



**T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI**

**TMS\TFRS'NİN HİZMET İŞLETMELERİ MUHASEBE
UYGULAMALARINA ETKİSİ**

Salih Can KUZUDİŞLİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN : Dr. Öğr. Üyesi Ferhat BİTLİSLİ
JÜRİ ÜYESİ : Prof. Doç. Dr. İsmail BEKÇİ
JÜRİ ÜYESİ : Dr. Öğr. Üyesi Hakkı Kıymık**

BURDUR – 2018



**MAKÜ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ**

YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 03/05/2018 tarih ve 2018/12 Sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 25.06.2018 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Salih Can KUZUDİŞLİ'nin "TMS\TFRS'nin Hizmet İşletmeleri Muhasebe Uygulamalarına Etkisi" konulu tez çalışması Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) :Dr.Öğr.Üyesi Ferhat Bitlisli

ÜYE

:Prof.Dr. İsmail Bekçi

ÜYE

:Dr.Öğr.Üyesi Hakkı Kıymık

ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 03/05/2018 tarih ve 2018/12 sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “TMS\TFRS’nin Hizmet İşletmeleri Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” adlı çalışmanın, proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etik kurallarına uygun bir şekilde hazırlandığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

☐ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

☐ Tezim sadece Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.

☒ Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Salih Can KUZUDİŞLİ

25.06.2018



(KUZUDİŞLİ, Salih Can, TMS\TFRS'nin Hizmet İşletmeleri Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2018)

ÖZET

İşletmeler tarafından uluslararası düzeyde anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf finansal bilgiye duyulan ihtiyaç; aynı standartların uygulanmasını zorunlu hale getirmektedir.

Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde ise Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de hizmet sunan işletmelerde ki üretim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi noktasında ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışma hizmet sektöründe faaliyet göstermekte olan konaklama işletmelerinde VUK ve TMS/TFRS standartları açısından farklılıkların ele alınması muhasebeleştirilmesi ve örnekleme yardımı ile öneride bulunması amacıyla hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmeleri, Hizmet Üretim Maliyeti, Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standartları

(KUZUDİŞLİ, Salih Can, “TMS\TFRS's Effect on Service Business Accounting Applications” Burdur, 2018)

ABSTRACT

Internationally understandable, comparable and transparent financial information needs by businesses; the same standards have to be applied.

In business operating in the service sector, there are significant differences in terms of the Uniform Accounting System and Accounting Standards Turkey. One of these differences arises at the point of calculation and accounting for the production costs in the service providers.

This study has been prepared in order to discuss the differences between VUK and TMS standards in hospitality enterprises operating in the service sector and propose them by sampling method.

Key Words: Accommodation Enterprises, Service Production Cost, Uniform Accounting System, Turkish Accounting Standards

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYANI	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR DİZİNİ	viii
TABLolar DİZİNİ	ix
GİRİŞ	2

BİRİNCİ BÖLÜM

HİZMET KAVRAMI VE KONAKLAMA İŞLETMELERİ

1.1. Hizmet Kavramı ve Hizmet İşletmeleri Kapsamı	2
1.1.1. Hizmetin Tanımı	2
1.1.2. Hizmet Sektörünün Önemi	3
1.1.3. Hizmetin Özellikleri	3
1.1.3.1. Elle Tutulamazlık (Dokunulmazlık, Soyutluk)	4
1.1.3.2. Türdeş olma.....	4
1.1.3.3. Üretim Ve Tüketimin Eş Zamanlı Oluşu (Ayrılmazlık)	5
1.1.3.4. Dayanıksızlık (Stoklanamama)	5
1.1.3.5. Talep Tahmini Zorluğu	5
1.1.4. Hizmet Pazarlaması Kavramı	5
1.1.4.1. Ürün (Product)	6
1.1.4.2. Fiyat (Price).....	7
1.1.4.3. Tutundurma (Promotion)	7
1.1.4.4. Dağıtım (Place)	7
1.1.4.5. İnsan (people).....	7
1.1.4.6. Fiziksel Ortam (Physical Environment).....	7
1.1.4.7. Süreç (Process).....	8
1.1.5. Hizmetin Sınıflandırılması.....	8
1.1.6. Hizmet İşletmelerinin Tanımı ve Kapsamı	9

1.1.7. Hizmet İşletmelerinin Sınıflandırılması	10
1.1.8. Hizmet İşletmelerinin Özellikleri	11
1.2. Konaklama İşletmeleri.....	11
1.2.1. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri.....	12
1.2.2. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	13
1.3. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı	14
1.3.1. Gelir Getiren Departmanlar (Faaliyet Departmanı).....	15
1.3.1.1. Konaklama Bölümü	16
1.3.1.2. Yiyecek Bölümü.....	16
1.3.1.3 Yardımcı Bölümler.....	17
1.3.2. Gelir Getirmeyen Departmanlar (Hizmet Departmanları).....	17
1.3.2.1. Yönetim Bölümü	17
1.3.2.2. Muhasebe Bölümü	17
1.3.2.3. Teknik İşler Bölümü	18
1.3.2.4. Çamaşırhane Departmanı	18

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN STANDARTLARIN HİZMET MALİYETİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

2.1. TMS 2 Stoklar Standardı	19
2.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	19
2.1.2. Standardın Özeti	19
2.1.3. Hizmet Maliyetleri Stoklanması TMS 2 Stoklar ve VUK Açısından Karşılaştırılması	20
2.2.TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı	21
2.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	21
2.2.2. Standardın Özeti	24
2.2.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve VUK Açısından Karşılaştırılması	25
2.3. TMS 12 Gelir Vergisi Standardı	28
2.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	28

2.3.2. Standardın Özeti	29
2.3.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS 12 Gelir Vergisi ve VUK Açısından Karşılaştırılması	31
2.4. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı	33
2.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	33
2.4.2. Standardın Özeti	34
2.4.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS-16 Maddi Duran Varlık ve VUK Açısından Karşılaştırılması	36
2.5. TMS- 18 Hasılat Standardı	41
2.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	41
2.5.2. Standardın Özeti	42
2.5.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS 18 Hasılat ve VUK Açısından Karşılaştırılması	44
2.6. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı	45
2.6.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	45
2.6.2. Standardın Özeti	46
2.6.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS-21 Kur Farkları ve VUK Açısından Karşılaştırılması	47
2.7. TMS-23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI	49
2.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	49
2.7.2. Standardın Özeti	49
2.7.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS-23 Borçlanma Maliyetleri ve VUK Açısından Karşılaştırılması	51
2.8. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı	53
2.8.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	53
2.8.2. Standardın Özeti	54
2.8.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık ve VUK Açısından Karşılaştırılması	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ VERGİ USUL KANUNU İLE HİZMET MALİYETİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Çalışmanın Amacı	59
3.2. Çalışmanın Kapsamı ve Yöntemi	59
3.3 Konaklama İşletmesinin TDHP ve TMS/TFRS Kapsamında Hazırlanan Finansal Durum Tablosu ve Gelir Tablolarının Analiz Edilmesi ve Analiz Sonuçlarının Karşılaştırılması	59
3.4. Konaklama İşletmesi İçin Uygulama	61
3.4.1. Konaklama İşletmesinde TDHP ve TMS/TFRS' ye Göre Yapılan Muhasebe Kayıtlarının Karşılaştırılması	79
3.5. Konaklama İşletmelerinde TDHP ve TMS/TFRS' ye Göre Finansal Durum Tablolarının Karşılaştırılması	81
3.6. Konaklama İşletmelerinde TDHP ve TMS/TFRS' ye Göre Gelir Tablolarının Karşılaştırılması	86
SONUÇ	89
KAYNAKÇA	91
ÖZGEÇMİŞ	98

KISALTMALAR DİZİNİ

AMA	: Amerikan Pazarlama Birliği
GVK	: Gelir Vergisi kanunu
MODV	: Maddi Olmayan Duran Varlık
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu



TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Fiziksel Mallar ve Hizmetler Arasındaki Farklar	4
Tablo 2: Hizmetlerin Sınıflandırılması	9
Tablo 3: Hizmet İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	10
Tablo 4: Hizmet İşletmelerinin Özellikleri	11
Tablo 5: Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması	14
Tablo 6: Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı	15
Tablo 7: Ertelenmiş Vergi Varlığı Ve Vergi Yükümlülüğü.....	32
Tablo 8: TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardının VUK İle Karşılaştırılması	40
Tablo 9: Hasılatın Ölçülmesi	43
Tablo 10: TMS-21 Kur Farklarının Karşılaştırılması	48
Tablo 11: Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	51
Tablo 12: Duran Varlıklarla İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının Karşılaştırılması.....	52
Tablo 13: Stok Edinimi ile İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının Karşılaştırılması.....	53
Tablo 14: Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve TMS 38 Bakış Açılıyla Karşılaştırılması	58
Tablo 15: Can Konaklama İşletmesinin TDHP’na Uygun Olarak Hazırlanmış Bilançoları	61
Tablo 16: VUK’a Göre Normal Amortisman Yöntemine (Taşıtlar).....	70
Tablo 17: VUK’a Göre Normal Amortisman Yöntemi (Tesis, Makine ve Cihaz).....	71
Tablo 18: TMS/TFRS’ye Göre Normal Amortisman Yöntemi (Taşıtlar)	78
Tablo 19: TMS/TFRS’ ye Göre Normal Amortisman Yöntemi (Tesis, Makine ve Cihaz).....	79
Tablo 20: TDHP’ a Göre Finansal Durum Tablosu	81
Tablo 21: TMS/TFRS’ye Göre Finansal Durum Tablosu.....	83
Tablo 22: TDHP’a Göre Kapsamlı Gelir Tablosu	86
Tablo 23: TMS/TFRS’ye Göre Gelir Tablosu	87

GİRİŞ

Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler satılamayan ya da satıldıktan sonra mali tablolara yansıtılamayan hizmet üretim maliyetlerini doğru şekilde hesaplamak zorundadırlar. Ülkemizde farklı muhasebe uygulamalarından dolayı bir birlik sağlanamamıştır ve bu birliğin sağlanamamasından ötürü yapılan işlemlerde birden fazla finansal tablo hazırlanması gereği ortaya çıkmıştır. Çalışmamızın amacı hizmet işletmelerinde ortaya çıkan farklılıkları TMS/TFRS ve VUK çerçevesinde karşılaştırarak nasıl bir yol izleneceğini ortaya koymaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde hizmet işletmeleri ve konaklama işletmeleri hakkında genel bilgiler verilmiş ve hizmet sektörünün, üretim işletmeleri ile arasındaki farklılıklardan bahsedilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, TMS-2 stoklar standardı ile VUK arasındaki farklılıklara hizmet maliyeti açısından değinildikten sonra sırası ile TMS-11 İnşaat sözleşmeleri, TMS-12 Gelir vergisi, TMS-16 Maddi Duran Varlık, TMS-18 Hasılat Standardı, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri ve son olarak da TMS-38 Maddi olmayan duran varlık standartları ile VUK açısından farklılıklara değinilmiştir.

Çalışmamızın son bölümünde ise, konaklama işletmesi ile ilgili geliştirilen örnek yardımı ile açıklanmaya çalışılmıştır. Konaklama işletmesi ile ilgili yapılan örneğimizde aynı uygulama üzerinden muhasebeleştirilme işlemleri yapılmıştır. VUK göre yapılan birinci örneğimiz de alım-satım işlemlerinde oluşan vade farklılığı ve dönem sonunda oluşan vergi etkisinin muhasebeleştirilme işlemleri yapılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapılan ikinci örneğimizde ise vade farklılığının hangi hesapta muhasebeleştirilmesi gerektiği ve dönem sonunda vergi durumundan dolayı ortaya çıkan ertelenmiş vergi etkisinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin muhasebe kayıtları yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

HİZMET KAVRAMI VE KONAKLAMA İŞLETMELERİ

1.1. Hizmet Kavramı ve Hizmet İşletmeleri Kapsamı

1.1.1. Hizmetin Tanımı

Hizmet kavramına yüklenilen anlamların çeşitliliği, hizmet olarak adlandırdığımız faaliyetlerin birbirinden çok farklı olması ve genel olarak imalat üzerine odaklanmış işletmecilik ve pazarlama yaklaşımları hizmet kavramını anlamayı zorlaştırmaktadır.

Ekonomideki hizmet ağırlıklı dönüşümü ve bu dönüşümü hızlandıran nedenleri bilmek günümüz hizmet anlayışını açıklayabilmek açısından son derece önemlidir. Günümüzde ise işletmeler hızlı bir şekilde hizmet işletmesine dönüşüm süreci yaşamaktadır. Bu durum hizmet kavramının önemini daha da artırmaktadır.¹

Hizmetin tanımlanmasında farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şöyledir.

Amerikan Pazarlama Birliği (AMA) aracılığıyla yapılan tanıma göre hizmetler; satışa sunulmuş olan veya bu malların satımı ile birlikte sağlanmış olan eylemler, yararlar ya da doyumluklardır. Diğer bir tanıma göre ise hizmet; soyut bir kavram olmasından dolayı dokunulamayan ve herhangi bir sahipliği bulunmayan yararlar ve etkinliklerdir.²

Christian Grönroos' ın önerdiği tanım ise şöyledir.

Hizmet dokunulamaz bir yapısı olmasından dolayı alıcı ile satıcı arasındaki etkileşimin ilişki anında oluşması ve müşteri problemlerinin çözümüne yönelik olarak üretilmiş bir faaliyet türüdür.

Yukarıdaki iki tanıma baktığımızda hizmetin farklı özelliklerine vurgu yapılmaktadır. Birincisinde hizmetin soyut olması ve sahipliğinin olmaması durumuna vurgu yapılırken ikincisinde ise hizmetin etkileşim boyutuna değinilmektedir. Hizmet elle dokunup, gözle görebileceğimiz, koklayıp hissedebileceğimiz bir nesne değil, bir

¹ Sevgi Ayşe Öztürk, *Hizmet pazarlaması Kuram, Uygulama ve Örnekleri*, Ekim yayınları, Bursa, 2015, s.1.

² Nazmi Kozak vd., *Hizmet pazarlaması*, Detay yayıncılık, Ankara, 2011, ss.1-2

takım hareketlerden, faaliyetlerden ve süreçlerden oluşan dokunulamayan soyut bir kavramdır. Hizmet, sadece hizmet işletmeleri tarafından sunulan bir durum değildir. Birçok fiziksel malın satışı ile birlikte tüketicilere eğitim, bakım/onarım, yerleştirme, danışmanlık, ulaştırma gibi hizmetler sunmaktadır. Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak özellikle iki noktanın altını çizmekte fayda vardır.

Birincisi hizmeti tanımlamak kolay değildir ve genel anlamda kabul görmüş bir tanımı yoktur.

İkincisi dokunulmazlık kavramı hemen hemen tüm yeni hizmet tanımlarında karşımıza çıkan bir olgudur ve bundan dolayı hizmetin en temel özelliklerinin başında gelmektedir.³

1.1.2. Hizmet Sektörünün Önemi

Hizmet sektörünün büyümesi ve gelişmesi ekonomik kalkınmanın ve büyümenin önemli göstergelerinden biridir. Başta sanayileşmiş ülkelerde olmak üzere katma değer ve istihdamda hizmetler sektörünün ağırlığı giderek artmaktadır. Sanayi sektörüne göre emek yoğun olan bu sektörde istihdam boyutu, gelişmekte olan ülkeler açısından önem taşımaktadır.⁴

Hizmet sektörünün ekonomide her geçen gün öneminin bu denli artmasına neden olan gelişmelerin başında, teknolojik değişim, pazar talebindeki değişimler, liberalleşme, globalleşme, yasal düzenlemelerdeki değişiklikler, hizmet zincirinin gelişmesi, hizmet sağlayan üreticilerin artması, hizmet kalitesi hareketinin artması gibi durumlar gösterilebilir.⁵

1.1.3. Hizmetin Özellikleri

Hizmetler ve mallar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır bu farklılıklar hem nitelik yönünden hem de pazarlama özellikleri bakımından kaynaklanmaktadır. Aşağıdaki tabloda hizmetler ve fiziksel varlıklar arasındaki farklılıklar belirtilmektedir.

³ Öztürk, 2015:3-4.

⁴ Ayşegül Şimşek Tandırcıoğlu, *Hizmetler Sektörünün Gelişimi ve Yapısal Analizi*, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Kalkınma Bakanlığı, 2013,s.2.

⁵ Hüsnüye Örs, *Hizmet Pazarlama Etkinliği ve Kalite*, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007, s.5.

Tablo 1: Fiziksel Mallar ve Hizmetler Arasındaki Farklar

MALLAR	HİZMET
Dokunulabilir.	Dokunulamaz.
Türdeş.	Türdeş değildir.
Üretim ve dağıtım tüketimden ayrılmıştır.	Üretim ve tüketim eş zamanlı süreçlerdir.
Bir şeydir.(nesnedir)	Bir faaliyet ya da süreçtir.
Temel değerler fabrikada üretilir.	Temel değer alıcı ve satıcı etkileşimlerinde üretilir.
Müşteriler genellikle üretim sürecine katılmazlar.	Müşteriler üretime katılırlar.
Stoklanabilirler.	Stoklanamaz.
Sahiplik, transfer edilebilir.	Sahiplik, transfer edilemez.

Kaynak: Christian Grönroos, *Service Management and Marketing*, Massachusetts: Lexington Books, 1990, s.28

1.1.3.1. Elle Tutulamazlık (Dokunulmazlık, Soyutluk)

Hizmetler fiziksel varlık olmadıklarından;

- “Tüketiciler tarafından denenme imkânı olmadığı gibi teste de tabi tutulamazlar.
- Çoğu hizmetlerin stoklanma imkânı olmadığı için, talebe uyumlu hale getirilemezler.
- Fiziksel yapıları olmadığı için, kolaylıkla taklit edilebilir ve patent haklarını korumak son derece zordur.
- Mallarda olduğu gibi kolayca markalanamazlar.
- Mallardaki gibi standartlaştırılmazlar” şeklinde tanımlanmıştır.⁶

1.1.3.2. Türdeş olma

Hizmetler insanlar tarafından gerçekleştirilen bir performans olduğundan dolayı değişkenlik göstermektedir. Her bir hizmet birimi aynı hizmetin diğer biriminden farklıdır ve iki ayrı sunumun aynı olması imkânsızdır. Hizmet işletmelerinde çalışan personelin performansı müşteriden müşteriye, günden güne hatta saatten saate bile değişebilir. Türdeş olmamanın bir başka nedeni ise iki farklı müşterinin istek ve ihtiyaçlarının hiçbir zaman aynı olmamasıdır. Her müşterinin beklentileri veya hizmet deneyimleri farklıdır. Bundan dolayı hizmet sübjektif bir kavramdır ve bu nedenden ötürü de hizmet kalitesinin ölçülmesi de oldukça güçtür.⁷

⁶ A.Hamdi İslamoğlu vd., *Hizmet pazarlaması*, Beta yayınları, İstanbul, 2011, s.18.

⁷ Öztürk, 2015:18-19.

1.1.3.3. Üretim Ve Tüketicinin Eş Zamanlı Oluşu (Ayrılmazlık)

Çoğu zaman hizmetler eş zamanlı üretilir ve tüketilir. Üretim ve tüketim aşamasında ki bu karşılıklı ilişkiden dolayı pazarlamacılar için asıl önemli olan durum zaman ve yer konusunda avantaj sağlayabilmektir. Örneğin berber tıraş hizmetini aynı anda üretir ve pazarlar. Birçok hizmet türü vardır ki bunların toplu halde üretilip tüketilmesi olanaksızdır. Hizmetin hizmeti sunanla bir olduğu zamanlarda, dağıtım yolunun seçimi önem kazanır. Burada özellikle doğrudan dağıtım kanalının seçimi önemlidir. Bu durumda yüz yüze ilişkiler önemli olduğundan dolayı, burada kişisel yetenekler veya kişisel bilgiler önem arz etmektedir.⁸

1.1.3.4. Dayanıksızlık (Stoklanamama)

Hizmetler, fiziksel bir yapıda olmadıklarından dolayı stoklanması, tekrar kullanılması, iade edilmesi veya yeniden satılması da mümkün değildir. Örneğin bir önceki gün boş kalan otel odaları, sefere çıkmış olan uçaktaki boş koltuklar, zamanında satılamayan sinema biletleri, yani belirli bir zaman da verilecekken verilmemiş olan hizmetleri, dondurup ya da depolayıp gelecek de vermek üzere saklamamız mümkün olmamaktadır. Hizmet durumuna hazır hale gelip daha sonra ise satılamayan hizmetler ekonomik değerini tamamen yitirirler ve bundan ötürü bu ekonomik kayıpları karşılamak mümkün olmaz.⁹

1.1.3.5. Talep Tahmini Zorluğu

Mallara ilişkin talep tahminleri yapmak hizmete göre daha kolaydır. Hizmetlerin kolayca ertelenebilir olmaları toplumsal olaylardan etkilenmeleri, fiyat ve zamana göre çok hassas olmaları dolayısıyla taleplerin tahminlerini zorlaştırmaktadır. Bu nedenden dolayı üretimlerin talebe göre planlamak hemen hemen imkânsızdır.¹⁰

1.1.4. Hizmet Pazarlaması Kavramı

Pazarlama karması elemanları ya da pazarlama bileşenleri bir işletmenin hitap edeceği hedef pazarı memnun edebilmek için birbiri ile ilişkilendirdiği kontrol edilebilir

⁸ Kasım Karahan, *Hizmet pazarlaması*, Beta yayınları, İstanbul, 2000, s.49.

⁹ Karahan, 2000: 52.

