

Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

*Accounting for Inventories as Service Producing Cost in Hospitals In
According To Turkish Accounting Standard-2*

Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT

Gazi Üniversitesi

seyhanc@gazi.edu.tr

Özet

Bilindiği gibi hizmet kavramı soyut bir kavram olup, soyut oluşu hizmetlerin depolanmasını ve stoklanmasını engelleyerek, ilgili zaman diliminde kullanılmayan hizmetlerin daha sonraki bir zamanda kullanılmasını olanaksız kılmaktadır. İşte hastanelerde ortaya çıkan ve soyut bir kavram olan hizmetlerin yerine getirilmesi için katlanılan hizmet üretim maliyetlerinin stok olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği bir tartışma konusudur. Hastanelerde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması konusunda Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu çalışmada, bu farklılıkları ortaya koymak amacıyla, hizmet stoklarına ilişkin olarak TMS 2'nin üzerinde durulmuş olup, bu standardın hastane işletmelerinde uygulanmasına yol gösterilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca İMKB'ye tabi tek hastane işletmesi olan Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.'nin finansal tablolarından yola çıkarak hastane işletmelerinde hizmet stoklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin bir örnek verilmiştir. Çalışmanın sonucunda, TMS 2'nin uygulanmasıyla beraber dönemsel kavramına da uygunluk sağlanarak mevcut uygulamaya göre daha doğru sonuçlar verdiği görülmüştür.

Anahtar kelimeler: TMS 2 Stoklar Standardı, Hizmet Üretim Maliyeti, Hizmet Stokları.

Abstract

As known, service is an intangible concept. This prevents services to be stored and makes them impossible to be used in another time in the future. Thus, it is a matter of discussion to suppose the services (which occur in the hospitals as an intangible concept) as inventory. There are some differences between Turkish uniform accounting system and Turkish accounting standards in stockpiling the service producing costs in hospitals. In this study, especially Turkish Accounting Standard-2 Inventories is considered regarding service inventories in order to emphasise the differences and guiding to apply this standard towards hospitals is aimed. Furthermore, a sample is

issued in booking the service inventories in hospitals by using financials of Acıbadem Health Services CO. as the unique hospital written in İstanbul Stock Exchange. At the end of the study, more truthful results has been inspected by applying Turkish Accounting Standard-2 instead of current application by complying with the matching principle as well.

Keywords: *Turkish Accounting Standard-2 Inventories, Service Producing Cost, Service Inventory.*

GİRİŞ

Son yıllarda tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de hizmet sektörü hızlı bir şekilde büyümüşür. Bu büyüme sağlık sektörüne de yansımış ve sağlık sektörünün hizmet sektörü içindeki payı da artmıştır.

Diğer hizmet işletmelerinde olduğu gibi, hizmet sektörü içinde önemli bir paya sahip olan hastane işletmelerinde de sunulan hizmetlerin depolanması ve stoklanması olanaksızdır. Bu nedenle, hastanelerde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin stok olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği bir tartışma konusudur. Mevcut uygulamamız olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Muhasebe Standartları arasında birçok hususta olduğu gibi, hizmet işletmelerinde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması hususunda da farklılıklar bulunmaktadır. TDMS’ne göre, soyut bir kavram olan hizmetlerin stoklanması olanaksızken, TMS 2’ye göre ise bazı durumlarda hizmetlerin stoklanması mümkündür.

Bu çalışmada, bir hizmet işletmesi olarak hastanelerde hizmet üretim maliyetlerinin stok maliyeti olarak TMS 2’ye göre muhasebeleştirilmesi, TDMS uygulaması ile karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Ayrıca İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal raporlama yapmak zorunda olan tek hastane işletmesi olan Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.’nin finansal tablolarından yola çıkarak hastane işletmelerinde hizmet stoklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin bir örnek verilmiştir.

1. Hastane İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri

Bir işletmenin, üretim faaliyetini gerçekleştirmek için tükettiği varlık ve hizmetlerin parasal karşılığı üretim maliyeti olarak ifade edilir (Karakaya, 2007, s. 57). Üretim maliyetini oluşturan unsurları farklı açılardan sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflandırmalardan birisi “çeşit açısından” sınıflandırmadır. Bu sınıflandırmada, TDMS’ne göre gider çeşitlerinin ana bölümlenmesi; ilk madde ve malzeme giderleri, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları ve finansman giderleri şeklindedir.

Üretim maliyeti unsurlarını bir başka açıdan sınıflandırma ise “ürünlere (çıkıtlara) yüklenme açısından” sınıflandırmadır. Bu sınıflandırmada üretim maliyeti unsurları, direkt ve endirekt olarak ayrılmakta olup, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olarak üç grupta toplanmaktadır. Bir hizmet işletmesi olan hastanelerde bu giderlerin tamamı 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı’nda izlenmektedir.

