

**T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Serkan YALNIZ

**HALKA AÇIK KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN FİNANSAL
TABLOLARININ TMS 2 STOKLAR VE TMS 18 HASILAT
STANDARLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR
FİNANSAL TABLO ÖNERİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TEZ YÖNETİCİSİ
Doç. Dr. Adem DURSUN**

ERZURUM – 2011



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

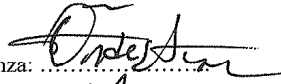


TEZ KABUL TUTANAĞI


SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Doç.Dr. Adem DURSUN danışmanlığında, Serkan YALNIZ tarafından hazırlanan bu çalışma 25.02.2011 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

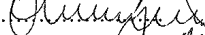
Başkan : Prof.Dr. Turan ÖNDEŞ

İmza: 

Jüri Üyesi : Doç.Dr. Adem DURSUN

İmza: 

Jüri Üyesi : Doç.Dr. Ömer YILMAZ

İmza: 

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir. / /

Prof. Dr. Mustafa YILDIRIM
Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET	X
ABSTRACT	XI
KISALTMALAR DİZİNİ	XII
TABLolar DİZİNİ	XIII
ŞEKİLLER DİZİNİ	XIII
ÖNSÖZ	XV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM**KONAKLAMA İŞLETMELERİ**

1.1.KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN TANIMI	2
1.2.KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ	2
1.3. KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI	4
1.4. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SÜRECİ	6
1.5.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE TEK DÜZEN HESAP PLANI	9
1.6. KONAKLAMA İŞLETMELERİ MUHASEBESİNİN AMAÇLARI	16
1.7.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON	17
1.7.1. Gelir Getiren Bölümler	19
1.7.1.1. Konaklama Bölümü	19
1.7.1.2. Yiyecek-İçecek Bölümü	19
1.7.1.3. Yardımcı Bölümler	19
1.7.2. Gelir Getirmeyen Bölümler	20
1.7.2.1. Yönetim Bölümü	20
1.7.2.2. Muhasebe Bölümü	20
1.7.2.3. Teknik İşler Bölümü	20
1.7.2.4. Güvenlik Bölümü	20
1.7.2.5. Çamaşırhane Bölümü	20

İKİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE STANDARTLARI

2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE	21
2.2.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI, ÖNEMİ VE İŞLEVİ	22
2.3. MUHASEBE STANDARTLARININ TAŞIMASI GEREKEN KRİTERLER	24
2.4.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA SÜRECİ	25
2.4.1. Kamu Sektörü Tarafından Yasama Yoluyla Muhasebe Standartlarının Oluşturulması	25
2.4.2. Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşları Vasıtasıyla Muhasebe Standartlarının Oluşturulması	26
2.4.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi Yoluyla Muhasebe Standartlarının Oluşturulması	26
2.5.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI	26
2.5.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	27
2.5.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	28
2.5.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	28
2.5.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	28
2.5.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	29
2.5.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	29

- 2.5.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar 30
- 2.5.8. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar 32

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE TMS-18 HÂSILAT STANDARDI

3.1. TMS 2 STOKLAR STANDARDI	34
3.1.1. Stoklar Standardının Tarihçesi	34
3.1.1.1. Uluslararası Düzenlemeler	34
3.1.1.2. Ulusal Düzenlemeler	35
3.1.2. Stoklar Standardının Amacı	36
3.1.3. Stoklar Standardının Kapsamı	36
3.1.4. Stoklar Standardı Kapsamındaki Tanımlar	37
3.1.5. Stokların Maliyeti	38
3.1.5.1. Stokların Satın Alma Maliyeti	38
3.1.5.2. Stokların Dönüştürme Maliyetleri	40
3.1.5.3. Diğer Maliyetler	41
3.1.6. Maliyetlendirme Yöntemleri	41
3.1.7. Stok Değerleme Yöntemleri	42
3.1.8. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti	42
3.1.9. Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	44
3.1.10. Net Gerçekleşebilir Değer	44
3.1.11. Gider Olarak Kaydetme	45
3.1.12. Raporlanacak Bilgiler	45
3.2. TMS – 18 HÂSILAT STANDARDI	47
3.2.1. Hâsılat Standardının Tarihçesi	47
3.2.1.1. Uluslararası Düzenlemeler	47
3.2.1.2. Ulusal Düzenlemeler	47

3.2.2. Hâsılat Standardının Amacı	48
3.2.3. Hâsılat Standardının Kapsamı	48
3.2.4. Hâsılat Standardı Kapsamındaki Tanımlar	50
3.2.5. Hâsılatın Ölçümü	50
3.2.5.1. Mal Satışlarında Hâsılatın Ölçümü	50
3.2.5.2. Hizmet Satışlarında Hâsılatın Ölçümü	52
3.2.5.3. Faiz, İsim Hakları ve Temettülerde Hâsılatın Ölçümü	53
3.2.6. Hâsılat Sayılmayan Unsurlar	54
3.2.7. İşlemlerin Ayrıştırılması	55
3.2.8. Açıklama	55

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İMKB'DE İŞLEM GÖREN KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN STOKLARA VE HÂSILATA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARINI UYGULAMASI

4.1. FİNANSAL TABLOLARDA STOKLARA İLİŞKİN YAPILMASI GEREKEN AÇIKLAMALAR	57
4.2. FİNANSAL TABLOLARDA HÂSILATA İLİŞKİN YAPILMASI GEREKEN AÇIKLAMALAR	58
4.3. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ	59
4.4. UYGULAMANIN KAPSAMI	59
4.5. UYGULAMANIN SINIRLILIKLARI	59
4.6. FİNANSAL TABLOLARIN TMS 2 VE TMS 18 AÇISINDAN İNCELENMESİ	60
4.6.1. Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisleri A.Ş.	60
4.6.1.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	60
4.6.1.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar	61
4.6.1.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri	61
4.6.1.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları	62

4.6.1.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı.....	62
4.6.1.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar.....	63
4.6.1.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali.....	64
4.6.1.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar	64
4.6.1.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri.....	64
4.6.1.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar.....	65
4.6.1.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılatla İlişkin Yaptığı Açıklamalar	65
4.6.1.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları	65
4.6.1.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı.....	66
4.6.1.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı.....	67
4.6.2. Favori Dinlenme Yerleri A.Ş.	67
4.6.2.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu.....	67
4.6.2.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar	68
4.6.2.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	68
4.6.2.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları.....	69
4.6.2.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı.....	70
4.6.2.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar.....	71
4.6.2.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali.....	72
4.6.2.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar	72

4.6.2.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri	72
4.6.2.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar	73
4.6.2.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsıllata İlişkin Yaptığı Açıklamalar	73
4.6.2.3.1. Hâsıllatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları	73
4.6.2.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı	74
4.6.2.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı	75
4.6.3. Tek – Art Turizm Zigana A.Ş.	76
4.6.3.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	76
4.6.3.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar	76
4.6.3.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri	77
4.6.3.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları	77
4.6.3.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı	78
4.6.3.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar	80
4.6.3.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali	80
4.6.3.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar	80
4.6.3.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri	81
4.6.3.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar	81
4.6.3.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsıllata İlişkin Yaptığı Açıklamalar	81

4.6.3.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları	82
4.6.3.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı	83
4.6.3.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı	83
4.6.4. Martı Otel İşletmeleri A.Ş.	83
4.6.4.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	84
4.6.4.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar	84
4.6.4.2.1. Stokların Değerlemede Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri	84
4.6.4.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları	85
4.6.4.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı	86
4.6.4.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar	87
4.6.4.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali	87
4.6.4.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar	88
4.6.4.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri	88
4.6.4.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar	88
4.6.4.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılatla İlişkin Yaptığı Açıklamalar	89
4.6.4.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları	89
4.6.4.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı	90
4.6.4.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı	91

4.6.5. Marmaris Altın Yunus Turistik Tesisleri A.Ş.	91
4.6.5.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	92
4.6.5.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar	92
4.6.5.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri	92
4.6.5.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları	93
4.6.5.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı	94
4.6.5.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar	95
4.6.5.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali	95
4.6.5.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar	95
4.6.5.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri	96
4.6.5.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar	96
4.6.5.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsıllata İlişkin Yaptığı Açıklamalar	96
4.6.5.3.1. Hâsıllatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları	97
4.6.5.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı	97
4.6.5.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı	98
4.6.6. Petrokent Turizm A.Ş.	98
4.6.6.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	99
4.6.6.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar	99
4.6.6.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri	99

4.6.6.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları.....	100
4.6.6.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı.....	100
4.6.6.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar	102
4.6.6.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali.....	102
4.6.6.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar	102
4.6.6.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri.....	103
4.6.6.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar.....	103
4.6.6.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılatla İlişkin Yaptığı Açıklamalar	103
4.6.6.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları.....	104
4.6.6.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı.....	104
4.6.6.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı.....	105
SONUÇ	106
KAYNAKÇA	111
EKLER	115
Ek 1: Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Konuları ve Yayın Tarihleri.....	115
Ek 2: Konsolide Finansal Tablolarını IMKB'ye İbraz Eden Şirketlerin İbraz Tarihleri.....	119
Ek 3: Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Finansal Tablo Dipnotlarına İlişkin Öneri.....	120
ÖZGEÇMİŞ	123

ÖZET**YÜKSEK LİSANS TEZİ****HALKA AÇIK KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN FİNANSAL TABLOLARININ TMS 2 STOKLAR VE TMS 18 HASILAT STANDARLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR FİNANSAL TABLO ÖNERİSİ****Serkan YALNIZ****Tez Danışmanı: Doç.Dr. Adem DURSUN****2011 – Sayfa: 123 + XV****Jüri: Prof.Dr. Turan ÖNDEŞ****Doç.Dr. Adem DURSUN****Doç.Dr. Ömer YILMAZ**

Bu çalışmanın amacı; ülke genelinde faaliyet gösteren halka açık konaklama işletmelerinin, yayınlanmış konsolide finansal tablolarının incelenmesi, işletmeler arasındaki uygulama farklılıklarının ortaya konulması ve satış gelirlerinin, dönem giderlerinin ve dönem sonlarında oluşan hizmet stokunun tespit edilmesi ve TMS-2 ve TMS-18 Standartlarına göre uygunluğunun değerlendirilmesidir.

Turizmin gelişmesi ve ekonomiden giderek daha büyük pay almaya başlaması ile birlikte çok çeşitli hizmetler sunabilen konaklama işletmelerinin sayısını da gün geçtikçe artırmaktadır. Özellikle büyük ölçekli konaklama işletmelerinde birçok faaliyetin aynı anda müşterilere sunulması nedeniyle, işlemler giderek karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Bu karmaşık yapı içerisinde muhasebe sisteminin önemi de giderek artmaktadır.

Küreselleşmeyle birlikte yoğunlaşan sermaye hareketliliğinin sonucu, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, şeffaf finansal bilgiye duyulan ihtiyaç uluslararası düzeyde aynı dili konuşan muhasebe sistemini zorunlu hale getirmektedir.

Konaklama işletmelerini diğer sektör işletmelerinden ayıran özelliklerinden birisi; sunulan hizmetlerin stoklanamaz olmasıdır. Ancak TMS-2 Stoklar Standardının 8. ve 19. paragrafı ile TMS-18 Hâsılat Standardının 25. paragrafı finansal tablolara yansıtılmayan hâsılatla ilişkin hizmet maliyetlerinin ertelenmesini ve hizmet stoku olarak Stoklar Grubunda belirtilmesi gerektiğini açıklamaktadır.

Tezin kapsamını oluşturan halka açık konaklama işletmelerinin yayınlanmış konsolide finansal tabloları incelediğimizde hiçbirinin hizmet stokuna yer vermediği ve TMS-2 ile TMS-18'e göre finansal tablolarda açıklanması istenen bilgilerin bazılarının uyulduğu yada kısmen uyulduğu bazılarının da uyulmadığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmeleri, TMS-2 Stoklar Standardı, TMS-18 Hâsılat Standardı

ABSTRACT

MASTER'S THESIS

**ACCOMADATION ENTERPRISES WHICH ARE OPEN FOR PUBLIC OF FINANCIAL
TABLES EVALUATION WITH RESPECT TO THE TAS-2 INVENTORIES AND TAS-18
REVENUE STANDARTS AND A FINANCIAL TABLE PROPOSAL**

Serkan YALNIZ

Advisor : Assoc.Prof.Dr. Adem DURSUN

2011 – Page: 123 + XV

Jury: Prof.Dr. Turan ÖNDEŞ

Assoc.Prof.Dr. Adem DURSUN

Assoc.Prof.Dr. Ömer YILMAZ

The purpose of this work is to present country-wide accomadation enterprises which are open for public and the performance differences between the enterprises examining the published consolidated financial tables and to defire the selling incomes, periodical outgoings and service stocks coming into being at the end of the periods and to evaluate the convenience of these to the TAS-2 and TAS-18 Standarts.

With the developing tourism and starting to have more porsion on economy, accomadation enterprises presenting various services have started to increase in number. Because of the presentation of many facilites to the clients at the same moment especially in the big scaled accomadation enterpris, the procedure is getting complicated. And accountancy system is having more importance in that complicated procedure.

With the result of capital movement condensing with the globalisation, the need for comprehensible, comparable and pure financial information make it compulsory to have an accountancy system which speaks the same language in international level.

One of the seperating features of accomadation enterpris among the other sector enterprises, is presenting an unstorable service. however, eighth and nineth paragraphs of TAS-2 Stock Standarts and twenty-fifth paragraph of TAS-18 Revenue Standart expresses that fort he revenues which is not given on financial tables, the service costs need to be postpaned and defined as service stock in Stocks Group.

When we examine the topic of the thesis, the published consolidated financial tables of accomadation enterprises open for public, it has been seen that none of them includes the service stocks and to the TAS-2 and TAS-18 some of the information needed to be explained on the financial tables is obeyed, partly obeyed or not obeyed.

Key Words: Accomadation Enterprises, TAS-2 Stock Standarts, TAS-18 Revenue Standarts.

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
FİFO	: İlk Giren İlk Çıkar
IAS	: International Accounting Standarts
IASB	: International Accounting Standarts Boards
IASC	: International Accounting Standarts Committee
IFRS	: International Financial Reporting Standarts
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
LİFO	: Son Giren İlk Çıkar
MSUGT	: Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği
RG	: Resmi Gazete
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
t.y.	: Tarih Yok
TAS	: Turkey Accounting Standarts
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TSPKT	: Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLolar DİZİNİ

Tablo 3.1. Hâsılat Standardı Kapsamında Olmayan Gelir ve Kârlar	49
Tablo 4.1. Altın Yunus Çeşme A.Ş. Stoklar	62
Tablo 4.2. Altın Yunus Çeşme A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti.....	63
Tablo 4.3. Altın Yunus Çeşme A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti.....	66
Tablo 4.4. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Stoklar	69
Tablo 4.5. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Diğer Dönen Varlıklar	69
Tablo 4.6. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti.....	70
Tablo 4.7. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti.....	74
Tablo 4. 8. Tek – Art Turizm Zigana A.Ş. Stoklar.....	77
Tablo 4.9. Tek - Art Turizm Zigana A.Ş. Diğer Varlıklar ve Yükümlülükler	78
Tablo 4.10. Tek – Art Turizm Zigana A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti.....	79
Tablo 4.11. Tek - Art Turizm Zigana A.Ş. Satışların Maliyeti	79
Tablo 4.12. Tek – Art Turizm Zigana A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti.....	83
Tablo 4.13. Martı Otel İşletmeleri A.Ş. Stoklar	85
Tablo 4.14. Martı Otel İşletmeleri A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti	86
Tablo 4.15. Martı Otel işletmeleri A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti	90
Tablo 4.16. Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler A.Ş. Stoklar	93
Tablo 4.17. Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti	94
Tablo 4.18. Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti	98
Tablo 4.19. Petrokent Turizm A.Ş. Stoklar	100
Tablo 4.20. Petrokent Turizm A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti	101
Tablo 4.21. Petrokent Turizm A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti	105
Tablo 4.22. Halka Açık Konaklama İşletmelerinin TMS-2 ve TMS-18'i Uygulanma Düzeyi	108

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Konaklama İŞletmelerinde Muhasebe Uygulaması	10
Şekil 1.2. Konaklama İŞletmelerinde Organizasyon Yapısı	18

ÖNSÖZ

Hizmet sektörünü sanayi ve ticari sektörlerden ayıran özelliklerinden biriside sunulan hizmetlerin stoklanamaz olmasıdır. Bir hizmet sektörü olan turizm sektörü bünyesinde faaliyet gösteren konaklama işletmeleri de emek yoğun hizmet sunmaktadırlar. Ancak bu işletmelerin mali tablolarına baktığımızda stoklar grubunda hizmet stokuna rastlamamaktayız.

Bu çalışmanın konusu, hizmet sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin stoklar grubunda yer alması gereken hizmet stoklarıdır. TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hâsılat Standartları, verilen hizmetle ilgili hâsılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderlerin stoklar grubuna yansıtılması gerektiğini belirtmektedir.

Çalışmama bilgi ve tecrübeleriyle katkılarda bulunan danışman hocam Doç. Dr. Adem DURSUN'a ve desteklerini esirgemeyen bölüm hocalarıma teşekkürlerimi arz ederim.

Erzurum, 2011

Serkan YALNIZ

GİRİŞ

Günümüzde turizmin ekonomik, sosyal ve toplumsal açıdan kazandığı önem her geçen gün artmaktadır. Turizm sektörü küresel düzeyde hızla değişen pazar ve rekabet koşulları nedeniyle sürekli ve dinamik bir gelişim içindedir. Turizmin gelişmesi ve ekonomiden giderek daha büyük pay almaya başlaması ile birlikte çok çeşitli hizmetler sunabilen konaklama işletmelerinin sayısını da artırmaktadır. Özellikle büyük ölçekli konaklama işletmelerinde birçok faaliyetin aynı anda müşterilere sunulması nedeniyle, mali nitelikli işlemler giderek karmaşık bir yapıya bürünmüştür.

Ülke genelinde faaliyet gösteren halka açık konaklama işletmelerinin yayınlanmış konsolide finansal tablolarının incelenmesi, işletmeler arasındaki uygulama farklılıklarının ortaya konulması, satış gelirlerinin, dönem giderlerinin ve dönem sonlarında oluşan hizmet stokunun tespit edilmesi, TMS-2 ve TMS-18 Standartlarına göre uygunluğunun değerlendirilmesi ve TMS'ye göre uygun bir konsolide finansal tablo modeli önerilmesinin amaçlandığı tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümünde konaklama işletmeleri üzerinde durulmuştur. Konaklama işletmelerinin tanımı, özellikleri, sınıflandırılması, muhasebe süreci, organizasyonu hakkında bilgiler yer almaktadır.

İkinci bölümde; uluslararası muhasebe standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları açıklanmaya çalışılmıştır. Öncelikle UMS'nin tanımı, önemi, işlevi, standartların taşınması gereken kriterler, oluşturulma süreci anlatılmıştır. Daha sonra, TMS ve TMS'nin oluşturulmasında bazı kuruluşların yaptığı katkılardan bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde; TMS-2 Stoklar Standardı ile TMS-18 Hâsılat standartları açıklanmıştır. Standartların tarihçesi, amacı, kapsamı, tanımları ve uygulama esaslarına değinilmiştir.

Dördüncü bölümde ise; TMS-2 ve TMS-18 standartlarının halka açık konaklama işletmelerinde uygulama düzeyi araştırılmıştır. Çalışmamızda halka açık konaklama işletmelerinin İMKB'ye bildirmiş oldukları konsolide finansal tabloları ve dipnotları değerlendirilmiştir. İşletmelerin, konsolide finansal tablo ve dipnotlarında, TMS-2 ve TMS-18 standartlarına göre açıklamaları gereken bilgiler açısından yayınlamış oldukları 2009 yılı konsolide finansal tabloları incelenmiştir. İnceleme sonucunda görülen eksiklikler dikkate alınarak bir finansal tablo modeli önerilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİ

1.1. KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN TANIMI

İnsanlar, çalışma şartlarının değişmesi, ulaşım alanındaki hızlı gelişmeler, ticari hayattaki gelişmeler, iş gezileri, istek ve gereksinimlerinin değişmesi gibi nedenlerle ikamet ettikleri yerlerin dışındaki yerlere seyahat etmektedirler. Bu seyahatler beraberinde geçici konaklama, yeme-içme gibi ihtiyaçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İnsanların bu ihtiyaçlarının karşılanması gerekliliği konaklama işletmelerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Konaklama işletmeleri, insanların kendi konutlarının bulunduğu yer dışında değişik nedenlerle yaptıkları seyahatlerde birinci planda geçici konaklama, ikinci planda yeme içme gibi zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması için hammaddeden veya yarı mamul maddeden yararlanarak mal ve hizmet üreten ticari nitelikteki işletmelerdir (Korzay ve Olalı, 1993: 7).

Konaklama işletmelerinin faaliyet konusunu aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- İnsanların geçici konaklama ihtiyaçlarını karşılamak.
- İnsanların beslenme ihtiyaçlarını karşılamak.
- Yukarıda sayılanların dışında insanların eğlence, spor gibi sosyal ihtiyaçlarının karşılanmasına yardımcı olmak.

Konaklama işletmeleri kavramı, öncelikle müşterilerine kalacak yer, yiyecek ve içecek sağlayan otel, motel, tatil köyü, pansiyon, oberj, kamping, kaplıcalar gibi işletmeleri kapsar. Bu işletmeler içerisinde en önemlisi otellerdir (Bekçi, 2003: 1).

1.2. KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

Konaklama işletmeleri, diğer ticari ve sanayi işletmelerinin göstermiş oldukları özelliklerden farklı olarak şu özellikleri taşımaktadırlar.

