



Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2 Açısından İncelenmesi*

Investigation of Uncompleted Service Production Costs in Accommodation Enterprises in Terms of TAS 2

Ayşe KURTLU¹, Koray GOBİ²

Özet

Turizm sektöründe yer alan konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin soyut bir ürün olması, stoklanmasını engellediği gibi üretildiği anda kullanılmayan hizmetin daha sonra kullanılmasını da imkânsız hale getirmektedir. Konaklama işletmelerinde hizmet üretimine muhasebe uygulamaları açısından bakıldığında ise ilk madde ve malzeme stokları dışında yarı mamul ve mamul stok hesapları kullanılmadığı için konaklama işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerinin stok olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine yönelik tartışmaların yaşanmasına neden olmuştur. Söz konusu tartışmalarda üzerinde durulan konulardan bir diğeri de yıl sonunda üretimi bitmemiş ya da üretimi bitmiş olsa da gelir elde edilmemiş hizmet maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirileceğidir. Bu soruna Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2 Stoklar Standardı bir öneri getirmiştir. Dolayısıyla çalışmada konaklama işletmelerinde üretimi tamamlanmamış ve/veya üretimi tamamlansa da hasılat elde edilmemiş hizmet üretim maliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesi konusunda öneride bulunulması amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: TMS 2, Hizmet Üretim Maliyeti, Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti.

Abstract

The fact that the service produced in accommodation enterprises in the tourism sector is an abstract product prevents stocking, and it becomes impossible to use the unused service product at the time of production. In terms of accounting practices in service production for accommodation enterprises, there is a discussion about whether service production costs can be evaluated as inventories in accommodation enterprises, since semi-finished and finished product inventories other than the first item and material stocks are not used. Another relevant discussion is how to account for service costs that do not generate income, even if the production is unfinished or finished at the end of the year. Although unfinished services are completed and recorded as revenue, according to the Uniform Accounting System (TDMS), this has been a problem because it contravenes the periodic principle of accounting. Turkey Accounting Standards (TAS) 2 Inventories Standard has made a recommendation on this issue. Therefore, in the study, it is aimed to make a proposal for the accounting of service production costs, which are not completed and / or have not been generated in the accommodation enterprises, in accordance with the TAS 2 Inventory Standard.

Keywords: TAS 2, Service Production Cost, Incomplete Service Production Cost.

¹Karabük Üniversitesi, Safranbolu Turizm Fakültesi, Karabük, Türkiye
²Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük, Türkiye

ORCID:

A.K.: 0000-0001-8543-5617

K.G.: 0000-0001-8801-3516

Corresponding Author:

Ayşe KURLU

Email:

ayseergul@karabuk.edu.tr

Citation: Kurtlu, A. ve Gobi, K. (2020). Konaklama işletmelerinde tamamlanmamış hizmet üretim maliyetlerinin TMS 2 açısından incelenmesi. *Journal of Humanities and Tourism Research*, 10 (2): 313-325.

Submitted: 28.01.2020

Accepted: 20.03.2020

1. GİRİŞ

Konaklama işletmeleri; asli görevleri geceleme olmak üzere yeme-içme, dinlenme, eğlenme vb. ihtiyaçları belli bir ücret karşılığı yerine getiren işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Konaklama işletmelerinin ürettiği hizmet ürününün stoklanamaması, üretildiği anda tüketilme zorunluluğu, üretim ve tüketimin eş zamanlı olması gibi birçok sektörel özelliği bulunmaktadır. Bu durum konaklama işletmelerini hem sektörel anlamda hem de muhasebe uygulamaları açısından farklılaştırmaktadır.

Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin muhasebeleştirilmesi somut ürün üreten üretim işletmelerinden ve ticari işletmelerden farklılıklar göstermektedir. Hizmet üretiminin muhasebeleştirilmesiyle ilgili ilk sorun konaklama işletmeleri hizmet üretmek için ilk madde ve malzeme stok maliyetlerine katlanmak durumundadırlar. Ancak hizmetin üretildiği anda tüketilme zorunluluğu, üretildiği ancak tüketilmeyen hizmetlerin daha sonra kullanılmasının imkânsız olması depolanamamasını beraberinde getirmekte ve dolayısıyla konaklama işletmelerinde yarı mamul ya da mamul stokları bulunmamaktadır. TDMS'ye göre hizmet üretimi ile ilgili bir stok hesabı bulunmamaktadır.

Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin muhasebeleştirilmesi konusunda diğer sorun ise muhasebe açısından dönem sonu geldiğinde işletmede üretimi tamamlanmamış ya da tamamlansa da hasılat elde edilmemiş hizmetlerin varlığıdır. Diğer bir ifadeyle konaklama işletmelerinde cari yıl sonunda tatili hala devam eden müşterilere sunulan hizmetlerin ya da müşterilerin cari yılda tatili bitse bile hasılatı bir sonraki yıla kalan hizmetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğidir. Halihazırda uygulanan muhasebe uygulamalarına göre bu hizmetler tamamlanmış ve hasılat elde edilmiş gibi muhasebeleştirilmektedir. Ancak bu durumda bir döneme ait gelir ve giderler ait oldukları dönemde muhasebeleştirilmemekte ve bu durum muhasebe ilkelerine ters düşmektedir.

Çalışmanın amacı, konaklama işletmelerine hizmet üretim maliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesine yönelik önerine bulunmak ve konaklama işletmelerinin bu konudaki muhasebe uygulamalarına katkıda bulunmaktır. Bu amaçla varsayımsal bir uygulama yapılarak konu örneklerle açıklanmıştır.

2. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HİZMET ÜRETİMİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hizmet, müşteriye tatmin etmek ve müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla aktarılan, maddi değeri olmayan, herhangi bir sahiplenmeye gerek duyulmayan faydalar ve faaliyetler bütünü olarak ele alınmaktadır (Shengelbayeva, 2009: 13; Şavik, 2007: 56). Bir kişi bir mal satın aldığı anda aldığı o malın sahibi olurken bu durum hizmet için geçerli değildir. Örneğin bir otelde tatil yapan kişi otelde konakladığı süre zarfında odayı istediği gibi kullanabilir fakat odayı satın alamaz. Sadece belli bir süre için hizmeti kullanma hakkı verilir ve bu kullanımdan hiçbir şekilde yarar sağlanmamaktadır (Binbay, 2007; Özgüven, 2008).

Konaklama işletmelerinde üretilen hizmet birleşik veya bütünleşik bir özelliğe sahiptir (Fettahlıoğlu, 2015: 133; Keskin vd., 2014: 104). Hizmetin üretimi müşterilerin tatili paket olarak almasıyla başlamaktadır. Bu paket ulaşımdan konaklama, yeme-içme, sportif aktivitelerine kadar; sağlıkla ilgili hizmetlerden, transfer hizmetleri, mini club, ve çeşitli dinlenme ve eğlence faaliyetlerine kadar hizmetler dizisinden oluşmaktadır (Karakılıç, 2005: 184; Öndoğan, 2010: 10). Konaklama işletmelerinde hizmetler bütünleşik olduğu için müşterilerin yola çıkması ile hizmetlerin üretimi başlamaktadır. Başka bir deyişle konaklama işletmelerinde sunulan hizmetleri üretilebilmek için müşterilerin hazır bulunmaları gerekir (Bayram, 2012: 18; Temizel ve Garda, 2017: 164). Bu durum konaklama işletmelerinde üretilmiş olan hizmetlerin depolanamaması ve stoklanamaması özelliğini ön plana çıkarmaktadır (Karakaya, 2007: 57; Çakmak ve Üster, 2013: 3; Yıldız ve Tehci, 2014: 444). Konaklama işletmelerinin ürettiği hizmetler depolanamama

özelliğinden dolayı hizmetler stoklanamamaktadır. Bu yüzden üretildiği anda tüketilmeyen hizmetlerin tekrar kullanılması mümkün değildir (Çoban, 2004: 86; Aygen, 2006: 104).

Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin soyut olması nedeniyle üretimi ve müşteriye aktarılması eş-zamanlı olmak zorundadır (Çoban, 2004: 86; Aygen, 2006: 104). Satın alımı gerçekleştirilmeden önce dokunulmasının ve görülmesinin mümkün değildir (Binbay, 2007; Özgüven, 2008; Toprak, 2007).