¹⁰ İslamoğlu vd., 2011:19.

değişkenlerdir ve bu değişkenlerin nasıl şekil alacağı pazar ya da pazarı etkileyen faktörlerce belirlenir.¹¹

Hizmet pazarlamasında klasik pazarlama elemanları uzunca bir süre kullanılmış olmasına rağmen, 4P olarak adlandırdığımız, “Fiyat (Price), Ürün (Product), Tutundurma (place), Dağıtım (Promotion) olarak anılan pazarlama karması gelişen dünya ve buna paralel olarak gelişen pazarlama anlayışı içerisinde yetersiz kalmıştır. Bu yetersizliğin giderilebilmesi için farklı alt başlıklar eklenmiş olsa da en yaygın olarak kullanılan modelin, geleneksel pazarlama karması elemanlarına ek olarak eklenen, süreç (process), insan (people) ve fiziksel belirti (physical evidence) olarak 3 eleman daha eklendiğinde 7p pazarlama karması olduğu görülmektedir “şeklinde tanımlanmıştır.¹²

Hizmet pazarlamasındaki pazarlama karmasının elemanları aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır.¹³

1.1.4.1. Ürün (Product)

Ürün fiziksel malları ya da fikirleri, hizmetleri kapsayacak bir şekilde tanımlanmaktadır. Bir ihtiyacı veya ihtiyacı doyurma ya da karşılama isteği olan her şeyi ürün olarak ele aldığımızda geniş bir ürün çeşitliliği karşımıza çıkmaktadır. Bu çok geniş ürün yelpazesi içinde de hizmetlerde yer almaktadır. Örnek olarak verecek olursak, bir restoran hizmet işletmesi olarak tanımlanırken, içinde yiyecek, içecek, masa, yemek takımları gibi somut ürünlerde yer almaktadır. Diğer bir örneğe baktığımızda ise otomobil üreticisi imalat işletmesi olarak düşünülmesine rağmen sunumlarının arasında otomobilin finansmanı, yıllık bakımı ve garantisi gibi hizmetlerde yer almaktadır. Bu modellere baktığımızda ise herhangi bir varlığın kısmen dokunulabilir ya da kısmen de dokunulamaz olacağı gerçeğini yansıtmaktadır.¹⁴

¹¹ Karahan, 2000: 80.

¹² Dilinuer Kadeer, *Hizmet Pazarlaması: Konaklama İşletmeciliği Pazarlamasında bir Nitel Araştırma*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2017, s.15.

¹³ Adem İriç, *Hizmet Pazarlaması Bağlamında Ortaöğretim Kurumlarında Eğitim Dışında Verilen Hizmetlerin Müşteri Memnuniyetine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014, s.30.

¹⁴ Sevgi Ayşe Öztürk, *Hizmet Pazarlaması Kuram, Uygulama ve Örnekleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım Yayınları, Bursa, 2011, s.43.

1.1.4.2. Fiyat (Price)

Herhangi bir fiziksel ürün veya hizmetin sahipliğini edinmek karşılığında, ya da bunların kullanılması sayesinde sağlanan yararlar için alıcıların satıcıya ödemiş olduğu değerlerin tümüne birden fiyat denir.¹⁵

1.1.4.3. Tutundurma (Promotion)

Bir ürünün satışını kolaylaştırmak ve müşteriye ürünün değerini anlatmaya ve o ürünü almaya ikna etmeye yönelik faaliyetlerdir. Ürünü piyasada tutundurabilmek için “reklam, kişisel satış, halkla ilişkiler, satış geliştirme ve doğrudan pazarlama “işlemleri gerçekleştirilmektedir.¹⁶

1.1.4.4. Dağıtım (Place)

Pazarlama faaliyetleri sonucunda, dağıtım ile ilgili yapılacak faaliyetlere doğrudan katkıda bulunarak, müşteri ve satıcı için, zaman, mekân ve mülkiyet faydası yaratmak için uygun dağıtım kanalları seçilerek bunların yönetilmesidir.¹⁷

1.1.4.5. İnsan (people)

Hizmet sektörünün ana katılımcıları hizmet personeli yani insandır. Tek bir hizmet personeli bile müşterinin hizmet işletmesi hakkındaki görüşünün değişmesine neden olabilir. Dolayısıyla hem profesyonel hem de kişisel hizmet alanlarının birçoğunda insan vardır. Dolayısıyla bu insanlar hizmet kalitesini belirleyen temel unsurlarında başında gelmektedir.¹⁸

1.1.4.6. Fiziksel Ortam (Physical Environment)

Fiziksel kanıt, fiziksel ortam ya da fiziksel çevre olarak adlandırılan bu unsur hizmetin sunulduğu, işletmenin müşteriler ile karşılıklı iletişim ve etkileşim içinde olduğu hizmetin iletilmesi ve performansının kolaylaştırılmasını sağlayan somut bileşenlerdir. Fiziksel çevre, hizmet işletmesinin tasarım, estetiği, ekipmanı, sunduğu raporları, verdiği faturaları ve kartları, vb. gibi ipuçlarını kapsar. Bu durumlar hizmeti

¹⁵ Valeria A. Zeithaml and Mary Jo Bitner, *Services Marketing*, İnternaional Editions, 1996, s.116.

¹⁶ Ceylan Akdoğan, *Hizmet Pazarlamasında Kalite Anlayışı: SerQual ve Servper Kalite Modellerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Uygulama*, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas, 2011, s.25.

¹⁷ Karahan, 2000: 52.

¹⁸ Öztürk, 2011:99.

tanıtır ve hizmetin varlığını fiziksel olarak kanıtlar. Bu kanıtlar ise hizmet kalitesi hakkında çok az bilgiye sahip olduğu durumlarda önemli ipuçları verirler.¹⁹

1.1.4.7. Süreç (Process)

Süreç yönetimi ise; hizmetlerin tüketicilere istenilen kalitede, yerde veya zamanda hazır halde bulunması ile ilgili durumları sağlamaktadır. Süreç yönetimi kapsamında, sistemin nasıl işletildiği, hizmetin maldan farklı olarak stoklanamaz ve standartlaştırılmaz özellikleri dikkate alınarak bunlara ilişkin problemleri ve sorunların çözümünü ele almaktadır.²⁰

1.1.5. Hizmetin Sınıflandırılması

Hizmetlerin bir takım özgün karakteristik özelliklerinden dolayı hizmetleri gruplamak güçtür. Dokunulur malların kavranması ve sınıflandırılması çok daha kolaydır. Ekonomik eylemlerin önemli bir kesimini hizmetlerin oluşturduğu göz önüne alınırsa, hizmetler ve hizmet işletmeleri arasındaki farklılıkların belirlenmesinin gereği açıkça ortaya çıkmaktadır.

Güç de olsa, aşağıda açıklanan biçimde, hizmetleri tanımlama ve sınıflama girişimlerinde bulunulmuştur.

Hizmetler, doğrudan satışa sunulan veya malların satışı ile birlikte sağlanan eylemler, yararlar veya doyunluklar şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tanıma göre ise, hizmetler üç gruba ayrılabilir. Bunlar;

- “Mallardan bağımsız olarak satışa sunulan dokunulmaz, elle tutulmaz yararlar. Örneğin, sigortacılık, avukatlık, vb.
- Dokunulur malların kullanımı için gerekli olan dokunulmaz eylemler. Örneğin, taşıma, eğlence, vb.
- Mallar ya da dokunulmaz eylemlerle birlikte satın alınan dokunulmaz eylemler. Örneğin, kredi, bakım, satışçı eğitimi, vb.” şeklinde tanımlanmıştır.²¹

¹⁹ Örs,2007:33-34.

²⁰ Karahan, 2000: 105.

²¹ İlhan Cemalcılar, *Pazarlama kavramlar kararlar*, Beta yayınları, İstanbul, 1987, s.110

Hizmetlerin sınıflandırılmasının ilişkin başka bir yaklaşımda ise hizmetler, belli ayrımlar gözetilerek dört ana grup altında toplanabilirler. H.L Browning ve J.Singelman tarafından geliştirilmiş olan hizmetler şunlardır:

Tablo 2: Hizmetlerin Sınıflandırılması

Dağıtım Hizmetleri	Üretici Hizmetleri (mal üretenlere hizmet veren alanlar)	Sosyal Hizmetler	Sosyal Hizmetler
➤ Ulaştırma ve depolama hizmetleri ➤ Haberleşme hizmetleri ➤ Toptan ticaret hizmetleri ➤ Perakende ticaret hizmetleri(yeme içme yerleri hariç)	➤ Bankacılık, finansman hizmetleri ➤ Sigorta hizmetleri ➤ Gayrimenkul alım ve satımı hizmetleri ➤ Mühendislik ve mimarlık hizmetleri ➤ Muhasebe ➤ Çeşitli ticari hizmetler ➤ Hukuki hizmetler	➤ Sağlık hizmetleri ➤ Hastaneler ➤ Eğitim ➤ Din hizmetleri ➤ Dernek ve vakıflar ➤ Posta hizmetleri ➤ Hükümet hizmetleri ➤ Çeşitli mesleki ve sosyal hizmetler	➤ Ev hizmetleri ➤ Konaklama hizmetleri ➤ Yeme-içme hizmetleri ➤ Tamir hizmetleri ➤ Yıkama ve kuru temizleme ➤ Berber ve güzellik salonları ➤ Eğlence ve tatil hizmetleri ➤ Çeşitli kişisel hizmetler şeklinde tanımlanmıştır.

Kaynak: Karahan, 2000:25.

Bu sınıflandırmalardan başka veya genel olarak; üreticilerle geliştirilen veya üreticiler için geliştirilen üretim hizmetleri, toplumun geneline hitap edebilecek şekilde üretilen eğitim ve sağlık gibi tüketim hizmetleri, nihai tüketiciler için üretilen veya bireyler tarafından başka bireylerinde yararlanmasını sağlayacak ve onlar içinde üretilen kişisel tüketim hizmetleri gibi ayrımlar yapılabilir.²²

1.1.6. Hizmet İşletmelerinin Tanımı ve Kapsamı

Hizmet işletmeleri, hizmet üretmek ve pazarlamak amacıyla kurulmuş işletmelerdir. Bu işletmeler hizmet üretmek için üretim faktörlerini bir araya getirerek kar amacıyla güdüsüyle işletilirler.²³

Sınai üretime yönelik işletmelerde mamulün fiziki gerçeği, işletmenin tanımını yapabilmek için güçlü bir taban sağlarken; hizmet işletmelerinde hizmetlerin soyut olması nedeniyle, böyle bir durum mümkün değildir. Yalnız, buna rağmen hizmet işletmesini tanımlayabilmek, hizmet kavramı kadar karmaşık veya zor değildir. Çünkü herhangi bir hizmet işletmesinden bahsedildiği zaman, hizmetin pazarlanmış olduğu yer anlaşılır. Bu türdeki işletmelere saf hizmet işletmesi adı verilir.

²² Karahan, 2006, s.31.

²³ Zeyyat Sabuncuoğlu ve Tuncer Tokol, *İşletme*, Ezgi yayınları, Bursa, 2001. s.69.

Saf hizmet işletmesi ise, “öncelikli olarak hizmetlerin satıldığı yerdir. Saf hizmet işletmesinde herhangi bir fiziki malın transferinin yapılması ya da hizmetin mamuller birlikte sunulması bu gerçeği değiştirmez. Çünkü bu tür transfer geçicidir veya işletmenin faaliyetlerinin odağını oluşturmaz. Öyleyse hizmet işletmeleri; başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla öncelikle hizmet üreten veya satan iktisadi birimler” şeklinde tanımlanmıştır.²⁴

1.1.7. Hizmet İşletmelerinin Sınıflandırılması

Yerine getirdikleri işlevler nedeniyle değişik yapıda çok çeşitli hizmet işletmeleri bulunmaktadır. Bunlar hizmet kategorisi sınıflandırılmasında 10 kategoride yer almaktadır.²⁵

Tablo 3: Hizmet İşletmelerinin Sınıflandırılması

Sağlık Hizmetleri -Hastane, hizmetleri -Diğer İnsan Sağlığı Hizmetleri -Sosyal Hizmetler -Diğer	Mali Hizmetler -Tüm sigortacılık ve Sigortacılığa bağlı hizmetler -Bankacılık ve diğer mali hizmetler
Profesyonel Hizmetler -Avukatlık -Muhasebecilik Mimarlık	Turizm ve Seyahat ile ilgili Hizmetler -Otel ve lokantalar(Yemek hizmetleri dahil) -Seyahat acente ve tur operatörlüğü -Turist rehberliği -Konaklama -Diğer
Eğlence, Kültür ve Spor -Eğlence(Tiyatro, müzik, konserleri ve sirk hizmetleri) -Haber ajansı hizmetleri -Kütüphane, arşiv ve diğer kültürel hizmetler -Sportif ve Reaksiyon hizmetleri	Haberleşme Hizmetleri -Posta -Kurye -Telekomünikasyon hizmetleri
Ulaştırma Hizmetleri -Deniz taşımacılığı -Havayolu taşımacılığı -Demir yolu taşımacılığı -Karayolu taşımacılığı -Boru taşımacılığı -Diğer taşımacılık hizmetleri	Eğitim Hizmetleri -İlköğretim Hizmetleri -Ortaöğretim Hizmetleri -Yüksek Öğretim Hizmetleri -Yetişkin Eğitimi -Diğer Eğitim Hizmetleri
Dağıtım Hizmetleri -Komisyonculuk Hizmetleri -Toptan Ticaret Hizmetleri -Perakende Ticaret Hizmetleri -Diğer	Müteahhitlik ve İlgili Mühendislik Hizmetleri -Binalar için Genel Müteahhitlik Hizmetleri -İnşaat Mühendisliği için Genel Müteahhitlik hizmetleri -Tesisat ve Montaj İşleri -Bina Tamamlama ve Bitirme -Diğer

Kaynak: Kozak vd, 2011: 4-5.

²⁴ Ömer Dinçer, *Stratejik yönetim ve işletme politikası*, Beta yayınları, İstanbul, 2003, s.461.

²⁵ Öztürk, 2015:8.

1.1.8. Hizmet İşletmelerinin Özellikleri

Hizmet işletmelerinin kendine özgü olan özellikleri nedeniyle mal üreten işletmelere göre bazı farklılıklar gösterir. Stratejik kararlar üzerinde de çok önemli bir etkiye sahip olan bu özellikler ve sebep olduğu sorunlar şunlardır.²⁶

Tablo 4: Hizmet İşletmelerinin Özellikleri

Envanter yapılamaz	Emek yoğunudur	Amaç miktar ve kalite ölçüleriyle tanımlama sınırlıdır	Maliyet hesaplamaları nın yapılması zordur	Pazara yakındır	Göreceli olarak küçüktür	Hedef pazarı tanımlaması nispeten zor olmaktadır
Hizmetin soyut olması ve depolanmasının mümkün olmaması nedeniyle döküm yapılamaz.	Hizmet işletmeleri emek yoğun işletmelerdir.	Hizmet işletmesi kalite standartlarının a belirlemek oldukça zordur çünkü bunu yapabilmenin tek yolu hizmeti alıcıya sunarken kontrol etmektir.	Yukarıdaki özelliklere bağlı olarak maliyetleri hesaplamak oldukça güçtür.	Hizmet işletmeleri, üretici ile satın alan arasındaki doğrudan iletişim olması gerektiği için pazara yakın olmak zorundadır.	Hizmet işletmeleri mal üreten işletmeler göre daha küçüktür ve pazar alanına yakın olması gerektiği içinde faaliyet alanı daha sınırlıdır.	Mal üreten işletmelerde olduğu gibi hizmet işletmelerinde de pazar alanında kaç kişinin olduğunu belirlemek oldukça güçtür şeklinde tanımlanmıştır.

Kaynak: Dinçer, 2003: 463-465.

Hizmet işletmelerinde yapılmış olan sınıflandırmadan sonra asıl konumuz olan konaklama işletmesi kavramına, konaklama işletmelerinin organizasyon yapısına ve konaklama işletmelerin özelliklerine ve sınıflandırılma yapıları hakkında bilgiler verilecektir.²⁷

1.2. Konaklama İşletmeleri

Konaklama işletmeleri, turistlerin yeme içme, eğlence, sosyal aktiviteler ve geçici konaklama ihtiyacını sağlayan işletmelerdir. “Turizm sektöründen yararlanan turistlerin seyahat nedenleri veya seyahat şekilleri, konaklama işletmelerinden beklemiş oldukları yararlar, gelir düzeyleri, zevkleri ya da ihtiyaçları birbirinden son derece farklı olmakla birlikte, turizm şekilleri veya işletmelerin kuracakları mahallerin farklılıklarında,

²⁶ Dinçer, 2003: 463-465.

²⁷ Kadeer, 2017: 25.

konaklama işletmelerinin farklı olmasını zorunlu kılmaktadır” şeklinde tanımlanmaktadır.²⁸

Konaklama tesisleri, turistik mal ve hizmetlerin üretimini sağlayan ve müşterilere hizmet veren yerlerdir. Bu yerler, her ülkede farklı olmasının yanı sıra, temel amacı aynı olup insanlara hizmeti en iyi şekilde sağlayabilmektir. Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetin ölçümü ise tesisin fiziki imkânlarına iyi olmasının yanı sıra tesiste görev alan personelin eğitilmişliğine de bağlı bir durumdur.²⁹

Konaklama işletmesini iyi bir şekilde anlayabilmek için ise aşağıdaki tespitler yapılabilmektedir.³⁰

- “Konaklama işletmesi ilk olarak seyahat eden insanların geceleme ihtiyaçlarını karşılamaktadır.
- Turizm de geceleminin vazgeçilmez olması nedeni ile konaklama işletmesi turizm işletmeleri arasında en önemlisidir.
- Konaklama işletmeleri insanların geceleme veya yeme içme gibi fizyolojik olan ihtiyaçlarının da dışında, eğlence, spor gibi sosyal ihtiyaçları da karşıladığı işletmelerdir.
- Seyahat etmekte olan insanların, seyahat nedenleri ve gelir düzeyleri konaklama işletmelerinde olan beklentileri farklı olmasından ötürü büyüklük ve ürün yelpazesine dayalı konaklama işletmeleri ortaya çıkmıştır” şeklinde tanımlanmıştır.

1.2.1. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri

Konaklama işletmeleri, bir hizmet işletmesi olup, ticari ve üretim işletmelerinden farklı bazı özelliklere sahiptir. Bu işletmeler;

- Konaklama işletmeleri kuruluşta ve bu faaliyetlerin devamında büyük sermaye ihtiyacı gösterir.
- Bina, donanım, makine ve malzemeler, işletmelerin faaliyetleri ve bu faaliyetlerin devamında önemli yer tutar.³¹

²⁸ Hasan Olalı ve Meral Korzay, *Otel işletmeciliği*, Beta yayınları, İstanbul, 1993, s.16.

²⁹ Ayhan Gökdeniz ve Yakup Dinç, *Konaklama İşletmelerinde Ön büro operasyonları ve yönetimi(Örnek Ön büro Modelleri)*, Detay yayınları, Ankara, 2009, s.8.

³⁰ Murat Azaltun ve Ergün Kaya, *Konaklama işletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Detay yayınları, Ankara, 2006, ss.1-2.

- Konaklama işletmeleri emek yoğun olan işletmelerdir. Fonksiyonlarını yerine getirebilmek için büyük ölçüde beden gücüne ihtiyaç duyarlar.
- Konaklama işletmelerinde sağlıklı hizmet üretebilmek için departmanlar ve personel arasında iyi bir koordinasyon, iş birliği ve diyalog kurmak gerekir.³²
- Üretilen mal ve hizmetler stoklanması ve bekletilmesi mümkün değildir. Bu mal ve hizmetler dayanıksız yapıdadır ve üretim ve satışı aynı anda gerçekleşir.
- Konaklama işletmelerinde doluluk oranı artıka maliyetlerde de azalma olur.³³
- Konaklama işletmelerinde sabit yatırımlar çok fazladır ve aktiflerin %85-90'ı duran varlıklardan, %10-15'i ise dönen varlıklardan meydana gelmektedir.
- Konaklama işletmelerinin talebi, esnek ve politik, ekonomik, teknolojik, iklim gibi birçok değişkene bağlı olduğu için özellikle talep tahminlerinde ve fiyatlandırma da güçlükler çekilmektedir.
- Turizm sektörünün bir gereği olarak aynı sektörde bulunan ve faaliyet gösteren konaklama işletmeleri karşılıklı uyum, iş birliği ve yardımlaşma içinde bulunmalıdırlar.³⁴

1.2.2. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Konaklama işletmeleri arasında birbirinden çok farklı yapıda ve büyüklükte işletmeler yer almaktadır. Konaklama işletmelerinin en önemli grubunu ise otel işletmeleri oluşturmaktadır. Otel işletmelerinin sınıflandırılmasında ise bulunduğu bölge, ulaşım yolları, mülkiyet yapısı, sahip olduğu konfor, faaliyet süresi, büyüklükleri ve özellikleri göz önüne alınacaktır. Bunun yanı sıra konaklama işletmelerini geleneksel konaklama işletmeleri (otel, motel, pansiyon vb.) ve tamamlayıcı konaklama işletmeleri (Kamping, hostel, tatil köyleri vb.) şekilde sınıflandırmak da mümkündür.

Konaklama işletmelerini değişik kriterlere göre farklı şekilde sınıflandırabilmek mümkündür. Genel olarak konaklama işletmelerinin sınıflandırılmasında kullanılan ölçütler şunlardır.³⁵

³¹ Olalı ve Korzay, 1993: 10.

³² Erkan Akgöz, *Ön büro işlemleri*, Nobel Yayınları, Ankara, 2009, s.20.

³³ Kemal Kantarcı, *Konaklama İşletmelerinde Ön büro işlemleri ve yönetimi*, Detay yayıncılık, Ankara, 2009, s.30.

³⁴ İsmail Bekçi, *Konaklama Muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Isparta, 2003, ss.2-3.

³⁵ Bekçi, 2003: 4-5.

Her ülke kendi konaklama işletmelerinin özelliklerine göre bir sınıflandırma yapabileceği gibi diğer ülkeler için geçerli olabilecek bir sınıflandırma ise şu şekilde olacaktır.

Tablo 5: Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

SINIFLAMA TÜRÜ	KONAKLAMA İŞLETMELERİ
Karşıladıkları konaklama ihtiyacına göre	-Termal oteller, -Sayfiye konaklama işletmeleri, -Kongre hizmeti veren konaklama işletmeleri, -Şehir otelleri, -Karayolları üzerinde bulunan konaklama işletmeleri(moteller), -Havaalanlarında ve yakınlarında bulunan konaklama işletmeleri, -Oberj (dağ evi), -Kayak merkezlerinde bulunan konaklama işletmeleri.
Faaliyet süresine göre	-Bütün yıl faaliyet gösteren konaklama işletmeleri, -Mevsimlik konaklama işletmeleri.
Büyükliklerine göre konaklama işletmeleri	-Küçük (100 odadan az), -Orta (100-300 oda), -Büyük (300 odadan fazla).
Sahiplik durumuna göre	-Tamamen bağımsız olarak işletilen konaklama işletmeleri, -Bir zincire dâhil olan konaklama işletmeleri. -Franchise konaklama işletmeleri, -Yönetim sözleşmesiyle işletilen konaklama işletmeleri, -Kiralanan konaklama işletmeleri, -Rezervasyon ağlarına bağlı konaklama işletmeleri ve -Stratejik işbirliğine bağlı konaklama işletmeleri.
Uygulanan fiyat düzeyine göre	-Alt gelir grubuna hitap eden konaklama işletmeleri, -Orta gelir grubuna hitap eden konaklama işletmeleri, -Üst gelir grubuna hitap eden konaklama işletmeleri,
Hukuki özelliklerine göre (Ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir)	Türkiye 'de; -Belediye belgeli konaklama işletmeleri, -Turizm işletmesi belgeli konaklama işletmeleri.

