

Citation: Doğan, Ö. & Altınkaynak, F. (2019), Turizm Şirketlerinde Hizmet Üretim Maliyetlerini Raporlama Sorunları, BMIJ, (2019), 7(4): 1888-1904 doi: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v7i4.1253>

TURİZM ŞİRKETLERİNDE HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİNİ RAPORLAMA SORUNLARI

Özlem DOĞAN¹

Received Date (Başvuru Tarihi): 30/08/2019

Fırat ALTINKAYNAK²

Accepted Date (Kabul Tarihi): 23/09/2019

Published Date (Yayın Tarihi): 25/09/2019

ÖZ

Dönemsellik kavramı, sonsuz kabul edilen işletme ömrünün belirli sürelerle bölünmesini ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerle karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır. Dönemsellik kavramı gereği, işletmelerde çeşitli dönem sonu işlemleri yapılmakta olup bunlardan biri de dönem kârının ve üretim maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Üretim maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik finansal raporlama çerçeveleri üretimin yapıldığı işletmenin niteliğine ve büyüklüğüne göre farklı uygulamalar içermektedir. Bu çalışmanın amacı, hizmet üretim maliyetlerinin kayıtlara alınmasında Türkiye’de uygulanan finansal raporlama çerçevelerindeki benzer ve farklı yönleri saptamak ve bu uygulama farklılıklarından kaynaklanan maliyet ve kâr farklarını ortaya koymaktır. Çalışma kapsamında hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalar üzerinden muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışma sonucunda, aynı mali büyüklükteki bir konaklama işletmesinde, finansal raporlama çerçevelerindeki uygulama farklılıkları nedeniyle, işletmenin hem üretim maliyetlerinde hem de dönem kârlarında farklı bulgular elde edilmiştir. Maliyet ve kârlılıktaki bu farklılıklar, işletmeden bilgi sağlayacaklar açısından kaotik bir sonucu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, finansal raporların sektörel bazda tutarlı ve karşılaştırılabilir olma özelliklerini de zedelemektedir.

Anahtar Kelimeler: Hizmet Üretim Maliyeti, Dönemsellik Kavramı, Finansal Raporlama Çerçeveleri

Jel Kodları: Z30, M41

REPORTING ISSUES OF SERVICE PRODUCTION COSTS IN TOURISM COMPANIES

ABSTRACT

The concept of periodicity makes it possible to divide the operating life which is considered to be infinite by certain periods and make the operating results of each period comparable to other periods. In accordance with the concept of periodicity, various end-of-period transactions are performed in enterprises and one of these is the calculation of period profit and production costs. Financial reporting frameworks for the calculation of production costs include different applications depending on the nature and size of the enterprise where production is made. The aim of this study to be of service records to determine similarities and differences in production costs, financial reporting framework applied in Turkey, and this application is to demonstrate that the cost and profit differences revealed by the differences. In this context, accounting records have been made over sample applications for accounting of service production costs. As a result of the study, different findings were obtained both in production costs and profit of the company due to the differences in the application of financial reporting frameworks in an accommodation company of the same financial size. These differences in cost and profitability have a chaotic result in terms of providing information from the enterprise. This situation undermines the financial reports' consistency and comparability on a sectoral basis.

Keywords: Cost of Service Production, Concept of Periodicity, Financial Reporting Frameworks

Jel Codes: Z30, M41

¹ Dr. Öğretim Üyesi, İskenderun Teknik Üniversitesi, ozlem.dogan@iste.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-5752-9031>

² Dr. Öğr. Üyesi, Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, faltinkaynak@subu.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0003-0960-2254>

1. GİRİŞ

İşletmeler sonsuz süreyle kurulurlar ve bu durum işletmelerin ömürlerini sahip ve/veya sahiplerinden bağımsızlaştırarak işletmelerin faaliyet sürelerinin uzamasını sağlar. Ancak bu sonsuz ömür işletme faaliyetlerinin kontrol edilebilirliğini zorlaştırması sebebiyle işletmelerin ömrü belirli dönemlere bölünmüş ve bu durum karşımıza dönemsellik kavramını çıkarmıştır.

İstisnalar olsa dahi genellikle bir muhasebe dönemi dönemsellik kavramı gereği, 1 Ocak ile başlayıp 31 Aralık'ta sona eren bir takvim yılını kapsamaktadır. İşletmelerin 1 Ocak itibarıyla başladıkları faaliyetleri dönem sonu işlemleri ile 31 Aralık tarihinde nihayettendirilerek işletmenin faaliyet sonuçlarına ulaşılır ve o yıl itibarıyla kar-zarar durumu tespit edilir. Ayrıca dönem sonu işlemleri işletmenin ilgili dönem sonunda sahip olduğu varlık ve borçlarının tespit edilmesini de sağlar. Dönem sonu işlemleri arasında değerlendirme, reeskont, amortisman ayırma, kıdem tazminatı hesaplama, üretim maliyetlerinin tespiti gibi işlemler de yer almaktadır. Ayrıca dönem sonlarında işletme varlıklarının ve borçlarının dönem sonu itibarıyla gerçek durumu tespit edilmekte ve işletmeler bu değerlerle yıllık bilançolarını düzenlemektedir. İşletmenin varlıkları, nakitleri, alacakları, stokları ve duran varlıklarından meydana gelmektedir. Dönem sonundaki durumu açısından incelendiğinde önemli hususlardan biri de çalışmanın konusunu oluşturan stokların durumudur.

