



*Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi*  
*International Journal of Tourism, Economic and Business Sciences*  
E-ISSN: 2602-4411 2(2): 587-598, 2018

## HİZMET ÜRETİM MALİYETİ VE TMS 2 AÇISINDAN KONAKLAMA İŞLETMELERİ MALİYET KAYITLARI

**Nurcan GÜNCE\***

\*Kocaeli Üniversitesi Hereke Ömer İsmet uzunyol MYO

\*Sorumlu yazar

E-mail:nurcan.gunce@kocaeli.edu.tr

### Özet

Hizmet üretimi niteliği gereği mamul üretiminden farklılıklar arz etmektedir. . Bir veya birden fazla dönemi ilgilendiren hizmet üretiminin farklılığı muhasebe uygulamalarına da yansımaktadır. Türkiye’de uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hizmet üretimine özgü hesaplar oluşturulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları, hizmetin tamamlanmadığı dönemlerde hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre daha farklı bir yaklaşım benimsemiştir 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 açısından değerlendirilmesidir.

**Anahtar Kelimeler:** Konaklama İşletmeleri, Hizmet Üretim maliyeti, TMS 2

### SERVICE PRODUCTION COST AND TMS 2 ACCOMMODATION

#### Abstract

The production of services differs from the production of the product due to its nature. . The difference between one or more periods of service production is reflected in accounting practices. Accounts specific to the production of services has created a uniform accounting system implemented in Turkey. Turkey Accounting Standards, the accounting for the service is not complete periods of service production costs Uniform Accounting System According to a different approach has been adopted economic limits of the understandable result of international level disappearance, comparable and the need for transparent financial information; it makes mandatory accounting systems that apply the same standards. Turkey has currently applied in the Uniform Accounting System with the date 01.07.2012 by the new Turkish Commercial Code, which entered into force on mandatory significant differences between Turkey Accounting Standards. One of these differences is the calculation and accounting of service production costs in enterprises providing services. The purpose of this study is; the service production costs that cannot be sold or sold at the end of the period in the accommodation establishments operating in the service sector and cannot be reflected in the financial statements as revenue yet, is evaluated in terms of TMS-2 Stocks

**Keywords:** Accommodation, Service Production Cost, TMS 2

## 1.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

### 1.1.Hizmet Kavramı

Hizmet, soyut bir kavram olması nedeniyle tanımlanması konusunda evrensel bir görüş birliği oluşturmak zordur. Bunun en önemli sebebi 'hizmet' olarak kabul edilen faaliyetlerin içeriğinin birbirinden farklı olmasıdır. Hizmetin hedefinde direkt olarak insan yer almaktadır.Hizmet üretiminin en önemli özelliği insan merkezli olmasıdır (Kabataş, Pamukçu,2010,s.191).

Hizmet kavramı bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Ekergil,2007,s.112). Bu tanımdan yola çıkarak hizmet üretimi ile mamul üretimi arasında farklılıklar olduğu söylenebilir.Hizmet üretiminin kendine göre özellikleri bulunmaktadır.Bu özellikler (Yükü, 2007,s.309):

- Hizmet üretimi sonucu elde edilen çıktı müşteri memnuniyetidir.
- Hizmet üretiminde elde edilen çıktı müşteri memnuniyeti olduğu için değişkendir ve standart değildir.
- Hizmet üretiminde imkanlar müşterinin ayağına götürülür.
- Hizmet stoklanamaz.
- Hizmetler yığın halinde üretilemez.
- Hizmet fiyatlandırması değişkendir.
- Hizmet üretiminde elde edilen çıktılar gayri maddidir.

Hizmet işletmesi satış süreci içerisinde müşterileri ile direkt olarak ilişkilidir.Bu işletmelerde satışların büyük bir kısmı müşteri ile yüz yüze görüşerek yapmaktadır. Üretim işletmelerinde çoğu zaman nihai tüketici ürünü kimin ürettiğini bile bilmezken, hizmet sektöründe böyle bir durum söz konusu değildir.Hizmet siparişe dayalı olarak üretilir ve belli bir sözleşmeye dayanarak sipariş edilir. Sözleşmede belirtilen sürede gerekli koşulların gerçekleşmesi durumunda hizmetin üretimi tamamlanır.

