük	58



5.1.1.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin İşletmeye Vergilendirmede Getirdiği Yük	58
5.1.1.2. Maliyetin Maliyeti Etkisi	59
5.1.2. Vergilendirmenin Oluşturduğu Aksaklıklar	59
5.1.2.1. Alacak Tahsilinde Gecikmeden Dolayı Vergilerin Faizli Finansmanla Ödenmesi İle Oluşan Ek Maliyet	60
5.1.2.2. Vergilerin Çokluğu Ve Oranların Yüksekliği Sorunu Ve İşletmelerin Önlemleri	61
5.2. Devletin Hizmet İşletmelerine Etkisi Ve Muhasebedeki Rolü	64
5.2.1. Devletin Hizmet İşletmelerine Dolaylı Ve Dolaysız Etkisi	65
5.2.2. Devletin Muhasebedeki Rolünün Tekrar Tanımlanması Ve Alternatif Çözümler	67
5.3. Hizmet İşletmelerinin İç İşleyişinde Ortaya Çıkan Maliyetleme Sorunları	72
5.3.1. Kâr Ve Maliyet Merkezlerinin Belirlenmesi Sorunu	74
5.3.2. Dönemsel Maliyetlerin Artışı Ve Azaltılmaması Sorunu	75
5.3.3. Hizmet Maliyetlere Etki Eden Unsurların Belirlenmesi Sorunu	76
5.3.4. Sabit Ve Değişken Maliyetlerin Belirlenmesi Sorunu	76
5.4. Entelektüel Sermayenin Hizmet İşletmelerindeki Önemi, Maliyetlere Etkisi Ve Muhasebeleştirilmesi	77
5.4.1 Hizmet İşletmelerinde Entelektüel Sermayenin Önemi	78
5.4.2 Entelektüel Sermayenin Bilânçoda Gösterilmesi Ve Formülasyonu	79
5.4.3 Entelektüel Sermayenin Örnek Bir Çözümle Muhasebeleştirilmesi	82
6. Hizmet İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Yetersizliği Ve T.D.M.S.'nin Tekrar Tanımlanması	85
6.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemi	86
6.2. T.D.M.S.'nin Hizmet Sektöründe Yetersizliği	87

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UYGULAMALI ÖRNEK TURİZM BÖLGESİNDE FAALİYET GÖSTEREN SAĞLIK SEKTÖRÜNÜN İRDELENMESİ

7. Yukarıda Yazılı Örneklendirmelerin Yanında Bu Sektörde Kullanılan Bütün Muhasebe İşleyişine İlişkin Örnekleme	91
<b>SONUÇ</b>	118
<b>KAYNAKÇA</b>	120

## **TABLÖLAR LİSTESİ**

<b>Tablo 1:</b> Hizmet Sektörü İle Üretim Sektöründeki Belirli Farklılıklar	11
<b>Tablo 2:</b> Tarım, Sanayi, Hizmetler Ve G.S.M.H	31
<b>Tablo 3:</b> Dolaylı Ve Dolaysız Vergiler	61
<b>Tablo 4 :</b> I. Dağıtım Tablosu	102

## KISALTMALAR

<b>V.b.</b>	: Ve benzeri
<b>V.s.</b>	: Ve Saire
<b>KDV.</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>SGK.</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Milli Hasıla
<b>GSYİH</b>	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
<b>TDMS</b>	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları

## GİRİŞ

Tarihten günümüze gelen işletmeler ve bunların ana veri kaynağı olan muhasebe, her zaman için önemliliğini koruyan ve üzerinde çeşitlilik arz edip, her bölgeye ve ülkeye göre farklı tutulan muhasebe sistemleri ile güncelliğini korumuş ve değişime devam etmiştir. Muhasebe sistemleri, farklılık arz ettiği gibi muhasebe biliminden de uzaklaşmamaktadır.

Hizmet sektöründe muhasebe ise veriler tamamen soyut işlemlerden elde edildiği için buna ilişkin sınıflandırma ve kayıt işlemi de her zaman zor olmaktadır. Bu zorluğu aşmak için muhasebe ile uğraşan bilim insanları çaba göstermiş olsa da birçok noktada yetersiz kalmıştır. Bu yetersizlik çoğu zaman giderilmesi için hizmet işletmelerine bırakılmış olsa da yaşanan standart dışı kayıtlar ve sınıflandırmalar, aynı sektörde hizmet veren işletmelerin makro veri bilgileri (aynı sektörde hizmet veren işletmelerin birim maliyet ve fiyatlamaları vb.) doğru belirlenememekte ve bilgi kullanıcılarını yanlış bilgilendirebilmektedir.

Aynı sorun maliyetlendirme konusunda da yaşanmaktadır. Yapılan hizmetin stoklanamaması ve yapılan hizmetin nasıl sınıflandırılacağı sorunu maliyetlemede birçok sorunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu sorunlardan başlıcaları birim hizmet maliyetini, direkt ve indirekt hizmet maliyetini vb. bulmada zorluk olmaktadır.

Ülkemizde kullanılan Tek Düzen Muhasebe Sistemi de muhasebe biliminin hizmet sektöründe yaşamış olduğu zorluklara benzer zorluklar yaşamaktadır. Nitekim Tek Düzen Muhasebe Sistemi; üretim işletmeleri için yapılandırılmış ve hizmet işletmeleri için ayrılan bazı hesaplar da yine üretim işletmelerinin kullanım esasına uygun olarak tasarlanmış, nitelik ve işleyişi de buna uygun düzenlenmiştir.

İşte bu sorunlar altında işletmeler çoğu zaman kayıt bilgisi eksikliğinden çoğu zaman da devletin muhasebe sistemi üzerindeki etkisinden kaynaklı yanlış hesaplamalarla maliyetlendirmeyi ve buna paralel olarak fiyat politikasını iyi

belirleyememekte ve bu durum birim hizmet maliyetleri üzerinde etki yapabilmekte, işletmeye ek maliyet yükleri getirebilmektedir.

Bu bilgiler ışığında çalışmamızda hizmetin kavramı, tanımı ve özellikleri üzerinde durmamız doğru olacaktır. Birinci bölümde, hizmeti inceledikten sonra hizmet işletmelerinin önemi, tanımı ve özellikleri üzerinde de durmamız çalışmamızı destekler nitelik taşıyacaktır. Bu konular altında hizmet işletmelerinde muhasebe boyutuna ayrıca ve kısaca değinmek gerekir. Aynı zamanda hizmet işletmelerinin üretim işletmelerinden farkını bilmek, karşılaştığı sorunları da görmemizi sağlayacaktır.

İkinci bölümde hizmet işletmelerinde kullanılan muhasebeyi anlatmadan önce muhasebenin hizmet işletmeleri için sahip olduğu önemi ve muhasebeye ilişkin genel bilgiler verilmesinde yarar vardır. Sonrada hizmet işletmelerinde kullanılan muhasebe hesapları üzerinde durulması uygun olacaktır. Bu konu başlığı altında tahakkuk esasını inceleyecek ve tahakkuk esasının hizmet işletmelerinde yetersizliği ve alternatif kullanım yöntemleri üzerinde ayrıca durulacaktır. Hizmet işletmelerinde kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergilendirmenin, devletin ve hizmet işletmelerinin iç işleyişinden dolayı ortaya çıkan maliyet unsurları üzerinde de durulması çalışmamızın amacını oluşturmaktadır. Çalışmamızın ikinci bölümünün sonunda tek düzen muhasebe sisteminin yetersizliği açıklanacaktır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde turizm bölgesinde ve sağlık sektöründe hizmet veren bir işletmenin yapabileceği işlemler üzerine bir monografi düzenlenmiştir. Uygulamalı olan bu örneğimizde hizmet işletmelerinde maliyetlemeyi göstereceğiz. Bu örneğimizde açıklamalı sorularla hizmet işletmelerinde hizmet maliyetini belirlemenin zorluğu gözler önüne serilecek ve açıklamalarla bu zorlukların nasıl gerçekleştiği ve nasıl aşıldığı anlatılacaktır.

# I. BÖLÜM

## HİZMET İŞLETMELERİ

### 1. HİZMET KAVRAMI, TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Tarihte hizmeti her bilim farklı tanımlamış ve özelliklerini de bu bilimin uğraş alanına göre farklı belirlemiştir. Hizmet kavramı geçmiş yüzyıllarda her ne kadar değişik tanımlanmış olsa da, aslında bu tanımlamalar sunulan bilgi ve hizmetin farklılığına göre şekil almıştır. O halde hizmetin temelinde sunulan bilgi ve yetenek bulunmaktadır.

Öncelikle farklı tanımlanan hizmet hakkında bilgi vermek doğru olacaktır. Hizmetin tanımı hizmet kavramını esas aldığı göz önünde bulundurarak hizmet kavramı ile hizmet tanımı ayrı ayrı incelenip hizmetin özellikleri hakkında bilgi vermek hizmet işletmelerini tanımlamadan önce bize yarar sağlayacaktır.

#### 1.1. Hizmet Kavramı

Hizmet kavramını açıklamak için etrafımızda nelerden hizmet aldığımızı görmek yeterli olacaktır. İnsanların hizmet aldığı noktalar çoğunlukla insanların bilgisinin eksik olduğu ve yeteneğinin yetmediği durumlarda ortaya çıkmaktadır. İnsanlar bilgisinin ve yeteneğinin yetmediği bu durumlarda o konuda bilgili ve yetenekli kişilerden bu konu üzerinde yardım istemekte ve buna karşılık olarak ta maddi bir şeyler verebilmekteler.

Bazı bilim insanları da bu konuya açıklık getirebilmek için tanımlarda bulunabilmektedir. Ancak bu tanımlar da hizmetin tanımını biraz daha genişletmekte ve netlik kazanmasını zorlaştırabilmektedir. Bu tanımlara göre hizmet; "*Gayri maddi olan ve gereksinimleri gideren tüm faaliyetler*<sup>1</sup>, bir faaliyetin temel amacı veya

---

<sup>1</sup> Sarıyer, N. ,Belediyelerde Hizmet Pazarlaması, Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi.:Erciyes Üniversitesi, Kayseri, 1996, s:2

unsuru olarak tüketici isteklerini giderici nitelikte, belirlenebilen soyut çabalar<sup>2</sup>, Üretildiği anda alıcıya değer aktaran soyut bir ürün<sup>3</sup>” denilerek aslında ‘hizmetin gayri maddi, insan ihtiyaçlarını karşılayan ve alıcıya ekonomik bir değer katması’ üçlemesi ile sunulan bilgi ve yeteneğin hizmeti alan ve satan kişilerde oluşan faydayı bize göstermektedir.

Yukarıda yapılan bu tanımlar hizmet kavramının tanımını ekonomikleştirmekte ve hizmetin sunumuna değer katmaktadır. O halde hizmet kavramı olarak insanların ihtiyaç duyduğu bilgi ve yetenek gibi gayri maddi olan gereksinimlerini giderilmesi ile ortaya çıkan (yani soyut bir kavramın somutlaştırılması ile değer kazandırılması) iktisadileştirilmiş bir unsurdur denilebilir.

## 1.2. Hizmetin Tanımı

D'Alcantara, hizmeti *mallar olarak tasnif edilemeyen ekonomik işlemlerin tamamı* olarak tanımlarken, Philip Kotler ve Gary Armstrong ise *hizmet bir tarafın diğerine sunduğu, temel olarak dokunulamayan ve herhangi bir şeyin sahipliğiyle sonuçlanmayan bir faaliyet ya da fayda olarak* tanımlamaktadır.<sup>4</sup> Kotler de hizmeti çekirdek hizmet, somut hizmet ve tüm hizmet olarak tanımlarken, çekirdek hizmeti tüketicinin gerçekte aradığı şey; somut hizmeti nitelik, tarz ve marka olarak; tüm hizmeti ise tüketicinin kabul ettiği, denediği toplam maliyet ve fayda olarak görmüştür.<sup>5</sup>

Bu tanımlamalar bize hizmetin soyut bir özellik taşıdığını ve tarafların fayda amacı güden bir ekonomik değeri birbirlerine sunduğunu bize göstermektedir.

<sup>2</sup> Üner, M. , Hizmet Pazarlamasında Pazarlama Karması Elemanları Değişiklik Gösterirmi?.

Pazarlama Dünyası, 8(43), 1994, s:2-11

<sup>3</sup> Konya, Ü. (1998). Kütüphane Hizmetlerinin Pazarlanması. Kütüphanecilik Dergisi: Belgebilgi Kütüphane Araştırmaları, 4, s: 71-90

<sup>4</sup> Meral, P.S., Kurumsal Reklam Kavramı ve Bankacılık Sektöründeki Kurumsal Reklam Örnekleri, Kadir Has Üniversitesi İletişim Fakültesi, II. Ulusal Halkla İlişkiler Sempozyumu, (21. Yüzyılda Halkla İlişkilerde Yeni Yönelimler, Sorunlar ve Çözümler),27-28 Nisan 2006: ss:397,398 (Bu Kaynağa 25.08.2009 Tarihinde [http://if.kocaeli.edu.tr/hitsempozyum2006/kitap/28-Pinar\\_Seden\\_Meral.pdf](http://if.kocaeli.edu.tr/hitsempozyum2006/kitap/28-Pinar_Seden_Meral.pdf) İnternet Adresinden Ulaşılmıştır.)

<sup>5</sup> Kotler, P. (1982). *Marketing for nonprofit organizations*, New Jersey: Prentice-Hall



Aynı zamanda yukarıdaki tanımlar hizmetin insan ihtiyaçlarının çeşitliliğine göre farklılık arz ettiğini ve bunu belirlemek içinde o ihtiyacın ortaya çıkması gerektiğini söylemektedir.

Bu şekilde hizmetin her zaman var olduğunu, ancak çeşitlilik bakımından ve ortaya çıkış bakımından farklı olduğunu ve hizmetin nasıl sunulacağı da bu çeşitlilik ve farklılığa göre değiştiğini göstermektedir.

### 1.3. Hizmetin Özellikleri

Hizmetin özelliklerini de yukarıdaki tanımlara ve bilim insanlarının analizlerine göre şöyle sıralayabiliriz;

- Soyutluluk (fiziksel varlığının olmaması)<sup>6</sup>
- Ayrılmazlık<sup>7</sup> (üretimle tüketiminin eş zamanlı olması<sup>8</sup>)
- Değişkenlik ve heterojenlik<sup>9</sup>
- Dayanıksızlık<sup>10</sup> (stoklanamaması<sup>11</sup>)

Bu dört özellik hizmetin belirlenmesinin ve sunulmasının ne kadar zor olduğunu bize göstermektedir. 'Neyi sunacağız, neyi alacağız, hemen tüketiliyorsa faydasını nasıl anlayacağız, dayanıklı değilse kalitesini ve kullanılabilirliğini nasıl ölçeceğiz' gibi soruların cevabını bulmak gerçekten zorlaşmaktadır.

---

<sup>6</sup> Devedakan N., s: 6-9

<sup>7</sup> Devedakan N., s: 6-9

<sup>8</sup> Meral S., s: 396-399

<sup>9</sup> Devedakan N., s: 6-9

<sup>10</sup> Devedakan N., s: 6-9

<sup>11</sup> Meral S., s: 396-399

## 2. HİZMET İŞLETMELERİ

İşletmeler mal üreten ve hizmet üreten işletmeler olarak ikiye ayrılmıştır. Hizmet işletmeleri farklı tanımlanmış olsa da bu, hizmet kavramını tanımlarken karşılaşılan zorluklardan kaynaklanmaktadır. Bundan dolayı öncelikle hizmet işletmelerinin önemi, tanımı ve özelliklerini açıklamak gerekir. Sonrada hizmet işletmelerinin mal üreten işletmelerden farklılığını ele alırsak konu biraz daha anlaşılacaktır.

Hizmet işletmelerinin karşılaştığı sorunları da ele almak gerekir. Bu sorunların ortaya çıkışı genellikle işletmelerin iç ve dış etkilerinden ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Ve bu sorunları özele indirgediğimizde, işletmelerin karşılaştığı genel sorunlar ve muhasebe uygulamalarından ortaya çıkan sorunlar olarak ikiye ayırabiliriz.

### 2.1. Hizmet İşletmelerinin Önemi Tanımı Ve Özellikleri

Hizmet işletmeleri; yukarıdaki tanımlardan da yola çıkarak öneminin büyük olduğunu ve ekonomik faaliyet içerisinde de büyük öneme ve paya sahip olduğunu söyleyebiliriz. Hizmet işletmeleri, insanların soyut ihtiyaçlarını karşıladığından işletmenin değeri verilen hizmet ile eşdeğer biçimde artmakta ve bu işletmeler ihtiyaçları karşılamak için tatmin seviyesi büyük ve önemli olan bir üretim sunmaktadır.<sup>12</sup>

Örneğin; insan sağlığı her şeyden üstündür; bir dava avukatının verdiği hizmet insanların özgürlüğünü birebir ilgilendirmektedir; bir malın, makine veya cihazın üretimi yapıldıktan sonra nasıl kullanıldığını bilmemek o malı veya makineyi önemsizleştirmektedir. İşte bu ihtiyaçların karşılanması insanlar üzerinde tatmin derecesi ve hizmetin faydasının yüksek olduğu bir üretimi bize gösterir.

---

<sup>12</sup> İçöz O. , Tavmergen İ. , Özdemir P. ; Hizmet Pazarlamasında İnternet Kullanımı, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:1 Sayı:3, 1999, s.27-40

### 2.1.1. Hizmet İşletmelerinin Önemi

Hizmet işletmeleri gerek gayri safi hâsıla içerisinde ki payı gerekse işletmeler bazında ülke ekonomisindeki payı esas alındığında gün geçtikçe artan bir öneme sahip olmaktadır. Hizmet işletmelerinin sadece istihdamda ki oranı % 43, imalat sektörünün ise % 23'lere ulaşmış iken sektörün payını da aynı oranda belirlersek eğer, bu durumda hizmet sektörünün önemi daha da iyi anlaşılacaktır.<sup>13</sup> Sadece sanayi ve hizmet sektörünü karşılaştırırsak eğer % 60'lara varan hizmet sektörünün payını görebiliriz.

Hizmet işletmeleri özelde ülke ve genelde dünyada bu kadar büyük paya sahip olması insan ihtiyaçlarının çoğunun verilecek hizmetlerle karşılanabileceğini bize gösterir. Ama hizmet sektörüne verilen önem de bellidir. Hizmet sektörü imalat (üretim işletmeleri, endüstriler) sektörünü de destekler nitelikte olduğunu düşünürsek, üretilen malların sunumu da bir hizmet ise, hizmetin genel üretim içerisinde ki payı da aynı oranda artmaktadır.

### 2.1.2. Hizmet İşletmelerinin Tanımı

Hizmet işletmeleri kavram olarak çok farklı bir biçimde tanımlanması ve insan ihtiyaçlarının genelde tanımlanmayan unsurlarını karşılaması hizmet sektörünün de hangi anlamda tanımlanacağı sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Hizmet sektörüne yönelik tanımlamalara baktığımızda; Irons, hizmet sektörünü stratejik bir konu, müşterilerin sınırsız gereksinimlerini eksiksiz ve zamanında çözüm istedikleri bir endüstri, aynı zamanda iş dünyasında büyük fırsatlara gebe olan ve başarının bürokrasi olmadan sağlanabildiği bir alan olduğundan bahsetmiştir.<sup>14</sup> Sabuncuoğlu'na göre: hizmet işletmeleri, *özel yetenek ve*

---

<sup>13</sup> Devlet İstatistik Enstitüsü, Hanehalkı Anketi Sonuçlarından Hesaplanmıştır. Bu bilgilere "Mansiyon, Türkiye'nin Üretim-İstihdam Sorunu, Strateji Ve Politika Önerileri," adlı makaleden alıntı yapılarak bu internet adresinden ulaşılmıştır. <http://www.tisk.org.tr/yazdir.asp?id=864>

<sup>14</sup> Irons, Ken ,Management Service Companies Strategy Success,The Draydan Press,1993,USA.s.5-16

*deneyimlerin örgütlendiği sistemdir*<sup>15</sup> diye açıklama yaparak hizmet sektörünün sınırlarını çizmiştir.

Ancak hizmet işletmelerinin de diğer üretim işletmeleri gibi kâr güden bir işletme olduğunu ve bu üretimin bir amaç doğrultusunda olduğunu söylersek o zaman bu sektörü daha dar tanımlayabiliriz. Bu anlamda; hizmet sektörü genelde kâr amacı güden ve insanların bilgi ve yetenek bakımından eksik olduğu noktalarda bu eksiklikleri insanlara sunan bir sektördür diyebiliriz. Ama diğer üretim işletmeleri gibi bu sektörde her zaman kâr amacı gütmeyebilir. O halde verilen hizmetin sosyal sorumluluk gereği verildiğini ve karşılığında da bir şey beklenilmediğini söyleyebiliriz. Sosyal devlet anlayışı gereği verilen hizmetler gibi, yardım ve topluma destek amacıyla kurulan vakıflar gibi vs. sıralayabiliriz.<sup>16</sup>

Hizmet sektörünün tüm işletmeler gibi kâr amacı güden ve sosyal sorumluluk gereği hizmet sunduğunu söylersek, diğer işletmelerden farklılığı da sadece hizmet kavramından ortaya çıkan bilgi ve yeteneğin sunulması olduğunu görebiliriz.

O halde geniş bir tanımlama yaparsak; hizmet sektörü, insanların karşılama zorlukları yaşadığı veya karşılayamadığı bilgi, deneyim ve yetenek konularında organizasyon kurarak insanların bu eksikliklerini, sunulan hizmete ya ekonomik bir değer katıp ya da sosyal amaçlı bir üretim yaparak gideren bir sistemdir diyebiliriz.

---

<sup>15</sup> Sabuncuoğlu, Zeyyat, İşletme II, Bursa, 1987, Örnek Kitabevi, s:34

<sup>16</sup> Kingir S. „Bir Hizmet İşletmesi Olarak Beş Yıldızlı Otel İşletmelerindeki Yönetimsel Sorunlar, Selçuk Üniversitesi sosyal makaleler, s 458 ( Bu makaleye 15.07.2009 Tarihinde [http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/makaleler/Said%20KINGIR/KINGIR.%20Said.pdf](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/Said%20KINGIR/KINGIR.%20Said.pdf) İnternet sayfasından Erişilmiştir.)15.07.2009

### 2.1.3. Hizmet İşletmelerinin Özellikleri

Bu tanımlardan sonra hizmet işletmelerini hizmet kavramı ile özdeş tutarak şu özelliklerini sıralayabiliriz;<sup>17</sup>

1- Hizmet fiziksel olarak boyutlandırılmaz ve tanımlanamaz. Bunun nedeni hizmetin statik ya da stok değil; dinamik ya da soyut oluşudur.

2- Hizmet yukarıdaki özelliği ile de bağlantılı olarak depolanamaz, saklanamaz ve geri kazanımı mümkün değildir. Bir kez arz edildikten sonra tüketilmiş demektir. Ancak, tekrar edilebilir. Hizmet üretildikçe tüketilir. Üretim ve tüketim birbirinden ayrılamaz. Birbirinin tamamlayıcısıdır ve hizmet talep edenle hizmet sunanların etkileşimlerine neden olur.

3- Hizmet sunumunda insan faktörü daha da önem kazanır. Çünkü hizmet, insan davranışları ile yönlendirilen bir dizi faaliyetten oluşur. Bu faaliyetler süreçleri ve nihayetinde hizmeti oluşturur. Bu nedenle hizmet sunumunda insan ilişkileri hizmetin önemli bir parçasıdır. Kaliteyi geliştirmek ve müşteri beklentilerini tatmin etmek için çalışanları motive etmek, çalışanların tecrübe ve yeterliliklerini geliştirmek büyük önem taşır.

4- Hizmet, fiziki ürün gibi test veya muayene edilemez. Ancak, hizmetin sunumu ve kalitesini etkileyen fiziksel şartlar ve nesnel test veya kontrol edilebilir. Örneğin vergi dairesinde, dairenin tefrişi, otomasyona geçme derecesi, personelin görünüşü ve yapılan işlem sayıları ve işlem hızları test edilebilir. Ancak, işlemin sunumu esnasında müşteriye davranış, müşterinin bu davranış karşısındaki hoşnutluğu veya hoşnutsuzluğunu, müşteriye ulaşarak onun düşüncelerini doğru bir biçimde ölçmeden tespit etmek mümkün değildir. Bu nedenle hizmet sektöründe

<sup>17</sup> - Mehmet T., "Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi ve Önemi", Banka ve Ekonomik Yorumlar, Ağustos, 1998, s. 48, 49

- Diken A.; Sanayi ve Hizmet İşletmelerinde Toplam Kalite Yönetimi, Konya Ticaret Odası Kültür ve Eğitim Yayınları, No:8, Konya, 1998, s:1-30

- Demirkan M.; Toplam Kalite Yönetimi ve Türk İlişkileri Sistemine Etkileri, 2.Baskı Değişim Yayınları, Ankara, 1998, s:1-25

- Haldun Yağan; Toplam Kalite Yönetimi, Gümrük Dünyası Dergisi, No.3\55, Ankara, 2006

müşteri memnuniyetini ölçmeye yönelik anket veya diğer araştırmaların önemi daha da artmaktadır.

5- Fiziki ürünler için belli bir kullanım ömrü söz konusu iken hizmet için böyle bir şey söz konusu değildir. Bir televizyon veya masa için belli bir kullanım ömründen bahsedilebilir. Ancak, eğitim, sağlık vb. diğer hizmetler için bu söz konusu değildir. Hizmetin kullanım ömrü değil, ancak sürekliliğinden bahsedilebilir.

6- Hizmetin zaman boyutu vardır. Hizmetin talep edilen zamanda ve en kısa sürede sunulması önem taşır. Gecikmeli olarak yapılan hizmet sunumları memnuniyetsizliğin en önemli nedenlerindedir.

7- Hizmet talebe bağlı olarak verilir. Örneğin mükellef vergi dairesine bir işlem için geldiğinden kendisine hizmet sunulur.

8- Hizmet sektöründe personel yönetimi daha büyük önem taşır. Çünkü verilen hizmet kalitesinde insan faktörünün etkisi fiziki ürün kalitesine oranla daha fazladır. Bu nedenle personelin seçimi, eğitimi, geliştirilmesi, oryantasyonu ve motivasyonu konularına daha fazla önem verilmesi gerekir.

9- Nihai müşterilere hizmetler genellikle, kuruluştaki en düşük ücreti alan, banko arkasında çalışanlar tarafından verilir. Bu nedenle kuruluş hiyerarşisinde en altta olanlar, aslında, hizmetin kaliteli sunumunda en fazla öneme sahip olanlar olarak ortaya çıkmaktadır.

10- Kalitenin objektif ve sübjektif boyutu vardır. Kalite bir yönü ile objektiftir, çünkü kişisel duyu hislerden bağımsız somut ölçütlere ve önceden yapılan somut tanımlara, şartnamelere, standartlara ve spesifikasyonlara bağlı olarak ölçülebilir. Kalite bir yönü ile de sübjektiftir, çünkü kalite insanın değer yargularından, beğenilerinden ve psikolojisinden de etkilenmektedir. Kalitenin objektif kavramlarına ölçüm, sayı, veri, problemler, sübjektif kavramlara duygu heyecan, tatmin örnek verilebilir. O halde kalitenin hizmet için sübjektif kavramla

ölçüldüğü görülebilir. Ama objektif boyutun da sübjektif boyutu desteklediğinden objektif boyutun önemi de vardır.

Hizmetin özelliklerini hizmet sektörü ile özdeşleştirdiğimizde bu özellikler işletmelerin zorlandığı noktalar olarak ortaya çıkmaktadır. Bu noktalar aslında hizmet sektörünün sunduğu hizmetin tanımlamasının ne kadar zor olduğunu, faydasının ve aynı oranda ölçülmesinin de zor olduğunu bize göstermektedir.

## 2.2. Hizmet İşletmelerinin Üretici İşletmelerinden Farkı Ve Muhasebe Boyutu

Hizmet işletmelerinin üretim işletmelerinden sadece yukarıda ki özelliklerden yola çıkarak birçok farklılığının ortaya çıkabileceğini söyleyebiliriz.

Hizmet işletmelerinin, hizmet üretiminde hizmetin genel özelliklerini göz önünde tutarak üretim yapması bu farklılıkları belirginleştirmektedir. Nitekim dayanıksızlık özelliği hizmetin depolanamayacağını soyutluluk ise verilen hizmetin maliyet boyutu açısından nasıl değerlendirileceği sorununu ortaya çıkarmaktadır. Genel olarak aşağıdaki tabloda bu farklılıkları görebiliriz.

**Tablo 1: Hizmet Sektörü İle Üretim Sektöründeki Belirli Farklılıklar**

Üretim Sektörü	Hizmet Sektörü
Ürün, elle tutulabilir	Hizmet elle tutulabilir ve tutulamaz parçalardan oluşur
Yeniden sipariş mümkündür	Hizmet depo edilemez, taşınamaz, kullanılmazsa kaybolur
Üretici, ürünün üretilmesi ile ilgili olan tek taraftır	Hizmetin sunulmasında hem üretici hem de tüketici işin içindedir
Ürün, tekrar satılabilir	Hizmet tekrar satılamaz
Tüketici, ürünün şekli özelliklerini belirler	Tüketicinin ürün hakkında bilgi vermesine gerek yoktur. Örn; bazı kamu hizmetlerinde ayrıntıları yasalar belirler
Ürünün, tüketici tarafından kabulü kolaylıkla ölçülebilir	Müşterinin tatminini ölçmek zordur. Çünkü hizmetlerin sunulmasında davranışların da etkisi bulunmaktadır.

*Kaynakça: Yıldız G.: "Hizmet Sektöründe Performans Ölçümü ve Önemi", II. Verimlilik kongresi bildiriler kitabı, MPM yayın no: 540, 19-21 ekim 1994, Ankara, syf:622*

Yukarıdaki tablodan yola çıkarak farklılıkları aşağıdaki gibi genişletebiliriz.<sup>18</sup>

1. İmalat sektöründe çıktılar çoğunlukla somut olurken, hizmet sektöründeki çıktılar soyut olmaktadır.
2. İmalat sektöründe sermaye kullanımı hizmet sektöründen daha fazla olabilmektedir. Hizmet sektöründe ise daha çok emek yoğun üretim yapılmaktadır.
3. İmalat sektöründe mamuller stoklanabilirken, hizmet sektöründe üretilen hizmet stoklanamamaktadır.
4. İmalat sektörlerinde müşteriler üretim sürecinde ürün çeşidini belirleyebilirken, hizmet sektöründe bu durum müşterinin hizmet üretimine katılımı ile mümkün olmaktadır.
5. İmalat işletmelerinde ürünün iadesinde üretim yenilendikten sonra tekrar satılması mümkün iken hizmet işletmelerinde üretilen hizmet o an tüketildiğinden bu durum imkânsızdır.
6. İmalat sektöründe müşterinin tatminini ölçmek mümkün iken, hizmet sektöründe bu zorlaşmaktadır.
7. Müşterinin imalat sektöründe üreticiye ürün hakkında bilgi verirken, hizmet sektöründe (örneğin kamu hizmetlerinde hizmetin yasalarla belirlenmesi) önceden belirlenmiştir.
8. İmalat sektöründe ürün tek taraflı üretilirken, hizmet sektöründe müşteride hizmet üretiminde bizzat vardır. (Eğitim sektöründe

---

<sup>18</sup> - İçöz O. , Tavmergen İ. , Özdemir P. , s.27-40

- Arpacı T., D.Y. Ayhan, E. Böge, D. Tuncer ve M.M. Üner , **Pazarlama**, Gazi Yayınları, Ankara, 1992, s.11-12.



öğrencinin üretimde taraf olması, hastanın muayene edilen taraf olması gibi örneklendirilebilir)

Hizmet işletmelerinde üretim işletmelerine oranla ortaya çıkan bu farklılıklar işletmenin genel yapısına yaptığı etki gibi muhasebe boyutunu da etkilemektedir. Muhasebe boyutunda kayıt süreci ve maliyetlendirme süreci bu farklılıktan oldukça etkilenmektedir. Şöyle ki; ‘depolanamayan bir hizmeti bilânçonun aktifinde nasıl göstereceğiz? Malların iadesinde iade usulleri hizmetin iadesinde nasıl olacaktır? Veya iadesi mümkün müdür? Eğer iadesi mümkün değilse bu iadeyi nasıl bir kayıtla göstereceğiz’ gibi aşağıda da anlatılacak olan birçok sorun muhasebede işlem yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu kadar karmaşık olan bu konu Tek Düzen Muhasebe Sisteminde de sadece birkaç hesapla işlem görmesi de ayrıca bir sorun teşkil etmektedir.

Aynı zamanda maliyetlendirme konusunda da verilen hizmetin birim maliyetin nasıl hesaplanacağı ve bunların endirekt, direkt unsurları ile sabit ve değişken olanları ayrımı çok zor yapılmaktadır. Hazırlanan tablolarda hizmet işletmelerine uygun olan tablolar (maliyet tablosu gibi) değildir. Daha önce ifade edildiği gibi aşağıdaki başlıklarda bu konular daha detaylı ele alınacaktır.

### **2.3. Hizmet İşletmelerinin Karşılaştığı Sorunlar**

Hizmet işletmelerinin karşılaştığı sorunları belirlemek için hizmet işletmelerinin genel olarak dış etkilerden ve iç etkilerden kaynaklanan sorunlarını bilmek gerekir. Özel olarak muhasebe uygulamalarından dolayı karşılaştığı sorunları da bilmek gerekir. O halde hizmet işletmelerinin karşılaştığı sorunları; genel sorunlar ve çalışmamıza uygun olarak özel olarak muhasebe uygulamalarından ortaya çıkan sorunlar diye ikiye ayırabiliriz.

### 2.3.1. Genel Sorunlar

Hizmet işletmeleri insanların bilgi ve yetenekte ortaya çıkan eksikliklerini karşıladığından bu eksiklikleri karşılayan nitelikli çalışanları bulmakta zorlaşmaktadır. Aynı zamanda bu insanların nasıl yönetileceği ve hangi hiyerarşinin kullanılacağı da sorun oluşturmaktadır. Bu çalışanların yerinin doldurulması zor olduğundan işletmeler bu kişilere ilişkin çoğu kez yönetsel hatalara düşmekte ve şirketi tehlikeye atabilmektedir.<sup>19</sup>

Örneğin sağlık konusunda iyi bir dâhiliye uzmanı bulmak zordur. Hastaları tatmin edecek şekilde doğru teşhis koyması da önemlidir. Yanlış bir teşhis hem doktoru hem de işletmeyi hukuki yönden zora sokar. İşletmenin işleyişi de zora girdiği gibi geleceğine ilişkin sorunlarda yaratabilir. Peki, doktorun bilgisi nasıl test edilmeli ve koyduğu teşhis ve tedavinin doğruluğundan nasıl emin olunmalıdır? Doktorun koyduğu teşhisi tartışılabilir miyiz? Genellikle bu sorulara verilecek cevap hayırdır. Peki, bu süreçler nasıl yönetilmelidir? İşte bu sorulara verilecek yanıtlarda net değildir. Çünkü insanlar veya özelde yöneticiler verdiği bilgiyi yönetir veya sahip olduğu bilgiyi yönetir. O zaman yönetici dâhiliye uzmanının sahip olduğu bilgiyi nasıl bilebilir ve bunu nasıl yönetebilir. İşte cevap burada da imkânsızlaşıyor. O zaman genel sorunları şöyle sıralayabiliriz;

1. Hizmet işletmelerinde personel yönetimi zordur, çünkü personel nitelikleri hizmet işletmelerinde daha önem kazanmakta ve bu nitelikler personeller arasında keskin çizgilerle ayrılmaktadır<sup>20</sup>. Örneğin yönetim bilgisi bir yöneticide bulunan nitel bir özellik iken, tıp bilgisi ise bir doktorda bulunan nitel bir özelliktir. Bir personelde bulunan özellik diğer personelde bulunmamakta, yetkisi de bu alanlarla sınırlı kalmaktadır.