- Konaklama işletmelerinde hizmet üreten temel unsur insan gücüdür.
- Konaklama işletmelerinde müşteri ağırlanması temel hizmet olduğuna göre, belli sayının altında personel çalıştırmak imkânsızdır. Bu ise personel sayısının çok olmasını gerektirir.
- Konaklama işletmeleri günün 24 saati ve haftanın 7 günü faaliyet gösteren işletmelerdir.
- Konaklama işletmelerinde müşterilere sağlanan hizmetin talep anında sunulması için, hizmetin stoklanması veya başka bir yere taşınması olanaksızdır.
- Konaklama işletmelerinde satışlar genel olarak peşin veya kredi kartı ile yapılmaktadır. Bu da müşteri borçlarının düşük seviyede olmasına neden olmaktadır. Oysa diğer işletmelerde bu oran oldukça yüksektir. Ancak, konaklama işletmeleri ile seyahat acenteleri arasında vadeli satışlar oldukça yaygındır.
- Konaklama işletmeleri muhasebe çalışmalarında, kart sistemi kullanılmakta ve çok çeşitli form ve raporlara ihtiyaç duyulmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde müşterinin her an oteli terk edebileceği düşünüldüğünden müşteri hesaplarının daima ödenmeye hazır halde bulundurulması gerekmektedir.
- Konaklama işletmesi muhasebesinde kontroller gece 24:00 den sonra yapılmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde üretilen yiyeceklerin ve hizmetlerin müşterilerin ayağına götürülme olanağı olmadığından müşterilerin otel işlemlerine gelmeleri gerekmektedir.
- Konaklama işletmelerinde gelirlerin içinde en büyük payı oda gelirleri, giderler içinde en büyük payı ise personel giderleri almaktadır.
- Mevsimlik konaklama işletmelerinin bulunuşu personelinde mevsimlik olmasını gerektirmektedir.

- Konaklama işletmeleri kuruluşta büyük sermayeye ihtiyaç duymaktadırlar ve sermayelerinin önemli bir kısmını duran varlıklara bağlarlar.
- Sermayenin büyük bir kısmının duran varlıklara bağlanması işletmede amortisman giderlerini artırmakta likidite olanaklarını ise azaltmaktadır. Bu ise ödemelerde rizikoyu artırıcı bir etken olmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde konuklar kendilerine sunulan hizmeti servis ücreti ile birlikte ödemektedirler.

1.3. KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

İnsanların seyahat nedenleri, seyahat şekilleri, gelir düzeyleri ve zevkleri birbirinden farklı olduğu gibi, turizm şekilleri ve işletmelerin kurulacakları yerlerin farklılıkları, konaklama işletmelerinin de farklı olmasını zorunlu kılmaktadır.

Konaklama işletmeleri çeşitli sınıflandırmalara tabi tutmak mümkündür. Genel kabul gören sınıflandırmalar, konaklama işletmesinin amacı, çalışma süreleri, bulunduğu yer, büyüklüğü, hukuki özellikleri ve mülkiyet durumuna göre yapılmaktadır. Söz konusu sınıflandırmalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a) Konaklama amacı bakımından
 - Kaplıca Kür İşletmeleri
 - Sayfiye (Tatil Beldesi) İşletmeleri
 - Kongre Amaçlı İşletmeler
 - Dağ ve Spor Amaçlı İşletmeler
- b) Faaliyet süresi bakımından
 - Devamlı İşletmeler
 - Mevsimlik İşletmeler
- c) Buldukları yer bakımından
 - Havaalanı Otelleri

- İstasyon Otelleri
- Liman Otelleri
- Kent Merkezindeki Oteller
- d) Büyüklükleri bakımından
 - Küçük Oteller
 - Orta Oteller
 - Büyük Oteller
- e) Hukuki özellikleri bakımından
 - Turistik Oteller
 - Turistik Olmayan Oteller
- f) Mülkiyet durumu bakımından
 - Özel Oteller
 - Kamu Otelleri
 - Karma Oteller

21.06.2005 tarih 25852 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesi ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelikte” yer alan asli konaklama işletmeleri şu şekilde sınıflandırılmıştır.

Otel: Asli fonksiyonları müşterilerin konaklama ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında, yeme-içme, spor ve eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulundurabilen tesislerdir. Oteller; bir, iki, üç, dört, beş yıldızlı oteller olarak sınıflandırılırlar.

Motel: Yerleşim merkezleri dışında, karayolları güzergahı veya yakın çevrelerinde inşa edilen, motorlu araçlarıyla yolculuk yapanların konaklama, yeme-içme ve araçlarının park ihtiyaçlarını karşılayan en az on odalı tesislerdir.

Tatil Köyü: Doğal güzellikler içerisinde, rahat bir konaklama yanında çeşitli spor, eğlence ve satış hizmetlerinin de sağlandığı yaygın yerleşim düzeninde, eğimli arazilerde kottan kazanılan katlar da dahil olmak üzere en fazla üç katlı yapılardan

oluşan ve en az seksen odalı tesislerdir. Tatil köylerinde, doğal varlıklar ile yöresel değerlerin korunmasına da özen gösterilerek nitelikli çevre düzenlemesi yapılır.

Pansiyon: yönetimi basit, yemek ihtiyacının idare tarafından sağlanabildiği veya müşterilerin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkanı bulunan en az beş odalı tesislerdir.

Kamping: Karayolları güzergahları ve yakın çevrelerinde, deniz, göl, dağ gibi doğal güzelliği olan yerlerde kurulan ve genellikle müşterilerin kendi imkanlarıyla geceleme, yeme-içme, dinlenme, eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşıladıkları en az on ünitelik tesislerdir.

Apart Otel: Mesken olarak kullanılmaya elverişli bağımsız apartman ya da villa tipinde inşa ve tefriş edilen, müşterinin kendi yeme ve içme ihtiyacını karşılayabilmesi için gerekli teçhizat ile donatılan ve otel olarak işletilen tesislerdir.

Hostel: gençlik turizmine cevap verebilecek ve yeme-içme hizmeti veren veya müşterinin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkânı olan en az on odalı tesislerdir.

1.4. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SÜRECİ

Bir işletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için etkili bir yönetime ihtiyacı vardır. Etkili bir yönetim ise işletme faaliyetleri hakkında doğru, güvenilir ve zamanında ulaşılan bilgi ve verilere dayanılarak sağlanır. İşletmedeki değer hareketleri ile ilgili bilgi ve verilerin arzını muhasebe örgütü yapar.

Muhasebe; muhasebeyi ilgilendiren iş ve işlemler nedeniyle işletme içi yada işletmeler arası karşılıklı ilişkilerden doğan, tamamen veya kısmen mali nitelikte olan ve para ile ifade edilebilen işlemlere ilişkin bilgilerin;

- toplanıp kaydedilmesi,
- sınıflandırılması,
- anlamlı ve güvenilir bir şekilde özetlenerek rapor edilmesi ve düzenlenen raporların denetlendikten sonra sonuçlarının raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi ve

- sonuçların analiz edilmesi ve yorumlanması

işlevlerini yerine getiren teknik bir bilim olarak tanımlanabilir (Karacan, 2003: 3).

Turizmin gelişmesi ve ekonomiden giderek daha büyük pay almaya başlaması ile birlikte çok çeşitli hizmetler sunabilen konaklama işletmelerinin sayısını da artırmıştır. Özellikle büyük ölçekli konaklama işletmelerinde birçok faaliyetin aynı anda müşterilere sunulması nedeniyle, işlemler giderek karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Bu durum düzenli olarak çalışabilecek bir muhasebe sisteminin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır (Bekçi, 2003: 23).

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki işlemleri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir. Muhasebe sistemi; işletmenin mali ve faaliyet durumunu göstermek amacıyla ilgili tüm finansal bilgileri toplayabilmek için tasarlanır. Muhasebe sistemi; yöneticilere önceden saptanan işletme hedeflerine ulaşmada yardımcı olmak için güvenilir ve yararlı bilgi veri sunan bilgi sistemi olarak tanımlanabilir (Saraç, 1989: 20).

Muhasebenin temel mantığı ve işleyiş süreci tüm işletmelerde aynıdır. Ülkemizde 1994 ten bu yana finans sektörü hariç tüm işletmeler Tekdüzen Hesap Planını uygulayarak kayıtlarını yapmaktadırlar. Ancak işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörün özelliklerine göre bazı hesaplar bir işletmede kullanılırken diğer sektördeki işletmelerde kullanılmamaktadır.

Konaklama işletmelerinin diğer sektörlerdeki işletmelerden ayıran bazı özelliklerinin muhasebe uygulamasına etkilerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Azaltun ve Kaya, 2006:6):

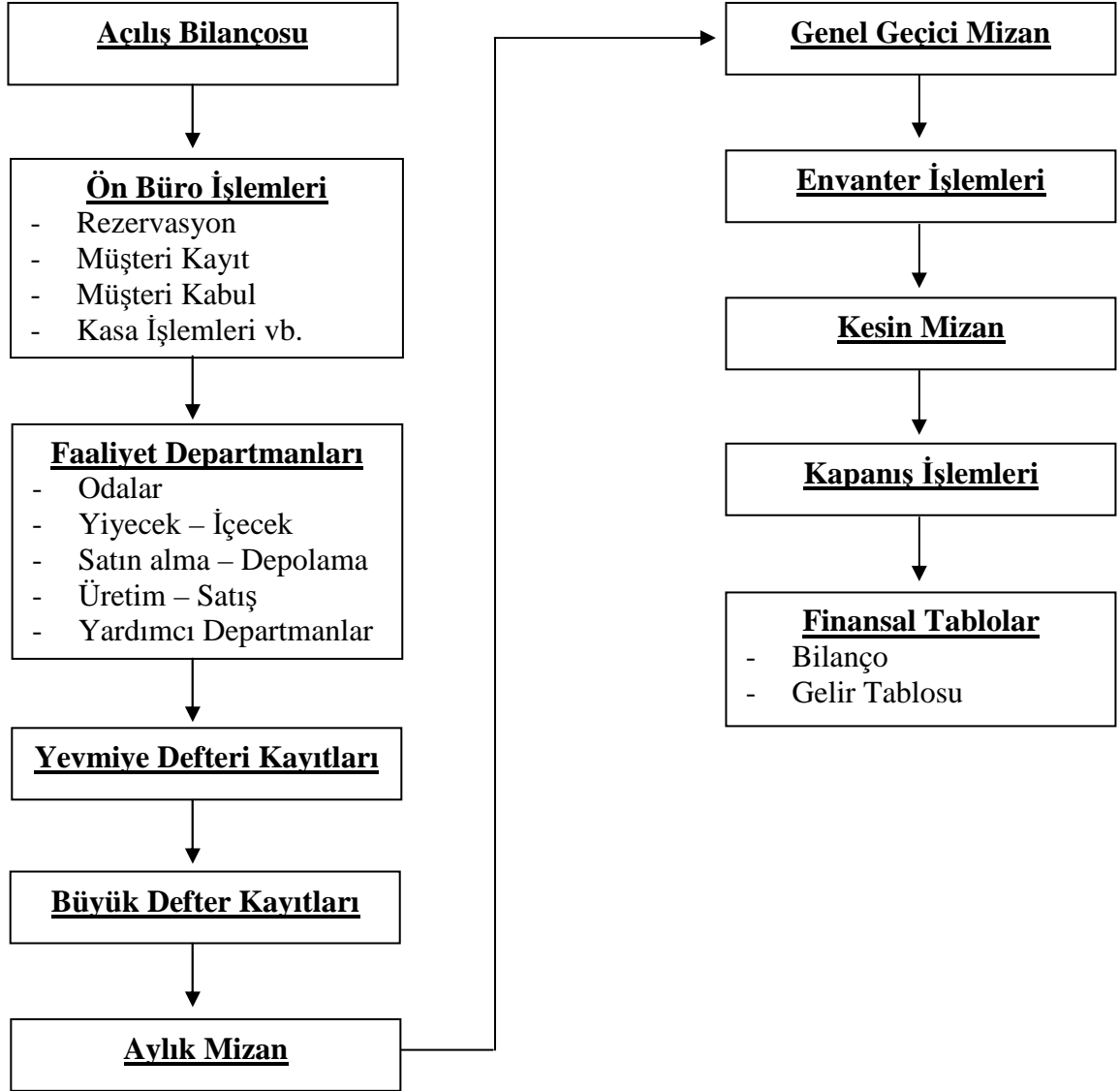
- a) Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetler stoklanamaz. Hazırlanan ve kullanılmayan bir oda veya yemek başka gün satılmak üzere bekletilemez, üretildiği gün satılması gerekir. Konaklama işletmelerinde stoklama olmadığına göre tek düzen hesap planındaki mamul ve yarı mamul hesapları kullanılmayacaktır.

- b) Konaklama işletmeleri büyüdükçe sunulan mal ve hizmetler çeşitlenmekte ve buda muhasebenin işlevini yerine getirmek için daha iyi organize olması ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Muhasebeye konu işlemler tek yıldızlı konaklama işletmelerinde hem sayısal hem de çeşitlilik açısından az olacağından tek yıldızlı konaklama işletmesinin muhasebesi daha basit olur.
- c) Konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler emek gücüne bağımlıdır. Teknolojinin gelişimine bağlı olarak insana bağımlılık azalmakla birlikte konaklama işletmelerinde insanın insana hizmet karakteristiği nedeniyle emek yoğun çalışma devam etmektedir. Bu yüzden personel maliyetleri oldukça yüksektir.
- d) Konaklama işletmeleri 24 saat boyunca açıktır. Bu süre zarfında üretim ve satış işleri aynı anda yapılır. Konukların talepleri bekletilemez veya bir başka zamana ertelenemez. Bu çalışma sistemi nedeniyle muhasebe kayıtları beklenilmeden günlük olarak yapılır. Örneğin her gece saat 24'ten sonra oda fiyatları konukların hesaplarına aktarılır ve böylece o günkü oda geliri tespit edilmiş olur.
- e) Konaklama işletmeleri birbirine bağımlı hizmet ünitelerinden oluşur. Konaklama işletmesinin gelir ve giderleri birden fazla departmanda olduğundan bu gelir ve giderlerin izlenmesi için çok iyi çalışan belge ve raporlama sistemine ihtiyaç duyulur.
- f) Konaklama işletmelerinin yatırım aşamasında sermaye yoğun bir özellik gösterir. Yatırımın kendini amorti etme süresi ortalama 10 yılı bulmaktadır. Yatırımın kaç yılda kendini amorti ettiğinin gerçekçi bir şekilde saptanması için muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması gerekir.
- g) Konaklama işletmeleri önceden tahmin edilemeyen politik, ekonomik ve uluslararası gelişmelerden çok çabuk etkilenir. Konaklama işletmeleri riskli yatırımlardır. Ancak zamanlı muhasebe bilgisi ile konaklama işletmesinin risklerden ne ölçüde etkilendiği belirlenebilir.

- h) Konaklama işletmelerinin sunduğu satılabilir oda sayısı sabittir. Bir fabrikada üretimi artırarak talebi karşılamak mümkündür. Ancak 200 odalı bir konaklama işletmesinde 200 oda satıldıktan sonra 201. Odayı meydana getirmek mümkün değildir. Eğer konaklama işletmesi oda gelirlerini artırmak isterse yapılması gereken odaların daha yüksek fiyatla satılmasıdır. Zamanlı muhasebe bilgisi ile yöneticiler oda gelirlerini artırıcı kararlar verebilirler.

1.5. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE TEK DÜZEN HESAP PLANI

26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre işletmeler, muhasebe sistemlerini tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45). Hesap çerçevesi, ülke genelinde kurum ve işletmelerde kullanılacak olan hesapları, belirli bir sisteme göre bölümleyen, bu bölümleri gruplara ayıran, ancak grupların detayına girmeyen genel bir yönergedir. Hesap planı ise, işletmelerde kullanılan bütün hesapları amaca uygun bir şekilde sistemli olarak detaylı bir şekilde bölümleyen ve daima aynı olayların aynı hesaplara kaydını sağlayan özel bir yönergedir (Çetiner, 2002: 45). Konaklama işletmeleri de hesap planlarını 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer verilmiş olan hesap çerçevesine göre hazırlamalıdır. Konaklama işletmelerinin yukarıda sayılan amaçları gerçekleştirebilmesi için çok iyi bir belge akış ve kayıt düzenine sahip olması gerekmektedir. Bir konaklama işletmesinde yapılması gereken genel muhasebe uygulamalarını şekildeki gibi özetlemek mümkündür (Bekçi, 2003: 27).



Şekil 1.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması

Bir konaklama işletmesinde muhasebe departmanında kullanılması gereken temel hesapları dört başlık altında toplamak mümkündür. Bunları (Bekçi, 2003: 33);

Bölüm hesapları: Bunlar konaklama işletmelerinin değişik departmanlarının faaliyetlerini izlemek amacıyla kullanılan denetim hesaplarıdır. Bu hesaplar; yiyecek-içecek departmanı ile ilgili hesaplar ve diğer gelir getirici hizmetlerle ilgili hesaplardır.

Diğer gelir hesapları: Konaklama işletmesinin kendisinin üretip bizzat müşterilerine sunmadığı hizmetlerden sağladığı gelirler bu hesap grubunu oluşturur. Örneğin hediyelik eşya satışı, kuaför, diskotek, otopark, yüzme havuzu gibi.

Gider hesapları: Bu grupta yer alan hesaplar genel ve yönetim bölümüne ait giderler, reklam ve satış giderleri, ısıtma-aydınlatma ve enerji giderleri, bakım-onarım giderleri gibi birtakım giderlerden oluşmaktadır. Bunun dışında personele ait giderler, kırtasiye giderleri, malzeme giderleri, satın alma giderleri vb. diğer giderler de bu grupta yer almaktadır.

Diğer gider hesapları: Sabit giderler olarak da adlandırılan bu hesaplar, konaklama işletmelerinin büyüklüğünün ve sermaye yapısının bir fonksiyonu olarak ortaya çıkmaktadır. Kira, faiz ödemeleri ve sigorta giderleri bu grupta yer almaktadır.

Ülkemizde kullanılan Tek Düzen Hesap Planında belirlenen bilanço hesaplarının konaklama işletmelerinde kullanımı diğer işletmelerle aynıdır. Ancak, diğer işletmeler tarafından da kullanılan gelir tablosu hesapları ile maliyet hesaplarının yardımcı ve alt hesapları, konaklama işletmeleri için yeniden düzenlenmelidir (Bekçi, 2003: 34).

Konaklama işletmelerinde gelir hesapları, gelir getiren departmanlara göre belirlenir. 600.YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI'nın yardımcı hesapları departmanlara göre aşağıdaki gibi gösterilebilir (Bekçi, 2003: 35).

600.YURTIÇİ SATIŞLAR

600.00 Konaklama Departmanı Gelirleri

600.01 Yiyecek Departmanı Gelirleri

600.02 İçecek Departmanı Gelirleri

600.03 Haberleşme Hizmetleri Gelirleri

600.04 Çamaşır – Kuru Temizleme Gelirleri

600.09 Diğer Departmanlar Gelirleri

Maliyet dönemlerinin sonunda, kullanılan maliyet hesaplarının borcunda toplanan tutarlar ilgili yansıtma hesapları aracılığıyla aşağıdaki gelir tablosu hesaplarına aktarılır.

622.SATILAN HİZMET MALİYETİ

622.00 Konaklama Departmanı Maliyeti

622.01 Yiyecek Departmanı Maliyeti

622.02 İçecek Departmanı Maliyeti

622.03 Haberleşme Hizmetleri Maliyeti

622.04 Çamaşır – Kuru Temizleme Maliyeti

622.05 Diğer Departmanlar Maliyeti

630.ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

631.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

632.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

660.KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ

661.UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ

Tek Düzen Hesap Planında, Hizmet işletmelerinde hizmet maliyetini hesaplayabilmek için 740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabını kullanmaları öngörülmüştür. Bunun yanı sıra konaklama işletmelerinde tüm gelir departmanları ve yardımcı hizmet departmanlarının maliyetlerini tek bir büyük defter hesabında izleme zorunluluğu, her bir departman için birinci derecede yardımcı hesaplar, gider çeşitleri için ise ikinci derecede yardımcı hesaplar açma gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (Bekçi, 2003: 36).

Her hangi bir konaklama işletmesinde kullanılabilecek ana ve yardımcı maliyet hesapları aşağıdaki gibidir.

