

Türkiye’deki Halka Açık Konaklama Şirketlerinin Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi

Berna Burcu YILMAZ*

ÖZET

Finansal tablolar işletme yönetiminin seçtiği muhasebe politikaları sonucunda ortaya çıkmaktadır. Konaklama işletmelerinin kendine has birtakım özellikleri vardır ve seçtikleri muhasebe politikaları bundan etkilenecektir. Bu çalışmada Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları uygulayan konaklama şirketlerinde uygulanan muhasebe politikalarının neler olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla konaklama sektöründeki halka açık şirketlerin muhasebe politikaları stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, kur değişiminin etkileri, borçlanma maliyetleri, varlıklarda değer düşüklüğü, karşılıklar, koşullu borçlar, koşullu varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar standartları açısından incelenmiş ve hangi politikaları uyguladıkları belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda, incelenen şirketlerde benzer muhasebe politikalarının uygulandığı, dipnotlarındaki açıklamaların belli bir düzende olmadığı, eksiklikler taşıdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Standartları, Konaklama İşletmeleri

JEL Sınıflandırması: M10, M40, M41.

Determination Of Publicly Held Lodging Companies' Accounting Policies In Turkey

ABSTRACT

Financial statements arise as a result of the accounting policies that were selected by the business management. Lodging enterprises have numerous unique features which may affect their accounting policies. In this study, it is aimed to determine the applied accounting policies of lodging companies which implement the Turkish Accounting and Financial Reporting Standards. For this purpose, the accounting policies of publicly held lodging companies are analyzed in terms of inventories, property, plant and equipment, revenue, the effects of changes in foreign exchange rates, borrowing costs, impairment of assets, provisions, contingent liabilities, contingent assets, intangible assets standards and it is tried to determine the accounting policies applied. As a result, it is concluded that similar accounting policies were applied, explanations in the notes to the financial statements were not in a specific order and there were some deficiencies of notes to the financial statements in the analyzed companies.

Keywords: Accounting Policies, Accounting Standards, Lodging Companies

Jel Classification: M10, M40, M41.

* Yrd. Doç. Dr. Berna Burcu Yılmaz, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu, bburcuyilmaz@yahoo.com

1. GİRİŞ

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın (TMS/TFRS) kavramsal çerçevesinde finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak şeklinde belirtilmiştir (www.kgk.gov.tr):

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarında bulunması gereken asgari bilgilerle ilgili düzenlemeler yapmıştır. Standarda göre, finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı ise, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını gösterir (TMS 1 md.9). Standartta tam bir finansal tablolar seti olarak dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço), döneme ait kapsamlı gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, nakit akış tablosu ile birlikte önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notları da sayılmıştır (TMS 1 md.10). Finansal tablolardaki kalemlerin oluşumundaki en büyük etken işletmelerin uyguladıkları muhasebe politikalarıdır.

Bu çalışmada öncelikle konuya ilişkin literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra, hizmet işletmesi olarak diğer sektörlerdeki işletmelerden farklı özelliklere sahip olduğundan, konaklama sektöründeki halka açık şirketlerin uyguladıkları muhasebe politikaları seçilen Türkiye Muhasebe Standartları açısından belirlenmeye çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Finansal tablolarda sunulan bilgiler muhasebe politikalarının açıklandığı finansal tablo dipnotlarıyla birlikte önem taşımaktadır (Marşap vd., 2007: 102). Muhasebe politikaları, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için seçenekler arasından işletme tarafından kabul edilmiş standartlar, görüşler, yorumlar, kurallar ve düzenlemelerin bütünüdür (Cemalcılar ve Önce, 1999: 71). İşletme yönetimi, muhasebe politikalarını ulusal ya da uluslararası muhasebe standartlarının ilkelerine ve standart hazırlayan komitenin yorumlarına uygun olarak belirleyip uygulamaya koyacaktır (Akdoğan ve Tenker, 1998: 53). Finansal tablolardaki kalemlerin tutarı işletme tarafından benimsenen ve uygulanan muhasebe politikalarının bir sonucudur (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2002: 11).

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu TMS/TFRS'nin önemli bir özelliği, birçok standartta işletme yönetimine birden fazla muhasebe politikası önermesidir. Örneğin, TMS 16 ve TMS 38'de maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemi olmak üzere iki ayrı yöntem seçilebilmektedir. Alternatif muhasebe politikalarının seçimi işletmeye bırakılmıştır. TMS/TFRS'ye göre muhasebe politikaları belirlenirken uzman tarafların (denetçi, muhasebeci, hukukçu, teknik personel gibi) mesleki yargılarının göz önünde bulundurulması

önem taşımaktadır (Özkan ve Erdener, 2008: 7). Ayrıca grup şirketlerinde hem konsolide finansal tabloların hazırlanmasında hem de finansal tabloların analizinde etkinlik sağlanabilmesi için benzer muhasebe politikalarının seçilmesi gerekir.

Literatür incelendiğinde muhasebe politikalarının seçimini etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik çalışmaların ağırlıkta olduğu görülmektedir. Bununla birlikte finansal tablo dipnotlarında muhasebe politikalarına ilişkin yapılan açıklamaların düzeyi de araştırılmıştır. Muhasebe politikalarının seçimi üzerine yapılan araştırmalar sonucunda işletme büyüklüğü, finansal kaldıraç derecesi ve prim planlarının varlığının muhasebe politikalarının seçimi üzerinde etkisi olduğu ortaya çıkarılmıştır (Cullinon, 1999: 598).

Bradbury (1992) çalışmasında Yeni Zelanda Menkul Kıymetler Borsası'ndaki yirmi dokuz adet şirketin bölümsel raporlama açıklamalarını araştırmıştır. Çalışma sonucunda bölümsel raporlama açıklamalarının düzeyinin işletme büyüklüğü ve finansal kaldıraç ile ilgili olduğu sonucuna varmışlardır.

Hoogendoorn'a (1996) göre şirketler gerek vergisel amaçlı, gerek muhasebe tekniği açısından farklı muhasebe politikaları belirlemektedirler. Inoue ve Thomas (1996) yaptıkları çalışmada Japon yöneticilerin muhasebe politikaları seçimini etkileyen faktörleri araştırmışlardır. Şirketlerin muhasebe politikalarının seçiminde şirketlerin özellikleriyle birlikte ülkelerin kültürel ve çevresel farklılıklarının da etkisi bulunmaktadır.