<sup>19</sup> Uyguç, N. , Hizmet Sektöründe Kalite Yönetimi. , 9 Eylül Yayınları, 1998, İzmir. s.8.

<sup>20</sup> Küçükönal H., Korul V. , Havayolu İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s.67-77. 16.10.2009 ( Bu Kaynağa Şu internet Adresinden 16.10.2009 Tarihinde Ulaşılmıştır [http://www.sosbil.aku.edu.tr/dergi/IV2/5-\(67-90\).pdf](http://www.sosbil.aku.edu.tr/dergi/IV2/5-(67-90).pdf))

2. Hizmet işletmelerinde sunulan hizmetler bilgi ve yetenek gerektiren unsurlar olduğundan bu hizmeti sunacak nitelikli personeli bulmak zordur, çünkü personelin belli bir eğitimden geçtikten sonra nitelikli hale gelmesi hizmet sektöründe çalışacak personeller için uzun bir dönemi kapsar<sup>21</sup>. Örneğin bir uzman doktor normal üniversite eğitiminden sonra uzmanlık dalını bitirmesi yaklaşık olarak 12 yılı bulmaktadır. Buda her insanın bilgisi ve sabrına bağlıdır. Yani bu nitelikte eleman bulmak için önce o kişinin bu kadar seneyi göze almasını bekleyeceğiz, sonrada bu arzın seviyesine bakacağız. Arz yeterli değilse işte o zaman nitelikli personeli bulmak yine zorlaşmaktadır.
3. Bilgi ve yetenek insana bağlı ayrılmaz bir parça olduğundan hizmet işletmesinde çalışanlar arasında hiyerarşi belirlemek zordur. İki farklı niteliğe sahip personellerin hizmet sunumunda 'hangisinin önemi büyüktür ve hangi personelin bilgisi diğer personelin bilgisini kapsamaktadır' sorunları hiyerarşiyi belirlemede temel zorlukları belirler.<sup>22</sup>
4. Hizmetin pazarlamasını yapmak zordur, çünkü neyi pazarladığınızı iyi anlatmanız gerekir. İnsanlar çoğunlukla bilgisinin olmadığı ve yeteneğinin yetmediği hizmeti almak istediğinden bunu hizmet alıcılarına anlatmak zorlaşır. Kalite bu noktada belirsizleşmektedir.<sup>23</sup>
5. Hizmet seri bir üretim olmadığı için onu tasarımılamak zordur. Tasarım sadece hizmeti sunacak uzmana ve nitelikli kişiye bağlıdır. Üretim işletmelerinde ise tasarımılama çoğu zaman güçlü bilgisayar ve programlarla yapılabilmektedir.

---

<sup>21</sup> Küçükönel H., Korul V. , s. 67-77

<sup>22</sup> Küçükönel H., Korul V. , s. 67-77

<sup>23</sup> İnal, M.E., Kâr amacı gütmeyen örgütler ve pazarlama, Pazarlama Dünyası yayını, c:14 s:82, 2000, s.48-50.

6. Hizmet sektöründe çalışanların iş doyumunu kişinin işini ne kadar çok sevdiğine bağlıdır ve bu işten elde edeceği tatmin derecesi de personelin kendisine bağlıdır.<sup>24</sup>
7. Hizmet sektöründe süreç belirlemek zordur ve bunu çalışana kabullendirmek ayrıca bir çaba gerektirir. Süreçler tek bir standartta sunulmamaktadır. Çünkü verilecek olan hizmet her insana göre farklı olduğundan süreç belirlemek ve belli standartlar getirmek mümkün olamamaktadır.
8. Bölümlere ayırmak için asıl hizmet ile yardımcı hizmetleri iyi ayırt etmek gerekir, vb. gibi birçok sorun önümüze çıkmaktadır.

### 2.3.2. Özel Olarak Muhasebe Uygulamalarında Karşılanan Sorunlar

Hizmet işletmelerinde muhasebe işleyişi hem kullanımı karmaşık hem de bunu nasıl uygulanması gerektiği sorunu vardır. Ancak bu sorunun aşılmasında işletmelere öncelik verilmesinden de kaçınılmamıştır. Bu şekilde hesaplar gelişigüzel kullanılmış ve doğru maliyetleme, doğru fiyat uygulaması veya bilgi kullanıcılarına iyi sınıflanmış verileri raporlama olanağı bulunamamıştır.

Muhasebe bilimi ile uğraşan bilim insanları bu konuda bazı çalışmalar yapmıştır. Örneğin TMS- 2 standardında 19. paragrafta stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için şöyle bir tanımlama getirilmiştir. “*Verilen hizmetle ilgili hâsılatın mali tablolarına gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. 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*

<sup>24</sup> Aytaç S. , İnsan Kaynakları Yönetimi'nde Kariyer Anlayışı Ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, 1996, S. 11 ( Bu Bilgilere 15.10.2009 Tarihinde. [Http://Smyo.Karabuk.Edu.Tr/Akademik\\_Personel/Ders\\_İçerikleri/SIL202\\_INSAN\\_KAY\\_YON.Doc](http://Smyo.Karabuk.Edu.Tr/Akademik_Personel/Ders_İçerikleri/SIL202_INSAN_KAY_YON.Doc) İnternet Adresinde Yayınlanan İnsan Kaynakları Yönetimi Adlı Makalede Yayınlanan Tablodan Faydalanılmıştır) . ( Bundan Dolayı Tablo Altındaki Kaynakça Kaynak Olarak Gösterilmiştir.)

*ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dâhil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.”<sup>25</sup> Bu tanımlamada hizmetin soyutluluğu kabul edilmiş ve hizmete eklenen ekonomik değer (yani ücretleme vb.), hizmeti ölçülebilir ve parasal olarak nitelendirilebilir somut bir kavram haline getirmiştir. Bu değerın stoklanması da bu şekilde mümkün hale gelmektedir. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde ise hizmetler için özel olarak varlık hesaplarında bir stok hesabı açılmamış, bu maliyetleri sadece maliyet hesaplarında göstermiştir. Sonrada bu maliyetleri yine aktifleştirmeden direkt olarak gelir tablosu hesaplarına aktarmasını uygun görmüştür. Bu konuyu araştırmakta gerekmektedir.*

O halde muhasebe uygulamalarında hizmet işletmelerinin karşılaştığı belli sorunları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Muhasebe uygulamaları hizmet işletmelerine uygun düzenlenen bir sistem olmadığından muhasebe kayıt ve sınıflanması da bir o kadar zor olabilmektedir. 740 hizmet üretim maliyetleri hesabında biriken hizmet üretim maliyetleri hesabı; 710 direkt ilk madde malzeme hesabının, 720 direkt işçilik maliyeti hesabının ve 730 genel üretim maliyetleri hesabının kullanılmaması gerektiği şartı getirilerek düzenlenmiştir<sup>26</sup>. O halde bütün hizmet maliyeti bu hesap adı altında ve eş kayıt sistemine göre kayıt edilerek kayıtları dar bir alana sıkıştırmıştır. Örneğin direkt üretilen hizmetler ile endirekt üretilen hizmet maliyetlerinin sınıflaması uygun bir şekilde kayıt altına alınamamaktadır. Mesela; asıl hizmeti üreten avukat ise avukatın ücreti ve bu üretilen hizmeti kullanılabilir ve uygulanabilir hale

<sup>25</sup> Türkiye Muhasebe Standartları 2, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, yayın no:2, Ankara, 2007

<sup>26</sup> GÜNGÖRMÜŞ A.H., Konaklama İşletmelerinde Standart Maliyetlerin Muhasebe Sisteminde Uygulanması, Dumlupınar Üniversitesi, ( Bu makaleye 15.08.2009 Tarihinde Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır:

“<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/KONAKLAMA%20ISLETMELERINDE%20STANDART%20MALIYETLERIN%20MUHASEBE%20SISTEMINDE%20UYGULANMASI.doc>”

getirmek için bilgisayara aktaran, yazıya aktaran veya uygulamaya sokan diğer çalışanların ücretleri nasıl kayıt altına alınmalıdır? 740 hesabında bu, esas üretim hizmet maliyeti ve yardımcı hizmet üretim maliyeti olarak eş kayıt sistemine göre kayıt altına alınabilir. Ancak muhasebe standartlarına uygun bir şekilde şöyle bir kayıt sistemi de getirilebilir: (TMS- 2 standartlarını da dikkate alarak); direkt ilk madde ve malzeme hesabı olan 710 hesabının adını **direkt hizmet üretim maliyeti** olarak eş kullanıma sunabiliriz. 710 hesabı asıl hizmet gerektiren bilgi ve yeteneğin değerini içerecek şekilde maliyetlendirme hesabı olmalıdır. Aynı şekilde 720 hesabı da o bilgi ve yeteneği sunan kişinin ücreti olmalıdır. Bunun adı da **direkt hizmet üretim işçilik gideri** olabilir. 730 hesabı da aynı şekilde bu hizmet üretilirken endirekt diğer maliyetleri içerecek bir biçimde eş kullanım içinde kullanılabilir. **Genel hizmet üretim maliyeti** olarak isimlendirilebilir.(Alt hesaplarda da bölüm adına göre havuzlar oluşturarak maliyetlendirmeler eş kayıt yapılarak sınıflandırılabilir.). 740 da burada dışardan sağlanan faydaları ve tüm işletmeye ortak sunduğu hizmetleri temsil edecektir. Ancak bu tür bir kayıt Tek Düzen Muhasebe Sistemine uygun olmadığından bu kaydı 740 hesabında incelemek daha doğru olacaktır. Şöyle ki; yukarıda saydığımız ve eş kullanıma sunduğumuz hesap isimlerini 74 hesap grubunda boş bulunan 743 (**direkt hizmet üretim maliyeti**), 744 (**direkt hizmet üretim işçilik gideri**), 745 (**Genel hizmet üretim maliyeti**) numaralı hesaplarda gösterdikten sonra yansıtma hesaplarını da yine 746, 747 ve 748 numaralı hesaplarda göstererek hem tek düzen muhasebe sistemine hem de standartlara uygun hale getirebiliriz. 740 hesabı da üretim işletmelerinde kullanılan dışardan sağlanan fayda ve hizmetler için kullanılan bir hesap olacaktır. Fark hesaplarını da 749 (Hizmet üretim fark hesapları) nolu hesapta toplu halde incelememiz doğru olacaktır.

- Yukarıdaki gibi kayıt altına alınan bir hizmet, işletmelerin sorunu olan stoklamayı da çözecektir. Stoklama sorunu şöyle ortaya çıkmaktadır: 740 hesabında biriken hizmet üretim maliyetleri daha sonra aktifleştirilmeden 622 satılan hizmet maliyetlerine yüklenmektedir<sup>27</sup>. Bu yüklenen maliyetler iade esnasında tekrar 740 hizmet maliyetlerine yüklenmez veya bu iade gelir tablosunun diğer gider hesaplarına aktarılarak muhasebeleştirilmektedir. Bu sorunu da bir önceki madde ile paralel ya da sadece 740 hesabında biriken maliyetlerin 15 stoklar grubunda yeni hesaplar açıp kayıt ederek çözebiliriz. Yani 15 stoklar grubunda bir hesap adı (*154 hizmet stokları*<sup>28</sup> diye nitelendiren bilim insanları bulunmakta) açılarak burada hizmet süresi bitene kadar açık bırakılabilir. Sonrada üretimde olan hizmet bittikten sonra da yine bu grupta bulunan başka hesaba alınabilir<sup>29</sup>. Bu hesapların isimleri TMS-2 standartlarına uygun olarak şöyle isimlendirilebilir: 155 **stoklanan hizmetler** ve 154 **üretimdeki hizmetler** olabilir. Veya mevcut hesaplar eş kullanıma sunulabilir. Uygulamasını aşağıdaki açıklamalarda göreceğiz.
- İşletmeler çoğu zamanda alacaklarını tahsil etmeden bu satışın vergisini verebilmektedir. Bazen de hizmetlerden memnun kalınmayıp iade edilmektedir. Bu iade de kanunen kabul edilmeyen gider olarak karşımıza çıkarsa, tahakkuk eden maaş ve ücretler ödendiğinden geri dönüşü olmayan bir maliyetlendirme ile karşı karşıya kalınmaktadır. Satışı yapılan bir hizmetin 740 hesabına aktarıldıktan sonra satışı vadeli olarak yapıldığında 12 grubu ticari alacaklar hesaplarında bekletilir. Sonrada bu hesaplar vadesi geldiğinde hazır değerler hesabına aktarılarak kapatılır. Ancak ödeme bir ayı aşacak şekilde

<sup>27</sup> Akdoğan N., Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMMÖ yayını, İstanbul, 2003, s. 111

<sup>28</sup> - Güngörmüş A., Boyar E., TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti Ve Bir Uygulama Önerisi, (Bu Makaleye 15.08.2009 Tarihinde Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS%202/TMS%20%E2%80%93%202%20STOKLAR%20STANDARTINDA%20HİZMET%20İŞLETMELERİ%20İÇİN%20STOK%20MALİYETİ%20VE%20BİR%20UYGULAMA%20ÖNERİSİ.doc>

- Sensoy N., Nakit Akış Tabloları, Yayılım Yayıncılık, İstanbul, 2002, s. 5

<sup>29</sup> Çetiner E., Konaklama işletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002 s. 243

olursa sorun çıkmaya başlar. Sorun, ödemesi o dönemde yapılmayan gelirin vergisi tahakkuk esasına göre verilecektir. Eğer KDV si peşin ödenmemiş ise bu vergi de ödenecektir. İşte işletme eğer bu ödemeleri, tahsil edemediği gelirlerden dolayı ödemeyecek duruma gelirse o zaman bu sıkıntıyı aşmak için faizli finansmana gidebilir.<sup>30</sup> Bu sorunu aşmak için de, geçici bir hesap olan 18 gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları ve 38 gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları grubunda yeni hesaplar açılarak, alacak tahsili yapılmayan gelirler geçici olarak bu hesaplarda muhafaza edilir. (İsmlendirme olarak da 38 grubu için geçici ödemesi yapılmayan gelirler ve 18 grubu için vadeli satış yapılan varlıklar yapılabilir). (Bu kullanım 12 grubu ticari alacaklara satış kaydı yapıldığında karşı hesap kaydında da bu hesaplar kullanılarak, gelir gösterilmeyerek geçici muhafazası sağlanır). Ödemeler yapıldığında da bu hesaplar gelir gösterilerek vergisi verilebilir. Örneğin; sağlık sektöründe S.G.K (Sosyal Güvenlik Kurumu) tarafından sunulan sağlık hizmeti, sağlık hizmeti sunan sağlık kuruluşlarında, ödeme aşamasında yapılan bazı kesintiler, maliyetlendirmesi yapılan hizmetin ıskontosuz ve iadesi yapılmayan faturalandırma ile fazla vergi ve ek maliyetlendirme sorunu ile karşı karşıya bırakmaktadır. Ödemesi ise ayları alabilmektedir. Aslında iadesi yapılmalıdır. Ancak muhasebe biliminde bu iade nasıl olacağı netlik kazanmamıştır. Çünkü iade faturası kesilmeden sadece internet imzalı bir belge sunulmaktadır. Ya da banka dekontları ile bu iade belgelendirilebilir.<sup>31</sup> Buda yeni bir sistem mi olmakta bilemiyoruz.

<sup>30</sup> - Gücenme Ü., MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısı, Muhasebe-Finasman Dergisi, Ekonomik Kriz Özel Sayısı, 2001, s:12

- Şamiloğlu F., Uygun U., KOBİ'lerde Ekonomik Kriz Yönetimi, Mali Çözüm, İSMMMO Yayınları, s:1-6 (Bu makaleye 29.10.2009 tarihinde şu internet adresinden ulaşılmıştır:

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/13-%2057%20FAM%DDL%20%DEAM%DDLO%D0LU%20%20.doc>)

<sup>31</sup> Bu örnekteki bilgilere sağlık sektöründe hizmet veren bir işletmenin verilerinden yola çıkılarak ulaşılmıştır.



- Devlet, işletmeler içinde aldığı vergiler bazında, kârda çok büyük bir paya sahip olmasına rağmen bu hesaplar bilânçoda dağınmık bir biçimde durmaktadır. Genel olarak işletmelerin faaliyet dönemlerinde elde ettiği kâra oranla, devletin tahsil ettiği vergilerden yola çıkarak ve devletin işletmenin bir ortağı olduğunu düşünerek devletin işletmelerdeki kâr büyüklüğü bilânçoda gösterilememektedir. Bu sorunu aşmak içinde bilânçoya devletin borçları ve devletin alacakları adında pasif ve aktif gruplar açılarak kayıtlar yapılabilir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerde bu hesapta stoklanabilir. Kanunen kabul edilmeyen giderler de dönem sonunda 68 grubu<sup>32</sup> gelir tablosu hesaplarına yeni bir hesap veya hesaplar adı açılarak kanunen kabul edilmeyen giderler kayıt altına alınabilir<sup>33</sup>. Veya kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergi dışı gelirler aynı zamanda devletin teşvik, istisna ve muafiyetleri de bu hesaplar altında kayıt altına alınabilir. Örneğin vergi muhasebesinde vergiler hesaplanırken 9 grubu nazım hesaplar kullanılmakta, bu tür işlemler toplu halde yazılıp vergi zamanında kârdan düşülüp veya kâra eklenerek kapatılmaktadır. Ancak bunu aktifleştirerek ve gelir tablosunda göstermek bilgi kullanıcılarını daha iyi aydınlatılabilir. Bunu da aktifte bulunan ve devletle alakalı olan 190 devreden KDV, 191 İndirilecek KDV, 192 diğer KDV ve 193 Peşin ödenen vergi fonlar hesaplarını toplu halde göstermek uygun olacaktır. Yine ayrılan kanunen kabul edilmeyen karşılıklar hesaplarına da geçiş niteliği taşıyan yeni bir hesap adı verilerek aktiflerde bulunan açık bir grubun bu hesaplara tahsisini yaparak sorunu aşabiliriz. Bunu pasifte yer alan ve devletle alakalı olan hesaplarda da toplu halde gösterebiliriz. Bunun örneklemeleri detaylı şekilde ileri ki konularda ele alınacaktır.

<sup>32</sup> Sevilengül O., Mali Kârın Muhasebe Kayıtlarına Dayanılarak Tesbiti, Mali Sorunlara Çözüm, Ekim 1985, Sayı 10, s. 16-19. (Bu Kaynağa 19.08.2009 tarihinde şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199407286.htm> )

<sup>33</sup> - Kızılot Ş., Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları Cilt 1, Ankara 1994, s:8  
- Kaval H., Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Vergilendirilmeyen Kazançlar ve Bunların Vergi etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, (Bu Makaleye 20.08.2009 Tarihinde Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199407286.htm#II> )

- Ücret politikasını belirlemede işletmeler çoğu zaman yetersiz kalmaktadır. Buda işletmeleri fazla hizmetin maliyetlendirmesi ile karşı karşıya bırakabilmektedir. Yani bir işletmede yönetimde ayrı bir pozisyon, hizmeti sunan meslek sahipleri ise yönetimde farklı pozisyon alabilmektedir. Mesleğin sunumunda meslek sahibine karşılanmadığından ve mesleğini bağımsız bir şekilde icra etmesinden kaynaklı ve bu mesleğin arzı az olduğundan meslek sahibine verilen ücret ile asıl yönetim işini yapan yöneticilerin maaş ve ücretleri arasında uçurum yaratabilmektedir. Buda birim hizmet maliyetini belirlemede yetersizliği ve istikrarsızlığı ön plana çıkarır. Örneğin S.G.K.'nun verdiği birim hizmet satış fiyatına orantılı bir doktor ücretlendirmesi yapılamamaktadır. O halde işletmeler yardımcı hizmet personelinin ve yöneticinin maaşlarını kısıtlamaya gidebilmektedir.

Aşağıda bu tür sorunların çözümü ayrıntılı bir biçimde incelenecektir. Yakarıda anlatılanları toparlarsak eğer genel olarak şu sorunlar var diyebiliriz;

1. Muhasebede ki hesap eksiliği ile yaşanan sorunlar.
2. Muhasebede eksik olan hesaplar giderilse de, bunların kayıtlanması ve sınıflaması da sorun olabilmektedir.
3. Devletin işletmelerde kârdan büyük bir paya sahip olmasına rağmen, işletmelerde ortak olarak görülmeyip, devletle olan işlemler bilançoda dağınık bir biçimde durmakta ve işletmelere, bilgi kullanıcılarına eksik bilgi ve şeffaf olmayan bilgi verebilmektedir.
4. Alacak tahsilâtında tahsilâtın yapılmadığı durumlarda gelir gösterip vergiler verilmektedir. Bu durum işletmeyi likidite sıkıntısına soktuğu gibi borcu karşılamak için bazen kredilere başvuran işletmelere ek bir yük getirmektedir.

5. Hizmet işletmeleri, satışların iadesi sorunlarıyla karşılaştıklarında iadelerin nasıl gider göstereceği ve nasıl kayıt altına alınacağı sorununu aşmakta zorlanmaktadırlar. Bu durumda kalite maliyetlerini göstermekte imkânsızlaşmaktadır.
6. Tek Düzen Muhasebe Sistemi genel itibari ile üretim işletmelerine hizmet ettiği için hizmet işletmelerinin sorunsuz kayıt ve raporlamalarını engellemektedir.
7. Sorunlu ve güvenilir olmayan raporlama bilgi kullanıcılarına uygun ve güvenilir bilgi vermeyi kısıtlamaktadır.
8. Hizmet işletmeleri tüm bu sorunlar karşısında keyfiliğe göre kayıt yapmakta ve bazen de vergilemede kaçınmak değil de kaçırarak için kayıtlar yapmakta ve bunu kaçınma gibi gösterebilmektedir. Örneğin komisyonlar hizmet işletmelerinin çoğunlukla hizmet verebilmek için ve hizmet alacaklısını bulmak için araçlara vermiş olduğu bir gider iken; rekabet kurallarına göre bu gider kanunen kabul edilmeyen bir gider olduğundan hizmet işletmelerinde farklı şekilde kayıt altına alınıp vergilendirmeden düşülebilmektedir. Yani işletmeler ellerinde olmayan bir sebeple kayıtlarda kendi lehlerine durum yaratıp keyfiliğe göre muhasebe kayıtları tutabilmektedir.
9. Muhasebe de kullanılan veriler, günlük ve büyük defter kayıtlarından sonra bilanço ve gelir tablosunun hazırlanmasında sorunlar; (maliyet tablosunda hizmet maliyetlerinin mal üretim işletmesinin maliyeti gibi gösterilmesi) özellikle büyük defter ve günlük defter kayıtlarının bilançoda rapor haline getirilmesinden, veri ve sınıflandırma eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda bu sorunların tek düzen muhasebe sisteminin standartlarının eksikliğinden kaynaklandığı belli olup, veri ve bilgi karmaşıklığına da yol açmaktadır.

## II. BÖLÜM

### HİZMET İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

#### 3. MUHASEBENİN ÖNEMİ, TANIMI VE FONKSİYONLARI

Muhasebe bilimi, aslında işletmeler için vazgeçilmez özellikle bilgiler sunmakta ve aynı zamanda karar almada yöneticilerin ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu verileri de sunmaktadır. O halde muhasebe, işletmelerin ekonomik değerlerinin parasal ifadesini bilgi kullanıcılarına göstermekte ve bu değerlerin finansman aşamasında nasıl finanse edildiğini de bize göstermektedir. Yani muhasebe, işletmenin ekonomik etkinliğini gösterdiği gibi bu ekonomik değerlerin nerden geldiğini de bize göstermektedir. Aynı zamanda işletmelerin kapasitelerine, orantılı olarak verimliliklerini de ölçebilmektedir. Çünkü muhasebe, kayıtları bu tür bilgileri kullanıp işletmelerin çalışmayan kısım ve giderlerini de tespit etmektedir. Bu da işletmelerin ekonomik etkinliklerini ve verimliliklerini ölçmede bir kıstas olabilmektedir.

Muhasebe, işletmeler için her zaman güncelliğini korumuştur. Bu konuyu irdellemek için muhasebenin tanımı ve önemini anlattıktan sonra özelliklerine de araştırmak uygun olacaktır.

##### 3.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe günümüze kadar birçok işletmelerin parasal konuda veri ihtiyacını karşılamakta ve elde edilen bu verileri yine işletmelerin ihtiyacına göre kayıt altında tutmakta ve bunları raporlar halinde sunup, işletmelere karar verme aşamasında yine işletmelere fonksiyonel destek sunmaktadır.

Muhasebe; işletmelerin ekonomik etkinlikleri ile ilgili verilerin tanınması, kaydedilmesi, özetlenmesi, raporlanarak sunulması ve değerlendirmesi olarak tanımlanırken<sup>34</sup>, bilim çevrelerince bu durum biraz daha genişletilerek işletmenin finansal yapısı da göz önüne alarak durum değerlendirilmiştir. Yıldırım ve Tek'e

<sup>34</sup> Yükü S., Yönetim açısından maliyet muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir,2005, s:3

göre ise; “*muhasabe işletme içi ve işletmeler arası karşılıklı olarak doğan, tamamen veya kısmen mali nitelikte olan, para ile ifade edilebilen işlemlere ilişkin bilgilerin toplanması, sınıflandırılması ve düzeltilmesi, anlamlı ve güvenilir bir şekilde özetlenmesi, denetlenmesi, raporlanması ve yorumlanması, sonuçların işletme ile ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi fonksiyonlarını yerine getiren teknik, sanat ve uygulama yönleri olan bir bilimdir*<sup>35</sup>” şeklinde geniş bir tanımlama yapılmıştır. Aynı zamanda bu tanıma göre muhasabe, işletmenin sadece ekonomik yapısı ile değil finansal yapısı ile de ilgilenmektedir sonucunu çıkarabiliriz.

O halde genel anlamda muhasabe, işletmenin ekonomik ve finansal yapısını gösteren ve bunlar arasında dengeyi kuran, para ile ifade edilebilen etkinliklerini kayıt altına alıp bunları özetleyen, karar vericilerin işletme hakkında genel bilgiye sahip olması ve karar almada etkinlik sağlayabilmesi için bunları raporlayan aynı zamanda raporlama sonuçlarını değerlendiren sanatsal, bilimsel ve teknik yönleri olan bir süreçtir diyebiliriz.

### **3.2. Hizmet İşletmelerinde Muhasebenin Önemi**

Muhasebe, işletmelerin mali nitelikteki verilerini işleyerek bu verileri yöneticilerin ve ilgili grupların kullanabileceği hale getirir. Öncelikle bu bilgilerin genel niteliği hakkında bilgi vermemiz gerekir. Hatipoğlu ve Gürsoy işletmelerin ve organizasyon kademesinin ihtiyaç duyduğu bilgileri üç gruba ayırmıştır;<sup>36</sup>

- 1) Genel itibari ile işletmedeki faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği hakkında bilgiler
- 2) İşletmenin sürekliliğini ilgilendirecek hayati konulardaki *önemli sorunları* bize gösteren bilgiler
- 3) İşletmenin faaliyetleri ile ilgili olarak önüne koyduğu amaçlara ulaşmada alternatif yolları belirleyen ve bunlar arasında en iyi yolu bize gösteren bilgiler.

<sup>35</sup> Yıldırım O. , Tek N. ,Finansal Muhasebe, Yayl Y. , İzmir, 2004, s:11

<sup>36</sup> Hatipoğlu Z.ve Gürsoy O. T.; Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Bilmen Yayınevi, İst., 1979, s:6

Muhasebe, yönetici ve ilgili bilgi kullanıcılarına yukarıdaki bilgileri, bu bilgilere bağlı olarak yapılan faaliyetleri ve bu faaliyetlere bağlı olarak oluşan değişimleri saptar, yeni kararlarda bu saydıklarımızı kullanılabilir bilgi haline getirir<sup>37</sup>.

İşletmede ki faaliyetlerden sorumlu kişiler, işletmenin *mali sorumluluklarını yerine getirip getiremeyeceğini, kârla veya zararla çalışıp çalışmadığını* bu verilerden yararlanarak (yani muhasebe verilerinden) öğrenir.<sup>38</sup>

Muhasebe, işletmenin *faaliyetlerin yerine getirilmesinde*<sup>39</sup> bilgi verdiği gibi bu faaliyetlerin *denetiminde de yöneticilere en büyük desteği*<sup>40</sup> sağlar. Yöneticiler muhasebeden elde ettiği verileri analiz ederek işletmenin geleceğine yönelik kararlarında yardımcı olur.

Bu şekli ile muhasebe, işletmelerin ihtiyaç duyduğu bilgileri kullanılabilir hale getirmekle sorumludur. Muhasebe, bilim insanların da söylediği gibi işletmelerin vazgeçemediği bir alandır. Muhasebeyi desteklemek, muhasebeden gelen bilgi ve analiz sonuçlarını değerlendirmek, yöneticilerin işletme faaliyetlerinin verimliliğini ölçmede ve geleceğe yönelik karar almada bir şart olarak önümüze çıkmaktadır. Muhasebe bu anlamı ile de ayrıca bir önem taşımaktadır.

---

<sup>37</sup> Peker A. ; Yönetim Muhasebesi, 1. Kitap, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s:9

<sup>38</sup> Yalkın Y. K. ; Genel Muhasebe, Turhan Kitabevi, Ankara, 1986, s:7

<sup>39</sup> Salık S. , İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi, Mali Çözüm, İstanbul S.M.M.M Odası Yayınları, ( bu makaleye aşağıdaki internet adresinden 03.08.2009 tarihinde ulaşılmıştır; <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/23MaliCozum/07-SADETTIN%20SALIK32.doc> )

<sup>40</sup> Salık S. , İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi, Mali Çözüm, İstanbul S.M.M.M Odası Yayınları, ( bu makaleye aşağıdaki internet adresinden 03.08.2009 tarihinde ulaşılmıştır; <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/23MaliCozum/07-SADETTIN%20SALIK32.doc> )

### 3.3. Muhasebenin Fonksiyonları

Günümüzde işletmeler, sadece *üretilen bilgilerden faydalanarak ve bilginin işlenmesi uygulanan stratejilere bağlı olarak gelişim ve sürekliliğini*<sup>41</sup> sürdürebilirler.

Muhasebe, bir işletmede üretimden ziyade üretim sonucunda ortaya çıkan verileri uygun halde sunmak için çaba harcıyorsa, bu çabanın işletme için bir *hizmet faaliyeti*<sup>42</sup> olduğunu söylemek yanlış olmaz.

O zaman muhasebe sistemi aynı zamanda bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri de vermektedir. İşte muhasebe bilgi sisteminin de bu tanımla ortaya çıktığını söylemek yanlış olmaz.

Biraz daha konuyu incelersek eğer, Yıldırım, Yükçü ve Ergun muhasebe bilgi sisteminin ortaya çıkışını aşağıdaki nedenlere bağlamıştır;<sup>43</sup>

1. İç Bilgi Gereksiniminin Karşlanması
2. Ölçme ve Kontrol Fonksiyonun Yerine Getirilmesi
3. Dış Raporlama İçin Gerekli Bilgilerin Sağlanması

Eğer muhasebe tanımından yola çıkarak muhasebenin fonksiyonlarını belirlersek: fonksiyonları; muhasebe bilgilerini kayıt altına alma, kayıt altına alınan bilgileri sınıflama, sınıflandırılan bu bilgileri özetleme olarak belirlediğini

---

<sup>41</sup> Çukacı Y. Ç., Ekonomik Değer Olarak Bilginin Muhasebe İşletmeler Ve Genel Ekonomi Açısından Değerlendirilmesi Adlı Makale, Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları Dergisi; cilt:3, sayı:3, Haziran 2005, s: 13-16 (Bu Makaleye 08.08.2009 tarihinde şu internet adresinden ulaşılmıştır: [Http://Web.Firat.Edu.Tr/Daum/Docs/33/03%20EKONOM%C4%B0K%20DE%C4%9EER%20OLA RAK%20B%C4%B0LG%C4%B0N%C4%B0N%20%20\(YUSUF%20CAH%C4%B0T%20CUKACI \)-%C3%96DEND%C4%B0-9%20syf---11-19.Doc](http://Web.Firat.Edu.Tr/Daum/Docs/33/03%20EKONOM%C4%B0K%20DE%C4%9EER%20OLA RAK%20B%C4%B0LG%C4%B0N%C4%B0N%20%20(YUSUF%20CAH%C4%B0T%20CUKACI )-%C3%96DEND%C4%B0-9%20syf---11-19.Doc))

<sup>42</sup> Çukacı Y. Ç., s: 13-16

<sup>43</sup> Yıldırım O.; Yükçü S.; Ergun Ü. , Yönetim Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi, Alper Basımevi, İzmir, 1989, s:6

görebiliriz.<sup>44</sup> Yıldırım ve Tek'e göre ise; Verilerin; *toplanması, sınıflandırılması ve düzeltilmesi, anlamlı ve güvenilir bir şekilde özetlenmesi, denetlenmesi, raporlanması ve yorumlanması, sonuçların işletme ile ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi*<sup>45</sup> fonksiyonları karşımıza çıkmaktadır. Hizmet işletmelerinde ki muhasebe hesapları muhasebe biliminin hesap açılım ve kullanımında tarafsızlığı sebebiyle üretim işletmeleri ile aynı olduğundan fonksiyonları da bu şekilde aynı olmaktadır. O halde muhasebede *verileri toplama ve ortaya çıkan bilgileri raporlamada*<sup>46</sup> söz konusudur.