740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.00 Konaklama Departmanı Giderleri

740.00.00 Malzeme Giderleri

740.00.00.01 Kırtasiye Giderleri

740.00.00.02 Temizlik Malzemesi Giderleri

740.00.00.03 Çarşaf, Havlu vb. Giderler

740.00.00.09 Diğer Malzeme Giderleri

740.00.01 İşçilik Giderleri

740.00.01.01 Esas Ücretler

740.00.01.02 Fazla Çalışma Ücretleri

740.00.01.03 Sosyal Yardımlar

740.00.01.04 SSK İşveren Primi

740.00.02 Çeşitli Giderler

740.00.02.01 Kırılma ve Kaybolma Giderleri

740.00.02.02 Çiçek, Süsleme vb. Giderleri

740.01 Yiyecek Departmanı Giderleri

740.01.00 Malzeme Giderleri

740.01.00.00 Yiyecek Malzemesi Giderleri

740.01.00.01 Kırtasiye Giderleri

740.01.00.02 Temizlik Malzemesi Giderleri

740.01.00.03 Örtü, Peçete vb. Giderleri

740.01.00.09 Diğer Malzeme Giderleri

740.01.01 İşçilik Giderleri

740.01.01.01 Esas Ücretler

740.01.01.02 Fazla Çalışma Ücretleri

740.01.01.03 Sosyal Yardımlar

740.01.01.04 SSK İşveren Primi

740.01.02 Çeşitli Giderler

740.01.02.01 Kırılma ve Kaybolma Giderleri

740.01.02.02 Çiçek, Süsleme vb. Giderleri

740.01.02.03 Müzik, Gösteri Giderleri

740.02 İçecek Departmanı Maliyeti

740.02.00 Malzeme Giderleri

740.02.00.00 İçecek Malzemesi Giderleri

740.02.00.01 Kırtasiye Giderleri

740.02.00.02 Temizlik Malzemesi Giderleri

740.02.00.03 Örtü, Peçete vb. Giderleri

740.02.00.09 Diğer Malzeme Giderleri

740.02.01 İşçilik Giderleri

740.02.01.01 Esas Ücretler

740.02.01.02 Fazla Çalışma Ücretleri

740.02.01.03 Sosyal Yardımlar

740.02.01.04 SSK İşveren Primi

740.02.02 Çeşitli Giderler

740.02.02.01 Kırılma ve Kaybolma Giderleri

740.02.02.02 Çiçek, Süsleme vb. Giderleri

740.02.02.03 Müzik, Gösteri Giderleri

740.03 Haberleşme Hizmetleri Maliyeti

740.04 Çamaşır – Kuru Temizleme Maliyeti

740.05 Diğer Departmanlar Maliyeti

740.06 Faaliyet Departmanları Amortisman Giderleri

740.07 Genel Amortisman Giderleri

741.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

742.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESABI

750.ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

750.00 Malzeme Giderleri

750.01 İşçilik Giderleri

750.02 Çeşitli Giderler

751.ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

752.ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ FARK HESABI

760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760.00 Malzeme Giderleri

760.01 İşçilik Giderleri

760.02 Çeşitli Giderler

761.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

762.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770.00 Malzeme Giderleri

770.01 İşçilik Giderleri

770.02 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

770.02.00 Elektrik Gideri

770.02.01 Su Gideri

770.02.02 Gaz Gideri

770.02.03 Bakım Onarım Giderleri

770.02.04 Haberleşme Giderleri

770.03 Çeşitli Giderler

770.04 Vergi Resim ve Harçlar

770.05 Yönetim Departmanı Amortisman Giderleri

771.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

772.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ FARK HESABI

780.FİNANSMAN GİDERLERİ

781.FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

782.FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

1.6. KONAKLAMA İŞLETMELERİ MUHASEBESİNİN AMAÇLARI

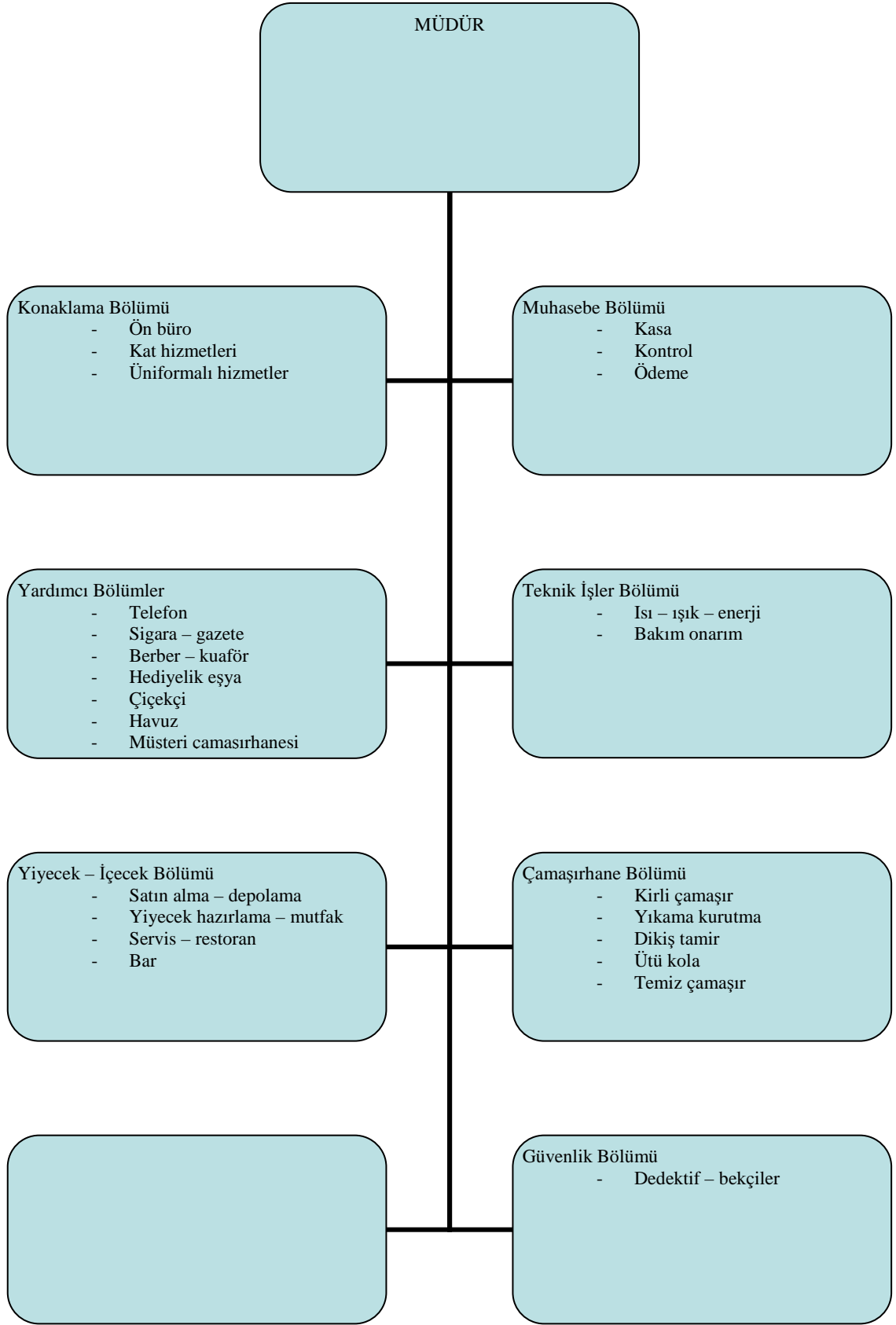
Konaklama işletmeleri muhasebesinin amaçlarını genel olarak şöyle sıralayabiliriz (Çetiner, 2002: 33).

- İşletmede varlıklar ve kaynaklarla ilgili, para ile ifade edilen değer hareketlerinin devamlı bir şekilde kaydı ve kontrolünü sağlamak
- Çeşitli hesap dönemlerindeki bilgilere dayanarak istatistiki veriler sağlamak
- İşletmenin üçüncü şahıslarla olan durumu hakkında bilgi vermek
- İşletme departmanlarının her birinin ayrı ayrı gelir ve giderini tespit etmek, sonuçta otel işletmesinin bir bütün olarak gelir ve giderini belirlemek
- Müşterilere sunulan mal ve hizmetin (oda fiyatı, yemek ve içki fiyatı) kaç mal olduğunu tespit etmek
- Muhasebe kayıtlarından alınan sonuçlara göre, gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

1.7. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON

Konaklama işletmelerinde organizasyon, işletmenin amacına ulaşabilmesi için faaliyetlerin neler olduğunun belirlenmesi ve böylece bölümlere ayrılması ve bu bölümlerin kendi içinde yeniden örgütlenmesi suretiyle olur. Organizasyon için, önce yapılacak işlerin türleri ve özellikleri belirlenir, sonra bu işler için hangi nitelikte personel kullanılacağı kararlaştırılır.

Konaklama işletmelerinin organizasyon şeması, işletmenin büyüklüğü, kuruluş yeri, personel sayısı, politikaları ve hizmet şekline göre değişiklik gösterir. Avrupa ve Amerikan sistemlerine göre düzenlenmiş pek çok organizasyon şeması bulunmasına karşın, ülkemiz otelleri için ortak olabilecek ve yabancı yayın ve araştırmacılarca da benimsenmiş bir organizasyon şemasını örnek alabiliriz (Çetiner, 2002: 20).



Şekil 1.2. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı

Örnek şemamızı incelediğimizde genel olarak konaklama işletmelerinde bölümler gelir getiren bölümler ve gelir getirmeyen bölümler olmak üzere iki gruba ayrılabilir.

1.7.1. Gelir Getiren Bölümler

Gelir getiren bölümleri; konaklama, yiyecek-içecek, yardımcı bölümler olarak sınıflayabiliriz.

1.7.1.1. Konaklama Bölümü

Konaklama işletmelerinin en önemli gelir getiren bölümlerinden birisidir. Bu bölümde müşteri karşılanır, kendisine oda ayrılır ve odaya yerleştirilir. Gerekli zamanlarda kendisine danışmanlık yapılır. Konaklama bölümü;

- Resepsiyon (Ön büro)
- Kat hizmetleri
- Üniformalı hizmetler alt bölümlerine ayrılır.

1.7.1.2. Yiyecek-İçecek Bölümü

Bu bölüm yiyecek ve içecek malzemesi satın alma ve depolama, yiyecek hazırlama, yemek ve içki servisi hizmetlerini yapan bir bölümdür.

1.7.1.3. Yardımcı Bölümler

Müşterilerin yatma, yeme içme ihtiyaçları dışında diğer ihtiyaçlarını karşılayan başlıca yardımcı gelir bölümleri şunlar olabilir;

- Telefon hizmetleri
- Çamaşırhane
- Çiçekçi
- Sigara, gazete satış
- Kuaför
- Diğerleri

1.7.2. Gelir Getirmeyen Bölümler

Müşteri ile direkt olarak ilişkisi olmayıp, hizmetin sunulması için gerekli olan bölümlerdir.

1.7.2.1. Yönetim Bölümü

Konaklama işletmelerinde personelin yönetim ve denetimi, iş toplantıları, iş ziyaretleri, reklam ve kredi konularını denetlemek, otel yazışmalarını yapmakla görevli bölümdür.

1.7.2.2. Muhasebe Bölümü

Faaliyet sonucunun belirlenmesi ve mali tabloların hazırlanması açısından büyük öneme sahip olan bölüm diğer bölümlerle sıkı bir işbirliği içerisinde olması gerekir.

1.7.2.3. Teknik İşler Bölümü

İşletmenin aydınlatma, ısıtma, soğutma, havalandırma, suyunu sağlama ve binanın bakım ve onarımını sağlamakla görevli bölümdür.

1.7.2.4. Güvenlik Bölümü

Müşterilerin korunması, olağanüstü olayların önlenmesi gibi hizmetleri uygulamakla sorumlu olan bölümdür.

1.7.2.5. Çamaşırhane Bölümü

Hem müşterilerin çamaşırlarının hem de işletmenin çamaşırlarının yıkandığı bölümdür.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI

2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE

Muhasebenin temel görevi işletme içi ve işletme dışı kişi ve kuruluşlara finansal bilgi üretmektir. Üretilen bu bilgiyi hızlı bir şekilde analiz eden, kullanan veya fırsata dönüştüren işletmeler başarılı olmaktadır. Bilişim teknolojilerinin yaygınlaşması, gümrük kotalarının kaldırılması veya azaltılması uluslararası piyasaların ve işletmelerin küreselleşmesine neden olmaktadır.

Günümüzde uluslararası faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin artması, büyük işletmelerin ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyaçlarının ortaya çıkması vb. gelişmeler, muhasebe düzenlemelerinin ülkeler arasında uyumlu olma gereksinimini beraberinde getirmektedir.

Birden çok ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, birbirinden çok farklı düzenleme ve uygulamalarla karşı karşıya gelmekte ve faaliyet gösterdikleri her bir ülke için o ülkenin kurallarına uygun finansal tablo düzenlenmek zorunda kalmaktadırlar. Ayrıca, işletmelerin maruz kaldıkları bu farklı düzenlemeler, uluslararası işletmelere yatırım yapacak olanları da etkilemektedir. Yatırımcılar, farklı düzenlemeler nedeniyle, işletmeler hakkında sağlıklı bir değerlendirme yapamamaktadırlar.

Bütün bu gelişmeler, birbiriyle karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal raporlama ihtiyacını doğurmakta ve ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmaktadır ki bu da uluslararası muhasebenin konusunu oluşturmaktadır. Uluslararası muhasebe bir bütün olarak muhasebe disiplini içinde yer almaktadır ve muhasebenin alt sistemlerinden birisidir.

Uluslararası farklılıkların nedenlerini şu başlıklar altında toplayabiliriz:

- Yasal sistemler
- Finansman kaynakları
- Vergilendirme
- Enflasyon

- Kültür
- Politik ve ekonomik bağlar
- Ekonomik gelişmişlik seviyesi ve profesyonellik

2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI, ÖNEMİ VE İŞLEVİ

Standart; imalatta, anlayışta, lme ve deneyde bir rnekliktir.

Standardizasyon; belirli bir faaliyetle ilgili olarak ekonomik fayda sağlamak üzere bütün ilgili tarafların yardım ve işbirliği ile belirli kurallar koyma ve bu kuralları uygulama işlemidir.

Muhasebe standartlarını; finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabiliriz (Bostancı, 2002: 59). Kısaca muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar topluluğudur.

Küreselleşme, ekonomik, sosyal, teknolojik, kültürel, politik ve ekolojik açılardan global bütünleşmenin, entegrasyon ve dayanışmanın artması anlamına gelmektedir. Küreselleşme ile sermaye piyasalarının gelişmesi, çok uluslu işletmelerin sayısının artması, muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşması ve kamuyu aydınlatmanın öneminin artması finansal raporlama sürecini etkileyen önemli gelişmelerdendir (ztrk ve Sağlam, 2008: 3).

Gelişen ekonomik yapı içerisinde sosyal ve ekonomik koşulların değişikliğe uğraması yeni finansal araçların ortaya çıkmasına, işletmelerin finansal olaylarının çok boyutlu olarak gelişmesine neden olmakta, bu da muhasebeye ilişkin konuların sürekli olarak değişmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan yeni durumlar için kuralların oluşturulması zorunlu olmaktadır.

Muhasebenin temel kavramlarından ilkeler, ilkelerden standartlar ve standartlardan muhasebe politikaları belirlenir. Kavramlar, ilkeler, standartlar ve muhasebe politikaları muhasebe uygulamalarına yön veren ögelerdir. Bu ögelerden biri

olan muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları hangi değer üzerinden kaydedileceğini, sınıflandırılacağını, hangi raporlarla sunulacağını belirlemektedir.

Farklı ülkelerdeki farklı yasal düzenlemeler ve farklı muhasebe ilke ve uygulamaları uluslararası düzeyde finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu kılmış; tüm bunlar muhasebe ve denetim uygulamalarının uluslararası kabul görmüş belli standartlara dayanılarak hazırlanmasını gerektirmiştir (Sağlam vd., 2008:5).

Her ülkede değişik kişi ve gruplar, işletmelerin finansal bilgilerinden değişik amaçlarla yararlanmaktadırlar. Finansal bilgiler her ülkede uygulanmakta olan muhasebe sistemleri tarafından üretilmektedir. Bu bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, kavramlar ve ilkelere uymakla mümkün olacaktır. Bu da muhasebe standartları ile sağlanmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında; uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek, mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amaçlanmıştır. Ayrıca bu amaçlar içinde işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak ve uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak da yer alır (Sağlam vd., 2008:5).

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından büyük bir öneme sahiptir. Bu önemi şu şekilde özetleyebiliriz (Yeşiloğlu, 1997);

- Muhasebe standartları, işletmelerin mali durumunu çeşitli dönemler itibariyle aynı bazda karşılaştırılabilir bir şekilde izleyebilmesine, geleceğe yönelik vizyon ve misyonlarına uygun olarak planlama yapabilmesine, bu planlar ile fiili durumu karşılaştırabilme şansını elde etmesine yardımcı olmaktadır.

- Muhasebe standartları işletmelerin birbirleri ile mali durumlarını karşılaştırma şansını vermekte, ayrıca işletmelerin iç ve dış denetimine yardımcı olmaktadır.

Gelişen ekonomilerde işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesine ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması

da, uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tabloların yönetim aracı olarak kullanılmasını ön plana çıkarmaktadır.

Finansal bilgilerdeki yeterlilik sadece şirketler için değil ülke ekonomisi açısından da önemlidir. Çünkü finansal bilgilerin yeterli düzeyde olması olası finansal krizlerin önceden görülmesine ve düzeltici tedbirler alınmasına da yardımcı olmaktadır. Öte yandan, finansal bilgilerin yetersizliği ve finansal göstergelerin şeffaf olmaması mali krizler konusundaki erken uyarı sistemlerinin etkin işlemlerini engellemekte ve dolayısıyla gerekli önlemlerin alınmamasına neden olabilmektedir (Aktaş, 2010).

2.3. MUHASEBE STANDARTLARININ TAŞIMASI GEREKEN KRİTERLER

Basel Komitesi, standartların değerlendirilmesinde kullandığı on özel kriter belirlemiştir. Bu özel kriterlerin pek çoğunun kaliteli muhasebe standartlarına destek oldukları dünyada geniş ölçüde kabul edilir (Sağlam vd., 2008:5-6).

- Muhasebe standartları, uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır.
- Muhasebe standartları, ele alınan konuyla ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.
- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için tutarlı ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
- Tercihen, muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir. Alternatif muhasebe muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya

muhasebe ilkelerinin uygulanmasında hüküm vermek gerekli olduğunda, dengeli açıklamalar talep edilmelidir.

- Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu veya performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.

- Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda da uygulanabilir olmalıdır.

2.4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA SÜRECİ

İşletmelerin ve işletme dışı çevreler için karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumundadır ve muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olmaktadır. Muhasebe standartlarının oluşturulması üç şekilde olmaktadır. Bunlar (Sağlam vd., 2008:5);

- Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla,
- Özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve
- Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi şeklinde olabilmektedir.

2.4.1. Kamu Sektörü Tarafından Yasama Yoluyla Muhasebe Standartlarının Oluşturulması

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur (Akgül, Çakıcı ve Gökçen, 2006:1). Bu standartlara uyum zorunlu olmaktadır, uymayanlara yaptırım uygulanabilmektedir. Bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin; ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olması beklenmektedir. Bu usule yapılan eleştiriler ise, düzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansıdığı yolundaki eleştirilerdir (Bostancı, 2002).

2.4.2. Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşları Vasıtasıyla Muhasebe Standartlarının Oluşturulması

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde, özel sektör düzenleyici kuruluşları görev alabilirler. Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yere veya uluslararası kuruluşlardır. Özel sektörde oluşturulan bu standartların uygulanması tamamıyla ihtiyari olmaktadır (Akgül vd., 2006: 2). Bu yöntemde karşılaşılabilecek önemli sorunlar olarak da, özel sektör düzenleyici kuruluşlarda yaptırım gücü noksanlığı ve uzun ‘uzlaşma’ süreci sayılabilir (Bostancı, 2002).

2.4.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi Yoluyla Muhasebe Standartlarının Oluşturulması

Muhasebe standartları belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır (Bostancı, 2002). Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu kapsamdadır (Akgül vd., 2006: 3).

Ayrıca bir diğer avantajı da bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir. Bu yönetime getirilen eleştiri; yapı itibarıyla özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalini arttırmakta ve bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir (Bostancı, 2002).

2.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında

önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Öztürk vd., 2008: 26).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir (Arıkan, 1996). Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar özet olarak aşağıda incelenmiştir (Başpınar, 2004).

2.5.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır.

Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları Ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır.

Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara bir örnek olmuştur.

Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.

2.5.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir.

2.5.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Fakat uygulamada, TSE'nin standartlarının etkili olduğunu söylenemez.

Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.

2.5.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar.

Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir.

2.5.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için ise ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır.

Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için Seri XI, 1 Nolu ve Seri XI, 3 Nolu tebliğleri yayınlamıştır.

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ise 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Seri: XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır.

2.5.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır.

Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

- 1) Muhasebenin temel kavramları,
- 2) Muhasebe politikalarının açıklanması,
- 3) Mali tablolar ilkeleri,
- 4) Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- 5) Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

2.5.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur.

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Usta, 2007):

- 1) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- 2) Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- 3) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- 4) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- 5) Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu bugüne kadar 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. Yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları aşağıdaki gibidir:

TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS - 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

TMS - 3 Nakit Akış Tabloları

TMS - 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler

TMS - 5 Konsolide Finansal Tablolar

TMS - 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS - 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

TMS - 9 Amortismanların Muhasebesi

TMS -10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

TMS -11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

TMS - 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-13 Stoklar

TMS - 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS - 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

TMS - 16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması

TMS - 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS - 18- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri

TMS - 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMSK'nin görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

Bu kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

TMSK gelişmiş ülkelerle uyum sağlamak amacıyla UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaya devam etmektedir. Bu standartlar, UFRS'deki gelişmelere ve değişikliklere göre sürekli olarak güncellenmektedir (Öztürk vd., 2008: 29). TMSK tarafından çıkarılan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları konuları ve çıkarılış tarihleri EK:1'de verilmiştir (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu [TMSK], 2010).

2.5.8. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, Haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayınlanmıştır. Yayımlı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik ile 22.06.2002 tarihli Resmi Gazete'de Yayınlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonra, 08.11.2006 tarih ve 26340 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğ

ile de 22.06.2002 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 19 adet muhasebe standardı yürürlükten kaldırılmıştır. 01.11.2006 tarihli yönetmeliğin, faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi başlıklı 4’üncü maddesinde, bankaların faaliyetlerini, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirmeleri hükme bağlanmıştır (Duman: 2007).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE TMS-18 HÂSILAT STANDARDI

3.1. TMS 2 STOKLAR STANDARDI

Stok; işletmelerin, satmak, yeni malların üretiminde kullanmak yada diğer çalışmalarında tüketmek üzere önceden edindikleri ve elinde tuttuğu maddelere denir. İşletmeler genel olarak, bir malın satılabilmesi yada üretilebilmesi için stok buldurmaya gereksinim duyarlar. Ayrıca, öngörülenin üzerinde bir taleple karşılaşılması olasılığına karşında işletmeler ellerinde fazladan stok buldurebilirler.