Hizmetin sunulması ile satış işlemi gerçekleşmiş olur. Hizmet fiziksel değildir: Hizmet satışına konu olan ürün (hizmet)fiziksel değildir. Hizmet yerine getirilirken birçok malzeme kullanılabilir ama bunlar verilen hizmetin yerine getirilmesi için gerekli olan yardımcı araçlardır. Asıl ürün hizmetin kendisidir (Ekergil,2007,s.112).

## 2.KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN TANIMI

Konaklama işletmeleri turistlerin geçici konaklama, yeme-içme, kısmen eğlence ve diğer sosyal ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir. Turistlerin seyahat şekilleri, gelir düzeyleri, zevkleri ve turizm şekilleri ile işletmelerin kurulacakları mahallerin farklılıkları konaklama işletmelerinin farklılaşmasına yol açar.

Temel konaklama işletmeleri ve yardımcı konaklama işletmeleri olmak üzere ikiye ayrılır. Temel konaklama işletmelerinin asıl amacı konukların geceleme gereksinimlerini karşılamak olan işletmelerdir. Temel fonksiyonlarının yanı sıra, konukların yeme-içme ve eğlence gereksinimlerini karşılayabilmeleri için gerekli yardımcı birimleri de bünyelerinde bulundurlar. Otel,motel,tatil köyü ve pansiyonlardır.

Yardımcı konaklama işletmeleri konukların kendi olanaklarıyla gecelediği işletmelerdir. Konukların yeme-içme de dahil olmak üzere çeşitli gereksinimlerini genellikle kendilerinin karşıladığı konaklama işletmeleridir. Kamping, oberj, hostel, apart otel, yüzer tesis olarak sınıflandırılabilir.

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.

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

### 3. HİZMET ÜRETİMİNDE MALİYETLERİN YAPISI

Tek Düzen Hesap Çerçevesi (THÇ)'nde 7 Maliyet Hesapları grubunda 7/A seçeneğinde '74' numaralı hesap grubu 'Hizmet Üretim Maliyeti' hesapları için ayrılmıştır. Bu grubun açıklamasında hizmet işletmelerinin sadece bu hesabı kullanabileceği, 71, 72 ve 73 nolu hesap gruplarını kullanamayacağı belirtilmektedir. Buna göre;

- İnşaat taahhüt işletmeleri,
- Konaklama işletmeleri,
- Sağlık işletmeleri,
- Sipariş üzerine çalışan bilgisayar yazılım işletmeleri,
- Fason üretim yapan işletmeler ve
- Danışmanlık firmaları

gibi hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, hizmet maliyetlerini izlemek üzere sadece '740 Hizmet Üretim Maliyeti' defter-i kebir hesabını kullanmak zorundadır. Ancak bu yaklaşım maliyet muhasebesinin kavramsal yapısıyla önemli bir çelişki sergilemektedir. Çünkü ister mamul, ister hizmet üretimi yapıyor olsun, üretimin temel giderleri, ilk madde ve malzeme, işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Buna bağlı olarak da hem mamul hem de hizmet üretiminde bu fonksiyonel maliyet türlerinin ortaya çıkması doğaldır (Altuğ, 2015, s.271).

Hizmet işletmelerinde yapılan hizmet üretimi gerçekleştiği anda maliyeti '740 Hizmet Üretim Maliyeti' hesabına kayıt edilir. Sonra da hizmetin satış hasılatının tahsili veya tahakkukuna bakılmaksızın '622 Satılan Hizmet Maliyeti' hesabına aktarılır.

Bir hizmet işletmesi olan hastanelerde de, hizmet verilen hastanın tedavisi tamamlanıp tamamlanmadığına, faturasının kesilip kesilmediğine bakılmaksızın, verilen hizmetin maliyeti '740 Hizmet Üretim Maliyeti' hesabına, dönem sonunda da '622 Satılan Hizmet Maliyeti' hesabına aktarılır. Tedavi sürecinin uzun sürmesi halinde hizmet üretim maliyeti stok haline gelebilir.

"Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Stoklar" standardının 19 numaralı paragrafı şöyledir ;

- Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti

'Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti 19. verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolarla gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolarla alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler

tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.’

Bu paragrafa göre, hizmetin karşılığı olan hasılat mali tablolarında gelir olarak yansımamışsa, bu hizmet için yapılan giderler, yani hizmet üretim maliyeti stok hesabına alınır.

Hastanelerde bazı hastalıkların tedavisinin uzun sürdüğünü göz önüne aldığımızda, tedavi ve bakım sürecinin (mesela yoğun bakımda uzun süre kalan hastalar) dönem sonlarında bitmemesi, bu yüzden tedavi hizmeti hasılatının henüz kesinlik kazanmaması dolayısıyla hasılatın tahakkuk ettirilememesi hallerinde, bu hizmetin üretim maliyeti “622 Satılan Hizmet maliyeti” hesabına değil, bilançoda stoklar hesabında gösterilir. Bu stok hesabı “15 Stoklar” grubu altında boş hesaplar kullanılarak açılabilir (Koçyiğit, 2011,s74).

Hizmet üretim maliyetleri, muhasebe tebliğlerinde öngörülen 7/A veya 7/B seçeneklerinden birisi kullanılarak yapılabilir. 7/A seçeneğinde, giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenir; gider çeşitleri ve gider yerleri yardımcı defterlerde izlenir. 7/B seçeneğinde ise, giderler, defter-i kebirde gider çeşitlerine göre bölümlenir ve giderler dönem sonunda gider dağıtım tablosu düzenlenerek fonksiyonlarına ayrılıp ilgili hizmet maliyetine veya sonuç hesaplarına aktarılır. 7/A Seçeneği, gider merkezlerinde ortaya çıkan giderleri çeşitleri göre daha ayrıntılı bir şekilde verdiği için dolaylı, yöneticiler için maliyetlerin kontrolü ve yönetimi açısından daha kullanışlıdır (Coşkun ve Güngörmüş, 2009: 197)

#### 4.TMS 2 STOKLAR STANDARDI

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. Ökten, Kaval ve Karapınar,(2017.s.43)

İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri, finansal araçlar ,tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler dışındaki tüm stoklar için bu standart uygulanabilmektedir.

TMS 2’ye göre stok tanımı; İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilen ya da üretim sürecinde ve ya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.Net gerçekleşebilir değer; İşin 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 ise; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. (TMS2,6),Kızıllı, ; Fidan,;Kızıllı,C. & Keskin, (2016.s.153)

Stoklar bilanço kalemleri içinde önemli bir yere sahiptir. Farklı muhasebe politikalarının uygulanması farklı finansal sonuçların doğmasına neden olabilmektedir. Bu durum işletmenin kar ya da zarar durumunu etkilemekte bilgi alıcılarını yanıltabilmektedir. Stokların nasıl muhasebeleştirileceğini açıklayan TMS 2 standardı, hizmet işletmeleri de dahil olmak üzere tüm işletmelerin çıktılarının maliyetlerini nasıl belirlemesi gerektiği konusunda da bilgi vermektedir. Ekergil,( 2008: 101).

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Bu çalışmada sadece hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti açıklanmaya çalışılmıştır.

#### 5.1.7/A Seçeneğine Göre Hizmet Üretim Maliyetleri

Muhasebe sistemi uygulamasına göre, hizmet işletmeleri için yarı-mamul ve mamul stok kavramları söz konusu olmadığı için hizmet üretim maliyetleri, ortaya çıktığı dönemin sonunda tamamı gider gösterilir. Bu uygulamaya göre, dönem içerisinde gerçekleşen hizmet üretim maliyetleri, “740

Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplandıktan sonra, dönem sonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.” yardımı ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır. Hizmet üretim maliyetlerinin vergi kanunlarına göre muhasebeleştirilmesi şöyle düzenlenebilir:

|                               |      |
|-------------------------------|------|
| .../.../...                   |      |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS | XXXX |
| İLGİLİ HESAPLAR               |      |
|                               | XXXX |
| .../.../...                   |      |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ   |      |
| 741 HİZMET ÜRETİM             |      |
| MALİYETİ YANSITMA HS.         | XXXX |
| .../.../...                   |      |
| 741 HİZMET ÜRETİM             | XXX  |
| MALİYETİ YANSITMA HS.         |      |
| 740 HİZMET ÜRETİM M. HS       | XXXX |

7/A seçeneği “740-Hizmet Üretim Maliyeti“ hesabı ile hizmet işletmeleri için muhasebe kayıtlarını düzenlemiştir. Fiili maliyet yönetiminin uygulanması durumunda, hizmet üretimiyle ilgili giderler gerçekleştikçe şu kaydın yapılması gerekir.

|                             |      |
|-----------------------------|------|
| .../.../...                 |      |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ  | XXXX |
| 381 GİDER TAHAKKUKLARI      | XXXX |
| 373 MALİYET GİDERLERİ KARŞ. | XXXX |
| 100 KASA                    | XXXX |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME    | XXXX |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR  | XXXX |

Hizmetin üretilmesinde oluşan giderler toplamı 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI aracılığıyla 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI 'na aktarılır. Maliyet dönemi sonunda maliyet hesabı ve yansıtma hesabı karşılıklı olarak kapatılır. Hizmet maliyetinin hesaplamasında önceden bütçeleme yöntemi kullanıldığında; satılan hizmet maliyetine yansıtma hesabıyla yüklenen maliyet önceden tahmin edilen bir maliyet olur. Tahmin edilen maliyetle fiili maliyet arasında ki fark 742 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESABI 'na aktarılır. Fark olumsuz olması durumunda borçlu, olumlu olması durumunda alacaklı olarak muhasebeleştirilir.

#### 7/B Seçeneğine Göre Hizmet Üretim Maliyetleri

Hizmet işletmelerinin maliyetleri ilk madde ve malzeme, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim, harçlar ve amortisman giderlerini kapsar. 7/B seçeneği hesap grupları şöyledir ;

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ.  
 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ  
 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ  
 793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYD. VE HİZ.  
 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER  
 795 VERGİ RESİM VE HARÇLAR  
 796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI  
 797 FİNANSMAN GİDERLERİ  
 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI  
 799 ÜRETİM MALİYETİ HESABI

7/B seçeneği küçük boyutlu işletmelerin maliyet muhasebesi için düzenlenmiştir.7/A seçeneği ile karşılaştırıldığında tek bir yansıtma hesabı ve üretim maliyeti hesabı bulunmaktadır. Buna göre maliyet dönemi boyunca şu kayıtlar yapılmaktadır (Yükçü,2007,311-312).

1-Hizmet üretimine ilişkin maliyetler tahakkuk ettikçe ve ödeme yapıldıkça yapılacak kayıt,

.../.../...

|                                 |      |             |
|---------------------------------|------|-------------|
| 790 İLK MADDE VE MLZM. GİD.     | XXXX |             |
| 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİD.          | XXXX |             |
| 792 MEMUR ÜCRET VE GİD.         | XXXX |             |
| 793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYD.VE HİZ. | XXXX |             |
| 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER            | XXXX |             |
| 795 VERGİ RESİM VE HARÇLAR      | XXXX |             |
| 796 AMORT. VE TÜKENME PAY.      | XXXX |             |
| 797 FİNANSMAN GİDERLERİ         | XXXX |             |
| 150 İLK MADDE MLZM              |      | XXXX        |
| 373 MALİYET GİD.KARŞ.           |      | XXXX        |
| <b>100 KASA</b>                 |      | <b>XXXX</b> |

2-Maliyet dönemi sonunda hizmet üretim maliyetinin yansıtılması,

.../.../...

|                              |      |  |
|------------------------------|------|--|
| 799 ÜRETİM MALİYETİ HS       | XXXX |  |
| 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANS.HS. | XXXX |  |