Kaynak: Kurtuluş Karamustafa vd., *Konaklama işletmelerinde Pazar odaklılık uygulamaları*, Detay yayıncılık, Ankara, 2010, s.7.

1.3. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı

Konaklama işletmelerinde organizasyon yapısı, işletmenin amacına ulaşabilmesi için ilk olarak faaliyet alanlarının neler olduğunun belirlenmesi ve bu şekilde bölümlere ayrılması ve bu bölümlerin kendi içinde yeniden örgütlenmesi şeklinde olmaktadır. Organizasyon için öncelikli olarak yapılacak işlerin türleri ve özellikleri belirlenir, sonra bu işler için hangi nitelik ve özellikte personel kullanılacağı kararlaştırılır.

Konaklama işletmelerinde organizasyon şeması, işletmenin büyüklüğü, kuruluş yeri, personel sayısı, politikaları ve hizmet şekline göre farklılık göstermektedir. Avrupa ve Amerikan tarzına göre düzenlenmiş birçok organizasyon şeması bulunmasına

rağmen, ülkemiz de bulunan oteller için ortak olabilecek ve yabancı yayın ve araştırmacılar tarafından benimsenmiş bir organizasyon şemasını örnek alınabilir.³⁶

Tablo 6: Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı

MÜDÜR	
Konaklama Bölümü -Ön büro -Kat hizmetleri -Üniformalı hizmetler	Muhasebe Bölümü -Kasa - Kontrol - Ödeme
Yardımcı Bölümler - Telefon - Sigara -gazete - Berber - kuaför - Hediyeelik eşya - Çiçekçi - Havuz - Müşteri çamaşırhane	Teknik İşler Bölümü - Isı – ısıık – enerji - Bakım onarım
Yiyecek – İçecek Bölümü - Satın alma – depolama - Yiyecek hazırlama – mutfak -Servis – restoran -Bar	Çamaşırhane Bölümü - Kirlı çamaşır - Yıkama kurutma - Dikiş tamir - Ütü kola - Temiz çamaşır
Güvenlik Bölümü -Dedektif – bekçiler	

Kaynak: Çetiner, 2002: 21.

Örnek şemasını incelediğimizde genelde konaklama işletmelerinde bölümler gelir sağlayan bölümler (Faaliyet departmanları) ve gelir sağlamayan bölümler (Hizmet departmanları) olarak ikiye ayrılır.

1.3.1. Gelir Getiren Departmanlar (Faaliyet Departmanı)

Bu bölümlerin sayısı otelin büyüklüğüne veya türüne göre değişir. Ancak konaklama ve yiyecek departmanı temel gelir bölümleri iken yan faaliyet departmanı olan veya müşterilere para karşılığında telefon, çamaşır, kuaför ya da hediyeelik eşya gibi hizmetlerin sunulduğu bölümdür. Faaliyet bölümleri gelirin sağlandığı ve maliyetlerin oluştuğu merkezlerdir. Bu departmanda sağlanmış olan karlar, toplam karı oluşturmaktadır. Bu bölümlerde oluşan gelir veya karları görebilmek ve planlama ve

³⁶ Ertuğrul Çetiner, *Konaklama işletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Gazi kitabevi yayınları, Ankara, 2002, ss.19-20.

kontrolden faydalanabilmek için departmanlar arası gelir tablosu hazırlamak performans değerlemesi için faydalı olmaktadır.³⁷

1.3.1.1. Konaklama Bölümü

Konaklama işletmesi en çok personel istihdam edilen, otelin kalite standardını ve itibarını yansıtan bölümlerden birisidir. Bu bölüm dört alt bölümden oluşmaktadır. Bunlar;³⁸

- **Resepsiyon:** “Odaların satışı, müşteri kayıtları, oda tahsisi, müşteri hesaplarının tutulması, müşteri ödemelerinin kabulü ve müşterilere posta, telgraf, mesaj gibi hizmetlerin verildiği bölümdür.
- **Rezervasyon:** Müşterilerin işletmeye gelmeden önce iletişim kurup, talep edilmiş olan oda rezervasyonunun yapıldığı bölümdür.
- **Konsiyaj:** Görev verilmiş olan üniformalı personelin, işletmeye gelen müşteriye karşılaştığı ve işletmeden ayrılacak olan müşteriye uğurlaması işlevini yerine getiren bölümdür.
- **Kat hizmetleri:** İşletmedeki odaları ve genel mekânların temizliği ve düzenini sağlayan bölümdür” şeklinde tanımlanmıştır.

1.3.1.2. Yiyecek Bölümü

Bir otelin en büyük gelir kaynağı olan konaklama bölümünden sonra, yiyecek ve içecek departmanı en büyük ikinci gelir kaynağını oluşturur. Otellerin farklı şekilde hizmet alanları olabilir. Bunlar arasında genel ve özel yemek salonları, kokteyl salonları ve barları bulunmaktadır. Ayrıca bunun dışında yiyecek ve içecek için bahçe restoranları, yüzme havuzu kenarında bulunan barlar, hafif atıştırmalıklar ve kahve, çay içilebilen pastaneler gibi özel tesislerde vardır. Yiyecek ve içecek satışları tüm otel işletmeleri için çok önemlidir ve potansiyel olarak karlı olabilecek her türlü ve farklı konseptteki yiyecek ve içecek imkânlarının araştırılması, otel işletmelerinin başarısı için gereklidir.³⁹

³⁷ Ayhan Gökdeniz ve Yakup Dinç, *Konaklama İşletmelerinde Ön Büro Operasyonları ve Yönetimi(Örnek Büro Modelleri)* , Detay yayınları, Ankara, 2003, s.18.

³⁸ Bekçi, 2003: 13-14.

³⁹ Orhan Batman, *Otel İşletmelerinin Yönetimi*, Değişim Yayınları, Adapazarı, 1999, s.123.

1.3.1.3 Yardımcı Bölümler

Konaklama işletmesinin büyüklüğü müşteri ihtiyaçları ile ilgili olarak her otel işletmesinde farklılık gösterebilir. Müşterilerin yatma, yeme-içme, geceleme ihtiyaçları dışında her türlü gereksinimlerini karşılayan yardımcı gelir departmanları şunlar olabilir;⁴⁰

- “Telefon hizmetleri,
- Sigara-gazete satışı,
- Müşteri çamaşırhanesi,
- Sauna,
- Berber, Kuaför,
- Çiçekçi,
- Diğerleri” şeklinde tanımlanmıştır.

1.3.2. Gelir Getirmeyen Departmanlar (Hizmet Departmanları)

Hizmet, departmanları doğrudan gelir getirmeyen, müşteri ile direkt ilişkisi olmayan ya da gelir birimlerini sevk ve idare etmekte olan bu birimlere yardımcı olan departmanlar hizmet departmanlarının içinde yer almaktadır.⁴¹

1.3.2.1. Yönetim Bölümü

Konaklama işletmelerinde en önemli işlevi gören bölüm yönetim bölümüdür. Konaklama işletmesinde personelin yönetim ve denetimini, iş toplantılarını, reklam ve kredi konularını denetlemek, otel yazışmalarını yapmakla görevli bölümdür.⁴²

1.3.2.2. Muhasebe Bölümü

Konaklama işletmelerinde muhasebe departmanının işlevlerinin düzgün bir şekilde yerine getirilmesi ve işleyişinin sağlanabilmesi için gelir ve giderlerin doğru bir şekilde tespit edilmesi, tahsilat ve ödemelerin yakından takip edilmesi, tüm işlemlerin belgeye ve prosedüre bağlanarak diğer bölümlerle sıkı bir iş birliği içinde olması gerekir.⁴³

⁴⁰ Şengel, 2013:10-11.

⁴¹ Gökdeniz ve Dinç,2003:22.

⁴² Çetiner, 2002: 23.

⁴³ Azaltun ve Kaya, 2006: 38.

1.3.2.3. Teknik İşler Bölümü

Konaklama işletmelerinin büyüklüğüne ve iç örgütlenmesine göre farklı şekilde olabilir. Genelde işletmenin aydınlatma, ısıtma, soğutma, havalandırma, suyunu sağlama, binanın ve tesislerin bakım ve onarımını sağlamakla ve müşterilere verilecek olumlu izlenimlerde rol almaktadır.⁴⁴

1.3.2.4. Çamaşırhane Departmanı

Bir konaklama işletmesinin çamaşırhane bölümü gelir getiren bir bölüm olarak müşteri çamaşırlarının yıkandığı ve gelir getirmeyen bölüm olarak otel çamaşırlarının yıkandığı bölüm olarak ikiye ayrılır. Tek bir departman olup her iki faaliyetinde bir arada yürüten çamaşırhane şu bölümlerden oluşabilir.⁴⁵

-”Kirli çamaşır bölümü, Yıkama ve kurutma bölümü

-Dikiş ve tamir bölümü, Ütü ve kola bölümü, Temiz çamaşır bölümü” şeklinde tanımlanmıştır

⁴⁴ Şengel, 2013: 11-12.

⁴⁵ Çetiner, 2002:24-25.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN STANDARTLARIN HİZMET MALİYETİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

2.1. TMS 2 Stoklar Standardı

TMS 2 Stoklar 31.12.2005 tarihinden sonra başlayacak olan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır.⁴⁶

2.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standart işletme stoklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamaktadır. Bilindiği üzere muhasebede stokların muhasebeleştirme işlemi ile ilgili esas mevzu, stokların birer varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanılması veya elden çıkarılması durumunda gerçekleşen gelirler ya da karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenebilmesidir. Bu standarda göre ayrıca, stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek nasıl saptanacağını ya da gidere dönüşeceğini de açıklamaktadır. Bu standartta stok maliyetlerin oluşumu, uygulanacak değerleme yöntemleri hizmet işletmeleri de dâhil olmak üzere bütün işletmelerin çıktıları ve maliyetleri konusunda da bilgi vermektedir.⁴⁷

2.1.2. Standardın Özeti

TMS-2 stoklar standardının 6.maddesinde belirtilmiş olup bununla ilgili bazı tanımlamalara yer verilmiştir. Bu standarda göre;

- “İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan,
- Satılmak üzere üretilmekte olan ya da,

⁴⁶ 15 Ocak 2005 Tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 2 Stoklar ”.

⁴⁷ Adem Dursun ve Serkan Yıldız, “ Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri (Tms 2 Stoklar ve Tms 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi)” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.1, 2013, ss.140-141.

- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar stok olarak ifade edilmektedir” şeklinde tanımlanmıştır.⁴⁸

Standart ayrıca net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değeri de tanımlamıştır.

Net gerçekleşebilir değer: “İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyeti ya da satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderlerinin toplamının düşülmesi ile elde edilen tutardır.”

Gerçeğe uygun değer: “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek ya da bir borcun devrinde ödenecek fiyat şeklinde” tanımlanmıştır.⁴⁹

TMS-2 Stoklar standardının stok maliyetleri ise aşağıdaki gibi tanımlanmıştır. Buna göre; “Verilmiş bulunan hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunmakta olan işletmelerde stokların maliyeti esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel de dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri de bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetimle ilgili personel işçilik ücretleri de dâhil olmak üzere ve bunlarla ilgili diğer giderler hizmetin maliyetine dâhil edilmez. Bu giderler gerçekleşmiş olduğu dönemde gider olarak mali tablolara alınmalıdır. Hizmet sunan bir işletmenin stok maliyeti veya kar marjını işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilmiş olan üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez” şeklinde tanımlanmıştır.⁵⁰

2.1.3. Hizmet Maliyetleri Stoklanmasının TMS 2 Stoklar ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki önemli farklılıklardan birisi hizmet maliyetlerinin stoklanması konusunda ortaya çıkmaktadır.

⁴⁸ Ali İhsan Akgün, “TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete göre Düzenlenen Gelir Tablolarının Karşılaştırması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.2, 2012, s.231.

⁴⁹ 15 Ocak 2005 Tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 2 Stoklar”.

⁵⁰ Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar, “TMS 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri için Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.322, 2008, s.2.

V.U.K’nda hizmetlerin stoklanabilmesi dair herhangi bir hüküm bulunmaz iken TMS-2 Stoklar standardına göre her çeşit hizmet maliyetinin stoklanabileceğini öngörmüştür.

Hizmet işletmelerinde üretilmekte olan hizmet maliyeti, üretim işletmelerine göre farklılık göstermektedir. “Üretim işletmelerinde üretimi tamamlanmış olan mamuller önce stok hesabına alınır. Satılan kısmın maliyeti ise stoklardan çıkarılarak, satılan mamul maliyeti hesabına aktararak giderleştirme işlemi yapılır. Hizmet işletmelerinde ise hizmet üretim maliyetleri stoklanabilir bir gider olarak görülmediğinden, burada oluşan maliyetler dönem sonunda doğrudan satılan hizmet maliyetine aktararak giderleştirilir”.⁵¹

Mevcut sisteme göre hizmet ile ilgili olan işlemler 740 Hizmet üretim maliyeti hesabına toplanmakta daha sonra ise dönemsellik ilkesi dikkate alınmadan önce 741 Hizmet Üretim maliyeti yansıtma hesabı aracılığıyla 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılmaktadır. TMS-2 Stoklar standardına göre hizmet üretim maliyetleri gelir olarak yansıtılamadığı durumda henüz tükenmemiş maliyetler için dönem sonunda 154 Tamamlanmamış hizmet üretim maliyeti hesabı açılır dönem sonunda tamamlanmış olmasına rağmen geliri ilerleyen dönemde tahsil edilecek olan üretim maliyetleri hesabı için 155 Tamamlanmış Hizmet Üretim maliyetleri hesabı açılarak muhasebeleştirme işlemleri yapılır.⁵²

2.2.TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan olan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 26.10.2005 tarih ve 25978 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır.⁵³

2.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

İşletmelerin pazarladığı mal ve hizmetler, müşteri ile yapılan alım-satım sözleşmesi imzalanmadan önce üretilmişlerdir. Bu işletmelerin temel özelliği stoğa üretim yapabilmesi veya stoktan satış yapabilmesidir. Mal üretimi için uzun bir zamanın geçmesine çoğu kez gerek duyulmaz. Hizmet endüstrisinde ise, işletme mal ve hizmet

⁵¹ M.Vefa Toroslu, *Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet ilişkisi:TMS-2 Stoklar TMS-23 Borçlanma Maliyetleri*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans tezi, İstanbul, 2010, s.151.

⁵² Güngörmüş ve Boyar, 2008, 2-3.

⁵³ 26 Ekim 2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri”.

ile ilgili üretim kapasitesini hazır bulunduruyordur. Müşteri talebi oluşur oluşmaz hemen üretim gerçekleşmektedir. Bundan dolayı stoğa üretim olmaz. Konaklama, ulaşım, mühendislik, müşavirlik hizmetlerinde durum böyledir. Bu sözleşmelerde;

- “Müşterinin isteğine uygun bir şekilde üretilecek malların veya sunulacak olan mamullerin tüm teknik özellikleri her iki taraf açısından da belirlenmektedir. Üretici ise mal ve hizmetlerin belirli bir süre içinde üretilip teslim edilmesini garanti etmektedir. Yani, müşterinin adeta işletmeye siparişinin niteliğini gösterir.
- Fiyat ana hatları ile sözleşmede bellidir. Ancak ileride oluşabilecek veya ortaya çıkabilecek durumlara karşı düzenlemeler tabi tutulabilir.
- Mal ve hizmetlerin tamamlanması bir hesap döneminden daha uzun bir zaman aralığına yayılıyordur. Ancak harcamalar, tahsilatlar, gelirin kazanılması hesaba dönemlerine eşit bir şekilde dağıtılmaktadır.”

Bu durumdan dolayı yapıp işini taahhüt etmiş olan taraf (yüklenici) açısından kar ve zararın doğuş zamanı, buna paralel olarak karın vergilendirilmesi ve kalanın temettü olarak dağıtılması veya başka şekillerde kullanılması sorunuyla karşılaşmaktadır.

Bu sorunun çözümünde vergi yasaları ile salt muhasebe kuralı arasında önemli farklılaşmalar doğmaktadır. Karın doğumu açısından vergi yasaları taahhüt işinin tamamlanmasını ve bu taahhüt için gerekli olan tüm giderlerin somutlaşmasını veya karın tam bir şekilde hesaplanabilir hale gelmesini zorunlu bir unsur olarak görürken, ticari düşünce tarzına göre, buna paralel olacak şekilde muhasebe kuramı ve karın belirlenebilmesi için işin kesin sonuçlanmasını değil, yapının ilerlemesi ölçüsünde belirlenmesini esas almaktadır. Bu standarda göre uzun vadeli, müşteri isteğine uygun özellikteki yapı sözleşmelerinde karın belirlenme zamanı ya da raporlanmasını belli bir standarda bağlayabilmek amacıyla geliştirilmiş bir yöntem olarak görülmektedir.⁵⁴

“Yıllara yaygın inşaat işlemlerin muhasebeleştirilmesindeki en temel konu, farklı dönemlerde tahsil edilen hak edişlerin buna bağlı olarak yapılan giderlerin veya maliyetlerin hangi dönemlerde muhasebeleştirileceği ya da bu işe ait kar veya zararın

⁵⁴ Remzi Örtün vd., *Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara, 2012, s.117-118

hangi dönemde ortaya çıkmış sayılacağı ya da vergilendirileceğidir. Uluslararası alanda bu durum ile ilgili iki farklı yaklaşım bulunmaktadır” şeklinde ifade edilmektedir.

-Tamamlanma Sözleşme Yöntemi (İşin bitirilmesi)

-Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi (İşin kısmi tamamlanması)

Tamamlanma Sözleşme Yöntemi

“Sözleşme esasına konu olarak ortaya çıkmış olan bu yöntem yıllara yaygın olan inşaat işlerinde maliyet, gider ve karın kayıt altına alınabilmesi için işin büyük oranda işin bitirilmiş olması gerekmektedir ama bu yöntem aynı zamanda dönemsellik ve tahakkuk kavramlarına da ters düşmektedir. Ülkemizdeki cari uygulamalarda “tamamlanma” yöntemi kullanılmaktadır. Bu sisteme göre, bilgi alıcılarına sunulmuş olan finansal tablo (gelir tablosu) dönemi işin başlangıcı ve bitirilmesini kapsamaktadır. İş bitene kadar (geçici kabule kadar) gelir tablosunun düzenlenmesi söz konusu olmamaktadır. Bu uygulamanın dönemsellik ilkesine, gerçeğe uygun olmadığı açıktır. Bu yöntemin uygulanmasının temel nedeni, tamamlanma aşamaları yöntemine göre daha objektif olmasıdır. Bu yöntemin zarar ve sakıncaları karşılaştırıldığında sakıncaları daha fazladır. Bu nedenle 11 no’lu Standart bu yöntemi önermemektedir. Standartta önerilen yöntem tamamlanma yüzdeleri yöntemidir” denilmektedir.⁵⁵

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

“İnşaat işlerinde iş ilerledikçe gelirden oluşmaya başlar finansal tablolara yansıtılacak bilgiler ise sözleşmenin tamamlanma aşamasının temel alınması ile oluşur. Bu sistemde inşaat taahhüdünün tümüyle ya da önemli ölçüde tamamlanması ile hasılatın veya karın ortaya çıkacağı kabul edilmektedir. Bu görüş doğrultusunda inşaat maliyetleri ya da hak edişler biriktirilmekte veya karşılaştırılma yapılmamaktadır” şeklinde tanımlanmıştır. “Bu sistemde taahhüt işi devam ettiği sürece bu işlerle ilgili elde edilmiş olan hak edişler bilançonun pasifinde, inşaat maliyetleri ise bilançonun aktifinde açılan özel hesaplarda iş tamamlanıncaya kadar biriktirilir.” İşin tamamlanması ile birlikte hasılat ve maliyetler kar-zarar hesabına devredilir ve kar-zarar işin tamamını kapsayacak şekilde bütünüyle bittiği yıl hesaplanır. Ülkemizde yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerin vergilendirilmesinde GVK.42. maddesinde inşaat taahhüt

⁵⁵ Örtgen vd., 2012: 120.

işlerinden elde edilmiş olan karın belirlenmesinde tamamlanma yüzdeleri yöntemi esas alınmıştır.⁵⁶ “Böylece, dönemsellik kavramına uyum, her dönemin gelir ve giderlerinin eşleştirilmesiyle sağlanmaktadır.”⁵⁷

Bu standarda göre yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki durumları inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirme işlemlerinde uygulanır. Burada bahsedilen yüklenici işletme ise, inşaat sözleşmesine konu olacak ve bu işi yapacak olan inşaat işletmesidir. Yapılacak olan iş yıllara yaygın olan yani bir yıldan fazla süren bir iş değilse hangi yöntemin kullanıldığında bir önemi yoktur zira sözleşmeye konu olan iş aynı dönem içerisinde başlayıp bitmiş olacaktır. “Buna göre kendi adına inşaat işi yapıp- satan işletmeler bu kapsama alınmamaktadır. Bu tür işletmeler aynı mamul üretimi yapan bir işletme gibi kabul edilirken standardın kapsamına girmekte olan inşaat taahhüt işletmeleri hizmet işletmesi olarak kabul edilmektedir.”⁵⁸

2.2.2. Standardın Özeti

“Sözleşme geliri, başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel olmak üzere daha sonradan da ortaya çıkabilecek veya sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ya da teşvik ödemelerinin gelir olarak kabul edilebilmesi için, gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar güvenilir biçimde ölçülmesi gerekmektedir.” Ek ödeme talepleri, yüklenici müşteri ya da bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dâhil edilmemiş maliyetlerdir. Teşvik ödemeleri ise belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenecek olan ek tutardır.⁵⁹

Sözleşme geliri temelde hak edişleri kapsar. Hak edişler ise gerçeğe uygun değerler tarafından belirlenir. Sözleşme gelirinin belirlene ise gelecekte gerçekleşecek olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizlikten etkilenir. Mali olaylar meydana geldikçe ya da belirsizlikler sonuca ulaştırılabildikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir.⁶⁰

⁵⁶ Mehmet Şenlik, *İnşaat Muhasebesi*, Seçkin Yayınları, Ankara, s.39-40.