Stoklar, işletmenin satmak, üretmek veya işletmenin ihtiyacı doğrultusunda kullanmak üzere elinde bulundurduğu her türlü, mal, ham madde, yarı mamul, işletme malzemesi, yardımcı malzeme ve mamul gibi değerlerden oluşmaktadır (Akin ve Kurşunel, 2010:312). Dönemsellik kavramı gereği olarak "Stoklar" grubu için yapılan dönem sonu işlemi envanter ve değerlemedir. Üretim işletmeleri için stok mahiyetindeki tüm mamul, yarı mamul, ham madde ya da hammaddeleri tespit etmek oldukça kolaydır. Ancak hizmet işletmeleri için aynı durumdan bahsetmek mümkün değildir. Hizmetler soyut mallardır. Dolayısıyla hizmetler elle tutulamayan, depolanamayan, istenildiği anda ve yerde üretilip tüketilen bir faaliyetler dizisinden oluşmakta olup, hizmetlerin, yarı mamul ve mamul niteliğinde olması söz konusu değildir.

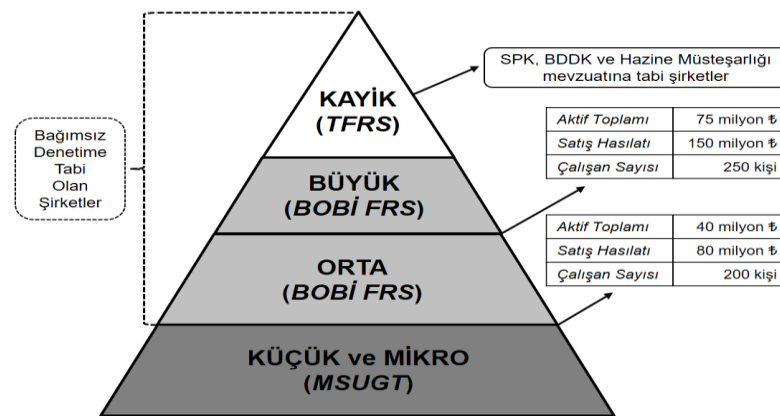
Hizmet işletmelerinde stok kavramının iki farklı yönü bulunmaktadır. Örneğin bir konaklama işletmesinde satılmak üzere hazırlanan odalar işletmenin stoklarını oluşturmakta iken satılmamış odalar ise işletmelerin oda stokunu meydana getirmektedir. Bu konaklama hizmeti stokunun oluşması için işletmeler bir takım hazırlık ve temizlik gibi faaliyetler yapmakta ve ilgili maliyetlere katlanmaktadır. Aynı şekilde konaklama işletmelerinde verilen

yemek hizmeti için işletmelerde bulunan yiyecek-içecek malzemeleri de stok mahiyetinde olup, bunlar da stoklar kaleminde yer almaktadır (Dursun ve Yalnız, 2013:142).

Hizmet işletmelerinin var olan stokları ve dönem sonu itibariyle de üretimi devam eden hizmet stokları da, imalat işletmelerinde olduğu gibi, mali tablolarda raporlanabilmelidir. Bu durum, işletmenin büyüklüğü itibariyle tabi olduğu finansal raporlama hükümlerine göre değişim göstermekte ve finansal raporlama çerçevelerinin çalışma prensipleriyle de şekillenmektedir. Bu çalışmada dönemsellik kavramı perspektifinden hizmet üretim maliyetlerinin finansal raporlama çerçevelerinde (MSUGT, TMS ve BOBİ FRS) nasıl ele alındığı, uygulama benzerlikleri ve farklılıkları ortaya koyulmuştur. Finansal raporlama çerçevelerindeki farklı uygulamalar, işletmelerin gerçek, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi üretmelerini etkilemektedir.

2. TÜRKİYE’DE UYGULANAN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ

İşletmelerin finansal tablolarının, işletme hakkında bilgi ihtiyacı olan (devlet, yatırımcılar, finansal kuruluşlar vb.) taraflara sunumu ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. İşletmelerin büyüklüklerine göre tabi oldukları finansal raporlama çerçeveleri değişmekte olup, ortak amaç, işletmelerin finansal raporlarının, ihtiyaca uygun, şeffaf, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlamaktır. Buna göre işletmelerin uygulamakla yükümlü oldukları finansal raporlama çerçeveleri aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017:157):



Şekil 1. Finansal Raporlama Çerçevelerinin Uygulanışı

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017:157

Türkiye’de mali tablolar ile ilgili düzenlemeler, ilk kez 1992 yılında yapılmıştır. Bu bağlamda çıkarılan MSUGT (Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği), tüm mali işlem ve

olayların muhasebe kayıtlarında ve mali raporlarda nasıl yer alacağına yönelik düzenlemelerden oluşmaktadır. Bu uygulama, TDHP (Tek Düzen Hesap Planı) ile halen uygulanmaktadır. Ancak MSUGT'da değerlendirme, reeskont, kıdem tazminatı gibi konularda yeterli açıklamaların bulunmaması ve bazı uygulamaların isteğe bırakılmış olması, amacın, işletme hakkında bilgi vermekten ziyade doğru vergi matrahının hesaplanmasını sağlamaktadır. Bu durum işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir olma gibi özelliklerine de aykırılık oluşturmaktadır (Doğan, 2018:118).