Eğer muhasebe bir hizmet bölümü ise işletmedeki *üretim bölümünün mamuller üretmesine karşılık, muhasebe bilgi üretmektedir*<sup>47</sup>. Bu bilgileri belli bir sistematiğe göre üretmek ve bunları bilgi kullanıcılarına uygun bir şekilde sunmak veya raporlamak muhasebenin bir görevidir. Çağdaş olarak muhasebenin fonksiyonlarını biraz daha genişletirsek: Yıldırım, Yükü ve Ergun'a göre bu fonksiyonlar,<sup>48</sup>

- İşletmenin gerek içyapısında ve gerekse çevre ilişkilerinden kaynaklanan değer hareketlerini yakından izler. "*Bilgi Sağlama ve İletişim Fonksiyonu*"
- İşletmenin faaliyet sonuçlarını saptanan belli devrelerde finansal durum tabloları biçiminde ortaya koyar. "*Raporlama Fonksiyonu*"
- İşletme yönetimine planlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarının yerine getirilmesi için, gerekli bilgilerin istenilen nitelik ve gerek duyulan zamanda sağlar. "*Yönetim Destekleyici Fonksiyonu*"
- İşletme dışındaki ilgililere verilmesi gereken bilgileri yine istenilen zaman ve biçimde hazırlar. "*Dış Çevre İlişkileri Fonksiyonu*"

<sup>44</sup> Salık S. , İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi, Mali Çözüm, İstanbul S.M.M.M Odası Yayınları, ( bu makaleye aşağıdaki internet adresinden 03.08.2009 tarihinde ulaşılmıştır; <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/23MaliCozum/07-SADETTIN%20SALIK32.doc> )

<sup>45</sup> Yıldırım O., Tek N. ,s: 11

<sup>46</sup> Çukacı Y. Ç., s: 13-15

<sup>47</sup> Bilginoglu F.; Muhasebe Organizasyonu, İstanbul, 1988, s:33

<sup>48</sup> Yıldırım O.; Yükü S.; Ergun Ü. , s:6



Muhasebe yukarıdaki açıklamalara da bakıldığında işletme için önemli bir yere sahiptir. Yöneticiler muhasebeyi ve ürettiği bilgileri çok iyi değerlendirmeli ve kullanmalıdır.

#### 4. HİZMET İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

Hizmet işletmeleri muhasebeyi kendi inisiyatiflerine bırakılan bir yol ile kayıtlar yapmakta ve geri kalan muhasebe süreci bu kayıtlara uygun olarak izlenmektedir. Yani tek düzen muhasebe sisteminde kullanılan hesaplar genelde endüstriyel mal üreten işletmeler için tasarlandığından, hizmet işletmelerinin muhasebeyi kullanım alanı kısıtlanmaktadır. Bu şekilde hizmet işletmelerinin yoğunlukla kullandığı maliyet hesabı olan 74 grubu hizmet üretim maliyeti hesapları da yine genelde mal üreten işletmelerin sunmuş olduğu hizmeti tanımladığından hizmet işletmelerinin eş kayıt ile tutmaya çalıştığı 74 grubu hesapları da nafile bir biçimde kayıtlı olmakta ve bu kayıt yetersiz kalıp hizmet işletmelerini zor duruma sokmaktadır.

Bu bölümde hizmet işletmelerinde kullanılan muhasebenin öneminin hizmet işletmeleri için neden önemli olduğunu anlatmak yerinde olacaktır. Hizmet işletmelerinde kullanılan muhasebe hesaplarının azlığı muhasebenin hizmet işletmelerinde irdelenmesi ve öneminin de aynı orantı da incelenmesini gerektiğini bize göstermektedir. Sonra hizmet işletmelerinde kullanılan muhasebe hesaplarının tahakkuk esasına göre kayıt edilirken çıkan sorunları ve alternatif muhasebe hesaplarından da bahsedilecektir.

##### 4.1. Hizmet İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Ataman ve Akgül Muhasebeyi, işletmedeki faaliyetlerin kontrolünü uygulanabilir hale getirmek, işletmenin geleceğe ilişkin yatırım ve kararlarını desteklemek ve buna ilişkin tahminleme ve analiz yapma, yöneticilerin uygulanabilir karar alabilmesi için iç ve dış bilgi kullanıcılarına ekonomik ve finansal olaylarla ilgili bilgileri toplayıp ve bu bilgileri iletmesi olarak tanımlamıştır.<sup>49</sup> Bu tanım hizmet işletmeleri için önemli ve soyut bir kavram olan bilgi ile yeteneğin kontrol edilmesini vurgulamıştır. Her ne kadar evrensel bir tanım olsa bile özelde hizmet işletmeleri için üretilen hizmetin kontrolü çok zor olmaktadır. Aynı zamanda bilgi

<sup>49</sup> Ataman Ü., Akgül B., Genel Muhasebe Uygulamaları, 2.Basım, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2001, s:1

kullanıcılarına soyut kavramları somut olarak göstermek yani mali niteliklerini belirtmek ve sunmak oldukça zordur. Çünkü sunulan hizmetin değeri gerçekten bu mu sorusuna cevap zorlaşmaktadır.

**Tablo 2: Tarım, Sanayi, Hizmetler ve GSMH**

	Ana Sektörler ve GSMH				Sektör Payları ( % )		
	Tarım	Sanayi	Hizmetler	GSMH	Tarım	Sanayi	Hizmetler
1990	13.746	21.873	70.428	84.592	16.3	25.9	57.9
1991	13.663	22.504	48.720	84.887	16.1	26.5	57.4
1992	14.249	23.911	52.163	90.323	15.8	26.5	57.8
1993	14.129	25.898	57.650	97.677	14.5	26.5	59.0
1994	14.045	24.433	53.255	91.733	15.3	26.6	58.1
1995	14.230	27.476	57.322	99.028	14.4	27.7	57.9
1996	14.879	29.335	61.866	106.080	14.0	27.7	58.3
1997	14.550	32.337	67.988	114.874	12.7	28.1	59.2
1998	15.953	32.922	70.428	119.303	13.4	27.6	59.0
1999	15.121	31.248	65.316	111.684	13.5	28.0	58.5

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı<sup>50</sup>

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı gibi Türkiye’de ki hizmet sektörü, sahip olduğu sektörel pay ve GSMH katkısı oldukça önemli bir yer almaktadır. Hizmet sektöründe sunulan hizmetin yine mal üretim yapan endüstriyel işletmeler gibi çeşitlilik bakımından zengin olması aslında mal üreten işletmeler için tasarlanmış olan tek düzen muhasebe sistemi gibi bir sistemin de hizmet üreten işletmeler için tasarlanması gerektiği kaçınılmazdır. Muhasebe her işletme için önemlidir. Ancak hizmet işletmelerinin bu gereksinimini muhasebe bilimi karşılamamakta, genelde dünya özelde Türkiye’de % 60’a ulaşan hizmet işletmeleri için özel bir sistemin olması gerektiğinin önemi gözden kaçmaktadır.

Hizmet işletmelerinde soyut bilgilerin ve yeteneklerin sunulmasından dolayı elde edilen bilgilerin ayıklanıp kayıt edilmesi ve bu bilgilerin doğru ve şeffaf bir şekilde raporlanıp sunulması muhasebe biliminin görevidir. Bu nedenle muhasebe özellikle hizmet işletmeleri için daha da önemli olmaktadır. Hizmet işletmelerinde

<sup>50</sup> T.C. Maliye Bakanlığına ait bu tabloya: Doğan K. , Su Ürünleri Sektörünün, Tarım Sektörü İçindeki Yeri ve Önemi, Tarım İstanbul TKB İl Müdürlüğü Yayın Organı, 80: 8-12, 2002’de yayınlanan makaleden alınmıştır.( bu makaleye 03.08.2009 tarihinde şu internet adresinden ulaşılmıştır: [http://paribus.tr.googlepages.com/k\\_dogan3.pdf](http://paribus.tr.googlepages.com/k_dogan3.pdf))

yöneticiler ve bilgi kullanıcıları bu anlamda muhasebeyi desteklemeleri gerekir. Elde edilen analiz ve raporlama bilgilerini de muhasebe departmanından yardım alarak yorumlaması gerekir. Çünkü bilgiyi netleştiren muhasebe bilimidir.

#### **4.2. Hizmet İşletmelerinde Yoğunlukla Kullanılan Ve Kullanılabilir Muhasebe Hesapları Ve İşleyişleri**

Tabi ki yukarıda da söylenildiği gibi Tek Düzen Muhasebe Sisteminde hizmet işletmelerinin kullanımında olan hesaplar çok az olmakta ve bu hesapların kullanılması da genelde eş kayıt yapılarak alt hesaplarda çeşitlendirilmektedir. O zaman genelde bilânçonun varlığında olan dönen varlık hesapları aslında her işletme için kullanılan hesaplar olup hizmet işletmeleri içinde kullanılabilir.<sup>51</sup>

Özel sayabileceğimiz 15 grubu stoklar hesapları işleyiş ve kullanım yönünden hizmet işletmelerine hizmet etmemektedir. Ve yine bu grupta yeni hesaplar açılıp veya aynı hesaplar eş kullanıma sokularak bu sorunu çözmek gerektiği görülmelidir.

Aynı zamanda bilânçonun varlığında bulunan duran varlıklarda çoğunlukla tüm işletmeler için kullanılabilir durumdadır. Ancak yine hizmet işletmelerine özel olarak sahip olunan bilgi ve yetenekte bir değere sahiptir. Bu değerleri de aktifleştirmek gerektiği de göz önünde bulundurulmalıdır. O halde entelektüel sermayeyi araştırmak kaçınılmaz olmaktadır.

İşletmelerin kaynak yapısı da diğer işletmeler için aynı olduğundan bilânço pasifindeki hesap kullanımları da hizmet işletmeleri için geçerliliğini korur.

Gelir tablosu hesaplarındaki kullanımlar biraz değiştirilebilir. Satış iskonto ve iadelerde hem hizmet hem de mal üreten işletmeler için kullanıldığından hizmet işletmeleri için de ortak kullanılabilir. Satışların maliyeti de satılan hizmet maliyetini içerdiğinden sorun olmamakta. Ancak olağan dışı gelirlerin ve giderlerin çoğu artık

---

<sup>51</sup> Akar Ç. ve diğerleri, Hastane Gider Yerleri Hesap Planı ve Veri kaynakları Analizi, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirilmesi Projesi, DRG Maliyetlendirme Rehberi-2 (Versiyon 1), Ankara, 2006, s:2-4.

işletmeler için olağan hale geldiğinden olağandışı olarak kayıt edilen bazı gelir ve giderler özellikle hizmet işletmeleri için kaçamak hesap kullanımları için işleyebilmektedir. Ve işletmelerin belirlenemeyen değer artışları veya azalışları bu hesaplarda kullanılması uygun olabilir.

Maliyet hesapları da hizmet işletmelerine hizmet etmekte yetersiz kalmaktadır. İsimleri eş kullanıma uygun hale geldiğinde veya hizmet işletmelerinde kullanılabilir yeni hesaplar açıldığında maliyet tablosu hesapları da hizmet işletmelerinin kullanımına uygun olabilir.

Yine devletin işletmeler için önemli sayılacak düzeyde işlem hacmine sahip olması tek düzen muhasebe sisteminde yer alması kaçınılmaz olmaktadır. Bu özellikle hizmet işletmeleri için daha da kayıtlarda netlik sağlayacaktır.

Aynı zamanda alacakların tahsilâtında dengesizlik işletmelere bu tahsilâtlar yapılmadan vergisinin verilmesi işletmeyi finans yönünden ek maliyete sokarken, bu maliyetlerden kaçınmak için geçici ek hesapların açılması da gerekli olduğu görülmektedir.

#### **4.2.1. Hizmet İşletmelerinde Hesaplar Ve Kullanımları**

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde hizmet işletmelerinin yoğunlukla kullandığı hesaplar kuşkusuz diğer ortak kullanılan hesapların dışında 74 grubu hizmet üretim maliyeti hesapları ve bu hesabın gelir tablosunda ki kullanımı olan 622 satılan hizmet maliyeti olmaktadır<sup>52</sup>. 74 grubu 740 hizmet üretim maliyeti, 741 hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı ve 742 hizmet üretim maliyeti fark hesaplarından oluşmaktadır. Bunların kullanımı hizmet üreten işletmelere ayrılmıştır. Bu hesabı kullanan işletme aslında diğer üretim işletmeleri için hazırlanan 710 direkt ilk madde malzeme maliyeti hesabı, 720 direkt işçilik gideri hesabı, 730 genel üretim gideri hesabını kullanmamaktadır.

<sup>52</sup> Akdoğan N., Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMMMO yayını, İstanbul, 2003, s. 111

Peki, hizmet işletmeleri gider çeşitlerini bu grupta nasıl incelemektedir. Bunu işletmeler eş zamanlı kayıt sistemini kullanarak yapmaktadır. Gider çeşidi hesapları olan;

0 İlk madde malzeme Giderleri

1 İşçi Ücret ve giderleri

2 Memur Ücret ve Giderleri

3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

4 Çeşitli Giderler

5 Vergi Resim ve Harçlar

6 Amortisman Giderleri

7 Finansman Giderleri işletmenin gider yerlerine göre isimlendirdiği hesapların alt grubu olarak eş zamanlı olarak kayıt altında tutmaktadır. Yani işletmeler gider çeşitlerini yine alt hesaplar açarak izlemektedir.<sup>53</sup>

Bir örnek ile açıklarsak; sağlık sektöründe hizmet veren bir işletmenin departmanlarına göre maliyet merkezlerinin açıldığını farz edelim. Bunların poliklinik bazında izlendiğini söylersek eğer genel cerrahi polikliniği gideri, dâhiliye polikliniği gideri, vb gibi<sup>54</sup>. O halde alt hesap isimleri şöyle olabilir.

740 hizmet üretim maliyeti,

740.01 dâhiliye polikliniği

740.01.0 ilk madde ve malzeme gideri

740.01.1 işçi ücret ve giderleri.

Bir örnek ile açıklarsak iyi olur. Bir işletmede dâhiliye polikliniğinde bir ay boyunca 750 hastanın tedavileri için laboratuardan tetkik istenmiş ve tetkiklerin maliyeti 1200 TL olmuştur. Çalışan doktora hasta başına verilen ücret 10 TL, doktorun yanında çalışan hemşireye verilen ücret sabit olmakta ve 750 TL dir, aynı

<sup>53</sup> Akar Ç. ve diğerleri, Hastane Gider Yerleri Hesap Planı ve Veri kaynakları Analizi, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirilmesi Projesi, DRG Maliyetlendirme Rehberi-2(Versiyon 1), Ankara, 2006, s:2-4.

<sup>54</sup> Akar Ç. ve diğerleri, s:2-4

zamanda sekreter olarak da bir personel memur statüsünde çalıştırılmıştır. Bu memura verilen ücrette 650 liradır. Yaptığı muayenede kullandığı sarf malzemeleri tutarı da 1000 lira olmaktadır. Aynı zamanda poliklinikte kullanılan demirbaşların bu aya tekabül eden amortisman gideri de 560 liradır. Aynı zamanda kullanılan elektrik ve su gibi giderler toplamı da 420 TL dir. Dâhiliye polikliniğinin dönem maliyetini hesaplayıp muhasebe kayıtlarını yapalım.

Öncelikle şunu hesaplamak gerekir; 740 hizmet üretim maliyetinde biriken tutar ayrıntıları aşağıdaki gibidir;

<b>Gider Türü</b>	<b>Tutarı</b>	<b>Gider çeşidi</b>	<b>Karşı hesabı</b>
Tetkik bedeli:	1200 TL	dışardan sağ. fay. ve hiz.	320,321,100 vb
Doktor ücreti: 750x10=	7500 TL	işçi ücret ve giderleri	335,360,361
Hemşire ücreti:	750 TL	işçi ücret ve giderleri	335,360,361
Sekreter ücreti:	650 TL	memur ücret ve giderleri	335,360,361
Sarf malzemesi:	1000 TL	ilk mad. ve mal. Gideri	150
Amortisman gideri	560 TL	amortisman gideri	257
Elektrik ve su gideri	420 TL	diğer çeşitli giderler	373

İlk kayıtlarımızı yapmadan önce gider çeşidine göre alt hesaplar açılmalı ve karşı hesaplar düzenlendikten sonra kayıtlar yapılmalı. Eş zamanlı kayıt sistemi de dediğimiz bu sistemde gider çeşitleri her işletmeye göre farklılık arz eden maliyet gider yerlerine göre ayrılarak eş zamanlı kayıtlar yapılmalıdır<sup>55</sup>. Sağlık sektöründeki maliyet gider yeri olarak (esas hizmet üretim gider yeri) dâhiliye polikliniği örnek verilmiştir. Bu maliyet gider yerindeki gider çeşitlerine göre yapılan giderler dağıtıldıktan sonra eş zamanlı kayıt ile kayıtlar yapılmalıdır. Bu şekilde aşağıdaki kayıt tek düzen muhasebe sistemine göre 7/A seçeneğine göre kayıt yapılabilir.

<sup>55</sup> Durukan S.; Akar Ç; Şahin İ; Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri, Sağlık İdaresi Dergisi, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 27.08.2008 tarihli yayın, s:1-9 (Bu Makaleye 29.10.2009 tarihinde şu internet adresinden ulaşılmıştır: <http://www.sid.hacettepe.edu.tr/Makale/101.2.pdf>)

----- / -----	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	12.060
740.01 Dâhiliye Polikliniği Gideri	
740.01.00 İlk Madde Ve Malzeme	1.000 TL
740.01.01 İşçi Ücret Ve Giderleri	8.250 TL
740.01.02 Memur Ücret Ve Giderleri	650 TL
740.01.03 Dışardan Sağ. Fay. Ve Hiz.	1.200 TL
740.01.04 Çeşitli Giderler	420 TL
740.01.06 Amortisman Gideri	560 TL
335 Personele Borçlar	7.300
335.00 Sağlık Personeli	6.270 TL
335.01 Sağlık Dışı Personel	530 TL
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar	850
361 Ödenecek Sos. Güv. Kes.	750
373 Maliyet Giderleri Karşılığı	420
320 Satıcılar	1200
150 Stoklar	1000
257 Birikmiş Amortismanlar	560
----- / -----	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	12 060
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	12.060
----- / -----	



#### 4.2.2. Hizmet İşletmelerinde Bölümlere Göre Hesap Açılımları

Her hizmet işletmesinin gider yerleri farklı olmaktadır. Bunu için 7/A seçeneğine göre açılan;

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri

—Genel yönetim gider yerleri dediğimiz gibi her işletmenin üretim aşamasında veya faaliyetlerine göre farklılaşan gider yerleri hizmet işletmeleri için de bu esas ele alınarak yapılandırılabilir. <sup>56</sup> O halde örnek olarak verdiğimiz sağlık sektöründeki dâhiliye polikliniği işletme için esas hizmet üretim gider yeri olarak karşımıza çıkar. O halde bu gider yerini şöyle isimlendirebiliriz; **dâhiliye polikliniği esas hizmet üretim gider yeri.**

Bu gider yerlerine göre isimlendirilen faaliyetler gider çeşitlerine göre de alt hesaplar açılarak eş zamanlı kayıt sistemi ile giderler farklılaştırılabilir. Bu farklılaşma aslında işletmeler için faaliyetlerin belirlenmesinde önemlilik arz etmektedir.

---

<sup>56</sup> Durukan S.; Akar Ç.; Şahin İ; s:1-9.

#### 4.2.3. Alternatif Hesap Açılması ve Bu Hesapların İşleyişi

Yukarıdaki sorunu aşmak için yeni hesaplar açılabilir. Öncelikle yeni hesap tanımlamalarını yapalım: çözümü aslında hesapları ortak kullanıma bırakarak ya da 74 grubunda yeni hesap adları açarak bulabiliriz. Bu şekilde hizmet kalite maliyetleri de gösterilebilir olacaktır.

743 Direkt Hizmet Üretim Maliyeti

744 Direkt Hizmet Üretim İşçilik Maliyeti

745 Genel Hizmet Üretim Maliyetleri

154 Üretimdeki Hizmetler

155 Stoklanan Hizmetler

743 Direkt hizmet üretim maliyeti hesabı sunulan hizmetin gerçek değerini yani işçiliğin arındırılmış halini ortaya koyar. Şöyle ki; ihtiyaç duyulan bilgi veya yetenek ise bu bilgi ve yeteneğin gerçek değeri hizmet üretim maliyetini oluşturur. Hizmet üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme bu hesapta yer almamalıdır. Kullanılan madde ve malzemeler genel hizmet üretim maliyetlerinde izlenmelidir.

744 Direkt hizmet üretim işçilik maliyeti ise bu bilgi veya yeteneği sunan ehil kişinin ücretini gösterir.

745 Genel hizmet üretim maliyetleri ise bu hizmeti sunan ehil kişinin ihtiyaçlarını karşılayan giderler olarak tanımlanır. Yani diğer sabit ve değişken giderleri içerir. Aynı üretim işletmelerinde olduğu gibi esas üretim yerlerine yüklenmesi gereken yardımcı hizmet üretim giderlerini içerir.

Stoklar talebe göre belirlenecekse hizmet işletmeleri için bu talep genelde iki şekilde karşımıza çıkmaktadır; programlanmış talep ve anlık talep.<sup>57</sup> 154 hesabı burada hizmet üretimi tamamlanıp bitene kadar üretimdeki hizmetleri

<sup>57</sup> - Diken A.; s:1-30

- Demirkan M.; s:1-25

- Haldun Yağan; Toplam Kalite Yönetimi, Gümrük Dünyası Dergisi, No.3\55, Ankara, 2006

tanımlayacaktır ve programlanmış taleplerde tercih edilmelidir. 155 ise üretimdeki hizmeti tamamlandıktan sonra stoka alınmasını ifade eder ve anlık taleplerde tercih edilmelidir.

740 hizmet üretim maliyeti ise tanımlama içerisinde hem mal hem de hizmet üretiminde dışardan sağlanan faydaları temsil edecektir ki buda doğru sınıflandırılmış bir kayıt aşamasını ön plana çıkaracaktır. Bundan sonra artık hizmetin satılması kalmıştır. Bu şekilde hem iade sorunu hem de üretilen hizmetlerin aktifleştirilmesi sorunu ortadan kalkacaktır. Maliyet hesaplarının yansıtma hesapları da yine aynı grupta yazılarak maliyet aktarmaları yapılmalıdır.

Bir örnek ile açıklayalım; ama öncelikle sunulan veya satılan hizmetin bir puantajı olmalı ve onun sunacak uzman kişinin de bu puantaj üzerinden hesaplanacak ücret puantajları olmalıdır. Bu aynı zamanda verilen hizmetin farklılaştırılmasını ve buna ilişkin standartların belirlenmesine yardımcı olacaktır. Mesela bir denetim şirketini ele alalım. Büyüklüğüne göre yapılacak denetimin puantajı 100 diyelim ve buna ilişkin puantaj birim maliyet fiyatı 300 TL, buna ilişkin denetimi yapacak olan baş denetçinin birim ücreti 75 TL, baş denetçinin yanında çalışan denetçiler ise 3 kişi ve birim ücreti 45 TL, aynı zamanda stajyer olarak çalışan 3 kişi yardımcı personel olarak aldıkları ücret de sabit ve 1150 TL olsun. Raporlama aşamasına kadar sarf malzemesi olarak 500 TL tutarında bir harcama ve buna ilişkin personelin yemek ve diğer yeme içme ihtiyacının da şirket tarafından karşılandığını, 550 TL olduğunu söyleyelim. Denetim bürosunda bu iş için yapılan harcamaların ve personel giderleri toplamının da 1500 lira olduğunu söyleyelim. Bu denetimin 3 ay aldığını ve %15 kârla hizmetin satıldığını düşünelim. Şimdi bunun muhasebeleştirilmesini alternatif kayıt yöntemi ile yapalım. Önce hangi hesaplarda nelerin biriktiğine bakalım.

$$743 \text{ D.H.Ü.M: } 100 \text{ birim} \times 300 \text{ TL/birim} = 30.000 \text{ TL} / 3 \text{ ay} = 10.000$$

$$744 \text{ D.H.Ü.İ.M: } 100 \text{ birim} \times 75 \text{ TL/birim} = 7.500 \text{ TL} / 3 \text{ ay} = 2.500$$

$$3 \times 100 \text{ birim} \times 45 \text{ TL/birim} = 13.500 \text{ TL} / 3 \text{ ay} = 4.500$$

$$745 \text{ G.H.Ü.M: } 3 \times 1150 \text{ TL} = 3.450 \text{ TL} + 500 \text{ TL} + 550 \text{ TL} = 4.500 \text{ TL} / 3 \text{ ay} = 1500$$

$$760 \text{ G.Y.G : } 1500 \text{ TL} / 3 \text{ ay} = 500 \text{ TL}$$

----- 1. ayın kayıt aşaması -----

743 D.H.Ü.M	10.000		
744 D.H.Ü.İ.M	7.000		
745 G.H.Ü.M	1.500		
760 G.Y.G	500		
335 Personele Borçlar			
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar			
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		19.000	
373 Maliyet Giderleri Karşılığı			
100 Kasa Hesabı			

----- 1. ayın sonu itibari ile kayıt -----

154 Üretimdeki Hizmetler 18.500

746 D.H.Ü.M Yansıtma Hesabı	10.000
747 D.H.Ü.İ.M Yansıtma Hesabı	7.000
748 G.H.Ü.M Yansıtma Hesabı	1.500

----- 3. ayın sonu itibari ile kayıt -----

154 Üretimdeki Hizmetler 18.500

746 D.H.Ü.M Yansıtma Hesabı	10.000
747 D.H.Ü.İ.M Yansıtma Hesabı	7.000
748 G.H.Ü.M Yansıtma Hesabı	1.500

----- Hizmetin Bitimi İle Stok Kaydı Aktifleştirilmesi -----

155 Stoklanan Hizmetler 55.500

154 Üretimdeki Hizmetler 55.500

----- Hizmetin Satışı -----

100 Kasa 63.825

600 Yurtiçi Satışlar 63.825

----- Satışların Maliyeti Kaydı -----

622 Satılan Hizmet Maliyeti 55.500

155 Stoklanan Hizmetler 55.500

Bu tür bir kayıt şüphesiz bazı sorunları çözecektir. Ancak bunun hukuki alt yapısının tamamlanması gerekir. Her sunulan hizmetin o sektörde belli standartlara göre yapılması şarttır. Bu standartların belirlenmesi fiyatlamada hem sektördeki işletmeleri rahatlatacak hem de birim maliyetlerin belirlenmesinde bazı kolaylıklar sağlayacaktır. O halde bu tür bir kayıt işletmelerin keyfiyete göre fiyat belirlemesini ve aynı zamanda keyfiyete göre kayıt yapılmasını da engelleyecektir.

#### **4.3. Ülkemizde Uygulanan Muhasebe Sisteminin Hizmet İşletmelerinde Kullanılması**

Bildiğimiz gibi tek düzen muhasebe sistemi tahakkuk esasına göre kurulmuş bir sistemdir. Ancak tahakkuk sisteminin işletmelerin muhasebe kayıt sürecinde aksaklıklara sebep olmaktadır. Aslında nakit esasına<sup>58</sup> göre kayıt süreci her zaman uygun olmayabilir. Acaba yarı tahakkuk sistemi<sup>59</sup> uygun olabilir mi sorusu da cevap olabilir. Ama devrimden ziyade evrim tercih edilmelidir. Tahakkuk esasına göre yapılan kayıt sistemi nakit esasındaki bazı olumlu yönleri de alıp götürebilmiştir. Gelmeyen paranın vergisi verilmeye başlanınca işletmeler likidite sıkıntısına düşmeye başlamıştır. Likidite sıkıntısı işletmeleri kısa dönemde zora sokar ve yeni finansman yollarına başvurmaya başlanır. Buda çoğu zaman işletmeleri alınan finansmanın faizini vererek yeni maliyetler yüklenmesine sebep olur.

Bu sisteme göre kayıt bazı olumsuz etkilere sebep olmakta ve işletmeleri de olumsuz etkilemekte ve aynı zamanda maliyetlerin artmasına sebep olmaktadır. Yani satış fiyatı yükselen bir mal veya hizmetin alıcının alım gücünü etkileyerek satılamamasına ve aynı zamanda satış hâsılatının düşmesine sebep olmaktadır.

Bu konuyu irdelemek içinde öncelikle tahakkuk esasını bilmek gerekir. Sonrada tahakkuk esasının aksaklıklarını; hem vergilendirmede, hem de alacak tahsilinde inceledikten sonra alternatif yöntemleri anlatmakta yarar vardır.

<sup>58</sup> Haftacı V. , Badem C. Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (12) 2006 / 2 : 83-107, s:84,85

<sup>59</sup> Topakkaya A., Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, yıl:1 sayı:2,ISSN,Kalipsan Ofset Matbaacılık, Ankara, s:55 (Bu makale 24.10.2009 Tarihinde Şu internet adresinden alınmıştır: [http://www.demud.org.tr/Dergi\\_sayi\\_2/atopakkaya.pdf](http://www.demud.org.tr/Dergi_sayi_2/atopakkaya.pdf))

#### 4.3.1. Tahakkuk Esası

Öncelikle bu sorunun çözümü için tahakkuk esasının tanımı ile yola çıkalım. *Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilirler.*<sup>60</sup>

O halde nakit esası nakit alındığında kayıtlar yapılır. Ama tahakkuk esası ise olay gerçekleştiği anda kayıt yapılır. Yani ne olursa olsun bir işlem gerçekleştiğinde kayıtlar yapılır. Ödemeler yapılmadığında ise karşılıklar ile gider gösterilir ve bir şekilde vergi ödemesi, yapılan gelirin parası alınmadan yapılmış olur.

#### 4.3.2. Muhasebe Sistemi Uygulanırken Oluşan Aksaklıklar

Bu sistem uygulanırken oluşan bazı aksaklıklar işletmeleri finans yönünden zor duruma sokmakta ve aynı zamanda likidite sorunu yaşayan işletmeler yeni finans bulmaya sürüklenip yeni maliyetlere katlanmaktadır. O halde yine bilânçoda gösterilmek üzere yeni geçici hesaplar açılarak ödeme zamanında bu hesaplar kapatılıp gelir gösterilebilir. Şöyle ki; 180 ve 380 grubu gelir ve gider tahakkukları gelir yerine geçici gelir olarak açılır. Ödeme yapıldığında eğer eksik ödeme varsa veya şüpheli duruma düşmüşse yine gider gösterilmeden ters kayıtlarla kapatılabilir.

İşte bu aksaklıkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

1. Vergilendirmede aksaklıklar
2. Alacak tahsilinde aksaklıklar
3. Likidite sıkıntısının yaşanması; yani ödemesi yapılan ve gidere katlanılan bir faaliyet ödeme zamanının gecikmesi dikkate

<sup>60</sup> Haftacı V. , Badem C. Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (12) 2006 / 2 : 83-107, s:84,85

alınmaksızın vergisinin verilmesi ile likidite sıkıntısının yaşanmasına sebep olması

4. Yeni maliyet unsurlarının ortaya çıkmasına sebep olması; bu verilen vergiler ödeme yapılmadığında işletme için yeni bir maliyet unsuru olmakta. Aynı zamanda kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterildiği anda işletmenin elinde olmayan sebeplerden dolayı katma değeri ve gelir vergisi verilmiş olur, birde tabii ki malın kendi maliyeti ayrıca bir maliyet unsuru olmaktadır.

Şimdi bunlardan vergilendirmede ve alacak tahsilinde aksaklıkları araştıralım.

#### **4.3.2.1. Vergilendirmede Aksaklıklar**

Vergilendirmede aksaklıklar nedensel olarak yukarıda da bahsedildiği gibi işletmeye maliyet etkisi yaratmakta işletmeyi nakit bakımından zora sokmaktadır.

Bir örnek ile açıklayacak olursak; 800 TL maliyetli 1000 TL'sine sattığımız mal veya hizmetin katma değer vergisinin 180 TL olduğunu belirtelim. Aynı zamanda gelir vergisinin de 80 TL olduğunu söyleyelim. Ve bu satışın 4 ay vadeli satışının yapıldığını belirtelim. O zaman işletme daha ödemesini almadığı satışı için aylık ve 3'er aylık vergilerinin ödemesini yapacaktır. Bu ödeme işletme için bir likidite sıkıntısı yaratır. Eğer işletmenin elinde nakit yok ise işletme finans yoluna başvuracak ve 260 TL verginin ödemesi için finansmanın faizini de verecektir. Faizinde 10 TL olduğunu farz edelim. Buda yine hizmetin satış kârını düşürecektir.

İşte vergilendirmede aksaklıklar bu şekilde ortaya çıkmaktadır. Ama yine bilânçoda açılacak yeni bir geçici hesabın açılması bu sorunu ortadan kaldıracaktır.

#### 4.3.2.2. Alacak Tahsilinde Aksaklıklar

Alacak tahsilinde de aksaklıklar bu şekilde ortaya çıkmaktadır. Eğer ödeme yapılmaz ise kayıt altına alınan katma değer vergisi mal iadesi yapılamadığından mahsup edilememekte, eğer bu ödemesi yapılmayan gelirin şüpheli hale düşmesi ve aynı zamanda karşılık ayrılması durumunda ise bu gider kanunen kabul edilmeyen gider olmakta, yine malın maliyeti kadar maliyet gider olduğu gibi, satışın vergileri ve finansman faizi de işletmeye ekstra maliyet yükleri getirebilmektedir.

Yukarıdaki örneği şekillendirirsek eğer; işletmenin toplam katlandığı maliyet toplamı= 800 TL+ 180 TL+ 80 TL+ 10TL= 1.070 TL'dir. Normal işletmenin satıştan gideri 800 iken 270 lira fazla gider olmaktadır. Yani ödeme yapılmış olsaydı ve hemen gelir gösterilmese idi  $200-80=120$  lira işletme net karda olacaktı. Gelir gösterilmiş olsaydı  $200-80-10=110$  lira net karda olacaktı. Eğer ödeme yapılamadığında işletme gelir göstermese idi 800 lira zararda olacaktı. Ama gelir gösterildiğinde  $800+180+80+10=1070$  lira zarara uğramış olacak.

İşte tahakkuk esaslı işletmelerde yukarıdaki örnekte olduğu gibi 270 lira ekstra zarara sokabilmektedir.

#### 4.3.2.3. Uygulamaya Yönelik Alternatif Olabilecek Muhasebe Kullanım Yöntemleri

Şimdi de yukarıda ki sorunların nasıl aşılabileceğini alternatif muhasebe yöntemleri ile tartışalım. Öncelikle açılacak yeni hesapların ve nasıl işleyeceğini tanımlayalım. Bu hesaplar ticari alımlar ve satımlarda geçerli olan hesaplar olmalıdır. Ticari olmayan satış ve alımlar bu hesaplarda incelenemez çünkü ticari olmayan faaliyetler işletmenin tasarrufuna kalmış ve riskleri yine işletme tarafından karşılanması gereken işlemlerdir. O halde işletmenin sözleşmesinde var olan varlık satışları için geçerli hesaplar olmalıdır.