Hastanelerde direkt ilk madde ve malzeme giderleri grubuna, belli bir hastanın tedavisi ve bakımı amacıyla kullanılan ve hangi hastaya ne kadar kullanıldığı kolaylıkla tespit edilebilen, enjektör, ilaç, protez, kan, serum, röntgen filmi gibi tıbbi malzemeler girmektedir. Hastanelerde DİG (direkt işçilik) grubuna, hastayla ilgili teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini yerine getiren ve dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan hastayla doğrudan ilişkisi kurulabilen personel giderleri girmektedir. Yani hastanelerdeki işgücünün direkt ölçülebilmesi şartıyla doktor, hemşire, diyetisyen gibi sağlık personelinin maliyetleri bu gruba girmektedir. Hastanelerde genel üretim giderleri'ne ise, endirekt malzeme giderleri (yardımcı malzeme ve işletme malzemeleri), endirekt personel giderleri, elektrik, su, gaz, haberleşme giderleri gibi Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler, sigorta, kira giderleri gibi Çeşitli Giderler, Vergi, Resim ve Harçlar, Amortisman ve Tükenme Payları, Finansman Giderleri ve ikinci dağıtım aşamasında yardımcı hizmet gider yerlerinden gelen giderler girmektedir.

2. Hastane İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stoklar

Hastane işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerinin stok olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda TDMS ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında farklılıklar söz konusudur. Aşağıda bu farklılıklara değinilmiş ve hastane işletmelerinde stok maliyetleri hem TDMS açısından hem de TMS 2 açısından değerlendirilmiştir.

2.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre, Hastane İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri

Bu kısımda, hastane işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerinin stok olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususuna TDMS açısından bakılmıştır.

TDMS'ne göre üretim işletmelerinde, üretim süreci devam eden yarı mamullerin ve üretimi tamamlanıp da satışa hazır hale gelmiş olan mamullerin maliyetleri aktifleştirilerek stok maliyetleri olarak bilançoda yer alır. O dönem içinde satılan mamullerin olması durumunda da, satılan kısma ait maliyet, stoklardan çıkarılarak, satılan malın maliyeti hesabına aktırılarak giderleştirilir (Güngörmüş ve Boyar, 2008, s. 133).

Hizmet işletmelerinde ise hizmetlerin soyut oluşu hizmetlerin depolanmasını ve stoklanmasını engelleyerek, ilgili zaman diliminde kullanılmayan hizmetlerin daha sonraki bir zamanda kullanılmasını olanaksız kılmaktadır. Bu yüzden TDMS'nde hizmet stok maliyeti diye bir kavram söz konusu olmamıştır. TDMS'nde hizmet işletmelerinde, dönem boyunca ortaya çıkan hizmet üretimi ile ilgili maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda toplanır ve dönem boyunca ortaya çıkan bu maliyetler dönem sonunda hasılatın tahsilatına veya tahakkukuna bakmadan doğrudan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılır.

Bir hizmet işletmesi olan hastanelerde de, tedavi sürecinin tamamlanıp tamamlanmadığına veya hastanın taburcu olup olmadığına bakılmaksızın, dönem boyunca üretilen hizmetler için yapılan giderler tahakkuk ettikçe 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda izlenir. Dönem sonunda da hasılatın tahsilatına veya tahakkukuna bakmadan doğrudan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılır. Dönem sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti ve 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı karşılıklı olarak kapatılırken, 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı da 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktırılarak kapatılır.

TDMS'ne göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HESAPLARI

Gider Çeşidi (Borçlu)

0.İlk Madde ve Malzeme Giderleri

740.00.010 Tıbbi Sarf Mlz. Giderleri

740.00.013 Yardımcı Mlz. Giderleri

01.Personel Giderleri

01.100 Doktor Ücret ve Giderleri

01.400 Endirekt Personel Giderleri

03.Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizm.

03.300 Elektrik, Su, Gaz Giderleri

03.400 Bakım, Onarım Giderleri

03.600 Haberleşme Giderleri

04. Çeşitli Giderler

04.02 Sigorta Giderleri

06 Amort ve Tük. Payları

06.01. Maddi Duran Varlık Amort. Gid.

Gider Yeri (Borçlu)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

31/12./..

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

741 HÜM YANSITMA HS.

Gider Yeri (Borçlu)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

Gider Yeri (Alacaklı)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

.././..

31/12../.

