

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HİZMET ÜRETİM
MALİYETLERİ
-TMS 2 STOKLAR VE TMS 18 HASILAT STANDARTLARI
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ-***

Adem DURSUN^(**)
Serkan YALNIZ^(***)

Özet: Ticari hayatta ekonomik sınırların ortadan kalkması sonucu uluslararası düzeyde anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf finansal bilgiye duyulan ihtiyaç; aynı standartları uygulayan muhasebe sistemlerini zorunlu hale getirmektedir.

Türkiye’de şu anda uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre uygulanması zorunlu olan Türkiye Muhasebe Standartları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de, hizmet sunan işletmelerde hizmet üretim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesidir.

Bu çalışmanın amacı; hizmet sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde dönem sonlarında satılmayan veya satılıp da henüz hasılat olarak mali tablolara yansıtılmayan hizmet üretim maliyetlerinin, TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat Standartları açısından değerlendirilmesidir. Bu bağlamda İMKB’ye kayıtlı bir konaklama işletmesinde yapılan incelemede, işletmenin konsolide finansal tablolarında TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat Standartları gereği verilmesi gereken bilgilerin sınırlı düzeyde verildiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmeleri, Hizmet Üretim Maliyeti, TMS-2 Stoklar Standardı, TMS-18 Hâsılat Standardı.

**SERVICE PRODUCTION COSTS IN THE ACCOMMODATION
BUSINESSES-
-AN EVALUATION IN TERMS OF IAS-2 STOCKS AND IAS-18
REVENUE STANDARDS -**

Abstract: As a result of business life with no more economic frontiers, the need for internationally comprehensible, comparable and transparent financial information necessitates accounting systems applying same standards.

The Uniform Accounting System used currently in Turkey bears significant differences with Turkish Accounting Standards that became obligatory according to new, 01.07.2012 dated Turkish Commercial Code. One of these differences is that the cost of production services is calculated and accounted in enterprises in service sector.

The purpose of this study is to assess the cost of service production, which cannot be sold at accommodation companies at the end of period or which cannot be reflected on financial statements as revenue after sale, with respect to IAS-2 Stocks and IAS-18 Revenue Standards. In this sense, the analysis on an accommodation enterprise registered in Istanbul Stock Exchange

* Bu çalışma, ikinci yazarın Yüksek Lisans Tezinden türetilmiştir.

(**)Doç.Dr. Atatürk Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

(***)Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Yüksek Lisans, Milli Eğitim Bakanlığı Öğretmen.

shows that the obligatory information via consolidate financial statements of the company is given in a very limited manner compared to requirements of IAS-2 Stocks and IAS-18 Revenue Standards.

Keywords: Accommodation Enterprises, Service Production Costs, IAS-2 Stocks Standard, IAS-18 Revenue Standard.

I. Konaklama İşletmelerinin Tanımı

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

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

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

Konaklama işletmelerinin faaliyet konusunu aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

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

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

II. TMS-2 Stoklar Standardı

Bilanço kalemleri içerisinde önemli bir yere sahip olan stoklar için uygulanacak farklı muhasebe politikaları, farklı finansal sonuçların doğmasına neden olabilir. Bu durum işletmenin kâr/zarar durumunu etkilemekte ve karar alıcılara güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir bilginin ulaşmasını güçleştirmektedir. TMS-2 Stoklar Standardı işletme stoklarının muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğini açıklamaktadır.

Bilindiği gibi mevcut muhasebe sisteminde hizmet işletmeleri tarafından sunulan hizmetlerin stoklanma olanağı bulunmamaktadır. Ancak TMS-2 Stoklar Standardı, hizmet işletmeleri de dahil olmak üzere tüm işletmelerin çıktılarının maliyetlerini nasıl belirlemesi gerektiği konusunda da bilgiler vermektedir (Ekergil, 2008: 101).

A.TMS-2 Stoklar Standardının Amacı

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

B.TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamındaki Tanımlar

Stoklar;

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

(b) Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da

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

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

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

Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise, aynı stokun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş dokuş edilebileceği tutarı ifade eder. Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değer, gerçeğe uygun değer ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir.

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma

durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar (TMS 2.8).

C.TMS-2 Stoklar Standardı'na Göre Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.

D.Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Konumuz itibarıyla bu çalışmada sadece hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti açıklanmıştır.

E.Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

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

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

Standartta, verilen hizmetle ilgili hâsılâtın mali tablolarına gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılması gerektiği belirtilmektedir. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolarına alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

F.Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri

Maliyet; üretilen mal veya hizmetler için katlanılan fedakârlıkların parasal ifadesidir. Üretim işletmelerinde maliyet unsurlarını çeşitli şekillerde sınıflandırmak ve üretim maliyetlerini hesaplamak mümkündür.