Vergoossen (1997) yaptığı çalışmada, yatırım analistlerinin muhasebe politikalarındaki değişikliklerle ne kadar ilgilendiklerinin araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda, dipnotların açıklama düzeylerinin ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin yatırım analistlerinin tespitlerini etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Pierce-Brown ve Steele (1999) muhasebe politikası seçimini yöneticilerin bireysel seçimlerinden çok, stratejik bir seçim olarak değerlendirmişlerdir. Cullinon (1999), uluslararası ticaretle uğraşan şirketlerin muhasebe politikalarını seçerken gelir artırıcı şekilde hareket ettiklerini öne sürmüştür. Bunu araştırmak için Kanadalı şirketlerin amortisman yöntemlerine ilişkin muhasebe politikalarını incelemiştir. Çalışma sonucunda ithalatçı firmaların gelir artırıcı muhasebe politikası seçimlerinin ithalatçı firmalardan daha çok olduğu ortaya çıkmıştır.

Landry ve Callimaci (2003) çalışmalarında Kanada'da biyoteknoloji ve ilaç sektöründe ar-ge giderlerine ilişkin muhasebe politikaları üzerinde yönetici primlerinin etkisini araştırmışlardır. Çalışmalarının sonucunda ar-ge giderlerinin aktifleştirilmesine ilişkin muhasebe politikalarının giderek arttığı ortaya çıkmıştır.

Astami ve Tower'in (2006) araştırmasına göre işletmeler muhasebe politikalarını gelir artırıcı ve gelir azaltıcı şekilde seçmektedirler. Seçilen muhasebe politikaları işletmelerin dönem sonucunu diğer bir ifade ile kar veya zarar durumlarını doğrudan etkileyecektir.

Marşap, Çil Koçyiğit ve Çına Bal (2007), İMKB'de işlem gören hizmet, gıda ve tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde seçilmiş (stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve borçlanma maliyetleri) standartlar ile ilgili finansal tablo

dipnotlarındaki muhasebe politikalarını incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, muhasebe politikalarına ilişkin bilgilerin genel bir format halinde verildiği, şirkete özgü yapının çoğunlukla yansıtılmadığı; işletmelerin finansal tablo dipnotlarında uyguladıkları muhasebe politikalarını açıklamakta gerekli hassasiyeti göstermedikleri tespit edilmiştir.

3. TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDINDA MUHASEBE POLİTİKALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

TMS 8 standardı, muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemek amacıyla yayımlanmıştır (TMS 8 md.1). TMS 8 muhasebe politikalarını, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar olarak tanımlamıştır (TMS 8 md.5).

Standart uyarınca, finansal tabloların TMS/IFRS'lerde belirlenen muhasebe politikalarına uygun olması gerekir. Bu politikalar ancak söz konusu politikaları uygulamanın finansal tablolar üzerindeki etkisi önemsizse uygulanmayabilir (TMS 8 md.8). Diğer bir ifadeyle, ilgili muhasebe politikalarının uygulanmaması, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayanarak alacakları kararları tek başına veya toplu olarak etkilemiyorsa işletmeler bu politikaları uygulamayabilirler (Gürdal, 2006: 3).

Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulaması işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İşlemler ve olaylarla ilgili belirli bir TMS/IFRS olmaması durumunda yönetim, muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulaması ile ilgili alacağı kararlarda şunları göz önünde bulundurmalıdır (TMS 8 md.11):

- Benzer konularla ilgili diğer TMS/IFRS'lerin getirdiği hükümleri,
- Varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin kavramsal çerçevede açıklanan tanımlar, muhasebeleştirme kriterleri ve ölçme yaklaşımları.

Ayrıca belirli bir TMS/IFRS yoksa, yukarıda sıralananlarla çelişmediği sürece yönetim diğer muhasebe literatürünü, kabul görmüş sektör uygulamalarını ve benzer standart koyucuların standartlarını göz önüne alabilir (TMS 8 md.12).

İşletmelerin benzer işlem, olay ya da durumlarda tutarlı muhasebe politikası seçmesi ve uygulaması gerekir (TMS 8 md.13). Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını belirlerken işletmenin zaman içindeki finansal tablolarını karşılaştırabilmelidir. Bu nedenle aşağıda sıralananlar dışında işletmelerin muhasebe politikalarının değiştirilmesi standartta yasaklanmıştır (TMS 8 md.14):

- Bir TMS/IFRS gerekli kılıyor olmalıdır ya da
- Muhasebe politikası değişikliği, işletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerini finansal tablolarda daha uygun ve

güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte olmalıdır.

- Muhasebe politikasındaki değişiklik yeni bir standart ya da yorumun uygulanmasından doğuyorsa, öncelikle “geçiş hükümleri” dikkate alınmalı, geçiş hükümleri yoksa bu değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanmalıdır (TMS 8 md.19).

4. KONAKLAMA SEKTÖRÜNDEKİ HALKA AÇIK ŞİRKETLERİN MUHASEBE POLİTİKALARININ BELİRLENMESİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Konaklama sektörünün kendine has birtakım özellikleri bulunmaktadır ve bu durum finansal tablolarına da yansımaktadır. Örneğin, konaklama işletmelerinin finansal tablolarında dönen varlıklardan çok duran varlıkların yer kapladığı görülmektedir. Bu işletmeler ürün ya da mamul değil hizmet üreten işletmelerdir. Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetler genel olarak konaklama hizmetleri, yiyecek-içecek hizmetleri ve diğer hizmetler (spor, eğlence v.b.) olarak gruplandırılmaktadır. Bu çalışma, TMS/TFRS uygulayan konaklama sektöründeki halka açık şirketlerin seçmiş oldukları muhasebe politikalarının neler olduğunu belirlemeyi amaçlamaktadır.

4.2. Araştırmanın Metodolojisi ve Sınırları

Bu çalışmada Sermaye Piyasası Kurulu’na (SPK) kayıtlı ve hisseleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) işlem gören “Otel, Motel, Pansiyon, Kamp ve Diğer Konaklama” sektöründe faaliyet gösteren toplam on şirket araştırma kapsamına alınmıştır. Bu şirketler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (www.kap.gov.tr):

Tablo 1: Otel, Motel, Pansiyon ve Diğer Konaklama Sektöründeki Şirketler

| | KODU | ŞİRKET ADI |
|----|-------|--|
| 1 | AYCES | <u>ALTINYUNUS ÇEŞME TURİSTİK TESİSLER A.Ş.</u> |
| 2 | FVORI | <u>FAVORİ DİNLENME YERLERİ A.Ş.</u> |
| 3 | MAALT | <u>MARMARİS ALTINYUNUS TURİSTİK TESİSLER A.Ş.</u> |
| 4 | MARTI | <u>MARTI OTEL İŞLETMELERİ A.Ş.</u> |
| 5 | MERIT | <u>MERİT TURİZM YATIRIM VE İŞLETME A.Ş.</u> |
| 6 | METUR | <u>METEMTUR OTELCİLİK VE TURİZM İŞLETMELERİ A.Ş.</u> |
| 7 | NTTUR | <u>NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.</u> |
| 8 | PKENT | <u>PETROKENT TURİZM A.Ş.</u> |
| 9 | TEKTU | <u>TEK-ART İNŞAAT TİCARET TURİZM SANAYİ VE YATIRIMLAR A.Ş.</u> |
| 10 | UTPYA | <u>UTOPYA TURİZM İNŞAAT VE İŞLETMECİLİK TİCARET A.Ş.</u> |