741 HÜM YANSITMA HS.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

Gider Yeri (Borçlu)

- 100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri
100.01 Dahiliye Kliniği
100.02 Ortopedi Kliniği

Gider Çeşidi (Alacaklı)

- 0.İlk Madde ve Malzeme Giderleri
740.00.010 Tıbbi Sarf Mlz. Giderleri
740.00.013 Yardımcı Mlz. Giderleri
01.Personel Giderleri
01.100 Doktor Ücret ve Giderleri
01.400 Endirekt Personel Giderleri
03.Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizm.
03.300 Elektrik, Su, Gaz Giderleri
03.400 Bakım, Onarım Giderleri
03.600 Haberleşme Giderleri
04. Çeşitli Giderler
04.02 Sigorta Giderleri
06 Amort ve Tük. Payları
06.01. Maddi Duran Varlık Amort. Gid.

Gider Yeri (Alacaklı)

- 100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri
100.01 Dahiliye Kliniği
100.02 Ortopedi Kliniği

31/12../.

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

Gider Yeri (Alacaklı)

- 100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri
100.01 Dahiliye Kliniği
100.02 Ortopedi Kliniği

...

2.2. TMS 2 Stoklar Standardı'na Göre, Hastane İşletmelerinde Stok Maliyetleri

Yukarıda anlatılan ve TDMS'nin yaklaşımı olan, hizmet işletmelerinde, dönem boyunca ortaya çıkan hizmet üretimi ile ilgili maliyetlerin 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda toplanıp, dönem sonunda hasılâtın gerçekleşip gerçekleşmemesine bakmadan doğrudan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılması, gelir tablosu ilkelerinden “belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Coşkun ve Göngörmüş, 2009, s. 32). Bu aykırılık, TMS 2'nin uygulanması ile giderilebilir.

TMS 2 madde 19'a göre, “*verilen hizmetlerle ilgili hasılâtın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.* (m.19)

TMS 2 m.19, hizmetle ilgili hasılâtın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmet maliyetinin de yansıtılmaması gereğinden hareketle, hizmet maliyetlerinin stoklanması gerektiğini ifade etmektedir (Karakaya, 2007, s. 124). Dolayısıyla gelir yaratan hizmet üretim maliyetlerinden, dönem içinde hasılâtı gerçekleşen hizmetlerle ilgili maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılmalı, verilen hizmetlerin tamamlanması bir sonraki döneme kalan ve hizmetle ilgili hasılâtı mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan hizmet üretim maliyetleri ise dönem sonunda 622 nolu hesap yerine ilgili stok hesabına yansıtılmalıdır. Daha sonraki dönemlerde hasılât mali tablolara yansıtılınca ilgili stok hesabından 622 no'lu hesaba aktarma işlemi yapılmalıdır.

TMS 2 Stoklar Standardı'nda, hizmet maliyetinin hasılâtle eşleştirilmesi esas alınmış olup, hizmetin tamamlanmadığı veya tamamlandığı halde henüz satışının yapılmadığı durumlarda, dönem sonunda hizmet maliyetinin stoklanması gerektiği ifade edilmektedir (Akbulut Özerhan ve Yanık, 2010, s.146).

Hastanelerde klinik ve yoğun bakımlarda sunulan tedavi ve bakım hizmetleri uzun bir süreç gerektirmektedir. Bu nedenle dönem sonunda, hastanelerin klinik ve yoğun bakım ünitelerinde henüz hizmet süreci tamamlanmamış hastalar bulunur. Dönem sonunda hizmet süreci devam eden bu hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler, tedavi sürecinin başlamasından itibaren ortaya çıkmakta ve kayıt altına alınmaktadır. Ancak bu hastalara sunulan hizmetlere ilişkin hasılâtın tam olarak belirlenebilmesi ve kaydının yapılabilmesi için, tedavi sürecinin tamamlanması gerekir (Coşkun ve Güngörmüş, 2009, s. 30). TMS 2 m. 19 gereği, hastanelerde gelir yaratan hizmet üretim maliyetlerinden, dönem içinde hasılâtı gerçekleşen hizmetlerle ilgili maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılmalı, tedavisi devam eden ve hasılâtı gerçekleşmemiş hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler ise stok hesabına yansıtılmalıdır.

TDMS’nde hizmet üretim maliyetleri stoklanamadığı için, hesap planında da böyle bir hesaba yer verilmemiştir. TMS 2’nin uygulanmaya başlamasıyla beraber hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği bir “hizmet stoku” hesabına ihtiyaç duyulacaktır. Bu amaçla, Akdoğan ve Sevilengül (2007) tarafından, henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan giderlerin izlenmesinde **154 “Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”**nın, üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılâtı doğmamış stok niteliğindeki hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde ise **155 “Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”**nın kullanılması önerilmektedir. Hastanelerde üretimi tamamlanarak satış için bekletilen hizmetler sözkonusu olamayacağı için 155 nolu hesabın kullanılması uygun değildir. Dolayısıyla hastanelerde tedavisi devam eden ve hasılâtı gerçekleşmemiş hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetlerin 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı’nda izlenmesi mümkündür.

