

T.C.
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI

TMS-2 KAPSAMINDA KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE
TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Koray GOBİ

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU

Karabük
HAZİRAN/2019

T.C.
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI

TMS-2 KAPSAMINDA KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE
TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Koray GOBİ

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU

Karabük
HAZİRAN/2019

İÇİNDEKİLER


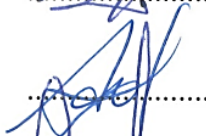
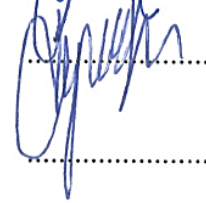
İÇİNDEKİLER	1
TEŞEKKÜR	5
ÖZ	6
ABSTRACT.....	7
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	8
ARCHIVE RECORD INFORMATION	9
KISALTMALAR	10
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	11
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	11
ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI.....	12
GİRİŞ	13
1. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HİZMET ÜRETİMİ.....	15
1.1. Konaklama İşletmeleri Tanımı.....	15
1.2. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri.....	16
1.3. Konaklama İşletmeleri Türleri.....	18
1.4. Konaklama İşletmeleri ve Hizmet Üretimi.....	22
1.5. Konaklama İşletmelerindeki Hizmet Üretiminin Özellikleri	23
1.6. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Stokları.....	25
1.7. Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Stokları.....	26
1.8. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretimi Maliyetleri	27
1.9. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	29
1.9.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	29
1.9.2. Vergi Usul Kanununa Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	30
1.9.3. Türkiye Muhasebe Standartı 2 Stoklar Standardına Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	31

2. TMS 2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİNİN İNCELENMESİ.....	33
2.1. TMS 2 Stoklar Standardının Amaçları	33
2.2. TMS 2 Stoklar Standardının Kapsamı	34
2.3. TMS 2 Stoklar Standardında Geçen Kavramlar.....	36
2.4. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Stokların Değerlemesi	38
2.5. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Stokların Maliyeti.....	38
2.5.1. Satın Alma Maliyeti	39
2.5.2. Dönüştürme Maliyetleri	40
2.5.3. Diğer Maliyetler	42
2.6. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri	43
2.7. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	44
2.8. Net Gerçekleşebilir Değer	46
2.9. Gider Olarak Kaydetme.....	47
3. ARAŞTIRMANIN UYGULAMASI	49
3.1. Konaklama İşletmelerinde İlk Madde ve Malzeme Stokları	49
3.2. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmış Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi	51
3.3. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmış Olup Hasılat Elde Edilmemiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi.....	53
3.4. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi.....	54
SONUÇ	58
KAYNAKLAR	60
TABLolar LİSTESİ	72
ŞEKİLLER LİSTESİ	73
ÖZGEÇMİŞ	74

TEZ ONAY SAYFASI

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Koray GÖBİ'ye ait "TMS 2 Kapsamında Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri Üzerine Bir Araştırma" adlı bu tez çalışması Tez Kurulumuz tarafından Turizm İşletmeciliği Yüksek Lisans programı tezi olarak oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

	Akademik Unvanı, Adı ve Soyadı	İmzası
Tez Kurulu Başkanı	: Doç. Dr. Nuray TÜRKER	
Danışman Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Ercüment OKUTMUŞ	
Üye	:
Üye	:

Tez Sınavı Tarihi: 24/06/2019

DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum, bu çalışmayı, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yol ve yardıma başvurmaksızın yazdığımı, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserleri her kullanışında alıntı yaparak yararlandığımı belirtir; bunu onurumla doğrularım.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

Adı Soyadı : Koray GOBİ

İmza :



TEŞEKKÜR

Konaklama işletmeleri, turizm sektörü içerisinde hizmet üreten işletmeler olarak önemli bir rol oynamaktadırlar. Günümüzde konaklama işletmelerinin hizmetleri turizmin gelişmesine bağlı olarak oldukça geniş bir alana yayılmaktadır. Dolayısıyla konaklama işletmelerinin sahip olduğu hizmet çeşitliliği, üretilen hizmetlerin doğru ve eksiksiz muhasebeleştirilmesini önemli bir hale getirmektedir. Bu çerçevede muhasebe alanındaki bir boşluğu doldurması amacıyla böyle bir çalışmayı yapmamda desteğini, bilgi ve tecrübesini hep hizmetime koşturan tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU'ya müteşekkirim. Ayrıca tez savunma jürisinde görev alan değerli hocalarım Doç. Dr. Nuray TÜRKER'e ve Dr. Öğr. Üyesi Ercüment OKUTMUŞ'a, akademik çalışmamda fedakârlık gösteren sevgili aileme teşekkür eder, şükranlarımı sunarım.

Koray GÖBİ

ÖZ

Turizm sektörünün hizmet üreten birincil işletmeleri arasında değerlendirilen konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin soyut bir kavram olması, depolanmasını ve stoklanması engellemekte, üretildiği anda kullanılmayan hizmetlerin daha sonra kullanılmasını olanaksız kılmaktadır. Hizmet üretimi açısından konaklama işletmelerinde ilk madde ve malzeme stokları dışında mamul ve yarı mamul stok hesapları kullanılmamaktadır. Bu nedenle soyut bir kavram olan hizmetlerin yerine getirilmesi için katılan hizmet üretim maliyetlerinin stok olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışma konusudur. Ayrıca konaklama işletmelerinde muhasebe açısından dönem sonu geldiğinde henüz üretimi bitmemiş ya da üretimi bitse de hasılat elde edilmemiş hizmetler bulunabilmektedir. Türkiye’de mevcutta uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemine (TDMS) göre hizmet üretimi konusunda bir stok hesabı bulunmamakta ve hizmetler üretimi tamamlanmamış olsa da tamamlanmış ve hasılat elde edilmiş gibi kayıt altına alınmaktadır. Ancak bu durum muhasebenin dönemsellik ilkesine ters düşmektedir. Bu duruma, Türkiye’de 2012 yılında yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanuna (TTK) göre uygulaması zorunlu olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’dan TMS 2 Stoklar Standardı çözüm getirmektedir. TMS 2 Stoklar Standardının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte ticaret ve üretim işletmelerinin yanı sıra konaklama işletmelerinde de belirli durumlarda stokların nasıl değerlendirileceğine çözüm getirmiştir. Çalışmanın amacı hizmetler sektöründe yer alan konaklama işletmelerine dönem sonunda itibarıyla henüz üretimi bitmemiş ya da üretimi bitmiş olsa bile hasılat elde edilmemiş hizmet üretim maliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesi konusunda öneride bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları 2, Hizmet Üretim Maliyeti, Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti, Konaklama İşletmesi

ABSTRACT

The fact that the service produced in accommodation enterprises, evaluated among the primary enterprises producing services of tourism sector, is an abstract concept prevents storage and stocking and makes it impossible to use the services that are not used at the time of production. In terms of service production, finished and semi-finished goods accounts are not used in accommodation establishments other than the raw materials and supplies stocks. Therefore, it is controversial whether the service production costs incurred for the fulfillment of the services can be considered as stocks. In addition, at the end of the period in terms of accounting in accommodation enterprises have not yet finished production or production has ended, but there are service can be obtained. In Turkey applied in the present Uniform Accounting System (UAS) is not based on a stock account in the production facilities and services are recorded as completed although incomplete production and revenue obtained. However, this situation contradicts the periodicity principle of accounting. In this case, Turkey in 2012 which came into force on New Turkish Commercial Code (TCC) application, which is mandatory according to Turkey Accounting Standards (TAS) from Standard TAS 2 Inventories brings the solution. With the introduction of TAS 2, it has provided solutions for how to evaluate stocks in certain cases in trade and production enterprises as well as accommodation enterprises. The purpose of this study is to advise accommodation enterprises in the services sector to be accounted in accordance with TAS 2 for the service production costs which have not yet been produced or which have not been produced even if they are not finished.

Keywords: Turkey Accounting Standards 2, Service Production Costs, Incomplete Service Production Cost, Accommodation Enterprises

ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	TMS-2 Kapsamında Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri Üzerine Bir Araştırma
Tezin Yazarı	Koray GOBİ
Tezin Danışmanı	Dr. Öğretim Üyesi Ayşe KURTLU
Tezin Derecesi	Yüksek Lisans Tezi
Tezin Tarihi	24/06/2019
Tezin Alanı	Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı
Tezin Yeri	KBÜ/SBE
Tezin Sayfa Sayısı	74
Anahtar Kelimeler	Türkiye Muhasebe Standartları 2, Hizmet Üretim Maliyeti, Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti, Konaklama İşletmeleri

ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	A Research on the Production Costs of Incomplete Services in Accommodation Enterprises within the Scope of TAS-2
Author of the Thesis	Koray GOBİ
Advisor of the Thesis	Asst. Prof. Dr. Ayşe KURTLU
Status of the Thesis	Master Thesis
Date of the Thesis	24/06/2019
Field of the Thesis	Department of Tourism Management
Place of the Thesis	KBU/SBE
Total Page Number	74
Keywords	Turkey Accounting Standards 2, Service Production Costs, Incomplete Service Production Cost, Accommodation Enterprises

KISALTMALAR

A. Ő.	: Anonim Őirketi
DİMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
DİG	: Direkt İşçilik Giderleri
HS.	: Hesap
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
NGD	: Net Gerçekleşebilir Değer
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
Vb	: Ve benzeri
Vd	: Ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Hizmet sektöründe yaşanan hızlı gelişmelerle birlikte, konaklama işletmeleri arasında da rekabet artmış, talebin güçlendirilmesi ihtiyacı ve müşteri memnuniyetinin önemi gibi konular ön plana çıkmıştır. Bu durum konaklama işletmelerinin geleceğini iyi planlayabilmesi ile sonuçlanmış ve işletmelerin üretmiş oldukları hizmetlerin maliyet ve hasılatlarını doğru bir biçimde muhasebeleştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Dolayısıyla konaklama işletmeleri, yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmek veya istedikleri hedeflere ulaşabilmek için üretmiş oldukları hizmetlerin maliyetlerini doğru bir biçimde hesaplamak durumundadırlar. Hizmet maliyetlerinin doğru bir biçimde hesaplanması işletmeler için önemli avantajlar sağlayacaktır.

Bugün hizmet üreten işletmelerden biri olan konaklama işletmelerinde üretilen hizmetler depolanamamakta veya stoklanamamaktadır. Bu yüzden konaklama işletmelerinin üretmiş oldukları hizmetler için katlanılan maliyetlerin stok olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışma konusu olmuştur. Nitekim Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)'ye göre hizmet üretimi konusunda bir stok hesabı bulunmamakta ve hizmetler üretimi tamamlanmamış olsa da tamamlanmış ve hasılat elde edilmiş gibi kayıt altına alınmaktadır. Ancak bu durum her dönemin geliri ve gideri ait olduğu dönemde muhasebeleştirilir ilkesine aykırı düşmektedir. TMS 2 Stoklar Standardı konaklama işletmelerinde tamamlanmamış hizmet üretim maliyetleri ya da tamamlanmış olup hasılatı elde edilememiş hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda çözüm getirmektedir. Bu çerçevede çalışmada TMS 2 Stoklar standardının hizmet üretim maliyetlerini ele alış biçimi konaklama işletmeleri örneğinde incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla konaklama işletmelerindeki hizmet maliyetleri TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmiş ve sonuçlar irdelenmiştir. Bu çalışmanın ilgili literatür boşluğunu doldurması ve konaklama işletmeleri için bir kaynak olması açısından büyük önem taşıdığı düşünülmektedir.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Konaklama işletmelerinin üretmiş olduğu ve muhasebede tamamlanmamış hizmet üretim maliyetleri olarak değerlendirilen maliyetlerin TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesi bu çalışmanın odak noktasını oluşturmaktadır. Bu çerçevede konaklama işletmelerinde üretilen hizmetlerin muhasebeleştirilme işlemi TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında varsayımsal örneklerle ele alınmıştır.

ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Araştırma Türkiye'deki muhasebe uygulamalarını kapsadığı ve her ülkenin muhasebe uygulamaları kendine özgü olduğu için çalışmada genel olarak yerli kaynak kullanılmıŐtır. Ayrıca çalışmada üretimi bitmemiş ya da üretimi bitse de hasılat elde edilmemiş hizmet üretim maliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardına göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği amaçlandığı için uygulama verilerinin gerçek ya da varsayımsal veriler olması nasıl muhasebeleŐtirileceėi konusunda fark yaratmamaktadır. Bu nedenle çalışmanın uygulaması varsayımsal verilere dayanmaktadır.



GİRİŞ

İnsanoğlu var olduğu günden beri sürekli yer değiştirerek yeni yerler keşfetmiş, barınabileceği yeni barınaklar bulmak ve yiyecek-içecek ihtiyaçlarını karşılamak için sürekli hareket halinde olmuştur. İnsanlar, zamanla gelişen teknoloji aracılığıyla daha fazla hareket eder duruma gelmiş ve yiyecek-içecek gereksinimlerini karşılamanın yanı sıra dinlenme, eğlenme vb. amaçlarla da seyahatler yapmaya başlamıştır. İnsanların bu istek ve ihtiyaçları konaklama işletmelerinin doğmasını tetiklemiştir. Konaklama işletmeleri bugun konaklama, yiyecek-içecek, eğlence hizmetlerini kapsayacak şekilde gelişmeye başlamış ve hizmet sektörünün en önemli işletmeleri arasında değerlendirilmeye başlanmıştır.

Konaklama işletmeleri, insanların yeme-içme, eğlenme vb. istek ve ihtiyaçlarını belli bir ücret karşılığında yerine getiren işletmeler olarak ele alınmaktadır. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmeleri ürettikleri hizmet ürününün soyut olması nedeniyle stoklanamaması, üretildiği anda kullanılmayan hizmetin daha sonra kullanılmasının imkansız olması, üretim ve tüketimin eş zamanlı olması gibi birçok sektörel özellik göstermektedir. Bu sektörel özellikler ve hizmet üretimi konaklama işletmelerini diğer işletmelerden farklılaştırmakta ve bu durum sonucunda konaklama işletmelerinin muhasebe uygulamaları da diğer işletmelere göre farklılıklar göstermektedir.

Konaklama işletmelerini diğer işletmelerden ayıran bir diğer özellik, hizmet üretiminin diğer işletmelerden muhasebeleştirilmesidir. Konaklama işletmelerinin hizmet üretmek için katlandığı maliyetler arasında ilk madde ve malzeme stokları dışında mamul ya da yarı mamul stokları bulunmamaktadır. Ancak TSMS'de hizmet üretimi konusunda bir stok hesabı bulunmamaktadır. Ayrıca hizmetin stoklanamaz olması ve üretildiği anda tüketilmesi zorunluluğu muhasebe açısından dönem sonu geldiğinde üretimi henüz bitmemiş ya da üretimi tamamlansa bile hasılat elde edilmemiş hizmetlerin olmasına neden olmaktadır. TDMS'ye göre bu hizmetler tamamlanmış ve hasılat elde edilmiş varsayılarak kaydedilmektedir. Ancak bu durum muhasebenin bir dönemin gideri ve geliri ait olduğu dönemde muhasebeleştirilir (dönemsellik) ilkesine aykırı dūřmektedir. Uluslararası muhasebe uygulamalarından hareketle geliştirilen TMS 2 Stoklar Standardı bu soruna çözüm getirmiştir. Konaklama işletmeleri TMS 2 Stoklar Standardı sayesinde dönem sonu itibariyle

tamamlayamadıkları, tamamladıkları ancak hasılatını elde edemedikleri hizmetlerin muhasebe kaydını yapabilmektedirler.

Bu kapsamda TMS 2 Stoklar Standardının konaklama işletmeleri açısından uygulanış biçimini incelemek için yapılan bu çalışma üç bölüm altında ele alınmıştır. Birinci bölümde konaklama işletmeleri, özellikleri ve türleri tanımlandıktan sonra konaklama işletmelerinde üretilen hizmetler ve bu hizmetlerin genel özellikleri detaylı bir biçimde incelenmiştir. Daha sonra konaklama işletmelerinde hizmet stokları ve bunların muhasebeleştirilmesi ile ilgili kuramsal çerçeve oluşturulmuştur. İkinci bölümde TMS 2 Stoklar Standardının amacı, kapsamı, önemli kavramları, TMS 2 Stoklar Standardına göre hizmet stoklarının muhasebeleştirilme yöntemleri detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise TMS 2 Stoklar Standardına göre tamamlanmamış hizmet üretim maliyetlerinin muhasebe kayıtları varsayımsal olarak irdelenmiştir.

1. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HİZMET ÜRETİMİ

İnsanların yeni yerler keşfetme isteği, yiyecek-içecek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sürekli yer değiştirmesi gibi nedenler onların dolaylı sürekli hareket halinde olmasına zemin hazırlamıştır (Sezgin, 2001: 14; Şirin, 2016: 3). Sanayi devrimi sonucunda bu seyahatler, boş zamanı değerlendirme biçimine dönüşmüş ve turizm kavramıyla özdeşleştirilmeye başlanmıştır (Kozak vd., 2015: 1). Turizm, zaman içerisinde eğitim, sağlık yiyecek-içecek, eğlence ve konaklama hizmetlerini kapsayacak biçimde genişlemiştir (Özdemir ve Akpınar, 2002: 86). Turizm faaliyetlerine bağlı olarak gerçekleşen bu hizmetleri yerine getiren kuruluşlardan en önemlisi konaklama işletmeleri olmuştur (Usta, 2001: 182; Pizam ve Mansfeld, 1999: 86; Güner, 2016: 29-30). Dolayısıyla araştırmanın bu bölümünde konaklama işletmelerinin tanımı ve özellikleri ele alındıktan sonra konaklama işletmelerinde hizmet üretimi detaylı bir biçimde incelenmiştir.