Diğer giderlerin ilgili gider hesaplarına yüklenmesi,

.../.../...

|                            |      |      |
|----------------------------|------|------|
| 630 AR-GE GİDERLERİ        | XXXX |      |
| 631 PAZARLAMA SAT.DAĞ.GİD. | XXXX |      |
| 632 GENELYÖNETİM GİD.      | XXXX |      |
| 660 KISA VADELİ BORÇ.GİD.  | XXXX |      |
| 661 UZUN VADELİ BORÇ.GİD   | XXXX |      |
| 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YAN.HS |      | XXXX |

3-Maliyet dönemi sonunda hizmet üretimine ilişkin fonksiyon ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması,

.../.../...

|                              |      |      |
|------------------------------|------|------|
| 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANS.HS. | XXXX |      |
| 790 İLK MADDE VE MLZM. GİD.  | XXXX |      |
| 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİD.       |      | XXXX |
| 792 MEMUR ÜCRET VE GİD.      |      | XXXX |
| 793 DIŞ. SAĞ. FAYD.VE HİZ.   | XXXX |      |
| 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER         | XXXX |      |
| 795 VERGİ RESİM VE HARÇLAR   |      | XXXX |
| 796 AMORT. VE TÜKENME PAY.   |      | XXXX |
| 797 FİNANSMAN GİDERLERİ      | XXXX |      |

4- Hizmet üretim maliyetinin maliyet dönemi sonunda satılan hizmet maliyetine aktarılması

.../.../...

|                             |      |      |
|-----------------------------|------|------|
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | XXXX |      |
| 799 ÜRETİM MALİYET HESABI   |      | XXXX |

5-Hizmet satış kaydı ise mamul satış kaydı gibi olacaktır.

.../.../...

|                      |      |      |
|----------------------|------|------|
| 100 KASA             | XXXX |      |
| 600 YURTIÇİ SATIŞLAR |      | XXXX |
| 391 HESAPLANAN KDV   |      | XXXX |

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. Dursun, A., & Yalnız, S. (2013.s.143)

### 5.Hizmet Üreten İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet sunan işletmeler yukarıda da açıklandığı üzere maliyetleri oluştuğunda Hizmet üretim maliyeti hesabında biriktirmektedirler. TMS/TFRS 'ye göre ise stoklar, işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsayacak şekilde kayıt edilebilmektedirler. Hizmetle ilgili hasılatın mali tablolarına yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Bu tür 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.(UMS/TMS 2:19) Hizmet üretimi için tüketilen ilk madde ve malzeme ile diğer malzeme kullanımları da maliyetlere eklenir. Kızıl, ; Fidan,;Kızıl,C. & Keskin, (2016.s.160) Maliyeti Hesabına aktarılırken; hasılatın mali tablolarına 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. Dursun, A., & Yalnız, S. (2013.s.144)

### 6. Örnek İşletme METEMTUR Otelcilik ve Turizm A.Ş.

#### A.Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Borsa istanbul'un resmi web sitesinden (www.borsaistanbul.com) alınan Metemtur Otelcilik ve Turizm A.Ş.'ye ait bağımsız denetimden geçmiş 31.12.2017-30.06.2018 dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ait dipnotlar TMS-2 Stoklar Standartı çerçevesinde incelenmiş ve aşağıdaki durumlar tespit edilmiştir.

Metemtur Otelcilik ve Turizm A.Ş 12 Eylül 1985 tarihinde kurulmuştur. Şirket merkez adresi Beyaz Karanfil Sokak No:13 3.Levent-Beşiktaş - İSTANBUL 'dır. Şirket'in ana faaliyet konusu turizm otelcilik ve enerjidir. Şirket 16 Ağustos 1985 yılında kurulmuş olup, 1989 yılında Bodrum Günbet'de 30.823 m2 'lik bir alanda tatil köyü açılışını yapmıştır. Bu tarihten itibaren tatil köyü Şirket tarafından işletilmek ve kiralanmak üzere faaliyetine 2010 yılına kadar devam etmiştir. 2010 yılının sonunda tatil evleri yapılmak üzere yıkımı yapılmış olup inşaat süreci devam etmektedir. Şirket ayrıca 2006 yılında Bodrum Gündoğan mevkiinde Fugayaz Gündoğan Evlerinin inşaatına başlanmış ve 2007 yılında tamamlanmıştır. Şirket Bodrum Günbet de devam eden inşaat projesinden satışlarına başladıktan sonra yeni projeler için çalışmalara başlayacaktır.