Konaklama işletmelerinde dönem içerisinde ortaya çıkan maliyetler işletmenin departmanlarına göre (konaklama, yiyecek, içecek, haberleşme, çamaşırhane-kuru temizleme vb.) ilgili hesabın yardımcı hesaplarında izlenmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS)'ne göre üretim işletmelerinde üretimi devam eden yarı mamullerin ve üretimi tamamlanıp da satışa hazır hale gelen mamullerin maliyetleri aktifleştirilerek stok maliyetleri olarak bilançoda yer almaktadır. Dönem içinde satılan mamullerin olması durumunda da, satılan kısma ait maliyet, stoklardan çıkarılarak, satılan malın maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilmektedir.

Hizmet üretim işletmelerinde ise; ortaya çıkan hizmet üretimi ile ilgili maliyetler stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmediğinden dönem boyunca 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabında toplanmakta ve dönem sonunda hasılatın tahsilatına veya tahakkukuna bakılmadan 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI aracılığıyla doğrudan 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına aktarılmaktadır.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı gereğince her dönemin gelir ve gideri birbiri ile karşılaştırılarak o döneme ait kâr ya da zarar hesaplanmaktadır. Yine gelir tablosu ilkelerine göre; belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Hizmet üretim işletmeleri için TDMS açısından yukarıda bahsettiğimiz durum, hem dönemsellik kavramına hem de gelir tablosu ilkesine aykırılık göstermektedir. TMS-2 Stoklar Standardında bu aykırılıklar giderilmiştir.

TMS-2 Stoklar Standardına göre gelir getirmesi beklenen hizmet üretim maliyetlerinden, dönem içinde hasılatı gerçekleşen hizmetlerle ilgili maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılmalı, verilen hizmetlerin tamamlanması bir sonraki döneme kalan ve hizmetle ilgili hasılatı mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan hizmet üretim maliyetleri ise dönem sonunda 622 nolu hesap yerine ilgili stok hesabına yansıtılmalıdır. Daha sonraki dönemlerde hasılat mali tablolara yansıtılınca ilgili stok hesabından 622 no'lu hesaba aktarma işlemi yapılmalıdır (Koçyiğit, 2011, 74).

İşletmelerin TMS-2 Stoklar Standardını uygulamaları durumunda Tek Düzen Hesap Planında hizmet üretim maliyetlerinin aktifleştirilebileceği bir hesap bulunmamaktadır. Görüşümüze göre, TMS-2 Stoklar Standardına uygun olarak Tek Düzen Hesap Planında hesaplar açılıncaya kadar, dönem sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanan tutarlar, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla, hizmet üretim maliyetlerinden dönem içinde hasılatı gerçekleşen hizmetlerle ilgili maliyetler 622 Satılan Hizmet

Maliyeti Hesabına aktarılırken; hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan kısmına ait giderlerin de “151 Yarı Mamuller – Üretim” hesabında “151.02 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri” isminde açılacak alt hesaplarda izlenmesi uygun olacaktır.

G.TMS-2 Stoklar Standard’ına Göre Finansal Tablolarda Stoklara İlişkin Yapılması Gereken Açıklamalar

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

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

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

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

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

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

e) Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar (stok değer düşüklüğü karşılığı),

f) Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali (konusu kalmayan stok değer düşüklüğü karşılığı),

g) Gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar,

h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri,

i) Stoklar standardının öngörüsü dışında yapılan farklı sınıflandırmaları (ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar gibi).

III.TMS-18 Hasılat Standardı

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır (TMS 18).

Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu standart söz konusu kriterlerin uygulanmasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar (TMS 18).

A.TMS-18 Hasılat Standardının Amacı

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

B.TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamındaki Tanımlar

Hâsılat; Ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin faaliyet dönemi içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır (TMS 18.7). Hasılat, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilmelidir. Ayrıca ekonomik fayda akışının hâsılat sayılabilmesi için işletmenin faaliyetlerini kendi adına yapmış olması gerekmektedir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve öz kaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır.

Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak öz kaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir.

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

C.TMS-18 Hasılat Standardına Göre Hasılatın Ölçümü

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

TMS-18'e göre hâsılatın ölçülmesi; Mal Satışlarında Hasılatın Ölçümü, Hizmet Satışlarında Hâsılatın Ölçümü, Faiz, Temettü ve İsim Haklarına İlişkin Hâsılatın Ölçümü olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır. Bu çalışmada sadece hizmet satışlarında hasılatın ölçümü incelenmiştir.

D.Hizmet Satışlarında Hâsılatın Ölçümü

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

- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve;
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMS-18.20).