1.1. Konaklama İşletmeleri Tanımı

İkamet ettikleri yerden geçici süreyle ayrılan insanların farklı yerlerde yapmış oldukları geceleme faaliyetlerine konaklama denilmektedir (Gezen, 2012: 11). İkamet ettikleri yerden farklı yerlerde gerçekleştirdikleri geceleme faaliyetlerini ise konaklama işletmelerinde yapmaktadırlar (Yavuz ve Haseki, 2012: 120). Dolayısıyla sosyal, kültürel, ekonomik vb. yönlerden farklılıklar gösteren kişilere çeşitli hizmetler veren konaklama işletmeleri, bugün turizm faaliyetlerinin en önemli unsurunu oluşturmaktadırlar (Özen, 2009: 39; Süklüm, 2006: 42).

Konaklama işletmeleri; insanların yaşamış oldukları yerler dışında farklı sebeplerle gerçekleştirmiş oldukları seyahatlerde konaklama, yeme-içme gibi zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak için hammaddeden veya yarı mamul maddelerden faydalanarak mal ve hizmet üretimi gerçekleştiren işletmelerdir (Gönen, 2007: 43). Konaklama işletmeleri, ürün ve hizmet üretimi gerçekleştiren tesislerin müşterilerin kısa süreli konaklama, yeme-içme, dinlenme, eğlenme ve diğer sosyal ihtiyaçlarını karşılayan birim olarak tanımlanmaktadır (Kozak, 2012: 1; Aygen, 2006: 108; Bolat, 2006: 4).

2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanun'unun 37. maddenin (a) bendine kapsamında çıkarılmış olan Turizm Yatırımları ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği'nde; konaklama işletmesi, başta müşterilerin geceleme işlevini yerine getirerek ihtiyaçlarını

karşılamanın yanı sıra sportif aktiviteler, eğlence imkanları ve yeme-içme gibi hizmetlerin üretildiği bölümlerden oluşan bir organizasyon şeklinde tanımlanmaktadır (Bolat, 2006: 4).

Konaklama işletmeleri, teknik donanım, alt yapı, bakım koşulları ve konforu gibi maddi; personelin hizmet etme kalitesi ve sosyal değerler gibi moral elemanlarıyla, kültürlü bir insanın istediği özellikte beslenme ve geçici konaklama ihtiyaçlarının, belirli bir ücret karşılığında karşılandığı sosyal ve ekonomik işletmelerdir (Dinçer ve Dinçer, 1989: 46; Gönen, 2007; 43). Başka bir deyişle konaklama işletmeleri, müşterilerin toplumsal ve ekonomik durumu, sunulan hizmet çeşidi ve kullanım amaçları vb. niteliklere göre hizmet sağlayan ticari işletmelerdir (Yavuz ve Haseki, 2012: 120; Albayrak, 2012: 44; Yıldız, 2011: 3-4).

1.2. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri

Kuruluş amacı açısından işletmeler çok çeşitli özelliklere sahip olabilmektedir. Ancak bütünü işletmelerin genel özellikleri; deneyim, nitelik, beceri, bilgi birikimi ve kurumsallığı kapsamaktadır (Yeşil ve Erşahan, 2011: 322). Turizm sektörü açısından bakıldığında, sektörün sahip olduğu niteliklerden kaynaklanan ve konaklama işletmelerini üretim işletmelerinden ayıran kendisine ait bazı özellikler bulunmaktadır (Yıldız, 2011: 3-4. Konaklama işletmelerinin diğer işletmelerden ayrılmasını sağlayan özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Manav, 2017; Eser, 2009; Taşkın, 1997; Tütüncü, 1998; Sucu, 2011):

- Üretimin ve tüketimin eş zamanlı olması nedeniyle hizmetlerin taşınması ve stoklanması mümkün değildir. Bu durum konaklama işletmelerinin zaman odaklı olmaları anlamına gelmektedir. Konaklama işletmeleri bir bakıma “zamanı” satışa sunmaktadır. Bir otel odasının 24 saat içerisinde satışının yapılması gerekmektedir. 24 saat içerisinde satılmayan oda işletme için maliyet arttırıcı bir unsurdur.
- Konaklama işletmeleri için binanın yapısı, donanımı ve binada kullanılan makine gibi gereçlerin ayrı bir önemi vardır.
- Turizm pazarında talep, sosyal, ekonomik ve politik etkenlere bağlı olduğundan “risk” konaklama işletmelerinde olabildiğince yüksektir. Ayrıca konaklama işletmeleri mevsimsel durumlara bağlı olarak talep dalgalanmalarıyla karşı karşıya kaldıklarından faaliyetlerini mevsimsel

durumlara göre organize ederler. Bu durum çalışanların da mevsimsel olarak istihdam edilmesine neden olmaktadır.

- Konaklama işletmelerinde doluluk oranının artması, birim maliyetlerin azalmasına neden olmakta ve bu da işletmenin en uygun kapasiteden yararlanabilmesine olanak tanımaktadır.
- Konaklama işletmelerinde satışlar zamana bağlıdır. Üretilen hizmetin satışı müşterilerin işletmeye gelmesiyle başlamaktadır. Bu nedenle üretim ve tüketim eşzamanlıdır.
- Konaklama işletmeleri müşterilerin konforları ve rahatları için birçok bölümü içerisinde barındırmaktadırlar. Bunların içinde gelir sağlamanın yanı sıra gelir sağlamayan bölümler de bulunmaktadır.
- Konaklama işletmelerin hizmet sektörüne dayandığı için emek-yoğun işletme türü sayılmaktadırlar.
- Konaklama işletmelerinde takım çalışması ön plandadır.
- Konaklama işletmeleri günün 24 saati ve yılın 365 günü hizmet vermeye devam etmektedir.
- Konaklama işletmelerinde, aynı anda çok sayıda farklı ücret sistemiyle ödeme gerçekleştirilebilmektedir.
- Konaklama işletmeleri, ulusal ve uluslararası siyasi, ekonomik, sosyal vb. dalgalanmalardan çabuk etkilenmektedir.
- Konaklama işletmelerinde, uluslararası turizm piyasasını da ilgilendiren faaliyetler yerine getirildiği için hizmetlerin satış oranları büyük önem arz etmektedir.
- Konaklama işletmelerinde toplam yatırım içerisindeki sabit yatırım tutarları diğer sektörlerdeki işletmelerin sabit yatırım tutarlarına göre daha önemli bir yere sahiptir.
- Konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetlerin sürekliliği büyük önem taşımaktadır.
- Mal ve hizmet üretiminde, ürünün standartlaştırılması oldukça zor olduğundan, standardizasyon konusu başka sektörlerin ürünleri ile kıyaslanamayacak kadar büyüktür.
- Konaklama işletmelerinin kaliteli hizmet verebilmesi nitelikli işgücü ile mümkündür ve kalifiye personel ihtiyacı üst düzeydedir.

- Konaklama işletmelerinin kurulması çevresel faktörlere bağlıdır.
- Turizm sektöründe turizm hizmetlerinin özelliklerinden dolayı faaliyet gösteren bütün işletmeler, birbirleriyle uyumlu olmak, karşılıklı yardımlaşmak ve işbirliği içinde olmak zorundadır.

Konaklama işletmeleri yukarıdaki özelliklerinden dolayı ulusal ve uluslararası pazarlarda hizmet üreten işletmelerdir (Yıldırım, 2012: 5). Birbirlerinden oldukça farklı niteliklere sahip pazarlara yönelik üretim gerçekleştirmenin yanı sıra, konaklama işletmelerine ait pazar dilimlerinde de zamanla hızlı bir değişim meydana gelmektedir. Bu durum konaklama işletmelerinin hizmet biçimlerini de devamlı değiştirmektedir (Geçikli vd., 2016: 1552; Yılmaz vd., 2007: 234). Dolayısıyla konaklama işletmeleri, hizmetlerinin pazarda kabul edilebilmesi teknolojinin sunduğu gelişmeleri ve rekabet koşullarını da yakından takip ederek işletmenin devamlılığını ve gelişimini garanti altına almaya çalışmaktadır (Akbaba, 2005: 64-65).

1.3. Konaklama İşletmeleri Türleri

Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik'te konaklama işletmelerinin türleri; otel, motel, tatil köyü, pansiyon, kamping, apart otel, hostel olmak üzere çeşitli adlar altında sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmaların kısaca tanımları aşağıdaki gibidir;

- *Oteller:* Temel işlevleri müşterilerin konaklama ihtiyacını sağlamakla birlikte müşterilerin yeme-içme, spor ve eğlence ihtiyaçları gibi ihtiyaçların karşılanması için yardımcı ve tamamlayıcı bölümleri bünyesinde bulunduran işletmelerdir.
- *Moteller:* İnsanların yerleşim yerlerinin uzağında, karayolları güzergâhı ya da yakın çevrelerinde kurulan, ulaşım araçlarıyla yolculuk yapan insanların konaklama, yeme-içme ve araçlarının park ihtiyaçlarını karşılamak üzere en az on odadan ibaret tesisler olarak tanımlanmaktadır (Keskin, 2013: 18-19).
- *Tatil Köyleri:* Doğal güzellikler içinde, huzurlu bir konaklamanın yanı sıra satış hizmetleri, spor ve eğlence gibi gereksinimleri sağlamak üzere yaygın yerleşim yerlerinde en fazla iki katlı yapılar şeklinde inşa edilen ve en az 60 odalı olan konaklama işletmeleridir (Ciğer, 2006: 44; Gümüş, 2005).

- *Pansiyonlar*: Konaklama işletmesi olarak tasarlanıp kurulan, misafirlerin kendi yemeklerini kendilerinin hazırlayabilmesine olanak sağlayan, en az 5 odalı olan yönetimi basit işletmelerdir (Ciğer, 2006: 44).
- *Kampingerler*: Yerleşim yerlerinin yakınlarında ve karayolları güzergâhların olmak üzere; deniz, göl ve dağ gibi doğal güzelliği olan yerlerde inşa edilen ve çoğunlukla misafirlerin kendi imkânları doğrultusunda geceleme, yeme-içme, eğlenme, dinlenme ve spor ihtiyaçlarını karşıladığı en az on üniteden oluşan birliklerdir (Keskin, 2013: 19-20).
- *Apart Oteller*: Konut olarak kullanılmak üzere inşa edilen bağımsız apartman veya villa tarzındaki yerler olup döşetlenen, müşterilerin yeme-içme gibi gereksinimlerini kendisinin karşılayabilmesi için gerekli olan gereçler ile donatılıp otel amacıyla işletilen birimlerdir (Keskin, 2013: 19-20).
- *Hosteller*: Gençlerin istek ve ihtiyaçlarına göre yeme-içme vb. hizmetleri veren ya da müşterilerin yemeklerini kendilerinin yapmasına olanak sağlayan en 10 odadan oluşan işletmelerdir (Gökdeniz, 2014: 13).

Konaklama işletmelerine, birçok araştırmacı tarafından türlü sınıflandırmalar yapılmıştır. Dünya’da ve Türkiye’de onaylanmış olan sınıflandırmalara bazı eklemeler yapılmıştır. Bu sınıflandırmalar; insanların alışkanlıkları, dünya görüşleri ve zevkleri yönünde şekillenmektedir. Söz konusu sınıflandırmalar aşağıdaki gibidir (Oğan ve Özulucan, 2017; Gümüş, 2005):

- *Konaklama Amacı Bakımından Konaklama İşletmeleri*: Konaklama işletmesinin sunduğu hizmetin amacına yönelik olarak yapılan sınıflandırmadır. Sayfiye (tatil, eğlence, sağlık), termal (kür-kaplıca), spor, kongre ve dağ amaçlı işletmeler olarak adlandırılmaktadır (Oğan ve Özulucan, 2017; Emir, 2007).

- a) *Merkezi Konaklama İşletmeleri*; büyük şehirlerde olmak üzere genel olarak iş hayatındaki kişilerin kısa sürelerle konaklamış oldukları, iş kapasitesi ve nüfus yoğunluğunun yüksek olduğu ticari merkezlerin içerisinde yer alan konaklama amaçlı işletmelerdir.
- b) *Kıyı Konaklama İşletmeleri*; tatil planı uzun olan, dinlenmek, deniz, kum ve güneşten faydalanmak isteyen kişilerin konaklama yaptıkları işletmelerdir.

- c) Kaplıca-Kür Konaklama İşletmeleri; şifalı suların bulunduğu yerleşim yerlerinde kaplıca, göl ve yayla gibi turistik yerlere yakın olan yerlerde kurulan ve belirli sağlık sorunları bulunan insanlara iyileştirme olanakları sunan konaklama işletmeleridir.
- d) Dağ- Spor Konaklama İşletmeleri; temiz dağ havası alma, doğa ile iç içe olma, dinlenme ve kış sporları yapmak isteyen kitlelere yönelik olarak kurulmuş olan konaklama tesislerdir (Toker, 2006: 7).

- *Faaliyet Süresi Bakımından Otel İşletmeleri:* konaklama işletmelerinin bir kısmı yıl boyunca, bir kısmı ise belli mevsimlerde hizmet sunmaktadır. Bu sınıflandırmada konaklama işletmelerinin hizmet sunduğu süre göz önünde bulundurularak yapılmaktadır (Gümüş, 2005; Toker, 2006).

- a) Devamlı Konaklama İşletmeleri; Faaliyetlerine bütün yıl boyunca kesintisiz bir şekilde devam eden konaklama işletmeleridir (Toker, 2006: 5).
- b) Mevsimlik Konaklama İşletmeleri; yılın yalnızca belirli dönemlerinde faaliyet gösterip, öteki dönemlerinde ise faaliyetlerini durduran konaklama işletmeleridir (Gümüş, 2005: 17).

- *Mülkiyet Durumuna Göre Otel İşletmeleri:* bu işletmeler özel işletmeler, kamu işletmeleri ve karma bütçeli işletmeler olmak üzere üç grupta toplanmaktadır (Emir, 2007: 26).

- a) Özel Mülkiyetli Konaklama İşletmeleri; işletmeye ilişkin bütün varlıkların özel kişilerin olduğu konaklama işletmeleridir (Gümüş, 2005: 20).
- b) Karma Mülkiyetli Konaklama İşletmeleri; işletme sermayesinin belirli bir bölümünün özel sektörün, belirli bir bölümünün ise kamu kuruluşları tarafından karşılandığı konaklama tesislerdir (Toker, 2006: 7).
- c) Kamu Kuruluşlarına Ait Konaklama İşletmeleri; işletme varlıklarının tümünün kamu kuruluşu veya devlete ait olduğu konaklama amaçlı işletmelerdir (Gümüş, 2005: 20).

- *Sunulan Hizmet Çeşidine Göre Konaklama İşletmeleri:* Konaklama hizmetinin dışında sunmuş oldukları hizmetlerin çeşitliliğine göre sınıflandırma yapılan konaklama işletmeleridir. Bu sınıflandırmaya örnek olarak aile otelleri ile balayı otellerinin konsept olarak farklı oldukları verilebilir (Oğan ve Özulucan, 2017: 72).

- *Hukuki Özellikleri Bakımından Konaklama İşletmeleri:* konaklama işletmeleri Türkiye'deki hukuki düzenlemelere göre 2 açıdan ele alınmaktadır:

a) Turizm İşletme Belgeli Konaklama İşletmeleri; konaklama işletmeleri ile ilgili bu sınıflandırma Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği çerçevesinde yapılmıştır. Söz konusu yönetmelikte konaklama işletmeleri aşağıda sıralandığı gibi sınıflandırılmıştır:

- Beş yıldızlı konaklama işletmeleri,
- Dört yıldızlı konaklama işletmeleri,
- Üç yıldızlı konaklama işletmeleri,
- İki yıldızlı konaklama işletmeleri,
- Bir yıldızlı konaklama işletmeleri.

b) Belediye Belgeli Konaklama İşletmeleri; bu konaklama işletmeleri yerel yönetimler tarafından sınıflandırılmakta, fiyatları tespit edilmekte ve denetimleri gerçekleştirilmektedir (Toker, 2006: 7-8).

- *Buldukları Yere Göre Otel İşletmeleri:* Bu işletmelerde ulaşım olanakları veya ulaşım yerlerine yakınlıkları dikkate alınmaktadır. Kent merkezindeki oteller, havaalanı ve istasyon otelleri ve liman otellerini kapsayan konaklama işletmeleridir (Oğan ve Özulucan, 2017: 72).

- *Büyüklikleri Bakımından Konaklama İşletmeleri:* bu tür sınıflandırmadaki konaklama işletmelerinde oda sayıları ele alınmaktadır (Emir, 2007: 25). Ölçek bakımından konaklama işletmeleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (Toker, 2006: 6):

- a) Çok Küçük Konaklama İşletmeleri; oda sayısı 25 ve altı olan konaklama amaçlı işletmelerdir.
- b) Küçük Konaklama İşletmeleri; oda sayısı 25 - 99 arasında olan konaklama amaçlı işletmelerdir.
- c) Orta Büyüklükteki Konaklama İşletmeleri; oda sayısı 100 – 299 arasında konaklama amaçlı işletmelerdir.
- d) Büyük Konaklama İşletmeleri; oda sayısı 300 ve üstü olan konaklama amaçlı işletmelerdir.