#### B.Şirketin Konsolide Finansal Tablolarında Stoklara İlişkin Yaptığı Açıklamalar

İşletmeler, ara dönem konsolide finansal tablolarını TMS 34 "Ara Dönem Finansal Raporlama" standardına uygun olarak tam set veya özet olarak hazırlamakta serbesttirler.Grup bu çerçevede ara dönemlerde tam set konsolide finansal tablo hazırlamayı tercih etmiştir. Grup, 30 Haziran 2018 tarihinde sona eren ara döneme ilişkin tam set konsolide finansal tablolarını KGK'nın finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlamıştır.

Gerçeğe uygun değerlerin hesaplanması, gerçeğe uygun değerlendirme bilgilerinin gözlemlenebilir bir düzeyde olmasına ve bu bilgilerin kendi içlerindeki önemine göre, aşağıdaki açıklandığı şekilde 1. Seviye, 2. Seviye ve 3. Seviye olmak üzere üçe ayrılır:

Birinci seviyedeki bilgiler, bir işletmenin ölçüm tarihinde elde ettiği ve aktif bir piyasada benzer varlık ve yükümlülükler için kullanılan borsa fiyatlarıdır (düzeltilmemiş).

İkinci seviyedeki bilgiler, birinci seviyede belirtilen borsa fiyatından hariç, bir varlık veya yükümlülük için doğrudan ya da dolaylı olarak gözlemlenebilen bilgilerdir ve

Üçüncü seviyedeki bilgiler, bir varlığın ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin bulunmasında



kullanılan piyasada gözlenebilir bir veriye dayanmayan bilgilerdir.

TMS-2'ye göre finansal tablolarda raporlanması gereken hususlar göz önünde bulundurularak Şirket'in bağımsız denetimden geçmiş 2018 yılı 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, Dipnot 2.09.02 Stok Değerlemesi kısmında şu şekilde açıklanmıştır:

Stokların net gerçekleştirilebilir değeri, olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için yüklenilmesi gereken tahmini maliyetlerin toplamının indirilmesiyle elde edilir. Dönem sonları itibari ile Grup stoklarına yüklenmiş finansman maliyeti bulunmamaktadır.

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 tutarlarının açıklanması istenmektedir. Şirket dipnot 13 te stoklar başlığında aşağıdaki şekilde sunulmuştur.

Grup'un dönem sonları itibariyle stokları aşağıda açıklanmıştır

| Hesap Adı      | 30.06.2018 | 31.12.2017 |
|----------------|------------|------------|
| Ticari Mal (*) | 8.810.047  | 8.810.047  |
| Toplam         | 8.810.047  | 8.810.047  |

Tek Düzen Hesap Planında 15 Nolu Stoklar grubunda yer alan 'Verilen Sipariş Avansları' Dipnot 26 da 'Diğer Varlık ve Yükümlülükler' başlığı altında Diğer Dönen Varlıklar İçinde izlenmiştir.

**DİĞER VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER**

| Hesap Adı          | 30.06.2018 | 31.12.2017 |
|--------------------|------------|------------|
| Devreden KDV       | 291.286    | 384.524    |
| Personel Avansları | 7.558      | 12.559     |
| İş Avansları       | 117.325    | 128.353    |
| Toplam             | 416.169    | 512.877    |

TMS 2 'nin 36 paragraf b bendinde stokların toplan değeri ve uygun sınıflandırma yapılarak tutarların ayrı açıklanması öngörülmektedir. Buna göre şirketin stoklarının toplam tutarını ve uygun sınıflandırmayı yaptığı görülmektedir.