Son yıllarda işletmelerin küresel çapta faaliyet göstermeleri finansal tablolarının güvenilir, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir olmasını zorunlu hale getirmiş ve bu ihtiyaca binaen Uluslararası Muhasebe Standartları ile birebir uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) oluşturulmuştur. TMS, işletmelerin uluslararası standartlarda finansal tablolar hazırlanabilmesi için uygulamalar içermekte olup, işletmeler arasında bir uygulama birliği sağlama amacındadır.

Hali hazırda Türkiye'de uygulanan, MSUGT, TMS ve BOBİ FRS işletmelerde gerçekleşen mali olayların kayıtlara alınmasında farklı uygulamalar içermekte dolayısıyla işletmelerin mali tablolarının da farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu uygulama farklılıklarının ana nedenlerinden biri, MSUGT'da, daha doğru vergi matrahının hesaplanması amacıyla yönelik hükümler yer almakta iken, TMS ve BOBİ FRS uluslararası standartlarda mali tablolar hazırlanmasını sağlayacak uygulamalar içermektedir. TMS bağımsız denetime tabi olan KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) tarafından uygulanmakta iken BOBİ FRS KAYİK dışında kalan bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanmaktadır.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

3.1. Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği (Msgut) Çerçevesinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Raporlanması

Maliyet, bir işletmede üretilen mal ve hizmetler için yapılan varlık ve hizmet tüketimlerinin parasal ifadesidir (Karakaya, 2014:17). Hizmet üretim maliyeti ise, hizmetin üretilerek sunulması amacıyla katlanılan maliyetlerin faydası tükenmiş hali olarak ifade edilmektedir (Yanık, 2013:82).

Hizmet işletmelerinde hizmet üretim maliyetleri; hizmetin üretimi için gerekli malzeme giderleri, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların işçilik giderleri ve diğer giderlerden oluşmaktadır (Kabataş ve Pamukçu, 2010:195). Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmet maliyetine dahil edilmezler.

Bu giderler, gerçekleştikleri dönemde gider olarak ilgili mali tablolara alınır (Demirel, 2009:51).

MSUGT'a göre hizmet üretim maliyetleri, stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmediğinden, bu maliyetler dönem sonunda doğrudan satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilmektedir (Güngörmüş ve Boyar, 2008:134). Bir başka ifadeyle hizmet işletmelerinde, yarı mamul, mamul stok kavramları ve bununla birlikte stoklanabilir hizmet maliyeti olmaması sebebiyle hizmet üretim maliyetlerinin tamamı ortaya çıktığı dönemin sonunda dönemsellik ilkesi dikkate alınmaksızın, "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" aracılığı ile "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına aktarılmaktadır (Coşkun ve Güngörmüş, 2009:24).

Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) içerisinde de dönem sonunda üretimi devam eden hizmet maliyetleri için bir hesap bulunmamaktadır. Ancak uygulamanın muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik kavramına ve "Gelir Tablosu İlkeleri"nden biri olan "Belirli dönemde elde edilen gelir ve hasılatın yine aynı dönemde elde edilen giderler ve maliyetlerle karşılaştırılması" ilkesine aykırı hareket edilmesine sebep olmaktadır. Buna ek olarak üretilen hizmetin devam etmesi nedeniyle hasılatın hizmet bitiminde elde edilecek olması durumunda gelir bir sonraki döneme isabet ederken hizmetin üretim maliyetleri bir önceki dönemde kalmaktadır. Dolayısıyla işletmenin elde ettiği gelir cari dönemin gelir tablosunda işletme gelirlerini artırmakta iken giderler bir önceki dönemin gelir tablosunda yer alarak o dönemin giderlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Bu durum işletmelerin dönem kârının hatalı hesaplanmasına sebep olmakta, dolayısıyla işletmelerin gelir tablosu ve bilanço tutarlarının da bozulmasını sağlamaktadır. Sonuç olarak bu durum, mali tablo kullanıcılarının gerçeğe uygun bilgi elde etmelerinin de önüne geçmektedir.

3.2. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Çerçevesinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Raporlanması

Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları uyarınca hazırlanmış, işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde doğru, adil, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayabilmelerini sağlama amacına yönelik hükümlerden oluşmaktadır. Bu kapsamda hazırlanan, "TMS 2 Stoklar" standardı, stok maliyetlerini, net gerçekleştirilebilir değerle hesaplayarak, maliyetlerin nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklamaktadır. Ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi vermektedir.

TMS 2'ye göre stok, satılmak üzere elde tutulan bununla birlikte üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler olarak tanımlanmıştır (TMS 2, madde 6). Buna ek olarak madde 37'de hizmet işletmelerinde stokların yarı mamul olarak kabul edilebileceği ifadesi yer almaktadır (TMS 2, madde 37).

Standardın 19. Maddesinde hizmet üretim maliyetiyle ilgili olarak, “*Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolarına 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 tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.*” hükmü yer almaktadır.