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

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

Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir biçimde tahmin edilemediği; ancak katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olduğu

durumlarda hasılat sadece geri kazanılabileceği beklenen maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır (TMS-18.27).

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

E.TMS-18 Hasılat Standardına Göre Finansal Tablolarda Hasılatla İlişkin Yapılması Gereken Açıklamalar

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

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

b) Mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları, temettülerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hasılat sınıfı tutarı ile

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

IV.Konaklama İşletmelerinde Tms-2 Stoklar Ve Tms-18 Hasılat Standartlarının Uygulanması

A.Uygulamanın Amacı Ve Önemi

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

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

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

B.Uygulamanın Kapsamı

TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat Standartlarını uygulamak zorunda olan İMKB'de işlem gören konaklama işletmelerinden örnek bir işletmenin konsolide finansal tablolarının incelenmesi uygulamanın kapsamını oluşturmaktadır.

V. Örnek İşletme Favori Dinlenme Yerleri A.Ş.

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

A.Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

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

Şirket'in ana faaliyet konusu turizm yatırımlarını yapmak ve işletmektir. Şirket ilk yatırımını 1989 yılında Antalya-Kemer'de Turizm Bakanlığı'na 49 yıllık süre için tahsis edilmiş Aqua Resort Otel ile gerçekleştirmiştir. Daha sonra Naturland konsepti geliştirilerek Aqua Resort Otelinin arka cephesinde bulunan parsel Orman Bakanlığı'ndan 49 yıllık süre ile tahsisli olarak alınmıştır. Bu projenin yatırımına 1994 yılında başlanmıştır. Bünyesinde 3 adet Resort Otel, 89 üniteli devre tatil planı ile 3 adet temalı park vardır. Naturland tesisi 1 Mayıs 2006 tarihinden başlamak üzere işletmeci olarak Tentur Turizm A.Ş.'ye verilmiştir. Tentur Turizm A.Ş. 15 Kasım 2008 tarihinde işletmeciliğini sona erdirmiştir. Şirket Ek Finansal Yeniden Yapılandırma Sözleşmesi'ne uygun olarak 2009 Mayıs ayı başında tesisi işletmeye başlamıştır. Şirket'in 31 Aralık 2009 tarihi itibarıyla 56 çalışanı bulunmaktadır.

B.Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar

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

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

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

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

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

kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerini açıklamadığı ve bu bende kısmen uyduğu görülmektedir.

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

Stoklarının toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları, “Stoklar” başlıklı Dipnot 13 te tablo şeklinde sunulmuştur (Tablo 1).

Tablo 1: 0. Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Stoklar

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

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

Tek Düzen Hesap Planında 15 Nolu Stoklar grubunda yer alan “Verilen Sipariş Avansları”, Dipnot 26’da “Diğer Varlık ve Yükümlülükler” başlıklı Diğer Dönen Varlıklar içerisinde izlenmiştir (Tablo 2).

Tablo 2: Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Diğer Dönen Varlıklar

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

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

c. Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı yani satışların maliyeti “Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 28’de sunulmuştur (Tablo 3).

Tablo 3: *Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti*

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

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

Şirkette faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirler / giderler yoktur.

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

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

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

d. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stoklar

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

e. Dönem İçinde Gider Kaydedilerek Kayıttan Düşülen Stokların İptali

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

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

TMS 2'nin 36. paragrafının (g) bendi "gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar"ın açıklanmasını

istemektedir. Kanaatimizce Şirket'in dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları ve bu stokların iptali olmadığı için konsolide finansal tablo dipnotlarında gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullara ilişkin bir açıklamaya yer vermemiştir.

g. Yükümlülükler İçin Teminat Olarak Gösterilen Stokların Kayıtlı Değeri

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

h. Stoklarda Standardın Öngörüsü Dışında Yapılan Farklı Sınıflandırmalar

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

C.Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Hâsılatla İlişkin Yaptığı Açıklamalar

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

a. Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulanan Muhasebe Politikaları

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

Gelir, hizmet satışlarının faturalanmış değerlerini içerir. Şirket'in Antalya Kemer Çamyuva mevkiinde üst hakkı Maliye Bakanlığı, Çevre ve Orman Bakanlığı lehine Naturland tatil tesisi bulunmaktadır. Şirket tesis içinde yer alan 3 adet otelden ve devre tatil evlerinden gelir elde etmektedir. Şirket'in devre tatil aidat tahsilatları ilişkili firma Favori Doğal Yaşam Yatırımları A.Ş.

tarafından yürütülmektedir. Devre tatil satışı ve upgrade (hafta değişimi) Eko Ekolojik Yatırımlar Turizm ve Seyahat Acenteliği A.Ş. tarafından yapılmaktadır. Her iki firma da verdikleri hizmeti komisyon karşılığı yapmaktadır.