- 184 Mahsup Edilecek Vergiler
- 186 Vadeli Satış Yapılan Varlıklar
- 384 Hesaplanacak Vergiler
- 385 Ödemesi Yapılmayan Gelirler

184 hesabı satış tahakkuk ettiğinde satış yapılan karşı firmanın ödeyeceği vergiyi temsil etmektedir. Çünkü satış gelir gösterilmediği için karşı tarafta bu vergiyi kendi vergilerinden mahsup edemeyecektir. Karşı hesabı da işletmelerin yaptığı satışta nasıl alacak kaydı yaptığına bakılarak kayıt edilir. Eğer işletme bu vergiyi nakit ödemeyi kabul ederse o zaman 191 indirilecek KDV olarak karşı firma kaydı ile mahsuba gidebilir.

186 hesabı da işletmenin satışı yaptığı varlığın gider göstermemesi için yapılan bir kayıttır. Eğer gelir göstermiyorsan gider de göstermemek gerekir. Karşı hesabı da çoğunlukla stoklar olmaktadır. Eğer diğer varlıkların satışları da işletmenin sözleşmesinde varsa onlarda bu kayıt sisteminde yerini alabilir.

384 hesabı satışı yapılan ancak ödemesi yapılmayan bir ticari işlemin vergisinin hesaplanamayacağını ve geçici olarak bir hesapta tutulması gerektiğini temsil eden hesaptır. Karşı hesabı da yine satıcı işletme için alıcı işletmenin alacağını nasıl kayıt altına aldığına bakılarak kayıt yapılır. Eğer alıcı firma KDV yi peşin öderse o zaman 391 hesaplanan KDV olarak kayıt altına alınmalıdır.

385 bir ticari satışta ödeme yapılmadığında geçici olarak satış geliri kaydı yapılması için kullanılan bir hesap olmalıdır.

Bu hesaplar kullanıldığında tabi ki şüpheli ticari alacak haline gelen alacaklara karşılık ayrılmazlar. Bu şekilde gelir gösterilmeyen bir alacağın gideri de yapılamayacağı kesindir.

#### 4.3.2.4. Sorunların Aşılmasına Örnek Oluşturacak Çözümler

Yukarıda verilen örneğe göre alternatif kayıt yapalım.

152 veya 153 stoklarda bulunan 800 TL değerindeki bir malın satışını 1000 TL olarak gerçekleştiren işletme bu satıştan hesaplanan KDV yi 180 lira olarak bulmuştur.

##### -----Satış Kaydı Yapılması-----

120 Alıcılar Hesabı (121 Alacak Senetleri)	1180	
385 Ödemesi Yapılmayan Gelirler		1000
384 Hesaplanacak Vergiler		180

##### -----Eğer KDV Peşin Ödense İdi-----

120 Alıcılar Hesabı (121 Alacak Senetleri)	1000	
100 Kasa Hesabı	180	
385 Ödemesi Yapılmayan Gelirler		1000
391 Hesaplanan Kdv		180

##### -----Satışların Maliyeti Kaydı-----

186 Vadeli Satış Yapılan Varlıklar	800	
152 Mamuller		800

##### Karşı İşletmenin Yani Alıcı İşletmenin Kaydı:

##### -----Mal Alış Kaydı-----

150 Stoklar (Veya 25 Grubu Hesaplar)	1000	
184 Mahsup Edilecek Vergiler	180	
320 Satıcılar		1180

##### -----KDV'yi Peşin Ödese İdi-----

150 Stoklar (Veya 25 Grubu Hesaplar)	1000	
191 İndirilecek Kdv	180	
320 Satıcılar		1000
100 Kasa		180

Eğer ödeme yapılırsa yapılacak kayıt;

-----Saticı Firma İçin Ödeme Kaydı-----	
385 Ödemesi Yapılmayan Gelirler	1000
384 Hesaplanacak Vergiler	180
600 Yurtiçi Satışlar	1000
391 Hesaplanan Kdv	180

Bu şekilde bir kayıt işletmenin gereksiz maliyetlenmesini engelleyecektir. Muhasebe kavramlarından ihtiyatilik kavramına göre de işletmeler kendilerini güvenceye alabilir. Öncelikle şunu belirtmek gerekir; bu kayıt ödeme yapılınca kadar durur. Alacak kaydının yapıldığı yerde işlemler devam etmelidir. O halde şüpheli ticari alacak haline gelen alacak, ödeme yapılamayacağı kanuni olarak belirlenirse, ters kayıtla kayıtlar yapılır. Ancak karşılık ayrılması, bu durumda yapılmayacağı görülecektir. Eğer ödeme yapılmamış olsa idi yapılacak kayıt da şöyle olmalıdır.

Mahkemece ödemenin yapılacağı ancak ödeme kesin yapılamadığı kaydı

385 Ödemesi Yapılmayan Gelirler	1000	
384 Hesaplanacak Vergiler	180	
128 Şüpheli Ticari Alacaklar		1180

### 4.3.3. Muhasebe Sistemindeki Uygulamaların Yetersizliğinden Dolayı İşletmelerin Başvurduğu Alternatif Yöntemler

Tahakkuk esaslı işletmelere ekstra maliyet yükü getirdiğinden bazen kanunen bazen de kanunun kabul etmediği yollara başvurarak bu maliyetlerden kurtulmaya çalışmaktadır. Bunları sıralayacak olursak;

1. İşletmeler öncelikle bir alacağı tahsil edebilmek için mahkeme masraflarına katlanmakta ve alacağını alamadığında mahkeme masrafları da işletmeye daha fazla maliyet yükü bindirebilmektedir.<sup>61</sup>
2. Ödenmeyen gelirler işletmelerin iade faturaları kesememesi sebebiyle KDV ödemelerini de geri alamayacakları anlamına gelir ki bu da KDV den kaçınmak yerine KDV den kaçırmak anlamına gelen naylon fatura yollarına başvurarak kanun dışı yollara itebilmektedir.
3. Çoğu ödenmeyen alacaklar şüpheli hale gelmiş olsalar bile nakit esasına göre işlem görmektedir. Ama ödeme yapılmamıştır. İşte mahkeme tarafından gösterilebilecek karşılık haricinde indirebilecekleri kanuni başka bir gider yoktur. Aradaki farkı da genellikle işletmenin elinde bulunan gider pusulaları kullanılarak gider yapılabilinmektedir.<sup>62</sup>

Genelde işletmelerin bu durumlar karşısında yapabilecekleri pek fazla bir şey yoktur ve ihtiyatilik kavramı gereği kendilerini bu giderlerden korumaları gerekirken sosyal sorumluluk kavramını çiğneyerek birçok soruna sebep olabilmektedir.

<sup>61</sup> Timur M. , Şüpheli Alacaklar Karşılığı Ayırma Koşulları, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO yayınları, sayı no:04-41, İstanbul, s:41 (Bu Makaleye 01.11.2009 Tarihinde Şu internet Adresinden Ulaşılmıştır: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum/04-41MehmetTimur.doc>)

<sup>62</sup> Timur M., s:41

## 5. HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET ETKİSİ YARATAN UNSURLAR

Hizmeti sunan kişiler sahip olduğu bilginin değerinin maddi olarak ederini pek fazla bilmezler. Bundan dolayıdır ki sahip olduğu bilgi ve yeteneğin nasıl ekonomikleştireceklerini de bilmezler. O halde bu değer nasıl ortaya çıkıyor? İşte bu sorunun cevabını o bilgi ve yeteneğe duyulan ihtiyaca ve bunun o kişi üzerindeki tatmin derecesine bakarak bulabiliriz. Yani kişi nefes darlığı çekiyorsa ve bu sorun hayatını sağlık yönünden olumsuz etkiliyor ve yaşamını zorlaştırıyorsa, bu sorunun aşılması için hangi doktor doğru teşhis koyarsa, işte o kişi için bu doktor çok önemlidir. Ve bu doktora vereceği karşılığın ekonomik değerinin yüksekliği onun için önem taşımayacaktır.

Ama bu hizmeti sunan kişi bunun değerini nasıl belirleyecektir? Bir futbolcu sadece bir topa vurmak ile trilyonlarca para alırken, bir avukat bir kişinin hak ve fiil ehliyetlerini korumak için yasa önünde ne kadar ter dökerse döksün o parayı müvekkilinden alamayacaktır. Hatta bunu hayır için bile yapabilir.

İşte bilgi ve yeteneğe duyulan ihtiyacın yanında buna ihtiyaç duyan kişilerin sayısı da önem taşımaktadır. Ancak işletmeler bu talebin ne kadar olduğunu ve nasıl ölçeceği noktasında birçok sorun yaşamaktadır. Fiyatlar bazen keyfi olarak belirlenmekte ve bu hizmeti sunan farklı kişilerin fiyat farklılığı arasında uçurum olabilmektedir. Bu sorun bazen de ya devletin müdahalesi ile ya da o meslek mensuplarının bağlı bulunduğu odalar tarafından tavan ve taban fiyat belirlenerek aşılabilmektedir.

İşletmeler sadece fiyat belirlemede sorun yaşamamakta bunun yanında maliyetleme konusunda da birçok sorun yaşayabilmektedir. Bu hizmeti sunan kişilerin ücretleri nasıl olacaktır sorunu en belli sorunlardan birisidir. Ve hizmet veren bir işletmede çalışan bir personelin hizmeti satın alacak kişilere somurtarak hizmet vermesi işletmeye neye mal olmaktadır sorusu da can alıcı sorulardan birisidir. Yani personel kalitesini nasıl ölçeceğiz.

Maliyetleri belirlemek her zaman işletmelerin elinde olmayabilir. Bazen de işletme dışı etkilerde maliyetlerin belirlenmesinde etkili olabilmektedir. Dış etkilerin en başında da devlet gelmektedir. Hizmeti sunacak olan işletme bu hizmeti satın alacak olan kişileri bulmak için bazen aracılar kullanmakta ve bu araçılara komisyonlar ödemekte ancak devlet ve vergi koyucuları tarafından bu durum kabul edilmeyip gider yerine gelir gösterilerek maliyetin maliyeti etkisi ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

İşte bu açıklamalardan sonra işletmelerde maliyet etkisi yaratan unsurların ve sebeplerini incelemek gerektiği ön plana çıkmaktadır. Bu sorunlar,<sup>63 64 65</sup>

- Öncelikli olarak, hizmet işletmelerin bazı giderlerinin vergi kanunlarına göre gider gösterememeleri ve gider gösteremediği bu giderlerin tekrar vergisini verilerek yeni bir maliyet unsurunun ortaya çıkması ile meydana gelmektedir.
- Aynı zamanda işletmeler devlet adına vergiyi toplayan olduğundan ve vergilerin çeşitliliği işletmelerin ne kadar öz vergi verdiklerini bilmede gereksiz bilgilerle bilgilendirildiğinden işletmeleri 'bu kadar vergi verilir mi' noktasına getirebilmektedir. Aslında verdiği özde vergi, toplam vergiye göre az olabilmektedir. Mesela kaynaktan kesintiler bu duruma somut örnek olabilir. Hizmet işletmeleri de ücret önemli bir maliyet oranına sahip olduğundan kaynaktan kesintiler oranı da toplam ödenen vergi içerisinde büyük paya sahip olmaktadır.

<sup>63</sup> Gelir İdaresi Başkanlığının ODTÜ Endüstri Ve Örgüt Psikolojisi Bölümüne Yaptırıldığı "Mükellef Eğilimleri Anketi" (Bu Kaynak; "Türkiye'de Vergi Kaçırma Çok Kolay" Adlı Makalenin,26 Kasım 2007 tarihli şu internet adresinden alınmıştır:

[Http://www.cnnturk.com/ekonomi/genel/haber\\_detay.asp?pid=40&haberid=407233](http://www.cnnturk.com/ekonomi/genel/haber_detay.asp?pid=40&haberid=407233))

<sup>64</sup> Çolak Ö.F. (Gazi Üniversitesi İktisat Bölümü Tisk Akademi Dergisi Editörü), Vergi Politikalarının Etkinliği, ( Bu Makaleye 28.09.2009 tarihinde Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır.

[Http://www.tisk.org.tr/isveren\\_sayfa.asp?yazi\\_id=1863&id=91](http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1863&id=91))

<sup>65</sup> Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi (Dpt. 239 – İpgm. 635), İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü. Yıllık Programlar Ve Finansman Dairesi, 1993 (Bu e-kitap, <http://ekutup.dpt.gov.tr> adresindedir.)

- Yine vergilerden yola çıkarsak işletmeler eğer alacağını tahsil edemezse tahakkuk esasına göre tahakkuk eden gelirin vergisini ve katma değer vergisini verme zorunluluğu işletmeyi likidite sıkıntısına sokabilmektedir. Aynı zamanda eğer elinde nakit yoksa ödeme için yeni faizli finansman yollarına başvurarak, tekrar maliyet yaratacak durumlara girebilmektedir.
- İşletmelerin verdiği vergi oranlarının yüksekliği ve sayısının çokluğu işletmelerde elde ettiği kârın %50 sini aşan oranları bulması gerçekten işletmeleri çalışamaz hale getirmekte aynı zamanda ülke ekonomisinde de tüketimi azaltmaktadır. Bu durum hizmet işletmelerinde daha çok karşımıza çıkmaktadır.<sup>66</sup>
- Hizmet işletmeleri tek düzen muhasebe sisteminde ki yetersizlikten kaynaklı doğru kayıtlar yapamamakta ve maliyetlerini doğru hesaplayamadığından doğru fiyatlama yapamamakta ve buda işletmeye satış kaybı ile yeni maliyetler getirebilmektedir. Yani işletme fazla hizmet satamadığından birim maliyetleri de değişken maliyetine göre yüksek çıkmakta birim satış fiyatı ile karşılaştırıldığında birim satış kârı düşük çıkabilmektedir.
- İşletmenin iç işleyişinden dolayı da birçok sorun yaşanabilmektedir. Hizmet işletmeleri standartları belirlenmeyen bir hizmet sunduğunda bunu nasıl maliyetlendireceği ve nasıl fiyatlandıracağı sorunu ile ilgilenirken yanlış kararlar alıp yanlış ücretlendirmeye gidebilmektedir. Mesela bir doktora sabit ücretleme uygulanırsa ve doktor kendi maaşını karşılayamayacak düzeyde hasta bakarsa o zaman işletme o birimden zarar edebilmektedir. Hasta başına ücretlendirme yaparsa bu seferde doktorun doğru teşhis

<sup>66</sup> Dünya Bankası'nın Uluslararası Denetim, Danışmanlık Ve Vergi Hizmetleri Şirketi Pricewaterhousecoopers İle Birlikte Gerçekleştirdiği "Vergi Tahsilatı" Araştırmasından ( Bu Kaynak 29.09.2009 tarihinde <http://www.nethaber.com/Haber/2870/Turkiyede-sirketler-her-yil-18> adlı internet adresinden alınmıştır.)

koyamamasından kaynaklı veya inisiyatif tamamen doktora bırakıldığından yanlış yönetim ve kârdan yeni ortaklar pay alması sorunu işletmeyi maliyetlendirmede zora sokabilir. Yani doktor işletmeyi fazla maliyetle teşhis koyabilir. Bir tahlil isteyeceğine 10 gereksiz tahlil isteyebilir ve hastanın ödememesi gereken fazla ödemelerle, işletme hastayı kaybedebilir.

- Hizmet işletmeleri bazen de hangi birimlerin kâr merkezi hangi birimlerin maliyet merkezi ve hangi birimlerin kârdan zarar eden birimler olduğunu belirleyemeyebilir. Buna sabit ve değişken maliyetlemeleri de katarsak işte o zaman işletme daha da zor duruma girebilmektedir. Şöyle ki; hizmet sunan birimler arasında zayıf olan halka maliyet merkezi iken işletme bunu da o birimin niteliği itibari ile kâr merkezi olarak belirtirse, işte o zaman o birime müdahaleyi göz ardı edebilir. Dört avukatı olan bir hukuk bürosu bir avukatın kâr merkezi olması gerekirken davaları hep yanlış yaklaşımla kaybetmesi o hukuk bürosu için bu zarar eden kâr merkezi olabilmektedir. Ama kişinin niteliği itibari ile müdahale edilememesi işletmelere bu kâr (maliyet merkezi haline gelen) merkezine yanlış bakarak yeni maliyetler oluşmasına sebep olabilmektedir.
- Aynı zamanda hizmet işletmeleri, sunulan hizmetin soyut olmasından dolayı, sabit ve değişken maliyetlemeleri doğru belirleyemediğinden, doğru bir fiyatlama ve öngörüleme yapamamakta ve işletmeye yanlış kararlar alılabilmektedir. Tabi ki yanlış kararlar işletme için yeni maliyet unsurlarını ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.
- Hizmet işletmeleri çoğu zaman dönemsel olarak çalışabilmektedir. Mesela bir özel dershanenin sınava kadar işleri iyi giderken sınavlardan sonra ki dönem, maliyet devam ettiği dönem olarak geçmektedir. Aynı zamanda turistik bir merkezde faaliyet gösteren bir sağlık merkezi sabit maliyetlerin bütün dönemler itibari ile aynı



kalması kâr dönemi ve maliyet dönemi olarak ayırmasına sebep olmaktadır. O halde işletme kâr döneminde daha fazla çalışma ile maliyet dönemindeki maliyetleri karşılayabilmelidir. Ancak eğer maliyet döneminde ki sabit maliyetleri doğru tahminleyemez ise bu sefer de kâr döneminde ne kadar kâr yapması gerektiğini bilemediğinden maliyet döneminde zorluklar yaşayabilmektedir. Bu durum işletmenin faizli kredilere başvurmasına sebep olmaktadır.

- Bu sorunlar çoğunlukla maliyetlere neyin etki ettiğini bulmada işletmeleri engellemektedir. Sorunların belirlenmesi çoğu hizmet işletmeleri için nakit esaslı şahsi muhasebe uygulandığından cebegiren para gün itibari ile kaç para sorusu işletmeyi tatmin ediyorsa sorun yok, eğer tatmin etmiyorsa sorun var noktasına getirebilmektedir. Buda sorunların doğru belirlenememesine sebep olmaktadır.

Bu sorunları belli başlıklar altında toplarsak eğer;

1. Hizmet işletmelerinde vergi kanunlarından ortaya çıkan unsurlar,
2. Devletin muhasebeye etkisi ile ortaya çıkan unsurlar,
3. Hizmet işletmelerin iç işleyişinden dolayı ortaya çıkan unsurlar olarak gruplandırabiliriz.

Bu sorunları aşağıdaki gibi inceleyebiliriz.

### 5.1. Hizmet İşletmelerinde Vergi Kanunlarından Dolayı Ortaya Çıkan Sorunlar

İşletmelerde vergi yükü ağır olabilmektedir. Kurumlar vergisi, gelir vergisi, taşıt varsa motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, damga vergileri, stopajlar, katma değer vergisi, kuruluş ve örgütlenme aşamasında ödenen harçlar vb. vergi yükü işletmeler için eğer tahsilât yapılmamış ise ağır faturalarla yeni maliyet unsurları yaratmaktadır.<sup>67</sup>

Ancak bunların yanında vergi kanunlarınca bazı giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak işletmeler tarafından vergisi hesaplanıp verilebilmektedir. Bazı unsurlar istisna kabul edilmek koşulu ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin tekrar gözden geçirilmesi gerektiği önem arz etmektedir.<sup>68</sup>

Bazı giderler işletmeler için olağan gider olurken, vergi kanunları bunu kabul etmemekte, bilânçoda gösterilebilen gider, maalesef vergisi verilerek kârdan zarar noktasına işletmeyi getirebilmektedir.<sup>69</sup>

Bir de alacaklar tahsil edilmediğinde yukarıdaki örneklemlerle de gösterildiği gibi işletmeler maliyetin maliyeti etkisinde kalabiliyorlar.

Vergilerin çokluğu ve vergi yükünün işletmelere bırakılması, aynı zamanda tahakkuk esasına göre bu vergilerin verilmesi, daha tahsilât aşamasına gelmeyen ve işletmenin öz vergisi olmayan vergilerinde bunların arasında bulunması, vergilerin ödeme aşamasında işletmeleri zor durumda bırakmaktadır. Ödemeye esas tutarın likidite sıkıntısından kaynaklı yeni faizli finansman yoluna gidilmesi de yine işletmeleri ayrı bir yükün altına girmeye zorlamaktadır.

<sup>67</sup> Djankov S.; Symons S. ,Paying Taxes, PriceWaterHouseCooper, The World Bank Publication, USA, 2008, s: 1-72 ( Bu Makaleye 01.11.2009 Tarihinde Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/TURKEYINTURKISHEX/TN/0,,contentMDK:21557104~pagePK:1497618~piPK:217854~theSitePK:455688,00.html>)

<sup>68</sup> Şişman A.G., Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kavramının Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi, Sakarya Vergi Dergisi Yayınları, Sakarya, 2008, s:1-48

<sup>69</sup> Şişman A.G., s:1-48

Bu şekilde vergilerin çokluğu, oranların yüksek olması ve aynı zamanda tahakkuk esasına göre ödeme yapılması sorunları işletmelerde yeni maliyet unsurları yaratmaktadır.

### 5.1.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Oluşturduğu Aksaklıklar

Öncelikle kanunen kabul edilmeyen giderleri vergi kanunlarına göre nasıl tanımladığını araştıralım ve sonrada alt başlıkta da bunun muhasebe boyutunu ele alalım.

*GVK'nun 38. maddesinde, bilânço esasına göre ticari kazancın işletmenin öz sermayesinin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilmiştir. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı açıklanmıştır. GVK'nun 39. maddesi, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ve giderler arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır. Elde edilen hâsılat tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, ödenen ve borçlanılan tutarları ifade eder. Mal alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki mal mevcudunun değeri gelirlere; dönem başındaki mal mevcudunun değeri ise giderlere kaydedilir.<sup>70</sup>*

GVK'nun 41. maddesine göre kanunen kabul edilmeyen giderler şunlardır.<sup>71</sup>

(i) Teşebbüs sahibi eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler.

(ii) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

(iii) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

<sup>70</sup> Gelir Vergisi Kanunu Madde 38 Ve 39 Maddeleri

<sup>71</sup> Gelir Vergisi Kanunu Madde 41

(iv) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

(v) Her türlü para ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminatlar gider olarak indirilemezler.

(vi) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50 si (90/1081 sayılı BKK ile % sıfır olarak uygulanmaktadır),

(vii) Kiralama yolu ile edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

(viii) VUK hükümlerine göre dönem sonu stoklarını LIFO yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırım maliyetine eklenen hariç) VUK hükümlerine göre tespit edilmiş yeniden değerlendirme oranının Maliye Bakanlığınca o yıl için hesaplanan ticari kredi faiz oranına bölünmesiyle bulunan İndirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25 i,

KVK' nun 15. maddesine göre kanunen kabul edilmeyen giderler ise şunlardır:<sup>72</sup>

(i) Öz sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizler,

(ii) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,

---

<sup>72</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 15

- (iii) Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar,
- (iv) Her ne şekilde ve ne isimde olursa olsun ayrılan ihtiyatlar,
- (v) Dar mükellefiyete tabi kurumlarda, bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler.
- (vi) Bu kanuna göre hesaplanan Kurumlar Vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler,
- (vii) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari. Değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
- (viii) VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri
- (ix) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si.
- (x) Kiralama yolu ile edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- (xi) VUK hükümlerine göre dönem sonu stoklarını LIFO yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumlarının GVK' nun 41/8 maddesi hükmü çerçevesinde hesapladıkları giderleri

Tanımlanmış olan bu giderler aslında gerçekçi kabul edilmekte. Fakat uygulamada bu alanlar genişletilmektedir. Ve bazı giderler bu maddelerle

ilişkilendirilip gider gösterilebilmektedir. Örneğin bazı rekabet kurallarına göre kabul edilmeyen ancak iş ahlakına göre mevcut ve gelenek haline gelen bazı ödemeler veya komisyonlar vergi kanunlarının kabul edilmeyebiliniyor.

#### 5.1.1.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin İşletmeye Vergilendirmede Getirdiği Yük

Bu yükleri araştırmadan önce kanunen kabul edilmeyen giderlerin muhasebe boyutunun ve kayıt aşamasında hangi hesapların kullanıldığına bakmakta yarar var.

Öncelikle ödenen ve ödenecek vergiler düşülemeyecektir. O halde 193 peşin ödenen vergi ve fonlar hesabı ve 371 dönem kârının peşin ödenen vergi ve diğer yükümlülükleri gider gösterilemeyecektir. Tabii ki 654 grubunda biriken karşılık hesapları da gider gösterilemeyecektir. Ve de *68 grubunda açılacak yeni bir hesapla kayıt altına alınacak*<sup>73</sup> olunan cezalar da gider gösterilmeyecektir. Bazı giderlerde kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilgili hesapların alt hesap açılımlarında gösterilip matraha eklenebilecektir. Günümüzde yapılan kayıt sisteminde karşılaşılan kolaylama yöntemlerinden birisi de bu giderlerin ilgili hesapların alt gruplarında incelenmektense 68 grubunda bir hesapta topluca kayıt altına alınmasıdır. O halde nitelik itibari ile hesaplar doğru kullanılmamakta hesapların işleyişinde kolaylığa gidilmektedir.<sup>74</sup>

Bu anlamda sorulması gereken sorular şunlar olmalıdır. İşletmenin ticari nitelikteki bazı giderler örneğin stoklarda karşılık ayrılması neden gider olarak gösterilememekte? Muhasebe kârını hesaplarırken dikkate alınan giderler işletmenin kişilik kavramı gereği gider gösterilirken mâli kâr hesaplanırken gider gösterilmemesi bir maliyet yükü olarak karşımıza çıkmaktadır.

<sup>73</sup> Kaval H. , Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Vergilendirilmeyen Kazançlar Ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Yaklaşım Yayınları, 1994( Bu makaleye 22.07.2009 tarihinde şu internet adresinden alınmıştır: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199407286.htm>

<sup>74</sup> Kaval H. , Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Vergilendirilmeyen Kazançlar Ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Yaklaşım Yayınları,( Bu makaleye 22.07.2009 tarihinde şu internet adresinden alınmıştır: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199407286.htm>

Örnek verecek olursak stokta 800 TL lik bir karşılık ayırdığımızda muhasebe karında yine 800 TL etki ederek zarar gösterilebilmekte ancak mali kar hesaplanırken örneğin kurumlar vergisi alındığında  $800 \times \%20 = 160$  lira ekstra vergi verileceğinden gerçekte 800 TL lik gider işletme için 960 TL lik gider olabilmektedir.

#### **5.1.1.2. Maliyetin Maliyeti Etkisi**

Yukarıdaki örnek işletmelerde maliyetin maliyeti etkisini yaratabilmektedir. Bir örnek açılacak olursak;

Çokça karşılaşılan diğer bir örnek de komisyonlar olmaktadır. Örneğin 1000 TL kanunen kabul edilmeyen ancak iş ahlakında normal kabul edilen ve hizmet işletmeleri için gerçekten önemli olan bu husus hizmet alıcılarını işletmeye çekmesi sebebi ile verilen komisyonun gider gösterilmediğinde emsal ile nasıl maliyet etkisi yarattığını görelim. Eğer işletme bu 1000 lira ile mal veya hizmet satın alsa idi 180 lira KDV mahsubu çıkabilirdi. Bu malı sattığında da 1000 lira ekstra gider gösterebilecekti. Bu da işletmeye 200 lira kurumlar vergisinin daha az ödeneceğini bize gösterecekti. Tabi ki diğer stopajlar da ilgi altına girerse örneğin 35 lira stopaj eksik ödenecekti. Ama bu gider kanunen kabul edilmediğinden 1000 lira gider gösterilmediği gibi matraha eklenecek ve 200 lira vergisi verilecektir. O zaman 1000 liralık komisyonun işletmeye etkisi 1000 lira değil, bu gider işletme üzerinde  $1000 + 200 + 200 + 35 + 180 = 1615$  TL maliyetin maliyeti etkisi yaratacaktır.

#### **5.1.2. Vergilendirmenin Oluşturduğu Aksaklıklar**

Vergilendirmenin oluşturduğu aksaklıklar genellikle tahakkuk esasına göre işlem gören tek düzen muhasebe sisteminin nakit esaslı gelirleri toplaması işletmeleri zor durumda bırakmaktadır. Yukarıda çokça bahsedilen bu konu da öne çıkan iki konu başlığı üzerinde durularak konuyu açıklamak doğru olacaktır. Bu aksaklıkların işletmelere getirdiği maliyet yükleri;

1. Satış işlemlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınarak vergilerin nakit esasına göre toplanması işletmeleri likidite sıkıntısına sokabilmektedir. Bütçeleme ile çalışan işletmeler karşılaştığı bu likidite sıkıntısını giderebilmek yeniden faizli kredi alma yoluna gidebilmektedir.
2. Vergi kanunları ile her yıl tüm Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergiler alınmakta ve bu oranların yüksekliği ile de genelde halk, özelde de vergi yükünü taşıyan işletmeler bu yükün altında ezilebilmektedir.

Vergilerin yüksekliği ve zamansız tahsil edilmesi (alacaklara göre önceden alınması koşulu ile) işletmeleri yeni maliyet yüklerine soktuğu gibi satış fiyatı üzerinde yarattığı artış ile de işletmelerin satış hâsılatlarını engellemektedir. Hizmet işletmelerinde de bu durum ihtiyaç olmadıkça tüketilmeyen hizmet satışlarını daha fazla etki yapacaktır. Bu durum üretim işletmelerine göre iki katına varan oranlara varabilmektedir.

#### **5.1.2.1. Alacak Tahsilinde Gecikmeden Dolayı Vergilerin Faizli Finansmanla Ödenmesi İle Oluşan Ek Maliyet**

Yukarıda da çokça verilen bu ek maliyet unsuruna bir örnek ile açıklık getirelim. Bunun uygulama örneği aşağıda belirtilerek gösterileceğinden sadece örnek üzerinden yürüme doğru olacaktır.

Hizmetin stoklanamaması ve tahakkuk eden ve hizmet işletmeler için ana gider kaynağı olan ücretlerin aynı zamanda vergiler ile diğer giderlerin vadesiz bir biçimde ödenmesi yani ertelenememesi alacakların tahsili geciktiğinde bu ödemelerin faizli finansman yolu ile finanse edilmesi işletmelere faiz yükünü de fazladan bindirebilmektedir.

Bu sorunun aşılması içinde yine yukarıda da açıklandığı gibi bazı hesapların açılması gerektiği ve ödemeler yapıldığında yani tahsil aşamasında gelir gösterilmesi gerektiği açıklanmıştı.



### 5.1.2.2. Vergilerin Çokluğu Ve Oranların Yüksekliği Sorunu Ve İşletmelerin Önlemleri

İşletmeler genel itibari ile 18 ayrı vergi verebilmektedir<sup>75</sup> ve bu ödenen vergilerin devletin vergiyi kaynaktan kesilmesini işletmeler aracılığı ile yapmakta ve bu kadar yüklü vergilerin işletmeler açısından likidite sıkıntısını da beraberinde getirmektedir. Finansman sıkıntısının işletmeleri faiz yükünün altına koyacağını söylemiştik. İşletmelerin ödediği vergileri, öz vergiler ve devletin yüklediği vergiler olarak ayırırsak, aslında bir müddet sonra incelendiğinde devletin dolaylı bir biçimde işletmelere tahsil etme görevi verdiği vergileri, işletme tahsil etsin etmesin yine işletmelerden alması da ayrı bir sorun teşkil etmektedir. Öz vergiler işletmelere oran yüksekliğinden dolayı getirdiği yükün yanında devletin vergi toplama yükünü de bindirmesi yine maliyetleme sorununu karşımıza çıkarmaktadır. GSYİH içerisinde dolaylı vergilerin %72 lere vardığını bildiğimizde aslında işletmelere neden vergi toplama yükünün bindirdiğini bize göstermektedir<sup>76</sup>. Geri kalan dolaysız vergilerde işletmelerin işlem çeşitliliğinden dolayı çokça karşılaştığı vergiler olduğundan işletmelerin topladığı verginin GSYİH daki payının %80 lere varabildiğini bize göstermektedir.<sup>77</sup>

Yıllar.	Dolaylı Vergiler.	Dolaysız Vergiler.
1980.	37.	63.
1990.	48.	52.
1999.	55.	45.
2000.	60.	40.
2002.	66.	31.
2003.	67.	33.
2004. (Tah.)	71.	29.
2005. (Tah.)	73.	27.

Kaynak: Maliye Bakanlığı.

<sup>75</sup> Dünya Bankası'nın Uluslararası Denetim, Danışmanlık Ve Vergi Hizmetleri Şirketi Pricewaterhousecoopers İle Birlikte Gerçekleştirdiği "Vergi Tahsilatı" Araştırmasından ( Bu Kaynak 29.09.2009 tarihinde <http://www.nethaber.com/Haber/2870/Turkiyede-sirketler-her-yil-18> adlı internet adresinden alınmıştır.)

<sup>76</sup> Maliye Bakanlığını Yayınlanmış Olduğu Yıllar İtibari ile Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Oranları Tablosundan alınmıştır.

<sup>77</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, Temel Ekonomik Göstergeler, Ekim 2000, s.82;

Devlet İstatistik Enstitüsü, Aylık İstatistik Bülteni, Mayıs 1998, s.494;

Devlet İstatistik Enstitüsü, Türkiye Ekonomisi İstatistik ve Yorumlar, Şubat-Mart 2000, ss. 249-257;

Devlet İstatistik Enstitüsü, Türkiye Ekonomisi İstatistik ve Yorumlar, Ekim-Aralık 2002, ss. 254-257.

İşletmeler buna ilişkin önlem almamakta mıdır sorusuna verilen cevap evet olabilmektedir. Ancak bu önlemler çoğu zaman vergi kaçırmak olarak karşımıza çıkmaktadır. Evet, vergi vermek kutsaldır. Ancak devletin vergi toplamada işletmelere duyduğu güvensizlik, vergilerin toplanmamasından dolayı ortaya çıkan aradaki bütçe açığını kapatmak için vergi oranlarını yüksek tutması, işletmeleri vergi kaçırmayı olağan hale getirmesine sebep olmaktadır.<sup>78</sup> İşletmeler vergiden kaçınmak yerine kaçırmayı daha vahim bir şekilde uygun görebilmektedir. O zaman işletmelerin aldığı kanuni ve kanuni olmayan önlemleri şöyle sıralayabiliriz;

1. İşletmeler çoğunlukla yanlış anlamalarından dolayı öz vergi ile topladığı vergiyi ayırt etmekte sıkıntı yaşaması (yani örneğin KDV yi alıcıdan almadığını sanki işletmeden alınan bir vergiymiş gibi düşünmesinden kaynaklanıyor) vereceği öz vergiyi (kurumlar ve gelir vergileri) kaçırmak veya kaçınmaktansa topladığı vergiyi de arada kaçırabilmektedirler. KDV nin işletmenin topladığı vergi olduğuna göre, bu geliri belgelendirmemesi bu verginin işletmenin kasasında kalacağına göstergesi olabilmektedir. Ama bunun sebebinin de KDV oranlarının yüksekliği özel tüketim vergilerinin varlığı ve tahsil aşamasında alınamayan alacakların işletmelere getirdiği ekstra yükten kaçmak için olduğunu açıkça söyleyebiliriz. Bu da vergi kaçırmayı beraberinde getiriyor.
2. İşletmelerin elinde bulunan bir diğer gider belgelendirme aracı olan gider pusulaları işletmeler tarafından fütursuzca kullanılabilen ve yine bu şekilde gelir beyan etmekten kaçabilmektedirler.
3. Kayıt dışı ekonominin % 42<sup>79</sup>'lere vardığı ülkemizde belgesiz mal ve hizmet al ve bunu üretip yine belgesiz sat mantığı bir ahlak olarak oturmuş bulunmaktadır.