Malların üretiminde belli bir standart sağlanmasına karşı hizmetin içeriği zamana, hizmeti sunan kişiye ve müşteriye göre değişiklik göstermektedir (Özgüven, 2008, Sayım ve Aydın, 2011; Binbay, 2007).

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

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

2.1. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Stokları

Stok, üretimi gerçekleştirilen mamulleri ya da üretim aşamasında olan yarı mamulleri ve bunların yanı sıra üretim aşamasında kullanılmak için bekletilen ilk madde ve malzemeleri kapsamaktadır (Dursun ve Yalnız, 2013: 141). Akgün'e (2012: 233) göre stoklar, işletmelerin satış, üretim ve tüketim için edinmiş olduğu ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamullerin yanı sıra ticari malların, yan ürünlerin, hurda ve atık gibi bir yıl içerisinde kullanabilecekleri veya nakde dönüştürülecekleri varlıklar bütününe denilmektedir. Stok kavramı iki açıdan değerlendirilir. Bunların birincisi üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmetin sunulması için gerekli olan malzemelerden oluşmaktadır. Örneğin; konaklama işletmelerinin müşterilere sunulan yeme-içme hizmeti için gerekli olan malzemeler konaklama işletmesinin malzeme stoklarını oluşturmaktadır. İkincisi ise işletmelerin sundukları hizmetlerdir (Kabataş ve Pamukçu, 2010: 194-195).

Klasik muhasebe uygulamalarına göre konaklama işletmelerindeki hizmetler için kullanılan ilk madde ve malzemeler stok olarak değerlendirilirken yarı mamul ya da mamul stokları söz konusu değildir (Sevilengül, 2003: 294-295). Dolayısıyla hizmetin üretildiği dönemin sonunda maliyetler sonuç hesaplarına aktarılıp hesap kapatılmaktadır (Yanık, 2013: 86). Tamamlanmamış hizmet stokları ise konaklama işletmelerinde hala tamamlanmamış, devam eden üretimlerin takip edilmesinde kullanılan stoklardır. Tüm hizmet üreten işletmelerinde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de üretim aşamasında olan hizmet stokları, somut ürünler üreten işletmelerdeki yarı mamul stoklarına karşılık gelmektedir (İlter ve Gökmen, 2009: 5). Ancak konaklama işletmelerinin üretmiş oldukları hizmetlerin depolanamaz ve stoklanamaz özelliğinden dolayı üretim ve tüketimin eş zamanlı olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla konaklama işletmelerinin hizmet üretmek için kullanmış oldukları ilk madde ve malzeme stokları dışındaki yarı mamullerin ve mamul stokları da ortadan kalkmaktadır (Yılmaz ve Çatalbaş, 2007: 93).

2.2. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri

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

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

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

2.3. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi

TDMS'de hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili hesaplar 74 nolu hizmet üretim maliyeti hesapları ve gelir tablosu hesaplarından 622 Satılan Hizmetin Maliyeti Hesabından meydana gelmektedir. Konaklama işletmeleri gibi hizmet işletmeleri üretim işletmeleri için düzenlenmiş olan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesaplarını kullanamamaktadır (Kabataş ve Pamukçu, 2010: 195; Dursun ve Yalnız, 2013: 143; Koçyiğit, 2011: 71).

TDMS'ye göre konaklama işletmelerinde hizmet üretimi konusunda hesapların işleyişi ise öncelikle 150 İlk Madde ve Malzeme Stokları hesabında kayıtlı dönem başı stoklar üretime gönderildiğinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına devredilmektedir. Dönem içi alış oldukça 150 İlk Madde ve Malzeme Stokları hesabında aktifleştirilmekte, üretimde kullanıldıkça 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç kaydedilmektedir. Dönem sonunda yapılan fiili sayım sonucuna göre dönem sonu stok tutarları 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabından tekrar 150 İlk Madde ve Malzeme Stokları hesabına devredilmektedir. 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında bakiye kalması durumunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı aracılığıyla 622 Satılan Hizmetin Maliyeti Hesabına aktarılmaktadır (Aktürk vd., 2012: 89-91; Kabataş ve Pamukçu, 2010: 194-196).