1.4. Konaklama İşletmeleri ve Hizmet Üretimi

Hizmet, müşteriye tatmin etmek ve müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla aktarılan, maddi değeri olmayan, herhangi bir sahiplenmeye gerek duyulmayan faydalar ve faaliyetler bütünü olarak ele alınmaktadır (Shengelbayeva, 2009: 13; Şavik, 2007: 56). Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin soyut olması nedeniyle üretimi ve müşteriye aktarılması eş-zamanlı olmak zorundadır (Çoban, 2004: 86; Aygen, 2006: 104). Başka bir deyişle üretimin ve tüketimin eş-zamanlı gerçekleşmesi sebebiyle, mal üretimi gerçekleştiren işletmelerde olduğu gibi üretimde meydana gelen sorunların tespiti zordur. Bu yüzden müşterilere kabul edilebilir, tam, ve mükemmel bir ürünün sunulma olanağı kısıtlıdır (Fidan vd., 2014: 85). Bundan dolayı müşteriler üretim sürecinin bir parçası oldukları için olayları birebir yaşayabilmektedirler (Ertürk, 2017: 550-551; Temizel ve Garda, 2017: 164).

Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetler birleşik veya bütünleşik bir özelliğe sahiptirler. Bu özellik, konaklama işletmelerinin türlerine göre ortadan kalkmamaktadır. Dolayısıyla küçük ölçekli konaklama işletmelerinde üretilen hizmetler yeme-içme ve gecelemlerin birleşiminden meydana gelmektedir (Fettahlıoğlu, 2015: 133; Keskin vd., 2014: 104). Büyük ölçekli konaklama işletmelerinde ise hizmetlerin üretimi müşterilerin tatili paket olarak almasıyla başlamaktadır. Bu paketin içerisinde ulaşımdan başlayıp, konaklamak, yeme-içme, sportif aktivitelerine kadar; sağlıkla ilgili hizmetlerden, transfer hizmetleri, mini club, ve çeşitli dinlenme ve eğlence faaliyetlerine kadar hizmetler dizisinden oluşmaktadır (Karakılıç, 2005: 184; Öndoğan, 2010: 10).

Konaklama işletmelerinde hizmetler bütünleşik olduğu için müşterilerin yola çıkması ile hizmetlerin üretimi başlamaktadır. Başka bir deyişle konaklama işletmelerinde sunulan hizmetleri üretilebilmek için müşterilerin hazır bulunmaları gerekir (Bayram, 2012: 18; Temizel ve Garda, 2017: 164). Bu durum konaklama işletmelerinde üretilmiş olan hizmetlerin depolanamaması ve stoklanamaması özelliğini ön plana çıkarmaktadır. Konaklama işletmelerindeki bu hizmetleri üretirken katlanılan maliyetleri stok olarak muhasebeleştirme için hizmetin dönem sonunda tamamlanmamış olması lazım veya tamamlanmış olsa bile hasılatının henüz gelmemiş olması gerekmektedir (Karakaya, 2007: 57; Çakmak ve Üster, 2013: 3; Yıldız ve Tehci, 2014: 444).

Konaklama işletmelerinin üretmiş oldukları hizmetler depolanamama özelliğinden dolayı hizmetler stoklanamamaktadır. Bu yüzden üretildiği anda tüketilmeyen hizmetlerin tekrar kullanılması mümkün değildir (Çoban, 2004: 86; Aygen, 2006: 104). Konaklama işletmelerindeki hizmetlerin depolanamaması ve stoklanamaması sorunu özellikle muhasebe alanında ortaya çıkmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanıp ülkemizde uygulanan VUK, TDMS ve TMS gibi uygulamalar konuyu farklı şekillerde ele almaktadırlar. Buna göre VUK ve TDMS hizmetlerin stoklanamaz olduğunu belirtirken son zamanlarda geliştirilen TMS 2’de ise bazı durumlarda konaklama işletmelerindeki hizmetlerin stoklanabileceğini öne sürmektedir (Koçyiğit, 2011: 70).

1.5. Konaklama İşletmelerindeki Hizmet Üretiminin Özellikleri

Hizmet; bir işletmenin ürünlerini, imkanlarını veya yeteneklerini kullanarak müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını karşılamak üzere tatmin olmalarını sağlayan faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilmektedir (Kabataş ve Pamukçu, 2011: 191). Üretilen ürün ya da hizmetlerin birim maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanması işletmeler için oldukça önemli olan bir konudur (Koroğlu, 2013: 43). Diğer taraftan hizmetlerin kendilerine has özelliklerinin oluşu, hizmetin geliştirilmesini ve müşteriye aktarılmasını etkilemektedir. Hizmetlerin tanımlanmasına ilişkin bazı özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler aşağıda sıralanmıştır (Okumuş ve Asil, 2007: 9):

Dokunulmazlık (soyutluk): Hizmet ve mal arasındaki en belirgin özellik dokunulmaz oluşudur. Dolayısıyla nesnelere farklı hareketlerdir ve hizmetin somut bir ürün karşılığı yoktur. Hizmetin fiziki bir niteliği yoktur ve davranışlarla ortaya çıkarılan etkinliklerdir. Bu özelliklerden yola çıkarak hizmet; metre, litre, kilogram gibi miktar belirten özelliklerle tanımlanamamakta ve duyu organları ile anlaşıl原因amamaktadır. Bu sebeple satın alımı gerçekleştirilmeden önce dokunulmasının ve görülmesinin mümkün değildir (Binbay, 2007; Özgüven, 2008; Toprak, 2007).

Türdeş olmama (Heterojenlik): Hizmetin her bölümü, aynı hizmetin öteki bölümlerinden farklı nitelikler sunmaktadır. Malların üretiminde belli bir standart sağlanmasına karşı hizmetin içeriği zamana, hizmeti sunan kişiye ve müşteriye göre değişiklik göstermektedir. Çünkü tüketimi gerçekleştirecek olan kişilerin tecrübeleri, hizmeti kavramalarını doğrudan etkilemektedir. Türdeş olmamanın pazarlama

açısından oluşturduğu sorun ise kalite kontrolünün ve standartlaşmanın kolay olmamasıdır (Özgüven, 2008, Sayım ve Aydın, 2011; Binbay, 2007).

Eş zamanlı üretim ve tüketim (Ayrılmazlık): Malların üretimi gerçekleştikten sonra stoklarda bekletilip, birçok perakendeci ve toptancıya dağıtım yapıp ve daha sonrasında tüketiciler tarafından satın alımı gerçekleştirilir. Mallar için geçerli olan bu olay, hizmetler için geçerli bir olay değildir. Somut malların üretiminde, üretim ve tüketim farklı zamanlarda gerçekleştiğinden dolayı işletme ile müşteri sadece ürünün alım-satım sürecinde karşı karşıya gelmektedirler. Müşteri malların üretimini görememektedir (Varinli, 1995; Sayım ve Aydın, 2011).

Dayanıksızlık: Hizmetin en belirgin özelliğinden bir diğeri, hizmetin satışı yapıldıktan sonra, satışın sonrasında kullanılmak üzere, üretimi gerçekleştirenden veya sağlayandan ayrı olarak alınıp muhafaza edilebilmesi ve depolanması mümkün değildir. Bunun en önemli sebebi talebin değişken olmasıdır (Toprak, 2007: 6).

Sahiplik: Bir kişi bir mal satın aldığı anda aldığı o malın sahibi olurken bu durum hizmet için geçerli değildir. Örneğin bir otelde tatil yapan kişi otelde konakladığı süre zarfında odayı istediği gibi kullanabilir fakat odayı satın alamaz. Sadece belli bir süre için hizmeti kullanma hakkı verilir ve bu kullanımdan hiçbir şekilde yarar sağlanmamaktadır (Binbay, 2007; Özgüven, 2008).

Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetlerin yukarıdaki özelliklerinin yanı sıra aşağıda belirtilen birtakım özellikleri de bulunmaktadır (Zengin ve Erdal, 2000: 48):

- Hizmetlerin zaman boyutları olduğundan belli bir zamanda başlamakta ve belli bir zamanda bitmektedirler,
- Hizmetlerin sadece ortaya konulması ve sunulması vardır. Bu nedenle hizmetlerin yaşam süresi yoktur,
- Hizmetlerin üretimi tesisdeki en düşük ücretle çalışan kişiler tarafından gerçekleştirilir,
- Hizmetler performanstır bir obje değildir. Hizmet kalitesinin maliyetle ilişkisi vardır. Müşteriyi karşılayabileceği bir harcama ile kabul etmektedir,
- Verilen hizmette insan emeği oldukça fazladır,
- Hizmet insan davranışlarıyla yönlendirilen faaliyetlerden oluşmaktadır.

1.6. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Stokları

İşletmelerin normal faaliyetleri sırasında satmak amacıyla ellerinde bulundurdukları ve satmak amacıyla üretmiş oldukları, başka bir üretimi gerçekleştirilmede veya hizmetin sunulmasında kullanmayı düşündükleri ilk madde ve malzemeler şeklindeki varlıklar “stok” olarak adlandırılmaktadırlar (Gürbüz, 2016: 7). Stoklar, tekrardan satışının gerçekleştirilmesi üzere satın alınan malları kapsar. Stoklar aynı zamanda üretimi gerçekleştirilen mamulleri ya da üretim aşamasında olan yarı mamulleri ve bunların yanı sıra üretim aşamasında kullanılmak için bekletilen ilk madde ve malzemeleri de kapsamaktadır (Dursun ve Yalnız, 2013: 141).

Akgün’e (2012: 233) göre stoklar, işletmelerin satış, üretim ve tüketim için edinmiş olduğu ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamullerin yanı sıra ticari malların, yan ürünlerin, hurda ve atık gibi bir yıl içerisinde kullanabilecekleri veya nakde dönüştürülecekleri varlıklar bütününe denilmektedir. Stok kavramı iki açıdan değerlendirilir. Bunların birincisi üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmetin sunulması için gerekli olan malzemelerden oluşmaktadır. Örneğin; konaklama işletmelerinin misafirlerine hizmet verebilmek için yemek sunma zorunluluğu olduğu için yemeğin üretilmesinde gerekli olan malzemeler konaklama işletmesinin malzeme stoklarını oluşturmaktadır. İkincisi ise işletmelerin sundukları hizmetlerdir (Kabataş ve Pamukçu, 2010: 194-195).

Klasik muhasebe uygulamalarına göre konaklama işletmelerindeki hizmetler için kullanılan ilk madde ve malzemeler stok olarak değerlendirilirken yarı mamul ya da mamul stokları söz konusu değildir (Sevilengül, 2011: 294-295). Dolayısıyla hizmetin üretildiği dönemin sonunda maliyetler sonuç hesaplarına aktarılıp hesap kapatılmaktadır (Yanık, 2013: 86). Hizmetlerin depolanamama ve stoklanamama özelliklerinden dolayı hizmetlerin üretimi aşamasında katlanılan her türlü maliyet çeşitli hesaplarda tutulmaktadır. Ancak dönem sonu itibariyle tamamlanmamış bir tatilinin veya hizmetin stok olarak değerlendirilmesi için TMS 2 Stoklar Standardı bir çözüm getirmiştir (Örten vd., 2011: 49). TMS 2 Stoklar Standardı konaklama işletmelerinde üretilen hizmetlerin tamamlanmamış olan kısmını stoklar hesabında aktifleştirmektedir (Yanık, 2013: 87).

1.7. Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Stokları

Tamamlanmamış hizmet stokları, konaklama işletmelerinde hala tamamlanmamış, devam eden üretimlerin takip edilmesinde kullanılan stoklardır. Tüm hizmet üreten işletmelerinde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de üretim aşamasında olan hizmet stokları, somut ürünler üreten işletmelerdeki yarı mamul stoklarına karşılık gelmektedir (İlter ve Gökmen, 2009: 5). Ancak konaklama işletmelerinin üretmiş oldukları hizmetlerin depolanamaz ve stoklanamaz özelliğinden dolayı üretim ve tüketimin eş zamanlı olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla konaklama işletmelerinin hizmet üretmek için kullanmış oldukları ilk madde ve malzeme stokları dışındaki yarı mamullerin ve mamullerin stokları da ortadan kalkmaktadır (Yılmaz ve Çatalbaş, 2007: 93).

Konaklama işletmelerinde belli bir dönemde üretilen hizmetler dönem sonunda henüz tamamlanmamışsa veya hizmet tamamlanmış olup parasal karşılığı elde edilmediyse muhasebenin dönemsellik ilkesine göre hizmet stoklarının ortaya çıktığı ifade edilmektedir. Dolayısıyla söz konusu hizmet stoklarının maliyetlerini TDMS veya VUK'a göre tamamlanmış olarak değerlendirip muhasebeleştirme yanlıştır. Dönemsellik ilkesi gereği söz konusu stokların maliyeti ait olduğu dönemde muhasebeleştirilmesi ve dönem sonunda devam eden hizmetlerin maliyetinin tamamlanmayan hizmet stokları hesabında tutulması gerekir (Güngörmüş, 2015: 24). Konaklama işletmelerinin üretmiş oldukları hizmetlerin tamamlanmamış kısmı TMS 2 stoklar standardı çerçevesinde tamamlanmayan hizmet maliyetleri stokları hesabında aktifleştirilmesi mümkündür. Stoklar standardında yarı mamul stoku şeklinde nitelendirilen hizmet maliyetleri, elde edilen getirinin mali tablolara gelir olarak kaydedilmesi sağlanmadan, dönem içinde yapılan hizmet üretim maliyetlerinin giderleştirilmesine imkân tanımaktadır (Akgün, 2012: 233).

TMS 2 Stoklar Standardında hangi hizmetlerin hizmet stokları hesabında muhasebeleştirilebileceği ile ilgili detaylı bilgiler bulunmamaktadır. Bu sebeple hizmet stoklarıyla alakalı olarak hesap ve hesapların kullanılmasında uygulamada farklı durumlar ortaya çıkmaktadır. Muhasebe uygulamalarının arasındaki bu farklılığın en önemli sebebi; faaliyet alanı hizmet olan eğitim, hukuk, sağlık, konaklama, eğlence, inşaat, proje, film ve danışmanlık işletmelerinin var olması ve bu işletmelerin sunduğu hizmetlerin çeşitli olmasıdır. Bundan dolayı, TMS 2'de, hizmet işletmelerinde

üretimleri devam etmekte olan hizmetlere ait giderlerin takip edilmesi için “154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti” hesabı üretimi tamamlanmamış stok özelliğindeki hizmet maliyetlerini takip etmek için; “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabı ise üretimi bitmiş fakat hala hasılatı oluşmamış hizmetler için kullanılmasını tavsiye edilmektedir (Coşkun ve Güngörmüş: 2009, 25). “154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti” hesabı, hizmet tamamlanıp alakalı gelirler tahsil edildiğinde aynı şekilde “155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyetleri” Hesabında aktifleştirilen hizmetin geliri elde edildiğinde “622 Satılan Hizmetin Maliyeti” hesabına yansıtılarak hesap kapatılmaktadır (Yanık, 2013: 87).

1.8. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri

Hizmet işletmelerinde meydana gelen stok maliyetleri TMS 2'nin 19. maddesine göre şu şekilde tanımlanmaktadır: “Verilmiş olan hizmetlerin parasal karşılığı mali tablolarında gelir olarak kaydedilemediği durumlarda, ilgili giderler stok hesabına yansıtılmaktadır. Faaliyet alanı hizmet olan işletmelerdeki stok maliyetleri temel olarak, hizmet üretim sürecinde doğrudan bulunan çalışanların ve hizmeti kontrol eden çalışanların işçilik ücretleri, diğer maliyetler ve bu maliyetlere bağlı olarak ortaya çıkan genel giderleri içermektedir” (Ayrıl, 2016: 17). Hizmet sunan işletmelerdeki hizmet üretim maliyetleri dört temel başlık altında incelenmektedir (Kabataş ve Pamukçu, 2010: 194-195):

- Hizmet sunumunun yapılabilmesi için gerekli olan malzeme gideri,
- Hizmet sunumu esnasında doğrudan görev alan çalışanın işçilik ücretleri,
- Kontrol Hizmet Giderleri,
- Diğer Giderlerdir.

Faaliyet alanı hizmet olan işletmelerdeki stok maliyetleri, temel olarak kontrol işlemlerini gerçekleştiren çalışanlarla birlikte, hizmetin takdim edilmesinde dolaysız bir biçimde hizmeti yerine getiren personelin işçilik ücretlerin yanı sıra diğer maliyetleri ve bunlarla alakalı olan genel giderleri kapsamaktadır (Bozdemir, 2016: 23). Genel yönetim ve satışla alakalı işçi ücretleri ve bunlarla alakalı diğer giderleri, hizmet maliyetine dahil edilmemektedir. Söz konusu giderlerin, gerçekleşmiş olduğu zamanda gider olarak mali tablolara alınması gerekmektedir. Hizmet üreten bir işletmenin stok maliyetlerinin, kar oranını ya da işletmelerce üretimle alakalı olmayan fakat fiyatlara dahil edilen maliyetleri içermemektedir (Güngörmüş ve Boyar, 2008: 2).