## c.Dönem İçinde Gider Kaydedilen Stokların Tutarı

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı ‘Satışlar ve Satışların Maliyeti’başlıklı 28 nolu dipnotta sunulmuştur.

Grup’un 30 Haziran 2018 ve 30 Haziran 2017 tarihlerinde sona eren hesap dönemlerine ait Satışlar ve Satış Maliyetlerinin detayı aşağıda açıklanmıştır

| Hesap Adı  | 01.01.2018<br>30.06.2018 | 01.04.2018<br>30.06.2018 | 01.01.2017<br>30.06.2017 | 01.04.2017<br>30.06.2017 |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Yurtiçi Satışlar                                     | 1.706.113                | 1.336.194                | 495.050                  | 495.050                  |
| <b>Net Satışlar</b>                                  | <b>1.706.113</b>         | <b>1.336.194</b>         | <b>495.050</b>           | <b>495.050</b>           |
| Satışların Maliyeti (-)                              | (1.131.877)              | (591.701)                | (218.759)                | (218.759)                |
| <b>Ticari Faaliyetlerden<br/>Brüt Kar / ( Zarar)</b> | <b>574.236</b>           | <b>744.493</b>           | <b>276.291</b>           | <b>276.291</b>           |

TMS 2 stoklar standardının 36 paragrafın d bendi ‘Dönem boyunca gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı’,olarak belirtilmiştir.Şirket satışların maliyetini raporladığı için kısmen yerine getirmiştir.

TMS 2 stoklar standardının 38.paragrafı ;’Genellikle satışların maliyeti olarak ifade edilen ve dönem içinde gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı, satılmış olan stokların ölçümüne daha önce dâhil edilmiş maliyetlerden, dağıtılmamış genel üretim giderlerinden ve normalin üstünde gerçekleşen üretim maliyetlerinden oluşur. İşletmeye özgü durumlar; dağıtım maliyetleri gibi diğer tutarların da, dönem içinde gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarına dâhil edilmesini gerektirebilir’ Bu anlamda şirket satışların maliyetini gider olarak raporladığı için bu bende uyduğu görülmektedir.

Dipnot 30 NİTELİKLERİNE GÖRE GİDERLER i göstermektedir.

Grup’un 30 Haziran 2018 ve 30 Haziran 2017 tarihlerinde sona eren hesap dönemlerine ait Niteliklerine Göre Giderlerin detayı aşağıda açıklanmıştır

| Hesap Adı                             | 01.01.2018<br>30.06.2018 | 01.04.2018<br>30.06.2018 | 01.01.2017<br>30.06.2017 | 01.04.2017<br>30.06.2017 |
|---------------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri (-) | (91.762)                 | (69.481)                 | -                        | -                        |
| - Diğer                               | (91.762)                 | (69.481)                 | -                        | -                        |
| Genel Yönetim Giderleri (-)           | (1.045.722)              | (515.866)                | (899.994)                | (422.184)                |
| Personel Giderleri                    | (522.225)                | (264.005)                | (416.268)                | (212.754)                |
| Caressi Evleri Aidat Gideri           | (87.948)                 | (48.042)                 | (79.746)                 | (35.166)                 |
| İşyeri Kira Giderleri                 | (119.060)                | (38.559)                 | (43.625)                 | (40.845)                 |
| Vergi Resim ve Harçlar                | (41.968)                 | (27.789)                 | (79.136)                 | (44.166)                 |
| Danışmanlık ve Denetim Giderleri      | (138.881)                | (81.970)                 | (161.400)                | (38.920)                 |
| Kıdem Tazminatı Karşılığı             | (16.202)                 | (9.776)                  | (12.122)                 | (915)                    |
| İzin Karşılığı                        | (11.349)                 | (2.814)                  | (43.321)                 | (14.419)                 |
| Amortisman Gideri                     | (2.947)                  | (1.482)                  | (2.658)                  | (1.386)                  |
| Ofis ve Sayahat Giderleri             | (45.649)                 | (32.054)                 | (30.721)                 | (16.490)                 |
| Sigorta Giderleri                     | -                        | -                        | -                        | -                        |
| Diğer                                 | (59.493)                 | (9.375)                  | (30.997)                 | (17.123)                 |
| <b>Toplam Faaliyet Giderleri</b>      | <b>(1.137.484)</b>       | <b>(585.347)</b>         | <b>(899.994)</b>         | <b>(422.184)</b>         |