2.4. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Vergi Usul Kanununa Göre Muhasebeleştirilmesi

Somut ürünler üreten işletmelerde üç çeşit stok hesabı bulunmaktadır. Bunlar ilk madde ve malzeme, mamul ve yarı mamul stoklarıdır. Faaliyet alanı hizmet olan işletmelerde olduğu gibi

konaklama işletmelerinde ise sadece ilk madde ve malzeme stokları hesabı bulunurken mamul ve yarı mamul stok hesapları ise mevcut değildir. VUK genel olarak somut ürünler üreten işletme stoklarını baz almaktadır. Çünkü kanunda hizmetleri üretmek amacıyla katlanılan maliyetlerin stok maliyeti olarak değerlendirilmediği ve dönem sonu gelince "622 Satılan Hizmetin Maliyeti" adlı hesaba aktarıldığı görülmektedir. Dönem başındaki ve sonundaki hizmetlerin tamamlanmamış kısmının muhasebe kayıtları yapılmamaktadır (Yılmaz ve Güngörmüş, 2013: 361).

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

2.5. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standardı 2 Stoklar Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi

TMS 2 Stoklar Standardı Stokların maliyet hesabının yapılmasını, giderleştirme sürecini, değerlendirme yöntemlerinin neler olduğunu, stok maliyetinin hangi hesaplardan oluşacağını, değerlendirme sonuçlarının mali tablolara nasıl aktarılıp raporlanacağını açıklamaktadır (Selvi, 2008: 89):

TMS 2 Stoklar standardında konaklama işletmeleri gibi hizmet sunan işletmeler için stok maliyeti ile ilgili Hizmet sunan işletmelerde stok maliyetiyle açıklama yapılmıştır. Standardın 19. maddesinde; verilmiş olan hizmet sonucunda elde edilen hasılatın dönem sonu raporlarına gelir olarak kaydedilemediği durumlarda ilgili giderlerin stok hesabına yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir. Faaliyet alanı hizmet olan işletmelerdeki stok maliyetleri; hizmet verilmesinde direkt sorumluluk alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkisi bulunabilecek genel giderleri kapsamaktadır. Genel yönetim ve satışla ilgili çalışanların işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler verilen hizmetin maliyetine eklenemez. Bu giderler, muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince, ortaya çıktıkları dönemde gider olarak finansal tablolara aktarılabilir (TMS 2, md:19). Standardın bu maddesine ilişkin iki çıkarımda bulunulabilir (Kabataş ve Pamukçu, 2010: 194):

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

TMS 2 Stoklar Standardında hangi hizmetlerin hizmet stokları hesabında muhasebeleştirilebileceği ile ilgili detaylı bilgiler bulunmamaktadır. Bu sebeple hizmet stoklarıyla alakalı olarak hesap ve hesapların kullanılmasında uygulamada farklı durumlar ortaya çıkmaktadır. Muhasebe uygulamalarının arasındaki bu farklılığın en önemli sebebi; faaliyet alanı hizmet olan eğitim, hukuk, sağlık, konaklama, eğlence, inşaat, proje, film ve danışmanlık işletmelerinin var olması ve bu işletmelerin sunduğu hizmetlerin çeşitli olmasıdır. Bundan dolayı, TMS 2'de, hizmet işletmelerinde üretimleri devam etmekte olan hizmetlere ait giderlerin takip edilmesi için "154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti" hesabı üretimi tamamlanmamış stok özelliğindeki hizmet maliyetlerini takip etmek için; "155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri" hesabı ise üretimi bitmiş fakat hala hasılatı oluşmamış hizmetler için kullanılmasını tavsiye edilmektedir (Coşkun ve Güngörmüş: 2009, 25; Yılmaz ve Güngörmüş, 2013: 362).

3. ARAŞTIRMANIN UYGULAMASI

Araştırmanın uygulamasında konaklama işletmelerinde oluşan hizmet üretim maliyetleri TMS 2 Stoklar standardına göre varsayımsal örneklerle muhasebeleştirilmiştir.