Bu anlatılanlara göre; TMS 2’ye göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Tedavi sürecinin başlamasından itibaren dönem boyunca ortaya çıkan giderler mevcut sistemde olduğu gibi 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı’nda izlenir.

.././..	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	
İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HESAPLARI	
Gider Çeşidi (Borçlu)	
0.İlk Madde ve Malzeme Giderleri	
740.00.010 Tıbbi Sarf Mlz. Giderleri	
740.00.013 Yardımcı Mlz. Giderleri	
01. Personel Giderleri	
01.100 Doktor Ücret ve Giderleri	
01.400 Endirekt Personel Giderleri	
03. Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizm.	
03.300 Elektrik, Su, Gaz Giderleri	
03.400 Bakım, Onarım Giderleri	
03.600 Haberleşme Giderleri	
04. Çeşitli Giderler	
04.02 Sigorta Giderleri	
06 Amort ve Tük. Payları	
06.01. Maddi Duran Varlık Amort. Gid.	
.....	
Gider Yeri (Borçlu)	
100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri	
100.01 Dahiliye Kliniği	
100.02 Ortopedi Kliniği	
.....	
.././..	

TDMS’nde hizmet üretimiyle ilgili giderlerin tamamı, dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı’na devredilmektedirken, TMS 2 m. 19 gereği, gelir yaratan hizmet üretim maliyetlerinden, dönem içinde hasılatı gerçekleşen hizmetlerle ilgili maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı’na aktarılmalı, tedavisi devam eden ve hasılatı mali tabloya gelir olarak yansıtılmayan hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler ise 622 nolu hesap yerine stok hesabına yansıtılmalı ve bilançoda hizmet stoku olarak yer almalıdır.

Maliyetlerin önce varlıklaştırılıp, sonra faydası tükendikçe gidere dönüşmesi prensibince, öncelikle 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabındaki tutarın tamamı, 741 HÜM Yansıtma Hesabı aracılığıyla bir hizmet stoku hesabına alınması, daha sonra Hizmet Üretim Maliyetlerinin tükenen kısmının 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılması daha uygun bir yaklaşım olacaktır.(Güngörmüş ve Boyar, 2008, s. 3).

Dolayısıyla öncelikle katlanılan Hizmet Üretim Maliyetlerinin tamamı, 741 HÜM Yansıtma Hs. aracılığıyla bir varlık (stok) hesabı olarak “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti Hesabı”¹na alınmalıdır.

31/12./..	
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	
741 HÜM YANSITMA HS.	
Gider Yeri (Borçlu)	
100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri	
100.01 Dahiliye Kliniği	
100.02 Ortopedi Kliniği	
.....	
Gider Yeri (Alacaklı)	
100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri	
100.01 Dahiliye Kliniği	
100.02 Ortopedi Kliniği	
.....	
	.././..

Gelir yaratan hizmet üretim maliyetlerinden, dönem içinde hasılatı gerçekleşen hizmetlerle ilgili maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılmalı, tedavisi devam eden ve hasılatı mali tabloya gelir olarak yansıtılmayan hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler ise 622 nolu hesap yerine bilançoda hizmet stoku olarak yer almaya devam etmelidir.

¹ Akdoğan ve Sevilengül (2007, s. 182), henüz tamamlanmamış üretimi devam eden hizmetler için ortaya çıkan giderlerin izlenmesinde, ihtiyaç duyulan hizmet stok maliyeti hesabı için **154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabını** önerdiğinden, bu çalışma boyunca gerekli duyulan hizmet stok maliyeti hesabı için bu hesap isminin kullanılması tercih edilmiştir.

31/12/..

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ

Gider Yeri (Borçlu)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

Gider Yeri (Alacaklı)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

Dönem sonunda Tek Düzen Muhasebe Sisteminde olduğu gibi, 740 ve 741 no'lu hesap karşılıklı olarak kapatılır.

31/12/..

741 HÜM YANSITMA HS.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

Gider Yeri (Borçlu)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

Gider Çeşidi (Alacaklı)

0.İlk Madde ve Malzeme Giderleri

740.00.010 Tıbbi Sarf Mlz. Giderleri

740.00.013 Yardımcı Mlz. Giderleri

01.Personel Giderleri

01.100 Doktor Ücret ve Giderleri

01.400 Endirekt Personel Giderleri

03.Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizm.