Bilanço kalemleri içerisinde önemli bir yere sahip olan stoklar için uygulanacak farklı muhasebe politikaları, farklı finansal sonuçların doğmasına neden olabilir. Bu durum işletmenin kar/zarar durumunu etkilemekte ve karar alıcılara güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir bilginin ulaşmasını güçleştirmektedir. TMS 2 Stoklar Standardı işletme stoklarını muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğini açıklamaktadır. Bilindiği gibi mevcut muhasebe sisteminde hizmet işletmeleri tarafından sunulan hizmetlerin stoklanma olanağı bulunmamaktadır. Ancak TMS 2 Stoklar Standardı, hizmet işletmeleri de dahil olmak üzere tüm işletmelerin çıktılarının maliyetlerini nasıl belirlemesi gerektiği konusunda da bilgiler vermektedir (Ekeril, 2008: 101).

3.1.1. Stoklar Standardının Tarihçesi

3.1.1.1. Uluslararası Düzenlemeler

Uluslararası boyutta stoklara ilişkin çalışmalar, Eylül 1974'te "Tarihi Maliyet Sisteminde Stokların Değerlemesi ve Sunulması" E2 Nihai Taslak metni kamuoyunun görüşüne sunulmasıyla başlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) "E2 Nihai Taslak" metnini Ekim 1975'de UMS 2 olarak yayımlamış ve bu metin 1 Ocak 1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

IASC, Ocak 1989'da "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması"na ilişkin alt yapı taslaklarını hazırlamıştır. Bu taslaklardan "E32 Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği" ile Ağustos 1991'de kamuoyuna sunulan "E38 Stoklar" taslakları,

Aralık 1993'te yayımlanan "UMS 2 Stoklar" standardının temel yapısını oluşturmuştur. Bu standart 1 Ocak 1995 itibariyle yürürlüğe girmiştir.

IASC'nin bir organı olan Daimi Yorumlama Komitesi (SIC) 1997 yılında, SIC-1 "Tutarlılık – Stoklara İlişkin Farklı Maliyet Formülleri"ne ilişkin yorumları ile stok değerlemesine ilişkin maliyet yöntemlerini önermiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) yürürlükte bulunan UMS ve SIC'lerin uyumlaştırılması kararını almıştır. Böylece 18 Aralık 2003 tarihinde yürürlükte olan UMS-2 ile SIC-1 gözden geçirilerek yeniden düzenlenmiş ve "UMS-2 Stoklar" standardı yeni şekliyle tartışılmak üzere kamuoyuna sunulmuştur. UMS-2, 1 Ocak 2005 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

3.1.1.2. Ulusal Düzenlemeler

TMUDESK'in 17.06.1999 tarihindeki toplantısında 15 adet Türkiye Muhasebe Standardı taslak olarak kabul edilmiştir. Bu standartlar içerisinde TMS-13 Stoklar standardı da incelenmiş ve 1 Ocak 2000 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Muhasebe standartlarında uluslararası boyutta yaşanan gelişmelere bağlı olarak Sermaye Piyasası Kurulu, "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No:25" 15 Kasım 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin altıncı kısmında "stoklar" başlığı detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) nun kurulmasından sonra 2002 ve 2003 yıllarında kamuoyunu sunulan "Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni" setlerinde "TMS-5 Taslak Metni Stoklar" yer almaktadır.

2004 yılı içinde tamamlanan ve 3 Sıra No'lu "Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ" 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak bu tebliğin 34. paragrafı TMSK tarafından çıkartılan 38 No'lu Tebliğ ile değiştirilmiştir (Ekergil, 2008: 104).

3.1.2. Stoklar Standardının Amacı

Standardın 1. Maddesinde amaç şu şekilde belirtilmiştir. “Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.”

3.1.3. Stoklar Standardının Kapsamı

Ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerini sürdürebilmesi için satılmak yada kullanmak amacıyla elde bulundurulan; malları, ilk madde ve malzemeleri, yarı mamulleri ve mamulleri kapsamaktadır (Ekergil, 2008: 104). Ancak, bazı özel durumlara sahip işletmelerin stokları için bu standart kapsamında değil başka standartlar kapsamındadır. Bunlar;

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri);
- b) Finansal araçlar ve
- c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler)

Ayrıca 3. Maddede standardın aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmayacağı belirtilmiştir:

- a) Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

(a) şıkkında sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülürler. Örneğin; tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa oluştuğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

Aracılar, kendileri ya da başkaları için mal alan ya da satan kişilerdir. (b) şıkkında sözü edilen stoklar, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla edinilir. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirildiklerinden, bu Standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

3.1.4. Stoklar Standardı Kapsamındaki Tanımlar

Aşağıdaki terimler bu standartta belirlenen anlamları ile kullanılırlar:

Stoklar;

(a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;

(b) Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da

(c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Gerçeğe uygun değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar (TMS 2.8).

3.1.5. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

3.1.5.1. Stokların Satın Alma Maliyeti

Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılıdır (TMS 2.11).

Muhasebe uygulamaları ve düzenlemelerinde ise; satın alma bedeli, stokların işyerine getirilmesine kadar ödenen, taşıma, yükleme, boşaltma, istifleme ve sigorta giderleri, ödenen alış komisyonları, stokun edinilmesinde kullanılan kredilerin faizleri, ithal edilen stokların akreditif giderleri, gümrük vergileri, gümrükten çekme giderleri ve kur farklarından oluşur (Sevilengül, 2003: 268).

Bir stokun maliyeti, onun bulunması gereken duruma veya yere getirilmesi için yapılan harcamalardan oluştuğuna göre bir malın edinme aşaması bitip elde tutma aşaması başladığında maliyet yüklemesi de durdurulur. Ancak, elde tutulan stokun bulunması gereken yeni bir duruma veya konuma getirilmesi söz konusu olursa, bu amaçla yapılan harcamalar maliyete eklenir (Sevilengül, 2003: 268).

Örnek: ABC Turizm A.Ş. müşterilerinin yiyecek içecek ihtiyaçlarını karşılamak için aşağıdaki ürünleri satın almıştır. Ürünlerin işletmeye taşınması için %18 KDV Hariç 250 TL nakliye gideri yapmıştır.

Cinsi	Miktarı	B.Fiyatı	T.Tutarı
Kavun	500 kg	0,50 TL	250,00 TL
Karpuz	1 000 kg	0,75 TL	750,00 TL
Şeftali	250 kg	1,50 TL	375,00 TL
Muz	400 kg	2,50 TL	1 000,00 TL
Genel Toplam			2 375,00 TL

Buna göre ürünlerin satın alma tutarı ve katlanılan masraflar ürünün maliyetine yansıtılacaktır.

150.İLK MADDE VE MALZEME Alış Tutarı: 2 375,00 Nakliye : 260,00	2 625,00	
191.İNDİRİLECEK KDV	472,50	
İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HESAPLARI		3097,50

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2.18).

Örnek: ABC Turizm A.Ş. otelin ısınma ihtiyacını karşılamak için peşin fiyatı 50 000 TL + KDV olan ısınma malzemesini 6 ay vadeli 65 000 TL + KDV den almıştır.

150.İLK MADDE VE MALZEME Isınma Giderleri: 50 000		50 000,00	
780.FİNANSMAN GİDERLERİ		15 000,00	
191.İNDİRİLECEK KDV		11 700,00	
	320.SATICILAR		76 700,00

3.1.5.2. Stokların Dönüştürme Maliyetleri

Direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (TMS 2.12).

Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir (TMS 2.12).

Değişken genel üretim giderleri; endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS 2.12).

Standardın 13. Maddesinde sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayandırılmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim

giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

3.1.5.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetleri stokların maliyetine dahil edilen ve dahil edilemeyen olmak üzere iki şekilde inceleyebiliriz. Diğer maliyetler; sadece stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (TMS 2.15).

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir: (TMS 2.16)

- a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- d) Satış giderleri.

3.1.6. Maliyetlendirme Yöntemleri

Standarda göre iki çeşit maliyetlendirme yöntemi vardır. Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili;

- Standart maliyet yöntemi
- Perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir.

Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak

yeniden belirlenir.

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.

3.1.7. Stok Değerleme Yöntemleri

Standarda göre stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir.

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek parti maliyet yöntemi).

Yukarıda belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. LİFO yönetiminin uygulanması, standartta kaldırılmıştır (Karapınar, Kaval ve Örtten, 2007: 51). Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

3.1.8. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmetler, bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcı/alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi yada bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Hizmet sektörü birbirinden farklı özelliklere sahip birçok alt sektörü bünyesinde barındırmaktadır. Hizmet işletmelerinin sundukları hizmetler üretim ve ticari işletmelerden farklı olarak elle tutulamaz, stoklanmaz, takas edilmez ve hizmetin sunumunda toplam maliyetin içinde daha düşük bir oranda ilk madde ve malzeme maliyetine katlanılır.

Hizmet işletmelerinde stok kavramı iki açıdan göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlardan ilki üretim işletmeleri gibi hizmetin sunulması için gereken ilk madde ve malzemelerdir. Örneğin konaklama işletmelerinde konuklarına hizmet sunabilmek için yemek vermek durumundadır ve yemek için gereken malzemeler işletmenin stoklarını oluşturmaktadır. İkincisi ise sunulan hizmettir. Örneğin konaklama işletmeleri müşterilerinin konaklamaları için oda tahsis etmeleri gerekir. Bu odaların temizliği, hazırlanması için personel gereklidir.

Standartta, verilen hizmetle ilgili hâsılâtın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılması gerektiği belirtilmektedir. 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.

TDMS’nde hizmet işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği öngörülmediğinden, bu maliyetlerin tüketilip tüketilmediğine bakılmaksızın ve dönemsellik kavramının gereği yapılmaksızın, dönem sonunda doğrudan 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına aktarılarak giderleştirilirken, TMS 2’ye göre hizmet maliyetinin tüketilmeyen kısmı stoklara alınarak aktifleştirilebilmektedir. TDHP’nda hizmet üretim maliyetlerinin aktifleştirilebileceği bir hesap bulunmadığından; Ekergil (2007) stok grubunda boş bir hesap koduna “Hizmetler” hesabının açılmasını ya da hizmetin üretildiği düşüncesiyle “152 Mamuller” hesabının kullanılmasının uygun olabileceğini, hizmetin bir hesap dönemi içinde tamamlanamaması durumunda da ya “Yarı - Hizmetler” hesabının oluşturulmasını ya da mevcut olan “151 Yarı - Mamuller” hesabının kullanılmasının uygun olacağını savunmaktadır. Güngörmüş ve Boyar (2008) “154 Hizmet Stokları” şeklinde bir hesap, Örtün ve ark. (2008) “154 Yapımı Devam Eden Hizmet Stokları (Maliyetleri)” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Stokları (Maliyetleri)” şeklinde iki hesap, Akdoğan ve Sevilengül (2007a, 2007b) ise “154

Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” şeklinde iki ayrı hesap açılmasını önermektedirler.

3.1.9. Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış yerinde katlanılması beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu standardın uygulanması açısından stoğun maliyeti bu değerdir.

3.1.10. Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Örneğin bir konaklama işletmesi bir odanın müşteriye hazır hale getirilmesi için yapılacak düzenleme, temizlik malzemesi, personel ücreti vb.giderler için tahmini 25 TL birim maliyet hesaplamıştır. Ayrıca tanıtım, reklam vb giderler içinde 3 TL maliyet hesaplamıştır. Odanın tahmini satış fiyatını ise 50 TL olarak planlamaktadır. Buna göre;

$$\text{Net Gerçekleşebilir Değer} = 50 \text{ TL} - (25 \text{ TL} + 3 \text{ TL}) = 22 \text{ TL'dir.}$$

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumludur.

Stokların elde etme maliyetleri, bu Maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değerlerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.

3.1.11. Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hâsılâtın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Tekdüzen hesap planında stok değer düşüklüğünden doğan zarar “654 KARŞILIK GİDERLERİ” hesabında gösterilmektedir. Ancak net gerçekleşebilir değerlerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (Ekeril, 2008: 161).

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.

3.1.12. Raporlanacak Bilgiler

Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır:

(a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri

- (b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;
- (c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı
- (d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;
- (e) Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar;
- (f) Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali;
- (g) Gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar ve
- (h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri.

Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir. Bu sınıflandırma bir zorunluluk değildir. İşletmeler, gerçeğe uygun sunuşa hizmet edebileceklerine inandıkları bir başka ayrıma dipnotlarında yer verebilirler (Karapınar vd., 2007: 53).

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.

Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.

3.2. TMS – 18 HÂSILAT STANDARDI

Hâsılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır (TMS 18). Hâsılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hâsılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu standart söz konusu kriterlerin uygulanmasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar (TMS 18).

3.2.1. Hâsılat Standardının Tarihçesi

3.2.1.1. Uluslararası Düzenlemeler

Hâsılat Standardı (IAS/UMS 18), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin ilk kurulduğu dönemde yayınladığı ilk 26 standart arasında yer almaktadır. 1981 yılının Nisan ayında Hâsılat Standardı'nın ilk taslağı yayınlanmış, 1982 yılının Aralık ayında ise standart son halini alarak 1 Ocak 1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Duman, 2007: 24).

Mayıs 1992'de standart tekrar gözden geçirilerek taslak metin olarak yayınlanmış, Aralık 1993'te ise "Finansal Raporların Karşılaştırılabilirliği" projesinin bir parçası olarak yeniden gözden geçirilmiş ve 1 Ocak 1995 tarihinde kabul edilmiştir. Aralık 1998'de IAS-39 "Finansal Enstrümanlar: Tanımlama ve Ölçme" standardı ile birlikte yeniden gözden geçirilerek son hali ile 1 Ocak 2001 tarihinde yayınlanmıştır (Kurt, 2008: 460).

3.2.1.2. Ulusal Düzenlemeler

Hâsılat Standardı ülkemizde ilk olarak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından 14.04.1996 tarihinde "TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler" adı ile taslak olarak tartışmaya açılmış ve 01.01.1997 tarihinden itibaren standart olarak yayınlanmıştır (Kurt, 2008: 460).

Standartları düzenleme görevinin Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna verilmesi ile birlikte TMMOB tarafından yayınlanan standartlar, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından standart taslağı olarak yeniden yayınlanmıştır (Kurt, 2008: 460).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu konudaki taslak standardı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu hale getirmiş ve IAS-18 e paralel olarak “TMS-18 Hâsılat” standardı adı altında 09.12.1995 tarih ve 26018 sayılı Resmi gazete de yayınlanmıştır (Kurt, 2008: 460).

Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlaması amacıyla;

13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu

13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 sıra no’lu

31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no’lu

08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 sıra no’lu,

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir (TMS 18).

3.2.2. Hâsılat Standardının Amacı

Bu standardın amacı; olağan işlemler sonucu elde edilen ve hâsılat kapsamına giren unsurların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamaktır. Burada en önemli konu, hâsılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve hâsılat olarak ne zaman kayda alınacağıdır. Bu standart, değişik durumlarda ortaya çıkan hâsılatın ne zaman ve ne ölçüde tahakkuk edeceğini belirlemeyi amaçlamaktadır (Karapınar vd., 2007: 253).

3.2.3. Hâsılat Standardının Kapsamı

TMS-18 Hâsılat standardı aşağıda belirtilen işlem ve olaylar sonucunda ortaya çıkan gelirlerin ve karların muhasebeleştirilmesini kapsamaktadır:

Mal Satışları: Satmak amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri, işleme tarafından tekrar satılmak amacıyla alınan ticari malları ve satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayri menkulleri içermektedir (Akgül vd., 2006: 175).

Hizmet Sunumu: Taraflarca üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin belirlenen süre içerisinde işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmet sunumu bir muhasebe döneminde olabileceği gibi bir muhasebe döneminden daha uzun veya kısa olabilir (Akgül vd., 2006: 175).

Faiz: Nakit veya nakit benzerlerinin kullanılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilen gelirlerdir (Akgül vd., 2006: 175).

İsim Hakları: Patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarını kaldırılması karşılığında talep edilen gelirlerdir (Akgül vd., 2006: 175).

Temettüler: Ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kar tutarlarının ifade etmektedir (Akgül vd., 2006: 175).

Hâsılat standardı kapsamında olmayan gelir ve karlar ile bu gelir ve karların hangi standart kapsamında ele alınacağı aşağıdaki tabloda verilmiştir (Kurt, 2008: 461).

Tablo 3.1. Hâsılat Standardı Kapsamında Olmayan Gelir ve Kârlar

Gelir	İlgili Olduğu IAS veya IFRS
Finansal Kiralama Sözleşmeleri	IAS 17: Kiralama İşlemleri
Öz Kaynak Yönetimi İle Muhasebeleştirilen Yatırımlardan Sağlanan Temettüler	IAS 28: İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
Sigorta Poliçeleri	IFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri
Finansal Varlık ve Finansal Borçların Gerçeği Uygun Değerindeki Değişmeler veya Bunların elden Çıkarılmasıyla Elde Edilen Gelirler	IAS 39: Finansal Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme
Diğer Dönen Varlıkların Değerindeki Değişme	
Tarımsal Faaliyetlere ilişkin Canlı Varlıkların Gerçeği Uygun Değerindeki Değişmeler ve İlk Defa Kayda Alınması	IAS 41: Tarımsal Faaliyetler
Tarımsal Ürünlerin İlk Defa Kayda Alınması	IAS 41: Tarımsal Faaliyetler
Madenlerin Çıkarılması	IFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

3.2.4. Hâsılat Standardı Kapsamındaki Tanımlar

Hâsılat; Ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin faaliyet dönemi içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır (TMS 18.7). Hâsılat, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilmelidir. Ayrıca ekonomik fayda akışının hâsılat sayılabilmesi için işletmenin faaliyetlerini kendi adına yapmış olması gerekmektedir.

Gerçeğe uygun değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 18.7).

3.2.5. Hâsılatın Ölçümü

Hâsılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18.9). Yani hâsılat, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hâsılat belirlenirken işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutulur.

TMS 18'e göre hâsılatın ölçülmesi Mal Satışlarında Hâsılatın Ölçümü, Hizmet Satışlarında Hâsılatın Ölçümü ve Faiz, Temettü ve İsim Haklarına İlişkin Hâsılatın Ölçümü olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır.

3.2.5.1. Mal Satışlarında Hâsılatın Ölçümü

Mal satışına ilişkin hâsılatın gerçekleştiğinin kabul edilebilmesi ve finansal tablolara yansıtılabilmesi için tüm koşulların yerine getirilmiş olması gerekir. Bunlar;

1. *İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;*

Genellikle malın mülkiyeti ile önemli risklerin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışlarda durum böyledir. Ancak mülkiyet veya zilliyetin devrine rağmen sahiplikle ilgili risk ve faydalar alıcıya devredilmemiş olabilir. İşletmenin sahiplikle

ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:

i. İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması (denendikten sonra satın alma opsiyonlu satışlar);

ii. Satış hâsılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hâsılat yaratması koşuluna bağlı olması (konsinye satışlar);

iii. Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;

iv. Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hâsılat olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18.17).

2. *İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;*

Satılan mallara ilişkin yönetsel kararların alınamaması risk ve getirilerin devrinin bir göstergesidir.

3. *Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;*

Bir işlemin hâsılat olarak nitelendirilebilmesi için güvenilir bir şekilde tespit edilen maliyeti veya değeri olmalıdır. Hâsılat tutarının belirsiz olması durumunda hâsılat kayda alınmaz. Belirli bir şartın gerçekleşmesine bağlanan satışlar güvenilir olarak ölçülemez.

4. *İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;*

Gelirin elde edileceğinden kuşku duyulmamalıdır. Bu konu ile ilgili aşağıdaki örnekler verilebilir (Kurt, 2008: 464);

a. Mal satışı ile ilgili yasal bir izin söz konusu ise, izi çıkana kadar hâsılat olarak kaydedilmez.

b. Hâsılat kayıtlara alınmış; ancak hâsılat tutarının tahsilinde şüpheli bir durum söz konusu ise bu durumda tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hâsılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

5. *İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;*

Hâsılatın kayıtlara alınabilmesi için, işleme ilişkin yüklenilen ve teslimden sonra yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir. Satış sırasında maliyetin ölçülmesi mümkün değilse, maliyet belirlenene kadar gelir ertelenmelidir (Kurt, 2008: 465).

3.2.5.2. Hizmet Satışlarında Hâsılatın Ölçümü

Hizmet satışlarında, hizmetin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan maliyet ve giderler ölçülebilmeli ve eşleştirme ve dönemsellik kavramlarına uygun olarak muhasebeleştirilmelidir. Hizmet satışlarında işlem sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda hâsılat, işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18.20). Bilanço tarihi itibarıyla tamamlanan hizmet kadar kısmı gelir yazılacak, gelirin sağlanması için katlanılan maliyetler ise hizmet maliyetine yansıtılacaktır (Kurt, 2008: 479). Hâsılat standardına göre aşağıdaki koşullarının tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:

- a) Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- c) Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve;

d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMS 18.20).

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hâsılatın kayda alınması, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılmaktadır (TMS 18.21). Tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde aşağıdaki yöntemler kullanılabilir:

a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,

b) Bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,

c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı, işlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır (Karapınar vd., 2007: 277). Hak edişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz (TMS 18.24).

Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir biçimde tahmin edilemediği; ancak katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olduğu durumlarda hâsılat sadece geri kazanılabileceği beklenen maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır (TMS-18.27).

Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda ise hâsılat finansal tablolara yansıtılmaz. Sadece katlanılan maliyetler gider olarak yazılır (TMS-18.28).