Konaklama işletmelerinde dönem içerisinde meydana gelen maliyetler işletmelerin birim veya departmanlarına göre farklılık göstermektedir. Bu departmanlarda oluşan maliyetler; konaklama, yiyecek, içecek, çamaşırhane-kuru temizleme, haberleşme vb. alakalı hesabın yardımcı hesaplarına kaydedilmektedir (Akin ve Kurşunel, 2010: 317; Yıldıztekin, 2009: 219-220; Dursun ve Yalnız, 2013: 143). Konaklama işletmelerinde meydana gelen işletme maliyetleri, ürün ve hizmet maliyetleri olarak işlevlerine göre ayrılmaktadır (Boyar ve Güngörmüş, 2009). İşletme maliyetleri, üretilmiş olan hizmet ve ürünlerle ilgili çalışmaların neticesinde meydana gelen maliyetlerdir. Konaklamanın yanı sıra, yiyecek-içecek ve diğer hizmetlere bağlı olarak ortaya çıkan maliyetler işletme maliyetleri kapsamında değerlendirilmektedir. Konaklama işletmelerindeki yiyecek ve içecek maliyetleri, imalat maliyetine karşılık gelirken, konaklama ile ilgili maliyetler ise hizmet üretim maliyetine denk gelmektedir (Yıldıztekin, 2009: 219-220). Konaklama işletmelerinde maliyetlerin sınıflandırılması aşağıdaki gibi yapılmaktadır (Didin ve Köroğlu, 2008: 113; Tokmakçioğlu, 2015: 18; Güngörmüş ve Boyar, 2010:109):

- *Çeşitlerine Göre Maliyetler:* İlk madde ve malzeme, elektrik ve haberleşme, amortisman, finansman ile memur ücret vb. giderlerini kapsamaktadır,
- *İşletme Fonksiyonlarına Göre Maliyetler:* Üretim, tedarik, genel yönetim, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri olarak değerlendirilmektedir,
- *Ürünlere Yüklenilmesine Göre Maliyetler:* Endirekt ve direkt giderler olmak üzere iki giderden oluşmaktadırlar,
- *Faaliyet Hacmiyle İlişkilerine Göre Maliyetler:* Sabit, değişken ve karma giderler olmak üzere üçe ayrılmaktadırlar,
- *Fiili Olup olmamasına Göre Maliyetler:* Fiili giderler ve standart giderler olmak üzere ikiye ayrılmaktadırlar.

Konaklama işletmelerinde maliyetlerin sınıflandırılması, üretim maliyetlerinin hızlı ve doğru bir şekilde hesaplanabilmesini, gider kontrolünün aktif şekilde yapılmasını, yönetimin planlama ve karar verme durumunda gereksinimlerinin karşılanmasını sağlamak açısından oldukça önemlidir (Rasim, 2004; Ciğer, 2006). TDMS'ye göre konaklama işletmelerinde üretilen hizmetlerle maliyetlerin stoklanabilir olma özelliği olmadığı için maliyetlerin tutulduğu hesap "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabıdır. Dönem sonu geldiğinde hizmetin parasal karşılığı dikkate alınmadan maliyetlerin yansıtıldığı hesap "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma"

hesabıdır. Daha sonra bu maliyetlerin aktarılarak hizmetlerle ilgili dönemin kapatıldığı hesap ise “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabıdır. Ancak bir sonraki dönemde devam eden hizmetlerin olması durumunda dönemsellik ve gelir tablosu ilkeleri konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır. TMS 2’de ise bu sorunlara belli bir düzeyde çözüm getirilmiştir (Dursun ve Yalnız, 2013: 143; Koçyiğit, 2011: 71; Özerhan ve Yanık, 2010: 156; Elidolu, 2010:51; Altuncu, 2006: 41).

1.9. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Konaklama işletmelerinde hizmet stok maliyetleri, Tekdüzen Muhasebe Sistemine, Vergi Usul Kanunu’na (VUK) ve TMS 2 Stoklar Standardına göre olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

1.9.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

TDMS, faaliyet alanı hizmet olan işletmelerin kullanmış olduğu hesaplar diğer ortak olarak kullanılan hesapların dışında 74 nolu hesap grubundaki hizmet üretim maliyeti hesapları ve bu hesapların gelir tablosunda kullanılan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı’ndan meydana gelmektedir. 74 nolu hesap grubu farklı hesap gruplarından oluşmaktadır. Bunlar; “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı”, “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” ve “742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark” hesaplarıdır. Bu hesapların kullanım şekli faaliyet alanı hizmet olan işletmelere göre farklılık gösterir. Bu hesabı kullanan işletme asıl olarak üretim işletmeleri için hazırlanmış olan “710 Direkt İlk Madde Malzeme” hesabı, “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabı ve “730 Genel Üretim Giderleri” hesabı kullanamamaktadır (Kabataş ve Pamukçu, 2010: 195; Dursun ve Yalnız, 2013: 143; Koçyiğit, 2011: 71)..

TDMS’de hizmet üreten işletmelerde, hizmetin üretimi için katlanılan maliyetler stoklanamadığı için bu maliyetlerin dönem sonunda aktarıldığı ve dönemin kapatıldığı hesap satılan hizmet maliyeti hesabıdır. Dolayısıyla stokların kullanılmasından sonra ortaya çıkan hizmetler özellikleri nedeniyle depolanamadığı gibi bu hizmetlerin stok olarak hesaplarda tutulması da söz konusu olamamaktadır. Bundan dolayı hala geliri oluşmamış bu çeşit maliyetlerin direkt olarak sonuç hesaplarına alınması dönemsellik ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır (Yanık, 2013: 84).

Faaliyet alanı hizmet olan işletmelerde TMS kapsamındaki hesapların işleyiş biçimleri şu şekilde açıklanmaktadır: öncelikle “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabındaki dönem başı stoku üretime gönderildiğinde “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına devredilmektedir. Dönem için alışlar 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabında aktifleştirilmektedir. Bu ilk madde ve malzemeler hizmet üretiminde kullanıldıkça “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında borç olarak kaydedilmektedir. Dönem sonunda yapılan fiziki sayım neticesinde dönem sonu stok tutarları “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabından alınarak “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabına tekrar devredilmektedir. “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında bakiyenin kalması durumunda söz konusu bakiye “741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabına yansıtılarak “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilmektedir. Dönem sonunda 740 ve 741 no’lu hesapların karşılaştırılması yoluyla kayıt yapılması envanter işlemlerinde uyulması gereken temel işlemlerdir (Aktürk vd., 2012: 89-91; Kabataş ve Pamukçu, 2010: 194-196).

1.9.2. Vergi Usul Kanununa Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Somut ürünler üreten işletmelerde üç çeşit stok hesabı bulunmaktadır. Bunlar ilk madde ve malzeme, mamul ve yarı mamul stoklarıdır. Faaliyet alanı hizmet olan işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinde ise sadece ilk madde ve malzeme stokları hesabı bulunurken mamul ve yarı mamul stok hesapları ise mevcut değildir. VUK genel olarak somut ürünler üreten işletme stoklarını baz almaktadır. Çünkü kanunda hizmetleri üretmek amacıyla katlanılan maliyetlerin stok maliyeti olarak değerlendirilmediği ve dönem sonu gelince “622 Satılan Hizmetin Maliyeti” adlı hesaba aktarıldığı görülmektedir. Dönem başındaki ve sonundaki hizmetlerin tamamlanmamış kısmının muhasebe kayıtları yapılmamaktadır (Yılmaz ve Güngörmüş, 2013: 361). VUK’a göre hizmet üretiminde katlanılan maliyetlerin muhasebe kayıtları Şekil 1’de gösterilmiştir.

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. İLGİLİ HESAPLAR	XXX	XXX
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	XXX	XXX
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	XXX	XXX
690. DÖNEM KARI/ZARARI HS. 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXX	XXX

Şekil 1. VUK'a Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Şekilde görüldüğü üzere; VUK'a göre hizmetlerin yarı mamul ve mamul stokları olmadığı için hizmet üretim maliyetlerinin üretildiği dönemdeki yılın sonunda gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Başka bir deyişle belli bir dönemde gerçekleşmiş olan hizmetlerin üretim maliyetlerinin toplandığı hesap “740 Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabıdır. Dönem sonu geldiğinde bu maliyetler “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabı yoluyla aktarılıp muhasebe kaydının yapıldığı hesap ise “622 Satılan Hizmetin Maliyeti” hesabıdır (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 24; Öztürk ve Öğrendik, 2007: 56).

1.9.3. Türkiye Muhasebe Standardı 2 Stoklar Standardına Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Stokların muhasebe kayıtlarının yapılması sırasında karşılaşılan en önemli sorunlardan biri, stok maliyetlerinin dönem içinde satışı yapılan stoklar ve raporlandığı gün elde kalmış olan stoklara dağıtımının yapılmasında yaşanan sorundur. Üretim maliyeti kontrolü, ürün karlılığı, ürün fiyatlama ve stratejik rekabet politikalarının belirlenmesi gibi hedefler için stok maliyeti bilgisi önemli bir bilgidir (Gökçen ve Cebeci, 2016: 121).

TMS 2 Stoklar Standardı muhasebe sisteminde köklü değişim yaratan bir standartlar seti niteliği taşımaktan uzaktır. Bunun sebebi TMS 2 Stoklar Standardında stok maliyetlerinin muhasebe kayıtlarının yapılması için mevcut olan birtakım uygulamalardan farklı bir hüküm içermemesidir. (Gökçen ve Cebeci, 2016: 121). TMS 2 Stoklar Standardında gelir olarak henüz kaydedilmemiş olan hizmetlerin üretim maliyetlerinin dönem sonunda gider olarak kaydedilmemesi, bunun yerine dönem sonuna kadar gerçekleşen ve “740 Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabında biriken tutarların stoklar hesap grubunda tanımlanacak bir hesap tarafından aktifleştirilmesi söz konusudur. Hizmet maliyetlerinin aktif hale getirilebilmesi maliyetinin güvenilir

şekilde hesaplanması, gelecekte ekonomik yarar sağlamanın ihtimal dâhilinde olması, üretim işletmesinin kontrolü altında olmasına bağlıdır (Yanık, 2013: 86).

TMS 2 Stoklar Standardının konu ile alakalı maddesi stok kavramını yalnızca ticari mal, mamul veya ilk madde ve malzeme şeklindeki kalemleri değil, hala bir hasılat ile eşleştirilebilecek evreye gelmemiş hizmet maliyetlerini de kapsayan koşula getirmiştir (Yanık, 2013: 86). TMS 2 Stoklar Standardının hizmet stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Muhasebe Sisteminden farklı bakış açısı benimsediğinden; TMS 2 Stoklar Standardına göre hizmet üretim sürecinde katlanılan maliyetlerin dönem sonunda gelir elde edilmemesi halinde, Tekdüzen Hesap planında boş bırakılan 154 Üretilmekte olan Hizmetler hesabında muhasebeleştirilmiştir (Kaya, 2018: 270).

TMS 2 Stoklar Standardına göre hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi muhasebe kayıtlarında belirtilmiştir. Dönem sonunda sonuçlandırılmamış işler ile ilgili hizmet işletmelerinde oluşan hizmet maliyetleri kaydedildiği hesap “154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim maliyetleri” hesabıdır. Sonuçlandırılmış fakat hala satışı yapılmamış işler ile ilgili hizmetlere ait maliyetlerin tutulduğu hesap “155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabıdır. Hizmet üretimi sonlanmış ve satışı yapılmış olan hizmetler ile ilgili maliyetlerin tutulduğu kayıt hesabı ise “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabıdır. Daha sonra “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabındaki tutarların aktarıldığı hesap “690 Dönem Karı/Zararı” hesabı olup muhasebe kaydı yapılarak dönem kapatılmaktadır (Yılmaz ve Güngörmüş, 2013: 362).

2. TMS 2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİNİN İNCELENMESİ

TMS 2 Stoklar Standardı tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun çalışmalarıyla hazırlanmış ve 25701 sayılı Resmi Gazetede 15.01.2005 tarihinde yayınlanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlanabilmesi için sırasıyla şu tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

26136 sayılı Resmi Gazete / 38 No.lu Tebliğ / 11.04.2006

26966 sayılı Resmi Gazete / 78 No.lu Tebliğ / 13.08.2008

27068 sayılı Resmi Gazete / 123 No.lu Tebliğ / 28.11.2008

27104 sayılı Resmi Gazete / 131 No.lu Tebliğ / 08.01.2009

27564 sayılı Resmi Gazete / 179 No.lu Tebliğ / 27.04.2010

27880 sayılı Resmi Gazete / 211 No.lu Tebliğ / 20.03.2011

28513 sayılı Resmi Gazete / 5 No.lu Tebliğ / 30.12.2012

TMS 2 Stoklar Standardı özellikle hizmet üreten işletmelerin muhasebe kayıtlarında yaşadıkları sorunları gidermek ve diğer muhasebe uygulamaları ile uyum sağlanabilmesi için geliştirilmiş olan usul ve esaslardan oluşmaktadır. Muhasebe kayıtları ile ilgili olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 13 tarafından yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme 31/12/2012 tarihinden sonraki dönemler için geçerli olmaya başlamıştır. Dolayısıyla çalışmanın bu bölümünde tamamlanmamış hizmet üretim maliyetleri TMS 2 açısından detaylı bir biçimde incelenmiştir.

2.1. TMS 2 Stoklar Standardının Amaçları

Stoklar hesabı bilanço içinde önemli bir yere sahiptir. Stoklar kaleminin durumu, kar/zarar durumunu doğrudan etkileyebileceği için farklı muhasebe politikalarının uygulanması durumunda sonuçlar farklı çıkabilecektir. Bu durum işletmelerde karar alan kişilerin doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiye ulaşmasını zorlaştırabilmektedir (Dursun ve Yalnız, 2013: 140). TMS 2 Stoklar Standardında, stok hesabıyla alakalı uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlanabilmesi için yapılması gerekenler düzenlenmiştir. Stoklar standardı, üretim işletmelerinde ilk madde ve malzemelerin, yarı mamullerin ve mamullerin, ticaret işletmelerinde ise

malların stoklanmasına yönelik işlemlerin ne şekilde yapılacağı hakkında tek düzenlik sağlamayı amaçlamaktadır (Ekergil, 2006: 71). Hizmet işletmelerinde hizmetin stoklanma olanağı söz konusu değildir. Ancak bu standardın uygulamaya konulmasıyla birlikte üretim, ticaret ve hizmet işletmelerinde belirli durumlarda stok değerlendirme yönteminin nasıl uygulanacağı belirtilmiştir (Tokmakçıoğlu, 2015: 5).

Standartta; bir varlık olarak stoklar muhasebeleştirilirken uygulanacak esaslar, diğer işletmelerden satın alınan veya işletme faaliyetleriyle gerçekleşen üretim sonucu ortaya çıkan mamulün mal olması ve aktifleştirilerek varlık hesaplarına yansıtılarak, maliyetlerin ölçüm yöntemleriyle elden çıkarılma sonucu giderleştirilmesi esasları ve stokların değer düşüşüne yönelik hükümlerin belirlenmesine yer verilmektedir (Türker, 2010: 106).

TMS 2 Stoklar Standardının amacı, yayımlanan tebliğin birinci maddesinde şu şekilde açıklanmıştır; “Amaç; stoklarla alakalı muhasebe uygulamalarını belirlemek, bir varlık olarak stokların mali tablolara alınacak ve ilgili getirinin mali tablolara alınana dek varlık olarak değerlendirilecek maliyet tutarlarının belirlenmesidir. Ayrıca bu standart, stokların maliyetinin belirlenmesine ve sonrasında gider olarak finansal tablolara alınmasıyla ilgili bilgi sağlar. Bunlara ek olarak bu standart maliyetlerin stoklara yüklenmesinde kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri ile ilgili bilgi sağlar” (TMS 2; md: 1; Gürbüz, 2016: 6). Özetlemek gerekirse TMS 2 Stok Standardı (Selvi, 2008: 89):

- Stokların maliyet hesabının yapılmasını,
- Giderleştirme sürecini,
- Değerleme yöntemlerinin neler olduğunu,
- Stok maliyetinin hangi hesaplardan oluşacağını,
- Değerleme sonuçlarının mali tablolara nasıl aktarılıp raporlanacağını açıklamaktadır.

2.2. TMS 2 Stoklar Standardının Kapsamı

İşletmenin bilanço tarihinde stoklarını doğru bedelle göstermesi ve belirli bir dönemdeki karın doğru tespit edilmesini sağlamak, bu çerçevede işletmenin gelirlerini ve maliyetlerini belirlemek için stokların muhasebeleştirilmesi işletmeler için oldukça önemli olabilmektedir (Epstein ve Mirza, 2006: 195). Stokların muhasebeleştirilmesinin açıklandığı TMS 2 Stoklar Standardının ikinci maddesinde,

TMS 2 Stoklar Standardının kapsamadığı üç konu açıklanmıştır. Bunlar; inşaat sektöründeki sözleşmeler ve bu sözleşmelerin doğrudan bağlantısı olduğu hizmet sözleşmeleri TMS 11'deki İnşaat Sözleşmeleri Standardıyla açıklanmıştır. Finansal araçlar TMS 32 ve TMS 39'daki Muhasebeleştirme ve Ölçme Standartlarıyla açıklanmıştır. Tarımsal faaliyet alanında canlı varlıkların ve hasadı yapılan tarımsal ürünler ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardıyla açıklanmıştır (Üzel, 2017: 26).

Yine standardın 3., 4. ve 5. maddelerinde elinde stok bulunduranlardan hangilerini bu standardın kapsamadığı açıklanmıştır. Buna göre; hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, tarım ve orman ürünleri ve mineral ve mineral ürün üreticilerinin ellerinde bulundurdukları stoklar bu standardın dışında kalmaktadır. Bunlarla birlikte stoklarının değerini, elinde bulundurdukları stoklarının gerçek değerinden satış değerlerini inerek ortaya çıkartan araçlar da bu standardın dışında kalmaktadır (TMS 2, md: 3). Ayrıca aşağıda belirtilmiş olan ürünlerin muhasebe kaydının tutulması da TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında ele alınmaktadır (1, Madde 3):

- Belirli sektörlerde en iyi uygulamaların net gerçekleşebilir değerleri dikkate alınarak ölçüldükleri göz önünde bulundurularak; tarım ve orman ürünlerinin, hasat dönemi sonrası tarımsal ürünleri, mineral ve mineral ürünlerinin üreticileri olan kişilerin ellerinde bulundurmış oldukları stoklardır. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, meydana gelen değişiklikler, değişim dönemindeki ilgili hesaba kar ya da zarar olarak yansıtılmaktadır.
- Stokların satış giderlerinin stokların rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden düşürerek tespit eden araçların ellerinde bulundurmış oldukları stoklardır. Söz konusu stoklar, gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerinin düşülmesi sonucunda değerlendirildiği için meydana gelen değişiklikler, değişim dönemindeki ilgili hesaba kar ya da zarar olarak yansıtılmaktadır.