Bilindiği gibi, SPK Seri: XI, No: 29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” 1 Ocak 2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine ait ilk ara dönem finansal tablolarından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ ile SPK’nın Seri: XI, No: 25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yürürlükten kaldırılmıştır. Seri: XI, No: 29 sayılı Tebliğ ile finansal raporlamada TMS/TFRS’ler esas alınmaya başlamıştır. Şirketlerin altı aylık ve üç aylık raporları daha özet bilgi sunduğu için Tablo 1’deki şirketlerin 2011 senesi “yıllık (oniki

aylık” finansal tabloları (www.kap.gov.tr) incelenmiş ve seçilen Türkiye Muhasebe Standartları’na göre hangi muhasebe politikalarını benimsedikleri araştırılmıştır. Merit Turizm Yatırım ve İşletme A.Ş.’nin sadece 2012 altı aylık faaliyet raporuna erişilebilmiştir.

Araştırmaya dahil edilen muhasebe standartları aşağıdakilerle sınırlandırılmıştır:

- TMS 2 Stoklar,
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar,
- TMS 18 Hasılat,
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri,
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri,
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü,
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar,
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular aşağıdaki başlıklarla özetlenmiştir.

4.3.1. Stoklara İlişkin Muhasebe Politikaları

Konaklama işletmelerinde stokların büyük kısmı yiyecek-içecek-temizlik malzemeleri olmak üzere işletme malzemesi stoklarından oluşur. Çalışma kapsamındaki halka açık şirketlerden Favori Dinlenme Yerleri A.Ş.’nin ayrıca devre tatil stokları da bulunmaktadır.

TMS 2’ye göre stoklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanıyla değerlendirilir (TMS 2 md.9). Stokların elde etme maliyetleri, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak net gerçekleştirilebilir değerine indirilir. Net gerçekleştirilebilir değer, işin normal akışı içinde stokların satılmasından elde edilmesi beklenen net tutardır (TMS 2 md.7). Diğer bir ifadeyle, 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 (TMS 2 md.6).

Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2 md.10). Standartta stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerinden FIFO (ilk giren ilk çıkar) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine izin verilmiştir (TMS 2 md 25). Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir (TMS 2 md 27).

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Ayrıca stokları net gerçekleştirilebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net

gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS 2 md.34).

Tablo 2: Stok Değerlemeye İlişkin Muhasebe Politikaları

| ŞİRKETİN İMKB KODU | MALİYET VE NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞERİN DÜŞÜK OLANIYLA DEĞERLEME | |
|-----------------------|--|--|
| | MALİYET BEDELİYLE DEĞERLEME | NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞERLE DEĞERLEME |
| AYCES | Otel stokları | - |
| FVORI | İşletme malzemesi | - |
| MAALT | Ticari mal ve yakıt stokları | - |
| MARTI | İşletme malzemesi | Gayrimenkul projelerine ilişkin konutlar |
| MERIT | Stok yok | Stok yok |
| METUR | - | Konut stokları |
| NTTUR | İlk madde ve malzeme | - |
| PKENT | İlk madde ve malzeme, ticari mal | - |
| TEKTU | Otel işletme malzemesi stokları | - |
| UTPYA | İşletme malzemesi | - |

İncelenen şirketlerin finansal tablolarının tamamında stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanıyla değerlendirileceği hakkında bilgi verilmiştir. METUR'un hiç stoku bulunmamaktadır. NTTUR'un ayrıca kuyum stokları da bulunmaktadır. Şirket, kuyum hammaddeleri ve saf altın içeren kuyumlarını İstanbul Altın Borsası'nda açıklanan kapanış fiyatı ile değerlediğini açıklamıştır. MARTI, METUR ve UTPYA'nın bağlı ortaklıklarından kaynaklanan konut stokları da bulunmaktadır. Şirketlerin genelinde işletme malzemesi stokları maliyet değeri ile değerlendirirken konut gibi diğer stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile değerlendirilmiştir.

Tablo 3: Stok Maliyet Belirleme Yöntemleri

| ŞİRKETİN İMKB KODU | FIFO | AĞIRLIKLIL ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİ | HAREKETLİ AĞIRLIKLIL ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİ | ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİ | BİLGİ YOK |
|-----------------------|----------|--|---|--------------------------------|-----------|
| AYCES | - | - | X | - | - |
| FVORI | - | - | - | - | X |
| MAALT | - | - | X | - | - |
| MARTI | - | - | - | - | X |
| MERIT | - | X | - | - | - |
| METUR | - | X | - | - | - |
| NTTUR | - | X | - | - | - |
| PKENT | - | - | X | - | - |
| TEKTU | - | - | - | X | - |
| UTPYA | - | - | X | - | - |
| TOPLAM | 0 | 3 | 4 | 1 | 2 |

İncelenen şirketlerin hiçbiri stok maliyetini belirlerken FİFO yöntemini uygulamamaktadır. Toplam on şirketin dördü hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini, üçü ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini seçtiğini belirtmiştir. Bir şirket ortalama maliyet yöntemi uyguladığını belirtmiş, iki şirket hiçbir bilgi sunmamıştır.

4.3.2. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Politikaları

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir (TMS 16 md.6). Konaklama işletmelerinde maddi duran varlıklar daha çok otel binaları, yer üstü düzenleri, temizlik ve yemek hizmetlerinde kullanılan makine ve cihazlar, döşemeler, demirbaşlar gibi kalemlerden oluşmaktadır. TMS 16 maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi, amortisman tutarlarının ve değer düşüklüğü zararının finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin konuları düzenlemektedir.

Bir maddi duran varlık bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda finansal tablolara varlık olarak alınabilmektedir (TMS 16 md.7). Varlık olarak muhasebeleştirilme kriterini taşıyan bir maddi duran varlık ilk kez muhasebeleştirilirken maliyeti ile ölçülür (TMS 16 md.15). Bu varlıkların ilk maliyetleri aşağıdakilerden oluşmaktadır (TMS 16 md.16):

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı;
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet;
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Maddi duran varlığın maliyetine girmeyen unsurlar ise bir tesisin açılma maliyetleri, ürün ve/veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler, yönetim ve diğer genel giderlerdir (TMS 16 md. 19).