03.300 Elektrik, Su, Gaz Giderleri

03.400 Bakım, Onarım Giderleri

03.600 Haberleşme Giderleri

04. Çeşitli Giderler

04.02 Sigorta Giderleri

06 Amort ve Tük. Payları

06.01. Maddi Duran Varlık Amort. Gid.

Gider Yeri (Alacaklı)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

Dönem sonunda 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı da 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılarak kapatılır.

		31/12./..		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI			
	622	SATILAN HİZMET MALİYETİ		
Gider Yeri (Alacaklı)				
	100	Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
		100.01 Dahiliye Kliniği		
		100.02 Ortopedi Kliniği		
			

Daha sonraki dönemlerde sözkonusu hastalara ilişkin tedavi ve bakım hizmeti tamamlanıp hasılatın mali tablolara yansıtılması durumunda da ilgili stok hebasından 622 nolu hesaba aktarma işlemi yapılmalıdır.

		.././..		
	622	SATILAN HİZMET MALİYETİ		
		154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ		
Gider Yeri (Borçlu)				
	100	Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
		100.01 Dahiliye Kliniği		
		100.02 Ortopedi Kliniği		
			
Gider Yeri (Alacaklı)				
	100	Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
		100.01 Dahiliye Kliniği		
		100.02 Ortopedi Kliniği		
			

3. Örnek Uygulama

Borsaya dahil olan şirketlerin ulusal ve uluslararası düzeyde yatırımcıları aydınlatma görevi çerçevesinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tablo hazırlamalarını ve sunmalarını sağlamak zorundadır. Bu nedenle SPK, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No: 29)'u yayımlamıştır. Bu tebliğ madde 5'e göre, finansal tabloların hazırlanmasında, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayarak ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır. Dolayısıyla İMKB' de işlem gören şirketler, yayımlanmış olan bu standartlara uygun finansal raporlama yapmak zorundadırlar.

İMKB’de işlem gören ve SPK’nın yayınlamış olduğu bu standartlara uygun finansal raporlama yapmak zorunda olan şirketlere baktığımızda hastane işletmesi olarak sadece Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.’yi görmekteyiz. Aşağıda İMKB’ye tabi tek hastane işletmesi olan Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.’nin finansal tablolarından yola çıkarak hastane işletmelerinde hizmet stoklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin bir örnek verilmiştir.

Öncelikle Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.’nin 31.12.2008 tarihli konsolide bilançosu ve 01.01.-31.12.2008 hesap dönemine ilişkin konsolide gelir tablosu verilmiştir. Bu işletmenin finansal tablo dipnotlarından stokların detayına bakıldığında, stokların “ilk madde ve malzeme” ve “diğer stoklar”dan oluştuğu ve hizmet stoklarına ilişkin bir hesap olmadığı görülmektedir. Buradan yola çıkarak, bu dönem sonu itibariyle tedavisi devam eden ve verilen hizmetlerin tamamlanması bir sonraki döneme kalan hastaların olmadığı yani hasılâtı mali tablolara gelir olarak yansıtılamayan Hizmet Üretim Maliyeti’nin olmadığı, dönem içinde yapılan hizmetlerle ilgili hasılatların tamamının gerçekleştiği ve Hizmet Üretim Maliyetlerinin tamamının 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı’na aktarıldığı sonucuna varılmıştır.

ACIBADEM SAĞLIK HİZMETLERİ VE TİCARET A.Ş.	
BİLANÇO (YTL) (XI-29 KONSOLİDE)	<i>Bağımsız Denetim'den Geçmiş</i>
	31.12.2008
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	90.889.197
Nakit ve Nakit Benzerleri	22.428.443
Finansal Yatırımlar	0
Ticari Alacaklar	34.380.841
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0
Diğer Alacaklar	2.853.286
Stoklar	8.047.355
Canlı Varlıklar	0
Diğer Dönen Varlıklar	23.179.272
(Ara Toplam)	90.889.197
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	0
Duran Varlıklar	474.087.810
Ticari Alacaklar	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0
Diğer Alacaklar	147.285
Finansal Yatırımlar	0