⁵⁷ Ayşen N. Yereli vd., 2011: 116.

⁵⁸ Melis Mutlu, *Muhasebe Standartlarının Maliyet Oluşumuna Etkisi ve İnşaat İşletmelerinde Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.54.

⁵⁹ Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri), 2010: s.367-368

⁶⁰ Örtgen vd., 2012: 122.

Standarda göre; “inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor ise, inşaatla ilişkin gelir veya maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ya da giderler olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır” şeklinde tanımlanmaktadır.⁶¹

Bu standarda göre inşaat sözleşmeleri sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi mümkün olan kısmı kadar gelir kaydedilir ya da sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır veya sözleşme ile ilgili olarak meydana gelmesi muhtemel olan zararlar ortaya çıktığı dönemde gider olarak kayıt altına alınır.⁶²

“Sözleşme maliyetleri ise; bir sözleşmeye taraf olunmasından dolayı sözleşmenin son olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri kapsamaktadır” şeklinde tanımlanmaktadır.⁶³

Tamamlanmış sözleşme yönteminin özelliği, kar rakamının işin bitinceye kadar belirlenmesi, sözleşmeden elde edilecek olan gelirin işin tamamlanma aşamasına kadar bir borç sözleşmesinden doğan maliyetlerin ise işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoda kayıt altına alınması ve bundan dolayı gelir tablosunda herhangi bir rakamın gitmemesidir. Diğer bir yöntem olan tamamlanma yüzdesi ise, standardında esas aldığı yöntemdir. Bu yöntemin temel özelliği ise yapım işinin tamamlanma aşamasına uygun bir şekilde karın finansal tablolara alınması ya da kar ve temettü dağıtımı için, işin tamamlanması durumunu beklemeye gerek kalmamasıdır. Bu yöntemde işin tamamlama aşamalarına göre kar, zarar, gelir ve gider tespitleri yapılabilir. İşin tamamlanma aşamasından sonra kesin olarak kar ve zarar belirlenir. Toplam sözleşme maliyetlerinin projeden elde edilecek olan gelir aşması durumunda ise, oluşacak olan proje zararının bütününe cari dönemde kayıt altına alınması gerekir.⁶⁴

2.2.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve VUK Açısından Karşılaştırılması

“Tek düzen muhasebe sistemine göre inşaat taahhüt işletmeleri için hesap dönemi takvim yılı değil, inşaatın başlama tarihi ile geçici kabulünün yapıldığı bir

⁶¹ Gökçen vd., *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.105.

⁶² Örtün vd., 2012:126.

⁶³ Gökçen vd., 2006: 103.

⁶⁴ Mutlu, 2010: 55-56.

takvim yılı sonuna kadar geçecek olan süre kabul edilmiştir. Sözleşmeyle ilgili olarak katlanılan giderler sözleşme tamamlana kadar gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin biriktirilir. Sözleşmeyle alınan avanslar veya hak edişler bilançoda borç olarak gösterilir. Bundan dolayı muhasebede tamamlanma yöntemi kullanılarak, inşaat işinden sağlanmış olan kar ya da zarar inşaatın tamamlandığı zaman hesaplanır ve gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin ana faaliyet konusu başkaları adına hizmet üretimi (inşaat) yapmak olduğundan ve bu işletmelerinde her inşaat alanı bir gider yeri olduğundan dolayı genelde maliyet muhasebesi ilkeleri kullanılıp, maliyet hesaplamaları ise, tek mamul üreten işletmelere benzetmesinden ötürü, genellikle 7/A seçeneği kullanılır.”

İnşaat taahhüt işlerinin kayıt altına alınmasın da özellikle şu noktalar ön plana çıkmaktadır ve önem kazanmaktadır.⁶⁵

- “Hizmet işletmelerinde; 7/A seçeneğinde 710, 720, 730 kod nolu hesabın işlevlerini 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı yapar.
- Hizmet işletmelerinde yıl içi maliyetler 740 nolu Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenir.
- 740 nolu hesap 741 vasıtasıyla 170-177 grubuna atılır. Bilançoda bu hesap yer alır” şeklinde tanımlanmıştır.

“7/A hesabına göre; üstlenilmiş olan inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak dönem içinde bir gider işlemi yapıldığında öncelikli olarak 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının o inşaat için açılmış tali hesabına veya gider çeşidi hesabına borç yazılır. Dönem içinde yapılan pazarlama-satış giderleri ise 760 nolu hesaba, genel yönetim giderleri hesabı ise 770 nolu hesaba, finansman giderleri de 780 nolu hesaba kaydedilmektedir. Dönem sonlarında ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanan giderler, inşaatın devam etmesi durumunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabının alacağı ile 170-177 nolu hesaba borç olarak kayıt edilmektedir. Dönem sonlarında ise faaliyet giderlerinden veya finansman giderlerinden bu inşaat ya da onarım işleri ile ilgili olan ortak gider payları 751, 761, 771, 781 nolu yansıtma hesapları alacağı ile 170-177 nolu hesabın borç olarak kayıt edilmektedir.”⁶⁶

⁶⁵ Ayşe N. Yereli, 2011: 117-118.

⁶⁶ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi kitapevi yayınları, Ankara, 2003, s.154.

“170-177 nolu hesaplar ise biriken maliyet ve geçici kabulün yapılması ile 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devir edilmektedir. Faaliyet giderleri ile ilgili olan tutarlar ise bu hesapların alacağı karşılığında 630, 631, 632, 660 ve 661 nolu hesaplardan ilgili olanın borcuna aktarılır. 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak ediş Bedelleri hesabında ise toplanan gelirler, 600-601 nolu ilgili Satışlar hesabına devredilerek işin kâr veya zararı hesaplanır.”⁶⁷

TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardına göre gelir ve maliyetlerin gelir tablosuna ne zaman yansıtacağı ile ilgili açıklık getirmektedir. ⁶⁸ İnşaat Sözleşmeleri standardına göre tek düzenden farklı olarak, yapılan gider işlemlerinin işin bitimine kadar bir hesapta bekletilmesine zorunlu bir durum değildir. Dönem için de yapılan projelerle ilgili giderler “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında kayıt altına alınmakta iken, bu hesapta birikmiş olan meblağ dönem sonunda tekdüzen den farklı olarak 170 nolu hesaba alınmamakta ve direk olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır. Bundan dolayı maliyetlerin işin bitimi beklenmeden “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabının alacağına karşılık olarak, 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına kayıt altına alınmaktadır. Hak edişler ise, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına devri yapılır. “Ayrıca standartta faaliyet veya finansman giderleri hesaplarının aktifleştirilmesine gerek kalmadan söz konusu giderler tahakkuk edeceğinden dolayı doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Ayrıca TMS 11-İnşaat sözleşmeleri standardına göre tamamlanma yüzdesi yöntemi ile tekdüzen hesap planından farklı olarak belli hesap önerisi getirilmiştir bu hesap önerilerine göre katılan maliyet, cari dönemin işleri ile ilgili olmayıp gelecekte yapılması planlanan inşaat işleri ile ilgili ise 174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri iş sahibi bazı özel işlerinin yapılmasını talep edebilir böyle bir durum inşaat işini kapsamayacağından dolayı ve özel bir iş olmasından ötürü 175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler ya da tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eş değer tutarın gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hak edişe bağlanmamış hesaplar 176 Hak edişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları hesabında izlenebilirler.”⁶⁹

⁶⁷ Ayşe N. Yereli, 2011:118.

⁶⁸ Hakkı Fındık, İnşaat Taahhüt İşletmelerinde TMS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Sunum ve Değerleme Farklılıklar, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.37, 2013, s.51.

⁶⁹ Ayşe N. Yereli, 2011:123.

2.3. TMS 12 Gelir Vergisi Standardı

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayacak olan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.⁷⁰

2.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, gelir vergilerinin muhasebeleştirme işlemlerini düzenlemek ve bir işletmenin bilançosunda yer alan varlık ya da borçlarının defter değerini, ileride varlıklar için fayda elde etme veya borçlar için ise ödeme yapılmasının, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablosuna yansıyan işlemler ya da diğer olayların gelecek dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir.⁷¹

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı yalnızca kurumlar vergisi mükellefi işletmeler için uygulanabilir. Bu duruma göre ise, şahıs işletmeleri, şahıs şirketleri ya da adi şirketler bu standardı uygulayamayacaktır. Zira şahıs işletmelerinde gelirin şahsiliği ilkesi geçerli olduğundan, ticari defterlere ödenecek gelir vergisi ile ilgili bir kaydın yapılması mümkün olmamaktadır. Gelir vergilerinde muhasebeleştirilmesindeki en önemli unsur ise cari ve gelecek dönemlerdeki vergisel sonuçların belirlenmesidir.⁷²

Ülkemizdeki mevcut yasalara göre, muhasebe kârından mali kâra geçişte yapılan düzeltmelerin mali tablolarda gösterilmesi gerekmemektedir. Yalnız TMS'ye göre ise muhasebe kârı üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ya da mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Buradaki amaç faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir şekilde raporlanması ve işlemlerin kayıt altına alınmasıdır. Buna göre ise, vergi yapılan işin maliyetidir ve bu nedenden ötürü ticari kâr üzerinden toplam vergi yükü hesaplanmalı ya da vergi gideri olarak gelir tablosundan gösterilmelidir. Türkiye muhasebe Standardı, mevcut muhasebe uygulamasına önemli bir farklılık getirmekte ve dönem karından indirilen vergi karşılıkları tutarını değiştirerek dönem net kârı veya zararının hesaplanan tutarını değiştirmektedir. Dönem kârından indirilen vergi

⁷⁰ 28 Mart 2006 Tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “TMS 12 Gelir Vergileri”.

⁷¹ Zehra Akdağ, *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Mali Tablolara Etkileri, Muhasebe İşlemleri ve Bir Uygulama Örneği*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s.24.

⁷² Özcan Kelen, *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından Elektronik Ticaretin Muhasebesi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015, s.45.

karşılıkları tutarı ise, sadece mali kâr üzerinden hesaplanan tutarı kapsamamakta, ertelenmiş verginin, vergi gelir ve gider etkisini de dikkate almaktadır.⁷³

Standart ayrıca, “vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan yurt içi veya yurt dışı vergiler ile bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlama yapan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti yoluyla ödenen vergileri de kapsar. Gelir vergisi standardına göre devlet teşviklerinden ya da yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri de” içermektedir.⁷⁴

2.3.2. Standardın Özeti

“Cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle (alım satım amaçlı olanlar, vadeye bağlı gelir amaçlı olanlar hariç finansal varlık değer artış gelirleri vb.); cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderleri (kıdem tazminatı karşılığı giderleri, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerine ait giderler, şüpheli ticari alacak karşılık giderleri, stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, mali duran varlıklar değer düşüklüğü karşılık giderleri (maliyet bedeli ile değerlenen), yasal oranların üzerinde ayrılmış aşınma payı giderleri vb.) geçici farklılıklar olarak belirlenir. Standardın gelir gider açısından ülkemizdeki genel uygulamaya kıyasla getirdiği farklılık; gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun, gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının kayıtlara alınması ve finansal tablolarda gösterilir.”⁷⁵

Gelir vergisi standardı, yaptığı işlemlerin ve diğer vergisel olayların muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu nedenden dolayı, işletmenin yapmış olduğu işlemler ve diğer vergisel olaylar kar ve zarar edecek şekilde muhasebeleştirilmiş ise bunlarla ilgili oluşan vergi etkileri de kar ve zarar olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmelerinde ki şerefiye tutarını etkiler. Standart ayrıca “henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi

⁷³ Meşküre Selvitopu, *TMS 12 Gelir Vergisi Standardı ve Türkiye’de’ki Mevcut Uygulama ile Karşılaştırılması*, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2010, s.37-38.

⁷⁴ Gökçen vd., 2006: 123.

⁷⁵ Örtün vd., 2012:153-154.

varlıklarının ya da kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolara sunumu veya gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konuları da düzenlemektedir.”⁷⁶

Standarda yer alan ve sıkça kullanılan tanımlarla ilgili bilgi vermek gerekirse;

Muhasebe Kârı: (Muhasebe Zararı): Vergi öncesi ticari kârı ve (zararını) tanımlar.⁷⁷

Vergi Gideri: (Vergi Geliri): “Dönem kârı veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi veya ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.”⁷⁸

Vergiye Tabi Kâr: (Mali Zarar): “Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen kârı ya da zararı ifade eder.”⁷⁹

Dönem Vergisi: “Vergiye tabi kar (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.”⁸⁰

Geçici Farklar: “Bir varlığın veya yükümlülüğün bilançoda kayıtlı değeri ile defter değeri arasındaki farktır” şeklinde tanımlanmaktadır.⁸¹

- **Vergiye tabi geçici farklar;** “Gelecek dönemlerde sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturan farklardır.
- **İndirilebilir geçici farklar;** Gelecek dönemlerde faydalanma sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilen tutarlardır” şeklinde tanımlanmaktadır.⁸²

Muhasebe karı ile mali kar arasındaki farklar, gelecek dönemlerde varlığın tahsili ya da giderleşmesi veya borcun ödenmesi ve gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise, geçici farklar olarak adlandırılabilir. Standarda göre ise, zamanlama

⁷⁶ Kelen, 2015: 46-47.

⁷⁷ Gökçen vd., *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul, 2011, s.208.

⁷⁸ Kızıl vd., *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*, Der Yayınları, İstanbul, 2013, s.131.

⁷⁹ Gökçen vd., 2006: 124.

⁸⁰ Mutlu, 2010: 63.

⁸¹ Orhan Çelik, *Örnek Uygulamalarla Ertelenmiş Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş*, Türmob Yayınları, Ankara, 2014, s.85.

⁸² Kızıl vd., 2013:131.

farklarının vergi etkisi, ertelenen vergi gideri ya da ertelenen vergi geliri olarak gelir tablosunda, ertelenen vergi varlığı veya ertelenen vergi borcu olarak da bilançoda gösterilmelidir.⁸³

Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan, vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşit olacaktır. Bir borcun vergiye esas değeri ise onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan değeri ifade etmektedir. Henüz ödenmemiş cari dönem veya önceki dönem vergileri borç olarak muhasebeleştirilir. Şayet cari dönem ya da önceki dönemler için ödenen vergiler, bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık (vergi varlığı) olarak kayıt altına alınır. Bir mali zararın önceki dönemin vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği durumlarda faydalanabilecek tutar bir varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir.⁸⁴

2.3.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS 12 Gelir Vergisi ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Türkiye Muhasebe Standardına göre gelir vergilerinin belirlenmesi, Türkiye'deki mevcut mevzuat uygulamasından farklılık göstermektedir. Muhasebe standartlarına uygun olarak raporlama yapan işletmeler dönem sonlarında kar hesaplamaları yaptıklarında, mevzuata göre farklı rakamlara ulaşacaklardır. Bundan dolayı işletmelerin yaptığı maliyet-kar analizleri de farklı sonuçları ortaya çıkaracaktır. Bu açıdan konuya baktığımızda kar-zarar rakamlarının ve gelir vergilerinin belirlenmesi maliyet analizi açısından önemiyet taşımaktadır.

“Bir varlığın muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın defter değerinin bir ekonomik yarar olarak işletmeye gelecek dönemlerde geri kazanılacağını gösterir. Şayet varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle ileride muhasebe karının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşıyor demektir.”⁸⁵

⁸³ Ümit Gücenme Gençoğlu, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul, 2007, s.94-95.

⁸⁴ Gökçen vd., 2006: 125.

⁸⁵ Mutlu, 2010: 65.

Türkiye Muhasebe Standardına 12' ye göre varlıklara ve borçlara ait geçici farklar da esas alınır. Varlıklara ait farklılıklar ise standarda göre şu şekilde uygulanacaktır. “Varlıkların muhasebe değeri, vergi değerinden büyük ise; ertelenmiş vergi borcu, varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden küçük ise ertelenmiş vergi alacağı söz konusu olur. Borçlar için borçların muhasebe değeri vergi değerinden büyük ise ertelenmiş vergi alacağı, borçların muhasebe değeri vergi değerinden küçük ise ertelenmiş vergi borcu meydana gelir” denilmektedir.

“Bu farklar için standarda göre getirilen özellikli bir durum da; gelir ve gider nitelikli olmayan farklara ait vergi etkisinin kayda alınmasında ilgili kar zarar hesabı (691 nolu hesap) ile değil öz kaynaklar içerisindeki bir hesapla ilişkilendirilmesinin gereğidir.”⁸⁶

Ertelenmiş vergi varlığı ya da vergi yükümlülüğü indirilebilir geçici farklar veya mahsup edilemeyen mali zararların ve vergi avantajlarının ileriye doğru taşınması nedeniyle, ileriki dönemlerde geri kazanılacak gelir vergisi tutarını ifade eder.⁸⁷

Yalnız bu farklılaşma sürekli değil, geçici bir farklılaşmadır. Farklılaşmanın sonucunda ileride farklılık ortadan kalkarken, vergi avantajı ya da daha az vergi ödenmesi, gerektiği durumda ise, ertelenmiş vergi varlığı, tam tersi bir durumda daha fazla vergi ödenmesine sebep oluyor ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü vardır.⁸⁸

Tablo 7: Ertelenmiş Vergi Varlığı Ve Vergi Yükümlülüğü

DURUM	FARKIN NİTELİĞİ	SONUÇ
AKTİFLERDE		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
PASİFLERDE		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, 2012:158.

⁸⁶ Örtten vd., 2012:154.

⁸⁷ Akın Akbulut, *Karşılaştırmalı TMS-TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2012,s.32.

⁸⁸ Örtten vd., 2012:158.

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki tüm geçici farklar ise, gelecek dönemlerde bu giderlerinin indirilmesine yetecek kadar ya da vergiye tabi gelir oluşacağının mümkün olması şartıyla ertelenmiş vergi varlığı kayıt altına alınır.⁸⁹

Vergilendirilebilir geçici farka göre ise; bir varlığın ya da yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkacak olan ve sonraki dönemlerde mali kar ve zararın hesabında dikkate alınacak tutarlardır.⁹⁰

2.4. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı 31.12.2015 tarihinden sonra başlayacak olan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2015 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.⁹¹

2.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

“Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını veya bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebe işlemleri bu standartta verilen bilgiler çerçevesinde yapılmaktadır.”⁹²

Maddi Duran Varlıklarla İlgili Temel Konular;

- “Varlıkların muhasebeleştirilmesi
- Defter değerlerinin belirlenmesi
- Amortisman tutarları
- Değer Düşüklüğü Zararlarıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Standart satış amacıyla olmayan, mal veya hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım ve yönetim faaliyetleri için kullanım amaçlı bütün duran varlıklara uygulanır. Satış için üretilen gayrimenkul, satışa hazır hale gelinceye kadar olan zamanda bu standart kapsamında değerlendirilir. Ayrıca standartta ele alınmış olan özel tükenmeye

⁸⁹ Gökçen vd., 2006: 129.

⁹⁰ Gençoğlu, 2007:102.

⁹¹ 31 Aralık 2005 Tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”.

⁹² Zeynep Ufku Yargıçoğlu, *Devlet Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Karşılaştırılması*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s.89.

tabi varlıklar ve özel maliyetlerde bu standart kapsamında değerlendirilir. Aşağıda yer alan standartlar ise bu kapsamın dışındadır. Bu konular diğer standartlarla ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.⁹³

- “Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış maddi duran varlıklar,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,
- Madenler, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar” şeklinde tanımlanmıştır.

2.4.2. Standardın Özeti

“Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi ya da kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulan ve işletmede bir dönemden daha fazla kullanılmak üzere elde tutulan somut varlıklardır.” Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.⁹⁴

“Maddi duran varlıklar ilk defa kayıtlara maliyet değerleri üzerinden alınır ve maliyete varlığın kullanım amacına hazır hale getirilmesi için gereken tüm giderler dâhil edilir. Ödemenin ertelendiği durumlarda faiz gideri kaydedilir.⁹⁵

Sabit varlıkların muhasebeyi ilgilendiren dört durumu vardır. Bunlar:

- Varlığın elde edildiği zaman ilk olarak kaydedildiği tutar.
- Elde etme sonrasında oluşan değer artışlarının ve bozulmalara bağlı muhtemel değer azalışlarını da içeren değer değişikliklerinin hesaplarda nasıl gösterildiği.
- Varlık tutarından gelecek dönemlere gider olarak dağıtılacak oranın belirlenmesi.
- Varlığın elden çıkarılmasından (satışından) sonraki kayıt.

Maddi duran varlıkların maliyetleri olduğu tarihte kaydedilir. Bu maliyetler;

⁹³ Emrah Şahin, *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorumda Bir Sanayi İşletmesi Örneği*, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çorum, 2010, s.31.

⁹⁴ Akın Akbulut, 2012:443.

⁹⁵ Mutlu, 2010: 68-69.

- Maddi duran varlığın elde edilmesi veya inşa edilmesi için katlanılan maliyetleri ve

- Sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, bir işletmenin;

- Değiştirilen veya yenilenen parçaları ve büyük çaplı kontrolleri aktifleştirmesi,
- Bir önceki bakımla ilişkili değiştirilmiş veya yenilenmiş parçaların defter değerlerini bilançodan çıkarması,
- Günlük bakım maliyetlerini gider yazması gerekir” denilmektedir.

Bir işletme maddi duran varlığı aktifleştirdikten sonra muhasebe politikası olarak isterse maliyet modelini veya yeniden değerlendirme modelini seçebilir ya da bu politikayla ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamını uygular.⁹⁶

- **Maliyet Modeli:** “Maliyet modelinde maddi duran varlıklar aktifleştirildikten sonra, söz konusu varlıklar aktifleştirilen tutar üzerinden amortisman tabi tutulmaktadır. Bu modelde maddi duran varlığın kalıntı değeri zaten mevcut durum üzerinde belirlendiğinden dolayı kalıntı değer için bugünkü değer hesaplaması veya enflasyon düzeltmesi yapmaya gerek yoktur” şeklinde tanımlanmaktadır.⁹⁷
- **Yeniden değerlendirme Modeli:** “Gerçeğe uygun değer üzerinden güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Buradaki yeniden değerlendirilmiş tutar ise; gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonra kalan değerdir. Yeniden değerlendirme işlemleri raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak önemli ölçüde farklılık olmaması koşuluyla düzenli olarak yapılmalıdır.”⁹⁸

Yeniden değerlendirme sıklığı; Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri üzerindeki değişimlerine bağlıdır. Bazı maddi duran varlık kalemleri

⁹⁶ Akın Akbulut, 2012:449.