3.2.5.3. Faiz, İsim Hakları ve Temettülerde Hâsılatın Ölçümü

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda hâsılat olarak kabul edilir:

a) İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;

b) Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hâsılat olarak kabul edilen faiz, isim hakları ve temettü aşağıdaki kriterler dikkate alınarak muhasebeleştirilir:

- Faiz, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;
- İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve
- Temettüleri, hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır (TMS 18.30).

Bir hisse senedinden elde edilen temettünün söz konusu hisse senedini elde etme tarihinden önceki dönemlere ait karın dağıtılmasından kaynaklanan kısmı, ilgili hisse senedinin maliyetinden indirilir. Seçmeli bazda olanlar dışında eğer ayrıştırma yapmak zor ise, bu tutarların hisse senetleri maliyetlerinin bir kısmını karşıladığının açıkça belirlenebildiği durumlar hariç, temettüleri hâsılat olarak kayda alınır. Bu durum Tek Düzen Muhasebe Sistemiyle de uyumludur.

İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir (TMS 18.33).

Hâsılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hâsılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hâsılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18.34).

3.2.6. Hâsılat Sayılmayan Unsurlar

Standartta hâsılat sayılmayan unsurlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri, katma değer vergileri; bu gibi tutarlar işletmeye ekonomik fayda sağlamazlar, öz kaynakta artış yaratamazlar. Bu nedenlerle de hâsılat olarak kabul edilemezler,

- Acentelik Faaliyetlerinde acentesi olunan işletme adına yapılan satışlar (alınan komisyon tutarları hariç); acentelerin yaptığı satış ana firma adınadır ve acente yaptığı satış üzerinden komisyon almaktadır. Burada sadece elde edilen komisyon tutarı hâsılattır,
- Hisse senedi ihracı yoluyla elde edilen yarar akışları,
- Ortakların işletmeye sermaye getirmeleri sonucu elde edilen yarar akışları,
- Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi.

3.2.7. İşlemlerin Ayrıştırılması

Bazen bir satış işlemi iki farklı hâsılat doğurabilir. Bu gibi durumlarda muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtılabilmek amacıyla, tek bir işlemin tanımlanabilir her bir parçasına ayrı ayrı uygulamak gerekir. Örneğin bir ürünün satış fiyatı beraberinde bir satış sonrası servis antlaşmasını da içeriyorsa, bu tutarın hâsılat olarak kaydedilmesi ertelenir ve servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hâsılat olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18.13).

Bazen de iki işlem olmakla birlikte özü itibarıyla tek bir işlem vardır. Birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde, ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, özün önceliği gereği bu iki işlem tek bir işlemmiş gibi değerlendirmeye tabi tutulur. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir (TMS 18.13).

3.2.8. Açıklama

İşletme tarafından aşağıdaki hususlar açıklanır:

- (a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları;

(b) Aşağıdakilerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hâsılat sınıfı tutarı:

- (i) mal satışları
- (ii) hizmet sunumları;
- (iii) faiz;
- (iv) isim hakları;
- (v) temettüleri; ve

(c) Her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı.

İşletmeler koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı hükümlerine göre açıklar. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar; garanti maliyetleri, ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar nedeniyle ortaya çıkabilir (TMS 18.36).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İMKB'DE İŞLEM GÖREN KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN STOKLARA VE HÂSILATA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARINI UYGULAMASI

4.1. FİNANSAL TABLOLARDA STOKLARA İLİŞKİN YAPILMASI GEREKEN AÇIKLAMALAR

Muhasebe standartları, açıklanacak finansal bilgilerin anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir niteliksel özelliklere sahip olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu çerçevede, finansal bilgilerin kullanıcılara bu temel nitelikleri içerecek şekilde ulaştırılabilmesi için, dipnotların ayrıntılı olarak açıklanmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Boyar ve Güngörmüş, 2009: 194).

TMS 2 Stoklar Standardının 36. – 39. paragrafları, işletmelerin konsolide finansal tablo dipnotlarında stoklara ilişkin açıklaması gereken hususları kısaca aşağıdaki şekilde belirtmiştir;

a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri (gerçek parti maliyeti, ağırlıklı ortalama maliyeti, FIFO gibi. LİFO'nun uygulanmasına TMS-2 de izin verilmemektedir),

b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları (stokların 15 nolu grup toplamına ek olarak işletme için uygun olan bazda stokları meydana getiren kalemlerin ayrı ayrı tutarları),

c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı (standardın 3.paragrafi (b) bendine ve 5.paragrafına istinaden, aracılık ve tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerle ilgili ve araştırma konumuz konaklama işletmeleri olduğundan bu bend dikkate alınmayacaktır),

d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı (satışların maliyeti),

- e) Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar (stok değer düşüklüğü karşılığı),
- f) Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali (konusu kalmayan stok değer düşüklüğü karşılığı),
- g) Gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar,
- h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri,
- i) Stoklar standardının öngörüsü dışında yapılan farklı sınıflandırmaları (ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar gibi).

4.2. FİNANSAL TABLOLARDA HÂSILATA İLİŞKİN YAPILMASI GEREKEN AÇIKLAMALAR

TMS 18 Hâsılat Standardının 35. paragrafı, işletmelerin konsolide finansal tablo dipnotlarında hâsılatla ilişkin açıklaması gereken hususları kısaca aşağıdaki şekilde belirtmiştir;

- a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları;
- b) Aşağıdakilerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hâsılat sınıfı tutarı:
 - i. mal satışları
 - ii. hizmet sunumları;
 - iii. faiz;
 - iv. isim hakları;
 - v. temettüleri; ve

c) Her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı.

4.3. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir.

Bütün uygulamalar neticesinde ortaya farklı muhasebe politikaları çıkmaktadır. Farklı muhasebe politikalarının benimsenmesi sonucu, aynı olaylar ve koşulları içeren tamamen farklı finansal tablolar düzenlenebilir. Hazırlanan finansal tablolar kullanıcılar tarafından bu muhasebe politikaları çerçevesinde yorumlanır. Bu nedenle finansal tabloları kullananlar, doğru bilgiye ulaşarak yorumlarını sağlıklı yapabilmek ve bu tablolarla ilgili güvenilir bir yargıya ulaşmak açısından işletmenin uyguladığı muhasebe politikalarını bilmek zorundadırlar (Çil, 2002: 114).

Bu çalışmanın amacı; İMKB'de işlem gören konaklama işletmelerinin konsolide finansal tablolarını TMS 2 Stoklar Standardı ve TMS 18 Hâsılat Standardı açısından uygunluğunu incelemektir.

4.4. UYGULAMANIN KAPSAMI

Uygulama, TMS 2 ve TMS 18 Standartlarını uygulamak zorunda olan İMKB'de işlem gören konaklama işletmeleri üzerinde yapılmıştır.

4.5. UYGULAMANIN SINIRLILIKLARI

Uygulama İMKB'de işlem gören konaklama işletmeleri üzerinde yapıldığından konsolide finansal tablolarını İMKB'ye ibraz etmiş faaliyet konusu turizm sektörü olan 8 konaklama işletmesi tespit edilmiştir. İşletmelerin hepsinde 2009 yılı konsolide finansal tablolarını İMKB'ye ibraz etmişlerdir. Bu işletmelerden bir tanesi sahip olduğu

konaklama tesislerini başka işletmelere kiralamıştır. Diğer bir işletme ise faaliyet konuları arasında turizm işletmeciliği olmasına rağmen, yayınladığı finansal tablolardan anlaşıldığı üzere, asıl faaliyetleri halıcılık, kuyumculuk üzerine yoğunlaştırılmıştır. Bu iki işletme kapsam dışı bırakılarak uygulama 6 işletme üzerinde yapılmıştır.

İşletmelerin isimleri faaliyet konuları ve konsolide finansal tablolarını İMKB'ye ibraz ettikleri tarihler EK 2'de belirtilmiştir.

4.6. FİNANSAL TABLOLARIN TMS 2 VE TMS 18 AÇISINDAN İNCELENMESİ

Bu kısımda, daha önce seçilme nedenleri açıklanan İMKB' de işlem gören faaliyet alanı turizm sektörü olan 6 şirkete ait 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu finansal tablolara ilişkin dipnotları TMS 2 ve TMS 18 çerçevesinde incelenerek, standartların uygulanma düzeyi ortaya konmaya çalışılacaktır.

4.6.1. Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisleri A.Ş.

İMKB'nin resmi web sitesinden (www.imkb.gov.tr) alınan Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisleri A.Ş.'ye ait bağımsız denetimden geçmiş 1 Ocak – 31 Aralık 2009 dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ait dipnotlar TMS 2 ve TMS 18 çerçevesinde incelenerek aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.1.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisler A.Ş.'nin (“Şirket” veya “Otel”) fiili faaliyet konusu, İzmir, Çeşme’de turistik otel ve tesis işletmek, yerli ve yabancı misafirlere konaklama, kongre – seminer organizasyonları ile sağlık ve dinçleşme programları uygulamaktır. Şirket satışlarının büyük kısmını yerli ve yabancı tur operatörleri ile gerçekleştirmektedir. Şirket'in faaliyetleri turizm sezonuna bağlı olarak dönemsellik göstermektedir. Otel'in yatak kapasitesi 1 080'dir (2008:1000).

Şirket, Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlıdır ve hisseleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) Ağustos 1987 tarihinden itibaren işlem

görmektedir. Şirket'in %62 (2008:%62) oranında hissesine sahip olan Yaşar Holding A.Ş., (Yaşar Holding), Şirket'in ana ortağı konumundadır. 31 Aralık 2009 tarihi itibariyle, Şirket'in İMKB'ye kayıtlı %8 (2008:%8) oranında hissesi mevcuttur.

1 Ocak – 31 Aralık 2009 hesap dönemi içerisinde Şirket'in bünyesinde istihdam edilen ortalama personel sayısı 144'tür (2008:159).

4.6.1.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 2'ye göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda stoklara ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.1.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri, "Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar" başlıklı Dipnot 2'nin "Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti" kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Stoklar, maliyetin veya net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutardır. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Şirket stoklarını hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlemektedir.

TMS 2'nin 36. paragrafının (a) bendi "stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri"nin açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket'in stokların değerlemesinde

benimsenen muhasebe politikalarını ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerini açıkladığı ve bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.1.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları

Stoklarının toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları, “Stoklar” başlıklı Dipnot 13 (Tablo 4.1.)’de tablo şeklinde sunulmuştur.

Tablo 4.1. Altın Yunus Çeşme A.Ş. Stoklar

	31.12.2008	31.12.2009
Otel Stokları	206.066	162.810
Diğer Stoklar	22.108	25.274
Toplam	228.174	188.084

Otel stoklarının önemli kısmı tesisin mutfağında kullanılan yiyecek ve içeceklerden oluşmaktadır. Cari dönem içerisinde giderleştirilen stok maliyeti tutarı 1.753.577 TL’dir (2008: 1.836.373 TL).

TMS 2’nin 36. paragrafının (b) bendi “stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket stokların toplam kayıtlı değerleri ve işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda tutarlarını ayrı ayrı belirtmiş ve otel stoklarının nelerden oluştuğunu açıklamıştır. Şirket’in bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.1.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı yani satışların maliyeti, “Satışlar ve Satışların Maliyeti” başlıklı dipnot 28 (Tablo 4.2.)’de sunulmuştur.

Tablo 4.2. Altın Yunus eşme A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Yurtiçi satışlar	11.481.365	12.689.801
Tenzil: İskontolar	(745.666)	(627.072)
Net Satışlar	10.735.699	12.062.729
Satışların Maliyeti	(8.549.644)	(8.546.178)
Brüt Kâr	2.186.055	3.516.551

TMS 2'nin 36. paragrafının (d) bendi, "dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı"nın açıklanmasını istemektedir. Bu tutarın içerisinde yer alması gereken unsurlar, standardın 38. paragrafında açıklanmıştır.

TMS 2'nin 38. paragrafında; dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri toplamından oluşur. Bu paragraftan da, satılan malın maliyetinin; stok maliyetlerine giren unsurlar, stok maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim maliyetleri ile fire ve kayıplardan oluştuğu anlaşılmaktadır.

TMS 2'nin 36. paragrafının "dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı"nın açıklanmasını isteyen (d) bendinin yanı sıra bu tutar içerisinde yer alması gereken unsurları açıklayan 38. paragraf dikkate alındığında Şirket'in dönem içinde satışların maliyetini gider olarak raporladığı ve satışların maliyetini gösteren tutarın hangi unsurları içerdiğini Dipnot 29 "Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri" ile Dipnot 30 "Niteliklerine Göre Giderler" in karşılaştırılması suretiyle açıklandığından (d) bendine uyduğu görülmektedir.

4.6.1.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar

TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi "dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar"ın yani stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıpların açıklanmasını istemiştir.

Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında stok değer düşüklüğüne ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Dönem içinde gider kaydederek kayıttan düşülen stok mevcut değilse bile, bu durum TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi gereğince, dipnotlarda belirtilmelidir. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.1.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali

TMS 2'nin 36. paragrafının (f) bendinde “dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali”nin açıklanması istenmektedir. Ayrıca standardın 34. paragrafında iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi istenmektedir. Buna göre Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bir açıklamaya rastlanmamıştır.

4.6.1.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar

TMS 2'nin 36. paragrafının (g) bendi “gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar”ın açıklanmasını istemektedir. Kanaatimizce Şirket'in dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları ve bu stokların iptali olmadığı için konsolide finansal tablo dipnotlarında gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullara ilişkin bir açıklamaya yer vermemiştir.

4.6.1.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri

TMS 2'nin 36. paragrafının (h) bendi “teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri”nin açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında teminat olarak gösterilen stoklara ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Bu durumun, Şirket'in teminat olarak gösterilen stoklarının bulunmamasından mı yoksa teminat olarak gösterilen stoklar olmasına rağmen bunun raporlanmamasından mı kaynaklandığı

anlaşılammaktadır. Şirket'in teminat olarak gösterilen stoklarının bulunmamasına rağmen TMS 2'nin 36.paragrafının (h) bendi uyarınca, dipnotlarında böyle bir durumun bulunmadığının belirtilmesi gerekirdi. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.1.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar

TMS 2'nin 37.paragrafı “stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir” şeklinde stokların nasıl sınıflandırılabilceğini belirtmektedir. Şirket'in “Stoklar” başlıklı Dipnot 13'de otel stoklarının önemli kısmının tesisin mutfağında kullanılan yiyecek ve içeceklerden oluştuğunu açıklamasına rağmen TMS 2'nin istediği bu sınıflandırmayı yapmadığı görülmektedir. Bu durumda şirketin TMS 2'nin 37.paragrafında belirtilen kriterlere uymadığını söyleyebiliriz.

4.6.1.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılatla İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 18'e göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda hâsılatla ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.1.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları

Hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uygulanan muhasebe politikaları, “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar” başlıklı Dipnot 2'nin “Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti” kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Satış gelirleri, oda gecelemeinin gerçekleşmesi veya diğer hizmetlerin verilmesi, gelir tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydaların Şirket tarafından elde edileceğinin kuvvetle muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin makul değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, hizmetin tamamlanma oranını yansıtan, satış vergisi hariç faturalanmış değerinden, iadeler ve iskontoların indirilmiş tutarını gösterir. Kira gelirleri dönemsel tahakkuk esasına göre, faiz gelirleri etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir. Temettü gelirleri ise tahsil etme hakkının olduğu tarihte gelir yazılırlar.

TMS 18'in 35. paragrafının (a) bendi "Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları"nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket'in hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uyguladığı muhasebe politikalarını açıkladığı ancak hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler hakkında bilgi vermediği ve bu bende kısmen uyduğu görülmektedir.

4.6.1.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı

Dönem içinde muhasebeleştirilen hâsılatın yer aldığı satışlara ilişkin tutarlar, "Satışlar ve Satışların Maliyeti" başlıklı dipnot 28 (Tablo 4.3.)'de sunulmuştur.

Tablo 4.3. Altın Yunus Çeşme A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Yurtiçi satışlar	11.481.365	12.689.801
Tenzil: İskontolar	(745.666)	(627.072)
Net Satışlar	10.735.699	12.062.729
Satışların Maliyeti	(8.549.644)	(8.546.178)
Brüt Kâr	2.186.055	3.516.551

TMS 18'in 35. Paragrafının (b) bendi "mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakkı, temettülerden kaynaklanan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir hâsılat

sınıfının tutarı”nın açıklanmasını istemektedir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi Şirket hâsılatı tek bir kalemden raporlaştırmış olup TMS 18’in 35.paragrafının (b) bendinin istediği kriterlere uygun açıklama yapmamıştır. Şirket’in konsolide finansal tablolarında bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.1.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı

TMS 18’nin 35. paragrafının (c) bendi “her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı”nın açıklanmasını istemiştir. Şirket’in konsolide finansal tablo dipnotlarında bu hususta bir açıklamaya rastlanmamıştır. Şirket’in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.2. Favori Dinlenme Yerleri A.Ş.

İMKB’nin resmi web sitesinden (www.imkb.gov.tr) alınan Favori Dinlenme Yerleri A.Ş.’ye ait bağımsız denetimden geçmiş 1 Ocak – 31 Aralık 2009 dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ait dipnotlar TMS 2 ve TMS 18 çerçevesinde incelenerek aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.2.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Favori Dinlenme Yerleri A.S. (Şirket), 2 Aralık 1987 tarihinde kurulmuştur. Şirket merkez adresi Büklüm Sok. No:48/13 Kavaklıdere-ANKARA’dır. Şirket Dokap Topluluğu’na bağlıdır.

Şirket’in ana faaliyet konusu turizm yatırımlarını yapmak ve işletmektir. Şirket ilk yatırımını 1989 yılında Antalya-Kemer’de Turizm Bakanlığı’na 49 yıllık süre için tahsis edilmiş Aqua Resort oteli ile gerçekleştirmiştir. Daha sonra Naturland konsepti geliştirilerek Aqua Resort otelinin arka cephesinde bulunan parsel Orman Bakanlığı’ndan 49 yıllık süre ile tahsisli olarak alınmıştır. Bu projenin yatırımına 1994 yılında başlanmıştır. Bünyesinde 3 adet Resort Otel, 89 üniteli devre tatil planı ile 3 adet temalı park vardır. Naturland tesisi 1 Mayıs 2006 tarihinden başlamak üzere işletmeci

olarak Tentur Turizm A.Ş.'ye verilmiştir. Tentur Turizm A.S. 15 Kasım 2008 tarihinde işletmeciliğini sona erdirmiştir. Şirket Ek Finansal Yeniden Yapılandırma Sözleşmesi'ne uygun olarak 2009 Mayıs ayı başında tesisi işletmeye başlamıştır.

Şirket'in 31 Aralık 2009 tarihi itibarıyla 56 çalışanı bulunmaktadır. (31.12.2008-Yoktur.)

4.6.2.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 2'ye göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda stoklara ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.2.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri, "Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar" başlıklı Dipnot 2'nin "Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti" kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Stoklar maliyet ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile mali tablolara yansıtılmaktadır.

TMS 2'nin 36. paragrafının (a) bendi "stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri"nin açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket'in stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikalarını açıkladığı ancak kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerini açıklamadığı ve bu bende kısmen uyduğu görülmektedir.

4.6.2.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları

Stoklarının toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları, “Stoklar” başlıklı Dipnot 13 (Tablo 4.4.)’de tablo şeklinde sunulmuştur.

Tablo 4.4. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Stoklar

	31.12.2009	31.12.2008
Yiyecek İçecek Stokları	14.306	----
Devre Tatil Stokları*	1.641.677	1.974.886
Toplam	1.655.983	1.974.886

*Devre tatil stokları biohouse ve naturhouse devre tatil evlerinin dönemsonu kalan haftalarıdır.

Tek Düzen Hesap Planında 15 Nolu Stoklar grubunda yer alan “Verilen Sipariş Avansları”, Dipnot 26’da “Diğer Varlık ve Yükümlülükler” başlıklı Diğer Dönen Varlıklar içerisinde izlenmiştir.

Tablo 4.5. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Diğer Dönen Varlıklar

	31.12.2009	31.12.2008
Verilen Sipariş Avansları	8.658	2.182
Eski Çalışanlar Dava Karşılıkları	55.000	55.000
Sosyal Güvenlik Prim Taksitlendirme Farkları*	----	1.147.894
Gelecek Aylara Ait Sigorta Giderleri	162.422	----
Toplam	226.080	1.205.076

TMS 2’nin 36. paragrafının (b) bendi “stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket stokların toplam kayıtlı değerleri ve işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda tutarlarını ayrı ayrı açıkladığı ve bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.2.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı yani satışların maliyeti “Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 28 (Tablo 4.6.)’de sunulmuştur.

Tablo 4.6. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Satış Gelirleri		
Konaklama ve tesis gelirleri	5.308.563	----
Devre tatil gelirleri karşılığı	1.294.942	1.024.215
Tentur elektrik-su-diğer gelirleri	----	2.097.083
Diğer gelirler	----	32.437
Toplam	6.603.505	3.153.735
Satış İadeleri ve İndirimleri (-)		
Satış İadeleri	(55.151)	----
Satış İndirimleri	(36.987)	----
Toplam	(92.138)	----
Net Satışlar	6.511.367	3.153.735
Satışların Maliyeti (-)		
Amortisman giderleri	4.480.852	4.105.067
Personel giderleri	1.464.573	----
Konaklama yiyecek-içecek maliyetleri	1.432.115	----
Devre tatil maliyetleri	1.327.137	89.611
Elektrik-su giderleri	989.025	684.108
Sigorta giderleri	121.166	25.089
Bakım-onarım giderleri	108.270	314.602
Komisyon gider karşılığı	----	444.695
Diğer hizmet maliyetleri	769.542	35.960
Toplam	10.682.680	5.699.132

Şirket 2008 sezonu Naturland tesislerinin işletmeciliği Tentur Turizm A.Ş. tarafında yapılmıştır. Mayıs 2009 ayından itibaren işletmecilik şirket tarafından yapılmıştır.

Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirler / giderler yoktur (31.12.2008 - Yoktur).

TMS 2'nin 36. paragrafının (d) bendi, "dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı"nın açıklanmasını istemektedir. Bu tutarın içerisinde yer alması gereken unsurlar, standardın 38. paragrafında açıklanmıştır.

TMS 2'nin 38. paragrafında; dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri toplamından oluşur. Bu paragraftan da, satılan malın maliyetinin; stok maliyetlerine giren unsurlar, stok maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim maliyetleri ile fire ve kayıplardan oluştuğu anlaşılmaktadır.

TMS 2'nin 36. paragrafının "dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı"nın açıklanmasını isteyen (d) bendinin yanı sıra bu tutar içerisinde yer alması gereken unsurları açıklayan 38. paragraf dikkate alındığında Şirket'in dönem içinde satışların maliyetini gider olarak raporladığı ve satışların maliyetini gösteren tutarın hangi unsurları içerdiğini açıkladığından (d) bendine uyduğu görülmektedir.

4.6.2.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar

TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi "dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar"ın yani stokları net gerçekleşebilir değere indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıpların açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında stok değer düşüklüğüne ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Kanaatimizce, dönem içinde gider kaydederek kayıttan düşülen stok mevcut değilse bile, bu durum TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi gereğince, dipnotlarda belirtilmelidir. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.2.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali

TMS 2'nin 36. paragrafının (f) bendinde “dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali”nin açıklanması istenmektedir. Ayrıca standardın 34. paragrafında iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi istenmektedir. Buna göre Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bir açıklamaya rastlanmamıştır.

4.6.2.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar

TMS 2'nin 36. paragrafının (g) bendi “gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar”ın açıklanmasını istemektedir. Kanaatimizce Şirket'in dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları ve bu stokların iptali olmadığı için konsolide finansal tablo dipnotlarında gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullara ilişkin bir açıklamaya yer vermemiştir.

4.6.2.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri

TMS 2'nin 36. paragrafının (h) bendi “teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri”nin açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında teminat olarak gösterilen stoklara ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Bu durumun teminat olarak gösterilen stokların bulunmamasından mı yoksa teminat olarak gösterilen stoklar olmasına rağmen bunun raporlanmamasından mı kaynaklandığı anlaşılamamaktadır. Şirket'in teminat olarak gösterilen stoklarının bulunmamasına rağmen TMS 2'nin 36.paragrafının (h) bendi uyarınca, dipnotlarında böyle bir durumun bulunmadığının belirtilmesi gerekirdi. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.2.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar

TMS 2'nin 37.paragrafı "stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir" şeklinde stokların nasıl sınıflandırılabilirliğini belirtmektedir. Şirket'in "Stoklar" başlıklı Dipnot 13'de TMS 2'nin istediği bu sınıflandırmayı yaptığı görülmektedir. Bu durumda şirketin TMS 2'nin 37.paragrafında belirtilen kriterlere uyduğunu söyleyebiliriz.

4.6.2.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılatla İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 18'e göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda hâsılatla ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.2.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları

Hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uygulanan muhasebe politikaları, "Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar" başlıklı Dipnot 2'nin "Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti" kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Gelir, hizmet satışlarının faturalanmış değerlerini içerir. Şirket'in Antalya Kemer Çamyuva mevkiinde üst hakkı Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Orman Bakanlığı lehine Naturland tatil tesisi bulunmaktadır. Şirket tesis içinde yer alan 3 adet otelden ve devre tatil evlerinden gelir elde etmektedir. Şirket'in devre tatil aidat tahsilatları ilişkili firma Favori Doğal Yasam Yatırımları A.Ş. tarafından yürütülmektedir. Devre tatil satışı ve upgrade (hafta değişimi) Eko Ekolojik Yatırımlar Turizm ve Seyahat Acenteliği A.S. tarafından yapılmaktadır. Her iki firma da verdikleri hizmeti komisyon karşılığı yapmaktadır.

Ayrıca Dipnot 28’de faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerinin olmadığı belirtilmiştir.

TMS 18’in 35. paragrafının (a) bendi “Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hâsılataın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket’in hem hâsılataın muhasebeleştirilmesine yönelik uyguladığı muhasebe politikaları hem de hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler hakkında bilgi vermediği ve bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.2.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı

Dönem içinde muhasebeleştirilen hâsılataın yer aldığı satışlara ilişkin tutarlar, “Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 28 (Tablo 4.7.)’de sunulmuştur.

Tablo 4.7. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Satış Gelirleri		
Konaklama ve tesis gelirleri	5.308.563	----
Devre tatil gelirleri karşılığı	1.294.942	1.024.215
Tentur elektrik-su-diğer gelirleri	----	2.097.083
Diğer gelirler	----	32.437
Toplam	6.603.505	3.153.735
Satış İadeleri ve İndirimleri (-)		
Satış İadeleri	(55.151)	----
Satış İndirimleri	(36.987)	----
Toplam	(92.138)	----
Net Satışlar	6.511.367	3.153.735
Satışların Maliyeti (-)		
Amortisman giderleri	4.480.852	4.105.067
Personel giderleri	1.464.573	----

Konaklama yiyecek-içecek maliyetleri	1.432.115	----
Devre tatil maliyetleri	1.327.137	89.611
Elektrik-su giderleri	989.025	684.108
Sigorta giderleri	121.166	25.089
Bakım-onarım giderleri	108.270	314.602
Komisyon gider karşılığı	----	444.695
Diğer hizmet maliyetleri	769.542	35.960
Toplam	10.682.680	5.699.132

şirket 2008 sezonu Naturland tesislerinin işletmeciliği Tentur Turizm A.ř. tarafında yapılmıştır. Mayıs 2009 ayından itibaren işletmecilik şirket tarafından yapılmıştır.

Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirler / giderler yoktur (31.12.2008 - Yoktur).

TMS 18'in 35. Paragrafının (b) bendi "mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakkı, temettülerden kaynaklanan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir hâsılat sınıfının tutarı"nın açıklanmasını istemektedir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi şirket hâsılatın hangi unsurlardan olduğunu ayrıntılı olarak ayrı ayrı raporlaştırmış olup TMS 18'in 35.paragrafının (b) bendinin istediği kriterlere uygun açıklama yapmıştır. Ayrıca faiz, isim hakkı, temettülerden kaynaklana bir hâsılatı olmadığını da aynı dipnotta belirtmiştir. şirket'in konsolide finansal tablolarında bu bende uygun açıklama yaptığı görülmektedir.

4.6.2.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı

TMS 18'nin 35. paragrafının (c) bendi "her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı"nın açıklanmasını istemiştir. şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bu hususta bir açıklamaya rastlanmamıştır. şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.3. Tek – Art Turizm Zigana A.Ş.

İMKB'nin resmi web sitesinde (www.imkb.gov.tr) alınan Tek – Art Turizm Zigana A.Ş.'ye ait bağımsız denetimden geçmiş 1 Ocak – 31 Aralık 2009 dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ait dipnotlar TMS 2 ve TMS 18 çerçevesinde incelenerek aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.3.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Tek – Art Turizm Zigana A.Ş. (Şirket) 1987 yılında Yattur Turizm Marina ve Yat İşletmeciliği Anonim Şirket'i unvanıyla İstanbul'da kurulmuştur.

Şirket'in esas faaliyet konusu, yurt içinde ve yurt dışında oteller, tatil köyleri, golf tesisleri, lokanta, kafeterya, gazino ve eğlence yerleri, plajlar, lunaparklar, marinalar, yat çekek yerleri, turistik eşya satış yerleri, tanzim okulları ve benzeri tesislerin yatırımını yapmak, bu tesisleri inşa etme ve işletmek, seyahat acentalığı, turizm taşımacılığı ve kiralık araba işletmeciliği yapmak, limanlarda ve serbest bölgelerde mağazalar teşhir yerleri ve depolar açmak ve bu yerleri işletmektir.

Şirket, 31 Aralık 2009 tarihi itibarıyla, faaliyetlerini İstanbul'da bulunan merkezine bağlı olarak Antalya İli Kemer İlçesi Beldibi Mevkiinde bulunan birinci sınıf tatil köyü Club Zigana'da sürdürmektedir.

2009 yılında çalışan ortalama personel sayısı 118'dir (2008:196). Şirket halka açık olup hisse senetleri İMKB'de işlem görmektedir.

4.6.3.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 2'ye göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda stoklara ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.3.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri, “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar” başlıklı Dipnot 2’nin “Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti” kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Stoklar, maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Stokların maliyetinin hesaplanmasında ortalama maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilir. Şirketin stokları, yiyecek ve içecek stokları, temizlik maddesi stokları ile diğer stoklardan oluşmaktadır.

TMS 2’nin 36. paragrafının (a) bendi “stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri”nin açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket’in stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikalarını ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerini açıkladığı ve bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.3.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları

Stoklarının toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları, “Stoklar” başlıklı Dipnot 13 (Tablo 4.8.)’de tablo şeklinde sunulmuştur.

Tablo 4. 8. Tek – Art Turizm Zigana A.Ş. Stoklar

	31.12.2009	31.12.2008
İlk Madde ve Malzeme	111.243	293.865
Emtia	137	---
Departman Stokları	---	23.630
Toplam	111.380	317.495

TDHP’nda 15 Stoklar hesap grubu içerisinde yer alan verilen sipariş avansları, “Diğer Varlıklar ve Yükümlülükler” başlıklı Not 26 (Tablo 4.9.)’da diğer dönen varlıklar içerisinde izlenmiştir.

Tablo 4.9. Tek - Art Turizm Zigana A.Ş. Diğer Varlıklar ve Yükümlülükler

	31.12.2008	31.12.2009
Gelecek Aylara Ait Giderler	245.172	241.071
Devreden KDV	103.161	8.102
İş Avansları	7.384	10.300
Personel Avansları	1.252	---
Peşin Ödenen Vergiler	---	2.734
Verilen Sipariş Avansları	3.390	37.898
Diğer	1.148	---
Toplam	361.507	300.105

TMS 2’nin 36. paragrafının (b) bendi “stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket stokların toplam kayıtlı değerleri ve işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda tutarlarını ayrı ayrı açıkladığı ve bu bende uyduğu görülmektedir. Ancak TDHP’nda 15 Stoklar hesap grubu içerisinde yer alan verilen sipariş avanslarını, “Diğer Varlıklar ve Yükümlülükler” başlıklı Not 22’de diğer dönen varlıklar içerisinde izlediği görülmüştür.

4.6.3.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı yani satışların maliyeti, “Satışlar ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 28 (Tablo 4.10. ve 4.11.)’de sunulmuştur.

Tablo 4.10. Tek – Art Turizm Zigana A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Yurtiçi satışlar	7.305.150	15.536.258
Satıştan İadeler (-)	(75.865)	(41.226)
Satış İskontoları (-)	(315.811)	(1.418.247)
Net Satışlar	6.913.474	14.076.785
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(4.274.680)	(9.038.783)
Brüt Kâr	2.638.794	5.038.002

Satışların Maliyetinin detayı aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.11. Tek - Art Turizm Zigana A.Ş. Satışların Maliyeti

	2009	2008
Amortisman Giderleri (-)	(700.294)	(787.754)
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(3.574.386)	(8.251.029)
Satışların Maliyeti (-)	(4.274.680)	(9.038.783)

TMS 2'nin 36. paragrafının (d) bendi, “dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı”nın açıklanmasını istemektedir. Bu tutarın içerisinde yer alması gereken unsurlar, standardın 38. paragrafında açıklanmıştır.

TMS 2'nin 38. paragrafında; dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri toplamından oluşur. Bu paragraftan da, satılan malın maliyetinin; stok maliyetlerine giren unsurlar, stok maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim maliyetleri ile fire ve kayıplardan oluştuğu anlaşılmaktadır.

TMS 2'nin 36. paragrafının “dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı”nın açıklanmasını isteyen (d) bendinin yanı sıra bu tutar içerisinde yer alması gereken unsurları açıklayan 38. paragraf dikkate alındığında Şirket'in dönem içinde satışların maliyetini gider olarak raporladığı, satışların maliyetini gösteren tutarın hangi unsurları

içerdiğini Dipnot 30 “Niteliklerine Göre Giderler” başlığı altında açıkladığından (d) bendine uyduğu görülmektedir.

4.6.3.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar

TMS 2’nin 36. paragrafının (e) bendi “dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar”ın yani stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıpların açıklanmasını istemiştir. Şirket’in konsolide finansal tablo dipnotlarında stok değer düşüklüğüne ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Kanaatimizce, dönem içinde gider kaydederek kayıttan düşülen stok mevcut değilse bile, bu durum TMS 2’nin 36. paragrafının (e) bendi gereğince, dipnotlarda belirtilmelidir. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket’in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.3.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali

TMS 2’nin 36. paragrafının (f) bendinde “dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali”nin açıklanması istenmektedir. Ayrıca standardın 34. paragrafında iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi istenmektedir. Buna göre Şirket’in konsolide finansal tablo dipnotlarında bir açıklamaya rastlanmamıştır.

4.6.3.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar

TMS 2’nin 36. paragrafının (g) bendi “gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar”ın açıklanmasını istemektedir. Kanaatimizce Şirket’in dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları ve bu stokların iptali olmadığı için konsolide finansal tablo dipnotlarında gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullara ilişkin bir açıklamaya yer vermemiştir.

4.6.3.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri

TMS 2'nin 36. paragrafının (h) bendi "teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri"nin açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında teminat olarak gösterilen stoklara ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Bu durumun teminat olarak gösterilen stokların bulunmamasından mı yoksa teminat olarak gösterilen stoklar olmasına rağmen bunun raporlanmamasından mı kaynaklandığı anlaşılamamaktadır. Şirket'in teminat olarak gösterilen stoklarının bulunmamasına rağmen TMS 2'nin 36.paragrafının (h) bendi uyarınca, dipnotlarında böyle bir durumun bulunmadığının belirtilmesi gerekirdi. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.3.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar

TMS 2'nin 37.paragrafı "stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir" şeklinde stokların nasıl sınıflandırılabileceğini belirtmektedir. Şirket dipnotunda TMS 2'nin istediği bu sınıflandırmayı yaptığı görülmektedir. Bu durumda şirketin TMS 2'nin 37.paragrafında belirtilen kriterlere uyduğunu söyleyebiliriz.

4.6.3.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılataya İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 18'e göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda hâsılataya ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.3.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları

Hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uygulanan muhasebe politikaları, “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar” başlıklı Dipnot 2’nin “Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti” kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Gelirler, oda geceleminin gerçekleşmesi, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik yararların Şirket’e akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin makul değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, indirim ve komisyonların düşülmesi suretiyle bulunmuştur.

Faiz geliri, kalan anapara bakiyesi ile beklenen ömrü boyunca ilgili finansal varlıktan elde edilecek tahmini nakit girişlerini söz konusu varlığın kayıtlı değerine indirgeyen efektif faiz oranı nispetinde ilgili dönemde tahakkuk ettirilir.

Gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri, ilgili kira sözleşmesi boyunca doğrusal yönteme göre muhasebeleştirilir.

Satışlar içerisinde önemli bir finansman unsurunun bulunması durumunda makul bedel gelecekte oluşacak nakit akımlarının finansman unsuru içerisinde yer alan gizli faiz oranı ile indirgenmesiyle tespit edilir. Fark tahakkuk esasına göre mali tablolara yansıtılır.

TMS 18’in 35. paragrafının (a) bendi “Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket’in hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uyguladığı muhasebe politikalarını açıkladığı ancak hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler hakkında bilgi vermediği ve bu bende kısmen uyduğu görülmektedir.

4.6.3.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı

Dönem içinde muhasebeleştirilen hâsılatın yer aldığı satışlara ilişkin tutarlar, “Satışlar ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 13 (Tablo 4.12.)’de sunulmuştur.

Tablo 4.12. Tek – Art Turizm Zigana A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Yurtiçi satışlar	7.305.150	15.536.258
Satıştan İadeler (-)	(75.865)	(41.226)
Satış İskontoları (-)	(315.811)	(1.418.247)
Net Satışlar	6.913.474	14.076.785
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(4.274.680)	(9.038.783)
Brüt Kâr	2.638.794	5.038.002

TMS 18’in 35. Paragrafının (b) bendi “mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakkı, temettülerden kaynaklanan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir hâsılat sınıfının tutarı”nın açıklanmasını istemektedir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi Şirket hâsılatı tek bir kalemden raporlaştırmış olup TMS 18’in 35.paragrafının (b) bendinin istediği kriterlere uygun açıklama yapmamıştır. Şirket’in konsolide finansal tablolarında bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.3.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı

TMS 18’nin 35. paragrafının (c) bendi “her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı”nın açıklanmasını istemiştir. Şirket’in konsolide finansal tablo dipnotlarında bu hususta bir açıklamaya rastlanmamıştır. Şirket’in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.4. Martı Otel İşletmeleri A.Ş.

İMKB’nin resmi web sitesinden (www.imkb.gov.tr) alınan Martı Otel İşletmeleri A.Ş.’ye ait bağımsız denetimden geçmiş 1 Ocak – 31 Aralık 2009 dönemine

ait konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ait dipnotlar TMS 2 ve TMS 18 çerçevesinde incelenerek aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.4.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Martı Otel İşletmeleri Anonim Şirketi (Şirket) 08.03.1967 yılında Türkiye’de kurulmuş olup faaliyet konusu; her türlü otel, motel, tatil köyü, marina, restoran ve buna benzer turistik tesisler kurmak, işletmek, işlettirmek, kiraya vermek, kurulu veya kurulacak tesisler kiralamak, bu amaçla ortaklıklar kurmak, her türlü işbirliği sözleşmeleri yapmaktır. Şirket Sermaye Piyasası Kurulu’na (SPK) kayıtlı olup hisse senetlerinin tamamı kurul kaydına alınmıştır.

Şirketin hisselerinin yaklaşık tamamına yakını İ.M.K.B.’ da işlem görmektedir. 31.12.2009 tarihinde Şirket’in 9 Aylık ortalama personel sayısı 639’dur. (31.03.2009 : 597)

4.6.4.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 2’ye göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket’in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda stoklara ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.4.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri, “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar” başlıklı Dipnot 2’nin “Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti” kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Topluluğun stokları otel ve marina işlemeciliğine ilişkin muhtelif sarf malzemesi stokları ile geliştirme aşaması devam eden gayrimenkul projelerine ilişkin maliyetlerden

oluşmaktadır. Stoklar, maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

TMS 2'nin 36. paragrafının (a) bendi “stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri”nin açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket'in stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikalarını ve maliyet hesaplama yöntemlerini açıkladığı için bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.4.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları

Stoklarının toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları, “Stoklar” başlıklı Dipnot 13 (Tablo 4.13.)’de tablo şeklinde sunulmuştur.

Tablo 4.13. Martı Otel İşletmeleri A.Ş. Stoklar

	31.12.2009	31.03.2009
İlk Madde ve Malzeme	2.188.396	2.476.229
Emtia	76.474	67.290
Konutlar	1.450.977	----
Tamamlanmamış İnşaat Maliyetleri	13.259.492	12.540.036
Diğer Stoklar	1.720	1.720
Toplam	16.977.059	15.085.275

TMS 2'nin 36. paragrafının (b) bendi "stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları"nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket stokların toplam kayıtlı değerleri ve işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda tutarlarını ayrı ayrı açıklamıştır. Ayrıca Dipnot 2'de stokların hangi unsurlardan oluştuğunu da belirtmiştir. Şirketin bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.4.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı yani satışların maliyeti, "Satışlar ve Satışların Maliyeti" başlıklı dipnot 28 (Tablo 4.14.)'de sunulmuştur.

Tablo 4.14. Martı Otel İşletmeleri A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Yurtiçi satışlar	45.545.958	41.413.579
Konut Satışı	1.765.340	----
Diğer Gelirler	1.123.438	1.098.513
Satıştan İadeler (-)	(563.508)	(891.852)
Satış İskontoları (-)	(4.186.535)	(1.944.330)
Diğer iskontolar (-)	(6.781)	(36.324)
Satışlar Gelirleri	43.677.912	39.639.586
Satışların Maliyeti (-)	(23.720.347)	(23.122.003)
Konut Maliyeti (-)	(1.191.377)	----
Satılan Ticari Mal Maliyeti (-)	(1.420.470)	(1.495.219)
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(21.108.500)	(21.626.784)
Brüt Kâr	19.957.565	16.517.583

TMS 2'nin 36. paragrafının (d) bendi, "dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı"nın açıklanmasını istemektedir. Bu tutarın içerisinde yer alması gereken unsurlar, standardın 38. paragrafında açıklanmıştır.

TMS 2'nin 38. paragrafında; dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların maliyetine giren unsurlardan

ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri toplamından oluşur. Bu paragraftan da, satılan malın maliyetinin; stok maliyetlerine giren unsurlar, stok maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim maliyetleri ile fire ve kayıplardan oluştuğu anlaşılmaktadır.

TMS 2'nin 36. paragrafının "dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı"nın açıklanmasını isteyen (d) bendinin yanı sıra bu tutar içerisinde yer alması gereken unsurları açıklayan 38. paragraf dikkate alındığında Şirket'in dönem içinde satışların maliyetini gider olarak raporladığı ve satışların maliyetini gösteren tutarın hangi unsurları içerdiğini açıkladığından (d) bendine uyduğu görülmektedir.