Maddi duran varlık ilk kez muhasebeleştirildikten sonra, takip eden dönemlerde, maliyet ya da yeniden değerlendirme modellerinden biri seçilerek değerlendirilir (TMS 16 md.29). Maliyet modelinde, maddi duran varlık maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 16 md. 30). Yeniden değerlendirme modelinde ise; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş

amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS 16 md. 31).

Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 16 md. 50). Standartta amortisman yöntemlerinden doğrusal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri sayılmıştır (TMS 16 md.62). Amortisman kıst esasa göre ayrılır. Amortisman yöntemi ve varlığın yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmelidir (TMS 16 md.51). Yararlı ömrü sınırsız olan varlıklara amortisman ayrılmaz (TMS 16 md.58).

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesi için değer düşüklüğü testi uygulanır.

Tablo 4: Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Muhasebeleştirilmesi ve Sonraki Ölçümüne İlişkin Politikalar

| ŞİRKETİN İMKB KODU | İLK KEZ MUHASEBELEŞTİRME | | MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM | | | Değer Düşüklüğü Testi Uygulanıyor |
|--------------------|-------------------------------------|-----------|--------------------------------|--------------------------------------|-----------|-----------------------------------|
| | Maliyet Bedeli (Elde Etme Maliyeti) | Bilgi Yok | Maliyet Modeli Uygulanıyor | Yeniden Değerleme Modeli Uygulanıyor | Bilgi Yok | |
| AYCES | X | - | X | Arazi, arsa ve binalar | - | X |
| FVORI | X | - | X | Otel kompleksi | - | X |
| MAALT | X | - | X | - | - | X |
| MARTI | X | - | X | - | - | X |
| MERIT | X | - | X | - | - | X |
| METUR | X | - | X | - | - | X |
| NTTUR | X | - | X | - | - | X |
| PKENT | X | - | X | - | - | X |
| TEKTU | X | - | X | Gayrimenkul | - | X |
| UTPYA | X | - | X | Otel kompleksi | - | X |
| TOPLAM | 10 | 0 | 1 | 5 | 4 | 10 |

İncelenen şirketlerde arazi, arsalar ile binalar gerçeğe uygun değerleri üzerinden finansal tablolara alınmaktadır. NTTUR'da gruba ait gayrimenkullerin Türkiye ve KKTC geneline yayılması nedeniyle ilgili gayrimenkullerin toplu olarak ekspertiz değerlemelerinin yapılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Şirketlerde arazi ve arsalar ile binalar ve yer üstü düzenleri dışındaki maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde 1 Ocak 2005 tarihinde önce ve sonra elde edilen ayırımına gidildiği açıklanmıştır. Buna göre, 1 Ocak 2005 tarihinden önce elde edilenler 31 Aralık 2004 tarihindeki alım gücüyle ifade edilmiş maliyetleri üzerinden, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra elde edilenler ise elde etme

maliyetlerinden birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğünün indirilmesi sonucu oluşan net değer üzerinden finansal tablolara alınmıştır. Diğer bir ifadeyle arazi, arsa, bina, otel kompleksi v.b. dışındaki maddi duran varlıklar için tüm şirketlerde maliyet modeli uygulanmaktadır. AYCES ve TEKTU, yeniden değerlendirme artışlarının özkaynaklar içinde raporlandığını açıklamıştır. İncelenen tüm şirketler değer düşüklüğü testi uygulandığını açıklamıştır.

Tablo 5: Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Yöntemleri

| ŞİRKETİN İMKB KODU | Doğrusal Amortisman Yöntemi (Normal Amortisman Yöntemi) | Azalan Bakiyeler Yöntemi (Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi) | Üretim Miktarı Yöntemi | Bilgi Yok |
|--------------------|---|--|------------------------|-----------|
| AYCES | X | - | - | - |
| FVORI | X | - | - | - |
| MAALT | X | - | - | - |
| MARTI | X | - | - | - |
| MERIT | X | - | - | - |
| METUR | X | - | - | - |
| NTTUR | X | - | - | - |
| PKENT | X | - | - | - |
| TEKTU | X | - | - | - |
| UTPYA | X | - | - | - |
| TOPLAM | 10 | 0 | 0 | 0 |

İncelenen tüm şirketlerde amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Ayrıca sınırsız ömürlü olduklarından arazi ve arsaların amortismanına tabi tutulmadıkları açıklanmıştır.

Tablo 6: Maddi Duran Varlıkların Amortisman Oranları ve Yararlı Ömürleri

| ŞİRKETİN İMKB KODU | Binalar ve Yerüstü Düzenleri | Makine ve Teçhizatlar | Taşıtlar | Döşeme ve Demirbaşlar |
|--------------------|------------------------------|-----------------------|-----------|-----------------------|
| AYCES | 5-50 yıl | 2-20 yıl | 5 yıl | 2-12 yıl |
| FVORI | 10-50 yıl | 20-30 yıl | 10 yıl | 10 yıl |
| MAALT | 15-50 yıl | 4-15 yıl | 4-6 yıl | 3-10 yıl |
| MARTI | 2-10 yıl | 4-50 yıl | 10-50 yıl | 2-16 yıl |
| MERIT | - | - | %10-20 | - |
| METUR | 50 yıl | 5-10 yıl | 4-5 yıl | 3-10 yıl |
| NTTUR | 2-20 yıl | 6-20 yıl | 10-20 yıl | 2-20 yıl |
| PKENT | %2-6,6 | %10-20 | %20 | %2-50 |
| TEKTU | %2,38-20 | %10 | %10 | %10-33 |
| UTPYA | 50 yıl | 5-13 yıl | 5-10 yıl | 2-15 yıl |

İncelenen şirketlerde açıklanan maddi duran varlıklar için belirlenen amortisman oranları ve yararlı ömürler yukarıdaki tabloda görülmektedir. Şirketlerin hepsinde benzer

varlıklar için tahmin edilen yararlı ömürler birbirinden farklıdır. Ayrıca UTPYA, otele kullanılan havlu, çarşaf, perde, döşeme, örtü, masa örtüsü ve yastık gibi demirbaşların %50 oranında amortismanına tabi tutulduğunu belirtmiştir.