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

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

b. Dönem İçinde Muhasebeleştirilen Her Bir Önemli Hasılat Sınıfı Tutarı

Dönem içinde muhasebeleştirilen hasılatın yer aldığı satışlara ilişkin tutarlar, “Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti” başlıklı Dipnot 28’de sunulmuştur (Tablo 4).

Tablo 4: 0 Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti

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

Tablo 5: 0 Favori Dinlenme Tesisleri A.Ş. Satış Gelirleri ve Satışların Maliyeti (Devam)

Amortisman giderleri	4.480.852	4.105.067
Personel giderleri	1.464.573	----
Konaklama yiyecek-içecek maliyetleri	1.432.115	----
Devre tatil maliyetleri	1.327.137	89.611
Elektrik-su giderleri	989.025	684.108
Sigorta giderleri	121.166	25.089
Bakım-onarım giderleri	108.270	314.602
Komisyon gider karşılığı	----	444.695
Diğer hizmet maliyetleri	769.542	35.960
Toplam	10.682.680	5.699.132

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

Şirkette faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirler / giderler yoktur

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

c. Her Bir Hasılat Sınıfı İçinde Yer Alan Mal veya Hizmet Takası Suretiyle Ortaya Çıkan Hasılat Tutarı

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

VI.Sonuç

Türkiye’de şu anda uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre uygulanması zorunlu olan Türkiye Muhasebe Standartları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de, hizmet sunan işletmelerde hizmet üretim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesidir.

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

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

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

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

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

Bu çalışmada, TMS/TFRS’yi yasal olarak uygulamak zorunda olan halka açık konaklama işletmelerinden alınan örnek bir işletmede TMS-2 ve

TMS-18'in uygulanma düzeyi araştırılmıştır. Bu işletmenin bağımsız denetimden geçmiş 2009 yılı konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda stoklara ve hâsılatla ilişkin olarak yaptıkları açıklamalar incelenmiştir. İnceleme sonucuna göre, işletmenin konsolide finansal tablolarında TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat Standartları gereği verilmesi gereken bilgilerin sınırlı düzeyde verildiği görülmüştür.

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

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre işletmelerin TMS-2 Stoklar Standardını uygulamaları durumunda Tek Düzen Hesap Planında hizmet üretim maliyetlerinin aktifleştirilebileceği bir hesap bulunmamaktadır. Görüşümüze göre, TMS-2 Stoklar Standardına uygun olarak Tek Düzen Hesap Planında hesaplar açılıncaya kadar, dönem sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanan tutarlar, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla, hizmet üretim maliyetlerinden dönem içinde hasılatı gerçekleşen hizmetlerle ilgili maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılırken; hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan kısmına ait giderlerin de "151 Yarı Mamuller – Üretim" hesabında "151.02 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri" isminde açılacak alt hesaplarda izlenmesi uygun olacaktır.

Kaynaklar

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Bekçi, İ. (2003). Konaklama Muhasebesi. SDÜ Yayınları. Yayın no: 36.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. (2009). "Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.42.
- ÇİL, S. (2002). "Halka Açık Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Politikalarının Stoklar Açısından Değerlendirilmesi". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 7, ss.113-128.
- ÇİL KOÇYİĞİT, S. (2011). "Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi". *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3/1, ss.69-88.
- Demirel, N. (2009). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ekerkil, V. (2008). "TMS-2 Stoklar ve Uygulaması". Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Ed.). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. (ss.99-168). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Gökçen, G., Akgül, B.A. ve Çakıcı, C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Hâsilata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 10. *T.C. Resmi Gazete*. 26018.
- IAS 2 Inventories, IASC Foundation Education.
- IAS 18 Revenue, IASC Foundation Education.
- International Accounting Standards Board. (2002). *Preface to Statements of Intentional Accounting Standards, International Accounting Standards*.
- International Financial Reporting Standards*. (t.y.). Erişim Tarihi: 21.12.2009, <http://www.iasb.co.uk>
- Mali Tablolar*. (t.y.). Erişim Tarihi: 06.06.2010, <http://www.imkb.gov.tr>
- Olalı, H. ve Korzay, M. (1993). Otel İşletmeciliği. İstanbul: Beta Yayınları.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Resmi Gazete*. (t.y.). Erişim Tarihi: 13.12.2009, <http://rega.basbakanlik.gov.tr>
- Sevilengül, O. (2003). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3. *T.C. Resmi Gazete*. 25701.
- Türkiye Muhasebe Standartları*. (t.y.). Erişim Tarihi: 17.02.2010, <http://www.tmsk.org.tr>
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS. (2009). Ankara: TMSK Yayınları.