#### d. Dönem İçinde Gider Kaydedilecek Kayıttan Düşülecek Stoklar

TMS 2'nin e bendi 34'üncü paragraf uyarınca stoklara ilişkin dönem içinde gider olarak kaydedilen indirgeme tutarı, olarak stokları net gerçekleşebilir değere indirgeyecek olan stok değer düşüklüğü karşılıkları ve stoklarla ilgili kayıpların açıklanmasını gerektirmiştir. Şirket bununla ilgili olarak;

'Stok değer düşüklüğü ile ilgili olarak stokların fiziksel özellikleri ve ne kadar geçmişten geldiği incelenmekte, teknik personelin görüşleri doğrultusunda kullanılabilirliği belirlenmekte ve kullanılamayacak olduğu tahmin edilen kalemler için karşılık ayrılmaktadır. Stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde de ortalama satış fiyatlarına ilişkin veriler kullanılmaktadır.'

Şeklinde açıklama yaparak bende uymuştur.

#### 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 karmaşılaşmasına 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. Bu çalışmada, TMS/TFRS'yi yasal olarak uygulamak zorunda olan halka açık konaklama işletmelerinden alınan örnek bir işletmede TMS-2 yi uygulanma düzeyi araştırılmıştır. Bu işletmenin bağımsız denetimden geçmiş 2018 yılı ilk yarısına ait konsolide finansal tabloları ve bu tablolara ait dipnotlarda stoklara ilişkin olarak yaptıkları açıklamalar incelenmiştir. İnceleme sonucuna göre, işletmenin konsolide finansal tablolarında TMS-2 Stoklar 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. 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 gerçekleştiren 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 olabilmektedir.

**KAYNAKÇA**

Örten,R.,Kaval, H. ve Karapınar,A.,Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları Uygulama Ve Yorumları,10.baskı,Gazi Kitabevi,Ankara,2017.s.43

Kızıl, A.; Fidan,M.M.;Kızıl,C. & Keskin, İ. (2016). ,TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme, Der yayınları:435,İstanbul, s.1.

Ekergil, 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.

Dursun, A., & Yalnız, S. (2013). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri-Tms 2 Stoklar ve Tms 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27(1).

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara: Gazi Kitabevi

Ekergil, Vedat (2007). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.112.

Kabatas, Y.; Pamukçu, A. (2010). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (48).

Yükçü, Süleyman (2007). Maliyet Muhasebesi,6.Baskı.,İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Altuğ, Osman (2015). Maliyet Muhasebesi,15.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Güngörmüş, Ali Haydar; Boyar, Ender (2009). “TMS 2 Stoklar Standardında Alışlarla ilgili olarak Ortaya Çıkan Vade Farklarına Yönelik bir Uygulama Önerisi” Vergi Sorunları Dergisi 244 (2009) : 172-179.

Coşkun, Ali; Güngörmüş, Ali Haydar (2009). “Özel Sağlık işletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi” Sağlık işletmeleri Yönetim Rehberi. Ankara : Seçkin Yayıncılık

Koçyiğit,Seyhan Çil(2011),’ Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi,’ İşletme Araştırmaları Dergisi ,Sayı13/1,s.69-88.

Yükçü,Süleyman (2015). Maliyet Muhasebesi, 8.Baskı.,İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

Civelek, Muzaffer; Özkan Azzem (2006). Maliyet Muhasebesi,3.Baskı., Ankara:Detay yayıncılık.

www.kgk.gov.tr/Erişim Tarihi 23 Ekim 2018

VERGİ USUL KANUNU, Resmi Gazete,213,4/1/1961/,Tarih10/1/1961,Sayı,10703-10705. Cilt,1.s.1037.

www.borsaistanbul.com Erişim Tarihi:26 Ekim 2018