4.3.3. Hasılatla İlişkin Muhasebe Politikaları

Konaklama işletmelerinde hasılat ve gelirler oda gelirleri ve çeşitli hizmet departmanlarından elde edilen gelirlerden oluşur (Güven, 1999: 63). Standartlarda gelir; hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini de kapsar. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. TMS 18 belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

İlk kez muhasebeleştirilirken hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18 md.9). Hasılatın ölçümünde işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutulur (TMS 18 md.10). Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 18 md.11).

Hizmet sunumuna ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki ilkelere uyulur:

- Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18 md.20).
- Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır (TMS 18 md.26).

Faiz, isim hakları ve temettülerin finansal tablolara yansıtılmasında ise şu ilkeler geçerlidir (TMS 18 md.30):

- İsim hakları tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.
- Temettüler hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.
- Faizler etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir.

Tablo 7: Hasılatın Ölçümüne İlişkin Muhasebe Politikaları

| ŞİRKETİN İMKB KODU | GERÇEĞE UYGUN DEĞER | TAMAMLAN- MA YÜZDESİ YÖNTEMİ (HİZMETİN TAMAMLAN MA YÜZDESİ) | KİRA GELİRLERİ: | | FAİZ GELİRİ: ETKİN FAİZ YÖNTE- Mİ | TEMETTÜ GELİRİ: HİSSEDARLA- RIN TAHSİL ETME HAKLARI ORTAYA ÇIKINCA |
|--------------------------|---------------------------|--|------------------------|-------------------------|--|---|
| | | | Tahak- kuk Esası | Doğru- sal Yöntem | | |
| AYCES | X | X | X | - | X | Bilgi yok |
| FVORI | X | Bilgi yok | Bilgi yok | - | Bilgi yok | Bilgi yok |
| MAALT | X | X | X | - | X | Bilgi yok |
| MARTI | X | Bilgi yok | Bilgi yok | X | X | Bilgi yok |
| MERIT | X | X | X | - | X | X |
| METUR | X | Bilgi yok | Bilgi yok | - | X | Bilgi yok |
| NTTUR | X | X | X | - | X | X |
| PKENT | X | Bilgi yok | X | - | X | X |
| TEKTU | X | Bilgi yok | Bilgi yok | X | X | Bilgi yok |
| UTPYA | X | X | Bilgi yok | - | Bilgi yok | X |
| TOPLAM | 10 | 5 | 5 | 2 | 8 | 4 |

İncelenen şirketlerin tamamında gelir tutarının, güvenilir şekilde ölçülebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydaların şirket tarafından elde edileceğinin kuvvetle muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınacağı belirtilmiştir. Hizmet satışından doğan gelirin tamamlanma yüzdesine göre kayıtlara alındığına ilişkin bilgi sunan şirket sayısı beştir. Kira gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esasına göre hareket edildiğini belirten şirket sayısı beş iken, iki şirket kira gelirlerini doğrusal yöntemle muhasebeleştirdiğini açıklamıştır. Sekiz şirket faiz gelirinin muhasebeleştirilmesinde etkin faiz yöntemini uyguladığını açıklamış, iki şirket konu hakkında bilgi sunmamıştır. Şirketlerin dördü temettü gelirlerinin hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıkınca finansal tablolara yansıtıldığını açıklamıştır.

4.3.4. Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Muhasebe Politikaları

Konaklama işletmelerinde hizmet bedelinin çoğunun yabancı para cinsinden tahsil edilmesi, turistlere döviz bozma hizmeti verilmesi gibi nedenlerle yabancı paralı işlemler önemli boyutlara ulaşabilmektedir (Güven, 1999: 83). Yabancı paralı işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemek amacıyla TMS 21 yayımlanmıştır. Standartta hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı konularında düzenlemeler yapılmıştır.

İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi geçerli para birimi olarak adlandırılır. Yabancı paralı işlemler ilk kez muhasebeleştirilirken yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir (TMS 21 md.21).

İzleyen raporlama dönemlerinde ise şu işlemler gerçekleştirilir (TMS 21 md.23):

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Parasal kalemler, elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır (TMS 21 md.8). Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 21 md.28). Aşağıda sıralanan işlemlerden kaynaklanan kur farkları ise diğer kapsamlı gelire dahil edilir (Greuning vd., 2011: 250):

- Parasal olmayan kalemlere ait artış ve azalışlar,
- Grup işletmelerinin parasal kalemlerine ait artış ve azalışlar,
- Finansal riskten korunma muhasebesi uygulanan yabancı paralı yükümlülükler.

Tablo 8: Yabancı Paralı İşlemlerin İlk Kez Muhasebeleştirilmesine İlişkin Muhasebe Politikaları

| ŞİRKETİN İMKB KODU | YABANCI PARALI İŞLEMLER: İŞLEMİN YAPILDIĞI GÜNDEKİ DÖVİZ KURU | BİLANÇODAKİ YABANCI PARALI PARASAL VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER: BİLANÇO TARİHİNDEKİ DÖVİZ KURU | YABANCI PARALI İŞLEMLERDEN DOĞAN KUR FARKLARI: GELİR TABLOSUNDA RAPORLAMA | GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE GÖSTERİLEN YABANCI PARALI PARASAL OLMAYAN VARLIKLAR VE BORÇLAR: GERÇEĞE UYGUN DEĞERLERİNİN BELİRLENDİĞİ GÜNKÜ KUR |
|--------------------|---|--|---|---|
| AYCES | X | X | X | Bilgi yok |
| FVORI | X | X | X | X |
| MAALT | X | Yıl sonu döviz kuru | X | Bilgi yok |
| MARTI | X | X | X | Bilgi yok |
| MERIT | X | Bilanço tarihindeki TCMB kuru | X | Bilgi yok |
| METUR | Bilgi yok | Dönem sonu kur | Bilgi yok | Bilgi yok |
| NTTUR | X | Bilanço tarihindeki TCMB kuru | X | Bilgi yok |
| PKENT | X | Dönem sonu kur | X | Bilgi yok |
| TEKTU | X | X | X | Bilgi yok |
| UTPYA | X | Bilgi yok | Bilgi yok | Bilgi yok |
| TOPLAM | 9 | 9 | 8 | 1 |

İncelenen şirketlerin dokuzu yabancı paralı işlemlerde işlemin yapıldığı tarihteki döviz kurunun kullanıldığını belirtmiş, bir tanesi bilgi vermemiştir. Şirketlerden dokuzu bilançodaki yabancı paralı parasal varlık ve yükümlülükleri bilanço tarihindeki döviz kuru ile çevirdiklerini belirtmiş, bir tanesi bilgi vermemiştir. Sekiz şirket yabancı paralı işlemlerden doğan kur farklarını gelir tablosunda raporladığını belirtmiş, iki şirket ise bu konuda bilgi sunmamıştır. Sadece bir şirket gerçeğe uygun değerle gösterilen yabancı paralı parasal olmayan varlıklar ve borçları gerçeğe uygun değerlerinin belirlendiği günkü kur ile raporladığını belirtmiştir; diğerleri bu konuda bilgi sunmamıştır.