4.6.4.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar

TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi "dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar"ın yani stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıpların açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında stok değer düşüklüğüne ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Kanaatimizce, dönem içinde gider kaydederek kayıttan düşülen stok mevcut değilse bile, bu durum TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi gereğince, dipnotlarda belirtilmelidir. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.4.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali

TMS 2'nin 36. paragrafının (f) bendinde "dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali"nin açıklanması istenmektedir. Ayrıca standardın 34. paragrafında iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi istenmektedir. Buna göre Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bir açıklamaya rastlanmamıştır.

4.6.4.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar

TMS 2'nin 36. paragrafının (g) bendi “gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar”ın açıklanmasını istemektedir. Kanaatimizce Şirket'in dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları ve bu stokların iptali olmadığı için konsolide finansal tablo dipnotlarında gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullara ilişkin bir açıklamaya yer vermemiştir.

4.6.4.2.7. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri

TMS 2'nin 36. paragrafının (h) bendi “teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri”nin açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında teminat olarak gösterilen stoklara ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Bu durumun teminat olarak gösterilen stokların bulunmamasından mı yoksa teminat olarak gösterilen stoklar olmasına rağmen bunun raporlanmamasından mı kaynaklandığı anlaşılamamaktadır. Şirket'in teminat olarak gösterilen stoklarının bulunmamasına rağmen TMS 2'nin 36.paragrafının (h) bendi uyarınca, dipnotlarında böyle bir durumun bulunmadığının belirtilmesi gerekirdi. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.4.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar

TMS 2'nin 37.paragrafı “stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir” şeklinde stokların nasıl sınıflandırılabileceğini belirtmektedir. Şirket dipnotunda TMS 2'nin istediği bu sınıflandırmayı yaptığı ve şirketin TMS 2'nin 37.paragrafında belirtilen kriterlere uymadığını söyleyebiliriz.

4.6.4.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılatla İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 18'e göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda hâsılatla ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.4.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları

Hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uygulanan muhasebe politikaları, "Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar" başlıklı Dipnot 2'nin "Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti" kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Topluluğun gelirleri otel ve marina işletme gelirleri ile sair kira gelirlerinden oluşmaktadır. Gelirler, hizmetin gerçekleşmesi gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik yararların Topluluğa akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, mal satışlarından iade ve satış ıskontolarının düşülmesi suretiyle bulunmuştur.

Malların satışından elde edilen gelir, aşağıdaki şartlar karşılandığında muhasebeleştirilir:

- Topluluğun mülkiyetle ilgili tüm önemli riskleri ve kazanımları alıcıya devretmesi,
- Topluluğun mülkiyetle ilişkilendirilen ve süregelen bir idari katılımının ve satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolünün olmaması,
- Gelir tutarının güvenilebilir bir şekilde ölçülmesi,
- İşlemle ilişkili olan ekonomik faydaların işletmeye akışının olası olması,
- İşlemden kaynaklanacak maliyetlerin güvenilebilir bir şekilde ölçülmesi.

Faiz geliri, kalan anapara bakiyesi ile beklenen ömrü boyunca ilgili finansal varlıktan elde edilecek tahmini nakit girişlerini söz konusu varlığın kayıtlı değerine indirgeyen efektif faiz oranı nispetinde ilgili dönemde tahakkuk ettirilir.

Hisse senedi yatırımlarından elde edilen temettü geliri, hissedarların temettü alma hakkı doğduğu zaman kayda alınır. Gayrimenkullerden elde edilen kira geliri, ilgili kiralama sözleşmesi boyunca doğrusal yönteme göre muhasebeleştirilir.

Satışlar içerisinde önemli bir finansman unsurunun bulunması durumunda makul bedel gelecekte oluşacak nakit akımlarının finansman unsuru içerisinde yer alan gizli faiz oranı ile indirgenmesi ile tespit edilir. Fark tahakkuk esasına göre mali tablolara yansıtılır.

TMS 18'in 35. paragrafının (a) bendi "Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları"nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket'in hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uyguladığı muhasebe politikalarını açıkladığı ve hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler hakkında bilgi verdiği için bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.4.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı

Dönem içinde muhasebeleştirilen hâsılatın yer aldığı satışlara ilişkin tutarlar, "Satışlar ve Satışların Maliyeti" başlıklı dipnot 28 (Tablo 4.15)'de sunulmuştur.

Tablo 4.15. Martı Otel işletmeleri A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Yurtiçi Satışlar	45.545.958	41.413.579
Konut Satışı	1.765.340	----
Diğer Gelirler	1.123.438	1.098.513
Satıştan İadeler (-)	(563.508)	(891.852)
Satış İskontoları (-)	(4.186.535)	(1.944.330)
Diğer iskontolar (-)	(6.781)	(36.324)

Satışlar Gelirleri	43.677.912	39.639.586
Satışların Maliyeti (-)	(23.720.347)	(23.122.003)
Konut Maliyeti (-)	(1.191.377)	----
Satılan Ticari Mal Maliyeti (-)	(1.420.470)	(1.495.219)
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(21.108.500)	(21.626.784)
Brüt Kâr	19.957.565	16.517.583

TMS 18'in 35. Paragrafının (b) bendi "mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakkı, temettülerden kaynaklanan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir hâsılat sınıfının tutarı"nın açıklanmasını istemektedir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi Şirket hâsılatı ayrı ayrı kalemlerde raporlaştırmış olup TMS 18'in 35.paragrafının (b) bendinin istediği kriterlere uygun açıklama yapmıştır. Şirket'in konsolide finansal tablolarında bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.4.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı

TMS 18'nin 35. paragrafının (c) bendi "her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı"nın açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bu hususta bir açıklamaya rastlanmamıştır. Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.5. Marmaris Altın Yunus Turistik Tesisleri A.Ş.

İMKB'nin resmi web sitesinden (www.imkb.gov.tr) alınan Marmaris Altın Yunus Turistik Tesisleri A.Ş.'ye ait bağımsız denetimden geçmiş 1 Ocak – 31 Aralık 2009 dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ait dipnotlar TMS 2 ve TMS 18 çerçevesinde incelenerek aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.5.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler A.Ş. (“Mares” ya da “Şirket”) 1986 yılında kurulmuş olup, Türkiye’de kayıtlıdır ve Türk Ticaret Kanunu altında faaliyet göstermektedir. Şirket’in fiili faaliyet konusu, Marmaris’te ve Antalya’da turistik otel işletme ve turizm hizmetleri sunmaktır. Şirket’in faaliyetleri turizm sezonuna bağlı olarak dönemsellik göstermektedir.

Şirket’in Marmaris ve Antalya’da birer tane olmak üzere, iki adet oteli bulunmaktadır. Marmaris’teki otelin yatak kapasitesi 1.078 (31 Aralık 2008: 1.078) olup Antalya’daki otelin yatak kapasitesi 420’dir (31 Aralık 2008: 420). Marmaris’teki otel, 6 Aralık 2007 tarihinde imzalanan sözleşme ile, Şirket tarafından 15 Ocak 2008 tarihinden başlamak üzere 5 yıllığına kiraya verilmiştir. Antalya’daki otel ise Divan markası altında hizmet sunmaktadır.

Şirket’in bünyesinde istihdam edilen ortalama personel sayısı 1 Ocak – 31 Aralık 2009 döneminde 103 kişidir (1 Ocak – 31 Aralık 2008: 111).

4.6.5.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 2’ye göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket’in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda stoklara ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.5.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri, “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar” başlıklı Dipnot 2’nin “Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti” kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Stoklar, net gerçekleşebilir değer ya da maliyet bedelinden düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Stokların birim maliyeti, aylık hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi ile belirlenir. Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutardır.

TMS 2'nin 36. paragrafının (a) bendi “stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri”nin açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket'in stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikalarını ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerini açıkladığı ve bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.5.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları

Stoklarının toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları, “Stoklar” başlıklı Dipnot 6 (Tablo 4.16)'de tablo şeklinde sunulmuştur.

Tablo 4.16. Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler A.Ş. Stoklar

	31.12.2009	31.12.2008
Ticari Mallar	223.869	198.541
Yakıt Stokları	24.462	25.282
Toplam	248.331	223.823

TMS 2'nin 36. paragrafının (b) bendi “stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket stokların toplam kayıtlı değerleri ve işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda tutarlarını ayrı ayrı belirtmiş ancak ticari mallar stokunun içeriğini açıklamadığı için bu bende kısmen uyduğu görülmektedir.

4.6.5.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı yani satışların maliyeti, “Satışlar ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 13 (Tablo 4.17)’de sunulmuştur.

Tablo 4.17. Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Yurtiçi satışlar	9.856.052	10.860.560
Satış İskontoları (-)	(11.282)	(55.271)
Satış Gelirleri (net)	9.844.770	10.805.289
Satışların Maliyeti (-)	(3.935.261)	(4.817.086)
Brüt Kâr	5.899.509	5.988.203

TMS 2’nin 36. paragrafının (d) bendi, “dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı”nın açıklanmasını istemektedir. Bu tutarın içerisinde yer alması gereken unsurlar, standardın 38. paragrafında açıklanmıştır.

TMS 2’nin 38. paragrafında; dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri toplamından oluşur. Bu paragraftan da, satılan malın maliyetinin; stok maliyetlerine giren unsurlar, stok maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim maliyetleri ile fire ve kayıplardan oluştuğu anlaşılmaktadır.

TMS 2’nin 36. paragrafının “dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı”nın açıklanmasını isteyen (d) bendinin yanı sıra bu tutar içerisinde yer alması gereken unsurları açıklayan 38. paragrafı dikkate alındığında Şirket’in dönem içinde satışların maliyetini gider olarak raporladığı ancak satışların maliyetini gösteren tutarın hangi unsurları içerdiğini Dipnot 15 “Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri” ile Dipnot 14 “Niteliklerine Göre Giderler” in karşılaştırılması suretiyle açıklandığından (d) bendine uyduğu görülmektedir.

4.6.5.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar

TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi "dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar"ın yani stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıpların açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bu hususta bir açıklamaya rastlanmamıştır. Kanaatimizce, dönem içinde gider kaydederek kayıttan düşülen stok mevcut değilse bile, bu durum TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi gereğince, dipnotlarda belirtilmelidir. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.5.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali

TMS 2'nin 36. paragrafının (f) bendinde "dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali"nin açıklanması istenmektedir. Ayrıca standardın 34. paragrafında iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi istenmektedir. Buna göre Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bir açıklamaya rastlanmamıştır.

4.6.5.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar

TMS 2'nin 36. paragrafının (g) bendi "gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar"ın açıklanmasını istemektedir. Kanaatimizce Şirket'in dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları ve bu stokların iptali olmadığı için konsolide finansal tablo dipnotlarında gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullara ilişkin bir açıklamaya yer vermemiştir.

4.6.5.2.7. Yüklülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri

TMS 2'nin 36. paragrafının (h) bendi "teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri"nin açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında teminat olarak gösterilen stoklara ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Bu durumun teminat olarak gösterilen stokların bulunmamasından mı yoksa teminat olarak gösterilen stoklar olmasına rağmen bunun raporlanmamasından mı kaynaklandığı anlaşılammaktadır. Şirket'in teminat olarak gösterilen stoklarının bulunmamasına rağmen TMS 2'nin 36.paragrafının (h) bendi uyarınca, dipnotlarında böyle bir durumun bulunmadığının belirtilmesi gerekirdi. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görölmektedir.

4.6.5.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar

TMS 2'nin 37.paragrafı "stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir" şeklinde stokların nasıl sınıflandırılabilceğini belirtmektedir. Şirket dipnotunda TMS 2'nin istediğı bu sınıflandırmayı yaptığı görölmektedir.

4.6.5.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılataya İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 18'e göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda hâsılataya ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.5.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları

Hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uygulanan muhasebe politikaları, “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar” başlıklı Dipnot 2’nin “Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti” kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Gelirler, hizmetin tamamlanma oranı veya teslimatın gerçekleşmesi dikkate alınarak, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik yararların Şirket’e akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin rayiç değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, satışlardan iade, indirim ve komisyonların düşülmesi suretiyle bulunmuştur.

Şirket tarafından elde edilen diğer gelirler, aşağıdaki esaslar çerçevesinde yansıtılır:

- Kira gelirleri tahakkuk esasına göre,
- Faiz gelirleri etkin faiz yöntemi esasına göre

TMS 18’in 35. paragrafının (a) bendi “Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket’in hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uyguladığı muhasebe politikalarını açıkladığı ve hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler hakkında bilgi verdiği ve bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.5.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı

Dönem içinde muhasebeleştirilen hâsılatın yer aldığı satışlara ilişkin tutarlar, “Satışlar ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 13 (Tablo 4.18.)’de sunulmuştur.

Tablo 4.18. Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Yurtiçi satışlar	9.856.052	10.860.560
Satış İskontoları (-)	(11.282)	(55.271)
Satış Gelirleri (net)	9.844.770	10.805.289
Satışların Maliyeti (-)	(3.935.261)	(4.817.086)
Brüt Kâr	5.899.509	5.988.203

TMS 18'in 35. Paragrafının (b) bendi "mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakkı, temettülerden kaynaklanan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir hâsılat sınıfının tutarı"nın açıklanmasını istemektedir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi Şirket hâsılatı tek bir kalemden raporlaştırmış olup TMS 18'in 35.paragrafının (b) bendinin istediği kriterlere uygun açıklama yapmamıştır. Şirket'in konsolide finansal tablolarında bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.5.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı

TMS 18'nin 35. paragrafının (c) bendi "her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı"nın açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bu hususta bir açıklamaya rastlanmamıştır. Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.6. Petrokent Turizm A.Ş.

İMKB'nin resmi web sitesinden (www.imkb.gov.tr) alınan Petrokent Turizm A.Ş.'ye ait bağımsız denetimden geçmiş 1 Ocak – 31 Aralık 2009 dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ait dipnotlar TMS 2 ve TMS 18 çerçevesinde incelenerek aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.6.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Petrokent Turizm A.Ş. 01 Mart 1977 tarihinde kurulmuştur. Şirket'in fiili faaliyet konusu, turizm yatırımı ve işletmeciliğidir.

Şirket'in Bolu ve Antalya'da birer tane olmak üzere, iki adet tatil köyü bulunmaktadır. Şirket'in bünyesinde istihdam edilen personel sayısı 31 Aralık 2009 tarihi itibarıyla 62 kişidir (31 Aralık 2008: 28).

4.6.6.2. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 2'ye göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda stoklara ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.6.2.1. Stokların Değerlemesinde Benimsenen Muhasebe Politikaları ve Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri, "Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar" başlıklı Dipnot 2'nin "Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti" kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Birim maliyet, hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi ile hesaplanmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, normal iş akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutardır.

TMS 2'nin 36. paragrafının (a) bendi "stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri"nin açıklanmasını

istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket'in stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikalarını ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerini açıkladığı ve bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.6.2.2. Stokların Toplam Kayıtlı Değerleri ve Stokların İşletmeye Uygun Şekilde Sınıflandırılmış Bazda Ayrı Ayrı Tutarları

Stoklarının toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları, “Stoklar” başlıklı Dipnot 13 (Tablo 4.19)'de tablo şeklinde sunulmuştur.

Stoklar maliyet bedeli değerlendirilmekte olup; cari dönem ve önceki dönem stok tutarları aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.19. Petrokent Turizm A.Ş. Stoklar

	31.12.2009	31.12.2008
İlk Madde ve Malzeme	147.970	193.035
Ticari Mallar	7.707	6.800
Verilen Sipariş Avansları	638.821	239.552
Toplam	794.498	439.387

TMS 2'nin 36. paragrafının (b) bendi “stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket stokların toplam kayıtlı değerleri ve işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda tutarlarını ayrı ayrı belirtmiş ancak ilk madde ve malzeme, ticari mallar ve verilen sipariş avanslarının içeriğini açıklamadığı için bu bende kısmen uyduğu görülmektedir.

4.6.6.2.3. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı yani satışların maliyeti, “Satışlar ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 28 (Tablo 4.20)'de sunulmuştur.

Tablo 4.20. Petrokent Turizm A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Satış gelirleri	22.835.107	20.068.977
Diğer gelirler	30.866	2.945
Satıştan iadeler (-)	(94.909)	(102.067)
Satış Gelirleri	22.771.064	19.969.855
Satılan mal maliyeti (-)	(40.204)	(42.371)
Satılan hizmet maliyeti (-)	(15.432.211)	(13.616.191)
Satışların Maliyeti (-)	(15.472.415)	(13.658.562)
Brüt Kâr	7.298.649	6.311.293

TMS 2'nin 36. paragrafının (d) bendi, “dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı”nın açıklanmasını istemektedir. Bu tutarın içerisinde yer alması gereken unsurlar, standardın 38. paragrafında açıklanmıştır.

TMS 2'nin 38. paragrafında; dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri toplamından oluşur. Bu paragraftan da, satılan malın maliyetinin; stok maliyetlerine giren unsurlar, stok maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim maliyetleri ile fire ve kayıplardan oluştuğu anlaşılmaktadır.

TMS 2'nin 36. paragrafının “dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı”nın açıklanmasını isteyen (d) bendinin yanı sıra bu tutar içerisinde yer alması gereken unsurları açıklayan 38. paragrafı dikkate alındığında Şirket'in dönem içinde satışların maliyetini gider olarak raporladığı ve satışların maliyetini gösteren tutarın hangi unsurları içerdiğini Dipnot 30 “Niteliklerine Göre Giderler” başlığı altında ayrıntılı olarak açıkladığından (d) bendine uyduğu görülmektedir.

4.6.6.2.4. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar

TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi "dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar"ın yani stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıpların açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bu hususta bir açıklamaya rastlanmamıştır. Kanaatimizce, dönem içinde gider kaydederek kayıttan düşülen stok mevcut değilse bile, bu durum TMS 2'nin 36. paragrafının (e) bendi gereğince, dipnotlarda belirtilmelidir. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.6.2.5. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali

TMS 2'nin 36. paragrafının (f) bendinde "dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali"nin açıklanması istenmektedir. Ayrıca standardın 34. paragrafında iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi istenmektedir. Buna göre Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bir açıklamaya rastlanmamıştır.

4.6.6.2.6. Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptaline Neden Olan Olaylar veya Koşullar

TMS 2'nin 36. paragrafının (g) bendi "gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar"ın açıklanmasını istemektedir. Kanaatimizce Şirket'in dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları ve bu stokların iptali olmadığı için konsolide finansal tablo dipnotlarında gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullara ilişkin bir açıklamaya yer vermemiştir.

4.6.6.2.7. Yüklülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri

TMS 2'nin 36. paragrafının (h) bendi "teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri"nin açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında teminat olarak gösterilen stoklara ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır. Bu durumun teminat olarak gösterilen stokların bulunmamasından mı yoksa teminat olarak gösterilen stoklar olmasına rağmen bunun raporlanmamasından mı kaynaklandığı anlaşılamamaktadır. Şirket'in teminat olarak gösterilen stoklarının bulunmamasına rağmen TMS 2'nin 36.paragrafının (h) bendi uyarınca, dipnotlarında böyle bir durumun bulunmadığının belirtilmesi gerekirdi. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.6.2.8. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar

TMS 2'nin 37.paragrafı "stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir" şeklinde stokların nasıl sınıflandırılabilceğini belirtmektedir. Şirket dipnotunda TMS 2'nin istediğı bu sınıflandırmayı yaptığı görülmektedir.

4.6.6.3. Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılataya İlişkin Yaptığı Açıklamalar

TMS 18'e göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda hâsılataya ilişkin olarak yaptığı açıklamalar incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

4.6.6.3.1. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları

Hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uygulanan muhasebe politikaları, “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar” başlıklı Dipnot 2’nin “Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti” kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Satış gelirleri, ürünün teslimi veya hizmetin verilmesi, ürünle ilgili önemli risk getirilerin alıcıya nakledilmiş olması, gelir tutarının güvenilir şekilde ölçülebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydaların Şirket tarafından elde edileceğinin muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin makul değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, satışlardan iade, indirim ve komisyonların düşülmesi suretiyle bulunmuştur.

Şirket tarafından elde edilen diğer gelirlerden faiz gelirleri etkin faiz getirisi yöntemi üzerinden hesaplanarak tahakkuk esasına göre, faaliyet kiralaması kapsamında elde edilen kira gelirleri dönemsel tahakkuk esasına göre, temettü gelirleri ise tahsil etme hakkının olduğu tarihte gelir yazılırlar.

TMS 18’in 35. paragrafının (a) bendi “Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Şirket’in hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uyguladığı muhasebe politikalarını açıkladığı ve hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler hakkında bilgi verdiği ve bu bende uyduğu görülmektedir.

4.6.6.3.2. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hâsılat Sınıfı Tutarı

Dönem içinde muhasebeleştirilen hâsılatın yer aldığı satışlara ilişkin tutarlar, “Satışlar ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 28 (Tablo 4.21.)’de sunulmuştur.

Tablo 4.21. Petrokent Turizm A.Ş. Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2009	2008
Satış gelirleri	22.835.107	20.068.977
Diğer gelirler	30.866	2.945
Satıştan iadeler (-)	(94.909)	(102.067)
Satış Gelirleri	22.771.064	19.969.855
Satılan mal maliyeti (-)	(40.204)	(42.371)
Satılan hizmet maliyeti (-)	(15.432.211)	(13.616.191)
Satışların Maliyeti (-)	(15.472.415)	(13.658.562)
Brüt Kâr	7.298.649	6.311.293

TMS 18'in 35. Paragrafının (b) bendi "mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakkı, temettülerden kaynaklanan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir hâsılat sınıfının tutarı"nın açıklanmasını istemektedir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi Şirket hâsılatı tek bir kalemden raporlaştırmış olup TMS 18'in 35.paragrafının (b) bendinin istediği kriterlere uygun açıklama yapmamıştır. Şirket'in konsolide finansal tablolarında bu bende uymadığı görülmektedir.