<sup>78</sup> Halit ÇİÇEK, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), İSMMMO Yayın No:65, Ağustos 2006, s.105

<sup>79</sup> İstanbul Ticaret Odası, "Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi", İTO Yayın No:2002-14, İstanbul, 2002, s.29

4. Gelir vergilerinin yüksekliği de piyasa fiyatını etkilediğinden rekabet koşullarını her ne kadar eşit bir biçimde tüm işletmeler üzerinde etki etse de alım gücünün düşmesi sebebiyle satış hâsılatları da orantılı bir biçimde düşmektedir. Bu da yine işletmelerin vergisiz satış yapmasına sebep olmaktadır.
5. Kuruluş aşamasında veya işletmelerin yaptığı bazı işlemlerde devletin aldığı vergi çokluğu üretilen mal veya hizmetin birim maliyetleri üzerinde etki edebilmektedir. Kuruluş aşamasında yapılan giderler maliyetlere eklenebilmektedir.
6. İşletmelerin devlet adına tahsil edemediği vergileri işletmeler çoğu zaman dönem gideri gösteremediğinden malın maliyetine ekleyebilmektedir.
7. Vergi oranlarının yüksekliği işletmenin dönem boyunca elde ettiği kara oranla çok yüksek çıkması ehil olamayan işletme sahip ve yöneticilerinin 'vergiden kısıлым' mantığını oturtabilmektedir. Aslında kısığı şey devletin parası bu da vergi politikasının iyi uygulanamadığından ortaya çıkmaktadır.
8. Hizmetin stoklanamaması sebebiyle de yapılan satışların düşük gösterilerek kayıt altına alınması sonucu ortaya çıkan katma değerin keyfiliğe göre belirlenmesi sorunu işletmelerin katma değerini düşük göstermesine sebep olabilmektedir. Bu da KDV nin daha az ödenmesine sebep olacaktır.

Bu tür sorunlar neden Türkiye de kayıt dışılık %42 lere varıyor sorusuna cevap olabilmektedir.

## 5.2. Devletin Hizmet İşletmelerine Etkisi Ve Muhasebedeki Rolü

Devletin genelde tüm işletmelere dolaylı veya dolaysız etkisi bulunmaktadır. Hizmet işletmelerine etkisini de bu çerçevede ele alarak inceleyeceğiz.

Devlet makro düzeyde siyasi ve politik olaylar gibi dolaylı ve özel olarak etkide bulunurken, işletmelerin veya sektöre göre belirlenmiş kanun, yasa ve yönetmeliklerle de dolaysız etkide bulunmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin makro büyüklüğü aynı zamanda mikro büyüklükteki işletmeleri etkilemektedir. Mesela enflasyon tüm işletmeleri etkileyen bir olgudur. Genel olarak bütçeler hazırlanırken kaynakların dağılımını belirlemek coğrafi olarak tüketimi belirleyebilmektedir. Aynı zamanda maliye politikası ile vergiler bazında oynamalar para politikası ile de yatırımların genişletilmesi veya daraltılması yine işletmelere dolaylı bir şekilde etki edebilmektedir. Bu durum hizmet işletmelerinde etkisi büyük olmaktadır.<sup>80</sup>

Özel olarak ta bazı sektörlerde uygun hazırlanan yasa ve yönetmelikler o işletmeleri çalışma alanlarını sınırlandırabilmektedir. Örneğin sağlık sektöründe sağlık bakanlığının izni olmadan yönetmeliğin dışında bir işlem yapamazsınız. Eğer sağlık işletmesi daha kârlı ve satış hâsılatı yüksek bir çalışma alanı bulursa yönetmeliğe takılabilir. İşletmelerin aldığı önlemler faaliyetlerini sürdürebilmesi için çoğunlukla kanun dışı işlemlere başvurabilmektedir.

İşte devletin işletmelere bu kadar yüklenmesi işletmeler üzerine de dolaylı ve dolaysız ve aynı zamanda parasal olarak ölçülebilen etkiler bırakabilmektedir bu da devletin hem bıraktığı etki bakımından hem de aldığı vergi oranların yüksekliği bakımından ortak olarak daha büyük bir paya sahip olması devletin muhasebedeki rolünün tekrar tanımlanmasını gerekliliğini ortaya çıkarmıştı. Bir muhasebe işlemi bir hesap grubunda belli bir oran düzeyinde etki gösterebiliyorsa o zaman o etkinin ismen muhasebede gösterilmesi gerekir. Bu da devlet alacaklarının ve devlete borçların muhasebede ayrı bir isimde gösterilmesi gerektiğini gözler önüne sermektedir.

---

<sup>80</sup> Var T. ; Bolak M.; Kâr Amaçlı Olmayan İmalat İşletmelerinin Maliyet Muhasebesi Problemi: Bir Model, İTÜ Dergisi/d, Cilt:7 Sayı:4,Ağustos, 2008, s:26-35

### 5.2.1. Devletin Hizmet İşletmelerine Dolaylı Ve Dolaysız Etkisi

Devletin hizmet işletmelerine dolaylı ve dolaysız etkileri bulunmaktadır. Bunları sıralayacak olursak eğer;

Dolaylı etkileri;

- Makro ekonomik olaylar mikro düzeydeki firmaları olumlu veya olumsuz etkileyebilmektedir. Nitekim enflasyonun ortaya çıkması işletmelerin (örneğin stok kayıtlarını nasıl yapması gerektiğini) bazı önlemleri almasına ve bu önlemlerin de bazen işletmeler üzerinde geç kalınlık etkisi bırakabilmektedir. Çünkü enflasyon bazen o kadar hızlı değişebilmektedir ki işletmeler enflasyonun hızına yetişemeyerek bazı parasal değer kaybına uğrayabilmektedir.
- Maliye politikası ile alınan kararlar işletmeler üzerinde genelde vergi yükünün ağırlığını belirleyecek düzeyde etki bırakmaktadır.
- Para politikası ile de; yatırım yapmak isteyen işletmelere likidite sıkıntısını giderme, makro düzeyde de yine satın alam gücü ve tasarrufların yatırıma dönüşmesi gibi etkiler görülebilmektedir
- Siyasi olarak alınan kararlar ve devletlerarasındaki ilişkilerle ölçülebilecek kararlar işletmelerin yeni hizmet sunabilecekleri pazar alanları belirlenmesi ile satış hâsılatları ve kâr oranlarının yüksek çıkması gibi etkileri olabilmektedir. Aynı zamanda savaş ve darbe gibi siyasi olaylarda işletmelerde daralmaya ve kapanmaya kadar giden bir olumsuz süreci başlatacak etki bırakabilmektedir.<sup>81</sup>

<sup>81</sup> Leblebici F., Devlet Yardımlarının Uygulanmasının Maliyeti Ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi, İktisadi Sektörler Ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, Yayın No DPT: 2663, Aralık, 2002, s:3-23 ( Bu Kaynağa 01.11.2009 Tarihinde Şu İnternet adresinden ulaşılmıştır: (<http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/politika/leblebif/devletya.pdf>)

- Politik olarak da siyasiler arasındaki çekişmeler yeni lehte kanunların çıkmasını geciktirerek işletmelerin yatırım dönüşümlerini olumsuz etkileyebilmektedir. Bazen de seçim vaatleri ile ortaya çıkan olumlu gelişmeler de işletmeler üzerinde etki yapabilmektedir.

Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu etkiler bazen olumlu bazen de olumsuz olduğundan işletmenin lehlerine durum yaratabilecek etkileri iyi bilmeleri ve olumsuz etkileri de iyi ayıklayabilmelidir. İşletme sahip ve yöneticileri eğer bunu yapamazlarsa karar almada nitelik yönünden eksik kalınarak işletmeyi zarara sokabilirler.

Dolaysız etkileri ise;

- Vergi kanunları ile direkt işletmeleri etkileyen kararlar alınabilmektedir.
- O sektöre ilişkin yapılan kanun ve yönetmelikler işletmelerin hareket alanlarını engelleyebilmekte ve rekabet koşullarının acımasız ve kanun dışı yapılmasına sebep olabilmektedir.
- Kuruluş aşamasında bürokratik engeller işletmelerin rüşvet denilen ek maliyetlere katlanmasına sebep olmakta ve kanuni eksikliğin yine bu şekilde giderilmesi de ayrıca sorun teşkil etmektedir. Yine kuruluş aşamasında alınan yüklü harçlar ve devamında oda aidatları birim maliyetlere eklenememesinden kaynaklı yönetim gideri olarak dönem gideri gösterilmesi yine işletmelerin kardan zarar noktasına getirebilmektedir.
- Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ve vergi dışı gelirlerin belirlenirken ele alınan kıstasların aslında işletmenin ana faaliyet konusu olan ticari işlemleri de kapsayacak şekilde düzenlenmesi yine işletmeleri olumsuz etkileyebilmektedir.

- Ayrılacak olan karşılıkların da işletmeler bazında oran belirtmeksizin veya 'tamamının' diye ibareler işletmelerin karşılık ayırmada gönülsüzleştirmektedir.
- Devletin işletme üzerindeki etkisinin bu kadar yoğun olması muhasebe biliminden kaçışı, işletmeleri vergi muhasebesi yapmaya zorlamaktadır.

Bu tür sorunlar işletmelerin devletin muhasebe sisteminde ki yerini tartışır hale gelmesine sebep olmaktadır.

#### **5.2.2. Devletin Muhasebedeki Rolünün Tekrar Tanımlanması Ve Alternatif Çözümler**

Yukarıdaki etkiler devletin muhasebede ayrı bir yere sahip olduğunu bize gösteriyor. Bu şekilde bilançonun hem aktifinde hem de pasifinde boş olan bir hesap grubu devlete borçlar ve devletten alacaklar diye isimlendirilebilir. Bu hem devletle olan ilişkilerimizi hem de bazı itiraz gerçeklerini ortaya çıkaracaktır.

Bu tür alternatif düzenlemenin yapılabilmesi için ve aynı zamanda Türkiye muhasebe standartlarına uygun olacak şekilde 16 varlık hesap grubu ve 36 grubu kaynak hesap grubu seçilerek düzenlenebilir. 16 grubu hesapları devletten alacaklar ve 36 grubu hesapları da devlete borçlar olarak düzenleyebiliriz. 16 grubu hesaplarda devletten alacaklarımızı ve devletin işletmelere olan yükümlülüklerini gösterebiliriz. Bu şekilde indirilecek ve devreden KDV gibi vergilerde bu hesap grubu adında toplu halde gösterilebilir. 36 grubu hesaplar da devlete karşı işletmenin yükümlülüklerini gösterir ki 36 grubunda bulunan ve 37 grubunda bulunan ve devletle olan ilişkilerimizde ortaya çıkan yükümlülükleri toplu halde görmemize sebep olacaktır. Ancak şu durumda Tek Düzen Hesap planına müdahale edemeyeceğimizden Maliyetlere etki eden bazı durumları yeni hesap adları ile tekrar tanımlayabiliriz. Bu hesaplar;

- **394 Devlet İndirim Ve Teşvikleri:** Bu hesap ödenmesi gereken verginin devlet teşviklerinden dolayı daha az ödenmesinden dolayı bir kaynak artışına sebep olacaktır. Bundan dolayı öncelikle bu hesabı 39 grubunda geçici bir hesapta muhafaza edip sonrada özkaynaklara aktarılması gerekir ki buda işletmenin gerçek değerini ve kaynakların nerden geldiğini bilmede bize detaylı bilgi verecektir.
- **526 Teşvik ve İndirimlerden Değer Artışları:** Bu hesapta devletin teşviklerinden dolayı işletmenin sağladığı kaynakların özkaynaklara aktarılması için açılan bir hesap olacaktır. Bu hesabın sermaye hesabına aktarılması da yine işletme yönetim kararı ile olması gerekir.

Diyelim ki o ay için devlet bir kereye mahsus gelir vergisinden indirim sağlasın 1000 ödenmesi gereken geçici vergi veya katma değer vergisi 650 lira ödensin; o zaman muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır.

-----Diğer Hesap Gruplarının Adının Değiştiğini Farz Edelim-----

391 Hesaplanan KDV	1500	
	360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar	650
	191 İndirilecek KDV	500
	394 Devlet İndirim Ve Teşvikleri	350

Bu İşletme İçin Bir Kaynak Hesabı Olduğundan Sonradan Değer Artışı Sebebiyle Özkaynaklara Aktarılabilir. O Zaman;

-----İndirim Ve Teşvikin Özkaynaklara Aktarımı-----

394 Devlet İndirim Ve Teşvikleri	350
----------------------------------	-----

526 Teşvik Ve İndirimlerden Değer Artışları 350



- **382 Matrahtan İndirilecek Gelirler:** Bu hesapta iştirak gelirleri bağılı ortaklık gelirleri vb gibi gelirlerin durumunu bize gösterir. Bu şekilde nazım ve serbest hesaplarda gösterilen vergi dışı gelirlerin durumunu bilânçoda görebiliriz. Bunun muhasebe kaydı da şöyle olmalıdır. Örnek olarak ta bir işletmenin iştirak kazancının 250 lira olduğunu bu tahakkuk ettiğini söyleyelim.

-----Tahakkuk Kaydı-----		
132 İştiraklerden Alacaklar	250	
		250
361 Matrahtan İndirilecek Gelirler		250
361.01. İştirak Kazançları		
361.01.001 A Şirketi		
-----Alacağın Ödenmesi İle Kayıt Yapılması-----		
102 Bankalar	250	
361 Matrahtan İndirilecek Gelirler	250	
361.01. İştirak Kazançları		
361.01.001 A Şirketi		
132 İştiraklerden Alacaklar		250
640 İştirak Kazançları		250
-----		

- **182 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler:** Bu hesabın kullanımında karşılıklar vb gibi giderlerin kayıt altına alması gerekir. Dönem sonunda bu hesapta biriken tutarlar işletmenin gelirden düşmesi gereken bir durumu bize göstermektedir. Bu şekilde kanunen kabul edilmeyen giderleri de bilânçoda görme durumumuz olacaktır.

- **685 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler:** Bu hesap gelir ve gideri hesaplarken herkesin şeffaf bir şekilde gelir ve gider durumunu görebilmeleri için kullanılabilir bir hesap olmalıdır. Bu şekilde işletmeler ve ilgili tarafların dipnotlarda görmesi gereken giderleri gelir tablosunda direkt görmesini sağlayacaktır.

Bu hesapların işleyişi de şu şekilde olabilir; örneğin 850 liralık menkul kıymet değer düşüklüğü saptansın ve kaydı yapılınsın.

-----Değer Düşüklüğü Kaydı-----  
182 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 850  
182.01 Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri  
182.01.001 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü

119 Menkul Kıymet D.D Kar. 850

-----Şimdide Dönem Sonu Kaydı Yapalım-----  
685 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 850

182 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 850  
-----

Eğer bu dönem içerisinde bu menkul kıymete ilişkin bir değer artışı meydana gelirse o zaman bunun gelir kaydı da 64 grubundaki konusu kalmayan karşılıklara değil **382 Matrahtan İndirilecek Gelirlere** aktarılmalıdır. Dönem sonunda da bu hesap kapatılıp konusu kalmayan karşılıklara aktarılır. Veya bu hesapların mahsup edilmesi ile fark gelir tablosu hesaplarına aktarılır.

- **161 Devlete Ödenecek Vergi Cezaları Ve Diğer Cezalar(-):** Bu hesap tahakkuk esasına göre çalışması gereken bir hesap olmalıdır. Nitekim cezalar tahakkuk esaslı işlem görür. Bu hesap aktifin gerçek değerini belirlemede de işletmeye yardımcı ve ilgili gruplara da



### 5.3. Hizmet İşletmelerinin İç İşleyişinde Ortaya Çıkan Maliyetleme Sorunları

Hizmet işletmelerinin tabii ki her zaman dış etkilerden kaynaklanan sorunlar olmamaktadır. Bunların yanında hizmet işletmelerinde hizmetin tam tanımlanamaması sebebiyle birçok sorun meydana gelmektedir.<sup>82</sup> Ve bu sorunlar çoğu zamanda etkileri maliyetleme üzerinde büyük olan sonuçlar doğurabilmektedir.

Bu sorunların maliyetlemede ki etkilerini incelersek eğer şu ana başlıklar ön plana çıkmaktadır.

1. Kâr ve maliyet merkezlerinin belirlenmesi sorunu
2. Dönemsel maliyetlerin artışı ve azaltılmaması sorunu
3. Hizmet maliyetine etki eden unsurların belirlenmesi sorunu
4. Sabit ve değişken maliyetlerin belirlenmesi sorunu

Bu konuları incelemeyden önce bu sorunların neden ortaya çıktığına bir göz atalım.

- Hizmet stoklanmadığından soyut bir kavram üzerinde işlem yapmak işletmeleri zor duruma sokmaktadır.
- Hizmet kalitesinin belirlenememesi hizmetten dolayı ortaya çıkan kalite maliyetlerinin neler olduğu bilinmemektedir. Çünkü hizmeti sunan kişiyi sürekli kontrol altında tutamazsınız.
- Yönetim kademelerini belirlenememesi ve hiyerarşinin belirlenememesi ücret politikasının nasıl olacağı sorununu ortaya

<sup>82</sup> Yağan H. ; Toplam Kalite Yönetimi, Gümrük Dünyası Dergisi, No.3\55, Ankara, 2006

çıkmasına sebep olduğundan yüksek maliyetli iş gücüyle çalışmak zorunda kalınabilir.

- Tek düzen muhasebe sisteminin yetersizliği ve hizmet maliyetlenmesinin ehil insanlar tarafından tam olarak bilinmemesi yöneticilere yanlış raporlama ve yanlış karar aldırma noktasına getirebilir.
- Departmanlara ayırma sorunu da hangi maliyet havuzlarının belirleneceği sorununu da beraberinde getirecektir. Bu şekilde; esas üretim ile yardımcı üretim maliyetlerin yüksekliğine göre ayrılırsa, işte o zaman esas üretim maliyetlerin belirlenmesini etkilemektedir.
- Meslek mensubunun sunduğu hizmetle alacağı kararlar ile yönetim kademesinin yönetsel kararların çakışmasından kaynaklı sorunlar işletmeye bazı temel maliyetleme sorunlarını ortaya çıkarabilir. Örneğin muayene edilmesi gereken bir hastanın, işletmeye borçlarını ödemediğinden dolayı muayene edilmemesi, hekimlerin yeminine ve iş ahlakına terstir. Ama hasta para vermeyeceği kesindir. Yönetim bunu kabul etmese dahi doktor muayenesini yapar. Mesela ev hastasına acil hekim istenebilir ancak acil hekimi 'acil polikliniğini bırakmam ve bu esnada acil bir hasta gelip burada olamamamdan dolayı hasta ölürse bunun sorumluluğunu ben kaldıramam' diyebilir.
- Hizmet işletmelerinde informel ilişkilerin yoğunlukla yaşanması aslında iş gereklerinden dolayı ortaya çıktığı sorunu ile karşı karşıya bırakabilir. Yönetici bunu engellemek için ya kendisi birebir çalışanları kontrol etmeli ya da bunu kendi lehlerinde kullanabilecek taktikler geliştirebilmeliler.

- Bu şekilde yöneticiler maliyetlere etki eden sorunları belirlemede sorun yaşamakta ve bundan dolayı ortaya çıkan maliyetleri de hizmet alana yükleyebilmektedir.
- Birde o sektörde maliyetleme ve fiyatlama standartları belirlenmemekte, belirlense bile piyasa fiyatları rekabet koşullarına göre sumen altından tekrar yürütülebilmektedir. Buda özellikle hizmet işletmelerinde sıkça kullanılan komisyonlarla hizmet satma zincirini başlatacaktır. Bu durum rüşvet zincirine katılıp işletmeye yüklü ekstra maliyetler getirebilmektedir. Bunlarda maliyetin maliyeti etkisi yaratarak işletmeyi ekonomik darboğaza sokabilir. Bu komisyonlar o kadar yüklü olabiliyor ki işletmenin yıllık net kârının %50-60 ına varabiliyor.

### 5.3.1. Kâr Ve Maliyet Merkezlerinin Belirlenmesi Sorunu

Özellikle yönetsel ve hiyerarşi sorunlarından dolayı ortaya çıkan sorunlar elbette ki işletmelerde departmanlaşma sorununu da beraberinde getirmektedir. Departmanları hizmeti sunan kişiler bazında mı yapacağız yoksa yönetsel bazda mı yapacağız sorusuna verilecek cevap eğer hizmeti sunana göre ise o zaman kâr merkezlerini tanımlamış olabiliriz. Bu kâr merkezlerini departmanlaşmanın getirdiği yeni ek maliyetlerle kâr merkezinden uzaklaştırabiliriz. Başka kâr merkezi olmadığına göre diğer maliyet merkezlerinden kısmaya ve tasarrufa gitmemiz gerekirken kâr merkezlerinde bu duruma düşerek yeni maliyetlere katlanabiliriz. Yönetimin işi bunu ayırt edebilmekten geçer. Eğer işletme yönetsel departmanlaşmaya geçerse, bu kez kâr merkezlerini de sıkı kontrole tabi tutup hizmeti sunan ehil insanın tatmin sorununu ortaya çıkaracaktır. Bu kez verilen hizmette kalite sorunu ortaya çıkar. Buda satış hâsılatını düşmesine ve düşük fiyattan hizmet satışını tetikleyecektir.<sup>83</sup>

<sup>83</sup> Susmuş T., Maliyet Kontrolünün Sağlanması Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü Ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması, Mevzuat Dergisi, Yıl:5 Sayı:59, Kasım 2002 ( Bu Makaleye 10.10.2009 Tarihinde <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm> internet adresinden ulaşılmıştır.)

O halde nasıl bir çözüm getirilmelidir? Cevap basittir. Kâr merkezlerini yani hizmet sunan departmandaki ehil insanı yatay örgütlenmeye tabi tutabilir ve onun yanında çalışan yardımcı hizmet personelini de (veya memur olsun fark etmez) yönetsel olarak dikey örgütlenmeye tabi tutabiliriz. Aynı zamanda ücretlendirmeyi de kâr merkezinde çalışan ehil insanın verilen hizmetin kalitesi ve hizmet alan kişilerin talebine göre belirleyebiliriz. Onun dışındaki çalışanların ücretlenmesini de hiyerarşi kademesine göre belirleyebiliriz. O halde maliyetler üzerinde yönetsel kontrol satış hâsılatı yönünden de tatmin derecesine göre ehil kontrol sağlamış oluruz.<sup>84</sup>

### 5.3.2. Dönemsel Maliyetlerin Artışı Ve Azaltılmaması Sorunu

Çoğu hizmet sektörü dönemsel çalışmaktadır. Turizm sektörü öyledir. Eğitim sektörü de öyledir. Bazen de devlet sektöründe de dönemsel dalgalanmalarla hizmet verilmektedir. İşte dönemsel olarak, asıl satışın yapıldığı dönemde maliyetleri de artırırsanız o zaman kardan zarar noktasına gelinebilir. Çünkü bazı sabit maliyetler dönem bitiğinde de devam etmektedir. Kira böyle bir giderdir. Mesela sağlık sektöründe doktor hasta olsun olmasın poliklinikte bulunmak zorundadır. Ve hizmet vermese bile ücreti ödenir.

Bu sorun çoğu zaman işletmelerde yine dönemsel likidite sıkıntısına sokabilmektedir. Şöyle ki, asıl kâr edeceği döneme kadar işletme sabit maliyetleri ödemek için dış finansman yollarına başvurmaktadır. Bu da faizli yeni maliyet yükleri demektir. İşletme eğer kâr döneminde elde ettiği geliri kâr döneminde stoklayamaz ise ve yatırıma dönüştüremez ise maliyet döneminde büyük likidite sıkıntısına düşebilir ve ücretleri ödeyemeyeceğinden asıl hizmeti sunan ehil insanların ücretlerinin yüksekliği sebebiyle faaliyetlerine son verebilir. Bu da kâr dönemi yaklaştığında işletmenin işletme kültürü hakkında tecrübesiz insanlarla kâr dönemine girmesine sebep olacaktır. Bu personellerin eğitimi örgüt kültürünün yerleştirilmesi bakımından uzun zaman aldığından işletmeyi kâr döneminde satış hâsılatının düşmesine ve yine kârdan zarar noktasına getirecektir.

<sup>84</sup> Yükü S., Yöneticiler İçin Muhasebe Yönetim Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007, S: 139

### 5.3.3. Hizmet Maliyetine Etki Eden Unsurların Belirlenmesi Sorunu

İşletmeler hizmetin soyutluluğu ve dayanıksızlığı bakımından hizmetin oluşum maliyetini belirlemede zorluk çekebilir. İşletmeler çoğu zaman faaliyet havuzlarını belirleyemediğinden maliyet havuzlarını ve anahtarlarını da belirlemede zorluk çekebilmektedir. Çoğu zaman işletmeler çözümü brüt satışlar ve buna orantılı brüt giderlerin belirlenip aradaki farkın dönem geliri olarak tanımlanması gibi yollara başvurabilmektedir. Basit usule göre kâr-zararın belirlenmesinde gelir defteri ve gider defterlerinin tutulması aslında hizmetin, hizmeti sunan işletme bazında bile doğru tanımlanamamasından kaynaklandığı açıktır. Muhasebe bilimi bu konuda bazen yetersiz kalabiliyor. Muhasebe biliminden faydalanması gerekenlerin bu konuda kendi çözümünü yaratması normal bir sorundur ve 'ilkel yaşam her zaman modern yaşamdan bir adım öndedir' mantığı ile hareket edilmesine sebep olmaktadır. Çünkü modern yaşamın temelinde ilkel yaşam vardır. O zaman ilkel bilimin modern bilimle bağlantısı da bu şekilde olmaktadır. Muhasebe bilimi yetersiz kaldığında ilkel bilime sığınma durumu ortaya çıkabilmektedir.

### 5.3.4. Sabit Ve Değişken Maliyetlerin Belirlenmesi Sorunu

Departmanlaşma sorunu, maliyet merkezlerinin belirlenememesi ve buna paralel olarak faaliyet ve maliyet havuzlarının belirlenememesi, aynı zamanda dağıtım anahtarlarının klasik yöntemle mi yoksa çağdaş yöntemle mi belirlenecek soruları işletmenin esas hizmet üretim yerlerinin ve yardımcı hizmet yerlerinin doğru belirlenememesi sorunlarını da ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunlar kuşkusuz doğru maliyetleme ve buna bağlı olarak doğru fiyatlandırma politikasını da belirlemeye engel olmaktadır. Buna ilişkin çağdaş maliyetleme yöntemlerinden olan faaliyete dayalı maliyetleme hizmet işletmelerinde uygulanması doğru olacaktır. Çünkü hizmeti sunan kişinin hizmeti sunarken katlandığı maliyetleri hizmet yerlerine göre departmanlaşma yöntemiyle faaliyet havuzlarına ayrılabilir. Ve katlanılan maliyetler ve harcamalarda maliyet havuzlarına göre belirlenebilir. Çünkü bunları belirlemek hangi faaliyetin neyi ne kadar kullandığı sorununu da beraberinde çözecektir. Çünkü hizmeti sunan kişinin ihtiyaç duyduğu maliyet unsurları çok çeşitlenmemektedir



çünkü sunulan sadece bilgi veya yetenektir ve buna olan ihtiyaçtır. Gerisi destekleyici hizmetlerdir. Ve sunulan hizmete göre de farklılık arz etmektedir.<sup>85</sup>

İşte maliyetleme sorununu çözümlendikten ve işletmenin hiyerarşik yapısı da belirlendikten sonra işletmede hangi maliyetlerin sabit, hangi maliyetlerin değişken özellik taşıdığı sorunu çözülecektir. Örneğin hiyerarşik yapıya göre doktorun yanında çalışan hemşirenin ücreti yönetsel hiyerarşi de olduğundan sabit ve hiyerarşiye uygun olacak şekilde belirlenecektir. Aynı zamanda elektrik gideri de her poliklinik aynı zaman diliminde hizmet verdiği için ( acil polikliniği hariç) dağıtım poliklinik bazında yapılabilir gibi kolaylıkla sabit ve değişken maliyetler belirlenecektir.

Bu sorun aşıldığında işletmeler doğru fiyat politikası ile doğru fiyatlandırma yapabildikleri gibi rekabet koşullarında da iyi bir konumda olacaklardır. Ve maliyet unsurlarının nereden çıktığını ve yönetimin maliyetleri engelleme ve azaltma konusunda nereye yöneleceğini daha iyi bileceklerdir.

#### **5.4. Entelektüel Sermayenin Hizmet İşletmelerindeki Önemi, Maliyetlere Etkisi Ve Muhasebeleştirilmesi**

Günümüzde entelektüel sermaye olarak nitelendirilen değerlerin aslında hizmet üreten işletmelerde daha da önem taşıdığı görülmektedir. Örneğin bir işletmenin bünyesinde bulunan bilgi ve yetenek bakımından üstün özelliklere sahip bir personelin sunduğu hizmet diğer işletmelere nazaran daha değerli ve kârlılığı yüksek olabilmektedir. Yani bir berber çok iyi saç kesebiliyorsa onun müşterisi çok olabilmektedir. Bu da işletmenin çok fazla satış ve birim satış fiyatı yüksek hizmet sunmasına neden olacaktır. Aynı zamanda bu personele verilen ücrette önem kazanabilmektedir. Aynı zamanda bir aşçının durumu da öyledir. Peki; bu aşçıyı bünyesinde bulunduran bir restoranın piyasa değeri defter kayıtlarına göre mi yoksa satışa esas tutar üzerinden mi hesaplanmalıdır soruları cevap bulmakta

---

<sup>85</sup> Yüksekü S. Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, 5. Baskı, İzmir, 2005; S:

zorlanmaktadır. İşte maddi olmayan varlıklar kısmında da bu değerlerin gösterimi için hesaplar açılması mümkündür.<sup>86</sup>

Personelin sahip olduğu bilgi ve yeteneğin benzersizliğine göre biçilen aktif değer artışları da 26 grubunda izlenmesi mümkündür<sup>87</sup>. Çünkü işletmenin net değeri belirlenebilmeli ve sunduğu hizmetin benzersizliği değer itibari ile kayıt altına alınabilmelidir.

#### 5.4.1 Hizmet İşletmelerinde Entelektüel Sermayenin Önemi

Stewart entelektüel sermayeye şu şekilde geniş bir tanımlama getirmiştir; *elde edilmiş kullanımlı bilgi, örgütün süreçlerini, teknolojilerini, patentlerini, iş görenlerinin becerileri, müşteriler, tedarikçiler ve diğer ilişkili taraflar*<sup>88</sup> olarak sıralarken aslında hizmet sektörünün yoğunlukla ilişkilendiği unsurları bize göstermektedir.

İşte hizmet işletmeleri için entelektüel sermaye çok önem kazanmaktadır. Çünkü entelektüel sermaye unsurları olan *insan sermayesi, müşteri sermayesi ve yapısal sermaye*<sup>89</sup> hizmet işletmeleri için daha fazla bir yer kaplamaktadır. Yani hizmet işletmelerinde bilgi ve yetenek, hizmeti bizzat üreten personeli tarafından sunulmakta ve bu da işletmenin esas sermayesini bize göstermektedir. Müşteri sermayesi de üretim işletmelerinden farklı olarak işletmeye yine hizmeti üretene bağlı olarak değeri artmakta ve anlam kazanmaktadır. İşletmenin sahip olduğu bu sermayeyi işletme aktifinde göstermek gerekir. Çünkü entelektüel sermaye hizmet işletmelerinde esas işletme sermayesi niteliğinde olmaktadır.

<sup>86</sup> Toraman C., Abdioglu H., İşgüden B., İşletmelerde İnovasyon Sürecinde Entelektüel Sermaye ve Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, C.X I, S.I, 2009 ( Bu Makaleye 19.10.2009 Tarihinde şu internet Adresinden Ulaşılmıştır: [http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/11\\_1/5\\_isl.pdf](http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/11_1/5_isl.pdf) )

<sup>87</sup> Çıkrıkçı M., Daştan A., Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması, Bankacılar dergisi, sayı:43, 2002, s:25-29

<sup>88</sup> Stewart T.A., Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations, Double day/ Currency, New York, 1997, s:7

<sup>89</sup> Yerel A. N., Gerşil G, Entelektüel Sermayeyi Ölçme Ve Raporlama Yöntemleri, Yönetim Ve Ekonomi, Cilt:12 Say:2, 2005, Manisa, S:17-19

#### 5.4.2 Entelektüel Sermayenin Bilânçoda Gösterilmesi Ve Formülasyonu

Entelektüel sermayeyi bilânçoda göstermek hizmet işletmeleri için çok daha önem kazanmaktadır. Bundan dolayı entelektüel sermayeyi bilançoda gösterilebilir hale getirebilmek için yine sadece muhasebe verilerinden yola çıkarak bir formül kullanmak uygun olacaktır;

Ama öncelikle formülde kullanacağımız verilere bakmakta yarar vardır.

- **Müşteri Sermayesi Sektör Ortalaması(M.S.):** Öncelikle işletmenin müşteri sermayesine baktığımızda, müşteri sermayesi sunulan bilgi ve yeteneğin yine müşteriler üzerindeki etkisi ile ortaya çıkacağı görülecektir. Bundan dolayı işletmenin sektör ortalamasına göre sahip olduğu müşteri potansiyeli ve bu potansiyelin işletmeye sağladığı parasal katkıyı işletmenin sektör ortalamasına bakarak bulabiliriz.

**M.S. : (İşletme yıllara göre satış ortalaması - Sektör satış ortalaması)**  
**Sektör satış ortalaması**

Böyle bir yüzdenin bulunması işletmenin entelektüel sermayesinin işletmeye sunduğu değer artışını yüzdesel olarak bulmamıza yardımcı olacaktır.

- **Yapısal Sermayenin Sektör Ortalaması(Y.S.):** Yapısal sermaye işletmenin organizasyon yapısının sektöre göre ne kadar verimli ve etkili çalıştığını gösterir. Toplam kalite anlayışını belirlemiş bir işletme ile bunu uygulamayan bir işletmenin ticari işlemlerde ve üretim sürecinde verimliliği ve etkinliğini gözler önüne serecektir. Bu verimlilik ve etkinlik şüphesiz işletmenin maliyetlerinde bir azalışa ve toplam kârda bir artışa sebep olacaktır. Bu durum işletmenin aktif devir hızını da etkileyecektir. Verimli olmayan bir üretim zararlı sonuçlanırsa aktif devir hızı da buna göre negatif sonuçlanabilir. Sonuçta yapısal sermayenin sektör ortalamasına göre değer artışını görebilmek için işletmenin aktif devir hızını bilmek gerekir.