Şirketlerin hiçbirinde yabancı paralı işlemlerin sonraki muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe politikaları açıklanmamıştır.

4.3.5. Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Muhasebe Politikaları

Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler borçlanma maliyetleri olarak ifade edilir (TM 23 md.5). TMS 23'e göre, bir özelliği varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Özelliği varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Diğer borçlanma maliyetleri ise gider olarak muhasebeleştirilir.

Tablo 9: Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Muhasebe Politikaları

| ŞİRKETİN İMKB KODU | İlk muhasebeleştirme: finansal borç tutarından işlem masrafları çıkarıldıktan sonraki değerle kaydetme | Sonraki dönemlerde: etkin faiz yöntemi kullanılarak ıskonto edilmiş maliyet değeri | Aktifleştirilen borçlanma maliyetinin olduğu hakkında bilgi var | Aktifleştirilen borçlanma maliyetinin olmadığı hakkında bilgi var |
|--------------------|--|--|---|---|
| AYCES | X | X | - | X |
| FVORI | X | X (Finansal borçlar hariç) | - | - |
| MAALT | X | X | - | X |
| MARTI | Bilgi yok | Bilgi yok | X | - |
| MERIT | Bilgi yok | Bilgi yok | - | - |
| METUR | Bilgi yok | Bilgi yok | - | - |
| NTTUR | X | Bilgi yok | - | - |
| PKENT | X | X | - | - |
| TEKTU | Bilgi yok | X | - | X |
| UTPYA | X | X | - | - |
| TOPLAM | 6 | 6 | 1 | 3 |

İncelenen şirketlerden altısı borçlanma maliyetlerinin ilk kez muhasebeleştirilmesinde finansal borç tutarından işlem masrafları çıkarıldıktan sonraki değerle kaydedildiğini belirtmiş, dört işletme bu konuda bilgi sunmamıştır. Sonraki dönemde etkin faiz yöntemi kullanılarak ıskonto edilmiş maliyet değeri ile muhasebeleştirdiğini belirten işletmeler yine altı tanedir. FVORI, finansal borçları içindeki banka kredilerine ilişkin bankadan mutabakat

alındığını, söz konusu mutabakatta banka tarafından ilgili kredinin reeskont edilmiş faizleri ile birlikte anapara borçlarının toplam tutar olarak yer aldığını, bu nedenle finansal borçlar için etkin faiz yöntemini uygulayamadığını belirtmiştir. Sadece bir şirket aktifleştirilen borçlanma maliyeti olduğunu belirtmiştir. Ancak bu şirketin aktifleştirdiği borçlanma maliyetlerinin grubun bağlı ortaklığının özelliği varlık iktisabında kullandığı kredilere ait olduğunu, grup otellerine ait olmadığını belirtmiştir. Üç şirket aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin olmadığını açıklamıştır.

4.3.6. Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Muhasebe Politikaları

Varlıklarda değer düşüklüğü standardı, işletmelerin varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Kullanım değeri bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 36 md.6).

Değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine ilişkin bazı belirtiler varsa işletmenin resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapması gerekir (TMS 36 md.8). İşletmeler her dönem sonunda varlıklarının değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına dair işletme içi ve işletme dışından elde ettiği bilgi kaynaklarından sağlanan belirtileri değerlendirmelidir (TMS 36 md.9-12). Değer düşüklüğü zararı kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Ancak varlık TMS 16 ve TMS 38'e göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa, söz konusu değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır (TMS 36 md.60).

Tablo 10: Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Muhasebe Politikaları

| ŞİRKETİN İMKB KODU | Değer Düşüklüğü Testi Uygulanıyor | Nakit Üreten Birim Gruplaması Yapılıyor | Değer Düşüklüğü Kaybı Gider Olarak Raporlanıyor |
|--------------------|-----------------------------------|---|---|
| AYCES | X | X | X |
| FVORI | X | Bilgi yok | X |
| MAALT | X | X | X |
| MARTI | X | X | X |
| MERIT | X | Bilgi yok | Bilgi yok |
| METUR | X | X | X |
| NTTUR | X | Bilgi yok | Bilgi yok |
| PKENT | X | Bilgi yok | Bilgi yok |
| TEKTU | X | X | Bilgi yok |
| UTPYA | X | Bilgi yok | Bilgi yok |
| TOPLAM | 10 | 5 | 5 |

İncelenen şirketlerin tamamı varlıkları için değer düşüklüğü testinin uygulandığını belirtmiştir. Beş şirket, değer düşüklüğünün saptanmasında varlıklarını nakit üreten birimler

olarak en alt seviyede gruplandırıldığını açıklamıştır. Beş şirket değer düşüklüğü kaybının gider olarak raporlandığını belirtmiştir. Diğer şirketler ilgili konularda açıklama yapmamıştır.

4.3.7. Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklara İlişkin Muhasebe Politikaları

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler TMS 37’de yapılmıştır. Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Örneğin; garanti maliyetleri, ödeme talepleri, cezalar, muhtemel zararlar, yeniden yapılandırma karşılıkları bu tür karşılıklardandır. Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır (TMS 37 md.14):

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Sayılan bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

Koşullu varlık geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır (TMS 37 md.10). Koşullu yükümlülük ise, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür (TMS 37 md.10).

Koşullu yükümlülükler (borçlar) finansal tablolara yansıtılmaz, dipnotlarda açıklanır (TMS 37 md.27-28). Koşullu varlıklar da finansal tablolara yansıtılmaz. Ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise dipnotlarda açıklanır (TMS 37 md.31-34).

Tablo 11: Koşullu Varlık ve Yükümlülüklerle İlişkin Bilgi

| ŞİRKETİN İMKB KODU | Koşullu Varlık ve Yükümlülükleri Hakkında Bilgi Sunulmuş | Karşılıklar Bilançooya Yansıtılmış |
|--------------------|--|------------------------------------|
| AYCES | X | X |
| FVORI | X | X |
| MAALT | X | X |
| MARTI | X | X |
| MERIT | X | X |
| METUR | X | X |
| NTTUR | X | X |
| PKENT | X | X |
| TEKTU | X | X |
| UTPYA | X | X |
| TOPLAM | 10 | 10 |

İncelenen şirketlerin tamamında karşılıklar bilançoya yansıtılırken, koşullu varlık ve yükümlülükler dipnotlarda açıklanmıştır. Bilançoya yansıyan karşılıklar ecrimisil (sahil kullanım giderleri), ikramiye karşılıkları, irtifak hakkı-hasılat kar payı karşılığı, dava karşılığı ve diğer karşılıklardan oluşmaktadır. Koşullu varlık ve yükümlülükler ise lehe/aleyhe açılan alacak ve ceza davaları, idari para cezaları, marka davaları, tazminat davaları, iş davaları, iptal davaları, verilen teminat mektupları, alınan/verilen teminat çekleri-senetleri, alınan gayrimenkul ipotekleri, vadeli satış sözleşmeleri (forward), verilen kefaletler vb.den oluşmaktadır. Ayrıca ana ortaklar ve diğer grup şirketleri lehine verilen teminatlar da dipnotlarda açıklanmıştır.