⁹⁷ Ali Deren vd., Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi İBFF Dergisi*, S.2. 2014, s.100.

⁹⁸ Kızıl vd., 2013:176.

üzerindeki gerçeğe uygun değerlerin değişiklik göstermesi maddi duran varlıklar üzerinde yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir. Gerçeğe uygun değer üzerinde önemli değişiklik olmaması durumunda ise değerlendirme işlemi yapılmasına gerek olmamaktadır. Bu kalemler için sadece 3 ya da 5 yılda bir değerlendirme işlemi yapılması yeterli olmaktadır.⁹⁹

Standarda göre bir maddi duran varlığın herhangi bir parçası yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuşsa o maddi duran varlıkla ilgili olan diğer varlıklarında yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması gerekmektedir. “Örneğin; bir geminin ayrı kayıtlanan motorunun yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda, geminin gövdesi ve diğer ilgili parçalarının da yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması gerekir. Yeniden değerlendirme modeli farklı tarihlerde aktive giren varlıkların maliyet ve değerlerinin farklı satın alma gücü cinsinden raporlanmalarını önlemesi açısından ve gerçeğe uygun bilginin üretilmesi açısından önemlidir.”¹⁰⁰

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle; piyasa değeridir. Mesleki yeterliliğe sahip uzmanlar tarafından değerlendirilmesi sonucunda saptanır. Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yolu ile belirlenmiş piyasa değeridir.¹⁰¹

2.4.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS-16 Maddi Duran Varlık ve VUK Açısından Karşılaştırılması

VUK’a göre maddi duran varlık muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Maddi duran varlıklarla ilgili oluşan tüm maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle kayıt altına alınır.¹⁰²

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- “İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

⁹⁹ Mutlu, 2010: 70.

¹⁰⁰ Ali Deran vd., 2014:81.

¹⁰¹ Akın Akbulut, 2012:512.

¹⁰² Şeref Demir,2012:100-101.

- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın yenilenmesine ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretim dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.
- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.
- İlk teslimata ilişkin maliyetler.
- Kurulum ve montaj giderleri.
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden varlığı gerekli yer duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar. (Teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve
- Mesleki ücretler.”

“Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsurları örnekleri aşağıda yer verilmektedir.”¹⁰³

- “Yeni bir tesisin açılmasının maliyetleri;
- Yeni bir ürün ve hizmetin tanımlanmasına ilişkin maliyetler(Reklam ve tanıtım harcamaları dâhil)
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler(Personel eğitim masrafları dâhil)
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler” denilmektedir.

Maddi duran varlıkların maliyet oluşumunu etkilediği en önemli unsurların başında yıpranma payı yöntemi gelmektedir. İşletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarın, önemli parçalara ayırır ve her bir parçaya ayrı ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.¹⁰⁴

¹⁰³ Zeynep Ufku Yargıçoğlu, 2010:94.

¹⁰⁴ Kızıl vd., 2013:178.

TMS çerçevesinde yıpranma payı uygulamalarında öne çıkan hususlar aşağıda sıralanmıştır.¹⁰⁵

- “Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
- Bu yararlı ömür süresi, işletme tarafından tayin edilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tayini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.
- Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada ise bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz olarak kabul edilir ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Bir varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri olmayacaktır.
- Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir” denilmektedir.

TMS- 16 Standardına göre üç temel amortisman ayırma yöntemi sıralanmıştır.¹⁰⁶

“Normal Amortisman Yöntemi: Bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, yıpranma payı gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutardır.

Yıllık Amortisman Tutarı: (Maliyet değeri-Kalıntı değeri) / Tahmini yararlı Ömür

¹⁰⁵ Mustafa Çam, TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ile Mukayesesinin İncelenmesi, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.1,2014, s.13.

¹⁰⁶ Akın Akbulut, 2012:524-525.

Azalan Bakiyeler Yöntemi: Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır.

Yıllık Amortisman Tutarı: $\text{Dönem Başındaki defter değeri } X (\text{Normal Amortisman Oranı} \times 2)$

Üretim Miktarı Yöntemi: Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır.

Amortisman Oranı: $(\text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı değeri}) / \text{Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı}$

Yıllık Amortisman Tutarı: $\text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$ şeklinde formüle edebiliriz.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin gerek Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu gerekse de TMS-16 kapsamında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar tablo olarak aşağıdaki gibi sunulmuştur.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Ömer Tekşen ve Sevinç Şahin Dağlı, Maddi Duran Varlıkların Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.20, 2017, s.439-440.

Tablo 8: TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardının VUK İle Karşılaştırılması

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu	TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
Varlığın elde edilmesi sırasında oluşan vade farkları, varlığın maliyetine dâhil edilir. Vade farkının da katıldığı tutar üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır.	Varlık elde edilirken oluşan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmez dolayısıyla vade farksız tutarla amortisman ayrılmalıdır.
Ödenen faiz ve kur farklarının dönem sonuna kadar olanı maliyete eklenir sonrası gider yazma veya maliyete dahil etme isteğe bağlıdır.	Özellikli varlıklar dışında ödenen faiz ve kur farklarının tamamı gider yazılır.
2017 yılı 900 TL altında olan küçük değerli demirbaşlar gider yazılabilir.	Demirbaşlarla ilgili tutar serbestliği yok topluca dikkate alınır.
Yeniden değerlendirme enflasyon muhasebesi ile kaldırılmıştır.	Yeniden değerlendirme yapıp değer güncellenebilir.
Değerleme Ölçütleri • Maliyet bedeli • Borsa rayıcı • Tasarruf değeri • Mukayyet değeri • İtibari değeri • Rayiç bedel • Emsal bedel ve emsal ücret • Vergi değeri	Değerleme Esasları • Tarihi Maliyet • Cari Maliyet • Gerçekleşebilir Değer • Bugünkü Değer
Değerleme yetkisi yasal düzenlemelerle belirlenmektedir.	Değerleme yetkisi işletme sahipleri ile yöneticilerinin yetkisindedir.
Alış giderlerinin aktive alınması isteğe bağlıdır.	Alış giderleri aktifleştirilmelidir.
Amortismanına tabi olan bedel maliyet bedeli olmaktadır.	Amortismanına tabi olan bedel maliyet bedelinden kalıntı değer düşülmesiyle oluşan rakamdır.
Amortismanına tabi olan değere maliyet bedeli eklendiği için finansman giderleri içerir.	Amortismanına tabi değer özellikli varlık haricinde finansman giderinin dahil edilmediği maliyet bedeli olacaktır.
Amortisman Ayırma Yöntemleri • Normal Amortisman Yöntemi • Azalan Bakiyeler Yöntemi • Fevkalade Amortisman Yöntemi • Madenlerde Amortisman Yöntemi • Kıst amortisman Yöntemi	Amortisman Ayırma Yöntemleri • Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi • Azalan Bakiyeler Yöntemi • Üretim Miktarı Yöntemi
Maddi duran varlıklar normal amortisman yöntemine tabi tutulursa, azalan bakiyeler yöntemine geçilemez. Fakat azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine dönülebilir.	Gelecekte ekonomik faydaların beklenen tüketim şeklinde değişiklik yapılmadıkça uygulanan amortisman yöntemi değiştirilmez tutarlı olarak devam ettirilir. Tüketim biçimi değişirse amortisman yönteminde değişikliğe gidilebilir.
Azalan bakiyeler yöntemini bilanço esasına göre defter tutanlar uygular.	Tüm işletmeler defterlerini TMS/ TFRS hükümlerince tutar, mali tablolarını TMS/TFRS uyarınca hazırladıklarında standartta belirtilen şartları uygularlar.
Kıst amortisman binek otomobillere uygulanır. Amortisman uygulaması otomobil alındığı aydan itibaren başlar, otomobilin alındığı ay tam sayılır.	Bütün maddi varlıklar için kıst amortisman yöntemi uygulanabilir. Maddi duran varlık kullanılır duruma geldiğinde amortisman ayrılır.
Amortisman süresi Vergi Usul Kanunu uyarınca listede belirtilen oranlar üzerinden uygulanır.	Amortisman süresi yararlı ömür ve üretim miktarı yöntemine göre tespit edilir. Yararlı ömür işletme tarafından tespit edilir.
Azalan bakiyeler yönteminde oran normal amortismanın iki katı olup bu oran % 50'yi geçemez.	Azalan bakiyeler yönteminde normal amortismanın iki katıdır fakat herhangi sınır yoktur.
İşletmede bulunan varlıklar kullanılsa bile amortisman ayrılır.	İşletmede kullanılmayan varlıklara amortisman ayrılmaz.
Bilanço dışı bırakma sadece satış halinde vardır. Uygulamada muhasebenin temel kavramları geçerlidir.	Bilanço dışı bırakmayla ilgili düzenlemeler mevcuttur.

Kaynak: Tekşen vd.,2017:439-440

2.5. TMS- 18 Hasılat Standardı

TMS 18 Hasılat Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayacak olan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.¹⁰⁸

2.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standart, hasılat kapsamına giren işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini göstermektedir. Başka bir şekilde ifade edilecek olursa olağan işler sonucu elde edilen hasılatın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamaktadır.¹⁰⁹

Hasılat standardının kapsamına baktığımızda ise; mal satışları ve hizmet sunumları, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı veya temettülerden oluşan hasılatın muhasebeleştirme işlemlerinde kullanılır. Hasılat, bir işletmenin olağan faaliyetlerinden sağlanan gelir olarak ifade edilmekte olup, satış, ücret, kar payı veya isim hakkı gibi çeşitli isimlerle de ifade edilmektedir.¹¹⁰

Bu standart kapsamında yer alan işlem ve olaylar şu şekilde tanımlanmaktadır.

- **Mal Satışları:** “Satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamuller ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satılmak üzere satın alınan ticari mallar ve satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.”¹¹¹
- **Hizmet Sunumu:** “Bir veya birden çok dönem içerisinde üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş olan tarihler arasında işletme tarafından yapılmasını içerir.”¹¹²
- **Faiz:** “Nakit ve nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış olan tutarlar üzerinden talep edilen gelirdir.”¹¹³

¹⁰⁸ 09 Aralık 2005 Tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “TMS 18 Hasılat Standardı”.

¹⁰⁹ Adem Dursun ve Serkan Yılmaz, İşletmelerde Hizmet Üretim Maliyetleri TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.1, 2013, s.145.

¹¹⁰ Yunus Elmas, TMS-18 Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi, Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2014, s.46.

¹¹¹ Çağlar Sönmeztürk, TMS-18 Hasılat Standardı ve Lojistik Firmasında Uygulama, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2010, s.51.

¹¹² Ömer Dağışan, TMS-18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Afyon Kocatepe, 2013, s.29.

¹¹³ Ayşe Başak Gürel, Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS-18 Hasılat Standardı ve TMS-21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor

- **İsim Hakkı:** “Patent, ticari marka, telif hakkı ve yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullanılması karşılığında, talep edilen gelirlerdir.”¹¹⁴
- **Temettü:** “Ortaklara sahip oldukları belirli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan karları ifade etmektedir.”¹¹⁵

2.5.2. Standardın Özeti

Hasılat alınan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ifade edilir. Ancak hasılat, genellikle varlığın alıcısı veya satıcı arasında yapılmış olan sözleşmelerle belirlenir. Hasılat belirlenirken işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar veya miktar indirimleri de dikkate alınmaktadır.¹¹⁶

Hasılat, sadece işletmenin kendi adına almış olduğu veya alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilmiş olan satış vergileri, mal veya hizmet vergileri, katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen bir ekonomik yarar değildir ve öz kaynakta artış yaratmaz. Bundan ötürü bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Aynı şekilde, acente ilişkilerinde, acentesi olan işletme adına yapılan tahsilat tutarların da öz kaynaklarda artış yaratmamaktadır ve hasılat olarak kabul edilmemektedir. Bu durumdan dolayı yalnızca alınan komisyon tutarı hasılattır.¹¹⁷

Bu standart kapsamındaki önemli değişikliklerden biriside hasılatın ölçülmesi noktasında ortaya çıkan farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Vadeli satışlarda vadenin için de “gömülü olan vade farkının mal satış bedelinden ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanıp işlemin tahakkuk ettiği zaman içerisindeki gerçeğe uygun değerini bulunması önemlidir.”¹¹⁸

“Aşağıdaki tabloda vadeli ve vadesiz satışlar arasındaki işlemlerde gerçeğe uygun değer ve muhasebeleştirme işlemleri gösterilmiştir.”

İşletmesi Uygulaması, *Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara, 2015, s.50.

¹¹⁴ Çağlar Sönmeztürk, 2010: 52.

¹¹⁵ Tuba Sarıkaya, TMS-18 Hasılat Standardı ve Türk Mevzuatı Yönünden İncelenmesi, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Sivas, 2011, s.101.

¹¹⁶ Dursun ve Yalnız, 2013:146.

¹¹⁷ Çağlar Sönmeztürk, 2010: 53-54.

¹¹⁸ Ömer Dağışan, 2013:32.

Tablo 9: Hasılatın Ölçülmesi

Hasılatın Ölçümü	Gerçeğe Uygun Değer	Muhasebeleştirme
Vadeli Satışlar	Vadeye Kadar Iskonto Edilmiş Tutarı	Vade Farkı Faiz Tahsilatı
Vadesiz Satışlar	Satışın Kendisi	Satışın Tamamı Hasılat

Kaynak: Ömer Dağışan, 2013:33.

Yukarıda da ifade edilmiş olduğu görülen satış bedelinin nominal tutarı ve gerçeğe uygun değeri arasında oluşan fark, satış geliri olarak kayıt altına alınmayıp faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir.¹¹⁹

Hizmet sunumlarına baktığımızda ise; diğerlerinden farklı olarak hizmetin satılması söz konusudur. Kira, sigorta, reklam vb. buna örnek olarak gösterilebilir.¹²⁰

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebildiği durumlarda ise, işlemle ilgili hasılat işleminin raporlama dönemi sonu itibari ile tamamlama düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki durumların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edildiği kabul edilir.¹²¹

- “Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- Bilanço tarihi itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi” denilmektedir.

Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği ve katlanmış maliyetlerin geri kazanılmasının mümkün olmadığı durumda ise hasılatın finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanabilir tutarı kadarı finansal tablolara yansıtılır.¹²²

¹¹⁹ Çağlar Sönmeztürk, 2010: 54.

¹²⁰ Tuba Sarıkaya, 2011:98.

¹²¹ Dursun ve Yalnız, 2013:146.

¹²² Tuba Sarıkaya, 2011:100.

2.5.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS 18 Hasılat ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Hasılat standardına göre, hizmete ilişkin bir sonucun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, hasılat işleminin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlama düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır.¹²³

Aşağıdaki yöntemler ise tamamlama yüzdesinin belirlenmesinde kullanılacaktır.¹²⁴

- “Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;
- Yapılan işle ilişkin incelemeler;
- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.”

“Bu standartta belirtilmiş olan tamamlama yüzdesi yöntemi TMS-11 İnşaat sözleşmeleri ile aynı olmakla birlikte aralarında ki tek farklılık yapılan işin inşaat sözleşmeleri dahilinde de yapılan bir iş olmamasıdır.”¹²⁵

TMS-18 Hasılat Standardına göre, hizmet satışlarında gerçekleştirilen işlemler veya kullanılan maliyet ya da giderler ölçülmeli eşleştirilmeli ve dönemsellik kavramına uygun olarak muhasebeleştirilerek kayıt altına alınmalıdır. Bilanço tarihi ile birlikte tamamlanmış olan hizmet kadar kısım gelir olarak yazılmalı ve gelirin sağlanması için katlanılmış olan maliyetler ise hizmet maliyetine yansıtılmalıdır. Konaklama işletmeleri açısından baktığımızda ise, dönem sonu itibariyle hazır ama satılamayan odalar mevcut ise yapılan maliyetler hizmet stokunda aktifleştirilmelidir. Ayrıca standartta göre hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları, mal satışı, hizmet sunumu, faiz, isim hakkı ve temettülerden ayrı ayrı doğmuş olan tutarlar takas usulü ile ortaya çıkan hasılat tutarı finansal tablo dipnotlarında açıklanmalı ve gösterilmelidir.¹²⁶

Diğer yandan hizmet tamamlanmadan hasılat yüzde yöntemi ile tahakkuk ettirilmesinin TMS-18 Hasılat standardı ile uyuşmadığını bundan dolayı da standarda göre kazancın muhtemel olması durumunda hesaplama yapılarak da tahakkuka

¹²³Yunus Elmas, 2014:127.

¹²⁴ Ömer Dağışan, 2013:46.

¹²⁵ Ayşe Başak Gürel, 2015:70.

¹²⁶ Dursun ve Yalnız, 2013:155.

ulaşılması söz konusu olmaktadır. Bu durumda olaya özel olmak üzere sonuç hesaplarına etki etmektedir.¹²⁷

2.6. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayacak olan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.¹²⁸

2.6.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

TMS 21 Kur değişimi etkileri standardının amacı, yabancı para işlemleri veya yurt dışındaki faaliyetlerle ilgili muhasebe işlemlerinin belirlenebilmesidir. Standart yabancı para ile ilgili işlemlerin nasıl finansal tablolara dâhil edileceğini veya finansal tablolarda kullanılan para birimlerinin nasıl çevrileceğini düzenlemektedir. Bu işlemlerde hangi döviz kurlarının kullanılacağı ya da döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konusunu oluşturmaktadır.¹²⁹

Bu standart;

- “TMS 39 Finansal Araçların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi standartlarının kapsamında yer alan türev işlemler ve bakiyeler hariç yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;
- İşletmenin finansal tablolarına dâhil edilen yabancı ülkelerdeki faaliyetlerin sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde;
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde kullanılmaktadır”.¹³⁰

Bu standart, “TMS 39 standardının içerisinde olan türev işlemler ve bakiyeler ile finansal riskten korunma muhasebesinde” ve TMS 7 Nakit akış tablolusundaki sunumunda ya da yurt dışındaki işlemlerin nakit akışları çerçevesinde uygulanmaz.¹³¹

¹²⁷ Akın Akbulut, 2012:1127-1128.

¹²⁸ 31 Aralık 2005 Tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “TMS 21 Kur değişiminin etkileri”.

¹²⁹ Yunus Ceran ve Metahan Ortakarpuz, Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, *Konya Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.2, 2013, s.72.

¹³⁰ Ayşe Başak gürel, 2015:81.

Borçlanma maliyetleri ile ilişkili olan kur farkları TMS 23 Borçlanma Maliyetleri içinde ele alındığından dolayı TMS 21 Borçlanma maliyetleri içinde yer almamıştır.¹³²

2.6.2. Standardın Özeti

Bu Standart 'ta geçen terimlerin anlamı aşağıdaki gibidir:

- **“Kapanış kuru:** Raporlama dönemi (bilanço dönemi) sonunda geçerli kurdur.
- **Kur farkı:** Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.
- **Döviz kuru:** İki para biriminin değişim oranıdır.
- **Yabancı para:** İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.
- **Yurt dışındaki işletme (Yabancı ülkedeki faaliyet):** Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesidir.
- **Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım:** Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.
- **Finansal tablolarda kullanılan para birimi:** Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.” şeklinde tanımlanmıştır.¹³³
- **Geçerli Para Birimi:** “Finansal tabloların sunulduğunda kullanılan para birimidir. İşlem tarihindeki kur genellikle spot kur olarak adlandırılır. Ancak, uygulamada işlem tarihindeki kura yaklaşık bir kur uygulanabilmektedir” şeklinde tanımlanmaktadır.¹³⁴

Eğer yabancı para birimi ile ilgili bir işlem yapılacaksa yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından aşağıdaki durumlar söz konusu olabilir.¹³⁵

- “Günlük işlemler (alım-satım işlemleri, ticari borçlanmalar / alacaklanmalar) herhangi bir yabancı para üzerinden yapılabilir.

¹³¹ Nevzat Demirel, *TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkileri Standardı ve Finansal Tablolarla İlişkisi*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014, s.27.

¹³² Ceran ve Ortakarpuz, 2013:72.

¹³³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2010: 530.

¹³⁴ Mutlu, 2010:84.

¹³⁵ Örtün vd., 2012:342-343.

- TL veya yerli para birimi üzerinden düzenlenmiş finansal tabloların yabancı para birimi üzerinden yeniden düzenlenmesi gerekebilir. Özellikle yurtdışından kredi kullanacak veya yurt dışı kredi kurumları ile ticari ilişki kurmak isteyen işletmelerimiz bu ihtiyacı duyarlar.
- Yurt dışına ticari bir şirket kurmak amacıyla veya benzer nedenlerle geçici olarak para gönderilmiş, ödünç verilmiş olabilir.
- Yurt dışında şube veya temsilcilik açmış olabilirler.
- Yurt dışında bir şirket yerli şirketimizin bağlı ortaklığı durumunda olabilir. Bu durumda gerek münferit finansal tablolarda gerekse konsolide finansal tablolarda bağlı ortaklığın gösterimi muhasebe sorunları yaratabilir.
- Yurt dışında bir şirket yerli şirketin iştiraki veya iş ortağı olabilir. Bu durumda sırasıyla öz sermaye veya oransal konsolidasyon yöntemlerine göre bu şirketlerin ana şirketin konsolide finansal tablolarına alınması gerekir.” olduğu belirtilmiştir.

Bu durumdaki temel muhasebe problemi, yerli ve yabancı para birimi arasındaki değişim oranı olan döviz kurunun değişiminden kaynaklanmaktadır. Bu muhasebe problemlerinin çözümü şirketin bağlı olduğu veya uygulamak zorunda olduğu muhasebe mevzuatına bağlı olmakla birlikte, bu mevzuatın genelde temel almış olduğu bu standarttır.