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	0
Canlı Varlıklar	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	0
Maddi Duran Varlıklar	432.461.018
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.906.894
Şerefiye	13.536.171
Ertelenmiş Vergi Varlığı	2.802.386
Diğer Duran Varlıklar	23.234.056
TOPLAM VARLIKLAR	564.977.007
KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	100.401.677
Finansal Borçlar	23.087.632
Diğer Finansal Yükümlülükler	0
Ticari Borçlar	56.165.793
Diğer Borçlar	2.428.961
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	0
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	702.834
Borç Karşılıkları	6.631.487
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	11.384.970
(Ara toplam)	100.401.677
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülük	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler	347.313.294
Finansal Borçlar	331.809.401
Diğer Finansal Yükümlülükler	0
Ticari Borçlar	8.400.070
Diğer Borçlar	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	0
Borç Karşılıkları	0
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	6.171.278
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	910.007
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	22.538
ÖZKAYNAKLAR	117.262.036
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	101.915.377
Ödenmiş Sermaye	100.000.000
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	0
Hisse Senedi İhraç Primleri	0
Değer Artış Fonları	0
Yabancı Para Çevrim Farkları	0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	6.031.160
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	30.501.469
Net Dönem Karı/Zararı	(34.617.252)
Azınlık Payları	15.346.659
TOPLAM KAYNAKLAR	564.977.007

13 no'lu dipnot: Stoklar

Stoklar	31.12.2008
İlk madde ve malzeme	8.043.009
Diğer stoklar	4.346
Toplam	8.047.355

ACIBADEM SAĞLIK HİZMETLERİ VE TİCARET A.Ş.	
GELİR TABLOSU (YTL) (XI-29 KONSOLİDE)	<i>Bağımsız Denetim'den Geçmiş</i>
	01.01.2008-31.12.2008
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	
Satış Gelirleri	427.995.411
Satışların Maliyeti (-)	(356.106.297)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)	71.889.114
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	0
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kar (Zarar)	71.889.114
BRÜT KAR/ZARAR	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(13.596.431)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(31.709.371)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0
Diğer Faaliyet Gelirleri	2.754.596
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	(2.560.309)
FAALİYET KARI/ZARARI	26.777.599
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/Zararlarındaki Paylar	0
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Gelirler	15.226.404
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Giderler (-)	(78.455.980)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI	(36.451.977)
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri	(566.196)
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	(399.890)
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri	(166.306)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	(37.018.173)
DURDURULAN FAALİYETLER	0
Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı/Zararı	0
DÖNEM KARI/ZARARI	(37.018.173)
Dönem Kar/Zararının Dağılımı	
Azınlık Payları	(2.400.921)
Ana Ortaklık Payları	(34.617.252)
Hisse Başına Kazanç	(346,17)
Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	0
Sürdürülen Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç	(346,17)
Sürdürülen Faaliyetlerden Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	0

Yukarıda bilanço ve gelir tablosu verilen Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.'nin dahiliye kliniğinde bu dönem sonu itibariyle tedavisi devam eden ve verilen hizmetlerin tamamlanması bir sonraki döneme kalan hastaların olduğunu varsayarsak, muhasebe kayıtları ve bunların finansal tablolara yansımaları tamamen farklılaşacaktır. Örneğin, dahiliye kliniğinde tedavi ve bakım hizmeti dönem sonu itibariyle devam eden ve hasılatı mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan hastalara sunulan hizmetlerle ilgili

100.000.000 TL’lik Hizmet Üretim Maliyetinin olduğu varsayımı altında muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

Maliyetlerin önce varlıklaştırılıp, sonra faydası tükendikçe gidere dönüşmesi prensibince, öncelikle katlanılan Hizmet Üretim Maliyetlerinin tamamı, 741 HÜM Yansıtma Hs. aracılığıyla bir varlık (stok) hesabı olarak “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti” Hesabı’na alınacaktır.

31/12./..			
	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	356.106.297	
	741 HÜM YANSITMA HS.		356.106.297
	Gider Yeri (Borçlu)		
	100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
	100.01 Dahiliye Kliniği		
	100.02 Ortopedi Kliniği		
		
	Gider Yeri (Alacaklı)		
	100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
	100.01 Dahiliye Kliniği		
	100.02 Ortopedi Kliniği		
		
/..		

Gelir yaratan hizmet üretim maliyetlerinden, dönem içinde hasılatı gerçekleşen hizmetlerle ilgili maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılıp, tedavisi devam eden ve hasılatı mali tabloya gelir olarak yansıtılmayan hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler ise 622 nolu hesap yerine bilançoda hizmet stoku olarak yer almaya devam edeceğinden, dahiliye kliniğinde tedavi ve bakım hizmeti dönem sonu itibariyle devam eden ve hasılatı mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan hastalara sunulan hizmetlerle ilgili 100.000.000 TL’lik Hizmet Üretim Maliyeti bilançoda hizmet stoku hesabında yer almaya devam edecektir. Dolayısıyla o dönem katlanılan Hizmet Üretim Maliyetlerinin $356.106.297 - 100.000.000 = 256.106.297$ TL’lik kısmı ise Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı olarak Gelir Tablosu’na yansıtacaktır.