4.6.6.3.3. Her Bir Hâsılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hâsılat Tutarı

TMS 18'nin 35. paragrafının (c) bendi "her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı"nın açıklanmasını istemiştir. Şirket'in konsolide finansal tablo dipnotlarında bu hususta bir açıklamaya rastlanmamıştır. Şirket'in bu bende uymadığı görülmektedir.

SONUÇ

Ülkeler arasında ekonomik sınırların ortadan kalkması ile firmalar arasında ithalat ve ihracat faaliyetleri her geçen gün artmaktadır. Bu küreselleşmenin sonucu olarak da sermaye hareketlilikleri yoğunlaşmaktadır. Yoğunlaşmayla birlikte kaliteli, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, şeffaf finansal bilgi ihtiyacı doğmaktadır. Bu ihtiyacı gidermek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) oluşturulmuştur.

Ülke ekonomimizin de dünya ekonomisinde varlığını devam ettirebilmesi, mevcut kurum ve kuruluşlarımızın uluslararası piyasalara açılabilmesi için öncelikle muhasebe dilinde bu piyasadakilerle aynı dili konuşabiliyor olmaları gereklidir. Bunu sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), henüz tasarı olarak görüşmeleri devam eden Türk Ticaret Kanunu'nun 88.maddesinde, ülkemizdeki tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilen Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uymaları mecburiyetini getirmektedir.

Muhasebe standartları, hem muhasebe hem de finansal raporlama uygulamalarına yön veren en önemli unsurlardan biridir. Standartların uygulanmasında iyi bir muhasebe sisteminin kurulması ve standartların bir bütün olarak ele alınması gerekir. Yani standartları uygulayacak olanların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve muhasebenin temel kavramlarını iyi bilmesi ve standartların birbiriyle ilişkilerini göz önünde bulundurmaları gerekir. Finansal raporlama açısından doğru, güvenilir ve gerçekçi bilgiye ulaşmak için bunlar şarttır.

Turizmin ekonomik, sosyal, kültürel yönden gelişmesi ve küreselleşme, bu alanda faaliyet gösteren işletmelerinde mali nitelikli işlemlerinin karmaşıklaşmasına yol açmaktadır. Bunun sonucunda da aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin farklı finansal tablo yayınlamalarına neden olmakta ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini güçleştirmektedir.

Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetin stoklanamaz olduğu bilinmektedir. Ancak TMS-2 Stoklar Standardı verilen hizmetle ilgili hâsılâtın mali tablolara yansıtılmadığı durumlarda hizmet stoku olarak bilançoda yer almasını zorunlu

kılmaktadır (TMS-2 Madde:19). Mevcut TDMS’de hizmet sunan işletmeler için Stoklar grubunda hizmet stokları için herhangi bir hesap açılmamıştır. Standart uyarınca, Akdoğan ve Sevilengül (2007) “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” şeklinde iki ayrı hesap açılmasını önermektedirler.

TMS-2’ye göre; stoklara ilişkin izlenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri, stokların ana hesap grup toplamı ve işletmenin faaliyet konusuna uygun sınıflandırılmış alt hesap tutarları, gider olarak kaydedilen stok tutarı, stoklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları, iptal edilen değer düşüklüğü karşılıkları ve iptale neden olan olay veya koşullar, teminat olarak gösterilen stoklar tutarı ve stoklarda standardın öngörüsü dışında yapılan farklı sınıflandırmalar finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

TMS-18’e göre; hizmet satışlarında, hizmetin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan maliyet ve giderler ölçülebilmeli ve eşleştirme ve dönemsellik kavramlarına uygun olarak muhasebeleştirilmelidir. Hizmet satışlarında işlem sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda hâsılat, işlemin bilanço tarihi itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Bilanço tarihi itibariyle tamamlanan hizmet kadar kısmı gelir yazılacak, gelirin sağlanması için katlanılan maliyetler ise hizmet maliyetine yansıtılacaktır. Konaklama işletmeleri açısından dönem sonu itibariyle hizmete hazır ancak satılmayan odalar için yapılan maliyetler hizmet stokunda aktifleştirilmelidir.

TMS-18’e göre; hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları, mal satışı, hizmet sunumu, faiz, isim hakkı ve temettülerden doğan hâsılatın ayrı ayrı tutarları, takas suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

Bu çalışmada, TMS/TFRS’yi yasal olarak uygulamak zorunda olan halka açık konaklama işletmelerinde TMS 2 ve TMS-18’in uygulanma düzeyi araştırılmıştır. Konaklama işletmelerinin bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda stoklara ve hâsılatla ilişkin olarak yaptıkları açıklamalar incelenmiştir.

Araştırma neticesinde elde edilen sonuçlar, aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 4.22. Halka Açık Konaklama İşletmelerinin TMS-2 ve TMS-18'i Uygulanma Düzeyi

	Altın Yunus Çeşme A.Ş.	Favori Dinlenme Yerleri A.Ş.	Tek-Art Turizm Zigana A.Ş.	Martı Otel İşletmeleri A.Ş.	Marmaris Altın Yunus A.Ş.	Petrokent Turizm A.Ş.
Stoklara İlişkin Açıklamalar						
36.Paragraf (a) Bendi	Uygun	Kısmen Uygun	Uygun	Uygun	Uygun	Uygun
36.Paragraf (b) Bendi	Uygun	Uygun	Uygun	Uygun	Kısmen Uygun	Kısmen Uygun
36.Paragraf (d) Bendi	Uygun	Uygun	Uygun	Uygun	Uygun	Uygun
36.Paragraf (e) Bendi	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil
36.Paragraf (f) Bendi	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil
36.Paragraf (g) Bendi	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil
36.Paragraf (h) Bendi	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil
37.Paragraf	Uygun Değil	Uygun	Uygun	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun
Hâsıllara İlişkin Açıklamalar						
35.Paragraf (a) Bendi	Kısmen Uygun	Uygun Değil	Kısmen Uygun	Uygun	Uygun	Uygun
35.Paragraf (b) Bendi	Uygun Değil	Uygun	Uygun Değil	Uygun	Uygun Değil	Uygun Değil
35.Paragraf (c) Bendi	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil

Tablo 4.1

Tabloda stoklar standardıyla ilgili aşağıdaki sonuçlara varılmıştır;

- İşletmelerin % 83'ü stoklara ilişkin muhasebe politikalarını ve maliyet hesaplama yöntemlerini standarda uygun açıklamıştır. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. ise sadece muhasebe politikalarını açıklamakla yetinmiştir.
- İşletmelerin % 67'si stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarlarını açıklamış, % 33'ü ise stoklarını sınıflandırmış ancak içeriği hakkında bilgi vermemiştir.
- İşletmelerin tamamı dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarını yani satışların maliyetini standarda uygun şekilde açıklamışlardır.
- İşletmelerin tamamının finansal tablo ve dipnotlarında stok değer düşüklüğü karşılıklarına, karşılık iptallerine, iptale neden olan olay veya koşullar ile dönem içerisinde teminat olarak gösterilen stoklara ilişkin bir bilgiye rastlanmamıştır. Bu durumun stok değer düşüklüğü karşılığı ve dönem içerisinde teminat olarak gösterilen stok olmamasından mı yoksa raporlanmamasından mı kaynaklandığı anlaşılamamaktadır. Böyle bir durum yoksa bile dipnotlarda belirtilmesi gerekirdi.
- TMS-2'nin 37.paragrafında "stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir." denilmektedir. Araştırma konusu işletmelerin yarısı bu tür bir sınıflandırmayı yaparken yarısı yapmamıştır.

Tabloda hâsılat standardıyla ilgili aşağıdaki sonuçlara varılmıştır;

- TMS-18'in 35.paragrafı (a) bendinde açıklanması istenen bilgiye göre işletmelerin dört tanesi uygun açıklama yapmıştır. İki işletme ise hizmet sunumuna ilişkin tamamlanma düzeyinin belirlenmesi yöntemlerini açıklamadıklarından standarda kısmen uygun bilgi vermiştir.
- TMS-18'in 35.paragrafı (b) bendinde açıklanması istenen bilgiye göre iki işletme hâsılatlarını sınıflandırmış ve tutarlarını ayrı ayrı belirtmiştir. Dört işletme ise hâsılatlarını yurtiçi satışlarda göstermekle yetinmiştir.

- İşletmelerin hiçbirinin finansal tablo ve dipnotlarında, TMS-18'in 35.paragrafı (c) bendinden göre açıklanması istenen, mal ve hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarına ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır.

Araştırma konusu konaklama işletmeleri ile ilgili elde edilen ve yukarıda açıklanan sonuçlara göre, işletmelerin TMS-2 ve TMS-18'e tamamen uygun ve eksiksiz bir finansal raporlama yapmadığı sonucuna varılmıştır. İşletmeler tarafından TMS/TFRS'ye uygun ve eksiksiz finansal raporlamanın yapılabilmesi için başta söz konusu sektör olmak üzere tüm sektörlerde TMS/TFRS uygulamasının ayrıntılı, açık ve anlaşılabilir şekilde, uzmanlar kişilerce anlatılarak meslek mensuplarının bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda halka açık konaklama işletmelerinin TMS-2 ve TMS-18 açısından konsolide finansal tablolarında açıklamaları gereken hususlara ilişkin bir öneri EK:3'te sunulmuştur.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Y. (2001). "Türkiye Muhasebe Standardı 4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının İncelenmesi". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 3, 31-40.
- Akdoğan, N. (2004). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Aktaş, R. (2010). (t.y.). *Muhasebe Standartları ve Yönetişim*. Erişim Tarihi: 19.03.2010. <http://raktas.etu.edu.tr/doc/muhasebestandartlariyonetisim.pdf>
- Arıkan, Y. (1996). "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması". *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMÖ Yayın Organı, 36, 60-71.
- Azaltun, M. ve Kaya, E. (2006). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Başpınar, A. (2004). "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış". *Maliye Dergisi*, 146, 42-57
- Bekçi, İ. (2003). *Konaklama Muhasebesi*. SDÜ Yayınları. Yayın no: 36.
- Bernstein, M. C. (2001). *Revenue Rules*, Interactive Week.
- Bostancı, S. (2002). "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu". *Mali Çözüm Dergisi*, 59, Erişim Tarihi: 10 Aralık 2009, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc>.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. (2009). "Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42.
- Çetiner, E. (2002). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- ÇİL, S. (2002). "Halka Açık Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Politikalarının Stoklar Açısından Değerlendirilmesi". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 7, 113-128.
- Duman, F. C. (2007). *18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hâsılatın Oluşumu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Ekerkil, V. (2008). "TMS-2 Stoklar ve Uygulaması". Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Ed.). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. (ss.99-168). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, M. (t.y.). *Gelirin Oluşumu ve Maliyeti*. Erişim Tarihi: 27.04.2010. <http://www.e-akademi.org>.
- Financial Accounting Standarts Boards*. (t.y.). Erişim Tarihi: 17.02.2010, <http://www.fasb.org>
- Gökçen, G., Akgül, B.A. ve Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Gücenme, Ü. (1998). *Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar*. İstanbul: Marmara Yayınevi.
- (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi mevzuatına Göre Envanter*. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.
- Hâsılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 10. *T.C. Resmi Gazete*. 26018.
- IAS 2 Inventories, IASC Foundation Education.
- IAS 18 Revenue, IASC Foundation Education.
- International Accounting Standards Board. (2002). *Preface to Statements of Intentional Accounting Standards, International Accounting Standards*.
- International Financial Reporting Standarts*. (t.y.). Erişim Tarihi: 21.12.2009, <http://www.iasb.co.uk>
- Kalmış, H. ve Dereköy, F. (t.y.). *TMS-18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması*. Erişim Tarihi: 18.08.2010. http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/12_1/6.pdf
- Karacan, S. (2003). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebe Dönemiçi İşlemleri*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karakaya, M. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Kaval, H. (1994). *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kurt, G. (2008). "TMS-18 Hasılat". Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Ed.). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. (ss.457-487). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Mali Tablolar*. (t.y.). Erişim Tarihi: 06.06.2010, <http://www.imkb.gov.tr>

- Marşap, B. ve Kurt, G. (1997). “Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi”. *Türkiye XVI.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Belek-Antalya.
- Nobes, W.C. (2001). *Introducing GAAP 2001- A Survey of National Accounting Rules Benchmarked against International Accounting Standards*.
- Olalı, H. ve Korzay, M. (1993). *Otel İşletmeciliği*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Örten, R. ve Akpınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Akpınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- (2006). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Semineri*. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F ve Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası. Ankara.
- Özbek, C.Y. (2008). “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar”. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. 24, 77-101.
- Özkan, S. (2005). “UMS – 18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler”. *Mali Çözüm Dergisi*. İSMMMMO Yayın Organı, 72, 66-85.
- Resmi Gazete*. (t.y.). Erişim Tarihi: 13.12.2009, <http://rega.basbakanlik.gov.tr>
- Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye Hukuk Yayınları.
- Saraç, S. (1989). *Konaklama Muhasebesi*. Ankara: Adım Yayıncılık.
- Sermaye Piyasası Mevzuatı*. (t.y.). Erişim Tarihi: 17.02.2010, <http://www.spk.gov.tr>
- Sevilengül, O. (2003). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3. *T.C. Resmi Gazete*. 25701.
- Tetik, N. ve Demirel, B. (2004). “2 - 4 ve 9 No'lu TMS'nın Konaklama İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 21.
- Turizm İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları*. (t.y.). Erişim Tarihi: 08.01.2010, <http://www.turmob.org.tr>
- Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesi ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik. (21 Haziran 2005). *T.C. Resmi Gazete*. 25852.

- Türkiye Muhasebe Standartları*. (t.y.). Erişim Tarihi: 17.02.2010, <http://www.tmsk.org.tr>
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS*. (2009). Ankara: TMSK Yayınları.
- Tütüncü, Ö. (2001). *Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Turhan Yayınevi.
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS. (2009). Ankara: TMSK Yayınları-4.
- Usta, H. (2007). *Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Üstündağ, S. (2000). "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2, 32-51.
- Yeşiloğlu, H. (1997). "Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler". *Türkiye III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Alanya.

EKLER

Ek 1: Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Konuları ve Yayın Tarihleri

KONU	RG Tarih ve Sayısı
Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ	16.01.2005 - 25702
Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ	08.10.2008 - 27018
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 - 25702
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	12.04.2006 - 26137
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Yeni)	13.08.2008 - 26966
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	12.02.2009 - 27139
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TMS 2 : Stoklar	15.01.2005 - 25701
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	11.04.2006 - 26136
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 - 25704
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 - 25972
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005 - 25972
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 - 25978
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 12 : Gelir Vergileri	28.03.2006 - 26122
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	28.10.2006 - 26330
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 - 26097
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 - 26040
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 17 : Kiralama İşlemleri	24.02.2006 - 26090
TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TMS 18 : Hâsılat	09.12.2005 - 26018
TMS 18 : Hâsılat (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 18 : Hâsılat (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 - 26124
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966

TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005 - 25983
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 - 26040
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005 - 25988
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Yeni)	15.07.2007 - 26583
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 - 26040
TMS 24: İlişki Taraf Açıklamaları (Yeni)	31.12.2009 - 27449
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 - 26095
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 - 26026
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Yeni)	13.08.2008 - 26966
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)	31.12.2008 - 27097
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005 - 26036
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005 - 26040
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar	25.03.2006 - 26119
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 - 26040
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 - 26330
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	12.02.2009 - 27139
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	31.12.2009 - 27449
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 - 26122
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 - 26068
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006 - 26112
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 - 26081
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 - 26111
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966

TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 - 26335
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	30.10.2008 - 27039
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	31.10.2008 - 27040
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	12.02.2009 - 27139
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	13.05.2009 - 27227
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	08.10.2009 - 27370
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006 - 26111
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006 - 26090
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006 - 26125
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)	13.08.2008 - 26966
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)	31.12.2008 - 27097
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)	08.01.2009 - 27104
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Yeni)	03.05.2009- 27217
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)	29.07.2009 - 27303
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)	31.12.2009 - 27449
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006 - 26125
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler (Değişiklik)	31.12.2009 - 27449
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri	31.03.2006 - 26125
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri (Yeni)	13.08.2008 - 26966
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006 - 26119
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)	13.05.2009 - 27227
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006 - 26110
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)	05.05.2009- 27219
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006 - 26066
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar	30.01.2007 - 26419
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966

TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	31.10.2008 - 27040
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	08.01.2009 - 27104
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	12.02.2009 - 27139
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	13.05.2009 - 27227
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri	15.07.2007 - 26583
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri (Değişiklik)	13.08.2008 - 26966
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri (Değişiklik)	29.07.2009 - 27303
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri (Değişiklik)	31.12.2009 - 27449
Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:64)	15.07.2007 - 26583
Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları ve Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:71)	13.08.2008 - 26966

Kaynak: TMSK, Erişim: 22.03.2010, www.tmsk.org.tr

Ek 2: Konsolide Finansal Tablolarını IMKB'ye İbraz Eden Şirketlerin İbraz Tarihleri

Hisse Kodu	Şirket İsmi	Tarih
AYCES	Altın Yunus Çeşme A.Ş.	08/04/2010
FVORI	Favori Dinlenme Yerleri A.Ş.	08/04/2010
MAALT	Marmaris Altın Yunus A.Ş.	12/04/2010
MARTI	Martı Otel İşletmeleri A.Ş.	12/04/2010
PKENT	Petrokent Turizm A.Ş.	12/04/2010
TEKTU	Tek – Art Turizm Zigana A.Ş.	12/04/2010

Ek 3: Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Finansal Tablo Dipnotlarına İlişkin Öneri

DİPNOT 2 – FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

2.3 Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti

Finansal tabloların hazırlanmasında izlenen önemli muhasebe politikaları aşağıda özetlenmiştir:

2.3.1 Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Şirket stoklarını hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlemektedir. Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutardır.

2.3.2 Hâsılat ve Gelir

Şirketin gelirleri, gece konaklamaları, yiyecek içecek satışları, havuz, sauna, hamam gelirleri ve çamaşırhane gelirlerinde oluşmaktadır. Hâsılat, hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır.

Faiz gelirleri etkin faiz yöntemine göre, isim hakları ve temettüler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmektedir.

DİPNOT**STOKLAR**

	<u>31.12.2009</u>	<u>31.12.2008</u>
İlk madde ve malzeme		
- Yiyecek içecek malzemeleri		
- Temizlik malzemeleri		
- Yakacak malzemeleri		
Yarı mamuller		
Mamuller		
Ticari mallar		
Hizmetler		
- Hizmet stoku		
Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)		
Verilen sipariş avansları		

Stoklar (Net)

Şirketin stokları yiyecek – içecek malzemeleri, oda temizlik malzemeleri, yakacak malzemeleri, hizmete hazır ancak satılmayan oda hizmet maliyetlerinden oluşmaktadır.

Şirket, stokların değerlemesinde (maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı) maliyet bedelini kullandığı için dönem içerisinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları (stok değer düşüklüğü karşılığı) bulunmamaktadır. Yada şirket, stokların değerlemesinde (maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı) net gerçekleşebilir değeri kullandığı için dönem içerisinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları (stok değer düşüklüğü karşılığı) TL'dir.

Şirketin dönem içerisinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklardan iptal edilen stoku (konusu kalmayan karşılıklar) bulunmamaktadır. Yada Şirketin dönem içerisinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklardan iptal edilen stoku (konusu kalmayan karşılıklar) TL'dir. Stok değer düşüklüğünün iptal edilmesine neden olan olay stokların değerlemesinde kullanılan net gerçekleşebilir değerdeki artıştan kaynaklanmaktadır.

Şirketin dönem içerisinde, yükümlülükleri için teminat olarak gösterdiği stokları bulunmamaktadır. Yada şirketin dönem içerisinde, yükümlülükleri için teminat olarak gösterdiği stoklarıTL'dir.

DİPNOT

Satışlar ve Satışların Maliyeti

2009 2008

Yurtiçi Satışlar

- Mal satışları
 - o Yiyecek-içecek satışları
 - o
- Hizmet satışları
 - o Oda satışları
 - o Sauna, hamam, havuz gelirleri
 - o Çamaşırhane gelirleri
 - o

Satış İadeleri (-)

Net Satışlar

Satışların maliyeti (-)

- Satılan mallar maliyeti
 - o Yiyecek-içecek maliyeti
 - o
 - Satılan hizmet maliyeti
 - o Konaklama maliyeti
 - o Yiyecek-içecek maliyeti
 - o Sauna, hamam, havuz maliyeti
 - o Çamaşırhane maliyeti
 - o Personel giderleri
 - o Amortisman giderleri
-

Brüt Kar / Zarar

Faiz, isim hakkı ve temettü gelirleri bulunmamaktadır.

Mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat bulunmamaktadır.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Serkan YALNIZ
Doğum Yeri ve Tarihi	Polatlı – 21.01.1981
Eğitim Durumu	
Lisans Öğrenimi	Gazi Üniversitesi – Ticaret ve Turizm Fakültesi – Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği
Y. Lisans Öğrenimi	Atatürk Üniversitesi – İşletme Ana Bilim Dalı – Muhasebe ve Finansman Dalı
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri	
İş Deneyimi	
Stajlar	
Projeler	
Çalıştığı Kurumlar	Özel Sektör Muhasebe Bürosu, 1999 - 2005 Milli Eğitim Bakanlığı, 2005 -
İletişim	
E-Posta Adresi	serkanyalniz@mynet.com.tr
Tarih	25/02/2011