4.3.8. Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Politikaları

Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklardır (TMS 38 md. 8). Bilgisayar yazılımları, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları maddi olmayan duran varlık örnekleridir. Konaklama işletmelerinde daha çok bilgi işlem sistemleri, bilgisayar yazılımları ve edinilen haklar maddi olmayan duran varlıklar olarak yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler TMS 38'de yapılmıştır.

Bir maddi olmayan duran varlık maddi olmayan duran varlık tanımına giriyorsa, bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda finansal tablolara varlık olarak alınabilmektedir (TMS 38 md.21). Bir maddi olmayan duran varlık ilk kez muhasebeleştirilirken maliyeti ile ölçülür (TMS 38 md.24).

Maddi olmayan duran varlık ilk kez muhasebeleştirildikten sonra, takip eden dönemlerde, maliyet ya da yeniden değerlendirme modellerinden biri seçilerek değerlendirilir. Maliyet modelinde, maddi olmayan duran varlık, maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir (TMS 38 md. 74). Yeniden değerlendirme modelinde ise; yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Yeniden değerlendirme modelinde gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir (TMS 38 md.75).

Sınırlı yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 38 md. 97). Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar ise itfaya tabi tutulmayıp, her yıl değer düşüklüğü testine tabi tutulurlar (TMS 38 md.107-108). Standartta itfa yöntemlerinden doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri sayılmıştır (TMS 38 md.98). Maddi duran varlıkların amortismanında olduğu gibi maddi olmayan duran varlıkların itfasında da kıst esasa uyulur.

Bir maddi olmayan duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesi için değer düşüklüğü testi uygulanır. İşletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlıklar finansal tablolara alınamazlar.

Tablo 12: Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Kez Muhasebeleştirilmesi ve Sonraki Ölçümüne İlişkin Politikalar

| ŞİRKETİN İMKB KODU | İLK KEZ MUHASEBELEŞTİRME | | MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM | | | Değer Düşüklüğü Testi Uygulanıyor |
|--------------------------|--|-----------|-----------------------------------|---|--------------|--|
| | Maliyet Bedeli (Elde Etme Maliyeti) | Bilgi Yok | Maliyet Modeli Uygulanıyor | Yeniden Değerleme Modeli Uygulanıyor | Bilgi Yok | |
| AYCES | X | - | X | - | - | X |
| FVORI | X | - | X | - | - | X |
| MAALT | X | - | X | - | - | X |
| MARTI | X | - | X | - | - | X |
| MERIT | X | - | X | - | - | X |
| METUR | X | - | X | - | - | X |
| NTTUR | X | - | X | - | - | X |
| PKENT | X | - | X | - | - | X |
| TEKTU | X | - | X | - | - | X |
| UTPYA | X | - | X | - | - | X |
| TOPLAM | 10 | 0 | 10 | 0 | 0 | 10 |

Tüm şirketler maddi olmayan duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirilirken maliyeti ile ölçüldüğünü açıklamıştır. Sonraki ölçümde yeniden değerlendirme modelinin uygulanması için söz konusu maddi olmayan duran varlıkların aktif piyasalarının olması gerekir. UTPYA, aktif piyasası olmadığı için maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme modelinin uygulanmadığı hakkında açıklama yapmıştır. İncelenen şirketlerin tamamı maddi olmayan duran varlıkları için maliyet modelini uygulamaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar, 1 Ocak 2005'den önce edinilen kalemler için 31 Aralık 2004'deki alım gücü ile ifade edilmiş maliyetlerinden, 1 Ocak 2005'den sonra edinilen kalemler için ise elde etme maliyetlerinden birikmiş itfa payları ve mevcutsa kalıcı değer düşüklüğünün indirilmesi sonrasında oluşan net değeri ile finansal tablolara yansıtılmıştır. İncelenen tüm şirketler maddi olmayan duran varlıkları için değer düşüklüğü testi uygulamaktadır.

Tablo 13: Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Yöntemleri, İtfa Oranları ve Yararlı Ömürleri

| ŞİRKETİN İMKB KODU | Doğrusal İtfa Yöntemi (Normal İtfa Yöntemi) | Azalan Bakiyeler Yöntemi (Hızlandırılmış İtfa Yöntemi) | Üretim Miktarı Yöntemi | Bilgi Yok |
|--------------------|---|--|------------------------|-----------|
| AYCES | X (5 YIL) | - | - | - |
| FVORI | X (5 YIL) | - | - | - |
| MAALT | X (5 YIL) | - | - | - |
| MARTI | X | - | - | - |
| MERIT | X (5 YIL) | - | - | - |
| METUR | X | - | - | - |
| NTTUR | X (5 YIL) | - | - | - |
| PKENT | X (5 – 99 YIL) | - | - | - |
| TEKTU | X (%10-20) | - | - | - |
| UTPYA | X | - | - | - |
| TOPLAM | 10 | 0 | 0 | 0 |

Tüm şirketlerde itfa yöntemi olarak doğrusal itfa yöntemi uygulanmaktadır. İki şirket maddi olmayan duran varlıklarının yararlı ömürleri hakkında bilgi sunmamıştır. Sadece NTTUR işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlık olmadığını belirten açıklama yapmıştır.

5. SONUÇ

Çalışmada konaklama sektöründeki halka açık şirketlerin 2011 yıllık raporlarının incelenmesi sonucu, seçilen TMS'ler açısından muhasebe politikalarının aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir:

- Stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olmasıyla değerlendirilmektedir. Yiyecek-içecek-temizlik, işletme malzemesi stokları maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

- Stok maliyeti belirlenirken FIFO yöntemi uygulanmamakta, ortalama maliyet yöntemleri (ağırlıklı ortalama, hareketli ortalama) uygulanmaktadır.