Uygulamada varsayımsal verilerin kullanılma nedeni; verilerin gerek gerçek gerekse varsayımsal olması TMS 2 Stoklar standardına göre hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde farklılık yaratmamasıdır. Bu çerçevede konaklama işletmelerinde tamamlanmış hizmetler, tamamlanmış ancak hasılatı elde edilmemiş hizmetler ile tamamlanmamış hizmetlerin muhasebeleştirilmesi varsayımsal olarak incelenmiştir.

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

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

Tablo 1. Dönem İçi Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

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

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

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

Konaklama işletmelerinde bir hizmet dönem sonu gelmeden tamamlanmış olabilir. Ancak hasılatı gelecek döneme kayabilir. Bu durumda VUK ve TDMS'ye göre hasılat elde edilmiş gibi muhasebeleştirilmektedir. Ancak bu durumda hizmet üretiminin gelecek yıl elde edilecek geliri cari dönemde kayıt altına alınmakta bu durum da muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı düşmektedir. TMS 2 Stoklar Standardına göre; tamamlanan ancak henüz hasılatı elde edilememiş olan stokların "155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına aktarılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Böylece konaklama işletmelerinde müşterinin tatili bitse de henüz gelir elde edilmemiş hizmetler dönemsellik ilkesine göre daha doğru kaydedilmektedir. Aşağıda bir konaklama işletmesinde dönem sonu itibarıyla tamamlanmış ancak henüz gelir elde edilmemiş hizmet üretim maliyetine ilişkin varsayımsal örnek gösterilmektedir:

ÖRNEK 1: XYZ konaklama işletmesinde 25 Aralık 2019'da tatili tamamlanan 30 kişilik grubun 90.000 TL hasılatı henüz gerçekleşmemiş olup 5 Ocak 2020'de tahsil edilecektir. Hizmet üretim maliyeti 36.000 TL'dir.

Konaklama işletmesi 31 Aralık 2019 itibarıyla yapması gereken muhasebe kaydı Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Tamamlanmış Ancak Hasılatı Elde Edilmemiş Hizmetin Muhasebe Kaydı

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

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

Konaklama işletmesinin bu hizmetin hasılatını elde ettikten sonra 5 Ocak 2020 itibarıyla yapması gereken muhasebe kaydı Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. Tamamlanmış ve Hasılatı Elde Edilmiş Hizmetin Muhasebe Kaydı¹

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

Yukarıda görüldüğü üzere; 2019 yılında tamamlanan hizmetin 5 Ocak 2020'de hasılatı elde edilince, "155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında tutulan hizmetlerin üretim maliyetleri "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına aktarılarak kapatılmadığı. Satış kaydı hasılat 5 Ocak 2019'da elde edildiği için bu tarihte yapılmaktadır.

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

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

Konaklama işletmelerinin ürettiği hizmetler bir deneyim olup mali açıdan yıl sonu geldiğinde tamamlanmamış hizmet stokları diğer bir ifadeyle tatili henüz bitmemiş müşterilere hizmet üretimi devam edebilmektedir. VUK ve TDMS'ye göre dönem sonu geldiğinde tamamlanmamış hizmet stoklarının tamamlanmış gibi muhasebeleştirilmesi muhasebe ilkelerine ters düşmektedir. Bu duruma TMS 2 Stoklar standardının getirdiği çözüm ise yıl sonu itibarıyla tamamlanmamış hizmet stoklarının 154 tamamlanmamış hizmet üretim maliyeti hesabında aktifleştirilmesidir. Buna ilişkin varsayımsal örnek aşağıda gösterilmektedir.

ÖRNEK 2: ABC konaklama işletmesi Noel tatilini kutlamak üzere 24 Aralık 2019- 6 Ocak 2020 tarihleri arasında kişi başı 250 TL'den 14 günlüğüne 40 kişilik grup sözleşmesi (140.000 TL Hasılat) imzalamıştır. Hizmet üretim maliyeti 56.000 TL'dir. Hasılat 6 Ocak 2020 günü elde edilmiştir.

Konaklama işletmesinin, 31 Aralık 2019 tarihindeki tamamlanmamış hizmetin muhasebe kaydını Tablo 4'teki gibi yapması gerekmektedir.