**Y.S. :** işletme aktif devir hızı - sektör aktif devir hızı

**Sektör aktif devir hızı**

Böyle bir yüzdenin bulunması işletmenin yapısal sermayesinin sektör içerisindeki durumunu yüzdesel olarak bize gösterecektir.

- **İnsan Sermayesi Sektör Ortalaması(İ.S):** İnsan sermayesi işletmenin emek yoğun mu yoksa sermaye yoğunu mu çalıştığını bize gösterir. Yani işletme eğer emek yoğun çalışıp yüksek gelirler elde edebiliyorsa bu durum sermaye yoğun çalışan işletmelerden az yatırımla çok kâr elde etmeyi gösterecektir. Şöyle ki; Bir sağlık merkezinde çok pahalı laboratuvar araçları ile tedavi ve teşhis konulabiliyorsa bu işletmenin yarı sermaye yoğun çalıştığını bize gösterir. Ancak sadece uzman doktorlarla bu işlem gerçekleştiriliyorsa o zaman emek yoğunluğundan bahsedilir. Bu iki durumda eğer emek yoğun çalışan sağlık merkezi sermaye yoğun çalışan sağlık merkezinden daha fazla satış gerçekleştirebiliyorsa bu durum insan sermayesinin işletmedeki ve sektördeki etkisini de bize gösterecektir.

**İ.S. :** işletme defter değeri - sektör defter değeri ortalaması

**Sektör defter değeri ortalaması**

İşletmenin defter değeri işletmenin sermaye yoğun mu yoksa emek yoğun mu çalıştığını bize gösterebilir. Bu durum sektördeki aynı durumdaki işletmelerin ortalama defter değerleri ile kıyasladığında çıkacak yüzdesel oran işletmenin az sermaye ile ne kadar verimli çalıştığını görmemizde kıstas olabilecek durumda olabilir. Bu durum yukarıda açıklandığı gibi ne kadar az sermaye ile yüksek gelirler elde ettik sorusuna orantılı olarak işletmede negatif bir etki ile bu oran gösterilmelidir. Aynı zamanda bu oran entelektüel sermaye ile kıyaslanmalı sermayenin artışı ile entelektüel sermayenin performansı negatif yönlü bir etki ile incelenmelidir.

- **Entelektüel sermaye değer artış oranı:** Şimdide bu yüzdesel oranlardan yola çıkarak entelektüel sermaye unsurlarının birbirlerine olan etkilerini araştıralım. İşletmenin müşteri sermayesindeki değişimin işletmenin yapısal sermayesinde ne kadar bir etkiye sahip olduğunu bulmak için; bu iki unsurun birbirleriyle çarpılması sonucu ortaya çıkacak olan oran ile yine işletmenin insan sermayesi unsurunu bu orandan çıkardığımızda bulduğumuz nihai oran, bize işletmenin entelektüel sermayesinin işletme üzerindeki etkisini gösterecektir. Yani entelektüel sermayenin artış oranı ile işletme defter oranını sektör ortalamasını kıyasladığımızda artış hangi yönde olduğunu görebiliriz.

**Entelektüel Sermaye Değişim Oranı (E.S.):**  $\underline{E.S.} = (M.S. \times Y.S.) - \dot{I}.S$

- **Entelektüel Sermaye Değer Artışı Miktarı:** Bu miktar, işletmenin mevcut defter değeri ( işletme varlıklarından toplam yabancı kaynakların çıkarılması ile ortaya çıkan sonuç ) ile entelektüel sermaye değişim oranının çarpılması sonucu ortaya çıkan miktardır.

**Entelektüel Sermaye: E.S X işletme defter değeri**

Bu gösterilen oranları toplu halde formüle edersek eğer:

**Entelektüel Sermaye= { (M.S. X Y.S.) – İ.S.} X İşletme Defter Değeri**

Satış ortalaması oranı ile aktif değer ortalaması oranından herhangi birisinin negatif olması işletmenin defter değerinin gerçeğin altına düşmesini ifade ettiğinden, yine herhangi birinin negatifliği o oranın negatif etki yapması gerektiğini ortaya koyar.

### 5.4.3 Entelektüel Sermayenin Örnek Bir Çözümle Muhasebeleştirilmesi

Bunu bir örnekle açıklamamız iyi olacaktır. Ancak bu vereceğimiz örnek bilimsel olarak test edilmemiş verilerle ve deneysel olarak gözlemlenmemiştir. Bu örnek sadece formülü açıklamak için kullanılmaktadır.

Aktiflerin toplamı eşit olan 3 işletmenin sektördeki performansına göre en üst satış yapan (A) , en alt satış yapan (B) ve araştırılacak işletmenin defter değerini(C) bulmaya yönelik bir örnek oluşturalım.

İşletme defter değeri: 1,5 milyon lira

İşletme aktif değeri: 5 milyon lira.

İşletme satış ortalaması: 20 milyon lira,

İşletme aktif devir hızı: 4

Sektör satış ortalaması: 15 milyon lira.

Sektör aktif devir hızı: 2,8

Sektör ortalama defter değeri: 2 milyon lira

En üst satış yapan işletme satış ortalaması: 25 milyon lira,

En üst defter değeri: 2,5 milyon lira

En üst işletme aktif devir hızı:5,

En alt satış yapan işletme aktif devir hızı: 2.

En alt işletme defter değeri: 3 milyon lira

En alt satış yapan işletme satış ortalaması: 10 milyon lira

**En üst işletme aktif değer artışı:**

$$= \left[ \left\{ \frac{(25-15)}{15} \times \frac{(5-2,8)}{2,8} \right\} - \frac{(2,5-2)}{2} \right] \times 2,5 \text{ milyon lira} + 2,5 \text{ milyon}$$

$$= \left\{ (0,66 \times 0,78) - 0,25 \right\} \times 2,5 + 2,5$$

$$= 0,27 \times 2,5 \text{ milyon lira} + 2,5 \text{ milyon lira} = 675 \text{ bin lira} + 2,5 \text{ milyon}$$

$$\text{lira} = 3.175.000 \text{ lira}$$

Buda işletmenin 675 bin lira değer artışının olduğunu ve gerçek defter değerinin 3 milyon 675 bin lira olduğunu bize gösterir.

### **En alt işletme aktif değer artışı:**

$[\{(10-15)/15 \times (2-2,8)/2,8\} - (3-2)/2] \times 3$  milyon lira +3 milyon. Burada satış oranı ile aktif oranı negatif çıkmıştır. M.S. veya Y.S. nin herhangi birisinin negatif çıkması işletmenin değer kaybına sebep olacağından bu iki oranın çarpımı negatif değerlendirilecektir.

$\{-(0,33 \times 0,28) - 0,5\} \times 3 + 3 = -0,59 \times 3$  milyon lira + 3 milyon lira = - 1 milyon 770 bin lira +3 milyon lira = 1.230.000 lira

Buda işletmenin 1 milyon 770 bin lira değer azalışının olduğunu ve gerçek defter değerinin 1 milyon 230 bin lira olduğunu bize gösterir.

### **Araştırılacak işletmenin defter değeri ise:**

$[\{(20-15)/15 \times (4-2,8)/2,8\} - (1,5-2)/2] \times 1,5 + 1,5$

$\{(0,33 \times 0,43) - (-0,25)\} \times 1,5 + 1,5 = 0,39 \times 1,5$  milyon lira + 1,5 milyon lira = 585 bin lira + 1,5 milyon lira = 2.085.000 lira

Buda işletmenin 585 bin lira değer artışının olduğunu ve gerçek defter değerinin 2 milyon 85 bin lira olduğunu bize gösterir.

Bunları yorumlar ve muhasebeleştirirsek eğer; en alt (3 milyon defter değeri) ve en üst işletmeler (2,5 milyon defter değeri) sermaye yoğun çalışmakta ve teknolojiyi kullanarak satış hacmini yükseltmek istemektedir. En üst işletme bunu başarmış (0,27 defter değeri artış oranı) ancak araştırılan işletmenin (0,39 defter değeri artış oranı) sahip olduğu müşterinin marka bağımlılığını yıkamamıştır. Çünkü daha az sermaye yoğun çalışma (1,5 milyon defter değeri) ile de müşterisini korumaktadır. Bu şekilde müşterinin işletmeye kattığı bir değer vardır. En alt işletme ise teknoloji kullanmasına rağmen bir satış potansiyeli yakalamayıp sektör ortalamasının altına düşmüş ve bunun yanında sahip olduğu sermayede bu işletmeyi

satın alacak için cazibeli olmamaktadır. O halde gerçek değerinin altında satışa sunulmalıdır. Bu işletmeye olan talepte gerçekten az olabilmektedir.

Bu teori sadece muhasebe defter kayıtlarından yola çıkarak bulunabilecek bir işletme değerini ortaya koymak için öne sürülmüştür.

Şimdide muhasebe kaydının nasıl alternatif olarak kayıt edildiğine bakalım.

-----Araştırılacak İşletmenin Kaydı-----	
265 Maddi Olmayan Aktif Değer Artışları	585.000
265.01 Müşteri Değer Artışı	
524 Aktif Değer Artış Yedekleri	585.000

Olumsuz fark yaratan işletmenin defter değerini düşürmesi işletmenin aleyhine sonuç doğurduğundan olumsuz farklar ihtiyatilik kavramı gereği kayıt altına alınmamalıdır. En üst işletme için de **alt hesap yapısal sermayeden değer artışı** olmalıdır. Bu yapılan kayıt sonucunda entelektüel sermayenin itfa edilmesi de 26 grubu hesapların işleyişine uygun olarak 5 yıl içinde yapılmalıdır. Bu şekilde itfa payı yıl itibari ile 0.20 olmalıdır. Sorun burada bu itfanın hangi maliyet hesap grubuna aktarılacağıdır. Eğer bu itfayı 770 genel yönetim giderlerine aktarırsak 77 grubunun işleyişine uygun olmaz ve ortaya çıkan artışın bir yönetim faaliyeti değil tamamen hizmetin özelliğinden ve pahasından kaynaklandığı görülecektir. O zaman bu itfanın yeni açılan hesap isimlerine uygun olarak 745 genel hizmet üretim giderlerine veya tek düzen muhasebe sistemine sadık kalarak 740 hizmet üretim maliyetine yüklenmesi gerektiği görülecektir.

-----Entelektüel Sermayenin Amortisman Kaydı-----	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	117.000
(745 Genel Hizmet Üretim Maliyeti)	
268 Birikmiş Amortismanlar	117.000



## **6. HİZMET İŞLETMELERİNDE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN YETERSİZLİĞİ VE T.D.M.S.'NİN TEKRAR TANIMLANMASI**

Günümüz dünyasında muhasebe sistemi her işletmenin ihtiyaç duyduğu bir bilim haline geldiği gibi zamanla değişimi de kaçınılmaz olmaktadır. İlk çağlarda avcılıkla geçinen insanoğlu o zamanlarda üretimle tanışmış ancak şimdiki zamanda hizmetin önemi daha da kendisini ön plana çıkarmıştır. Her ne kadar üretim ile ilgili işletmeler çağlar itibari ile sayısal çoğunluğa sahip olsa da zamanla hizmet sektörü de en başta devlet olmak üzere üretim işletmeleri ile boy ölçüşebilecek düzeye gelmiştir.

Ancak muhasebenin bu değişime ayak uydurabildiğini söylemek yanlış olur. Muhasebe bilimi işletmelerin sahip olduğu mali değere sahip ve gözle görülebilen varlık ve kaynaklarını araştırma konusu yaparken onların nitel ve nicel özelliklerini de ele alarak raporlama yapabilmektedir. Bu işlemleri üretim işletmeleri için geliştirmiş ve bu işlemler işletmelere yeterli olmasa da gerekli bilgileri verebilmiştir. Hizmet sektörünü teğet geçen muhasebe bilimi bu inceleme ve araştırmalarını maalesef bu sektöre yoğunlaştıramamış ve hizmet işletmelerinin muhasebe kayıtlarını işletmelerin keyfiliğe göre kayıt altına almasını görmezden gelmiştir.

Türkiye’de de durum farklı değil tabi ki; Tek Düzen Muhasebe Sistemi genel itibari ile üretim işletmeleri için düzenlenmiş, az bir kısmı ise hizmet sektörünün kullanabileceği hesapları içerecek biçimde düzenlenmiştir.

Bu konuyu incelemek için öncelikle tek düzen muhasebe sistemini ve sonrasında bu sistemin hizmet sektöründeki yetersizliğini bilmek gerekir.

## 6.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemi

Öncelikle tek düzen muhasebe sistemi hakkında kabaca bahsedelim. TDMS muhasebe biliminden uzaklaşmayan ve genelde 12 muhasebe kavramını esas alan ve ilkelere göre düzenlenen bir sistemdir. Bu sistem Türkiye muhasebe standartları ile muhasebe uygulamaları genel tebliği ile güncelliğini korumuş sayı sistemiyle hesap kodlarının belirlendiği bir sistemdir. 0 dan 9'a kadar hesap kodları kullanılarak hesaplar belirlenmiştir.<sup>90</sup>

Bu sisteme göre muhasebe ilkeleri ve gelir tablosu ilkelerine göre sıralama yapılmış ve bilânço ilkelerini de varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler ve özkaynak ilkeleri diye sınıflandırılmış olarak sistemdeki ana hesap grupları belirlenmiştir.<sup>91</sup>

Buna göre bilânço hesapları varlıklar için 1 grubu dönen varlıklar ve 2 grubu duran varlıklar olarak ikiye ayrılmış, yabancı kaynaklar içinde 3 grubu kısa vadeli ve 4 grubu uzun vadeli yabancı kaynaklar olarak ayrılmış aynı zamanda 5 grubu özkaynaklarda bilânço hesaplarının kaynaklar kısmına yerleştirilmiştir. Gelir tablosu hesapları da 6 grubunda yer almıştır. 7 grubu maliyet hesaplarından sonra 8 grubu serbest hesaplar ve yönetsel olarak kullanılan 9 grubu nazım hesaplar tanımlanmıştır. 0 grubu serbest hesaplarda kullanımda fazla olmadığından fazla ilgi gösterilmemiştir.<sup>92</sup>

Hesapların bilânçoda sıralanışı varlıklar için likidite esasına göre en likitten en az likide doğru, Kaynaklar içinde ilk ödenecek kaynaktan en son ödenecek kaynağa doğru sıralama yapılmıştır.<sup>93</sup>

Hesaplar borçlu taraf ve alacaklı taraf olarak ikiye ayrılmış ve tutarlar varlık hesapları için ilk borçlu çalıştırılmış kaynak hesapları içinde ilk alacaklı çalıştırılmıştır. Gelir tablosu hesapları içinde gelir kalemleri ilgili gelir hesabına

<sup>90</sup> Yıldırım O. Tek N. , Finansal Muhasebe, Yayl Yayınları, İzmir, 2004, s: 1-75

<sup>91</sup> Yükçü S. Finansal Muhasebe, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2006, s: 1-100

<sup>92</sup> Yıldırım O. Tek N. , s: 1-75

<sup>93</sup> Yükçü S. s: 1-100

alacaklı kayıt yapılarak, gider kalemleri de ilgili gider hesabına borçlu kayıt yapılarak çalıştırılmıştır.<sup>94</sup>

## 6.2. T.D.M.S.'nin Hizmet Sektöründe Yetersizliği

Türkiye'de işletmeler açısından % 60'lara varan oranla mevcut olan hizmet sektörüne bu kadar az hesap vermek hizmet işletmelerinin keyfiliğe göre kayıt tutmasına sebep olmaktadır. Bu tabii ki muhasebe biliminin yetersizliğinden ileri gelmektedir.

Örneklerle açıklayacak olursak;

- Üretim işletmelerinin stoklarını kayıt altına alabileceği hesaplar bulunmakta, ancak hizmet işletmelerinde bu hesap bulunmamaktadır. Neden önemli olduğuna gelince; her işletme de olabileceği gibi hizmet işletmelerinde de iadeler olabilmektedir. Üretim işletmelerinde mal iadesinde satılan mamul maliyeti iadede ters kayıpla stoklara geri alınabilmekte; ancak hizmet işletmelerinde hizmet iadesi nasıl kayıt altına alınmalıdır. Çözümü var ancak keyfiliğe göre kayıt yapıldığından muhasebe bilimine ters gelebilmektedir.
- Hizmet işletmelerinde işgücü maliyeti çok yüksek olabilmektedir. Üretim işletmelerinde mamul maliyetinin ölçülebilmesi ve gider çeşitlerinin daha rahat kayıt altına alınabilmesi için maliyet hesapları detaylandırılabilir. İşgücü gideri de bu detaylar arasında yerini alabilmektedir. Ancak işgücünün çok önemli olduğu hizmet işletmelerinde bu gideri ancak maliyet hesaplarında tek bir hesap olan hizmet üretim maliyetlerinin alt hesaplarında inceleyebilmekteyiz. Bu da hizmet işletmelerinin yoğunluklu maliyet hesaplarını tek bir hesap altında incelemesine sebep olmakta

---

<sup>94</sup> Yükü S. Finansal Muhasebe, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2006, s: 1-100

ve bu sorunu aşmak içinde işletmeler kendine özgü yeni programlar yapmak zorunda kalmaktadırlar.

- Maliyetlerin hesaplanmasında çok önemli olan sabit ve değişken maliyetlerin hesaplanmasını, üretim işletmelerinde nicel özelliklerden dolayı bulmak kolay iken hizmet işletmelerinde bunu bulmak zorlaşmaktadır. Maliyet muhasebesinin bu sorunu aşmakta yetersiz kaldığını görebilmekteyiz. Aynı zamanda atıl zamanın hesaplanmasını da yine nicel verilerden yola çıkarak bulabilmekteyiz. Ancak hizmet işletmelerde bunu bulmak için bir yöntem geliştirilmemiştir. Örnek verecek olursak ayakkabı firmasının ayakkabı başına sabit ve değişken maliyetleri bulması olası ve atıl zamanı yani boşa geçen zamanı da yine üretilen bütçelenmiş işgücü ve fiili işgücüne göre belirlemesi mümkün iken; hizmet işletmelerinde bunu bulmak için nicel bir veri olmadığı gibi buna ilişkin de bir bilgi verilmemektedir. Yani müşteri karşılayan ve ona bilgi verme hizmeti sunan kişinin bilgileri ne kadar doğru, tam ve eksiksiz verdiğini bilmek için bir ölçüt ayarlanmamıştır. Bir gülümsemenin bile çok önemli olduğu hizmet sektöründe çalışanın ne kadar gülümsediğini bilmek mi gerekiyor? Ya da 'daha farklı bir ölçüt mü' bulunmalı sorusuna cevap bulmakta zorlanılmaktadır.
- Hizmet sektöründe üretilen hizmetin bilanço hesaplarında gösterememekteyiz ama bu durumu ancak dipnotlarda gösterebiliriz. Fakat o hizmeti sunarken katlanılan maliyetlerin harcamalarını bilanço hesaplarında görebilmekteyiz. Bu da üretilen hizmetin dolaylı ve dolaysız giderlerinin ayrımında yetersiz kalındığını bize göstermektedir. Aynı zamanda oluşan maliyetlerin bilançodaki varlıklar kısmına uğramadan ve direk gider tablosu hesaplarında gösterilmesi de yapılan satışlardan sonra ortaya çıkan kârın veya zararın bilançoda görünmesi hayali olabilmekte ve bunu

açıklayabilmek için de ancak dipnotlarla desteklenmesi zorunlu olmaktadır.

- Üretim işletmeleri için ortak giderlerin bazen hizmet işletmeleri için ana gider olması olasılığını da muhasebe de görmek mümkün olamamaktadır. Örneğin komisyon gideri hizmet işletmelerinde yoğunlukla kullanılmakta ve bu giderin miktarı tüm maliyetler içerisinde bazı işletmelerde % 30<sup>95</sup>'lara varabilmektedir. Ancak işletmeler bunu hizmet maliyetine yükleyemediği gibi bunun kanunen kabul edilmemesi ve vergisinin alınması giderin gideri yükünü oluşturmakta bunu da maliyetlere yüklemeye hizmet maliyetinde artışa sebep olduğundan bu maliyetin ne kadar etki yaptığı hesaplanamamakta ve çeşitlendirilememektedir.
- Maliyet tablosunun çeşitliliği üretim işletmeleri için uygun hazırlanmakta ancak üretilen hizmet maliyetinin sanki üretim işletmelerinin başvurduğu hizmet maliyetiymiş gibi gözükmesi ve tek kalemden maliyet tablosunda bulunması hizmet işletmelerinde maliyet tablosunun hazırlanamamasına sebep olmaktadır. Bu hesaplamanın yine hizmet işletmelerinin keyfiliğine bırakılması genelde hizmet sektörünün hizmet maliyetlerinin standartlarının belirlenmesinde yetersizliği göz önüne koymaktadır. Yani hizmet maliyetlerinin belli kalemleri hariç bir standart belirlemek mümkün bulunmamaktadır.
- Yukarıda sayılan sorunlar hizmet işletmelerinde diğer tabloların hazırlanmasında da sorun yaratmaktadır.

---

<sup>95</sup> Bu oran Rekabet Koşulları Olduğundan İsmi Verilmeyen Ve Sağlık Sektöründe Hizmet Veren Bir İşletmenin Verilerinden Alınmıştır.

- Bazı hizmet sektörlerinde de safhalar bulunmakta ancak bunlar için safha maliyetlerinin hesaplanmasının da üretim işletmelerinde olduğu gibi belli standartları bulunmamaktadır.
- Maliyetlerin dağıtımında da hangi dağıtım yönteminin kullanılması gerektiği yine sorun oluşturmakta ve en uygun yöntemin faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi olduğu ortaya çıkmakta ancak bu yöntem uygulanırken oluşacak havuzların belirlenmesinde de hangi giderlerin esas hizmet üretimi ile ilgili olduğu ve hangilerinin yardımcı hizmet olduğu sorunu oluşmaktadır. Bu sorunu aşmak mümkün ancak öncelikle muhasebe biliminin bu soruna ilişkin yeni kavramlar ortaya koyması gerekir. Mesela 'direkt kullanılan hizmet maliyeti', 'direkt hizmet maliyetinde kullanılan işçilik gideri', hizmet maliyetini destekleyici hizmet gideri' gibi kavramlar tanımlanabilir mi?

Yukarıda sayılan örnekler gibi daha çok örnek verilebilir. Önemli olan örnekleri sıralamak değil, hizmet sektörüne uygun bir muhasebe sistemi ve raporlama sistemi geliştirmektir.

Bu sorunların aşılması sadece hizmet işletmelerine değil aynı zamanda bu sektörde standartların belirlenmesinde de ortaya çıkan sorunların aşılmasına da yardımcı olacaktır. Tek düzen muhasebe sistemi de muhasebe biliminin şekillendireceği bu sistemi destekler bir biçimde değişmesi gerekir ki Türkiye'de muhasebe kayıtları hizmet işletmeleri için daha uygun ve daha kullanılabilir hale gelsin.

### III. BÖLÜM

## UYGULAMALI ÖRNEK TURİZM BÖLGESİNDE FAALİYET GÖSTEREN SAĞLIK SEKTÖRÜNÜN İRDELENMESİ

### 7. YUKARIDA YAZILI ÖRNEKLENDİRMELERİN YANINDA BU SEKTÖRDE KULLANILAN MUHASEBE İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN ÖRNEKLEME

Bu çalışmamızı bir örnekle açıklamaya çalışalım. Bu örneğimizde hizmet işletmelerinde maliyetlendirmeyi yaparken çekilen zorluklar anlatılacaktır. Aynı zamanda bu zorlukların açıklamalarıyla nelerden kaynaklandığı ve çözümlenmeleri de bu konu başlığı altında incelenecektir.

Bu örneklemede kullanılan veriler gerçeğe yakın ve yuvarlanmış rakamlarla ifade edilecektir. Verileri kullanılan firmanın ismi ve nerede üretim yaptığı rekabet kurallarından dolayı açıklanmamaktadır.

Örneğimizi bu sorunları daha fazla hisseden ve Türkiye’de sektör büyüklüğü bakımından önemli yere sahip sağlık sektöründen vermemiz uygun olacağı kanaatindeyim.

Bu örneği açıklarken bu sektörde hizmet veren bir tıp merkezinin monografisi düzenlenecek ve bu monografideki verilerin ışığı altında çözümlenmeler yapılacak ve uygun tablolarla başlangıç ve önçözüm yapılacaktır.

Sonrada her işletme için önemli olan ancak hizmet işletmelerinde uygulanması zor olan dağıtım tabloları düzenlenecek ve bu dağıtımlar yapılırken kullanılan yöntemlerin dışında uygulanabilir alternatif yöntemlerde gösterilecektir.

Bazı zorlukların anlatılacağı bu monografide bu zorlukların nasıl aşılacağı da aynı zamanda anlatılacaktır. Bu monografi işletmenin sadece bir ayını içerecek bir biçimde düzenlenecek olup dönemsel etkilerde ayrıca incelenecektir.

## Monografi

Turizm beldesine hizmet veren Özel Tıp Merkezi kuruluş aşamasında aşağıdaki verilen sermaye ile 18.03.2007 tarihinde işe başlamıştır.

- Ortak A tarafından işletmenin % 80 nine tekabül eden sağlık hizmetinde kullanılmak üzere 75.000 TL değerinde demirbaş ve 105.000 TL değerinde tıbbi makine ve cihaz aynı zamanda 60.000 TL değerinde nakit koymayı taahhüt etmiştir. Ortak B tarafından 30.000 TL değerinde araç taahhüdünde bulunulmuştur. Ortak C tarafından da 30.000 TL değerinde nakit konulması taahhüdü bulunmaktadır.
- İşletme kuruluş aşamasında 4.500 TL değerinde kuruluş ve örgütlenme giderine katlanmıştır. Aynı zamanda Sosyal Güvenlik Kurumu ile de anlaşma sağlamıştır. Sözleşmeye göre departman bazında acil müdahaleler için paket fiyat olarak hasta başına 20 TL, genel cerrahi polikliniğinde de paket fiyat olarak ta 25 TL, kadın doğum hastalıkları polikliniğinde 35 TL, dahiliye ve çocuk polikliniğinde ise 30 TL üzerinden hesaplanmaktadır. Uzman doktor ücretlenmesi sabit ücretlendirmenin yanında yine hasta başına % 5 tutarında kar payı verilmektedir. (KDV'li Fiyatlar küsuratlı çıkmasını diye yuvarlatılmıştır)
- Tıp merkezinin laboratuvar birimi bulunmakta ancak bazı laboratuvar tetkikleri için dışardan faydalanılmaktadır. Birim maliyetleme laboratuvar birimi tarafından hasta tedavi maliyetine yüklenmektedir.
- Tıp merkezinin röntgen istemi röntgen birimi kurulamadığından yine hastalar tarafından karşılanması için ileri merkezlere yönlendirilmektedir.



- Aynı zamanda tıp merkezinde çalışan acil tıp teknisyeni, hemşire, ebe ve laborant olmak üzere 15 personel bulunmaktadır. 8 Hemşirelere net ücret olarak 750 TL, 4 acil tıp teknisyenlerine de net 700 TL, 2 ebe olarak çalışan sağlık personeline de 800 TL ücret ödenmektedir. 1 Laborant ise 1000 TL üzerinden ücret almaktadır.
- Laboratuvar da çalışan biyokimya uzmanı ise sabit ücret olarak 4.500 TL almakta, dâhiliye doktoru, genel cerrahi ve çocuk doktoruna ayda sabit 8.000 TL kadın doğum uzmanına ise ayda sabit 10.000 TL ödenmektedir. Her uzman doktorun yanında bir hemşire veya ebe çalışmaktadır. Diğer 4 acil tıp doktorlarına aylık 4000 lira sabit ücret ödenmektedir.
- Sağlık dışı çalışanlar ön karşılama, vezne-kayıt bölümlerinde çalışan personel de 8 kişi olup 650 TL üzerinden net ücretlendirilmektedir.
- İşletme bünyesinde çalışan 8 rehber bulunmakta ve aylık net ücretleri 1.000 TL üzerinden net olarak hesaplanmaktadır. Turizm departmanı kontrolünde çalışma yapmaktadırlar.
- İşletme bünyesinde bulunan bilgi işlem departmanı 2 kişi, muhasebe departmanı 2 kişi ve turizm kayıt ve dosyalama departmanı da 2 kişi bulunmakta ve burada çalışan personelin ücretlenmesi memur statüsünde aylık sabit 750 TL olmaktadır. İşletmenin diğer yönetim kademelerinde de 3 yönetici çalışmakta (müdür ve müdür yardımcıları) ve ücretleri ortalama 2.000 lira olmaktadır.
- Tıp merkezi bünyesinde mutfak ve temizlik elemanı olarak ta 5 bayan çalışmakta bunlara da aylık 600 TL net maaş ödenmektedir. İşletmenin 4 şoförü bulunmakta bunlara da aylık 600 TL net maaş ödenmektedir. Mutfak ve temizlik giderleri personel sayısına göre departmanlara yüklenmektedir. Taşıma ve ulaşım giderleri % 70 turist

hastaların taşınması turizm departmanına, %30 personel sayısına göre diğer departmanlara.

- İşletmenin yurtdışı sigortalarla da anlaşması bulunmaktadır. Baktığı turist hastaların sigorta ile görüşmelerden sonra hastaların tedavi masraflarının ödeneceğine dair ön garanti gelmekte ve hasta medikal raporlar ve fiyat dökümleri sigortaya gönderildikten sonra sigorta tarafından bazı kesintiler uygulandıktan sonra ödeme garantisi rakamlı olarak gelmektedir. Bu garanti ödemesi tıp merkezi için senet niteliği taşımaktadır. Ödemeleri fatura yollandıktan sonra bankaya yapılmaktadır. Ödemelerin %50 si 40 gün vadeli, %50si temmuz ayında gelmiştir.
- Oteller ile yapılan anlaşmalar sonucunda otellerde ki hastalara bakıldığında otellere şubat ayında yıllık 70.000 € (1€=2 TL) ortalama komisyon ödenmektedir. Tıp merkezinin sorumlu olduğu 8 oteli bulunmaktadır. Tıp merkezi maliyetlendirmeyi otellerden dönemsel gelir sağlandığından nisan dâhil eylüle kadar şu oranlarda yükleme yapmaktadır. Nisan % 5, Mayıs %15, Haziran %20, Temmuz %25, Ağustos % 25, Eylül %10. Bu giderin yüklemesi turizm departmanına yapılmaktadır.
- Sağlık sektöründe KDV oranı % 8'dir.
- Doktorlara turist hastaların tedavisinde kar payı verilmemektedir.

**İşletmenin temmuz ayına ilişkin verileri şöyle olmaktadır.**

- İşletmenin poliklinik bazında gelen yerli hasta sayısı (SGK anlaşmalı): acil polikliniği: 1500 kişi, çocuk polikliniği: 200 kişi, dâhiliye polikliniği: 2000 kişi, genel cerrahi polikliniği: 300 kişi, kadın doğum polikliniği: 500 kişi. Toplam 4.500 hasta. SGK ya kesilen faturada %20 kesinti uygulanmıştır. (teşhis eksikliğinden)
- Otellerden gelen hasta sayısı 500 kişi ve ortalama 750 € fatura kesilmiştir. (kur olarak 1 €=2 TL). Polikliniklere göre hasta dağılımı oranları dâhiliye :%30, acil :%40 genel cerrahi : %20 kad. doğ: %5, çocuk:%5. gelirlerde bu orana göre polikliniklere dağılmaktadır. ( bu oran aynı zamanda turizm departmanının maliyet dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır)
- Özel hasta olarak gelen hastaların ortalama gelirleri poliklinik bazında; acil polikliniği: 100 kişi- 150 TL, dâhiliye polikliniği 30 kişi-250 TL, çocuk polikliniği:10-100 TL, genel cerrahi polikliniği: 25 kişi-300 TL, kadın doğum polikliniği:35 kişi-200 TL. Toplam 200 kişi
- Laboratuvar biriminin poliklinik bazında ve turizm hastaları olarak maliyetlemeleri şöyledir. Ortalama hasta laboratuvar maliyeti:5 TL ve acil polikliniği:1200 kişi, dâhiliye polikliniği:1800 kişi, kadın doğum polikliniği:250 kişi, çocuk polikliniği:100 kişi, genel cerrahi polikliniği:120 kişi.
- Laboratuvarın aynı zamanda dışardan istediği laboratuvar tetkik maliyeti de ortalama 20 lira olmakta. Poliklinik bazında hastalar; acil: yok, dâhiliye: 15 kişi, kadın doğum: 75 kişi, çocuk polikliniği: 5 kişi, genel cerrahi polikliniği:10

- İşletmenin o aya ait elektrik faturası:5000 TL (lamba sayısı: toplam:50 adet, Acil p: 4, dâhiliye: 4, çocuk p.:4 kad. Doğ. P.:4 genel cerrahi p: 4, muhasebe birimi: 4, bilgi işlem: 4 turizm dep:4, laboratuvar:4, halkla ilişkiler: 4, mutfak:2 diğer yönetim odaları: 8) , su faturası: 5800 TL (personel sayısına göre poliklinik departmanlarına), araç bakım onarım gideri: 1200 TL, bina bakım onarım gideri: 10.000 TL (%20 u polikliniklerde( polikliniklere eşit), %80 departmana göre), cihaz demirbaş bakım onarım gideri ve amortisman: 5000 TL (% 50 laboratuvar, %40 poliklinik(eşit) ve %10 bilgi işlem ), benzin gideri: 12.000 TL, mutfak ve temizlik malzemeleri gideri ise 12.000 liradır
- İşletmenin devreden KDV miktarı 1.500 lira ve işlemlerden indirilecek KDV si 7.500 liradır.

**İstenilen:**

- a) İşletmenin gider yerlerini belirleyiniz.
- b) Bu gider yerlerinde ki maliyetleri belirleyiniz.
- c) Yardımcı hizmet gider yerlerinde Oluşan maliyetleri esas hizmet üretim gider yerlerine dağıtınız.
- d) Kâr ve maliyet merkezlerini belirleyiniz. Kar ve maliyet merkezleri doğru belirlenmiş midir? Araştırınız alternatif kar ve maliyet merkezlerini belirleyiniz.
- e) Yerli ve yabancı işlemler bazında katkı paylarını belirleyiniz.
- f) komisyon gideri belgelendirilemediğinden işletmeye getirdiği ek yükü belirleyiniz.
- I) işletmeye yeni bir ortak alınacaktır. İşletmenin % 80 sahibi genel oranda % 10 oranında hissesini satacaktır. İşletmenin temmuz ayına göre aktif toplamı: 500.000 lira, defter değeri: 250.000 lira satış toplamı: 1.000.000 liradır. Sektör ortalamaları ise: satış 900.000 lira, defter değeri: 350.000 lira, aktif toplamı: 400.000 liradır. Alternatif sisteme göre muhasebe kaydını ve satış tutarını belirleyiniz

Öncelikle çözüme uzman doktor ücretlerini, hasta sayılarını ve toplam hâsılatları bularak çözüme destek niteliğinde işlemler yapmak gerekir. Buradan da laboratuvar maliyetlerini ve yönetim maliyetlerinin ayırt edilmesi için bu verileri kullanıp I. Dağıtım tablosu için gerekli verileri bulmayla devam edip tabloyu düzenleyeceğiz.