2.6.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS-21 Kur Farkları ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Ülkemizde yıllardır vergi mevzuatına göre yönlendirilmiş olduğundan, halen uluslararası standartlara göre bazı farklılıklar söz konusu olabilmektedir. TMS-21 standardına göre baktığımızda ise mevcut vergi uygulamaları arasında önemli bir farklılık ortaya çıkmamaktadır. Ancak, ortaya çıkan kur farklarının raporlanması konusunda bazı farklılıklar olduğu söylenebilmektedir. Ülkemizde vergi uygulamalarında stoklarla ilgili oluşan kur farklarında, stoklarının işletme aktifine dâhil edildiği tarihe kadar oluşan kısmının stok maliyetine dâhil edilmesi zorunlu bir uygulama iken, bu tarihten sonra oluşan kur farklarında stok maliyetine dâhil edilmesi veya gider olarak kaydedilme işlemi seçimsel bir hak olarak bırakılmıştır. TMS göre baktığımızda ise stok kaleminin özellikli bir varlık olması durumunda kur farkının

maliyetin bir unsuru olarak, aksi bir durumda gider olarak ele alınması gerektiği belirtilmiştir.¹³⁶

TMS-21 Standardına göre farklılık arz eden diğer bir durum ise Duran varlık yatırımları işleminde ortaya çıkmaktadır. TMS’ de stoklardaki uygulamaya paralel bir şekilde özellikli bir varlık olup olmamasına göre şekillenirken, ülkemiz vergi uygulamasına göre varlığın iktisap edildiği yılın sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi zorunludur.¹³⁷

Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ilkeleri, TMS ve mevcut vergi uygulamaları açısından karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir¹³⁸

Tablo 10: TMS-21 Kur Farklarının Karşılaştırılması

KONU	TMS	VUK
Yabancı Paralı Mal Satış İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	TMS ile uyumludur.
Yabancı Paralı Mal Alım İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	Stoklara alındığı tarihe kadar oluşan kur farkının malın maliyetine dahil edilmesi zorunludur. Daha sonra oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi ihtiyaridir.
Yabancı Paralı Duran Varlık Alım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Kur Farklarının Raporlanması	Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olması Durumu: Yatırım maliyetine dahil edilir. Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olmaması Durumu: Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	Varlığın iktisap edildiği yılın sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde oluşan kur farklarının ise maliyete ya da sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi ihtiyaridir.
Yabancı İşletmelerdeki Net Yatırımlara İlişkin Parasal Kalemlerden Kaynaklanan Kur Farklarının Raporlanması	Yatırımlar elden çıkarılıncaya kadar finansal tablolarda gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmeden “Birikmiş Kur Farkları” başlığı altında öz kaynaklar kapsamı içinde raporlanır. Yabancı işletmelerdeki net yatırımların satışı yapıldığında, ilgili kur farkları satışın oranına bağlı olarak gelir tablosuna yansıtılır.	Dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu değerleme hükümlerince değerlemeye tabi tutularak oluşan farkları dönemin kambiyo karı veya zararı olarak sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.
Yabancı Paralı Alacak ve Borçlarının Değerlemesi Sonucu Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	TMS ile uyumludur

Kaynak: Yunus Ceran ve Metahan Ortakarpuz, Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, *Konya Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.2, 2013, s.74-75.

¹³⁶ Ceran ve Ortakarpuz, 2013:73.

¹³⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2010: 536.

¹³⁸ Ceran ve Ortakarpuz, 2013:74.

2.7. TMS-23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayacak olan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09.11.2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.¹³⁹

2.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı borçlanma maliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. Standart borçlanma sonunda yapılması gereken giderleştirme, aktifleştirme veya muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektedir. Muhasebe işlemlerinde ki en önemli husus giderin ne zaman tahakkuk ettirileceğinin belirlenebilmesidir. Bu standart sözü edilen kriterlerin oluştuğu ve bundan dolayı giderlerin tahakkuk ettirileceği koşulları tanımlamaktadır.¹⁴⁰

TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin açısından borçlanma durumu ortaya çıktığı andan itibaren, genel uygulama olarak borçlanma durumu oluştuğu durumda gider olarak muhasebeleştirilmesi veya kayıt altına alınması gerekmektedir. Ayrıca standart izin verilen alternatif bir uygulama olarak, özellikli bir varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile ilgili direkt bir biçimde ilgisi bulunan borçlanma maliyetlerine de izin verilmektedir. Bundan dolayı özellikli bir varlığın elde edilmesine ilişkin borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın maliyetine eklenmesi gerekir.¹⁴¹

2.7.2. Standardın Özeti

Standartta Borçlanma Maliyeti ile ilgili yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir.¹⁴²

- **Borçlanma Maliyetleri:** “Bir işletme tarafından yapılan borçlanma ile ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.”
- **Özellikli Varlıklar:** “Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.”¹⁴³

¹³⁹ 09 Kasım 2005 Tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “Tms 23 Borçlanma Maliyetleri”.

¹⁴⁰ Ebru İhtif, *TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Finansal Tablolara Etkisi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.35.

¹⁴¹ Tülay F. Tellioglu vd., TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin “Yat Üreten Bir İşletme” Açısından İncelenmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.3, 2013, s.322.

¹⁴² İhtif, 2010: 36.

¹⁴³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2010: 545.

Özellikli varlıklar genel olarak siparişe bağlı olarak üretilen stoklar ve maddi duran varlıklardan kapsamaktadır. Stok kavramına örnek olarak aşağıdakiler verilebilir.¹⁴⁴

- “Yap-Sat işi yapan işletmelerde inşa edilen daireler
- Deniz araçları üreten işletmelerin imal ettikleri yat, gemi vs.
- Şarap üreten işletmelerin mamulleri olan şaraplar.
- Enerji üretim tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller” şeklinde belirtilmektedir.

Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir.¹⁴⁵

- “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- TMS 17 Kiralama işlemleri Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.” olarak tanımlanmaktadır.

Aktifleştirme: Özellikle bir varlığın elde edilmesine yönelik olarak toplam borç maliyetinden borçlanmadan sağlanmış olan fonun geçici olarak yatırımda kullanılmasından elde edilen faiz oranının düşülmesidir.¹⁴⁶

Etkin Faiz Yöntemi: Faiz oranının kullanılması suretiyle finansal varlık ya da borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz giderlerin ilişkili olduğu döneme dağıtılması olarak ifade edilmektedir.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Tellioglu vd.,2013:323.

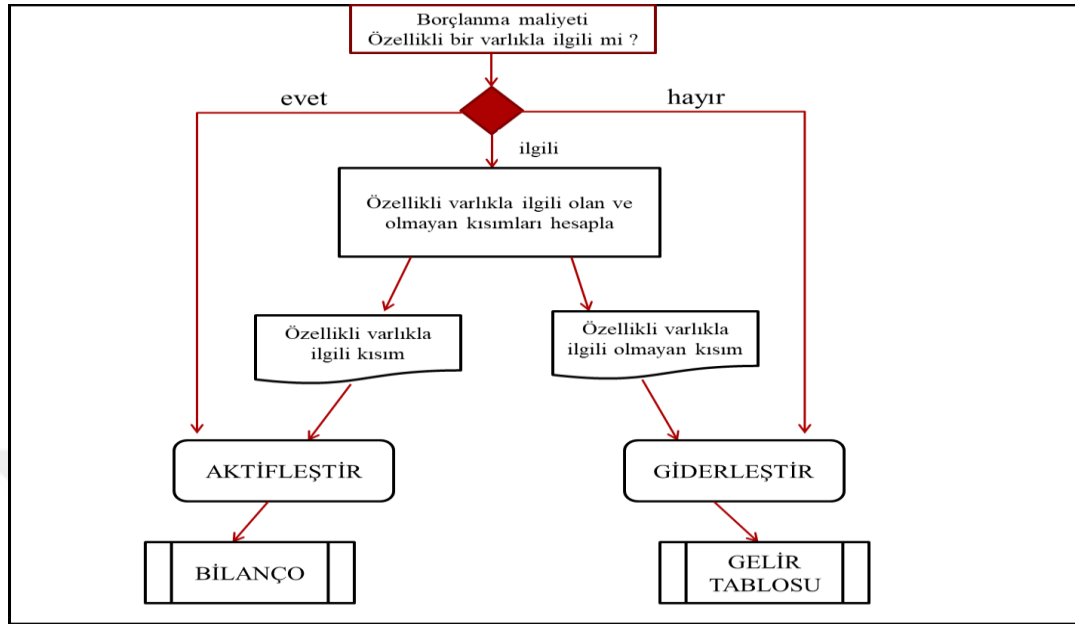
¹⁴⁵ Kızıl vd.,2013:245.

¹⁴⁶ İhtif, 2010: 36.

¹⁴⁷ Tellioglu vd.,2013:323.

TMS-23 ve Vergi Usul Kapsamında Borçlanma Maliyetleri

Tablo 11: Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: Sevgi Aydın, TMS-23 ve Vergi Usul Kapsamında Borçlanma Maliyetleri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.4, 2016, s.1243

2.7.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS-23 Borçlanma Maliyetleri ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Vergi mevzuatı açısından borçlanma maliyetleri maddi duran varlıklar ve stoklar olmak üzere iki açıdan değerlendirilmiştir. Stoklar açısından imal edilen maliyetler VUK md.275’ de detaylı bir şekilde açıklaması yapılmıştır. Bu duruma göre, mamulün üretiminde kullanılan İlk madde ve malzeme, mamule isabet eden işçilik, genel üretim giderinden mamule düşen hisse veya ambalaj kullanılmasının zorunlu olduğu durumda yapılmış olan giderler malın maliyetine eklenir. Genel yönetim giderlerinin ise malın maliyetine eklenmesi veya gider olarak kaydedilmesi seçimlik bir durumdur. Stokların satın alma veya üretilmeleri durumunda malın maliyetine eklenmesi öngörülmüştür. Ayrıca stoklarda satın alma ve üretim maliyetleri içinde yapılmakta olan sigorta, taşıma, gümrük vergileri vb. giderlerde ek giderlere dâhil edilmektedir. Stokların satın alma işlemi ve üretim maliyetleri sırasında oluşan ek giderlerden biriside borçlanma maliyetleridir.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Tellioglu vd.,2013:324.

“TMS-23’ e göre, bir özellikli varlığın elde edilmesi inşası ve üretimi ile doğrudan alakalı olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın maliyetinin bir parçasını kapsar. Bunların dışındaki diğer oluşan borçlanma maliyetleri ise gider olarak muhasebeleştirilir.”¹⁴⁹ Ayrıca yapılan sözleşmede peşin ve ödenen fiyat arasında bir fark oluşması durumunda, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.¹⁵⁰

“Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme yöntemleri TMS 23 ve Vergi Usul Kanunu’na göre farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar Tablo 13 ve Tablo 14’de gösterilmektedir.”¹⁵¹

Tablo 12: Duran Varlıklarla İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının Karşılaştırılması

	Muhasebe Standartları (TMS 23)		Vergi Usul Kanunu	
	Varlık Kullanımı Hazır Hale Gelinceye Kadar	Varlık Kullanımı Hazır Hale Geldikten Sonra	Varlığın İktisap Edildiği Dönem Sonuna Kadar	Varlığın İktisap Edildiği Dönemden Sonra
Faiz Giderleri	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Vade Farkları	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Kur Farkları	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Komisyon Giderleri	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.

Kaynak: Aydın, 2016:1247.

¹⁴⁹ Aydın, 2016:1241.

¹⁵⁰ Demir, 2012:277.

¹⁵¹ Aydın, 2016:1247.

Tablo 13: Stok Edinimi ile İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının Karşılaştırılması

	Muhasebe Standartları (TMS 23)		Vergi Usul Kanunu	
	Varlık Kullanımı Hazır Hale Gelinceye Kadar	Varlık Kullanımı Hazır Hale Geldikten Sonra	Varlığın İktisap Edildiği Dönem Sonuna Kadar	Varlığın İktisap Edildiği Dönemden Sonra
Faiz Giderleri	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Vade Farkları	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Kur Farkları	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Komisyon Giderleri	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.

Kaynak: Aydın, 2016:1248.

2.8. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayacak olan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.¹⁵²

2.8.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Standarda göre başka bir standartta özel hüküm bulunmayan ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Standart maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirlemekte ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalarda bulunmaktadır.¹⁵³

Bu standart aşağıda sayılı olanlar hariç olmak üzere maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmesinde bütün işletmeler tarafından uygulanır. Hariç tutulan istisnalar aşağıdaki şu şekilde sıralanmıştır.¹⁵⁴

- “Diğer standartlar kapsamında olmayan maddi duran varlıklar,

¹⁵² 17 Mart 2005 Tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı”.

¹⁵³ Gürbüz Gökçen vd., *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul, 2011, s.483.

¹⁵⁴ Bülent Aytaşkın, *TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardının İncelenmesi ve Bir Uygulama*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s.28.

- TMS-32 Finansal Araçlar: Sunum, Standardında tanımlanan finansal varlıklar,
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü,
- Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesine ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar” şeklinde ifade edilmiştir.

Ayrıca standartta belirli türde maddi olmayan duran varlığa ilişkin olarak muhasebeleştirme yöntemi tanımlanmış olması durumunda, işletme bu standart yerine söz konusu olan standardı uygulamaktadır. “Örnek olarak olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar, bir işletme tarafından elde edilen şerefîye” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁵⁵

Bu standartta yer alacak olan hükümler ayrıca, reklam, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri, bilgi geliştirmek amacıyla yapılan işlemlerdir. Bu nedenden dolayı, bu tür faaliyetler ve planlanan üretim modeli gibi fiziki bir varlık şeklinde ortaya çıkacak olsa da, fiziki varlık onun maddi olmayan unsuru ve diğer bir ifade ile bilgiye göre ikincil bir önceliğe sahip olması durumudur.¹⁵⁶

Bir finansal kiralamada, kiralama konusu olan maddi ya da maddi olmayan duran varlık olabilmektedir. İlk muhasebeleştirme işleminden sonra ise, kiracı finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu standarda göre kayıt altına alırlar. Lisans sözleşmelerinde yer almış olan, sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemler ile ilgili haklar TMS-17’nin kapsamı dışında tutulmuş ve standardın kapsamında ele alınmıştır.¹⁵⁷

2.8.2. Standardın Özeti

MODV fiziksel bir niteliği olmayan yani soyut olan ve parasal olmayan varlıklar olarak tanımlanabilir. Parasal varlıklar ise; elde tutulan para ile sabit veya

¹⁵⁵ Gökçen vd., 2011: 483-484.

¹⁵⁶ Gençoğlu, 2007:221.

¹⁵⁷ TMS-38, 2010:778.

belirlenebilecek bir tutarla elde edilebilecek varlıklar olarak tanımlanmakta, bu tanımın dışında olan varlıklar ise parasal olmayan varlıklar olarak ifade edilmektedir.¹⁵⁸

Standart ayrıca aşağıdaki şu konulara da açıklık getirmiştir.¹⁵⁹

- “Maddi olmayan duran varlıklar kapsamına nelerin gireceğini ya da nelerin girmeyeceğini,
- Bunların ne zaman ve hangi değerleri ile bilançonun aktifine alınacağını,
- Aktife alındıktan sonraki dönemde değerlemelerinin nasıl yapılacağını,
- Finansal tablo dipnotlarında nelerin açıklanacağını kurala bağlamak amaçlanmaktadır”

Standartta ayrıca maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini ifade etmektedir. İşletme birleşmelerinde elde edilen şerefiye, devralan tarafından tek başına belirlenemeyen ve gelecek dönemlerde beklediği ekonomik yararlar için yapmış olduğu ödemedir. Bir varlık ise, maddi olmayan duran varlık tanımındaki belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlamaktadır.¹⁶⁰

- “Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olmasını,
- İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesine veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanmasını” ifade etmektedir.

Bir maddi olmayan duran varlık, sadece şu koşulların varlığı durumunda muhasebeleştirme işlemi yapılabilir.¹⁶¹

- “Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye akışının muhtemel olması,

¹⁵⁸ Gençoğlu, 2007:221.

¹⁵⁹ Örtten vd., 2012:599.

¹⁶⁰ Gökçen vd., 2011: 485-486.

¹⁶¹ TMS, 2010: 783.

- Varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirme işlemi yapılmaktadır” şeklinde tanımlanmıştır.

Standarda göre, pazar değeri belli olmayan maddi duran varlıklar bilançoda kayıt altına alınarak aktifleştirme işlemi gerçekleştirilir. Ayrıca kullanılabilir ekonomik ömürlerine göre amortismanına tabi tutulurlar.¹⁶²

Standarda göre; araştırma safhasında, herhangi bir maddi olmayan duran varlık aktifleştirilerek finansal tablolara alınmaz iken geliştirme safhasında aşağıdaki koşulların tümünün varlığı halinde duran varlıklar aktifleştirilerek finansal tablolara alınmaktadır;¹⁶³

- “Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama, kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- Maddi olmayan varlığı kullanma ve satma imkânının bulunması,
- Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağının belirli olması,
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak ya da satmak için yeterli teknik, finansal ve diğer kaynakların mevcut olması,
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması” şeklinde tanımlanmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıkların itfa payları genellikle gider olarak kayıt altına alarak muhasebeleştirilir. Bazen bir varlığın yaratmış olduğu ekonomik fayda gideri artırmak yerine, işletme tarafından kullanılmış olan bir varlığın maliyet unsurunu oluşturur. Böyle bir durum oluşması durumunda ise ayrılmış olan itfa payı dönem gideri olarak değil, varlığın maliyeti olarak muhasebeleştirilir.¹⁶⁴

¹⁶² Mutlu, 2010: 95-96.

¹⁶³ Gökçen vd., 2011: 487-488.

¹⁶⁴ Mutlu, 2010: 96.

2.8.3. Hizmet Maliyetlerinin TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Standarda göre baktığımızda maddi olmayan duran varlıklar sınırlı veya sınırsız bir ömre sahip olabilmektedir. Ancak sınırsız ömre sahip olanlar itfaya tabi tutulamaz. TMS-38, TMS-2 ve TMS-36 göre başka bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmedikleri sürece, gerçekleştirildiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, TMS- 38 ve Kobi TFRS Bölüm 18' göre ise sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değer düşüldükten sonra belirlenmelidir. Yalnız, sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfa edilemez.¹⁶⁵

¹⁶⁵ Ali Deran ve İncilay Savaş, Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları, *C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.2, 2013, s.90.

Tablo 14: Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve TMS 38 Bakış Açılılarıyla Karşılaştırılması

	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	VUK	TMS 38
Haklar	Değerlemesi	İlk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde maliyet değeri ile değerlendirilir.	İlk muhasebeleştirmede maliyet değeri ile sonraki her bilanço döneminde ise maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak değerlendirilir.
	İtfası	Hakların faydalı ömrü 15 yıl olarak kabul edilmekte ve bu sürede % 6,66 oranında eşit taksitlerle itfa edilmektedir.	Varlık sınırlı yararlı ömre sahip ise, yararlı ömrü boyunca doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerinden biri kullanılarak itfa edilir. Varlık sınırsız yararlı ömre sahip ise itfa edilmez, yıllık düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
Şerefiye	Değerlemesi	Şerefiye mukayyet değer ile değerlendirilir.	İşletme içerisinde yaratılan şerefiye aktifleştirilemez. İşletme birleşmesinden elde edilen şerefiye TFRS 3'e göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.
	İtfası	Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	İşletme birleşmelerinden edinilen şerefiye TFRS 3'e göre itfa edilemez, en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	Değerlemesi	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Varlık tanımına uymayan veya herhangi bir varlık ile beraber aktifleştirilemeyen kuruluş ve örgütlenme giderleri ilgili dönemde gider olarak kaydedilir.
	İtfası	Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Varlık olarak muhasebeleştirilmediği için itfaya tabi değildir.
Araştırma ve Geliştirme Gideri	Değerlemesi	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Araştırma giderleri aktifleştirilemez, dönem gideri olarak kaydedilir. Geliştirme giderleri ise standartta belirtilen şartların tamamını taşıması halinde aktifleştirilir.
	İtfası	Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Yararlı ömrü boyunca doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerinden biri kullanılarak itfa edilir. Varlık sınırsız yararlı ömre sahip ise itfa edilmez, yıllık düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
Özel Maliyetler	Değerlemesi	Maliyet değeri ile değerlendirilir. Maliyet değerinin bilinmemesi halinde emsal bedel ile değerlendirilir.	Özel maliyet niteliğindeki harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilemez.
	İtfası	Kira süresi içerisinde, kira süresinin belli olmaması durumunda beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Varlık olarak muhasebeleştirilmediği için itfaya tabi değildir.

Kaynak: Ali Deran ve İncilay Savaş, Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları, *C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.2, 2013, s.91.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ VERGİ USUL KANUNU İLE HİZMET MALİYETİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Çalışmanın Amacı

Muhasebe Uygulamaları ve finansal tabloların sunuluşu TDHP'na göre TMS/TFRS önemli farklılıklar göstermektedir. Bu amaçla TMS/TFRS'nin Konaklama işletmelerinin muhasebe uygulamaları ve finansal tabloları üzerinde oluşturduğu etkiyi göstermek amacı ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TMS/TFRS arasında oluşan farklılıkları karşılaştırmalı olarak inceleyerek TMS/TFRS'nin muhasebe uygulamaları ve finansal tablolar üzerindeki etkisini ortaya koymaktır.

3.2. Çalışmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmanın konusuna uygun olarak ve farklılıkların tamamını gösterebilmek amacı ile bir konaklama işletmesine ait hipotetik bir işletme bilançosu oluşturulmuştur. Konaklama işletmesinin muhasebe işlemleri ilk olarak VUK hükümlerine göre incelenmiş, işlemleri muhasebeleştirilmiş ve finansal tabloları oluşturulmuştur. Daha sonra TMS/TFRS hükümlerine göre muhasebe işlemleri yapılmıştır. Uygulamada ortaya çıkan farklılıklar VUK ve TMS/TFRS kapsamında karşılaştırma işlemleri yapılarak farklılıklar finansal durum tablosu ve gelir tablosunda ortaya konulmuştur. Uygulama ile ilgili açıklamalara örneğin alt kısmında yer verilmiştir.

3.3 Konaklama İşletmesinin TDHP ve TMS/TFRS Kapsamında Hazırlanan Finansal Durum Tablosu ve Gelir Tablolarının Analiz Edilmesi ve Analiz Sonuçlarının Karşılaştırılması

Uygulamanın bu bölümünde, konaklama işletmesi için hipotetik olarak hazırlanmış olan örnekte TDHP ve TMS/TFRS'ye göre hazırlanan finansal durum tablosu ve gelir tabloları analiz edilmektedir. Analiz sonucunda karşılaştırmalar yapılarak TDHP ve TMS/TFRS arasındaki değerlendirme ve sunum farklılıkları ortaya konulacaktır. Bu bağlamda ilk olarak VUK göre muhasebe kayıtları yapılacaktır. Daha sonra TMS/TFRS'ye göre muhasebe kayıtları yapılacak ve muhasebeleştirme işlemlerindeki farklılıklara değinilecektir.