Tablo 4. Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetine İlişkin Muhasebe Kaydı

154	TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	56.000	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		56.000

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

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

Tablo 5. 154 Hesabın Kapatılması

622	SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	56.000	
	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		56.000
100	KASA HS.	140.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		140.000

Tablo 5'te görüldüğü gibi, hizmet tamamlanıp hasılat elde edildiği zaman "154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında tutulan hizmetlerin üretim maliyetleri "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına aktararak kapatılmaktadır. İkinci kayıt olarak ise 6 Ocak 2020'de elde edilen hasılatın satış kaydı yapılmaktadır.

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

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

ÖRNEK 3: ABC konaklama işletmesinin 2019 yılında tamamlanmış hizmetlerle ilgili maliyetlerin toplamı 1.200.000 TL'dir. Söz konusu işletme 27 Aralık 2019 – 5 Ocak 2020 tarihleri arasında satış geliri 75.000 olan 30 kişilik bir grup sözleşmesi imzalamıştır, hasılatı 15 Ocak 2020'de gerçekleşmiştir. Hizmet üretim maliyeti 30.000 TL'dir. Konaklama işletmesinde ayrıca 15 Aralık'ta tatili tamamlanan 10 kişilik grubun 25.000 TL hasılatı gerçekleşmemiş olup 15 Ocak 2020'de gerçekleşecektir. Hizmet üretim maliyeti 10.000 TL'dir.

Konaklama işletmesinin 31 Aralık 2019 tarihinde yapması gereken muhasebe kaydı Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Konaklama İşletmesinin Dönem Sonu Muhasebe Kaydı

622	SATILAN HİZMET MAL. HS.	1.200.000	
154	TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	30.000	
155	TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	10.000	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		1.240.000

Dönem sonu geldiğinde konaklama işletmesi tamamlanmış, tamamlanan fakat hasılat elde edilmemiş olan ve tamamlanmamış hizmet üretim maliyetlerini tek bir kayıta "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma" hesabına yansıtmaktadır. Daha öncede ifade edildiği gibi VUK ve TDMS'ye göre aslında bu maliyetler dönemin sonunda sadece "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabında muhasebeleştirilmektedir. Ancak yukarıda görüldüğü ve TMS 2 Stoklar Standardında da ifade edildiği üzere 30.000 TL'lik tamamlanmamış, 10.000 TL'lik tamamlanmış ancak hasılat elde edilmemiş hizmet üretim maliyeti gelecek yıla ait giderlerdir ve ait olduğu dönemde muhasebeleştirilmesi gerekir.

Konaklama işletmesinin 5 Ocak 2020'de yapması gereken muhasebe kaydı Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7. Tamamlanmış Ancak Hasılatı Elde Edilmemiş Hizmetin Muhasebe Kaydı

155	TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	30.000	
	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		30.000

Konaklama işletmesinin 5 Ocak 2020'de tatili tamamlanan ancak 75.000 TL Hasılatı gerçekleşmeyen "154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri" hesabındaki 30.000 TL'lik hasılat elde edilinceye kadar yani 15 Ocak tarihine kadar "155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında tutmaktadır.

Konaklama işletmesinin 15 Ocak 2020'de tamamlanan ve hasılat elde edilen hizmetlerle ilgili olarak Tablo 8'de gösterilen kayıtları yapması gerekmektedir.

Tablo 8. Tamamlanmış ve Hasılatı Elde Edilmiş Hizmetin Muhasebe Kaydı

Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2 Açısından İncelenmesi

622	SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	40.000	
155	TAMAMLANMIŞ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		40.000
100	KASA HS.	100.000	
600	YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		100.000

Sonuç olarak 15 Ocak 2020’de ilgili hizmetler tamamlanmış ve hasılat elde edilmiştir. Dolayısıyla “155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında tutulan hizmet üretim maliyetlerinin aktarılıp kapatıldığı hesap literatürde de ifade edildiği gibi “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabıdır. Aynı zamanda hasılat da elde edildiği için ikinci kıyıt olarak satış kaydı yapılmaktadır.