#### Doktor ücretleri:

Genel cerrahi:  $\{(300 \times 25 \text{tl}) + (25 \times 300 \text{tl})\} \times \%5 = 750 \text{ TL} + 8000 \text{ TL} = 8.750$   
Dâhiliye :  $\{(2000 \times 30 \text{tl}) + (30 \times 250 \text{tl})\} \times \%5 = 3.375 \text{ TL} + 8000 \text{ TL} = 11.375$   
Kadın doğum:  $\{(500 \times 35 \text{tl}) + (35 \times 200 \text{tl})\} \times \%5 = 1.225 \text{ TL} + 10.000 \text{ TL} = 11.225$   
Çocuk has. Uz:  $\{(200 \times 30 \text{tl}) + (10 \times 100 \text{tl})\} \times \%5 = 350 \text{ TL} + 8000 \text{ TL} = 8.350$

#### Hasta sayıları;

Poliklinik	SGK hastaları		Özel hasta		Turist hasta	Toplam	
Genel cerrahi	300	%6,7	25	%12,5	$500 \times \%20 = 100$	425	%8,2
Kadın doğum	500	%11,1	35	%17,5	$500 \times \%5 = 25$	560	%10,8
Dâhiliye	2000	%44,4	30	%15	$500 \times \%30 = 150$	2180	%42
Çocuk has.	200	%4,4	10	%5	$500 \times \%5 = 25$	235	%4
Acil polikliniği	1500	%33,4	100	%50	$500 \times \%40 = 200$	1800	%35
Toplam	4500		200		500	5.200	

#### Toplam hâsılatlar;

	SGK	özel	turizm	toplam
Genel cerrahi:	$(300 \times 25 \text{ TL}) + (25 \times 300)$		$(750.000 \times \%20)$	= 165.000 TL
Kadın doğum:	$(500 \times 35 \text{ TL}) + (35 \times 200)$		$(750.000 \times \%5)$	= 62.000 TL
Dâhiliye :	$(2000 \times 30 \text{ TL}) + (30 \times 250)$		$(750.000 \times \%30)$	= 292.500. TL
Çocuk has. p.:	$(200 \times 30 \text{ TL}) + (10 \times 100)$		$(750.000 \times \%5)$	= 44.500 TL
Acil polik. :	$(1500 \times 20 \text{ TL}) + (100 \times 150)$		$(750.000 \times \%40)$	= 345.000 TL

Poliklinik	SGK geliri	Özel hasta gelir	Turizm geliri	Toplam
Genel cerrahi	7.500	7.500	150.000	165.000
Kadın doğum	17.500	7.000	37.500	62.000
Dâhiliye	60.000	7.500	225.000	292.500
Çocuk has.	6.000	1.000	37.500	44.500
Acil polikliniği	30.000	15.000	300.000	345.000
Toplam	121.000	38.000	750.000	909.000

### Gider tabloları

#### *a) ücretlerin yüklenmesi*

Departman	Ana Personel	Yardımcı per.	Toplam	Per. sayısı
Genel cerrahi	8.750	3hemx750=2.250	11.000	1+3=4
Kadın doğum	11.225	2ebex800=1.600	12.825	1+2=3
Dâhiliye	11.375	3hemx750=2.250	13.625	1+3=4
Çocuk has.	8.350	2hemx750=1.500	9.850	1+2=3
Acil polikliniği	4x4.000=16.000	4ATTx700=2.800	18.800	4+4=8
Bilgi işlem	2x750=1500		1.500	2
Muhasebe	2x750=1500		1.500	2
Halkla ilişkiler	8x650=5200		5.200	8
Turizm dep.	2x750=1500	8x1000=8000	9.500	2+8=10
Mutfak	5x600=3000		3.000	5
Taş. Ulaş. Dep.	4x600=2.400		2.400	4
Laboratuar	4.500	1000	5.500	1+1=2
Yönetici	3x2000=6000		6.000	3
Toplam	81.300	19.400	100.700	58 personel

b) Laboratuvar tetkik giderleri ve yüklenmesi

Poliklinik	Laboratuvar gid.	Dışardan sağ.	Toplam
Genel cerrahi	10x120=1200	20x10=200	1.400
Kadın doğum	10x250=2500	20x75=1500	4.000
Dâhiliye	10x1800=18000	20x15=300	18.300
Çocuk has.	10x100=1000	20x5=100	1.100
Acil polikliniği	10x1200=12000	0	12.000
Toplam	34.700	2.100	36.800

c) Diğer giderlerin yüklenmesi:

\* Elektrik 50 ampul sayısına göre( yükleme haddi: 5000 TL/50 ampul=100tl/ampul) ,

\* Su 58 personel sayısına göre( yükleme haddi: 5800tl/58 kişi=100tl/kişi),

\* Bina bakımı ilgili orana göre (yükleme haddi: 10000tl/100=100 TL) ,

\* Cihaz bakım ve amort. İlgili orana göre.(5000tl/100=50tl)

Departman	Elektrik	Su gideri	Bina bak.	Cih. bak.	Toplam
Genel cer.	100x4=400	4x100=400	4x100=400	400	1.600
Kad. doğ.	100x4=400	3x100=300	4x100=400	400	1.500
Dâhiliye	100x4=400	4x100=400	4x100=400	400	1.600
Çocuk has.	100x4=400	3x100=300	4x100=400	400	1.500
Acil polik.	100x4=800	8x100=800	4x100=400	400	2.400
Bilgi işlem	100x4=400	2x100=200	10x100=1000	500	2.100
Turizm dep.	100x4=800	10x100=1000	10x100=1000		2.800
Muhasebe	100x4=400	2x100=200	10x100=1000		1.600
Halkla iliş.	100x4=600	8x100=800	10x100=1000		2.400
Taş. Ula. de.	0	4x100=400	10x100=1000		1.400
Laboratuvar	100x4=400	2x100=200	10x100=1000	2500	4.100
Mutfak	100x2=200	5x100=500	10x100=1000		1.700
Yön, ve gen.	100x8=800	3x100=300	10x100=1000		2.100
Toplam	5.000	5.800	10.000	5.000	25.800

d) Departman bazında gider toplamı:

1. Mutfak departmanı gider toplamı;

Personel ücreti+diğer giderler+mutfak ve temizlik malzemeleri alımı  
3.000 TL+1.700+12.000=16.700

2. Laboratuvar gider toplamı;

Personel ücreti + diğer giderler  
5.500+4.100= 9.600 TL

3. Taşıma ve ulaşım departmanı gider toplamı;

Personel ücreti+benzin gideri+araç bakım onarım+diğer giderler  
2.400+12.000+4.200+1.400=20.000 TL  
Turizm departmanına yüklenecek tutar: 20.000x%70=14.000

Taşıma ve ulaşım kalan gider toplamı:6.000 TL

4. Turizm departmanı gideri;

Personel ücretleri+diğer giderler+komisyon gideri+ taş. ve ulaş. aldığı pay=  
9.500+2.800+(70.000x2x%25)+ (20.000x%70)=61.300 TL



5. Polikliniklerin gider toplamları

Poliklinik	Personel ücr.	Lab. yüklenen	Diğer giderler	Toplam
Genel cerrahi	11.000	1.400	1.600	14.000
Kadın doğum	12.825	4.000	1.500	18.325
Dâhiliye	13.625	18.300	1.600	33.525
Çocuk has.	9.850	1.100	1.500	12.450
Acil polikliniği	18.800	12.000	2.400	33.200
Toplam	66.100	36.800	8.600	111.500

6. Diğer departmanların gider toplamları

Departman	Ücretler	Diğer giderler	Toplam
Bilgi işlem	1.500	2.100	3.600
Muhasebe	1.500	2.800	4.300
Halkla ilişkiler	5.200	1.600	6.800
Yönetici	6.000	2.100	8.100
Toplam	14.200	8.600	22.800

**I. Dağıtım tablosunun düzenlenmesi**

**I. Dağıtım Tablosu**

Departmanlar	Ara Res. Üc.	Var. par.	Lab. gđ.	Dış. sđ.	araç. B. Gđ.	Ö. b. sđ.	teş. sđ.	İ. sđ.	mut. v. k. sđ.	B. sđ.	S. sđ.	B. sđ.	G. sđ.	İ. sđ.
Genel avanslı	8.750	2.250	1.200	200						400	400	400	400	14.000
Kalıştırılmamış	11.225	1.600	2.500	1.500						400	300	400	400	18.325
Dönme	11.375	2.250	1.800	300						400	400	400	400	33.525
Çokluk	8.350	1.900	1.000	100						400	300	400	400	12.450
Ard. p. sđ.	16.000	2.800	12.000	0						800	800	400	400	33.200
B. sđ.	1.900									400	200	1.000	500	3.600
M. sđ.	1.900									400	200	1.000	500	4.300
H. sđ.	5.900									600	800	1.000	1.000	6.800
T. sđ.	1.900	800				1.400		3.800		800	1.000	1.000		61.300
M. sđ.	3.000							1.200		200	300	1.000		16.700
T. sđ. D.	2.400									0	400	1.000		6.000
L. sđ.	4.500	1.000								400	200	1.000	2.500	9.600
Y. sđ.	6.000									800	300	1.000		8.100
Toplam	81.300	19.400	34.700	2.100	4.200	12.000	0	35.000	12.000	6.000	5.800	10.000	5.000	277.900

Departman	I. dağıtım toplamı	Gider yeri tanımlanması	2. hizmet yeri
Genel cerrahi	14.000	Esas üretim gider yeri	Yok
Kadın doğum	18.325	Esas üretim gider yeri	Yok
Dâhiliye	33.525	Esas üretim gider yeri	Yok
Çocuk has.	12.450	Esas üretim gider yeri	Yok
Acil polikliniği	33.200	Esas üretim gider yeri	Yok
Bilgi işlem	3.600	Genel yönetim gid.yeri	Yok
Muhasebe	4.300	Genel yönetim gid.yeri	Yok
Halkla ilişkiler	6.800	Genel yönetim gid.yeri	Esas üret.g.y.
Turizm dep.	61.300	Yardımcı hiz. gid.yeri	Yok
Mutfak	16.700	Yardımcı hiz. gid.yeri	Gen.yön. g.y.
Taş. Ulaş. Dep.	6.000	Yardımcı hiz. gid.yeri	Gen.yön. g.y.
Laboratuvar	9.600	Yardımcı hiz. gid.yeri	Yok
Yönetici	8.100	Genel yönetim gid.yeri	Yok
Toplam	227.900		

- Aynı zamanda laboratuvar tetkiklerinde dışardan sağlanan hizmetler önce laboratuvar birimine dışardan sağlanan fayda ve hizmetler olarak kayıt altına alınmakta sonrada poliklinik birimlerinde de yardımcı hizmet gider yeri olarak tanımlanmalı yani laboratuardan iki farklı gider polikliniklere yüklenmelidir.
- Komisyon giderleri de nitelik itibari dışardan sağlanan bir faydanın bedeli olarak görülmekte bundan dolayı dışardan sağlanan fayda ve hizmetler olarak kayıt altına alınması doğru olur kanısındayım.

- Mutfak giderlerinde alınan malzemeler işletmenin stoku olmadığı için mutfakta direk kullanıma sunulmakta bundan dolayı bu giderinde mutfak departmanında ilk madde ve malzeme olarak kayıt altına alınması uygun olacaktır.
- Araç bakım onarımı da işletme bünyesinde böyle bir hizmet birimi olmadığından dışardan sağlandığından dışardan sağlanan fayda ve hizmet olarak tanımlanması uygun olacaktır. Benzin gideri de stoklanmayıp araç deposunda depolandığından ilk madde ve malzeme olarak ele alınması uygun olacaktır.
- Muhasebe, bilgi-işlem departmanlarında çalışan personelin memur statüsünde memur ücret ve giderlerinde izlenmesi uygun olacaktır. Ancak çalışan yardımcı sağlık dışı personelin işçi statüsünde değerlendirilmesi gerekir.

## **II. dağıtım tablosu;**

- Esas üretim yeri olarak poliklinikler esas alınmıştır. Yönetim giderleri de ayrı bir faaliyet havuzu olduğundan 2. bir faaliyet havuzu açmakta doğru dağıtım yapmak için yarar görülmektedir.
- Yardımcı hizmet üretim yeri olarak ta, iki faaliyet havuzuna hizmet veren ve tek bir faaliyet havuzuna hizmet veren olarak belirtmek gerekir. Aynı zamanda birbirine hizmet veren maliyet merkezlerini de hizmet maliyetleri birbirine dağıtıldıktan sonra faaliyet havuzlarına dağıtılmalıdır.

1. Halkla ilişkiler departmanının verdiği hizmet %40 polikliniklerle alakalı olup, polikliniklere toplam hasta sayısına göre yüklenmektedir. Geri kalan giderler genel yönetim gideri olarak kabul edilmektedir.

Dağıtımları yapalım;

Yükleme haddi:  $(6800 \text{ tl} \times \%40)/5.200 \text{ kişi} = 0.52 \text{ TL/kişi}$

Genel cerrahi:  $0,52\text{tl/kişi} \times 425\text{kişi} = 226 \text{ TL}$

Kadın doğum:  $0,52\text{tl/kişi} \times 560\text{kişi} = 296 \text{ TL}$

Dâhiliye :  $0,52\text{tl/kişi} \times 2180\text{kişi} = 1.140 \text{ TL}$

Çocuk pol :  $0,52\text{tl/kişi} \times 215\text{kişi} = 117 \text{ TL}$

Acil polik :  $0,52\text{tl/kişi} \times 1800\text{kişi} = 941 \text{ TL}$

Genel yönetim gideri: 4.080 TL halkla ilişkiler genel yönetim gider yerinde belirtilmelidir.

Genel yönetim gideri yükleme haddi:

$4.080/12(2+2+3+8 \times \%60) = 340$

Muhasebe :  $2 \times 340 = 680$

Bilgi işlem:  $2 \times 340 = 680$

Halkla ilişkiler:  $5 \times 340 = 1.700$

Yönetim :  $3 \times 340 = 1.020$

2. Turizm departmanının giderleri de taşıma ve ulaşım hizmetleri departmanından aldığı payla birlikte dağıtılmalıdır. Polikliniklere dağıtımı ise; polikliniklerin baktığı turist hasta sayısına göre olmalıdır.

Dağıtımları yapalım;

Yükleme haddi: 61.300 TL/500 kişi= 122.6 TL/kişi

Genel cerrahi : 122,6tl/kişix100kişi = 12.260 TL

Kadın doğum :122,6tl/kişix25kişi = 3.065 TL

Dâhiliye :122,6tl/kişix150kişi=18.390 TL

Çocuk pol :122,6tl/kişix25kişi =3.065 TL

Acil polik :122,6tl/kişix200kişi =24.520 TL

### 3. Mutfak giderleri personel dağılımına göre dağılmalıdır.

Mutfak giderleri de yönetim ile ilgili personelin ayrımından sonra kalan tutar polikliniklerde çalışan personel sayısına göre dağıtılmalıdır.

Yükleme haddi:16.700tl/58 kişi= 287,93 TL/ kişi

Yönetim personeli sayısı: muhasebe+bilgi işlem+yönetici+halkla ilişkilerx%60 = 2+2+3+5(8x%60)=12

Yönetimin aldığı pay=287,93tl/kişix12kişi=3.455

Muhasebe :2kişix288tl/kişi=576 TL

Bilgi işlem:2kişix288tl/kişi=576 TL

Halk. İliş :5kişix288tl/kişi=1440 TL

Yönetim :3kişix288tl/kişi=863 TL

Hizmet üretimin aldığı pay:  $16.700-3.455=13.245$  TL

Yeni yükleme haddi:  $13.245\text{tl}/22 \text{ kişi}=602$

Genel cerrahi :  $602\text{tl}/\text{kişix}4\text{kişi}=2.408$  TL

Kadın doğum :  $602\text{tl}/\text{kişix}3\text{kişi}=1.806$  TL

Dâhiliye :  $602\text{tl}/\text{kişix}4\text{kişi}=2.408$  TL

Çocuk pol :  $602\text{tl}/\text{kişix}3\text{kişi}=1.806$  TL

Acil polik :  $602\text{tl}/\text{kişix}8\text{kişi}=4.817$  TL

4. Laboratuvar giderlerini dağıtımı: laboratuvar giderleri tamamen polikliniklerle alakalıdır. Ve dağıtımı polikliniklerin laboratuvara gönderdiği hasta sayısına göre yapılmalıdır.

Yükleme haddi:  $9600\text{tl}/3470\text{kişi}=2.77$  TL

Genel cerrahi :  $2.77\text{tl}/\text{kişix}120\text{kişi}=330$  TL

Kadın doğum :  $2.77\text{tl}/\text{kişix}250\text{kişi}=690\text{tl}$

Dâhiliye :  $2.77\text{tl}/\text{kişix}1800\text{kişi}=4983$  TL

Çocuk pol :  $2.77\text{tl}/\text{kişix}100\text{kişi}=275$  TL

Acil polik :  $2.77\text{tl}/\text{kişix}1200\text{kişi}=3322$  TL

5. Taşıma ve ulaştırma giderleri de; 20.000 biriken havuzda 16.000 turizmin payı olduğundan bu pay ayrıldıktan sonra dağıtımına esas tutar 6.000 lira olmaktadır. Bu 6.000 lirayı da hem hizmet üretim hem de yönetime dağıtılması gerekir. Yönetimin payı ayrıldıktan sonra hizmet üretimine dağıtım için polikliniklerde çalışan personel sayısına göre dağılımı uygun olacaktır. Yönetimde de çalışan personel sayısına dağıtımı uygun olacaktır.

Yükleme haddi:6000tl/58 kişi=103.45 TL/kişi

Yönetimin payı: 103.45x12=1.241 TL

Muhasebe :2kişix103,45tl/kişi=207 TL

Bilgi işlem:2kişix103,45tl/kişi=207 TL

Halk. İliş :5kişix103,45tl/kişi=517 TL

Yönetim :3kişix103,45tl/kişi=310 TL

Hizmetin payı: 6.000 TL-1.241=4.759

Yeni yükleme haddi:4.759 TL/22kişi=216,32tl/kişi

Genel cerrahi : 216,32tl/kişix4kişi = 866 TL

Kadın doğum :216,32tl/kişix3kişi = 648tl

Dâhiliye :216,32tl/kişix4kişi = 866 TL

Çocuk pol :216,32tl/kişix3kişi = 648 TL

Acil polik : 216,32tl/kişix8kişi =1731 TL



## II. Dağıtım tablosunun düzenlenmesi:

Depart.	I. dağ.	Halk.iliş.	Turizm	Mutfak	Taşıma	Laboratuar	II.dağıtım
<b>Genel cer.</b>	<b>14.000</b>	226	12.260	2.408	866	330	<b>30.090</b>
<b>Kad. Doğ.</b>	<b>18.325</b>	296	3.065	1.806	648	690	<b>24.830</b>
<b>Dâhiliye</b>	<b>33.525</b>	1.140	18.390	2.408	866	4.983	<b>61.312</b>
<b>Çoc. has.</b>	<b>12.450</b>	117	3.065	1.806	648	275	<b>18.361</b>
<b>Acil polik.</b>	<b>33.200</b>	941	24.520	4.817	1731	3.322	<b>68.531</b>
<b>Bil. İşl.</b>	<b>3.600</b>	680	0	576	207	0	<b>5.063</b>
<b>Muhasebe</b>	<b>4.300</b>	680	0	576	207	0	<b>5.763</b>
<b>Hal. İliş.</b>	<b>(6.800)</b>	1.700	0	1.440	517	0	<b>3.657</b>
<b>Tur. dep.</b>	<b>61.300</b>	0	(61.300)	0	0	0	<b>0</b>
<b>Mutfak</b>	<b>16.700</b>	0	0	(16.700)	0	0	<b>0</b>
<b>Taşıma.</b>	<b>6.000</b>	0	0	0	(6.000)	0	<b>0</b>
<b>Labor.</b>	<b>9.600</b>	0	0	0	0	(9.600)	<b>0</b>
<b>Yönet.</b>	<b>8.100</b>	1.020	0	863	310	0	<b>10.293</b>
<b>Toplam</b>	<b>221.100</b>	<b>6.800</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>227.900</b>

Dikkat ederseniz dağıtımlarda belli bir standart uygulayamıyoruz. Bunun yerine hizmet yerinde 2. veya 3. dağıtımlar birim bazında ve ilgili maliyetler bulunduktan sonra alternatif dağıtım yapılmaktadır. Aslında faaliyete dayalı maliyetlendirme de bu konuda yetersiz kalabilmektedir. Bu dağıtım farklı dağıtım anahtarları kullanılarak( faaliyete dayalı maliyetlemeden alınan özellik) esas üretim yerlerine (klasik yöntemden alınan özellik) dağıtım yapılmaktadır.

Burada yapılan öncelikle faaliyet havuzlarının belirlenmesi, açılan havuzların esas hizmet ile ilgili olan ve yönetim ile ilgili olan havuzların ayrılıp doğru yüklemenin yapılması işidir. Yani yönetimin alacağı payı hizmet üretimine yüklemek

yanlış olur. Ve doğru maliyetlemeyi bize vermez. Onun için ortak olan giderleri ona göre dağıtmak uygun olur. Nitekim esas üretim yeri olarak(hizmet üretim maliyeti), polikliniklerin baz alınması doğrudur. Çünkü gelirin elde edilmesi ve asıl hizmet burada sunulmaktadır.

Ortak olarak verilen hizmetler de(hem yönetime hem de hizmet üretimine) mutfak, halkla ilişkiler, taşıma ve ulaşım olarak belirlenmiştir. Aslında bu giderler maliyet havuzlarını temsil etmektedir. Bunun yanında laboratuvar gideri, turizm giderleri de hizmet üretimini ilgilendiren maliyet havuzlarıdır. Buda oluşan mutfak ve temizlik gideri ve benzin giderlerinin diğer birimlere yüklenmesinin mantıksız olduğunu, yüklenmesi gereken birimlerin ilgili birimler olması gerektiği gerçeğini önümüze sermektedir.

Yani faaliyet havuzları, hizmet üretim yerleri ve yönetim yerleri olmak üzere ayrılmalı ve bu faaliyet havuzlarının altında da maliyet havuzlarının belirlenmesi gerektiğini anlamamızı sağlıyor. Hem hizmet ve hem de yönetimle ilgili olan maliyet havuzlarının da ilgili birimlere payları ayrıldıktan sonra yeniden yükleme hadlerinin belirlenmesi gerektiğini de bize gösteriyor.

Bazen maliyet havuzları arasında da dağılım yapılmalıdır. Çünkü bir maliyet havuzunda biriken maliyet diğer bir maliyet havuzuna hizmet ediyor olabilir. Yani hizmet verilen maliyet havuzu, hizmet veren maliyet havuzuna göre faaliyet havuzu niteliği taşıyabilir. Nitekim turizm departmanının taşıma ve ulaşım havuzundan aldığı pay böyle bir paydır.

## **İstenilenlerin cevabı:**

### **a) İşletmenin gider yerlerini belirleyiniz.**

İşletmenin gider yerleri yönetim ve hizmet üretim gider yeri olarak ayrıma tabi tutulup, hizmet üretim gider yerinde poliklinikler baz alınarak, yönetim gider yerinde departmanlar baz alınarak ayırım yapılmalıdır. O zaman esas hizmet üretim gider yerinde:

- 1) genel cerrahi polikliniği esas hizmet üretim gider yeri,
- 2) kadın doğum polikliniği esas hizmet üretim gider yeri,
- 3) dâhiliye polikliniği esas hizmet üretim gider yeri,
- 4) çocuk hastalıkları polikliniği esas hizmet üretim gider yeri olarak ayrılmalıdır.

Bu gider yerleri 740 hizmet üretim maliyetinde eş zamanlı kayıt sistemine göre alt hesaplarda esas hizmet üretim gider yeri olarak ayrı ayrı hesaplar açılarak izlenmelidir.

Aynı zamanda yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde de yine eş zamanlı kayıt sistemine göre;

- 1) Mutfak ve temizlik yardımcı hizmet gider yeri,
- 2) taşıma ve ulaşım yardımcı hizmet gider yeri,
- 3) turizm yardımcı hizmet gider yeri olarak ayrımlanmalı ve de
- 4) laboratuvar hizmet üretim gider yeri olarak 8 farklı gider yeri tanımlanmalıdır.

Yönetim biriminde de;

- 1) muhasebe departmanı genel yönetim gider yeri,
- 2) halkla ilişkiler genel yönetim gider yeri,
- 3) bilgi işlem genel yönetim gider yeri,
- 4) genel yönetim hizmetleri yönetim gider yeri bulunmaktadır.

**b) Bu gider yerlerinde ki maliyetleri belirleyiniz.**

I. dağıtım sonucunda elde edilen maliyet dağılımları bu gider yerlerindeki maliyetleri bize gösterir.

Departman	I. dağıtım toplamı	Gider yeri tanımlanması	2. hizmet yeri
Genel cerrahi	14.000	Esas üretim gider yeri	Yok
Kadın doğum	18.325	Esas üretim gider yeri	Yok
Dâhiliye	33.525	Esas üretim gider yeri	Yok
Çocuk has.	12.450	Esas üretim gider yeri	Yok
Acil polikliniği	33.200	Esas üretim gider yeri	Yok
Bilgi işlem	3.600	Genel yönetim gid.yeri	Yok
Muhasebe	4.300	Genel yönetim gid.yeri	Yok
Halkla ilişkiler	6.800	Genel yönetim gid.yeri	Esas üret.g.y.
Turizm dep.	61.300	Yardımcı hiz. gid.yeri	Yok
Mutfak	16.700	Yardımcı hiz. gid.yeri	Gen.yön. g.y.
Taş. Ulaş. Dep.	6.000	Yardımcı hiz. gid.yeri	Gen.yön. g.y.
Laboratuvar	9.600	Yardımcı hiz. gid.yeri	Yok
Yönetici	8.100	Genel yönetim gid.yeri	Yok
Toplam	227.900		

**c) Yardımcı hizmet gider yerlerinde Oluşan maliyetleri esas hizmet üretim gider yerlerine dağıttınız.**

Bu sorunun cevabı da kuşkusuz II. Dağıtım sonucunda oluşan giderleri bize verir. Ancak bu giderlerden sorunun istediği cevaba göre sadece poliklinik bazında biriken esas hizmet üretim gider yerlerini ele almalıyız.

Depart.	I. dağ.	Halk.iliş.	Turizm	Mutfak	Taşıma	Laboratuar	II.dağıtım
Genel cer.	14.000	226	12.260	2.408	866	330	30.090
Kad. Doğ.	18.325	296	3.065	1.806	648	690	24.830
Dâhiliye	33.525	1.140	18.390	2.408	866	4.983	61.312
Çoc. has.	12.450	117	3.065	1.806	648	275	18.361
Acil polik.	33.200	941	24.520	4.817	1731	3.322	68.531
Tur. dep.	61.300	0	(61.300)	0	0	0	0
Mutfak	16.700	0	0	(16.700)	0	0	0
Taşıma.	6.000	0	0	0	(6.000)	0	0
Labor.	9.600	0	0	0	0	(9.600)	0
Toplam	205.100	2.720	0	(3.455)	(1241)	0	203.124

Mutfak ve taşımanın toplamında bulunan negatifler yönetim gider yerine verdiği paylardır. Halkla ilişkiler departmanı ise hem yönetim hem de hizmet sunumunda olduğu için kedisine verdiği pay yönetim departmanı olarak yer almasından kaynaklanmaktadır.

**d) Kâr ve maliyet merkezlerini belirleyiniz. Kar ve maliyet merkezleri doğru belirlenmiş midir? Araştırınız alternatif kar ve maliyet merkezlerini belirleyiniz.**

Kâr ve maliyet merkezleri bu işletmede; poliklinikler kâr merkezleri, diğer yardımcı hizmet gider yerleri ise maliyet merkezleridir. Şu anda bu işletmede yatırım merkezleri bulunmamaktadır. Alternatif kâr ve maliyet merkezleri ancak departmanların işlevleri değiştirilirse mümkün olabilir. O zamanda maliyet merkezleri kâr merkezlerine yüklediği maliyetleri kendi bünyesinde daha sıkı barındırır. Ve kâr merkezleri de bu durumda maliyet merkezlerine döner.

Şöyle açıklayalım; yerli hasta departmanı ve yabancı hasta departmanı diye bir ayrım girsek eğer. SGK ve yerli özel hasta gelirleri toplamı Kâr merkezi olarak tanımlanan polikliniklerin maliyetlerini karşılayacak duruma gelmez. Toplam SGK ve özel hasta geliri:159.000 TL ve poliklinik maliyetleri: 203.124 TL-61.300 (turizm departmanı(yabancı hasta departmanına bağlı olacak) = 141.824 TL olacaktır. Aradaki 17.176 lirada ne yönetimde oluşan giderleri ne de diğer birimlerin giderlerini karşılar ki bu da işletmenin oturup ta düşünmesi gereken bir durumu ortaya çıkaracaktır. Peki bu şekilde kâr ve maliyet merkezleri belirlense idi işletme nasıl bundan faydalanırdı. İşte bu sorunun cevabı işletme o zaman bu birimlere daha fazla maliyet kontrolü sağlayabilecekti ve kontrol edilebilir maliyetleri de buna göre daha işletme koşullarına uygun maliyetler belirleyebilirdi.

**e) Yerli ve yabancı işlemler bazında katkı paylarını belirleyiniz.**

Yukarıdaki tanımlamadan yola çıkarak yerli ve yabancı hastaların katkı payları hasta sayılarına göre maliyet ayırımına girerek yabancı ve yerli hastaların sunmuş olduğu gelirin farkı ile katkı payını bulmuş oluruz.

Şu şekilde; toplam hizmet üretim maliyeti yükleme haddi: toplam hizmet üretim maliyeti/toplam hasta sayısı=203.124tl/5.200kişi=39,06 TL/kişi

Yerli hasta maliyeti = 39,06tl/kişix4.700kişi=183.592 TL

Yabancı hasta maliyeti x=39,06tl/kişix500kişi =19.532 TL

Yabancı hasta katkı payı: 750.000 TL – 19.532 TL = 730.468 TL

Yerli hasta katkı payı : 159.000 TL – 183.592 TL=(24.592) TL

Bu rakamlar uçuk görünebilir. Eğer bu elde edilen Kârlar iyi kontrol edilemez ve o dönem içerisinde lüzumsuz giderler olarak harcanırsa işte o zaman kış döneminde bu elde edilen gelir sabit personel ve genel giderlere harcanır ki kış döneminde sadece yerli hasta geliri bulunmakta ve yaz döneminde elde edilen kârın % 70 kadar bir azalma ile karşımıza çıkacaktır. Bundan benzer işletmelerde ve bu işletme de mutlak yatırım yeri yönetim merkezleri kurulmalı ve bu yaz döneminde elde edilen yüksek gelir kış döneminin giderini karşılayacak şekilde yatırıma dönüştürülmelidir.

**f) Komisyon gideri belgelendirilemediğinden işletmeye getirdiği ek yükü belirleyiniz.**

Komisyon gideri belgelendirilemediğinden kanunen kabul edilmeyen bir giderdir. Bundan dolayı vergi hesaplanmasında matraha eklenip vergisi verilecektir. Aynı zamanda gelir vergisi stopajına da takılacaktı. Eğer gider kabul edilse idi %20 kurumlar vergisinden daha az bir ödeme yapacaktık. Aynı zamanda bununla bir hizmet satın alınsa idi yani bu komisyon bir hizmet olarak kabul edilse idi. ortalama

% 15 indirilecek KDV olacaktı. Aynı zamanda gelir stopajında dağıtımlarda ortalama % 20 gelir stopajı daha az kesilecekti. Bunları hesaplırsak; 70.000 €x2=140.000 TL

- İndirilecek KDV: 140.000 TL x 15%= 21.000 daha az KDV ödeyecektim  
- Mahsup edilecek kurumlar vergisi: 140.000 TL x 20%=28.000 TL daha az kurumlar vergisi ödeyecektim.

- Gelir stopajı: (140.000-28.000)x20%= 22.400 daha az ödeyecektim

Şimdi ise 140.000x%20= 28.000 lira kanunen kabul edilmeyen giderin vergisini vermekteyim.

Gerçekte 140.000 TL komisyon giderinin bana toplam maliyeti 168.000 TL oluyor. Ama maliyetin maliyeti etkisi ile bu giderin bana mal oluşu= 140.000+21.000+28.000+22.400+28.000= 239.400 TL olmaktadır. Yani 99.400 lira işletme kârdan zarar etmektedir.

**g) İşletmeye yeni bir ortak alınacaktır. İşletmenin % 80 sahibi genel oranda % 10 oranında hissesini satacaktır. İşletmenin temmuz ayına göre aktif toplamı: 500.000 lira, defter değeri: 250.000 lira satış toplamı: 1.000.000 liradır. Sektör ortalamaları ise: satış 900.000 lira, defter değeri: 350.000 lira, aktif toplamı: 400.000 liradır. Alternatif sisteme göre muhasebe kaydını ve satış tutarını belirleyiniz.**

Üretilen teoriye göre;

**Entelektüel Sermaye= { (M.S. X Y.S.) – İ.S.} X İşletme Defter Değeri**

İşletme aktif değer artışı:

$$\lfloor \left[ \frac{(10-9)}{9} \right] \times \left[ \frac{(2-2,25)}{2,25} \right] - \left[ \frac{(25-35)}{35} \right] \rfloor \times 250 \text{ bin lira} + 250 \text{ bin}$$

$$\{ -(0,11 \times 0,11) - (-0,29) \} \times 250.000 + 250.000 = 0,28 \times 250.000 \text{ lira} + 250.000 \text{ lira} =$$

$$70 \text{ bin lira} + 250.000 \text{ milyon lira} = 320.000 \text{ lira}$$



İşletmenin sahip olduğu müşteri işletmeye marka bağımlısı olarak bağımlı olmadığı için ve zorunlu sebeplerden (sağlık zorunlu ihtiyaçlarıdır.) dolayı hizmet satın aldığı gösterdiğinden negatif çıkmıştır. Ancak işletme teknolojiye önem vermediği halde sektör ortalamasının üstünde satış yapması yapısal sermayesinden ziyade insan sermayesinin daha fazla etki etmesinden defter değerini egale edecek duruma geçememiştir. Bundan dolayı işletmenin aktif değer artışı 70.000 liradır. Yeni alınacak ortağa 320.000 lira üzerinden ortak yapılmalıdır.