TDHP'a göre yapılan ilk muhasebe kaydımızda vadeli olarak mal alım işlemi gerçekleştirilmiştir. Alınan malzeme alımında vade farklılığı 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabında muhasebeleştirme işlemi yapılmış ayrıca vade farklılığı için bir hesap açılmamıştır. Dönem içerisinde vadeli olarak satmış olduğumuz odalarımızda oluşan durumlarda da vade farkından kaynaklanan faiz geliri için bir hesap açılmamış ve 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabından muhasebeleştirme işlemi yapılmıştır. Konaklama işletmesi dönem içerisinde vadeli olarak taşıt alımı yapmıştır. Almış olduğu taşıt için vade farklılığından kaynaklanan farklılık için bir hesap açılmamış ve vade farklılığı direk olarak 254 TAŞITLAR hesabında muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca alınan taşıtın hurda(kalıntı) değeri VUK hükümlerine göre amortisman hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Bundan dolayı amortisman hesaplamasında dikkate alınmayan hurda değer farklılığına neden olmuştur. Dönem içerisinde döviz işlemlerinden gerçekleşen durumda TMS/TFRS hükümlerinden farklılığı yoktur ve 646 KAMBIYO KARLARI hesabında muhasebeleştirme işlemi yapılmıştır.

TMS/TFRS'ye göre yapılan muhasebe işlemlerinin TDHP'a göre yapılan muhasebe kayıtları arasında önemli farklılıklar vardır. İlk farklılık vadeli olarak mal-taşıt-marka alımında ve oda satış işlemlerinde vade farklılığı için 780 FİNANSMAN GİDERİ hesabının kullanılması ve muhasebeleştirme işleminin yapılmasıdır. İkinci olarak amortisman hesaplama yöntemleri ve satış amaçlı elde tutulan varlığa ilişkin faaliyetlerin duran varlık hesabından çıkarılarak dönen varlık hesabına alınmasıdır. Ayrıca standarda göre ertelenmiş vergi varlığı durumunda önemli farklılıklardan birisidir. Döviz işlemleri açısından bakıldığında TDHP ve TMS/TFRS hükümlerine göre bir farklılık yoktur. Ayrıca VUK'a göre borç ve alacak senetleri reeskontu işlemleri ihtiyaridir. Fakat TMS/TFRS hükümlerine göre borç ve alacak senetleri reeskontu işlemlerinin yapılması zorunludur.

Çalışmanın konusu bakımından VUK ve TMS/TFRS' ye göre yapılan muhasebe kayıtları, finansal durum tablosu ve gelir tablosu üzerindeki etkilerine odaklanılmış farklılıklar yansıtılmıştır.

İşletmenin analize tabi tutulacak TDHP'na uygun olarak hazırlanan bilançosu aşağıdaki gibidir.

3.4. Konaklama İşletmesi İçin Uygulama

Tablo 15: Can Konaklama İşletmesinin TDHP'na Uygun Olarak Hazırlanmış Bilançoları

VARLIKLAR	CAN KONAKLAMA İŞLETMESİNİN DÖNEM BAŞI BİLANÇOSU		KAYNAKLAR
DÖNEN VARLIKLAR	750.000	K.V.Y.K.	420.000
100 KASA	250.000	300 BANKA KRED	150.000
102 BANKALAR	150.000	320 SATICILAR	200.000
120 ALICILAR	100.000	321 BORÇ SENETLERİ	50.000
121 ALACAK SENETLERİ	50.000	360 ÖDENECEK VERGİ VE FON	15.000
150 İLK MADDE VE MALZEME	200.000	361 ÖDENECEK SOS GÜV KES	5.000
DURAN VARLIKLAR	450.000	UVYK	180.000
252 BİNALAR	100.000	400 BANKA KREDİLERİ	180.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000		
254 TAŞITLAR	100.000		
255 DEMİRBAŞLAR	250.000		
257 BİRİKMİŞ AMORT	-50.000		
		ÖZ SERMAYE	600.000
		500 SERMAYE	450.000
		DÖNEM NET KARI	
		DÖNEM NET KARI	150.000
Aktif Top	1.200.000	Pasif Top	1.200.000

Can Konaklama İşletmesine Ait Dönem İçi İşlemler Aşağıdaki gibidir.

- 1) Konaklama işletmesi, 100.000 TL tutarında yiyecek malzemesi, 50.000 TL tutarında içecek malzemesi ve 25.000 TL tutarında temizlik malzemesini vadeli olarak almıştır. Alınan malzemelerin peşin değeri 150.000 TL dir.(%18 KDV hariç)
- 2) Konaklama işletmesinin satın almış olduğu malzemelerden 50.000 TL' lik yiyecek malzemesi mutfağa 30.000 TL'lik içecek malzemesi bara ve 20.000 TL' lik temizlik malzemesi ise çamaşırhaneye gönderilmiştir.
- 3) Konaklama işletmesi vadeli olarak satmış olduğu oda satışlarından 200.000 TL+ (%18 KDV hariç) tutarında gelir elde etmiştir. Odaların peşin satış bedeli 180.000 TL tutarındadır.
- 4) Konaklama işletmesi, yiyecek satışlarından 150.000 TL ve içecek satışlarından 75,000 TL (% 18 KDV hariç) gelir elde etmiş, tutarın KDV' si peşin ödenmiş geri kalan tutarın ise yarısı için senet, yarısı için çek alınmıştır.
- 5) Konaklama işletmesi, personeli için yeni iş kıyafetler yaptırmaya karar vermiş ve bu kıyafetler için tahmini gider 50.000 TL olup, bu giderin % 50 hizmet departmanına ait % 25' lik kısmı yönetim bölümüne ait ve geri kalan kısımda pazarlama bölümüne aittir.
- 6) Konaklama işletmesi, yiyecek ve içecek satışlarından almış olduğu çeki iş bankası mevduat hesabına yatırmıştır.
- 7) Konaklama işletmesi, 20.000 TL+ % 18 KDV hariç tutarında, reklam ve ilan gideri yapmıştır ve bu tutarı nakit olarak ödemiştir.
- 8) Konaklama işletmesi, Can seyahat acentası ile otele müşteri getirmesi konusunda bir anlaşma yapmış ve 50.000 TL tutarında depozito almıştır.
- 9) Can seyahat acentesinin otele göndermiş olduğu müşterilere 100.000 TL tutarında oda satışı 50.000 TL tutarında yiyecek satışı ve 20.000 TL tutarında içecek (% 18 KDV hariç) satış gerçekleştirilmiştir. Daha öncesinde alınmış depozito düşüldükten sonra geri kalan kısım nakden tahsil edilmiştir.
- 10) Konaklama işletmesi, pazarlama işlerinde kullanmak amacıyla peşin değeri 50.000 TL olan taşıtı vadeli olarak 60.000 TL'ye (%18 KDV hariç) satın almıştır. Taşıtın alındığı tarihte dönemin bitmesine 4 ay kalmıştır. Taşıtın kalıntı değeri 10.000 TL dir.
- 11) Konaklama işletmesi, müşterilerden oda satışı karşılığında peşin olarak 20.000 euro almıştır. Oda satışının yapıldığı gün 1 euro: 4,5 TL dir. (% 18 KDV Hariç)

- 12) Müşterilerden alınmış olan 20.000 euro ulusal paraya çevrilerek bankada ki döviz tevdiat hesabına yatırılmıştır. 1 euro: 5 TL dir.
- 13) Konaklama işletmesi, peşin değeri 100.000 TL+%18 KDV hariç (sınırsız yararlı ömre sahip) olan bir markanın isim hakkını vadeli olarak 120.000 TL'ye satın almıştır.
- 14) Konaklama işletmesinin, mutfağa göndermiş olduğu yiyeceklerin 30.000 TL' lik kısmı bara göndermiş içeceklerin 20.000 TL'lik kısmı tüketilmiştir.
- 15) Konaklama işletmesi, X firması için bir yemek düzenlemiştir. Düzenlenen yemek organizasyonun bedeli 15.000 TL+ % 18 KDV hariç olup karşılığında çek alınmıştır.
- 16) Konaklama işletmesi müşterilere düzenlemiş olduğu tur karşılığında 5000 TL+ % 18 KDV hariç tutarı peşin olarak tahsil etmiştir.
- 17) Konaklama işletmesi, 10.000+ % 18 KDV hariç bedelle peşin yakıt almıştır bunun 5000 TL tutarı pazarlama kalan tutarı ise yönetim departmanına aittir.
- 18) İşletme ismini taşıyan sabun, şampuan ve havlu için üretici firmaya 10.000 TL avansı bankadan havale etmiştir.
- 19) Konaklama işletmesi, odalar departmanında kullanılmak üzere 25.000 TL+ % 18 KDV hariç tutarında pike, yastık ve çarşafı nakit olarak satın almıştır.
- 20) Konaklama işletmesi tarafından, satın alınmış olan çarşafın 10.000 TL' lik kısmı odalara gönderilmiştir.
- 21) Konaklama işletmesi, daha önceden sipariş vermiş olduğu 20.000+ % 18 KDV hariç değerindeki sabun, şampuan ve havluyu teslim almıştır. Verilmiş olan avans mahsup edildikten sonra kalan tutar banka hesabından ödenmiştir.
- 22) Konaklama işletmesinde çeşitli departmanlarda çalışan personelin toplam brüt ücreti 150.000 TL tutarındadır. Çalışanların brüt ücretleri şöyledir
- Odalar Departman: 25.000 TL
 - Yiyecek Departmanı: 25.000 TL
 - İçecek Departmanı: 20.000 TL
 - Çamaşırhane Departmanı: 20.000 TL
 - Yönetim Departmanı: 40.000 TL
 - Pazarlama Departmanı: 20.000 TL

Bu ücret tutarlarından 20.000 TL SSK primi ve 30.000 TL tutarında vergi kesintisi yapıldıktan sonra kalan tutar personele ödenmiştir.

- 23) İşletme maliyet değeri 50.000 TL olan ve birikmiş amortismanı 10.000 TL olan makineyi satmaya ve satış amaçlı varlık olarak elde tutulan duran varlık olarak dönen varlıklara almaya karar vermiştir.
- 24) Konaklama işletmesi, mutfak bölümünde kullanmak amacıyla 50.000 TL tutarında et pres makinesi almıştır. (% 18 KDV hariç) Bedelini bankadan havale yolu ile ödemiştir. Alınan makinenin yararlı ömrü 4 yıldır. Makine alındığı tarihte dönemin bitmesine 2 ay vardır. Alınan makinenin hurda değeri 10.000 TL dir.
- 25) Konaklama işletmesi, yönetim departmanında çalışan bir personel için 10.000 TL kıdem tazminatı hesaplamıştır.

Dönem Sonu İşlemleri aşağıdaki şekildedir.

26) Borç Senetleri Reeskontu: 5.000 TL

-Alacak Senetleri Reeskontu:10.000 TL olarak belirlenmiştir.

27) Konaklama işletmesinin, bankadaki mevduat hesabına 500 TL faiz tahakkuk etmiştir. (Gelir vergisi stopajı % 10 dur.)

28) Konaklama işletmesi, kasa sayımı sonucunda kasada 500 TL eksik olduğu anlaşılmıştır. Yapılan araştırma sonucu noksanlığın işletmede çalışan personelden kaynaklandığı anlaşılmıştır.

29) Konaklama işletmesi, taşıt ve makineye amortisman ayırmıştır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

TDHP'na Uygun Muhasebe Kayıtları

100 KASA	250.000	
102 BANKA	150.000	
120 ALICILAR	100.000	
121 ALACAK SENETLERİ	50.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME	200.000	
252 BİNALAR	100.000	
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	50.000	
254 TAŞITLAR	100.000	
255 DEMİRBAŞLAR	250.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		50.000
300 BANKA KREDİLERİ		150.000
320 SATICILAR		200.000
321 BORÇ SENETLERİ		50.000

	360 ÖDENECEK VERGİ VE FON		15.000
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV		5.000
	400 BANKA KREDİLERİ		180.000
	500 SERMAYE		450.000
	590 DÖNEM NET KARI		150.000
Açılış Kaydı			
590 DÖNEM NET KARI		150.000	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI			150.000
Geç Yıl Kar			
150 İLK MADDE VE MALZEME		175.000	
150.01 Yiyecek Malzemesi	100.000		
150.02 İçecek Malzemesi	50.000		
150.03 Temizlik Malzemesi	25.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		31.500	
320 SATICILAR			206.500
Vadeli olarak mal alımı			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		100.000	
740.01 Yiyecek Malzemesi	50.000		
740.02 İçecek Malzemesi	30.000		
740.03 Temizlik Malzemesi	20.000		
150 İLK MADDE VE MALZEME			100.000
150.01 Yiyecek Malzemesi	50.000		
150.02 İçecek Malzemesi	30.000		
150.03 Temizlik Malzemesi	20.000		
Alınan malzemelerin departmanlara gönderilmesi			
120 ALICILAR		236.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			200.000
391 HESAPLANAN KDV			36.000
Vadeli olarak oda satışı			
100 KASA		40.500	
101 ALINAN ÇEK		112.500	
121 ALACAK SENETLERİ		112.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			225.000
600.01 Yiyecek Malz			
600.02 İçecek Malz			
391 HESAPLANAN KDV			40.500
Yiyecek ve İçecek Satışı			

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	25.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ	12.500	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	12.500	
373 MALİYET GİDER KARŞI HS		50.000
Personel için yeni iş kıyafet gideri		
102 BANKA	112.500	
102.01 İş bankası mevduat		
101 ALINAN ÇEK		112.500
Çek bedelinin banka hesabına yatırılması		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
100 KASA		23.600
Reklam ve ilan gideri		
100 KASA	50.000	
326 ALINAN DEP VE TEM		50.000
326.01 Can Seyahat Acentası		
Acen Dep Alın		
100 KASA	150.600	
326 ALINAN DEPOZİTO VE TEM	50.000	
326.01 Can Seyahat Acentası		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		170.000
600.01 Yiyecek Satışı 100.000		
600.02 İçecek Satışı 50.000		
600.04 Oda 20.000		
391 HESAPLANAN KDV		30.600
Yiyecek, içecek ve oda satışı		
254 TAŞITLAR	60.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	10.800	
320 SATICILAR		70.800
Vadeli olarak taşıt alımı		
100 KASA	106.200	
100.01 EURO KASA		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		90.000
600.04 Oda Satışı		
391 HESAPLANAN KDV		16.200
Müşterilerden oda satışı karşılığı yabancı para alımı		

102 BANKA	100.000	
100 KASA		90.000
646 KAMBIYO KARI		10.000
20.000 Euro x4,5: 90.000		
20.000 EURO x5: 100.000		
Yabancı paradan elde edilen kar		
260 HAKLAR	120.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	21.600	
320 SATICILAR		141.600
Marka alımı		
150 İLK MADDE VE MALZEME	50.000	
150.01 Yiyecek Malzemesi 30.000		
150.02 İçecek Malzemesi 20.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		50.000
740.01 Yiyecek Malzemesi 30.000		
740.02 İçecek Malzemesi 20.000		
Yiyecek ve İçeceğin mutfağa gönderilmesi		
101 ALINAN ÇEKLER	17.700	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		15.000
391 HESAPLANAN KDV		2.700
Müşterilere yemek organizasyonu düzenlenmesi		
100 KASA	5.900	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		5.000
391 HESAPLANAN KDV		900
Tur Organizasyonu		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ GİDERİ	5.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	900	
100 KASA		10.900
Yakıt alımı		
159 VERİLEN SİP AVANSLARI	10.000	
102 BANKA		10.000
Oda Malzemesi için sipariş verilmesi		
150 İLK MADDE VE MALZEME	25.000	
150.04 Oda Malzemesi		
191 İNDİRİLECEK KDV	4.500	
100 KASA		29.500

Oda malzemesi alımı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.000	
740.04 Oda Malzemesi		
150 İLK MADDE VE MALZEME		10.000
150.04 Oda Malzemesi		
Oda Malz gönd		
150 İLK MADDE VE MALZEME	20.000	
150.04 Oda Malzemesi		
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANS		10.000
102 BANKA		13.600
Oda Malzemesi Alımı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	90.000	
740.01 Yiyecek Departmanı 25.000		
740.02 İçecek Departmanı 20.000		
740.04 Odalar Departmanı 25.000		
740.05 Çamaşırhane Depart 20.000		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ	20.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	40.000	
100 KASA		100.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON		30.000
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV		20.000
Personele Ücret Ödemesi		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZ	50.000	
253.01 Et Pres Makinesi		
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
102 BANKA		59.000
Makine Alımı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	10.000	
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HS		10.000
Kıdem tazminatı karşılığı ayrılması		
102 BANKA	450	
193 PEŞİN ÖDEN VERGİ VE FON	50	
642 FAİZ GELİRİ		500
Faiz tahakkuk kaydı		
197 SAYIM VE TESELLÜM NOK	500	
100 KASA		500
Kasadaki sayım noksanı kaydı		

135 PERSONELDEN ALACAKLAR HS	500	
197 SATIM VE TESELLÜM NOK		500
Kasa Nok Kay		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS	12.500	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM DEPT	5.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		17.500
Amortisman Kaydı		
391 HESAPLANAN KDV	126.900	
191 İNDİRİLECEK KDV		85.500
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON		41.400
Kdv tahakkuk kaydı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	187.500	
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ	62.500	
632 GENEL YÖNETİM GİDER	67.500	
741 HİZMET ÜRETİM MAL YSN		187.500
761 PAZ SATIŞ DAĞ GİD YNS		62.500
771 GENEL YÖN GİD YNS		67.500
Yansıtma Kayıtları		
741 HİZMET ÜRETİM MAL YSN	187.500	
761 PAZ SATIŞ DAĞ GİD YNS	62.500	
771 GENEL YÖN GİD YNS	67.500	
740 HİZMET ÜRETİM MAL		187.500
760 PAZ SATIŞ DAĞ GİD		62.500
770 GENEL YÖN GİD		67.500
Yansıtma Kayıtları		
690 DÖNEM KARI VE ZARARI HS	317.500	
622 SATILAN HİZMET MAL		187.500
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ		62.500
632 GENEL YÖNETİM GİDER		67.500
Dönem Kar Hs		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	705.000	
642 FAİZ GELİRİ	500	
646 KAMBİYO KARI	10.000	
690 DÖNEM KAR/ZARAR		715.500
Dönem Kar Hs		
691 DÖNEM KARI VERGİ YYK	87.560	
370 DÖNEM KVYYK		87.560
Vergi: 715.000-317.500: 398.000X0.22:87.560		

690 DÖNEM KAR/ZARAR	398.000	
691 DÖN KAR VER YYK		87.560
692 DÖNEM NET KAR/ZARAR		310.440
Dönem Kar Hs		
692 DÖNEM NET KAR/ZARAR	310.440	
590 DÖNEM NET KARI		310.440
Dönem Kar Hs		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	67.500	
300 BANKA KREDİLERİ	150.000	
320 SATICILAR	618.900	
321 BORÇ SENETLERİ	50.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON	86.400	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV	25.000	
370 DÖNEM KARI VYYK	87.560	
372 KIDEM TAZMİNATI KAR HS	10.000	
373 MALİYET GİD KAR	50.000	
400 BANKA KREDİLERİ	180.000	
500 SERMAYE	450.000	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	150.000	
590 DÖNEM NET KARI	310.440	
100 KASA		348.700
101 ALINAN ÇEK		17.700
102 BANKALAR		280.350
120 ALICILAR		336.000
121 ALACAK SENETLERİ		162.500
135 PERSONELDEN ALAC		500
150 İLK MADDE VE MALZEME		360.000
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ FON		50
252 BİNALAR		100.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZ		100.000
254 TAŞITLAR		160.000
255 DEMİRBAŞLAR		250.000
260 HAKLAR		120.000
Kapanış Kaydı		

Tablo 16: VUK'a Göre Normal Amortisman Yöntemine (Taşıtlar)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amor Tut
1 yıl	60.000	4	%25	5.000	5.000
2 yıl	60.000	4	%25	15.000	20.000
3 yıl	60.000	4	%25	15.000	35.000
4 yıl	60.000	4	%25	15.000+10.000	60.000

VUK'a göre işletme faaliyetinde kullanılmış ya da kullanılmamış olmasına bakılmaksızın amortisman ayırmak zorunludur. Kıst amortisman VUK' a göre sadece binek otomobillerde uygulanan bir yöntemdir. Maddi duran varlık kapsamında binek otomobiller dışında kıst amortisman uygulaması yapılmamaktadır. Ayrıca VUK' a göre kalıntı (hurda) değer dikkate alınmamaktadır. Konaklama işletmesi Normal amortisman yöntemine göre 4 yıl % 25 oranında amortisman ayırmaktadır. Dönemin bitmesine 4 ay kaldığından ve binek otomobillerde kıst amortisman uygulaması bulunmasından dolayı amortisman üzerinden kalan 4 ay hesaplanmıştır aylık 1.250 TL tutarında amortisman ayrılması zorunlu bir durumdur 4 ay için toplam miktar 5.000 TL dir. 1 yıl ayrılan amortisman miktarı 5.000 TL olarak gerçekleşmiş ve kalan tutar son yıla bırakılmıştır. Son yılda işletmenin ayırması gereken amortisman tutarı 25.000 TL dir.

Tablo 17: VUK'a Göre Normal Amortisman Yöntemi (Tesis, Makine ve Cihaz)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amor Tut
1 yıl	50.000	4	%25	12.500	12.500
2 yıl	50.000	4	%25	12.500	25.000
3 yıl	50.000	4	%25	12.500	37.500
4 yıl	50.000	4	%25	12.500	50.000

VUK' a göre binek otomobiller dışında herhangi bir maddi duran varlığa kıst amortisman uygulaması yapılmamaktadır. Kullanılan makinenin hurda (kalıntı) değeri dikkate alınmamakta ve hesaba katılmamaktadır. Örneğimizde dönemin bitmesine 2 ay kalmasına rağmen VUK' a göre tam olarak amortisman ayrılmaktadır. Konaklama işletmesi normal amortisman yöntemi kullanmakta ve 4 yıl amortisman ayırmaktadır. 4 yılın sonunda amortisman ayırma işlemi tamamlanacaktır. 1 yılımızda ayrılan amortisman tutarı 12.500 TL dir.