Standartta, tamamlanmasına rağmen hali hazırda satışı gerçekleşmemiş ve tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin de stoklanması ile alakalı düzenlemeler de yer almaktadır. Bundan dolayı tek düzen hesap planında stoklar grubuna iki ayrı hesabın eklenmesi önerilmektedir. Bu iki ayrı hesap; tamamlanmamış hizmet maliyetleri ve tamamlanmış fakat satışı gerçekleştirilmemiş hizmet maliyetleri hesaplarıdır. Bu öneri

dikkate alınarak tek düzen hesap planında stoklar grubu şu şekilde oluşturulabilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 43);

- 150 – İlk Madde ve Malzeme
- 151 – Yarı Mamuller – Üretim
- 152 – Mamuller
- 153 – Ticari Mallar
- 154 – Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
- 155 – Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri
- 156 – Yoldaki Stoklar
- 157 – Diğer Stoklar
- 159– Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 159 – Verilen Sipariş Avansları

2.3. TMS 2 Stoklar Standardında Geçen Kavramlar

TMS 2 Stoklar Standardında üç önemli tanım yer almaktadır. Bunlar; stoklar, gerçeğe uygun değer ve net gerçekleşebilir değerdir TMS 2 Stok Standardında stoklar (TMS 2, md: 6);

- İşletmelerin olağan faaliyetleri kapsamında değerlendirilen ve satılması için elde tutulan,
- Satmak amacıyla üretimi yapılan,
- Hizmet veya üretim sürecinde kullanılması düşünülen ilk madde ve malzemeler biçiminde bulundurulmuş varlıklardan oluşmaktadır.

Standardın sekizinci maddesinde stok kavramı detaylı şekilde açıklanmıştır. Sekizinci maddeye göre stoklar; tekrar satıp kar sağlamak amacıyla satın alınmış ticari malları kapsamaktadır. Örnek olarak; perakendeci tarafından tekrar satmak amacıyla alınmış ve hali hazırda satışa hazır ticari mallar, ya da tekrar satmak üzere alınmış satışa hazır bina ve arsalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer almaktadırlar. Aynı zamanda stoklar; üretimde kullanılmak üzere bekletilen ilk madde ve malzemeler, üretime dahil olmuş olan yarı mamuller ve üretim süreci bitirilmiş mamulleri de kapsamaktadır. Hizmet işletmelerinde olduğu gibi konaklama işletmelerinde ise

konaklama işletmesinin henüz parasal karşılığını elde etmediği hizmetlerin maliyeti stoklar kapsamında değerlendirilmektedir (TMS 2, md: 8).

Stokların tanımı açısından tek düzen hesap planı ve TMS 2 Stoklar Standardı ile uyum içerisindedir. Bilançoda işletme aktiflerinde yer alan stok varlıkları, işletmelerin faaliyet gösterdikleri alana göre çeşitlilik göstermektedir. Ticari işletmelerde stokların büyük kısmı faaliyet konusu olan ticari mallardan oluşmaktadır. Bunun yanında stoklarda ayrıca kırtasiye, ambalaj, giyecek, gıda, temizlik ve diğer yardımcı malzemelerde bulunmaktadır. Üretim işletmelerinin stok varlıklarının önemli kısmı; ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul, yan ürün, yardımcı malzeme, artık ve hurda değerler gibi varlıklardan oluşmaktadır. İmalat işletmelerinde stokların miktarsal dağılımı üretilen mamulün yapısına göre değişmektedir (Demireller, 2012: 154-156).

Net Gerçekleşebilir Değer: Tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ve tahmin edilen satış giderlerinin toplamının indirilmesiyle ortaya çıkan tutarı ifade eder (TMS 2, md: 6).

$$NGD = SF - TTM - TSG$$

$$NGD = \text{Net gerçekleşebilir değer}$$

$$SF = \text{Satış fiyatı}$$

$$TTM = \text{Tahmini tamamlama maliyeti}$$

$$TSG = \text{Tahmini satış gideri}$$

Gerçeğe Uygun Değer: piyasada bilgili gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi halinde ortaya çıkması gereken tutardır (Örten vd. , 2009:50).

Net gerçekleşebilir değer, işletmenin stokunun satılması durumunda elde etmeyi öngördüğü tutar olduğu için işletmeye özgüdür. Ayrıca stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların ortaya çıktığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak gerçeğe uygun değer pazar ortamında, piyasa şartlarında meydana gelen bir değer olduğu için işletmeye özgü değildir (Arısoy, 2018:46). Dolayısıyla net gerçekleşebilir değer artmasından dolayı iptal edilen stok

değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmektedir (Yılmaz, 2013: 102-103).

2.4. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Stokların Değerlemesi

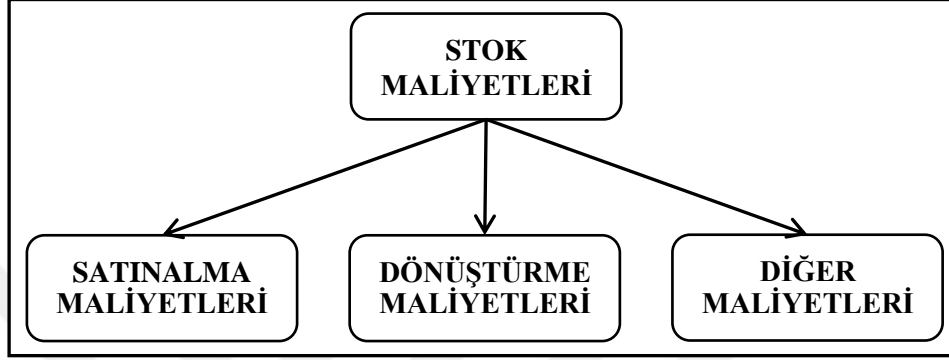
Bütün işletmeler faaliyetlerine devam ettiği sürece belirli girdileri kullanmak zorundadırlar. Kullanılan bu girdilerin değerlendirilmesi, stokların değerlendirilmesinde kullanılan usullere ve esaslara göre yapılmaktadır. Dönem içinde satılan mal ve hizmetlerin maliyetine eklenen girdilerin maliyetleri, satılan mal veya hizmet maliyetini oluşturduğu için, kullanılacak maliyet hesaplama yöntemi dönem kar/zarar rakamını doğrudan etkileyebilmektedir. Bu nedenle stokların değerlendirilmesinde kullanılacak yöntemlerin doğru belirlenmesi ve uygulanması işletmeler için hayati öneme sahip olabilmektedir (Özmen, 2008:62). Stokların değerlendirilmesi üç aşamada ele alınabilmektedir. İlk olarak işletmeye girişlerinde, ikinci olarak işletmeden çıkışlarında ve son olarak dönem sonu envanterde değerlemeye tabi tutulabilmektedir (Gürbüz, 2016:9-10).

Stokların değerlendirilmesi tebliğde 6. ve 7. maddelerde açıklanmıştır. Standarda göre stoklar, net gerçekleşebilir değer ve maliyetin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Standardın 7. maddesinde stokların değerlendirilmesinde esas alınacak maliyetin dönüştürme maliyetleri ve satın alma maliyetleriyle, stokları kullanma ve satışa hazır hale getirmek amacıyla gerçekleştirilmiş diğer maliyetleri kapsayacağı ifade edilmiştir (Bağdat, 2008: 40). Stokların maliyet bedelinin net gerçekleşebilir değerden düşük olması durumunda, bu stoklar maliyet değerlendirme yöntemlerinden biriyle değerlendirilir. Bu yöntemler; ilk giren ilk çıkar (FİFO), ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleridir. Standardta son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin uygulanması kaldırılmıştır. Bir işletme benzer kullanıma ve özelliklere sahip bütün stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Farklı maliyet hesaplama yöntemi, kullanım alanı veya türü itibarıyla farklı olan stoklar için kullanılabilir (Yalnız, 2011: 42).

2.5. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Stokların Maliyeti

TMS 2 Stoklar Standardında her türlü satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler göre stokların maliyeti kapsamında değerlendirilmektedir. Ticaret işletmelerinde satın alma maliyetleri söz konusuysen, üretim işletmelerinde dönüştürme maliyetleri söz konusu olmaktadır. Stok standardında 11. madde satın alma maliyetlerine, 12, 13, 14.

maddeler ise dönüştürme maliyetlerine açıklık getirmektedir. Diğer maliyetler adı altında yer alan maliyetler 15 ve 18. maddelerde ele alınmaktadır. Hizmet üreten işletmelerindeki maliyetler ise 19. maddede açıklanmaktadır (Akın ve Kurşunel, 2010: 317). TMS 2 Stok Standardının 10. maddesi; bir işletmenin stokları elde etmesi ve stokları satılabilir hale getirmesi için katlanacağı maliyetler Şekil 2’de gösterilmiştir (Demireller, 2012: 156):



Şekil 2. Stok Maliyetleri

Kaynak: (Arısoy, 2018: 47)

Şekil 2’de görüldüğü üzere; stok maliyetleri; satın alma maliyetleri (ilk madde ve malzeme, işletme malzemesi, yardımcı malzeme, ticari mal vb.), dönüştürme maliyetleri (genel üretim giderleri, direkt işçilik giderleri) ve diğer maliyetlerinden (tasarım ve araştırma-geliştirme maliyetleri) oluşmaktadır.

Stokların maliyetine dahil edilmeyen ve ortaya çıktıkları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilen giderlere standardın 16. maddesinde yer verilmiştir. Bunlar; normalin üstünde meydana gelen, ilk madde ve malzeme gideri, işçilik gideri ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşamasında zorunlu olmayan stokların depolama giderleri, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleridir (TMS 2 md: 16; Boyar ve Güngörmüş, 2009: 23; Karakaya, 2004: 76).

2.5.1. Satın Alma Maliyeti

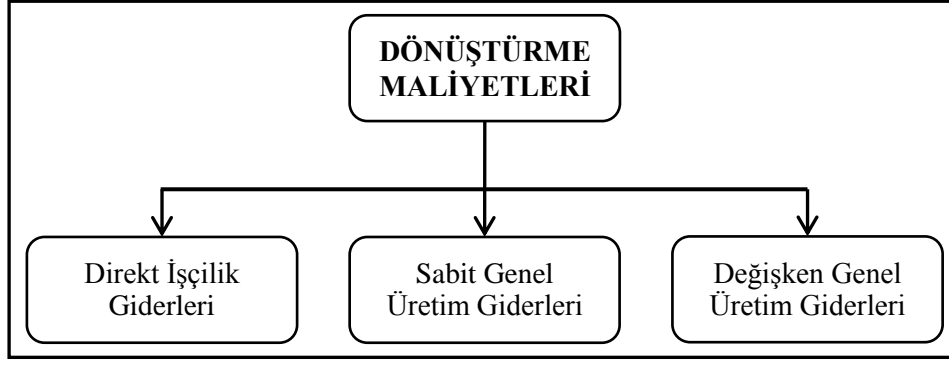
Standardın 11. maddesinde satın alma maliyetleri açıklanmıştır. Maddeye göre; satın alma fiyatı, yükleme boşaltma maliyetleri, nakliye, ithalat vergileri ve vergi iadesi alınamayacak diğer vergiler ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı oluşturulabilen diğer maliyetleri içermektedir. Ticari ıskontolar ve benzer diğer indirimler satın alma maliyetinden indirilebilecek tutarlardır (TMS 2,

md.11). Başka bir ifade ile stokların satın alma maliyeti; alış bedeli, akreditif giderleri, sigorta ve taşıma giderleri, depolama giderleri, finansman giderleri ile kur farkları nedeniyle meydana gelmektedir (Bağdat, 2008:40). TMS 2 Stok Standardına göre vadeli olarak satın alınmış stoklar; peşin alınması halinde ödenecek bedel ile vadeli alımda ödenen fiyat arasında bir fark olması halinde, bu fark finansman unsuru içerir ve bu finansman unsuru gerçekleştiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2, md.18).

Muhasebe düzenlemelerinde ve uygulamalarında satın alma bedeli, stokların iş yerine getirilinceye dek ödenen; yükleme, boşaltma, taşıma, ödenen alış komisyonları, sigorta giderleri ve istifleme, stok almak için kullanılan kredilerin faizleri, ithal edilen stokların gümrük vergileri, akreditif giderleri, kur farkları ve gümrükten çekme giderlerinden oluşmaktadır. Kısaca bir stokun maliyeti, bulunması gereken yere ve duruma getirilmesi için yapılan harcamalardan oluşmaktadır. Bu duruma göre bir mal, bulunması gereken yere ve duruma getirildikten sonra elde tutma aşaması başlar ve maliyet yüklemesi durdurulur. Fakat elde tutulan stokların, bulunması gereken başka bir yere veya konuma getirilmesi gerekirse, bu amaçla yapılacak harcamalarda maliyete eklenir (Sevilenül, 2003:268).

2.5.2. Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri içerisinde değerlendirilen maliyetlerden ilki üretimle doğrudan ilişkisi olan direkt işçilik giderleridir. İkincisi ise ilk madde ve malzemelerin mamul haline getirilmesi sürecinde oluşan sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarıdır. *Genel Sabit Üretim Maliyetleri*; fabrika binası, amortisman ve teçhizatların bakım onarım giderleri başta olmak üzere üretim miktarına bağlı olmayan ve nispeten sabit kalabilen üretim maliyetlerinin yanı sıra fabrikanın idari ve yönetimle ilgili maliyetleridir. *Genel Değişken Üretim Giderleri*, üretime bağlı olarak artan veya azalan malzeme ve işçilik gibi dolaylı üretim maliyetleri anlamına gelmektedir (TMS 2, md.12). TMS 2 standardı, üretim ile doğrudan ilişkili ilk madde ve malzeme gideri hariç diğer giderleri dönüştürme maliyeti olarak tanımlamaktadır. Standardın 10 ve 11. maddeleri, imalat işletmelerinde söz konusu olabilecek dönüştürme maliyetlerini açıklamıştır. Direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri (değişken ve sabit) dönüştürme maliyetlerini oluşturmaktadır (Bağdat, 2008: 42-43). Dönüştürme maliyetleri Şekil 3'te gösterilmiştir.



Şekil 3. Maliyet Sistemini Oluşturan Yöntemler

Kaynak: (Toroslu, 2010:22)

Literatürde genel üretim giderlerinin değişken ve sabit olmak üzere iki çeşidi olduğu ifade edilmektedir. Sabit genel üretim gideri; belirli bir üretim döneminde değişmeyen, üretim hacminden bağımsız olarak ortaya çıkan, makine-teçhizat bakım onarım giderleri, amortisman giderleri, üretim yerinin yönetimiyle alakalı giderler gibi dolaylı üretim maliyetleridir (TMS 2, md:12). Değişken genel üretim gideri; üretim hacmine bağlı olarak değişkenlik gösteren, endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi dolaylı üretim maliyetleridir (TMS 2, md:12). Sabit genel üretim giderleri, kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetine yüklenebilir. Bu uygulama, TMS 2 Stoklar Standardının öngördüğü normal maliyet yöntemini tarif etmektedir. Üretim maliyetine eklenmeyen sabit genel üretim giderleri direkt sonuç hesaplarına aktarılır (Örten ve Karapınar, 2007: 104-105). Kısaca dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim gideri ve kapasite kullanım oranına göre sabit genel üretim giderlerinden oluşmaktadır.

Standartta, dönüştürme maliyetlerinin dağıtımında, üretim kapasitesinin normal kapasitede gerçekleşeceği varsayılmıştır. Standardın 13. maddesi, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı öngörüsüne göre genel üretim maliyetlerinin sabit kısmının dönüştürme maliyetlerine dağıtılması gerektiği ifade edilmektedir. Normal kapasite, planlanmış olan bakım-onarım çalışmaları sonucunda oluşabilecek kapasite düşüklüğünün de dikkate alınması yoluyla, normal şartlarda bir ya da birkaç dönemde elde edileceği hedeflenen ortalama üretim miktarını ifade eder. Gerçekleşen üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması, bu kapasitenin normal kapasite olarak kabul edilmesine neden olmaktadır. Birimlere dağıtılmış olan genel üretim giderlerinin sabit kısmı, kapasitenin düşük veya atıl olmasına göre değişiklik göstermemektedir. Genel üretim giderlerinin dağıtılmayan kısmı ise, üretimin

gerçekleştiği dönem sonunda gider olarak kaydedilmekte ve sonuç hesaplarına alınmaktadır. Üretim düzeyinin çok fazla olduğu dönemlerde, birimlere dağıtılmış veya dağıtılacak olan genel üretim giderlerinin sabit kısım payları düşmektedir. Dolayısıyla bu durum stokların yüksek maliyet üzerinden değerlendirilmesine engel olmuş olmaktadır. Genel üretim giderlerinin değişken kısımları ise üretimde kullanılan gerçek kapasiteye göre birim başına dağıtılan miktarlarda değişiklik göstermektedir (TMS 2, Md: 13). Genel üretim giderlerinin dağıtılmayan değişken maliyetleri, “624. Dağıtılmayan Genel Üretim Giderleri” hesabına aktarılmaktadır (TMS 2, md: 38).