-----aktif değer artışı kaydı-----

265 maddi olmayan aktif değer artışları	70.000
265.01 insan sermayesi değer artışı	
524 aktif değer artış yedekleri	70.000

-----aktif değer artışının sermayeye katılması-----

501 ödenmemiş sermaye	70.000
Ortak A:56.000	
Ortak B:7.000	
Ortak C:7.000	
500 sermaye hesabı	70.000
Ortak A:56.000	
Ortak B:7.000	
Ortak C:7.000	

-----Ödenmemiş sermayenin kapatılması-----

524 aktif değer artışı	70.000
501 ödenmemiş sermaye	70.000
Ortak A:56.000	
Ortak B:7.000	
Ortak C:7.000	

-----

Ortağa % 10 luk hisse  $320.000 \times 10\% = 32.000$  liraya satılmalıdır.

## 8. SONUÇ

Özellikle hizmet işletmelerinin tekdüzen muhasebe sisteminden kaynaklı birçok sorununun bulunması ve bu sorunlara ilişkin muhasebe uygulamalarının yetersiz kalması işletme bazında yöneticilerin alternatif muhasebe kullanım yöntemlerine başvurmalarına sebep olmaktadır. Buda işletmelerde çift başlı muhasebe kayıt sistemini hatta vergi muhasebesini de kattığımızda üç başlı muhasebe sistemlerinin ortaya çıktığını uygulamalarda da bize göstermektedir.

Günümüz dünyasında değişen muhasebeye ayak uydurulması, sürekli değişen dünyaya göre örnek alınan muhasebe sistemleri, uygulamanın gecikmesi sebebiyle tekrar düzenleme gereksiniminin duyulduğunu gözler önüne sermektedir. Eğer değişen dünyaya ayak uydurulamazsa, dünya standartlarına göre gözden geçirilmesi gereken muhasebe sistemi gerçek anlamda uygulamaya konulmadan yeniden değiştirilme gereksinimi ile karşılaşılacaktır.

Konu bu yönüyle değerlendirildiğinde, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının hizmet işletmeleri açısından önemli bir değişime uğraması gerekliliği kanımızca kaçınılmazdır. Teknolojik gelişmelerin etkisiyle bilim alanında yaşanan hızlı gelişmeler karşısında Muhasebe biliminin de bu konular üzerinde alternatif sayılabilecek ve ülkemiz işletme muhasebe koşullarına uygun, daha esnek ve uygulamanın ihtiyaçlarına yönelik muhasebe sisteminin düzenleneceği ve hizmet sektörünün ihtiyaç duyduğu muhasebe kayıt süreçlerini geliştireceği doğal bir sonuç olacaktır.

Bu çalışma biraz da olsa bu gereksinimleri gidermek ve muhasebe bilimine katkı vermek amacıyla hazırlanmıştır. Yapılan kayıtlarda tekdüzen muhasebe sisteminin sadece hizmet işletmelerinde yaşanan sorunların çözümüne yönelik değişimi üzerinde durulmuştur. Ancak yapılan alternatif kayıtların uygulama alanı bulması tek düzen muhasebe sisteminin tekrar elden geçmesi ile mümkün olabilecektir.

Araştırmamızda hizmet işletmelerinin önemi üzerinde durulmuş ve bu önemin muhasebe ayağının da geliştirilmesine destek olacağını düşünülmüştür. Yapılan araştırmalarda hizmet maliyetinin belirlenmesi için birçok hesap ve kayıtların tekrar gözden geçirilmesi gerektiği görülmektedir. Çalışmamızda bu değişimlerin neler olabileceği ve alternatif muhasebe kayıt süreçleri anlatılmıştır. Bu tür bir kaydın hizmet işletmelerinde maliyetlemeyi kolaylaştıracağı ve hatta raporlamalarında buna uygun şeffaf olacağı kanısındayız.

Çalışmamızın sonuç kısmında anlatılan örneklemeden elde edilen bulgular, hizmet işletmelerinde maliyetlerin belirlenmesi için gerekli bazı özel düzenlemelerin yapılması gerektiğini kanımızca gözler önüne sermektedir. Bu örneklemede, hizmet işletmelerinin işlem sayılarının yoğunluğu gözler önüne serilmiş, ancak maliyetleme sistemlerinin hizmet işletmelerine uygun düzenlenmesi zorunluluğunu pekiştirmiştir.

Çalışma içinde verilen örneklerden hareket edildiğinde, hizmet işletmelerinin karma maliyet bulmaya yöneldiğini bize göstermektedir. Bu karma maliyetlerin yeniden değerlendirilip yeni teoriler üretilmesi kanımızca başka çalışmaların yapılması ile mümkün olabilecektir. Bu yönüyle, bu çalışma, hizmet işletmelerindeki sorunların çözümüne yönelik uygulanabilir ve daha yararlı bir muhasebe sisteminin oluşturulmasına bir ilk adım oluşturacağı kanaatini taşımaktayız.

## Kaynakça

- Akdoğan N., Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMMO Yayını, İstanbul, 2003,
- Arpacı T., D.Y. Ayhan, E. Böge, D. Tuncer ve M.M. Üner , **Pazarlama**, Gazi Yayınları, Ankara,1992
- Ataman Ü., Akgül B, Genel Muhasebe Uygulamaları, 2.Basım, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2001
- Aytaç S. , İnsan Kaynakları **Yönetimi**'nde Kariyer Anlayışı ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, 1996
- Demirkan M.;Toplam Kalite Yönetimi ve Türk İlişkileri Sistemine Etkileri, 2.Baskı Değişim Yayınları, Ankara,1998, s:1-25
- Devebakan N., (Hastane Ve Sağlık Kuruluşları Yönetimi Uzmanı), Sağlık İşletmelerinde Algılanan Hizmet Kalitesi Ve Ölçümü, , İzmir 2005 (Bu Kaynak Aşağıdaki Adres. Alınmıştır. [Http://Www.Kalder.Org/Genel/Saglik%20isletmelerindeahkveolcumu.Pdf](http://Www.Kalder.Org/Genel/Saglik%20isletmelerindeahkveolcumu.Pdf))
- Diken A.;Sanayi ve Hizmet İşletmelerinde Toplam Kalite Yönetimi,Konya Ticaret Odası Kültür ve Eğitim Yayınları, No:8, Konya, 1998, s:1-30
- Haftacı V., Badem C.,Tahakkuk Esaslı Muhasebe Ve Belediyelerde ,Yeni Muhasebe Düzeni, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (12) 2006 / 2
- Hatipoğlu Z., Gürsoy O. T.; Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, Bilmen Yayınevi, İst. 1979
- Horngren C, Sundem T. , Gary L. , Introduction To Management Accounting, Prentice Hall, Inc., Englewood Cyiffsnewjersey , 1998
- Irons, Ken , Management Service Companies Strategy Success, The Draydan Press, USA, 1993 (Said Kingırın Çalışmasından Alınmıştır.)
- İnal, M.E., Kâr amacı gütmeyen örgütler ve pazarlama, Pazarlama Dünyası yayını, c:14 s:82, 2000, s.48-50.
- İnal, M.E., Kâr amacı gütmeyen örgütler ve pazarlama, Pazarlama Dünyası yayını, c:14 s:82, 2000, s.48-50.
- Kızılot Ş., Gelir Vergisi Kanunu Ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları Cilt 1, Ankara, 1994
- Konya, Ü.. Kütüphane Hizmetlerinin Pazarlanması. Kütüphanecilik Dergisi: Belge bilgi Kütüphane Araştırmaları, 4, 1998,

- Kotler P. , Marketing Management: Analysis, Planing, Implementation And Control, New Jersey: Prentice Hall International
- Peker A.; Yönetim Muhasebesi, 1. Kitap, Fakülteler Matbaası, İst. 1978
- Sabuncuoğlu, Zeyyat, İşletme II, Bursa,1987, Örnek Kitabevi (Said Kınırın Çalışmasından Alınmıştır.)
- Sarıyer, N. Belediyelerde Hizmet Pazarlaması. Yayımlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi.:Erciyes Üniversitesi, Kayseri.
- Sevilengül O., Mali Kârın Muhasebe Kayıtlarına Dayanılarak Tespiti, Mali Sorunlara Çözüm, Ekim 1985, Sayı 10,
- Stewart, T.A., , Intellectual Capital: The New Wealt Of Organizations , *Double Day/Currency*, New York, 1997
- Şensoy N., Nakit Akış Tabloları, Yayılım Yayıncılık, İstanbul, 2002
- Şişman A.G., Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kavramının Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi, Sakarya Vergi Dergisi Yayınları, Sakarya, 2008
- Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi (Dpt. 239 – İpgm. 635), İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü. Yıllık Programlar Ve Finansman Dairesi, 1993 (Bu E-Kitap, [Http://Ekutup.Dpt.Gov.Tr](http://Ekutup.Dpt.Gov.Tr) Adresindedir.)
- Uyguç, N. , **Hizmet Sektöründe Kalite Yönetimi.** , 9 Eylül Yavınları, 1998, İzmir.
- Üner, M. , Hizmet Pazarlamasında Pazarlama Karması Elemanları Değişiklik Gösterirmi?. Pazarlama Dünyası, 8(43), 1994
- Var T. ; Bolak M.; Kâr Amaçlı Olmayan İmalat İşletmelerinin Maliyet Muhasebesi Problemi: Bir Model, İTÜ Dergisi/d, Cilt:7 Sayı:4,Ağustos, 2008
- Yağan H.; Toplam Kalite Yönetimi, Gümrük Dünyası Dergisi, No.3\55, Ankara, 2006
- Yalkın Y. K. ; Genel Muhasebe, Turhan Kitabevi, Ank. 1986
- Yerel A. N. , Gerşil G, Entelektüel Sermayeyi Ölçme Ve Raporlama Yöntemleri, Yönetim Ve Ekonomi, Cilt:12 Say:2, 2005, Manisa,
- Yıldırım O. , Tek N. ,Finansal Muhasebe, Yayl. Y. , İzmir, 2004
- Yıldırım O.; Yükçü S.; Ergun Ü.; Yönetim Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi, İzmir, 1989.
- Yükçü S., Yöneticiler İçin Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007

➤ Yükcü S., Yönetim açısından maliyet muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir,2005

## İnternet Üzerinden Ulaşılan Makaleler

➤ Abdullah Aslan (H.U.K. Eski Başkanı), Türk Vergi Sistemi Ve Hesap Uzmanları Kurulu

(Bu Kaynağa Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: ([Http://Www.Huk.Gov.Tr/Makale2.Html](http://Www.Huk.Gov.Tr/Makale2.Html))

➤ Arpacı A. Ö.( Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörü) , Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler), ( bu kaynağa [Http://Www.Alomaliye.Com/Altar\\_Omer\\_Kkeg.Htm](http://Www.Alomaliye.Com/Altar_Omer_Kkeg.Htm) internet adresinden ulaşılmıştır.)

➤ Ayşe N. Yerel ,Gerşil G. , Entelektüel Sermayeyi Ölçme Ve Raporlama Yöntemleri, Yönetim Ve Ekonomi Yıl:2005 Cilt:12, Celal Bayar Üniversitesi I.I.B.F. Manisa ([Http://Www.Ekonomist.Com.Tr/Apps/Dictionary.App/Dictionary.Php?Searchstring=V&Dicit=Es.Dict](http://Www.Ekonomist.Com.Tr/Apps/Dictionary.App/Dictionary.Php?Searchstring=V&Dicit=Es.Dict))

➤ Bozkurt H., İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi, 2007, (Bu kaynağa Şu internet adresinden Ulaşılmıştır:[Http://Www.Muhasebenet.Net/Makale\\_Huseyin\\_Bozkurt\\_Isletme%20yonetiminde%20muhasebenin%20onemi.Html](http://Www.Muhasebenet.Net/Makale_Huseyin_Bozkurt_Isletme%20yonetiminde%20muhasebenin%20onemi.Html))

➤ Can İ. , Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası, ( Bu Kaynağa Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: [Http://Portal1.Sgb.Gov.Tr/Calismalar/Yayinlar/Md/Md142/Ekonomikkrizlere.Pdf](http://Portal1.Sgb.Gov.Tr/Calismalar/Yayinlar/Md/Md142/Ekonomikkrizlere.Pdf)

➤ Çıkrıkcı M. (Prof.Dr.), Abdulkerim Daştan (Arş. Gör.), (Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü.) Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması, ( bu kaynağa şu internet adresinden ulaşılmıştır: [http://paribus.tr.googlepages.com/d\\_acar.rtf](http://paribus.tr.googlepages.com/d_acar.rtf))

➤ Çukacı Y. Ç., Ekonomik Değer Olarak Bilginin Muhasebe İşletmeler Ve Genel Ekonomi Açısından Değerlendirilmesi Adlı Makale, Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları Dergisi; cilt:3, sayı:3, Haziran 2005, s: 13-16 (Bu Makaleye 08.08.2009 tarihinde şu internet adresinden ulaşılmıştır: [Http://Web.Firat.Edu.Tr/Daum/Docs/33/03%20EKONOM%C4%B0K%20DE%C4%9EER%20OLARAK%20B%C4%B0LG%C4%B0N%C4%B0N%20%20\(YUSUF%20CAH%C4%B0T%20CUKACI\)-%C3%96DEND%C4%B0-9%20syf---11-19.Doc](http://Web.Firat.Edu.Tr/Daum/Docs/33/03%20EKONOM%C4%B0K%20DE%C4%9EER%20OLARAK%20B%C4%B0LG%C4%B0N%C4%B0N%20%20(YUSUF%20CAH%C4%B0T%20CUKACI)-%C3%96DEND%C4%B0-9%20syf---11-19.Doc))

➤ Doğan A. (Vergi Denetmen Yrd.), Vergi Oranlarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi:Anket Yöntemi İle Analizi, 2007 ( Bu kaynağa Şu internet adresinden Ulaşılmıştır:[Http://www.Muhasebenet.Net/Makale\\_Ayhan\\_Dogan\\_Vergi%20denetmen%20yrd\\_Vergi%20oranlarinin%20vergi%20gelirlerine%20etkisi.Doc](http://www.muhasabenet.net/Makale_Ayhan_Dogan_Vergi%20denetmen%20yrd_Vergi%20oranlarinin%20vergi%20gelirlerine%20etkisi.Doc)

➤ Doğan K. , Su Ürünleri Sektörünün, Tarım Sektörü İçindeki Yeri Ve Önemi, Tarım İstanbul TKB İl Müdürlüğü Yayın Organı, 80: 8-12,( Bu Makaleye 03.08.2009 Tarihinde Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: [Http://Paribus.Tr.Googlepages.Com/K\\_Dogan3.Pdf](http://Paribus.Tr.Googlepages.Com/K_Dogan3.Pdf))

➤ Durukan S.; Akar Ç; Şahin İ;Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri, Sağlık İdaresi Dergisi, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 27.08.2008 tarihli yayın, s:1-9 (Bu Makaleye 29.10.2009 tarihinde şu internet adresinden ulaşılmıştır: <http://www.sid.hacettepe.edu.tr/Makale/101.2.pdf>)

➤ Ekonomik Krizlerde Vergi Politikası ( Bu makaleye şu internet adresinden: [Http://64.233.183.104/Search?Q=Cache:O2drfousb6mj:Portal1.Sgb.Gov.Tr/Calismalar/Yayinlar/Md/Md142/Ekonomikkrizlere.Pdf+Vergi+Politikas%C4%B1&HI=Tr&Ct=Clnk&Cd=6&GI=Tr](http://64.233.183.104/Search?Q=Cache:O2drfousb6mj:Portal1.Sgb.Gov.Tr/Calismalar/Yayinlar/Md/Md142/Ekonomikkrizlere.Pdf+Vergi+Politikas%C4%B1&HI=Tr&Ct=Clnk&Cd=6&GI=Tr))

➤ Güngörmüş A., Boyar E., TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti Ve Bir Uygulama Önerisi, (Bu Makaleye Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: “[Http://www.Tmsk.Org.Tr/Makaleler/TMS%202/TMS%20%E2%80%93%202%20STOKLAR%20STANDARDINDA%20HIZMET%20ISLETMELERİ%20İCİN%20STOK%20MALİYETİ%20VE%20BİR%20UYGULAMA%20ONERİSİ.Doc](http://www.tmsk.org.tr/Makaleler/TMS%202/TMS%20%E2%80%93%202%20STOKLAR%20STANDARDINDA%20HIZMET%20ISLETMELERİ%20İCİN%20STOK%20MALİYETİ%20VE%20BİR%20UYGULAMA%20ONERİSİ.Doc)” )

➤ Güngörmüş A.H., Konaklama İşletmelerinde Standart Maliyetlerin Muhasebe Sisteminde Uygulanması, Dumlupınar Üniversitesi, (Bu Makaleye 15.08.2009 Tarihinde Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: [Http://www.Tmsk.Org.Tr/Makaleler/Diger/KONAKLAMA%20ISLETMELERİNDE%20STANDART%20MALİYETLERİN%20MUHASEBE%20SİSTEMİNDE%20UYGULANMASI.Doc](http://www.tmsk.org.tr/Makaleler/Diger/KONAKLAMA%20ISLETMELERİNDE%20STANDART%20MALİYETLERİN%20MUHASEBE%20SİSTEMİNDE%20UYGULANMASI.Doc))

➤ Hizmet İşletmelerinde Pazarlama Çabalarının Etkinliği Ve Önemi, (bu kaynağa şu internet adresinden ulaşılmıştır. [Http://www.Gidasanayii.Com/Modules.Php?Name=News&File=Article&Sid=8364](http://www.gidasanayii.com/Modules.php?Name=News&File=Article&Sid=8364)),(Tarih: 5.06.2006 Saat: 10:14 Gönderen: Gidasanayii)

➤ İçöz O. , Tavmergen İ. , Özdemir P. ; Hizmet Pazarlamasında İnternet Kullanımı, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:1 Sayı:3, 1999, s.27-40 ( Bu Kaynağa 01.10.2009 tarihinde

<http://www.sbe.deu.edu.tr/adergi/dergi03/hizmet.htm> İnternet Adresinden Ulaşılmıştır.)  
01.10.2009

➤ Kaval H. (Doç. Dr., G.Ü. İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi), Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Vergilendirilmeyen Kazançlar Ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, ( Bu Makale 22.07.2009 Tarihinde Şu İnternet Adresinden Alınmıştır: <Http://Www.Yaklasim.Com/Mevzuat/Dergi/Makaleler/199407286.Htm>

➤ Kınır S. ,Bir Hizmet İşletmesi Olarak Beş Yıldızlı Otel İşletmelerindeki Yönetimsel Sorunlar, Selçuk Üniversitesi Sosyal Makaleler, s 458 ( Bu makaleye 15.07.2009 Tarihinde [http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/makaleler/Said%20KINGIR/KINGIR.%20Said.pdf](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/Said%20KINGIR/KINGIR.%20Said.pdf) İnternet sayfasından Erişilmiştir.)

➤ Kivanç H. Hakan (SMMM, Mali Hukuk Uzmanı, Öğretim Görevlisi) Türkiye’de Vergi Denetimine İhtiyaç Nedenleri Ve Anketler Işığında Mükelleflerin Vergiye Bakış Açısı , (Bu Makaleye Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: [Http://Www.Alomaliye.Com/2007/Hakan\\_Kivanc\\_Vergi\\_Denetimi.Htm](Http://Www.Alomaliye.Com/2007/Hakan_Kivanc_Vergi_Denetimi.Htm)

➤ Küçükönel H., Korul V. , Havayolu İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s.67-77. 16.10.2009 ( Bu Kaynağa Şu İnternet Adresinden 16.10.2009 Tarihinde Ulaşılmıştır [http://www.sosbil.aku.edu.tr/dergi/IV2/5-\(67-90\).pdf](http://www.sosbil.aku.edu.tr/dergi/IV2/5-(67-90).pdf) )

➤ Kumcu E. ,Vergi Politikası, ( bu Kaynağa Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır. <Http://Www.Hurriyet.Com.Tr/Yazarlar/6602258.Asp?Yazarid=7&Gid=61>)

➤ Leblebici F., Devlet Yardımlarının Uygulanmasının Maliyeti Ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi, İktisadi Sektörler Ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, Yayın No DPT: 2663, Aralık, 2002, s:3-23 ( Bu Kaynağa 01.11.2009 Tarihinde Şu İnternet adresinden ulaşılmıştır: (<http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/politika/leblebif/devletya.pdf>)

➤ Ömer Faruk Çolak(Prof. Dr., Gazi Üniversitesi İktisat Bölümü, Tisk Akademi Dergisi Editörü), Vergi Politikalarının Etkinliği , [Http://Www.Tisk.Org.Tr/Isveren\\_Sayfa.Asp?Yazi\\_Id=1863&Id=91](Http://Www.Tisk.Org.Tr/Isveren_Sayfa.Asp?Yazi_Id=1863&Id=91)

➤ Özfıdan H., Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?, (Bu kaynağa Şu İnternet adresinden Ulaşılmıştır: <Http://Ekonomikcozum.Com/Koseyaz/Kosehas/Ulkemizde-Vergi-Adaleti-Nasil-Saglanir.Htm>)



➤ Prof. Dr. Ömer Faruk Çolak (Gazi Üniversitesi İktisat Bölümü TİSK Akademi Dergisi Editörü), Vergi Politikalarının Etkinliği, ( Bu Makaleye; Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır. [Http://Www.Tisk.Org.Tr/İsveren\\_Sayfa.Asp?Yazi\\_Id=1863&İd=91](http://Www.Tisk.Org.Tr/İsveren_Sayfa.Asp?Yazi_Id=1863&İd=91))

➤ Salık S. (Yrd. Doç. Dr. ,Cumhuriyet Üniversitesi, MYO, Öğr. Üyesi ) İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi, ( Bu Makaleye Aşağıdaki İnternet Adresinden 03.08.2009 Tarihinde Ulaşılmıştır; [Http://Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicozum/23malicozum/07-SADETTIN%20SALIK32.Doc](http://Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicozum/23malicozum/07-SADETTIN%20SALIK32.Doc))

➤ Şenalp Ş. B (YMM) , Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Ve Enflasyon Düzeltmesi, Galatasaray Üniversitesi Öğretim Görevlisi, ( bu makaleye şu internet [Http://Www.Alomaliye.Com/Sukru\\_Senalp\\_Kkeg.Htm](http://Www.Alomaliye.Com/Sukru_Senalp_Kkeg.Htm) ulaşılmıştır.)

➤ Susmuş T. (Yrd.Doç.Dr., Ege Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğr. Üyesi) , Maliyet Kontrolunun Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü Ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması, <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2002-11/a/02.htm>

➤ Taner B. (Prof. Dr. D.E.Ü. İibf. İşletme Bölümü), Akkaya G. C. (Yrd.Doç. Dr. D.E.Ü. İibf. İşletme Bölümü), İşletme Değerini Belirleme Yöntemleri Ve Farklı Sektörlerdeki İşletmeler Üzerine Bir Uygulama, ( Bu makaleye şu internet adresinden ulaşılmıştır : <http://eab.ege.edu.tr/pdf/3/C1-S1-2-M1.pdf> )

➤ Timur M. , Şüpheli Alacaklar Karşılığı Ayırma Koşulları, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO yayınları (Bu Makaleye 01.11.2009 Tarihinde Şu internet Adresinden Ulaşılmıştır: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum/04-41MehmetTimur.doc>)

➤ Topakkaya A., Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, yıl:1 sayı:2,ISSN,Kalıpsan Ofset Matbaacılık, Ankara, s:55 (Bu makale 24.10.2009 Tarihinde Şu internet adresinden alınmıştır: [http://www.demud.org.tr/Dergi\\_sayi\\_2/atopakkaya.pdf](http://www.demud.org.tr/Dergi_sayi_2/atopakkaya.pdf))

➤ Toraman C., Abdioğlu H. , İşgüden B. , İşletmelerde İnovasyon Sürecinde Entelektüel Sermaye ve Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, C.X I, S,I ,2009 ( Bu Makaleye 19.10.2009 Tarihinde şu internet Adresinden Ulaşılmıştır: [http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/11\\_1/5\\_isl.pdf](http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/11_1/5_isl.pdf) )

➤ Türkiye'nin Üretim-İstihdam Sorunu, Strateji Ve Politika Önerileri,(14.08.2009 Tarihinde bu kaynağa şu internet adresinden ulaşılmıştır: [Http://Www.Tisk.Org.Tr/Yazdir.Asp?Id=864](http://Www.Tisk.Org.Tr/Yazdir.Asp?Id=864))

➤ Yelkikalan N. , Aydın E. ,Aile Şirketlerinde Profesyonelleşmeyi Yönlendiren Bir Dinamik: Entelektüel Sermaye Birikimi, Çanakkale Üniversitesi,

➤ Yıldız G.: “Hizmet Sektöründe Performans Ölçümü Ve Önemi”, II. Verimlilik Kongresi Bildiriler Kitabı, MPM Yayın No: 540, 19-21 Ekim 1994, Ankara, [Http://Eab.Ege.Edu.Tr/Pdf/1/C1-S1-M10.Pdf](http://Eab.Ege.Edu.Tr/Pdf/1/C1-S1-M10.Pdf)

## Diğer İnternet Kaynakları

➤ "Türkiye'de Vergi Kaçırarak Çok Kolay", 26.11.2007 , (Http://Www.Cnnturk.Com/Ekonomi/Genel/Haber\_Detay.Asp?Pid=40&Haberid=407233)

➤ Dolaylı Vergi Oranları , Kaynak : Vergi Denetmenleri Derneği'nce Hazırlanan “Kamu Giderlerinin Finansmanı, Kayıtdışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi” Raporu & Mynet, (Bu kaynağa Şu internet adresinden Ulaşılmıştır: [Http://Www.Ozmena.Com/Genel-Sohbet/Dolayli-Vergi-Oranlari-114432.Html](http://Www.Ozmena.Com/Genel-Sohbet/Dolayli-Vergi-Oranlari-114432.Html))

➤ Hesapların İşleyişi, [Http://Www.Muhasisip.Net/7b-Seceneginde-Maliyet-Hesaplari/](http://Www.Muhasisip.Net/7b-Seceneginde-Maliyet-Hesaplari/)

➤ [Http://Yunus.Hacettepe.Edu.Tr/~Umutal/Lesson/2006-Week7.Pdf](http://Yunus.Hacettepe.Edu.Tr/~Umutal/Lesson/2006-Week7.Pdf) (Haziran 11 2009'da Erişildi)

➤ Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, ( bu kaynağa şu internet adresinden [Http://Www.Sorucevap.Com/Ismeslek/Is-Kariyer/Vergi/Ornekuygulama.Asp?406655](http://Www.Sorucevap.Com/Ismeslek/Is-Kariyer/Vergi/Ornekuygulama.Asp?406655) ulaşılmıştır)

➤ Meral, P.S., Kurumsal Reklâm Kavramı ve Bankacılık Sektöründeki Kurumsal Reklâm Örnekleri, Kadir Has Üniversitesi İletişim Fakültesi, II. Ulusal Halkla İlişkiler Sempozyumu, (21. Yüzyılda Halkla İlişkilerde Yeni Yönelimler, Sorunlar ve Çözümler),27-28 Nisan 2006: syf:397,398 (Bu Kaynağa 25.08.2009 Tarihinde [http://if.kocaeli.edu.tr/hitsempozyum2006/kitap/28-Pinar\\_Seden\\_Meral.pdf](http://if.kocaeli.edu.tr/hitsempozyum2006/kitap/28-Pinar_Seden_Meral.pdf) İnternet Adresinden Ulaşılmıştır.)

➤ Muhasebenin Tanımı Ve Gelişimi, ( bu kaynağa şu internet adresinden ulaşılmıştır: [Http://Webmuhasebe.Com/Konular/Muhgelisim.Htm](http://Webmuhasebe.Com/Konular/Muhgelisim.Htm))

➤ Stok Maliyeti, [Http://Www.Fatih.Edu.Tr/~Ahgungormus/Stok\\_Maliyeti.Pdf](http://Www.Fatih.Edu.Tr/~Ahgungormus/Stok_Maliyeti.Pdf)

➤ Takan, M. “Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi Ve Önemi”, Banka Ve Ekonomik Yorumlar, Ağustos, 1998

[Http://Www.Diyarbakirdefterdarligi.Gov.Tr/Tky/Elkitabi/Birinci.Htm](http://Www.Diyarbakirdefterdarligi.Gov.Tr/Tky/Elkitabi/Birinci.Htm)

- Ticari Kazancın Tespitinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler, (bu kaynağa şu internet adresinden ulaşılmıştır: [Http://Www.Stokcari.Com/Gider.Asp](http://www.stokcari.com/gider.asp))
- Toplam Kalite Yönetimi, [Http://Www.Yenifrm.Com/Archive/Toplam-Kalite-Yonetimi-T122468.Html](http://www.yenifrm.com/archive/toplam-kalite-yonetimi-t122468.html)
- Türkiye' De Vergi Oranları Ve Kayıt Dışı Ekonomi, ( Bu Kaynağa Şu İnternet: [Http://Www.Corlutso.Com/\\_Trk/?Sayfa=Hb\\_Baskanmesaj&Id=12](http://www.corlutso.com/_Trk/?Sayfa=Hb_Baskanmesaj&Id=12) Adresinden Ulaşılmıştır.)
- Türkiye'de Vergi Yükü Hızla Artarken Rakiplerimizde Azalıyor, (Bu kaynağa Şu internet adresinden Ulaşılmıştır: [Http://Www.Tisk.Org.Tr/Isveren\\_Sayfa.Asp?Yazi\\_Id=1087&Id=61](http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1087&id=61))
- Türkiye'de Şirketler Her Yıl 18 Farklı Vergi Ödüyorlar, (Bu kaynağa Şu internet adresinden Ulaşılmıştır:[Http://Www.Nethaber.Com/Haber/2870/Turkiyede-Sirketler-Her-Yil-18](http://www.nethaber.com/haber/2870/turkiyede-sirketler-her-yil-18))
- Türkiye'de Vergi Kaçırarak Çok Kolay, (Bu Kaynağa Şu İnternet adersinden [Http://Www.Sabah.Com.Tr/2007/11/26/Haber,41eed4e5b9d74695bd28d84ca3cfab61.Html](http://www.sabah.com.tr/2007/11/26/haber,41eed4e5b9d74695bd28d84ca3cfab61.html) Ulaşılmıştır)
- Vergi ,[Http://Www.Milliekonomimodeli.Com/Index.Php?Icerik=11](http://www.milliekonomimodeli.com/index.php?icerik=11))
- Vergi Politikası  
[Http://Www.Ekonomist.Com.Tr/Apps/Dictionary.App/Dictionary.Php/Es.Dict/Vergi](http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/vergi) Politikası
- Vergi Politikası, (Bu Kaynağa Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır: [Http://Www.Vehbikoc.Gen.Tr/Arasayfalar/Sozler/Yeni/Vergi.Htm](http://www.vehbikoc.gen.tr/arasayfalar/sozler/yeni/vergi.htm))
- Vergi Yükü Artışında Rekor Türkiye'de, ( Bu Kaynağa Şu İnternet Adresinden: [Http://Www.Turizm gazetesi.Com/Articles/Article.Aspx?Id=1536](http://www.turizm gazetesi.com/articles/article.aspx?id=1536) ulaşıldı.)

## Yayın Ve Kanunlar:

- Akar Ç. Ve Diğerleri, Hastane Gider Yerleri Hesap Planı Ve Veri Kaynakları Analizi, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi Ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirilmesi Projesi, DRG Maliyetlendirme Rehberi-2 (Versiyon 1), Ankara, 2006
- Çiçek H., Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), İSMMMO Yayın No:65, Ağustos 2006,

- Devlet İstatistik Enstitüsü, Hanehalkı Anketi Sonuçları, ( Bu Kaynağa şu internet adresinden ulaşılmıştır. [Http://www.Tisk.Org.Tr/Yazdir.Asp?İd=864](http://www.tisk.org.tr/yazdir.asp?id=864)
- Devlet İstatistik Enstitüsü, Türkiye Ekonomisi İstatistik Ve Yorumlar, Şubat-Mart 2000
- Devlet İstatistik Enstitüsü, Türkiye Ekonomisi İstatistik Ve Yorumlar, Ekim-Aralık 2002
- Devlet Planlama Teşkilatı, Temel Ekonomik Göstergeler, Ekim 2000
- Devlet Planlama Teşkilatı, Uzmanlık Tezi ( Dpt. 239 – İpgm. 635) ,Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü. Yıllık Programlar Ve Finansman Dairesi, Ekim 1993, ( bu kaynağa şu internet adresinden ulaşılmıştır: [Http://64.233.183.104/Search?Q=Cache:Lxqrsri3uo4j:Ekutup.Dpt.Gov.Tr/Vergi/Turkane/Kurumlar.Pdf+T%C3%Bcrkiyede+Vergiler+Ve+Vergi+Oranlar%C4%B1&Hl=Tr&Ct=Clnk&Cd=2&Gl=Tr](http://64.233.183.104/Search?Q=Cache:Lxqrsri3uo4j:Ekutup.Dpt.Gov.Tr/Vergi/Turkane/Kurumlar.Pdf+T%C3%Bcrkiyede+Vergiler+Ve+Vergi+Oranlar%C4%B1&Hl=Tr&Ct=Clnk&Cd=2&Gl=Tr))
- Devlet İstatistik Enstitüsü, Aylık İstatistik Bülteni, Mayıs 1998
- Gelir İdaresi Başkanlığının ODTÜ Endüstri Ve Örgüt Psikolojisi Bölümüne Yaptırdığı “ Mükellef Eğilimleri Anketi” Bu Kaynak; ([Http://Www.Cnnturk.Com/EKONOMI/GENEL/Haber\\_Detay.Asp?PID=40&Haberid=407233](http://www.cnnturk.com/EKONOMI/GENEL/Haber_Detay.Asp?PID=40&Haberid=407233)
- İstanbul Ticaret Odası, “Avrupa Birliğinde Kayıt dışı Faaliyetlerin Kontrolü Ve Denetimi”, İTO Yayın No:2002-14, İstanbul, 2002,
- Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 18 Sayılı Tebliğ Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı, Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumundan, 12 Ağustos 2004 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 25551
- Ticaret Hukuku Ve Vergi Mevzuatına Göre Ticari Kazancın Tesbiti, Gelir Vergisi Kanunu Madde 38,39,40,41,57,58,90
- Türk Ekonomisindeki Gelişmeler Ve Gerekli Önlemler, TOBB Raporu, 8 Şubat 2001, ( Bu Kaynağa Şu İnternet Adresinden Ulaşılmıştır. [Http://Www.Belgenet.Com/Eko/Tobb\\_080201\\_1.Html](http://www.belgenet.com/eko/tobb_080201_1.html))
- Türkiye Muhasebe Standartları 2, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Yayın No:2, Ankara, 2007