Standart, dönemsellik ilkesini dikkate alarak henüz gelire dönüşmemiş olan hizmet üretim maliyetlerinin dönem sonunda da gider olarak kaydedilmemesi gerektiğini bunun yerine dönem sonuna kadar gerçekleşen ve “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında biriken tutarların “Stoklar” hesap grubunda tanımlanacak bir hesap aracılığıyla aktifleştirilmesi gereğini ifade etmektedir. (Koçyiğit; 2011;74) Bu doğrultuda “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplanan giderlerin tamamının “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılması yerine tamamlanmış ve tamamlanmamış hizmet üretimi stok hesaplarına aktarılması uygun olacaktır. Tamamlanmış hizmet maliyetleri ile ifade edilen hizmet işletmelerinde henüz tamamlanmamış devam eden hizmet üretimleri için yapılan harcamaların izleneceği hesaptır. Tamamlanmış hizmet maliyetleri stok hesabı ise üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde kullanılır (Akbulut Özerhan ve Yanık, 2010:146). Maliyetlerin önce varlıklaştırılıp, sonra faydası tükendikçe gidere dönüştüğü ilkesine dayanarak, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabındaki tutarın tamamı, “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” aracılığıyla ilk önce açılacak bir “Hizmet Stokları Hesabı”na aktarılması (151- Yarı Mamullere benzer olarak) akabinde tükenen kısmın “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılması şeklinde yapılacak kayıt daha doğru olacaktır (Güngörmüş ve Boyar, 2008:133).

TMS 2'de “Hizmet Üretim Stokları” hesabı ve bunun muhasebeleştirilmesi ile ilgili ayrıntılı açıklama yapılmamıştır. Bu durum hizmet üretim stokları ile ilgili kullanılması gereken

hesap veya hesapların işleyişinde farklı uygulamalara sebep olmaktadır. Muhasebe uygulamalarındaki farklılaşmanın en önemli nedeni, çeşitli faaliyet alanlarında hizmet veren işletmelerin bulunması ve bunların sundukları hizmetlerin farklılığıdır (Kabataş ve Pamukçu, 2010:196). TDHP’nda hizmet üretim maliyetlerinin aktifleştirilebileceği bir hesap bulunmadığından; Ekeril (2007), stok grubunda boş bir hesap koduna “Hizmetler” hesabının açılmasını ya da hizmetin de bir mamul gibi üretildiği düşüncesiyle “152 Mamuller” hesabının da kullanılabilirliğini, hizmetin bir hesap dönemi içinde tamamlanamaması durumunda ise yeni bir stok hesabının oluşturularak “Yarı-Hizmetler” ya da mevcut olan “151 Yarı-Mamuller” hesabının kullanılmasının uygun olacağını savunmaktadır. Güngörmüş ve Boyar (2008) çalışmasında, “154 Hizmet Stokları” şeklinde bir hesap önermiş, Örtün vd. (2008) “154 Yapımı Devam Eden Hizmet Stokları (Maliyetleri)” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Stokları (Maliyetleri)” şeklinde iki hesap önermiştir. Akdoğan ve Sevilengül (2007) ise “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” şeklinde iki ayrı hesap açılmasını önermektedirler (Demirel, 2009:51).

TMS 2 standardı, hizmet üretim maliyetlerinin kayıtlara alınmasında, hizmet satışından elde edilecek hasılatın mali tablolara yansıtılmadığı durumlarda yeni bir kriter getirmiştir. Bu kriter, hasılatın elde edilemediği durumlarda, hizmet üretim maliyetlerinin, stok hesabına aktarılmasını içermektedir. Ancak dönem sonu itibariyle hala üretimi devam eden hizmetin üretim maliyetlerinin dönemler arasında nasıl paylaşılacağına dair bir açıklama yer almamaktadır. Bu durumda “TMS 18 Hasılat” standardının hizmet sunumuna ilişkin hasılat bölümü ortaya çıkmaktadır. Hasılat standardı Madde 20’de “*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.*” ifadesi yer almaktadır. Hizmet sunumuna ilişkin hasılatın mali tablolara yansıtılabilmesi için yani bir işlemin güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlar için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

- “*Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,*
- *İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,*
- *Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,*
- *İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.*”

Hizmeti sunan işletmelerin hizmete ilişkin tamamlanma düzeyini belirleyerek tamamlanan hizmete ait olan kısmın gelir ve maliyetlerini mali tablolara aktarmaları kalan kısmı ise stok hesaplarına alması gerekmektedir. Hizmet işletmeleri aynı zamanda hizmetin tamamlanma düzeyini de tespit ederek kayıtlarını yapmalıdır. Tamamlanma düzeyinin tespitinde kullanılacak yöntemlerle ilgili olarak standardın 24. Maddesinde; yapılan işle ilgili incelemeler, dönem sonuna kadar verilen hizmetin toplam hizmete oranı ya da işlemin toplam tahmini maliyetlerinin dönem sonuna kadar yapılan maliyetlere oranının kullanılabilmesi ifade edilmektedir.

3.3. Büyük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (Bobi Frs) Çerçevesinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Raporlanması

Bağımsız denetime tâbi olup Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin uygulayacakları “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)”, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 1/1/2018 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulanması zorunluluğu getirilmiştir (Gençoğlu, 2017:2). BOBİ FRS, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olup sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017:156). Bu bağlamda, BOBİ FRS Bölüm 6’da işletmelerin “Stoklar” hesaplarıyla ilgili konuları ele alınmaktadır.

Standardın ilgili bölümünde hizmet üretim maliyetlerinin, bu hizmetlerin üretimi için katlanılan maliyetlerden oluştuğu ifade edilmiştir. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen giderleri içermektedir. Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmemekte olup gerçekleştikleri dönemde gider olarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS 6.17). Ancak hizmet işletmelerinde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetinin stok hesaplarına alınıp alınmayacağı ile ilgili açık bir bilgi yer almamaktadır.