İşletmelerde aynı anda birden fazla ürün çeşidinin üretimi gerçekleştirilebilmektedir. Birlikte üretilmiş olan bu ürünler ana üründe kullanılan ortak ürünler olabileceği gibi ana ürün veya yan ürün de olabilmektedir. Söz konusu ürünlerin üretiminde katlanılan maliyetlerin ayrı bir biçimde belirlenemediği koşullarda, bu maliyetlerin ürünler arasında tutarlı ve rasyonel bir temele dayanılarak dağıtımı esas alınmaktadır. Dolayısıyla maliyetler dağıtılırken ürünlerin ayrılma noktası ya da tamamlanmalarından sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilmektedir. Yan ürünler, genel olarak yapılarından dolayı önemsiz olarak görülebilmektedirler. Bu nedenle yan ürünlerin net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülmesi ve tutarlarının ana ürünün maliyetinden düşürülmesi gerekmektedir. Bu durum ana ürünün defter değeri maliyetinin farklılık göstermemektedir (TMS 2, Md: 14). Bir ya da az sayıda hammaddenin aynı üretim işlemlerine uğradıktan sonra birden fazla ana ürün ortaya çıkartması birleşik mamulleri oluşturur (Karakaya, 2007:291). Petrol, madencilik, et mamulleri gibi bazı üretim kollarında aynı hammadde aynı işlemlerden geçirilerek aynı anda farklı mamuller ortaya çıkartılabilmektedir. Örneğin; ham petrolün rafine edilmesi sonucunda, mazot, benzin, LPG, katran, gazyağı gibi birçok mamul elde edilebilmektedir. Ortaya çıkan bu mamullerden değeri nispeten düşük olanlar yan mamul, nispeten yüksek olanlar ana mamul adıyla anılmaktadır (Büyükmirza, 2012:305).

2.5.3. Diğer Maliyetler

Standardın 15, 16, 17 ve 18. maddelerinde diğer maliyetler hakkında açıklama yapılmaktadır. Dönüştürme maliyetleri ve satın alma maliyetleri dışında herhangi bir maliyetin stok maliyetine eklenebilmesi için söz konusu giderin, stokların konumuna ve duruma katkısı olması gerekmektedir. Dönüştürme maliyetleri ve satın alma

maliyetleri dışında kalan ve stoklarla ilişkisi bulunamayan maliyet ve giderler direkt olarak gidere dönüştürülebilmektedir (TMS 2, md: 16). Diğer maliyetlerin ise, ancak stokların mevcut konuma veya duruma getirilmesi durumunda stok maliyetine dahil edilmesi söz konusu olmaktadır (Üzel, 2017:35). Genel üretim giderleri kapsamında değerlendirilemeyen bazı maliyetlerin ya da müşterinin özel bir siparişine ait ürünün tasarım ve geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri arasında değerlendirilmemesi buna örnek olarak verilebilir (TMS 2, Md. 15). TMS 2'nin 16. maddesi stok maliyetine ilave edilmeyen, ortaya çıktıkları dönemde gider olarak kayıt edilecek giderleri açıklamıştır. Buna göre (TMS 2, md:16);

- İlk madde ve malzemelerden verilen fire ve kayıplar
- Normalin üstünde gerçekleşen işçilik ve dönüştürme maliyetleri
- Üretimin devamı için gerekli olan malzemelerin depolanma gideri hariç, diğer depolama giderleri
- Satış giderleri
- Stokların mevcut durumuna gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri, ortaya çıktıkları dönemin gideri olarak kayıt altına alınabilmektedir.

Standardın 18. maddesinde ise işletmelerin stoklarını vadeli olarak alabileceğini belirtmektedir. Dolayısıyla vadeli alımlar için yapılan anlaşmanın, ödenen fiyat ile peşin alım fiyatı arasındaki bir değer üzerinden yapılması durumunda, bu değer finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebe kaydı yapılmasının gerektiği belirlenmiştir (TMS 2, Madde 18).

2.6. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyetiyle alakalı olarak TMS 2 Stoklar Standardında açıklama yapılmıştır. Standardın 19. maddesinde; verilmiş olan hizmet sonucunda elde edilen hasılatın dönem sonu raporlarına gelir olarak kaydedilemediği durumlarda ilgili giderlerin stok hesabına yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir. Faaliyet alanı hizmet olan işletmelerdeki stok maliyetleri; hizmet verilmesinde direkt sorumluluk alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkisi bulunabilecek genel giderleri kapsamaktadır. Genel yönetim ve satışla ilgili çalışanların işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler verilen hizmetin maliyetine eklenemez. Bu giderler, muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince, ortaya çıktıkları dönemde gider olarak finansal tablolara aktarılabilir (TMS 2, md:19).

Standardın bu maddesiyle alakalı olarak Şu çıkarımlarda bulunulabilmektedir (Kabataş ve Pamukçu, 2010: 194);

- Hizmet etimiyle doğrudan ilişkisi olmayan giderler dönem gideri olarak kayıt altına alınabilmektedir.
- Gider olarak kayıt edilemeyen giderler, stoklanabilir maliyetler olarak kabul edilebilmektedir.

Standart ve tek düzen muhasebe sistemi hizmet sunan işletmelerin giderleri konusunda uyum içerisindedir. Standartta hizmet sunan bir işletmenin hizmet maliyetleri; iÇi ücret ve giderleri, dıŐardan sağlanan faydalar, ilk madde ve malzeme, memur ücretleri, vergi resim ve harçlar, amortisman giderleri olarak gösterilmiştir (Bağdat, 2008: 47).

Hizmet üreten işletmelerde stok kavramı iki açıdan göz önünde bulundurulabilir. Bunlardan ilki sunulan hizmettir. Bir otel işletmesinin, müŐterileri için hazırladığı odaların düzenleme ve temizlik iŐleri için personel bulundurması gerekmektedir. İkincisi ise direkt ilk madde ve malzeme gideridir. MüŐterilerine yiyecek sunan bir işletmenin, yiyecekler için aldığı malzemeler işletmenin stoklarını oluşturmaktadır (Yalnız, 2011:43). TMS 2 Stoklar Standardı verilecek hizmetin maliyetinin henüz faydalanılmamıŐ kısmının stoklara eklenerak aktifleŐtirilebileceđini göstermektedir. Buna karŐın tek düzen hesap planında hizmet üretim maliyetlerinin aktifleŐtirilebileceđi bir hesap bulunmamaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 43). Bu noktada daha önce de bahsedildiği 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri ve 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Şeklinde iki ayrı hesap açılmasını önermektedir (Yalnız, 2011: 44).

Hizmet maliyetinin aktifleŐtirilebilmesi için gelecekte ekonomik fayda sağlayabilme ihtimalinin olması, hizmet maliyetinin işletmenin kontrolü altında olması ve hizmet maliyetinin doğru ve güvenilir olarak belirlenmesi gerekmektedir (rten vd., 2011: 49).

2.7. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

TMS 2 Stoklar Standardının 21, 22, 23, 24, 25, 26 ve 27. maddelerinde stokların elden çıkarılması ve dönem sonunda kalan stokların değerlemesiyle alakalı açıklamalar yapılmıŐtur (zerhan ve Yanık, 2012: 148; Akkaya, 2015: 77). Dolayısıyla

sonuçların maliyete yakın olması durumunda, stok maliyetlerinin ölçümü için standart maliyet yöntemi tekniğinin ve perakende yöntemi tekniğinin kullanılabilceği önerilmektedir. *Standart Maliyet Yönteminde*, ilk madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Standart maliyetler rutin bir biçimde gözden geçirilmekte ve gerek görülmesi durumunda mevcut koşullar analiz edilerek yeniden belirlenmektedir (TMS 2, md: 21). *Perakende Yöntemi*, özellikle ürünlerini perakende olarak satan işletmelerin diğere maliyet yöntemlerini uygulamalarının söz konusu olamadığı, kâr marjları birbirine yakın olan, hızlı bir şekilde değişme özelliği gösterebilen ürün kalemlerinden oluşan stokların değerlemesi için kullanılan bir tekniktir. Bu yöntemde stokların satış değerlerinden uygun bir brüt kar marjı düşürülerek stokların maliyeti hesaplanabilmektedir. Kullanılan kâr marjı oranının, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınarak belirlenmektedir. Genel olarak, her perakende satış bölümünün kullanabileceği ortalama bir yüzde olmasına da dikkat edilmektedir (TMS 2, md: 22).

Gerçek parti maliyet yöntemi; normal şartlar altında birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleriyle özel projeler için satın alınan veya üretilen mamul veya hizmet maliyetleri, her bir varlığın özel maliyeti dikkate alınarak belirlenmektedir (TMS 2, md: 23). Dolayısıyla bu yöntemin uygulanabilmesi için bir dönemde satın alınmış her parti malın, dönem sonunda elde kalan miktarlarının tek tek tespit edilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle işletmede ürün akışının çok fazla olmaması ve alınan her bir malın stok hesaplarında takip edilmesi gerekmektedir (Akyol ve Küçük, 2000: 149). Özel olarak belirlenen maliyetler, belirlenen stok kalemlerinin maliyetiyle ilişkilendirilmesi anlamına gelmektedir. Bu yöntemde, bir proje için ayrılmış olan stokların satın alınmış olmasına ya da üretilmiş olmasına bakılmadan kullanılması söz konusudur. Ancak, gerçek parti maliyet yönteminin genel olarak ikame edilme özelliği olan büyük hacimdeki kalemlerden meydana gelen stoklar için kullanımına uygun olmayan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Dolayısıyla büyük miktarlardaki kalemlerden oluşan ürünler için stokta kalan kalemler yönteminin kullanılması, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmeyi sağlamaktadır (TMS 2, md: 24).

Yukarıda açıklananlar dışında kalan stokların maliyetleri ölçmek için İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) ya da Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemlerinden biri kullanılmaktadır. Bu yöntemler daha çok benzer özelliklerde ve benzer kullanım

alanlarına sahip ürünler üreten işletmelerde stoklar maliyetlerini ölçek amacıyla kullanılmaktadırlar. Ancak türü ya da kullanım alanlarının farklı olduğu stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanılabilceği ifade edilmektedir (TMS 2, md: 25). Örneğin, stoklar aynı olabilir ama işletmenin farklı bölümlerinde farklı amaçlarla kullanılabilirler. Ancak, coğrafi konum açısından farklılık gösteren stokların maliyetlerinin hesaplanması için farklı hesaplama yöntemlerinin kullanılması önerilmemektedir (TMS 2, md: 26).

İlk giren ilk çıkar (FIFO) yönteminde; ilk üretilen ya da satın alınan stok kalemi satışlarda elden çıkartılan ilk stok olur. Bu yöntemde dönem sonunda elde kalan stoklar, en son alınan veya üretilen ürünlerden oluşmaktadır (TMS 2, md: 27). *Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde;* her parti stok alımında ortalama maliyet hazırlanırsa bu yöntem “hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi” adı verilmektedir. Her stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer stokların ağırlıklı ortalama maliyeti ile, dönem içinde üretilen veya satılan benzer stokların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması ile tespit edilir (TMS 2, md: 27). Ağırlıklı ortalama maliyet dönem sonunda hesaplanırsa yöntem “dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi” denilmektedir (TMS 2, md: 27).

2.8. Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içerisinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutar olarak anlatılmaktadır (Gürbüz, 2016: 7). TMS 2 Stoklar Standardının 28-33 maddelerinde net gerçekleşebilir değer açıklanmıştır. Stokların maliyeti; stokların zarar alması, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stoklar finansal tablolarda, elden çıkartılmalarının ardından kazanılması gereken tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemezler. Ancak stok maliyetlerinin kazanılacak tutardan daha fazla olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ve “158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabına yansıtılmaktadır (TMS 2, md: 28).

Stokların elde edilmesi sırasında katlanılan maliyetler, 28. maddede belirtilen istisnalar dışında, her bir stok kalemine göre maliyetler net gerçekleşebilir değerlerine indirilmektedir. Stok değer düşüklüğünün karşılığı ayrılarak bu indirim işlemi

yapılmaktadır. Ancak kullanım alanı ve amacının aynı olması, üretim ve satışının gerçekleştiği coğrafi bölgenin aynı olması, ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden fiziksel anlamda ayrılması zor olan aynı ürün grubuna ait stok kalemlerinin ayrı ayrı değil, grup halinde değerlendirilmesi yapılmak durumundadır. Bu durum her bir hizmet için ayrı satış fiyatı uygulayan işletmeler için de geçerlidir (TMS 2, md: 29).

Net gerçekleşebilir değer, tahmin edilen satış fiyatından, tahmin edilen tamamlama maliyetleri ve tahmin edilen satış giderlerinin çıkartılmasıyla bulunan tutarı ifade etmektedir. Net gerçekleşebilir değerle alakalı tahminlerde bulunulurken, stokların bulundurulma amacı da göz önüne alınır (TMS 2, md: 30). Örneğin satışı kesin olan ya da hizmet sözleşmelerinin yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerini belirlemek için sözleşmede yazılan fiyat esas alınmaktadır. Elde bulundurulan stokun taahhüt edilmiş olan kesin satış tutarından daha fazla olması veya bir satın alma taahhüdünün olması gibi durumlarda oluşabilecek koşullu borç veya karşılıklar “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardında yer alan hükümler dikkate alınarak işleme tabi tutulurlar (TMS 2, md: 31).

TMS 37’de karşılıkların ve koşullu borçların muhasebeleştirme ölçütleri şöyledir; karşılıklar gelecekteki borcun ödenebilmesi amacıyla yüklenilecek harcamaların yapılma zamanının belli olmamasından ötürü tahmini borç ya da yükümlülüklerdir. Tahmini borç özelliği taşıyan karşılıklar; normal ticari borçlar, diğer borçlar ve yüklenilen diğer yükümlülüklerden farklı olup, borç tahakkuklarından ayrı bir kayıtlarla gösterilirler (Demir ve Aslan, 2007: 831).

TMS 2 Stoklar Standardında hammadde ve malzemelerin bedellerinde gerçekleşen düşüşün, mamullerin net gerçekleşebilir değerinin maliyetinden daha az olacağını ortaya çıkarması halinde, hammadde ve malzemeler net gerçekleşebilir değerleriyle değerlendirilir (TMS 2 md: 32). Standardın 33. maddesinde net gerçekleşebilir değer mali tablo dönemlerinde yeniden kontrol edileceği belirtilmektedir (TMS 2, md: 33).

2.9. Gider Olarak Kaydetme

Piyasadaki aktörler arasında, piyasada benzer bir stokun ölçümü sonucunda, ölçümü yapılan stokun satılması suretiyle elde edilecek veya bir borcun devredilmesi için ödenecek fiyatı tanımlamak için kullanılmaktadır (Memiş ve Tanrısinatapan,

2016: 18). Başka bir deyişle stokların satılması durumunda, söz konusu stokların kayıtlı değerinin, finansal tablolara kaydedildiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi anlamına gelmektedir. Net gerçekleşebilir değere indirgenen stokların stok değer düşüklüğü karşılık tutarlarının ve stoklarla ilgili kayıpların, indirgemenin ve kayıpların meydana geldiği dönemde giderleştirilmesi söz konusudur. Net gerçekleşebilir değer artması nedeniyle iptal edilmiş olan stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptal işleminin gerçekleşmiş olduğu dönemdeki tahakkuk edilen satış maliyetini azaltacak biçimde muhasebeleştirilmektedir (TMS 2, Md: 34).

Stok standardında stoklar çeşitlerine göre “satılan ticari mal maliyeti” veya “satılan mamul” hesaplarıyla gidere dönüştürülebilmektedir. Hizmet sunan işletmelerde ise hizmetlerin gider olarak kaydedilmesinde “satılan hizmet maliyeti” hesabı kullanılmaktadır. Bu standart işletmede kullanılmak amacıyla üretilen varlıklar için faydalanılan stokların, imal edilen varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların kullanıldıkları süre içinde gidere dönüştürülmesini hüküm altına almıştır. Başka bir deyişle; işletme kendi kullanmak amacıyla imal ettiği demirbaş için kullandığı stokların maliyetini, üretilen demirbaşın amortismanı ile gidere dönüştürebilmektedir (TMS 2, md: 35).

3. ARAŞTIRMANIN UYGULAMASI

Araştırmanın bu kısmında hizmet işletmesi olan konaklama işletmelerinde hizmet üretim maliyetleri TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesi yapılmıştır. Bu çerçevede konaklama işletmelerinde tamamlanmış hizmetler, tamamlanmış ancak hasılatı elde edilmemiş hizmetler ile tamamlanmamış hizmetlerin muhasebeleştirilmesi varsayımsal olarak incelenmiştir.