SONUÇ

Turizm sektörünün bel kemiğini oluşturan konaklama işletmeleri niteliksel ve niceliksel açıdan oldukça gelişmiş, tatil deneyiminin yanında kongre, konferans, seminer vb. toplantılar, spor müsabakaları, sanatsal etkinlikler, sağlık turizmi vb. faaliyetlere ev sahipliği yapan işletmeler olmuştur. Bu nedenle konaklama işletmelerinde üretilen hizmet maliyetlerinin muhasebe uygulamaları açısından doğru bir şekilde kayıt altına alınması büyük önem taşımakta ve konaklama işletmelerinin gerek gerçeğe uygun mali tablo arz etmelerinde gerekse doğru fiyat/maliyet belirlemelerine katkı sağlamaktadır.

Konaklama işletmelerinin faaliyet alanının hizmet olması nedeniyle hizmet üretimi konusundaki muhasebe uygulamaları mal üreten ya da ticari mal satan diğer sektörlerle göre farklılık göstermektedir. Bu farklılıklardan ilki konaklama işletmelerinin hizmet üretmek için katlandığı maliyetlerin stok olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. Konaklama işletmeleri hizmet üretmek için ilk madde ve malzeme stok maliyetlerine katlanmak durumundayken yarı mamul ya da mamul stokları bulunmamaktadır. Ancak Türkiye’de mevcutta uygulanan VUK ve TDMS’ye göre hizmet üretimi konusunda bir stok hesabı bulunmamaktadır.

Konaklama işletmelerini muhasebe uygulamaları konusunda diğer işletmelerden ayıran ikinci farklılık ise mali yıl sona erdiğinde üretimi tamamlanmamış diğer bir ifadeyle henüz tatili bitmemiş müşterilere sunulacak hizmetler ya da mali yıl sonunda müşterilere sunulan hizmet tamamlanmış olsa da hasılat elde edilmemiş hizmetlerin varlığıdır. Konaklama işletmelerinde dönem içinde hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda TMS, VUK ve TDMS’ye göre bir farklılık yoktur. Ancak VUK ve TDMS’ye göre gerek mali yıl sonunda tamamlanmamış gerekse tamamlansa da hasılatı gelecek yıla kalmış hizmet üretim maliyetleri yarı mamul ya da mamul diğer bir ifadeyle tamamlanmış gibi muhasebeleştirilmektedir. Ancak muhasebe ilkelerine göre bir dönemin gelir ve giderinin söz konusu dönemde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla VUK ve TDMS’nin hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki önerisi muhasebe ilkelerine aykırı düşmektedir.

Yukarıda açıklanan ve araştırmanın problemini oluşturan bu duruma TMS 2 Stoklar Standardı bir çözüm getirmektedir. TMS 2 Stoklar Standardı hizmet işletmelerinde dönem sonunda tamamlanmamış hizmetlerin üretim maliyetlerini 154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında aktifleştirmeyi önermektedir. Başka bir deyişle dönem sonunda üretimi bitmemiş hizmetlerin maliyetleri gider olarak değil tamamlanmamış hizmet stoku olarak aktifleştirilmektedir. Diğer taraftan TMS 2 Stoklar Standardı üretimi dönem sonunda tamamlansa

da hasılat elde edilmeyen hizmet üretimi için katılan maliyetlerin 155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında muhasebeleştirilmesini önermektedir. Böylece konaklama işletmelerinin gelirleri ve giderleri ait oldukları dönemde daha doğru muhasebeleştirilerek dönemsel ilkesine uyum sağlanacaktır.