“Stoklar” standardı kapsamında hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabilmesi ile ilgili olarak “Bölüm 5 Hasılat” standardı kapsamında bilgiler verilmiştir. Standarda göre bir hizmetin sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler tamamlanma yüzdesi yöntemiyle ölçülür. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, sunulan hizmetle ilgili hasılatın dönem sonu itibarıyla hizmetin tamamlanma düzeyine göre belirlenerek finansal tablolara yansıtılmasıdır (Özbirecikli vd., 2017: 98). Tamamlanma düzeyi, tamamlanan işi en

güvenilir şekilde ölçen yöntem kullanılarak tespit edilir. Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, hizmet sunumuyla ilgili işlemlerin ve inşa sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak kullanılacak yöntemlere aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir (BOBİ FRS 5.31):

- İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin tahmini toplam maliyetlere oranı,
- Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

Hizmet sunumuna ilişkin alınmış hakediş ve avanslar, tamamlanma düzeyi belirlenirken dikkate alınmaz (BOBİ FRS 5.32). Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibariyle birikimli olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı tespit edilir (BOBİ FRS 5.29). Dolayısıyla aynı yöntemle hasılatın elde edildiği hizmet üretim maliyetlerinin de tespit edilmesi mümkün olup hizmet üretiminin stok hesaplarında izlenmesi mümkün olabilecektir.

Tamamlama yüzdesi yönteminde hizmet sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiği durumlarda düzeltme yapılır. Ayrıca her raporlama dönemi itibariyle tamamlanma yüzdesi yönteminin hasılat ve maliyetlere ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanması nedeniyle hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi kendiliğinden muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik şeklinde ileriye yönelik olarak kayda alınmış olmaktadır (BOBİ FRS 5.29).

4. UYGULAMA

4.1. Uygulamanın Kapsamı

Araştırma kapsamında, hizmet üretim maliyetlerinin dönem sonu muhasebe kayıtlarının finansal raporlama çerçeveleri kapsamında uygulamaları ele alınarak, uygulamaların benzer ve farklı yönleri ortaya konmuştur. Üretim işletmelerinde ilk madde malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri hesaplarındaki tutarlar, dönem sonunda mamul, yarı mamul hesaplarına alınmakta satılan mamul tutarı da mamul stoklarından düşülmektedir. Hizmet işletmelerinde de hizmet üretim maliyetleri, üretim için gerekli ilk madde malzeme yanında işçilik ve genel üretim giderlerinden meydana gelmesine karşın hizmetin soyut olması sebebiyle mamul ve yarı mamul söz konusu olmamaktadır. Ayrıca hizmetin depolanamaması, üretildiği anda tüketilmesi gibi özellikleri sebebiyle hizmet üretim maliyetlerinin dönem sonlarında muhasebe kayıtlarına alınmasında farklı uygulamalar ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

Uygulama kapsamında hizmet üretim maliyetleri ile ilgili olarak hizmet sektörünün önemli bir aktörü olan turizm işletmeleri ele alınmıştır. Turizm işletmeleri, başta konaklama olmak üzere, yiyecek-içecek, seyahat, ulaşım gibi birçok alt sektör işletmelerini de içine almaktadır. Bu sektör içerisinde insanların turizm faaliyetlerine katılmaları ile ortaya çıkan konaklama, yeme-içme, seyahat, eğlence, tatil özel giysileri, hediyelik eşya, hava alanı, liman, konaklama, istasyon, çevirmenlik, rehberlik, animasyon hizmetleri gibi hizmetler üreten işletmeler ve turizm tanıtma, reklamcılık hizmetleri sağlayan işletmeler gibi birçok farklı iş kolundan işletmeler yer almaktadır (Akay, 2016:6).

Konaklama işletmeleri günün her saati hizmet üretimi ve satışının gerçekleştiği 7/24 çalışan hizmet üretim fabrikalarıdır. Konaklama işletmelerinde başta konaklama ve yeme-içme hizmetinin yanı sıra çamaşırhane, kuru temizleme, telefon, market, sağlık, sportif aktiviteler, toplantı, kongre gibi işletmenin büyüklüğüne, konseptine ve bulunduğu bölgeye göre değişen çeşit ve sayıda hizmetler verilmektedir.

Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin maliyetleri öncelikli olarak yürütülen esas ticari faaliyete bağlı olarak temelde konaklama ve yeme-içme maliyetleri ve diğer hizmet maliyetleriyle ilgili maliyetlerden oluşmaktadır. Konaklama maliyetleri, odaların müşteriler için hazır hale getirilme maliyetlerini kapsamakta olup ön büro ve kat hizmetleri departmanlarının maliyetlerinden de oluşmaktadır. Konaklama işletmelerinin bir diğer temel hizmet alanı olan yeme-içme hizmeti maliyetleri ise malzeme, işçilik ve genel üretim maliyetlerinden meydana gelmektedir. Diğer hizmet maliyetleri ise verilen hizmetin çeşitliliğine göre değişiklik gösteren sağlık hizmetleri, çamaşırhane, kuru temizleme, kuaför, konferans salonları, sportif aktiviteler, telefon hizmetleri, market gibi hizmetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır (Türksoy, 1998:43; Saraç, 1989:117).

Konaklama işletmelerinde hizmet üretimi için gerekli bu malzeme stokları hizmet üretimi için ilk madde malzeme stoku niteliği taşımaktadır. İşçilik ve genel üretim giderlerinin de eklenmesiyle hizmet üretim maliyeti ortaya çıkmaktadır. Konaklama işletmelerinde birbirinden farklı alanlarda hizmet üretimi söz konusu olmakla birlikte ana hizmet üretim gider yeri odalar ve yiyecek-içecek bölümüdür. Esas hizmet üretimi yerinin yanında resepsiyon, kat hizmetleri, çamaşırhane, bakım-onarım, güvenlik gibi yardımcı hizmet üretim yerleri mevcut olup burada yapılan giderler yardımcı hizmet üretim gider yerleri altında toplanmaktadır.