3.1. Konaklama İşletmelerinde İlk Madde ve Malzeme Stoklar

Üretim sektöründe üretim maliyetleri direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşurken ve bunlar için ayrı ayrı hesaplar (710 DİMM, 720 DİG, 730 GÜG) bulunurken; hizmet sektöründeki üretim giderleri, hizmet sunumunun yapılabilmesi için gerekli olan malzeme giderlerinden, hizmet sunumu esnasında doğrudan görev alan çalışanın işçilik ücretlerinden, kontrol hizmet giderlerinden ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Konaklama işletmelerinde kullanılan stokların dolaylı veya doğrudan hizmet üretiminde kullanılması söz konusudur. Bu malzemeler ilk alındıkları zaman borç olarak kaydedildikleri hesap “150 İlk Madde ve Malzeme Stokları” hesabıdır. Malzemelerin hizmet üretimi için kullanılması durumunda toplandıkları hesap “740 Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabıdır. Dönem sonu geldiğinde “740 Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabı “741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma” yansıtılmakta ve “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılarak kapatılmaktadır. Bu çerçevede bir konaklama işletmelerinde bulunan ilk madde ve malzeme stokları aşağıdaki gibi gösterilebilir:

- 150. İlk Madde ve Malzeme Stokları
 - 150.01. Konaklama Malzeme Stokları
 - 150.01.001. Keten Takımlar
 - 150.01.002. Buklet Malzemeleri
 - 150.02. Yiyecek Malzeme Stokları
 - 150.02.001. Etler
 - 150.02.002. Balıklar
 - 150.02.003. Tavuklar
 - 150.02.004. Sebzeler
 - 150.02.005. Meyveler
 - 150.02.006. Kuru Gıdalar

- 150.02.007. Kahvaltılıklar
- 150.02.008. Konserveler
- 150.02.009. Süt Ürünleri
- 150.02.010. Şarküteri
- 150.02.011. Baharatlar
- 150.02.012. Kuru Yemiş
- 150.02.013. Yağlar
- 150.03. İçecek Malzeme Stokları
 - 150.03.10. Alkolsüz İçecekler
 - 150.03.10.001. Meyve Suları
 - 150.03.10.002. Meşrubatlar
 - 150.03.10.00. Konsantreler
 - 150.03.20. Alkollü İçecekler
 - 150.03.20.001. Viskiler
 - 150.03.20.002. Votkalar
 - 150.03.20.003. Cinler
 - 150.03.20.004. Kanyaklar
 - 150.03.20.005. Rumlar
 - 150.03.20.006. Rakılar
 - 150.03.20.007. Biralalar
 - 150.03.20.008. Vermutlar
 - 150.03.20.009. Şaraplar
 - 150.03.20.010. Şampanyalar
- 150.04. Temizlik Malzemesi Stokları
 - 150.04.10. Sıvı Deterjanlar
 - 150.04.11. Toz Deterjanlar
 - 150.04.12. Sıvı Sabunlar
 - 150.04.13. Katı Sabunlar
 - 150.04.14. Şampuanlar
 - 150.04.15. Yumuşatıcılar
 - 150.04.16. Beyazlatıcılar
 - 150.04.17. Tuvalet Kağıtları
 - 150.04.18. Fırçalar

- 150.05. Teknik Servis Malzeme Stokları
 - 150.05.10. Kapı Kolları
 - 150.05.11. Vidalar
- 150.06. Elektrik Malzeme Stokları
 - 150.06.10. Ampul
 - 150.06.11. Kablo
- 150.07. Kırtasiye Malzeme Stokları
 - 150.07.10. Toner
 - 150.07.11 Zarf
 - 150.07.12. A4 Kağıt
 - 150.07.12 Kalem
 - 150.04.13 Zimba
 - 150.04.14. Dosya
- 150.08. Bahçe Malzemesi Stokları

3.2. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Hizmet üretimi alanında faaliyet gösteren işletmelerde TMS açısından muhasebe kayıtlarının işleyişi şu şekilde açıklanmaktadır: “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabındaki dönem başı stokların aktarıldığı hesap “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabıdır. Dönem içi kullanılan ilk madde ve malzemeler “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına borç olarak kaydedilmektedir. Ay sonunda fiziki sayım sonucunda depoda kalan stokların tutarının çıkarıldığı hesap “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabıdır. Çıkarılan bu tutarlar daha sonra “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabında kaydedilmektedir. “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında kalan bakiye, “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabı aracılığıyla “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına yansıtılmaktadır. Dönem sonu envanter işlemleri yapılırken 740 ve 741 no’lu hesapların karşılaştırılması uyulması gereken temel koşuldur.

Konaklama işletmelerinde dönem içinde tamamlanmış ve hasılatı gerçekleştirilmiş olan stoklarla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Dönem İçi Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	XXXX	
191 İND. KDV. HS.	XXXX	
100 KASA HS. Hizmetin üretilmesi için malzeme stokunun alınması		XXXX
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	XXXX	
150 İLK MADDE VE MALZEME STK. HS. Stokların hizmet üretiminde kullanılmak üzere gönderilmesi		XXXX
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	XXXX	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. Hizmetin tamamlanışı ve maliyet hesaplamalarının kapatılması		XXXX
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ HS.	XXXX	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. Tamamlanan hizmetin maliyet hesaplarının sonuç hesaplarına aktarılması		XXXX

Yukarıdaki Tablo 1’de de görüldüğü gibi konaklama işletmelerinde tamamlanmış hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, yani dönem içi muhasebe işlemleri diğer sektörlerden ya da TMS dışındaki VUK ve TDMS’de olduğu gibi gerçekleştirilmektedir. Konaklama işletmeleri de diğer işletmelerde olduğu gibi hizmet üretmek için gerekli olan ilk madde ve malzemeler, işçilik ve diğer maliyetler satın alındıktan sonra kullanıldıkça “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına aktararak muhasebeleştirilmekte ve dönem sonu geldiğinde, hem hizmet tamamlandığı hem de hasılat elde edildiği için “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabında kayıt işlemi yapılarak hesap kapatılmaktadır.

3.3. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmış Olup Hasılat Elde Edilmemiş Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Konaklama işletmelerinde bir hizmet dönem sonu gelmeden tamamlanmış olabilir. Ancak hasılatı gelecek döneme kayabilir. Bu durumda VUK ve TDMS'ye göre hasılat elde edilmiş gibi muhasebeleştirilmektedir. Ancak bu durumda hizmet üretiminin gelecek yıl elde edilecek geliri cari dönemde kayıt altına alınmakta bu durum da muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı düşmektedir. TMS 2 Stoklar Standardına göre; tamamlanan ancak henüz hasılatı elde edilememiş olan stokların "155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına aktararak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Böylece konaklama işletmelerindeki tamamlanmış ancak hasılatı elde edilmemiş hizmet üretim maliyetleri dönemsellik ilkesi gereği daha doğru muhasebeleştirilmektedir. Bu çerçevede konaklama işletmelerindeki tamamlanan fakat hasılatı elde edilmemiş olan hizmetlerin üretim maliyetlerine ilişkin varsayımsal örnek aşağıda sunulmuştur.

ÖRNEK 2: ABC konaklama işletmesinde 27 Aralık 2018'de tatili tamamlanan 30 kişilik grubun 90.000 TL hasılatı henüz gerçekleşmemiş olup Ocak 2019'da tahsil edilecektir. Hizmet üretim maliyeti 36.000 TL'dir.

Konaklama işletmesi 31 Aralık 2018 itibariyle yapması gereken muhasebe kaydı Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Tamamlanmış Ancak Hasılatı Elde Edilmemiş Hizmetin Muhasebe Kaydı

155 TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	36.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		36.000

Hizmet tamamlanmış ve bunun için 36.000 TL gider yapılmıştır. Ancak TMS 2 Stoklar Standardına göre; hasılatı elde edilmediğinden dolayı bu gider dönemin sonunda "155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Konaklama işletmesinin tamamlanmış olduğu hizmetlerin karşılığı olan hasılatı elde ettikten sonra Ocak 2019 itibariyle yapması gereken muhasebe kaydı Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. Tamamlanmış ve Hasılatı Elde Edilmiş Hizmetin Muhasebe Kaydı¹

622	SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.				36.000	
		155	TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			36.000
100	KASA HS.				90.000	
		600	YURT İÇİ SATIŞLAR HS.			90.000

Yukarıda görüldüğü üzere; 2018 yılında tamamlanan hizmetin Ocak 2019’da hasılatı elde edilince, “155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında tutulan hizmetlerin üretim maliyetleri “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktararak kapatılmadır. Hasılat elde edildiği için de satış kaydı Ocak 2019 yılında yapılmaktadır.

3.4. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Konaklama işletmeleri birer hizmet işletmeleri olduğu için bu işletmelerde dönem sonu geldiğinde tamamlanmamış hizmet stokları bulunabilir. VUK ve TDMS’ye göre tamamlanmamış hizmet stokları dönem sonu geldiğinde tamamlanmış gibi muhasebeleştirilmektedir. Başka bir deyişle gelecek yıla ait gelir ve giderler cari döneme kaydedilmektedir ve bu durum dönemsellik ilkesine uymamaktadır. TMS Stoklar Standardı bu soruna bir açıklık getirmiştir. Dolayısıyla tamamlanmamış hizmet stokları dönem sonu geldiğinde “154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında tutulması gerektiğini ifade etmektedir. Böylece gelir ve giderler ait olduğu dönemde muhasebeleştirilebilecektir. Söz konusu durum aşağıdaki gibi örneklendirilmiştir.

ÖRNEK 2: XYZ konaklama işletmesi Noel tatilini kutlamak üzere 26 Aralık 2018- 4 Ocak 2019 tarihleri arasında kişi başı 200 TL’den 10 günlüğüne 20 kişilik grup sözleşmesi (40.000 TL Hasılat) imzalamıştır. Hizmet üretim maliyeti 16.000 TL’dir. Hasılat 4 Ocak 2019 günü elde edilmiştir.

Konaklama işletmesinin, 31 Aralık 2018 tarihindeki tamamlanmamış hizmetin muhasebe kaydını Tablo 4’teki gibi yapması gerekmektedir.

¹ Muhasebe kayıtlarında ilke gereği önce satış kaydı sonra maliyet kaydı yapılmaktadır. Ancak konuyu vurgulamak açısından tüm çalışmada sıralaması değiştirilmiştir. Ayrıca KDV kayıtları gözardı edilmiştir.

Tablo 4. Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetine İlişkin Muhasebe Kaydı

154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	16.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		16.000

Dönem sonu geldiğinde tamamlanmamış hizmet üretim maliyetleri “154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında tutulmaktadır.

Tablo 5’te tamamlanmamış hizmet üretim maliyeti hesabında tutulan maliyetlerin, tamamlanıp hasılat elde edildiğinde hesabın kapatılması gösterilmiştir.

Tablo 5. 154 Hesabın 155 Hesaba Aktarılması ve 155 Hesabın Kapatılması

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	16.000	
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		16.000
100 KASA HS.	40.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		40.000

Tablo 5’te görüldüğü gibi, hizmet tamamlanıp hasılat elde edildiği zaman “154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında tutulan hizmetlerin üretim maliyetleri “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılarak kapatılmaktadır. İkinci kayıt olarak ise 4 Ocak 2019’da elde edilen hasılatın satış kaydı yapılmaktadır.

3.5. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmış, Tamamlanmamış ve Tamamlanmış Fakat Hasılat Elde Edilmemiş Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Araştırmanın bu kısmında; konunun daha net anlaşılması açısından yukarıda ayrı ayrı verilmiş olan tamamlanmış, tamamlanan fakat hasılat elde edilmeyen ve tamamlanmamış hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi tek bir örnek altında gösterilmiştir.

ÖRNEK 3: ABC konaklama işletmesinin 2018 yılında tamamlanmış hizmetlerle ilgili maliyetlerin toplamı 680.000 TL’dir. Söz konusu işletme 29 Aralık 2018 – 4 Ocak 2019 tarihleri arasında satış geliri 60.000 olan 20 kişilik bir grup sözleşmesi imzalamıştır, hasılatı 10 Ocak 2019’da gerçekleşmiştir. Hizmet üretim

maliyeti 24.000 TL'dir. Konaklama işletmesinde ayrıca 20 aralıkta tatili tamamlanan 10 kişilik grubun 30.000 TL hasılatı gerçekleşmemiş olup 10 Ocak 2019'da gerçekleşecektir. Hizmet üretim maliyeti 12.000 TL'dir.

Konaklama işletmesinin 31 Aralık 2018 tarihinde yapması gereken muhasebe kaydı Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Konaklama İşletmesinin Dönem Sonu Muhasebe Kaydı

622	SATILAN HİZMET MAL. HS.	680.000	
154	TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	24.000	
155	TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	12.000	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		716.000

Dönem sonu geldiğinde konaklama işletmesi tamamlanmış, tamamlanan fakat hasılat elde edilmemiş olan ve tamamlanmamış hizmet üretim maliyetlerini tek bir kayıta "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma" hesabına yansıtılmaktadır. Daha öncede ifade edildiği gibi VUK ve TDMS'ye göre aslında bu maliyetler dönemin sonunda sadece "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabında muhasebeleştirilmektedir. Ancak yukarıda görüldüğü ve TMS 2 Stoklar Standardında da ifade edildiği üzere 24.000 TL'lik tamamlanmamış, 12.000 TL'lik tamamlanmış ancak hasılat elde edilmemiş hizmet üretim maliyeti gelecek yıla ait giderlerdir ve ait olduğu dönemde muhasebeleştirilmiştir.

Konaklama işletmesinin 4 Ocak 2019'da yapması gereken muhasebe kaydı Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7. Tamamlanmış Ancak Hasılatı Elde Edilmemiş Hizmetin Muhasebe Kaydı

155	TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	24.000	
	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		24.000

Konaklama işletmesinin 4 Ocak 2019'da tatili tamamlanan ancak 60.000 TL Hasılatı gerçekleşmeyen "154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri" hesabındaki 24.000 TL'lik hasılat elde edilinceye kadar yani 10 Ocak tarihine kadar "155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında tutulmaktadır.

Konaklama işletmesinin 10 Ocak 2019’da tamamlanan ve hasılat elde edilen hizmetlerle ilgili olarak Tablo 8’de gösterilen kayıtları yapması gerekmektedir.

Tablo 8. Tamamlanmış ve Hasılatı Elde Edilmiş Hizmetin Muhasebe Kaydı

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.				36.000	
	155 TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.				36.000
100 KASA HS.				90.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.				90.000

Sonuç olarak 10 Ocak 2019’da ilgili hizmetler tamamlanmış ve hasılat elde edilmiştir. Dolayısıyla “155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında tutulan hizmet üretim maliyetlerinin aktarılıp kapatıldığı hesap literatürde de ifade edildiği gibi “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabıdır. Aynı zamanda hasılat da elde edildiği için ikinci kayıt olarak satış kaydı yapılmaktadır.

SONUÇ

Konaklama işletmeleri hem iç turizm hem de dış turizm açısından büyük önem taşımakla birlikte basit bir organizasyondan ziyade bir yapı çerçevesinde şekillenen bölümlerden oluşan işletmeler haline gelmiştir. Bugün konaklama işletmeleri sadece gecelik konaklamalar için değil aynı zamanda tatillerin geçirildiği, büyük iş toplantılarının, konferansların, bilimsel seminer ve kongrelerin yapıldığı yerler olmuştur. Faaliyet alanları bu denli gelişen konaklama işletmelerinde üretilen hizmetlerin doğru bir biçimde hesaplanması büyük önem kazanmıştır.

Hizmet sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi diğer işletmelerde üretilen mamullerin muhasebeleştirilmesinden daha farklı olmaktadır. Birinci farklılık hizmet üretmek için katlanılan maliyetlerin stok olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. TDMS ve VUK göre hizmet üretimi konusunda bir stok hesabı yoktur. İkinci farklılık ise konaklama işletmelerinde dönem sonu geldiğinde üretimi bitmemiş ya da üretimi bitip de hasılat elde edilmemiş hizmetler olabilmektedir. TDMS ve VUK dönem sonu itibarıyla üretimi bitmemiş ya da üretimi biten ancak hasılat elde edilmeyen hizmet üretim maliyetlerinin ise yarı mamul ya da mamul olarak muhasebeleştirilmesini önermektedir. Ancak dünyanın birçok yerinde ve Türkiye’de uygulanan muhasebe kayıtlarında belirli bir dönemle ilgili gelir ve giderler o dönem sonunda muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla bir döneme ait gelir ve giderlerin başka bir dönemde muhasebeleştirilmesi muhasebenin dönemsellik ilkesine ters düşmektedir.

Yukarıda açıklanan ve araştırmanın problemini oluşturan bu duruma TMS 2 Stoklar Standardı bir çözüm getirmektedir. Konaklama işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerinin dönem içi muhasebeleştirilmesinde TDMS, VUK ve TMS’ye göre bir farklılık yoktur. Ancak konaklama işletmelerinde dönem sonu geldiğinde üretimi bitmemiş ya da henüz hasılat elde edilmemiş hizmet maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için TMS 2 Stoklar Standardı TDMS ve VUK’tan farklı bir yaklaşım getirmektedir. TMS 2 Stoklar Standardı hizmet işletmelerinde dönem sonunda tamamlanmamış hizmetlerin üretim maliyetlerini 154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında aktifleştirmeyi önermektedir. Başka bir deyişle dönem sonunda üretimi bitmemiş hizmetlerin maliyetleri gider olarak değil tamamlanmamış hizmet stoku olarak aktifleştirilmektedir. Diğer taraftan TMS 2

Stoklar Standardı üretimi dönem sonunda tamamlansa da hasılat elde edilmeyen hizmet üretimi için katlanılan maliyetlerin 155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında muhasebeleştirilmesini önermektedir. Böylece konaklama işletmelerinin gelirleri ve giderleri ait oldukları dönemde daha doğru muhasebeleştirilerek dönemsellik ilkesine uyum sağlanacaktır.

Sonuç olarak konaklama işletmelerinde üretilen hizmetlerin üretim maliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardı aracılığıyla muhasebe ilkeleri ile uyumlu bir şekilde kaydedilmesi daha doğru ve gerçekçi mali tablolar üretilmesini, daha doğru bir maliyetlendirmeyi, ürün fiyatlandırmayı ve işletmenin gelirlerini daha doğru vergilendirmesini sağlayacaktır. İlerde yapılacak çalışmaların benzer veya farklı sektörlerde hizmet üreten işletmeler üzerine yapılmasının ilgili literatüre zenginlik kazandıracağı düşünülmektedir.