31/12./..			
	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	256.106.297	
	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ		256.106.297
	Gider Yeri (Borçlu)		
	100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
	100.01 Dahiliye Kliniği		
	100.02 Ortopedi Kliniği		
		
	Gider Yeri (Alacaklı)		
	100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
	100.01 Dahiliye Kliniği		
	100.02 Ortopedi Kliniği		
		
/..		

Yukarıda yer alan varsayımlar sonucu 31.12.2008 tarihli bilançoda stokların görünümü ise şu şekilde olacaktır.

	31.12.2008
İlk madde ve malzeme	8.043.009
Diğer stoklar	4.346
Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri	100.000.000
Toplam	108.047.355

Dönem sonunda Tek Düzen Muhasebe Sisteminde olduğu gibi, 740 Hizmet Üretim Maliyeti ve 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı karşılıklı olarak kapatılır.

31/12/..			
741 HÜM YANSITMA HS.		356.106.297	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			356.106.297
Gider Yeri (Borçlu)			
100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri			
100.01 Dahiliye Kliniği			
100.02 Ortopedi Kliniği			
.....			
Gider Çeşidi (Alacaklı)			
0.İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
740.00.010 Tıbbi Sarf Mlz. Giderleri			
740.00.013 Yardımcı Mlz. Giderleri			
01.Personel Giderleri			
01.100 Doktor Ücret ve Giderleri			
01.400 Endirekt Personel Giderleri			
03.Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizm.			
03.300 Elektrik, Su, Gaz Giderleri			
03.400 Bakım, Onarım Giderleri			
03.600 Haberleşme Giderleri			
04. Çeşitli Giderler			
04.02 Sigorta Giderleri			
06 Amort ve Tük. Payları			
06.01. Maddi Duran Varlık Amort. Gid.			
.....			
Gider Yeri (Alacaklı)			
100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri			
100.01 Dahiliye Kliniği			
100.02 Ortopedi Kliniği			
.....			
..../..			

Dönem sonunda 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı da 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılarak kapatılır.

31/12/..			
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		256.106.297
	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		256.106.297
	Gider Yeri (Alacaklı)		
	100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
	100.01 Dahiliye Kliniği		
	100.02 Ortopedi Kliniği		
		
/..		

Daha sonraki dönemlerde sözkonusu hastalara ilişkin tedavi ve bakım hizmeti tamamlanıp hasılâtın mali tablolarına yansıtılması durumunda da ilgili stok hebasından 622 nolu hesaba aktarma işlemi yapılmalıdır.

..../..			
	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		
	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ		
	Gider Yeri (Borçlu)		
	100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
	100.01 Dahiliye Kliniği		
	Gider Yeri (Alacaklı)		
	100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri		
	100.01 Dahiliye Kliniği		
/..		

Sonuç itibariyle; yukarıdaki varsayımlar dikkate alınarak;

TDMS'ne göre muhasebeleştirme yapılmış olsaydı; dönem boyunca üretilen hizmetler için yapılan giderler tahakkuk ettikçe 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda izlenecek ve dönem sonunda tedavi sürecinin tamamlanıp tamamlanmadığına veya hastanın taburcu olup olmadığına bakılmaksızın doğrudan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılacaktı. Dolayısıyla, dönem sonunda dönem boyunca verilen hizmet sunumlarıyla ilgili olarak ortaya çıkan 356.106.297 TL Hizmet Üretim Maliyeti, Satılan Hizmet Maliyeti olarak Gelir Tablosuna yansıtılmasına rağmen, bu hizmetlerle ilgili gelir kaydının yapılması için tahsilatın beklenmesi, dönemsellik kavramına aykırılık yaratacaktı.

TMS 2'ye göre muhasebeleştirmede ise; dönem sonlarında tedavi ve bakım hizmet süreci devam eden hastalara sunulan hizmetlerle ilgili hasılât, işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle mali tablolara yansıtılmadığından, o dönem itibariyle katlanılan Hizmet Üretim Maliyetlerinin 100.000.000 TL'lik kısmı dönem sonunda bilançoda stoklar arasında gösterilecektir. O dönem boyunca katlanılan Hizmet Üretim Maliyetlerinin $356.106.297 - 100.000.000 = 256.106.297$ TL'lik kısmı ise Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı olarak Gelir Tablosu'na yansıtılacaktır. Dolayısıyla bu işlemlerden ötürü dönem sonu itibariyle, bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyetleri ve giderleri ile karşılaştırılmış olacağından dönemsellik kavramına da uygun hareket edilmiş olacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Hastanelerde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde TDMS ve TMS 2 Stoklar Standardı arasında farklılıklar bulunmaktadır.