Konaklama işletmelerinde dönem sonu itibariyle işletmede konaklamaya devam eden müşteriler için hizmet üretimi devam etmektedir. Dolayısıyla dönem sonu itibariyle halen

devam eden hizmetlerin maliyetleri MSUGT'a göre tamamlanmış gibi kayıtlara alınmakta, dolayısıyla dönemsellik kavramı göz ardı edilmekte ve mali tabloların gösterimi gerçeği yansıtmamaktadır. TMS ve BOBİ FRS'de ise dönemsellik kavramına riayet edilerek taslak hesap planında ilgili hesaplara ve uygulamalara yer verilmiştir.

4.2. Uygulamanın Amacı ve Yöntemi

Bu çalışmada dönemsellik kavramı gereği yapılan (değerleme, reeskont, amortisman ayırma, kıdem tazminatı, maliyet hesaplarının kapatılması gibi) kayıtlardan biri olan maliyet hesapları ile ilgili olarak hizmet üretim maliyetlerinin muhasebe kayıtlarına alınmasında MSUGT, TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları ile BOBİ FRS Stoklar ve Hasılat Bölümleri hükümleri kapsamında uygulama birlikleri ve farklılıkları ortaya konmaya çalışılmıştır. Konaklama işletmeleri uygulama alanı olarak seçilmiş olup hazırlanan örnek uygulamalarla finansal raporlama çerçevelerine göre muhasebe kayıtları yapılmıştır.

4.3. Uygulama Kapsamındaki Örnek Olay

Çalışma kapsamında konaklama işletmelerinde hizmet üretim maliyetleri hesaplarına ilişkin bir örnek uygulama hazırlanmış MSUGT, TMS ve BOBİ FRS hükümleri çerçevesinde muhasebe kayıtları yapılmıştır.

Yalı Otel İşletmesinin 201X dönemine ait dönem sonu maliyet hesaplarının durumu aşağıdaki gibidir:

| | |
|----------------------------------------|------------------|
| İlk Madde Malzeme Giderleri | 586.100 |
| Personel Ücret ve Gid. | 900.000 |
| Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hiz. | 641.300 |
| Elektrik: 200.000 | |
| Su: 57.000 | |
| Doğalgaz: 224.000 | |
| Bakım Onarım: 148.000 | |
| Danışmanlık: 12.300 | |
| Çeşitli Giderler | 50.300 |
| Sigorta Gid. 25.500 | |
| Acentelere Verilen Komisyonlar: 24.800 | |
| Amortisman ve Tük. Payı | 400.900 |
| Vergi Resim Harçlar | 112.200 |
| Toplam | 2.690.800 |

İşletmenin satış gelirleri ise 4.768.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Ancak işletmenin 31 Aralık gecesi düzenlediği yılbaşı organizasyonunda dönem sonu itibariyle konaklamaya devam eden müşterilerden bir sonraki yıl içerisinde işletmeden ayrılacak müşterilerin bu dönem aldıkları konaklama ve yiyecek-içecek hizmetinin maliyeti 22.000 TL'dir. Müşterilerden

hizmet bedeli işletmeden ayrılırken tahsil edilmektedir. Bu örnek olayın MSUGT' a göre muhasebe kaydı:

| 31.12.201X | | | |
|--------------------------------------|-----------|-----------|--|
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | | | |
| 740.01 İlk Madde Malzeme Gid. | 586.100 | | |
| 740.02 Personel Ücret ve Gid. | 900.000 | | |
| 740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda Hiz. | 641.300 | | |
| 740.04 Çeşitli Giderler | 50.300 | | |
| 740.05 Amortisman ve Tük. Payı | 400.900 | | |
| 740.06 Vergi Resim Harçlar | 112.200 | | |
| 150 İlk Madde Malzeme Gid. | | 586.100 | |
| 360 Ödn. Vergi Fon | | 112.200 | |
| 361 Ödn. Sos.Güv.Pay. | | 185.000 | |
| 335 Personele Borçlar | | 715.000 | |
| 336 Diğer Çeşitli Borçlar | | 1.092.600 | |
| 622 Satılan Hizmet Maliyeti | 2.690.800 | | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Y. | | 2.690.800 | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti | 2.690.800 | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | | 2.690.800 | |

MSUGT' da hizmet üretimiyle ilgili yapılan tüm harcamalar gerçekleştiği dönemde hizmet üretim maliyetine aktarılmaktadır. Yukarıdaki kayıttta, hizmetin tamamlanıp tamamlanmadığı ya da hasılatın ne zaman elde edildiği dikkate alınmamakta ve hizmet üretim maliyeti hesabındaki tutar direkt olarak satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Ancak devam eden hizmetlere yönelik hasılatın elde edildiği dönem kayıtlara alındığında dönemler arasında gelir-maliyet uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır. Zira yukarıdaki örnek uygulamada MSUGT yönetmeliği ile hazırlanacak gelir tablosunda, Satışların Maliyeti kaleminde 2.690.800TL tutarı yer almaktadır. İşletmenin satışlarının 4.768.000 TL olduğu dikkate alındığında işletmenin brüt satış karı 2.077.200 TL olacaktır.