- Maddi duran varlıklar ilk kez muhasebeleştirilirken elde etme maliyetleri ile ölçülmektedir. Arazi, arsa, bina v.b. için yeniden değerlendirme modeli, diğer maddi duran varlıklar için maliyet modeli uygulanmaktadır.

- Maddi duran varlıkların amortismanında sadece doğrusal (normal) amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Her şirketin benzer varlıklar için belirlediği yararlı ömürler farklıdır.

- Şirketlerde gelir tutarı gerçeğe uygun değerle tahakkuk esasına göre kayıtlara alınmaktadır. İncelenen şirketlerin yarısı hizmet satışından doğan gelirin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre kayıtlara alındığını açıklamıştır. Faiz gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde etkin faiz yöntemi uygulanmaktadır. Temettü gelirleri hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıkınca finansal tablolara yansıtılmaktadır.

- Yabancı paralı işlemlerde işlemin yapıldığı tarihteki döviz kuru kullanılmaktadır. Bilançodaki yabancı paralı parasal varlık ve yükümlülükler bilanço tarihindeki döviz kurundan çevrilmektedir. Yabancı paralı işlemlerden doğan kur farkları gelir tablosunda raporlanmaktadır.

- Borçlanma maliyetleri ilk kez muhasebeleştirilirken finansal borç tutarından işlem masrafları çıkarıldıktan sonraki değerle kaydedilmektedir.

- Borçlanma maliyetleri sonraki dönemlerde etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyet değeri ile muhasebeleştirilmektedir.

- Özellikle varlıklar olmadığından aktifleştirilen borçlanma maliyeti bulunmamaktadır.

- Varlıklar için değer düşüklüğü testi uygulanmaktadır. Değer düşüklüğünün tespitinde varlıklar nakit üreten birimler olarak en alt seviyede gruplandırılmaktadır.

- Karşılıklar bilançoda raporlanmakta, koşullu varlık ve yükümlülükler dipnotlarda açıklanmaktadır.

- Maddi olmayan duran varlıklar ilk kez muhasebeleştirilirken elde etme maliyetleri ile ölçülmektedir. Aktif piyasaları olmadığından maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme modeli uygulanmamaktadır.

- Maddi olmayan duran varlıklar doğrusal (normal) itfa yöntemi ile itfa edilmektedir.

Bununla birlikte, incelenen şirketlerin dipnotlarındaki açıklamaların belli bir düzende olmadığı, eksiklikler taşıdığı görülmüştür. Örneğin işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlık olup olmadığı hakkındaki bilgiyi sadece bir şirket vermiştir. Bu tür bir bilginin verilmesi finansal tablo kullanıcıları açısından önemlidir. Çünkü örneğin finansal durum tablosuna göre finansal durumu kötü görünen bir şirketin işletme içinde yaratılan değerli bir markası varsa o şirketin finansal durumu farklı yorumlanabilecektir. Aynı şekilde, yabancı paralı işlemlerin ilk kez muhasebeleştirildikten sonraki muhasebeleştirilmesine ilişkin standartlarda öngörülen ilkeler bulunmasına rağmen, incelenen şirketlerin hiçbiri konuyla ilgili muhasebe politikası açıklamamıştır. Oysaki konaklama işletmelerinde sıklıkla yabancı paralı işlemler yapılmaktadır.

Finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak nitelendirilen dipnotların bilgi kullanıcılarının gereksinimleri doğrultusunda daha sistemli ve açıklayıcı şekilde hazırlanması gerekir. Bilindiği gibi seçilen muhasebe politikaları yatırımcıların kararlarını etkilemektedir. Muhasebe politikalarına ilişkin bilgilerin TMS/TFRS'lerde belirtildiği şekilde tam olarak sunulması finansal tabloların karşılaştırılabilirliği artacaktır.

KAYNAKLAR

Akdoğan, Nalan – Tenker, Nejat. (1998), Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara.

Astami, Emita W. – Tower, Greg. (2006), “Accounting Policy Choice and Firm Characteristics in the Asia Pacific Region: An International Empirical Test of Costly Contracting Theory”, The International Journal of Accounting, No. 41, pp.1-21.

Bradbury, E. Michael. (1992), “Voluntary Disclosure of Financial Segment Data: New Zeland Evidence”, Accounting & Finance, Vol. 32, No.1, ss.15-26.

Cemalcılar, Özgül - Önce, Saime. (1999), Muhasebenin Kuramsal Yapısı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Cullinan, Charlers P. (1999), “International Trade and Accounting Policy Choice: Theory and Canadian Evidence”. The Journal of Accounting, Vol.34, No.4, pp. 597-607.

Çaldağ, Yurdakul – Ayanoğlu, Yıldız. (2002), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.

Greuning, Hennie van – Scott, Darrel – Terblanche, Simonet. (2011), International Financial Reporting Standards, The World Bank, Washington.

Gürdal, Kadir. (2006), “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 32, Ekim, ss.1-12.

Güven, Mevlüt. (1999), Turizm İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları, TÜRMOB Yayınları - 89, Ankara.

Hoogendoorn, MN. (1996), “Accounting and Taxation in Europe – A Comparative Overview”, European Accounting Review, Vol. 5, No. 1, pp.783-794.

Inoue, Tatsuo - Thomas, Wayne B. (1996), “The Choice of Accounting Policy in Japan”, Journal of International Financial Management & Accounting, Vol. 7, No.1, pp.1-23.

Landry, Suzanne – Callimaci, Antonello. (2003), “The Effect of Management Incentives and Cross-listing Status on the Accounting Treatment of R&D Spending”, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, No. 12, pp.131-152.

Marşap, Beyhan – Çil Koçyiğit, Seyhan – Çına Bal, Emine. (2007), “İMKB’de İşlem Gören Gıda, Tekstil ve Hizmet Sektörlerinde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanan Muhasebe Politikalarının Seçilen UFRS’ler Açısından İncelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 9, Sayı 4, Aralık, ss.99-120.

Özkan, Serdar - Erdener, Ece. (2008), “Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Analizinde Dikkat Edilmesi Gereken Özellikli Alanlar”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs.

Pierce-Brown, Rhoda – Steele, Tony. (1999), “The Economics of Accounting for Growth”, Accounting and Buiness Research, Vol. 29, No. 2, pp.157-173.

Türkiye Muhasebe Standartları. <http://www.kgk.gov.tr/kategori/son-halleriyle-standartlar-129-108.html> (09.10.2012).

Vergoossen, R.G.A. (1997), “Changes in Accounting Policies and Investment Analysts’ Fixation on Accounting Figures”, Accounting Organizations and Society, Vol.22, No.6, s.589-607.

<http://www.kap.gov.tr/yay/GenelBilgiler/Sektorler.aspx#L30> (09.10.2012).