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

KAYNAKÇA

- Akgün, A. İ. (2012). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırılması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2), 229-246.
- Akın, H. ve Kurşunel, F. (2010). TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 13(1-2), 311-330.
- Aktürk, A., Akcanlı, F., Şenol, H. ve Akyüz, Y. (2012). Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (8), 87-108.
- Aygen, S. (2006). İşletmelerde Yenilik Yönetimi Sürecinde Örgüt Yapılarında ve Hizmet Tasarımlarında Yaşanan Dönüşümler: Antalya İli Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Ampirik Bir Araştırma ve Hizmet Tasarımı Önerisi (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ayral, M. E. (2016). Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması, (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*). Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayram, A. (2012). İstanbul'daki Mahalli İdarelerde (İlçe Belediyeler) İtibar Yönetiminin Uygulanabilirliği, (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*). Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Binbay, M. (2007). Otel İşletmelerinde Pazarlama Stratejileri (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*). Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A, H. (2009). Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 194-202.
- Yılmaz, M., Güngörmüş, A. H. (2013). Vakıf Üniversitelerinde Yönetimsel Amaçlı Hesap Planlarının TMS'ye Göre Oluşturulması ve Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (37): 351-367.
- Coşkun, A. ve Güngörmüş, A, H. (2009). Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 19-34.
- Çakmak, A. Ç. ve Üster, Z. (2013). Mağaza Kartlarının Müşteri Sadakatine Etkisi: Kastamonu Şehir Merkezinde Bir Araştırma, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (2), 1-24.
- Çoban, S. (2004). Toplam Kalite Yönetimi Perspektifinde İçsel Pazarlama Anlayışı, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (22), 85-98.
- Dursun, A. ve Yalnız, S. (2013). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri: TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(1), 141-144.

Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2 Açısından İncelenmesi

- Fettahlioğlu, Ö. O. (2015). The Moderating Effect of Corporate Reputation Management on Psychosocial Contract Violation and Counterproductive Work Behaviour, *Eurasian Academy of Sciences Social Sciences Journal*, 4, 132-149.
- İlter, B. ve Gökmen, H. (2009). Mevduat Bankalarında İlişkisel Fayda ile Müşteri Memnuniyeti Arasındaki İlişki Üzerine Bir İnceleme: İzmir İli Örneği, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11 (1), 1-32.
- Kabataş, Y. ve Pamukçu, A. (2010). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (48), 191-199.
- Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karakılıç, Y. N. (2005). Kurumsal İtibarın Müşteri Tercihleri Üzerine Etkileri: Afyon'da Perakende Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.B.B.F. Dergisi*, 7 (2), 181-196.
- Keskin, İ., Furat, M. F., Kaygısız, E. G. ve Oğuz, N. (2014). Bilgi Kurumlarında Kurumsal İtibar: İslâm Araştırmaları Merkezi (İSAM) Kütüphanesi Örneği, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 9 (2), 101-120.
- Koçyiğit, S. Ç. (2011). Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 69-88.
- Öndoğan, E. N. (2010). Restoran Pazarlamasında Kullanılan Temel Pazarlama Karma Elemanları, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi Dergisi*, 1 (1), 1-25.
- Özgüven, N. (2008). Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 8(2), 653-654.
- Öztürk, B. ve Öğredik, G. (2007). *Meslek Mensupları İçin Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Sayım, F. ve Aydın, V. (2011). Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistematik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri ile Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (29), 245-262.
- Sevilengül, O. (2003). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Shengelbayeva, M. (2009). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyetine Etkisi: Kiriş (Antalya) Örneği (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şavik, N. (2007). İşletme İçin Rekabet Gücü Oluşturmada Müşteri İlişkileri Yönetiminin (MİY) Rolü ve Bir Uygulama. (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*). Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Temizel, G. ve Garda, B. (2017). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Kalitesi Kavramı ve Hizmet Kalitesinin Ölçülmesinde Kullanılan Modeller, *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi*, (14), 161-171.
- Toprak, T. (2007). Hizmet Sektöründe Kalite Değer ve Müşteri Memnuniyetinin Tüketici Davranışları Üzerindeki Etkisi. (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*). İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yanık, R. (2013). Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(3), 81-90.
- Yıldız, S. ve Tehci, A. (2014). Ağızdan Ağıza İletişimde Müşteri Tatmini ve Müşteri Sadakati ile Mağaza İmajı Boyutları: Ordu İlinde Bir Uygulama, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (1), 441-460.
- Yıldıztekin, İ. (2009). Konaklama İşletmelerinde Maliyete Dayalı Fiyatlandırma ve Fiyat Değişiminin Bölüm Karlılığına Etkileri, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (4), 215-239.

A. Kurtlu, K. Gobi

- Yılmaz, V. ve Çatalbaş, K. G. (2007). Kredi Kartlarına İlişkin Algının Müşteri Memnuniyeti ve Sadakati Üzerine Etkisi, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 44 (513), 83-94.
- Zengin, E. ve Erdal, A. (2000). Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi, *Journal of Qafqaz University*, 3(1), 48.