TDMS'nde hizmet stok maliyeti diye bir kavram sözkonusu değilken, TMS 2'de ise bunun aksine, verilen hizmetlerin tamamlanması bir sonraki döneme kalan ve hizmetle ilgili hasılâtı mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan hizmet üretim maliyetlerinin dönem sonunda bilançoda stoklar arasında gösterilmesi istenmektedir. Bir hizmet işletmesi olan hastanelerde de, durum bu şekilde olup, dönem sonlarında tedavi ve bakım hizmet süreci devam eden hastalara sunulan hizmetlerle ilgili hasılât, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığında, katlanılan hizmet üretim maliyetleri dönem sonunda bilançoda stoklar arasında gösterilecektir.

Sonuç olarak TDMS ve TMS 2 arasındaki bu farklılaşmalar, dönem sonucunu da etkileyecektir. Ancak şunu söyleyebiliriz ki, hastane işletmelerinde TMS 2'nin uygulanmasıyla beraber, dönem sonu itibariyle, bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyetleri ve giderleri ile karşılaştırılmış olacağından, dönemsellik kavramına da uygun hareket edilmiş olacağı muhakkaktır.

KAYNAKÇA

- Akbulut Özerhan, Yıldız-Yanık, Serap (2010), IFRS/IAS İle Uyumlu Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, Nalan – Sevilengül, Orhan (2007), Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Coşkun, Ali- Güngörmüş, Ali Haydar (2009), “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 95, s.19-33.
- Güngörmüş, Ali Haydar-Boyar, Ender (2008), “TMS 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama”, Vergi Dünyası, No. 322, s.132-136.
- Karakaya, Mevlüt, (2007), Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Maliye Bakanlığı, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, 1 Sıra No’lu, 26.12.1992, 21447 Sayılı Resmi Gazete.
- SPK, “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” (Seri: XI, No: 29) 09.04.2008, 26842 Sayılı Resmi Gazete.
- “TMS 2: Stoklar” (2010), Türkiye Muhasebe Standartları TMS/IFRS, TMSK Yayınları, Ankara.

Accounting For Inventories As Service Producing Cost In Hospitals In According To Turkish Accounting Standard-2

Seyhan ÇİL KOÇYIĞİT

Gazi Üniversitesi

seyhanc@gazi.edu.tr

Extensive Summary

As known, service is an intangible concept. This prevents services to be stored and makes them impossible to be used in another time in the future. Thus, it is a matter of discussion to suppose the services (which occur in the hospitals as an intangible concept) as inventory. There are some differences between Turkish Uniform Accounting System and Turkish Accounting Standards in stockpiling the service producing costs in hospitals.

It is possible to stockpiling the intangible services in some cases in Turkish Accounting Standard-2 whereas it is not in Turkish Uniform Accounting System. As per our current application Turkish Accounting Standard-2, the costs appearing in a term regarding service producing are accumulated in 740-Service Producing Cost Account and written off directly just after being transferred towards 622-Cost of Services Sold Account.

On the contrary in Turkish Accounting Standard-2, among the whole producing costs those generate revenue in the hospitals, only the costs regarding the services whose revenue is realised within the term are to be transferred to 622-Cost of Services Sold Account while the remaining costs related to services whose revenue is not recognized yet should be reflected to inventory account. Therefore, due to the principle of “capitilization of costs first and then make them turn into expense”, the whole amount in the 740-Service Producing Cost Account should be sent to a service inventory account through 741-Service Producing Cost Reflection Account and afterwards, only the costs regarding the services whose revenue is realised within the term are to be transferred to 622-Cost of Services Sold Account. The remaining costs related to services given to the patients still under cure and whose revenue is not recognized yet should go on being in the balance sheet as service inventory instead of being under the number 622-Cost of Services Sold Account. Once the related revenue is recognized within the following terms for the patients whose cures are completed, the costs should be transferred towards number 622-Cost of Services Sold Account from aforesaid inventory account in the balance sheet.

Under this study, accounting of service producing costs in the hospitals being a service enterprise in Turkish Accounting Standard-2 was explained by comparing to

Turkish Uniform Accounting System application. Furthermore, an example has been given by using financials of Acıbadem Health Services Co. which is the unique hospital written in Istanbul Stock Exchange and have to issue its own financials according to Turkish Accounting Standards/ Turkish Financial Reporting Standards.

At the end of the study, by Turkish Accounting Standards-2 application, it has been realised that more truthful results has been obtained comparing to current application since the sales and revenues of a specific term is compared to costs and expenses made for those sales, by that way, matching principle is also provided.