KAYNAKLAR

- Akar, Ş. (2015) *Hizmet İşletmelerinde Toplam Kalite Yönetimi*, Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Akbaba, A. (2005) “Müşteri Odaklı Hizmet Üretiminde Kalite Fonksiyon Göçerimi (KFG) Yaklaşımı: Konaklama İşletmeleri İçin Bir Uygulama Çalışması”, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 16 (1), 64-65.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007) “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, (84), 29-70.
- Akgün, A. İ. (2012) “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırılması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2), 229-246.
- Akın, H. ve Kurşunel, F. (2010) “TMS-2’ye Göre Stokların Değerlemede Özellik Arz Eden Durumlar”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 13(1-2), 311-330.
- Akkaya, T. (2015) *TMS 2 Stoklar*, İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Aktürk, A., Akcanlı, F., Şenol, H. ve Akyüz, Y. (2012) “Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (8), 87-108.
- Akyol, M. ve Küçük, M. (2000) *Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı Yorumlu Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*, İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Albayrak, A. (2012) “İstanbul’daki Konaklama İşletmelerinin Rekreasyon Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi”, *Online Academic Journal of Information Technology*, 3(8), 44-58.
- Altuncu, H. (2006) “Stokların Muhasebeleştirilmesi”, *ASMMMO Bülten*, Mayıs-Haziran, Sayı: 166.
- Arısoy, K. (2018) *Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi: Bir*

Uygulama, Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Aygen, S. (2006) *İşletmelerde Yenilik Yönetimi Sürecinde Örgüt Yapılarında ve Hizmet Tasarımlarında Yaşanan Dönüşümler: Antalya İli Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Ampirik Bir Araştırma ve Hizmet Tasarımı Önerisi*, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Ayral, M. E. (2016) *Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması*, Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Bağdat, A. (2008) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 ile TMS-2 Stoklar Standardı'nın Karşılaştırılması*, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Bayram, A. (2012) *İstanbul'daki Mahalli İdarelerde(İlçe Belediyeler) İtibar Yönetiminin Uygulanabilirliği*, Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Binbay, M. (2007) *Otel İşletmelerinde Pazarlama Stratejileri*, Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Bolat, İ. O. (2006) *Konaklama İşletmelerinde İşgörenlerden Yansıyan Kurumsal İmajın analizi ve Bir Uygulama*, Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Boyar, E. ve Güngörmüş, A, H. (2009) “Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 194-202.

Boyar, E., Güngörmüş, H. (2006) “TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Safha Maliyetine Uygulanması” *Muhasebe Finansman Dergisi*, (32), 170-176.

- Boyar, E., Güngörmüş, A. H. (2009) “TMS – 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (23), 1-5.
- Bozdemir, E. (2016) “Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bazı Öneriler”, *Mali Çözüm Dergisi*, (133), 13-37.
- Büyükmirza, H. K. (2012) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, 17. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ciğer, A. (2006) *Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama*, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Yılmaz, M., Güngörmüş, A. H. (2013) “Vakıf Üniversitelerinde Yönetimsel Amaçlı Hesap Planlarının TMS'ye Göre Oluşturulması ve Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (37): 351-367.
- Coşkun, A. ve Güngörmüş, A. H. (2009) “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 19-34.
- Çakmak, A. Ç. ve Üster, Z. (2013) “Mağaza Kartlarının Müşteri Sadakatine Etkisi: Kastamonu Şehir Merkezinde Bir Araştırma”, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (2), 1-24.
- Çoban, S. (2004) “Toplam Kalite Yönetimi Perspektifinde İçsel Pazarlama Anlayışı”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (22), 85-98.
- Demir, B. ve Aslan, Ü. (2007) *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Demireller, A. (2012) “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) Çerçevesinde Stoklar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (369), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5858>, [Erişim Tarihi: 12.06.2018].
- Didin, S. ve Köroğlu, Ç. (2008) “Konaklama İşletmelerinin Satışlar-Maliyetler Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 111-120.

- Dinçer, M. ve Dinçer, F. (1989) “Türkiye’de Konaklama Sektörünün Gelişimi ve Başlıca Sorunları Üzerine Bir Araştırma”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 47(1-4), 45-57.
- Dursun, A. ve Yalnız, S. (2013) “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri: TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(1), 141-144.
- Dursun, A. ve Yılmaz, S. (2013) “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri -TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27 (1), 139-157.
- Ekergil, V. (2009) “TMS-2 Stoklar ve Uygulaması”, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Ed.: N. Sağlam, S. Şengel, B. Öztürk, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Elidolu, S. (2010) *Stoklara İlişkin Kayıt Ve Raporlama Sistemlerinin Ulusal Muhasebe Standardı (TMS-2) Çerçevesinde Uygulamaya Geçiş ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Emir, O. (2007) *Otel İşletmelerinde Müşterilerin Hizmet Beklentileri ve Memnuniyet (Tatmin) Düzeylerinin Değerlendirilmesi: Antalya’da Bir Araştırma*, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Epstein, B. J., Mirza A. A. (2006) *IFRS 2006: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Ertürk, M. (2017) “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Kalitesi Algısının Türkiye’ye Gelen Yabancı Turistler Üzerinden Ölçülmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 547-571.

- Eser, K. (2009) *Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi ve Karlılık İlişkisi*, Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Fettahlıoğlu, Ö. O. (2015) “The Moderating Effect of Corporate Reputation Management on Psychological Contract Violation and Counterproductive Work Behaviour”, *Eurasian Academy of Sciences Social Sciences Journal*, 4, 132-149.
- Fidan, Y., Çöl, G. ve Yurtsever, S. (2014) “Pazarlama Perspektifinden Kurumsal İtibarı Ölçülmesi: Karabük Üniversitesi'nin Kurumsal İtibarının Öğrenciler Tarafından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, *Uluslararası İşletme ve Yönetim Dergisi*, 2 (1), 84-104.
- Geçikli, F., Erciş, M. S. ve Okumuş, M. (2016) “Kurumsal İtibarın Bileşenleri ve Parametreleri Üzerine Deneysel Bir Çalışma: Türkiye'nin Öncü Kurumlarından Biri”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (4), 1549-1562.
- Gezen, A. (2012) *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemleri Kullanımlarının Mali Tablolara Yansımaları: Çanakkale İlinde Bir Uygulama*, Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Gökçen, G. ve Cebeci, Y. (2016) “TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye ve Finans Yazıları*, (105), 115-132.
- Gökdeniz, A. (2014) *Butik Otel İşletmeciliği: Ayvalık Cunda Ortunç Otel Örneği*, Detay Yayınevi: Ankara.
- Gönen, S. (2007) *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Gümüş, T. U. (2005) *Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Süreci ve Oda-Mönü Maliyetlerinin Belirlenmesi: Denizli'deki Küçük Ölçekli Bir Konaklama*

İşletmesinde Uygulama, Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Güner, Ş, N. (2016) *Konaklama İşletmelerinin Fiyatlandırma Stratejileri ve Yöntemlerine Yönelik Alguları: Safranbolu Örneği*, Karabük: Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Güngörmüş, A, H. (2015) “Prodüksiyon Firmalarında Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hizmet Üretim Maliyetleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (46), 24.

Güngörmüş, A, H. ve Boyar, E. (2008) “TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (322), 1- 6.

Güngörmüş, A. H. ve Boyar, E. (2010) “TMS – 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, *Mali Çözüm*, (102), 109-127.

Gürbüz, A. (2016) *TMS 2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetleri ve Bir Uygulama*, Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Gürbüz, A. (2016) *TMS 2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetleri Ve Bir Uygulama*, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

İlter, B. ve Gökmen, H. (2009) “Mevduat Bankalarında İlişkisel Fayda ile Müşteri Memnuniyeti Arasındaki İlişki Üzerine Bir İnceleme: İzmir İli Örneği”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11 (1), 1-32.

Kabataş, Y. ve Pamukçu, A. (2010) “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (48), 191-199.

Kabataşı Y. ve Pamukçu, A. (2011) “TMS–2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (Temmuz-Ağustos), 191-199.

Karakaya, M. (2004) *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Karakaya, M. (2007) *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karakılıç, Y. N. (2005) “Kurumsal İtibarın Müşteri Tercihleri Üzerine Etkileri: Afyon’da Perakende Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Araştırma”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.B.B.F. Dergisi*, 7 (2), 181-196.
- Kaya, H, P. (2018) “Stoklara İlişkin TMS 2 ve Bobi FRS Karşılaştırılması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 262-285.
- Keskin, G. (2013) *Konaklama İşletmelerinde İşgörenlerin Hizmet Kalitesi ve Algulamaları- Sinop İlinde Faaliyet Gösteren Konaklama İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama*, Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Keskin, İ., Furat, M. F., Kaygısız, E. G. ve Oğuz, N. (2014) “Bilgi Kurumlarında Kurumsal İtibar: İslâm Araştırmaları Merkezi (İSAM) Kütüphanesi Örneği”, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 9 (2), 101-120.
- Koçyiğit, S. Ç. (2011) “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 69-88.
- Kozak, N ve Kozak, M. A ve Kozak, M (2015) *Genel Turizm*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Kozak, N. vd. (2008) *Genel Turizm: İlkeler ve Kavramlar*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Köroğlu, Ç. (2013) “Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (57), 39-56.
- Manav, D. (2017) *Konaklama İşletmelerindeki Hizmet Kalitesinin Servqual Yöntemi İle Ölçülmesi ve Özel Belgeli Bir Otel İşletmesinde Uygulanıp Olasılıklarının Araştırılması*, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Memiş, M. Ü. ve Tanrısinatapan, A. (2016) “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklarda Muhasebeleştirme Esasları”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25 (3), 15-30.

- Morrisson, A., Pearce, P. L., Moscardo, G., Nadkarni, N., and O’Leary, J. T. (1996) “Specialist Accommodation: Definition, Markets Served, and Roles In Tourism Development”, *Journal of Travel Research*, 35(1), 18.
- Oğan, Y. ve Özulucan, A. (2017) “Doğu Karadeniz Bölgesindeki Otel İşletmelerinde Kalite Maliyet Sistemleri”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 70-86.
- Okumuş, A. ve Asil, H. (2007) “Hizmet Kalitesi Algılamasının Havayolu Yolcularının Genel Memnuniyet Düzeylerine Olan Etkisinin İncelenmesi”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme Dergisi*, 36 (2), 9.
- Öndoğan, E. N. (2010) “Restoran Pazarlamasında Kullanılan Temel Pazarlama Karma Elemanları P”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi Dergisi*, 1 (1), 1-25.
- Örten, R. ve Karapınar, A. (2007) *Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H. Ve Karapınar, A. (2009) *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2011) *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özdemir, E. ve Akpınar, A, T. (2002). Konaklama İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi Çerçevesinde Alanya’daki Otel ve Tatil Köylerinde İnsan Kaynakları Profili. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 86.
- Özen, S. (2009) *Dünya Turizminde Tüketici Tercihlerinde Yaşanan Değişimlerin Konaklama İşletmelerine Yansımaları: Antalya’da Temalı Otel Örnekleri*, Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Özerhan, A. Y. ve Yanık, S. (2010) *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012) *Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: MU-DEN Yayınları.

- Özguven, N. (2008) “Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 8(2), 653-654.
- Özmen, C. Y. (2008) *Stokların Envanter Değerlemesi ve Denetimi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Öztürk, B. ve Öğredik, G. (2007) *Meslek Mensupları İçin Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Pizam A. ve Mansfeld, Y (1999) *Consumer Behavior in Travel and Tourism*, The Haword Hospitality Press: New York.
- Rasim, Z. (2004) *Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma*, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Sayım, F. ve Aydın, V. (2011) “Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistemik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri İle Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (29), 245-262.
- Sevilengül, O. (2003) *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Yayınevi.
- Sezgin, M. (2001) *Genel Turizm ve Turizm Mevzuatı*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Shengelbayeva, M. (2009) *Konaklama İşletmelerinde Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyetine Etkisi: Kiriş (Antalya) Örneği*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Sucu, Ö. E. (2011) *Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetiminin Önemi ve Bir Uygulama*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Süklüm, N. (2006) *Türkiye’de Hizmet Sektöründeki Turizm İşletmelerinde Uygulanan “Her şey Dahil” Sisteminin Müşteri Memnuniyeti Üzerindeki Etkisinin Ölçülmesi ve Bir Alan Araştırması*, Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Şavik, N. (2007) *İşletme İçin Rekabet Gücü Oluşturmada Müşteri İlişkileri Yönetiminin (MİY) Rolü ve Bir Uygulama*, Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Şirin, E, M. (2016) *Otel İşletmelerinde Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyeti, Tekrar Satın Alma ve Tavsiye İsteği Üzerine Etkisi: Trabzon Ortahisar Örneği*, Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Taşkın, E. (1997) *Otel İşletmelerinde Yiyecek Maliyetlerinin Kontrolü ve Azaltılması: Bir Anket Uygulaması*, Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Temizel, G. ve Garda, B. (2017) “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Kalitesi Kavramı ve Hizmet Kalitesinin Ölçülmesinde Kullanılan Modeller” *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi*, (14), 161-171.
- Toker, B. (2006) *Konaklama İşletmelerinde İşgören Motivasyonu ve Motivasyonun İş Doyumuna Etkileri- İzmir’deki Beş ve Dört Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Uygulama*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Tokmakçioğlu, S. (2015) *Film İşletmelerinde Tamamlanmamış Maliyetlerin VUK ve TMS 2 Stoklar Standardına Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, İstanbul: Okan Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Tokmakçioğlu, S. (2015) *Film İşletmelerinde Tamamlanmamış Maliyetlerin VUK ve TMS 2 Stoklar Standardına Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Toprak, T. (2007) *Hizmet Sektöründe Kalite Değer ve Müşteri Memnuniyetinin Tüketici Davranışları Üzerindeki Etkisi*, İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Toroslu, M. V. (2010) *Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: TMS 2 Stoklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri*, İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Türker, İ. (2010) “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (30), 105-120.

- Tütüncü, Ö. (1998) *Konaklama İşletmelerinde Kalite Güvence Sistemi İçinde Kalite Maliyetlerinin Analizi*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Usta, Ö. (2001) *Genel Turizm*, İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Üzel, İ. (2017) *TMS 2 Stoklar Standardı Açısından Üretim Maliyetlerinin İncelenmesi: Örnek Bir Uygulama*, Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Varinli, İ. (1995) *Üreticilerin ve Tüketicilerin Hizmet Kalitesi Beklentileri ve Algulamaları- Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama*, Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Yalnız, S. (2011) *Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Finansal Tablolarının TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Finansal Tablo Önerisi*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yanık, R. (2013) "Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(3), 81-90.
- Yavuz, M, C. ve Haseki M, İ. (2012) "Konaklama İşletmelerinde E-Pazarlama Uygulamaları: E-Medya Araçları Temelinde Bir Model Önerisi", *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (2), 120.
- Yeşil, S. ve Erşahan, E. (2011) "Konaklama İşletmelerinde Stratejik Karar Alma İle Yöneticilerin Demografik Özellikleri ve İşletmelerin Özellikleri İlişkisi", *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3 (2), 322.
- Yıldırım, M. (2006) *Konaklama İşletmelerinde İşletme Sermayesi (Alacak-Nakit-Stok) Yönetiminin İşletme Karlılığı Üzerine Etkisi*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yıldırım, A. (2012) "Kurum Kültürü ve Halkla İlişkiler Faaliyetleri", *Journal of Life Sciences*, 1 (1), 1-8.

- Yıldız, S. ve Tehci, A. (2014) “Ağızdan Ağıza İletişimde Müşteri Tatmini ve Müşteri Sadakati ile Mağaza İmajı Boyutları: Ordu İlinde Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (1), 441-460.
- Yıldız, Ş. (2011) *Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinin Örgüt Yapılarının Mekanik-Organik Örgüt Yapısı Bağlamında İncelenmesi*, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yıldıztekin, İ. (2009) “Konaklama İşletmelerinde Maliyete Dayalı Fiyatlama ve Fiyat Değişiminin Bölüm Karlılığına Etkileri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (4), 215-239.
- Yılmaz, B. B. (2013) “Türkiye’deki Halka Açık Konaklama Şirketlerinin Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 97-118.
- Yılmaz, M. ve Güngörmüş, A. H. (2013) “Vakıf Üniversitelerinde Yönetimsel Amaçlı Hesap Planlarının TMS 2’ye Göre Oluşturulması ve Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (37), 351-367.
- Yılmaz, V. ve Çatalbaş, K. G. (2007) “Kredi Kartlarına İlişkin Algının Müşteri Memnuniyeti ve Sadakati Üzerine Etkisi”, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 44 (513), 83-94.
- Yılmaz, V., Çelik, H. E. ve Depren, B. (2007) “Devlet ve Özel Sektör Bankalardaki Hizmet Kalitesinin Karşılaştırılması: Eskişehir Örneği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 8 (2), 234-248.
- Zengin, E. ve Erdal, A. (2000) “Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi”, *Journal of Qafqaz University*, 3(1), 48.

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Dönem İçi Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	52
Tablo 2. Tamamlanmış Ancak Hasılatı Elde Edilmemiş Hizmetin Muhasebe Kaydı .	53
Tablo 3. Tamamlanmış ve Hasılatı Elde Edilmiş Hizmetin Muhasebe Kaydı	54
Tablo 4. Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetine İlişkin Muhasebe Kaydı.....	55
Tablo 5. 154 Hesabın 155 Hesaba Aktarılması ve 155 Hesabın Kapatılması	55
Tablo 6. Konaklama İşletmesinin Dönem Sonu Muhasebe Kaydı	56
Tablo 7. Tamamlanmış Ancak Hasılatı Elde Edilmemiş Hizmetin Muhasebe Kaydı .	56
Tablo 8. Tamamlanmış ve Hasılatı Elde Edilmiş Hizmetin Muhasebe Kaydı	57

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. VUK'a Göre Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	31
Şekil 2. Stok Maliyetleri	39
Şekil 3. Maliyet Sistemini Oluşturan Yöntemler.....	41



ÖZGEÇMİŞ

Koray GOBİ, 23.01.1993 Tarihinde Ankara'nın Keçiören ilçesinde doğdu. Bilecik Atatürk İlköğretim okulunda, ortaöğretimini Nazilli Teknik ve Mesleki Anadolu Lisesi'nde tamamladı.2015 yılında Erzurum Atatürk Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulundan Mezun olduktan sonra, 2016 yılında Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalında lisansüstü eğitimine başladı.