Uluslararası geçerliliğe sahip, TMS 2'ye göre muhasebe kaydı:

| 31.12.201X | | | |
|------------------------------------------|-----------|-----------|--|
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | | | |
| 740.01 İlk Madde Malzeme Gid. | 586.100 | | |
| 740.02 Personel Ücret ve Gid. | 900.000 | | |
| 740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda Hiz. | 641.300 | | |
| 740.04 Çeşitli Giderler | 50.300 | | |
| 740.05 Amortisman ve Tük. Payı | 400.900 | | |
| 740.06 Vergi Resim Harçlar | 112.200 | | |
| 150 İlk Madde Malzeme Gid. | | 586.100 | |
| 360 Ödn.Vergi Fon | | 112.200 | |
| 361 Ödn. Sos.Güv.Pay. | | 185.000 | |
| 335 Personele Borçlar | | 715.000 | |
| 336 Diğer Çeşitli Borçlar | | 1.092.600 | |
| 154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti | 2.690.800 | | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Y. | | 2.690.800 | |

Dönem sonu itibariyle işletmede konaklamaya devam eden müşterilere verilen hizmet üretim maliyeti standarda göre henüz müşteri işletmeden ayrılmaması dolayısıyla Özerhan ve Yanık (2010:146) çalışmasından hareketle devam eden hizmetin maliyeti ilgili yıl içerisinde stok hesabına alınmıştır.

| 31.12.201X | | | |
|-------------------------------------|-----------|-----------|--|
| 622 Satılan Hizmet Maliyeti | 2.668.800 | | |
| 154 Tamamlanmamış Hiz. Üretim Mal. | | 2.668.800 | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma | 2.690.800 | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | | 2.690.800 | |

İşletmede hasıllata dönüşmüş hizmetlerin maliyetleri dönem sonunda “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına kaydedilmiştir. Bunun karşılığında 154 no’lu hesabın bakiyesi bilançoda dönem sonu itibariyle üretimi devam eden hizmetlerin maliyetini göstermektedir. Bir sonraki dönemde hizmet sona erip hizmete ilişkin hasılat elde edildiğinde bu hesap yeni dönemde yapılan hizmet üretim maliyetleriyle birlikte 740 no’lu hesaba aktarılacaktır. Örneğin, yeni dönemde müşteriler konaklamalarını tamamlamışlar ve işletmeden ayrılmışlardır. Müşterilerin işletmeden ayrılıncaya kadar devam eden hizmetlerin maliyeti 1.000 TL’dir. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

| .../.../.... | |
|-------------------------------------|-------|
| 622 Satılan Hizmet Maliyeti | 3.500 |
| 154 Tamamlanmamış Hiz. Üretim Mal. | 2.500 |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma | 1.000 |

Bir hizmetin satışı dolayısıyla hasılatın doğması için hizmetin tamamlanmış olması gerekmektedir. Yapılan bu kayıt, hasılatın ve bu hasılatın ortaya çıkmasını sağlayan hizmet üretim maliyetlerinin aynı dönemde raporlanabilmesini sağlamaktadır. 154 no'lu hesap ile işletmede verilen hizmet, hasılat ortaya çıkıncaya kadar stoklanabilir hale gelmiştir. Bu durum işletmenin gerçeğe uygun bir raporlama yapmasını sağlamaktadır. Yukarıdaki uygulamada standartlara göre hazırlanacak gelir tablosunda, işletmenin satılan hizmet maliyeti 2.668.800 TL olarak tespit edilmiştir. Buradan hareketle işletmenin brüt satış karı 2.099.200 TL olmaktadır. Yukarıdaki uygulamada işletmelerin tabi oldukları finansal raporlama hükümleri arasındaki uygulama farklılıkları yapılan kayıtlarda görüldüğü üzere 22.000 TL'lik bir maliyet farkı ortaya çıkarmaktadır. MSUGT'a göre kayıtlarını yapan konaklama işletmeleri TMS ve BOBİ FRS'ye tabi olan işletmelere göre 22.000 TL fazla maliyet raporlayacaktır. Dolayısıyla işletme karı 22.000 TL daha az gerçekleşecektir.

BOBİ FRS'de yer alan “Stoklar” standardı ile “TMS 2 Stoklar” standardı içerisinde yer alan hizmet üretim maliyetlerinin kayıt ve raporlaması paralellik göstermektedir. Ancak “Stoklar” standardı hizmet üretim maliyetlerinin kayıt ve raporlanması konusunda sınırlı bir bilgi sunmaktadır. Hizmet üretim maliyetlerinin kayıt ve raporlanmasına ilişkin ayrıntılı bilgi “TMS 18 Hasılat” ve “BOBİ FRS 5 Hasılat” standartları kapsamında ele alınmıştır. “BOBİ FRS 5 Hasılat” standardı uyarınca hasılatın kayıtlara alınmasında tamamlanma düzeyinin dikkate alınması gerektiğine yer verilmiştir. Bu doğrultuda hizmetin üretim maliyetleri de hizmetin tamamlanma düzeyine göre hesaplanacaktır.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Hizmet üretimi, taşıdığı soyut unsurlar nedeniyle maliyet hesaplamasında zorluklar içermektedir. Bu durum, hizmet unsurlarının muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını da somut mallara göre farklılıklandırmaktadır. Konaklama işletmeleri hizmetin 7/24 devam ettiği bir işletme türü olması sebebiyle verilen hizmetin dönemler itibariyle izlenmesi ve raporlanması saatler itibariyle değişebilmektedir. Burada önemli olan husus, hizmetin hasılatla dönüştüğü zamanla, ilgili hizmetin üretim maliyetlerinin zamanını bir araya getirmektedir. Bu durum dönemsellik kavramının bir gereğidir.

İşletmelerin büyüklük, satış hasılatı ve bağımsız denetime tabi olup olmama durumlarına göre ülkemizde, MSUGT, TMS ve BOBİ FRS olmak üzere üç farklı finansal raporlama çerçevesi uygulanmaktadır. Bu üç farklı finansal raporlama çerçevesinde de ortak amaç, işletmeden bilgi bekleyen gruplar için gerçeğe uygun, doğru, adil, tutarlı ve ihtiyaca uygun nitelikte finansal tablolar hazırlamaktır. Zira uygulamada bazı farklılıklar bulunmakta ve bu farklılıklardan biri de hizmet üretim maliyetlerinin raporlanmasında ortaya çıkmaktadır.

MSUGT, hizmet üretim maliyetlerinin raporlanmasında, hizmetin tamamlanıp tamamlanmadığını dikkate almadan ilgili dönemde yapılan tüm maliyetleri, bir gider kalemi olarak, gelir tablosuna aktarılmasını sağlamaktadır. Bu uygulama dönemsellik ilkesi ile ters düşmektedir.

“TMS 2 Stoklar” ve “BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar” standartları, dönemsellik kavramını dikkate alarak, hizmet üretim maliyetleri hususunda paralel uygulamalar içermektedir. Bu standartlar devam eden hizmetler için üretim maliyetlerinin kayıtlara alınmasında MSUGT’a göre farklı uygulamalar getirmektedir. Standartlara göre dönem sonu itibarıyla devam eden hizmetlerin maliyeti, ilgili dönemde hasılatı dönüşmemiş ise bu maliyet stok hesaplarına alınmalıdır. Böylelikle işletmelerin henüz gelirini elde etmediği bir hizmetin maliyeti, biten dönemin maliyetleri içerisinde çıkarılmış olacaktır. Bu uygulama, işletmelerin dönem kârının daha doğru hesaplanabilmesine de imkân vermektedir.

Muhasebe kayıtlarını MSUGT’a göre yapan konaklama işletmeleri, TMS ve BOBİ FRS hükümlerine tabi olan işletmelere nazaran dönem karını daha düşük raporlayacaktır. Dönem kârlılığındaki farklılaşma, işletmelerin vergi matrahlarını da etkileyecektir. Bu durum, işletmede hazırlanacak mali tabloların gerçeğe aykırı olmasını ve işletmeden bilgi bekleyen işletme ilgilerinin de yanlış bilgilendirilmesine neden olmaktadır.

Türkiye’de, MSUGT, TMS-TFRS ve BOBİ FRS olmak üzere, üç farklı finansal raporlama çerçevesinin geçerli olması, bir bilançonun ya da gelir tablosunun üç farklı şekilde hazırlanabilmesini ifade etmektedir. İşletme ilgilileri açısından mali tabloların, ihtiyaç duyulan bilgileri sunması önem arz etmekle beraber bu uygulamalar arasındaki farklılıklar sektörel bazda mali tabloların karşılaştırılabilirliğini de etkilemektedir.

KAYNAKÇA

- Akay, B. (2016). Turizm İşletmelerinde Maliyet Kontrolü: Temel Kavramlar, (Editör Ayaz,N., Akay,B.), Bölüm:Turizm İşletmelerinde Maliyetler ve Kontrolü s. 2-17. Ankara :Detay Yayıncılık.
- Akgöz, E. (2013). Düşünceden Uygulamaya Otel İşletmeciliği. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N., ve Sevilengül, O. (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm, (84), 29-70.
- Akin, H. ve Kurşunel, F. (2010). “TMS-2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt 13, Sayı 1-2, ss.311-329.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2(3),ss. 153 – 168.
- Coşkun, A. ve Güngörmüş, A.H. (2009). “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:95, ss.19-33.
- Demirel, N. (2009). *Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Doğan, A. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:80, ss.115-132.
- 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, Cilt:27, Sayı:1, ss. 139-157.
- Gençoğlu, Ü.G. (2017). “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:76, ss.
- Gökçen, G., Öztürk, E., ve Güleç, Ö. F. (2018). “BOBİ FRS ve IFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, ss. 437-457.
- Güngörmüş, A.H. (2010). “Konaklama İşletmelerinde Yönetmelik Hesap Planının Oluşturulması”, Dayanışma Dergisi, Sayı:109, ss.41-51.
- Güngörmüş, A. H. ve Boyar, E. (2008). “TMS 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama”, Vergi Dünyası, No. 322, s.132-136.
- Kabataş, Y. ve Pamukçu, A.(2010). “TMS – 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:48, ss. 191-199.
- Karakaya, M. (2014). Maliyet Muhasebesi, 6. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Koçyiğit, S. (2011). Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 3/1, ss. 69-88.
- Özbirecikli, M., Şen, İ.K., ve Tüm, K. (2017). BOBİ FRS, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Saraç, S. (1989). Turizm İşletmecileri ve Turizm İşletmeciliği Öğrencileri İçin Konaklama Muhasebesi, Ankara: Adım Yayıncılık.
- Türksoy, A. (1998). Otel Yönetim Muhasebesi, Ankara: Turhan Kitabevi.

Yanık, R. (2013). “Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 3,ss. 81-90.