TMS/TFRS'ye Göre Muhasebe Kayıtları

100 KASA	250.000
102 BANKA	150.000
120 ALICILAR	100.000
121 ALACAK SENETLERİ	50.000
150 İLK MADDE VE MALZEME	200.000
252 BİNALAR	100.000
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	50.000
254 TAŞITLAR	100.000
255 DEMİRBAŞLAR	250.000

	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		50.000
	300 BANKA KREDİLERİ		150.000
	320 SATICILAR		200.000
	321 BORÇ SENETLERİ		50.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FON		15.000
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV		5.000
	400 BANKA KREDİLERİ		180.000
	500 SERMAYE		450.000
	590 DÖNEM NET KARI		150.000
Açılış Kaydı			
590 DÖNEM NET KARI		150.000	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI			150.000
Geç Yıl Kar			
150 İLK MADDE VE MALZEME		150.000	
150.01 Yiyecek Malzemesi	100.000		
150.02 İçecek Malzemesi	50.000		
150.03 Temizlik Malzemesi	25.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		31.500	
780 FİNANSMAN GİDERİ		25.000	
320 SATICILAR			206.500
Vadeli Mal alımı			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		100.000	
740.01 Yiyecek Malzemesi	50.000		
740.02 İçecek Malzemesi	30.000		
740.03 Temizlik Malzemesi	20.000		
150 İLK MADDE VE MALZEME			100.000
150.01 Yiyecek Malzemesi	50.000		
150.02 İçecek Malzemesi	30.000		
150.03 Temizlik Malzemesi	20.000		
Alınan malzemelerin departmanlara gönderilmesi			
120 ALICILAR		236.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			180.000
391 HESAPLANAN KDV			36.000
642 FAİZ GELİRİ			20.000
Vadeli oda satışı			
100 KASA		40.500	
101 ALINAN ÇEK		112.500	
121 ALACAK SENETLERİ		112.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			225.000
600.01 Yiyecek Malz			
600.02 İçecek Malz			

391 HESAPLANAN KDV		40.500
Yiyecek ve İçecek Satışı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	25.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ GİD	12.500	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	12.500	
373 MALİYET GİDER KARŞI HS		50.000
Personel için yeni iş kıyafet gideri		
102 BANKA	112.500	
102.01 İş bankası mevduat		
101 ALINAN ÇEK		112.500
Çek bedelinin banka hesabına yatırılması		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERİ	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
100 KASA		23.600
Reklam ve ilan gideri		
100 KASA	50.000	
326 ALINAN DEP VE TEM		50.000
326.01 Can Seyahat Acentası		
Depz Alımı		
100 KASA	150.600	
326 ALINAN DEPOZİTO VE TEM	50.000	
326.01 Can Seyahat Acentası		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		170.000
600.01 Yiyecek Satışı 100.000		
600.02 İçecek Satışı 50.000		
600.04 Oda 20.000		
391 HESAPLANAN KDV		30.600
Yiyecek, içecek ve oda satışı		
254 TAŞITLAR	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	10.800	
780 FİNANSMAN GİDERİ	10.000	
320 SATICILAR		70.800
Vadeli olarak taşıt alımı		
100 KASA	106.200	
100.01 EURO KASA		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		90.000
600.04 Oda Satışı		
391 HESAPLANAN KDV		16.200
Müşterilerden oda satışı karşılığı yabancı para alımı		

102 BANKA		100.000	
	100 KASA		90.000
	646 KAMBIYO KARI		10.000
	20.000 Euro x4,5: 90.000		
	20.000 EURO x5: 100.000		
Yabancı paradan elde edilen kar			
261 HAKLAR		100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		21.600	
780 FİNANSMAN GİDERİ		20.000	
	320 SATICILAR		141.600
Marka alımı			
150 İLK MADDE VE MALZEME		50.000	
150.01 Yiyecek Malzemesi 30.000			
150.02 İçecek Malzemesi 20.000			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		50.000
	740.01 Yiyecek Malzemesi 30.000		
	740.02 İçecek Malzemesi 20.000		
Yiyecek ve İçeceğin mutfağa gönderilmesi			
101 ALINAN ÇEKLER		17.700	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		15.000
	391 HESAPLANAN KDV		2.700
Müşterilere yemek organizasyonu düzenlenmesi			
100 KASA		5.900	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		5.000
	391 HESAPLANAN KDV		900
Tur Organizasyonu			
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ GİDERİ		5.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ		5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		900	
	100 KASA		10.900
Yakıt alımı			
159 VERİLEN SİP AVANSLARI		10.000	
	102 BANKA		10.000
Oda Malzemesi için sipariş verilmesi			
150 İLK MADDE VE MALZEME		25.000	
150.04 Oda Malzemesi			
191 İNDİRİLECEK KDV		4.500	
	100 KASA		29.500
Oda malzemesi alımı			

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.000	
740.04 Oda Malzemesi		
150 İLK MADDE VE MALZEME		10.000
150.04 Oda Malzemesi		
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANS		10.000
102 BANKA		13.600
Oda Malzemesi Alımı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	90.000	
740.01 Yiyecek Departmanı 25.000		
740.02 İçecek Departmanı 20.000		
740.04 Odalar Departmanı 25.000		
740.05 Çamaşırhane Depart 20.000		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ	20.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	40.000	
100 KASA		100.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON		30.000
365 ÖDENECEK SOSYAL GÜV		20.000
Personele Ücret Ödemesi		
190 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VARLIKLAR	40.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	10.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHA		50.000
Duran varlık hesabındaki makinenin satılmak amacı ile dönen varlıklar hesabına alınması		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZ	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
102 BANKA		59.000
Mutfak bölümünde kullanmak amacıyla et pres makinesi alımı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	10.000	
372 KIDEM TAZİNATI KARŞILIĞI		10.000
Kıdem tazminatı ayrılması		
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	5.000	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		5.000
Reeskont kaydı		

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	10.000	
122 ALACAK SENETLERİ REES		10.000
Reeskont kaydı		
102 BANKA	450	
193 PEŞİN ÖDEN VERGİ VE FON	50	
642 FAİZ GELİRİ		500
Faiz tahakkuk kaydı		
197 SAYIM VE TESELLÜM NOK	500	
100 KASA		500
Kasadaki sayım noksanı kaydı		
135 PERSONELDEN ALACAKLAR HS	500	
197 SAYIM VE TESELLÜM NOK		500
Noksanlığın personelden kaynaklandığının anlaşıl		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS	1.666	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM DEPART	3.332	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		4.998
Amortisman Kaydı		
391 HESAPLANAN KDV	126.900	
191 İNDİRİLECEK KDV		85.500
360 ÖDENECEK VERGİ FON		41.400
Kdv tahakkuk kaydı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	176.666	
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ	60.332	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	67.500	
660 KISA VADELİ BORÇ GİD	55.000	
741 HİZMET ÜRETİM MAL YSN		176.666
761 PAZ SATIŞ DAĞ GİD YNS		60.332
771 GENEL YÖN GİD YNS		67.500
781 FİNANSMAN GİDERİ YNS		55.000
Yansıtma kayıtları		
741 HİZMET ÜRETİM MAL YSN	176.666	
761 PAZ SATIŞ DAĞ GİD YNS	60.332	
771 GENEL YÖN GİD YNS	67.500	
781 FİNANSMAN GİDERİ YNS	55.000	
740 HİZMET ÜRETİM MAL		176.666
760 PAZ SATIŞ DAĞ GİD		60.332
770 GENEL YÖN GİD		67.500
780 FİNANSMAN GİDERİ		55.000
Yansıtma Kayıtları		

690 DÖNEM KARI VE ZARARI HS	369.498	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		176.666
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ		60.332
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		67.500
657 REESKONT FAİZ GİDERİ HS		10.000
660 KISA VADELİ BORÇ GİD		55.000
Yansıtma Kayıtları		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	685.000	
642 FAİZ GELİRİ	20.500	
646 KAMBİYO KARI	10.000	
647 REESKONT FAİZ GELİRİ	5.000	
690 DÖNEM KAR/ZARAR		720.500
Yansıtma Kayıtları		
691 DÖNEM KARI VERGİ YYK	80.520,44	
370 DÖNEM KARI VERGİ YYK		80.520,44
Muhasebe Karı: 720.500-369.498:351.002		
(-) VGF (Borç Senetleri Reeskontu):5.000		
(+) İGF: (Alacak Senetleri Reeskontu):10.000		
(+) İGF: (Kıdem Tazminat Karşılığı) 10.000		
351.002+10.000+10.000-5.000: 366.002		
366.002X0.22: Kurumlar Vergisi :80.520,44		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	3.300	
691 DÖNEM KARI VERGİ YYK		3.300
(+)İGF:10.000X0.22:2.200 Ertelenmiş vergi varlığı		
(+)İGF:10.000X0.22:2.200 Ertelenmiş vergi varlığı		
(-)VGF:5.000X0.22:1.100 Ertelenmiş Vergi Yük		
İGF-VGF: 4.400-1.100: 3.300		
Ertelenmiş Vergi Geliri: 3.300		
690 DÖNEM KAR/ZARAR	351.002	
691 DÖNEM KARI VERGİ YYK		77.220,44
692 DÖNEM NET KAR VE ZARAR		273.781,56
DKVYYK:80.520,44-3.300:77.220,44		
692 DÖNEM NET KAR VE ZARAR	273.781,56	
590 DÖNEM NET KARI		273.781,56
Dönem Net Karı		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	10.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	44.498	
300 BANKA KREDİLERİ	150.000	
320 SATICILAR	618.900	
321 BORÇ SENETLERİ	50.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON	86.400	
365 ÖDENECEK SOSYAL GÜV	25.000	

370 DÖNEM KARI VYYK	80.520,44	
372 KIDEM TAZMİNATI KAR	10.000	
373 MALİYET GİD KAR	50.000	
400 BANKA KREDİLERİ	180.000	
500 SERMAYE	450.000	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	150.000	
590 DÖNEM NET KARI	273.781,56	
100 KASA		348.700
101 ALINAN ÇEK		17.700
102 BANKALAR		280.350
120 ALICILAR		336.000
121 ALACAK SENETLERİ		162.500
135 PERSONELDEN ALACAK		500
150 İLK MADDE VE MALZEME		335.000
190 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUT VR		40.000
193 PEŞİN ÖDENEN VER FON		50
252 BİNALAR		100.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZ		50.000
254 TAŞITLAR		150.000
255 DEMİRBAŞLAR		250.000
261 HAKLAR		100.000
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARL		3.300
322 BORÇ SENETLERİ REES		5.000
Kapanış Kaydı		

Tablo 18: TMS/TFRS'ye Göre Normal Amortisman Yöntemi (Taşıtlar)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amor Tut
1 yıl	40.000	4	%25	3.332	4.000
2 yıl	40.000	4	%25	10.000	14.000
3 yıl	40.000	4	%25	10.000	24.000
4 yıl	40.000	4	%25	10.000+6.668	40.000

TMS/TFRS' ye göre kıst amortisman tüm maddi duran varlıklara uygulanabilmektedir. Kalıntı değer dikkate alınmakta ve maliyet bedeli üzerinden düşüldükten sonra amortisman hesaplaması işlemi yapılmaktadır. Örneğimize baktığımızda vadeli olarak almış olduğumuz taşıtımızı değeri 50.000 TL dir. Taşıtımızın maliyet değeri üzerinden hurda(kalıntı) değeri olan 10. 000 TL

düşüldüğünde 40.000 TL kayıtlı değere ulaşılmaktadır. Amortisman süresi 4 yıldır ve yıllık ayrılan amortisman miktarı 10.000 TL olmalıdır. Ancak dönemin bitmesine 4 ay kaldığında dolayı kıst amortisman uygulaması yapılmakta ve aylık 833 TL olan amortisman hesaplaması sonucunda 1 yıl için 3.332 TL amortisman hesaplaması ortaya çıkmaktadır. Kalan amortisman miktarı 4 yıl sonunda 16.668 TL olarak hesaplanacaktır.

Tablo 19: TMS/TFRS' ye Göre Normal Amortisman Yöntemi (Tesis, Makine ve Cihaz)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amor Tut
1 yıl	40.000	4	%25	1.666	4.000
2 yıl	40.000	4	%25	10.000	14.000
3 yıl	40.000	4	%25	10.000	24.000
4 yıl	40.000	4	%25	10.000+8.334	40.000

TMS/TFRS'ye göre tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman ayrılabilir. Kalıntı(hurda) değeri dikkate alınmaktadır. TMS/TFRS' ye göre alınan maddi duran varlık işletme faaliyetinde kullanıldığı sürece amortisman ayrılması zorunludur. Alınmış olan et pres makinemizin maliyet değeri 50.000 TL dir. Kalıntı değeri 10.000 TL dir. Kalıntı değeri maliyet değerinden düşüldüğünden dolayı ayırmamız gereken amortisman tutarı 40.000 TL dir. Dönemin bitmesine 2 ay kalmasından dolayı kıst amortisman uygulaması yapılacaktır. Yıllık ayrılması gereken tutar 10.000 TL dir. 2 aylık amortisman tutarı 1.666 TL olarak hesaplanmıştır. Amortisman için kalan 8.334 TL tutar 4 yılın bitmesi ile birlikte hesaplamalara dahil edilerek amortisman ayırma işlemi yapılacaktır.

3.4.1. Konaklama İşletmesinde TDHP ve TMS/TFRS' ye Göre Yapılan Muhasebe Kayıtlarının Karşılaştırılması

TDHP'a göre yapılan ilk muhasebe kaydımızda vadeli olarak mal alım işlemi gerçekleştirilmiştir. Alınan malzeme alımında vade farklılığı 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında muhasebeleştirme işlemi yapılmış ayrıca vade farklılığı için bir hesap açılmamıştır. Dönem içerisinde vadeli olarak satmış olduğumuz odalarımızda oluşan durumlarda da vade farkından kaynaklanan faiz geliri için bir hesap açılmamış ve 600 Yurt İçi Satışlar hesabından muhasebeleştirme işlemi yapılmıştır. Konaklama işletmesi dönem içerisinde vadeli olarak taşıt alımı yapmıştır. Almış olduğu taşıt için vade farklılığından kaynaklanan farklılık için bir hesap açılmamış ve vade farklılığı direk olarak 254 Taşıtlar hesabında muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca alınan taşıtın hurda

(kalıntı) değeri VUK hükümlerine göre amortisman hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Bundan dolayı amortisman hesaplamasında dikkate alınmayan hurda değer farklılığı neden olmuştur. Dönem içerisinde döviz işlemlerinden gerçekleşen durumda TMS/TFRS hükümlerinden farklılığı yoktur ve 646 Kambiyo Karı hesabında muhasebeleştirme işlemi yapılmıştır. Konaklama işletmesi marka alımını vadeli olarak gerçekleştirmiş ve direk olarak 260 Haklar hesabında muhasebeleştirmiştir. Borç ve alacak reeskontu işlemi VUK'a göre ihtiyaridir. İhtiyari olmasından dolayı muhasebeleştirme işlemi yapılmamıştır ve kayıt altına alınmamıştır.

TMS/TFRS'ye göre yapılan muhasebe işlemlerinin TDHP'a göre yapılan muhasebe kayıtları arasında önemli farklılıklar vardır. İlk farklılık vadeli olarak mal-taşıt-marka alımında ve oda satış işlemlerinde vade farklılığı için 780 Finansman Gideri hesabının kullanılması ve muhasebeleştirme işleminin yapılmasıdır. İkinci olarak amortisman hesaplama yöntemleri ve satış amaçlı elde tutulan varlığa ilişkin faaliyetlerin duran varlık hesabından çıkarılarak dönen varlık hesabına alınmasıdır. Ayrıca standarda göre ertelenmiş vergi varlığı durumunda önemli farklılıklardan birisidir. Döviz işlemleri açısından bakıldığında TDHP ve TMS/TFRS hükümlerine göre bir farklılık yoktur. Ayrıca VUK'a göre borç ve alacak senetleri reeskontu işlemleri ihtiyaridir. Fakat TMS/TFRS hükümlerine göre borç ve alacak senetleri reeskontu işlemlerinin yapılması zorunludur. Alacak ve borç senetleri reeskontu işlemleri ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. TMS/TFRS'ye göre zorunlu olan reeskont işlemleri 289 Ertelenmiş vergi varlığı hesabında muhasebeleştirilmiştir. Reeskont işleminde oluşan farklılık hesaplanan vergi tutarı ve dönem kar-zarar hesabının değişmesine sebep olmaktadır.

VUK ve TMS/TFRS'ye göre yapılan muhasebe kayıtlarında önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıklar standardın getirmiş olduğu yeni hesap önerileri, hesaplama yöntemleri ve uygulama farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Standardın getirmiş olduğu hesap önerileri şeffaf, açık ve anlaşılabilir bilgiler sunmaktadır. TMS/TFRS'ye göre dönemsellik ilkesi dikkate alınarak muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır.

TMS/TFRS'ye göre faaliyet dönemi içerisinde gerçekleşen gelir ve gider işlemleri muhasebeleştirilerek kayıt altına alınmakta ve bu işlemler karşılaştırılarak oluşan farklılıklar analiz edilmektedir.

3.5. Konaklama İşletmelerinde TDHP ve TMS/TFRS' ye Göre Finansal Durum Tablolarının Karşılaştırılması

Tablo 20: TDHP' a Göre Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR		CAN KONAKLAMA İŞLETMESİNİN DÖNEM SONU BİLANÇOSU		KAYNAKLAR	
I.DÖNEN VARLIKLAR	1.505.800	III.K.V.Y.K.			1.077.860
HAZIR DEĞERLER	646.750	MALİ BORÇLAR			150.000
100 Kasa	348.700	300 Banka Kredileri			150.000
101 Alınan Çek	17.700	TİCARİ BORÇLAR			668.900
102 Banka	280.350	320 Satıcılar			618.900
MENKUL KIYMETLER	498.500	321 Borç Senetleri			50.000
120 Alıcılar	336.000	ÖDENEN VER VE DİĞ YÜK			111.400
121 Alacak Senetleri	162.500	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			86.400
DİĞER ALACAKLAR	500	361 Ödenecek Sos Güv Kesintileri			25.000
135 Personelden Alacaklar	500	BORÇ VE GİD KARŞILIKLARI			147.560
STOKLAR	360.000	370 Dönem Karı Verhi YYK			87.560
150 İlk madde ve Malzeme	360.000	372 Kıdem Tazminatı Karşılığı			10.000
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	50	373 Maliyet Giderleri Karşılığı			50.000
193 Peşin Ödenen Ver Fon	50	IV.UVYK			180.000
II.DURAN VARLIKLAR	662.500	MALİ BORÇLAR			
TİCARİ ALACAKLAR		400 Banka Kredileri			180.000
MALİ DURAN VARLIKLAR		V.ÖZKAYNAKLAR			910.440
MADDİ DURAN VARLIKLAR	542.500	ÖDENMİŞ SERMAYE			450.000
252 Binalar	100.000	500 Sermaya			450.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	100.000	501 Ödenmemiş Sermaye(-)			
254 Taşıtlar	160.000	502 Sermaye Enflasyon Farkı			

255 Demirbaşlar	250.000	SERMAYE YEDEKLERİ	
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar		KAR YEDEKLERİ	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	67.500	GEÇMİŞ YIL KARLARI	150.000
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		570 Geçmiş Yıl Karları	150.000
259 Verilen Avanslar		GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	
MADDİ OLMAYAN DUR VAR	120.000	DÖNEM NET KAR/ZARARI	310.440
260 Haklar	120.000	590 Dönem Net Kar/Zararı	310.440
AKTİF VAR TOP	2.168.300	PASİF VAR TOP	2.168.300

TDHP'a göre oluşturulan dönem sonu bilançosu TMS/TFRS hükümlerine göre oluşturulan dönem sonu bilançosu arasında önemli farklılıklar vardır. Vadeli mal alımında vade farklılığı için başka bir hesap kullanılmamasından dolayı vade farkı 150 İlk madde ve malzeme hesabında muhasebeleştirme işlemi yapılmaktadır. Bu farklılık 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabının TMS/TFRS' ye göre muhasebeleştirme işleminden yüksek olmasına neden olmaktadır. 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabı dönem içerisinde yapılan işlemler sonucunda 360.000 TL olmuştur. Vade farklılığının muhasebeleştirilmesi için bir hesap kullanılmamasından dolayı taşıtlar hesabı 160.000 TL ve haklar hesabı 120.000 TL olmuştur. TDHP' a göre alacak ve borç senetleri reeskontu işlemleri ihtiyaridir. İhtiyari olmasından dolayı bu işlemler kayıt altına alınmamıştır ve dönem kar ve zararı hesabında farklılık oluşmamasına neden olmuştur. Hesaplanan vergi tutarı 86.400 TL ve dönem karı 310.440 TL olarak gerçekleşmiştir. Aktif ve Pasif toplamaları 2.168.300 TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 21: TMS/TFRS'ye Göre Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	CAN KONAKLAMA İŞLETMESİNİN DÖNEM SONU BİLANÇOSU		KAYNAKLAR
I.DÖNEN VARLIKLAR	1.510.800	III.K.V.Y.K.	1.065.820,44
Nakit ve Nakit Benzerleri	646.750	Finansal Borçlar	150.000
100 Kasa	348.700	300 Banka Kredileri	150.000
101 Alınan Çekler	17.700	Esas Faaliyetlerden Borçlar	663.900
102 Banka	280.350	320 Satıcılar	618.900
Esas Faaliyetlerden Alacaklar	488.500	321 Borç Senetleri	50.000
120 Alıcılar	336.000	322 Verilen İleri Tarihli Çekler	-5.000
121 Alacak Senetleri	162.500	Öden Vergi ve Diğ Yasal Yük	111.400
122 Alacak Senetleri Rees(-)	-10.000	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	86.400
Diğer Alacaklar	500	365 Ödenecek Sos Güv Kes	25.000
135 Personelden Alacaklar	500	Borç ve Gider Karşılıkları	
Stoklar	335.000	Dönem Karı VYYK	140.520,44
150 İlk madde ve Malzeme	335.000	370 Dönem Karı vergi YYK	80.520,44
Satış Amaçlı Elde Tutulan	40.050	372 Kıdem Tazminatı Karşılığı	10.000
Duran Var Dur Faal İliş Varlık		373 Maliyet Gider Karşılığı	50.000
190 Satış Amaçlı Elde Tutulan	40.000	UVYK	180.000
Varlıklar		Finansal Borçlar	
193 Peşin Ödenen Vergi Fon	50	400 Banka Kredileri	180.000
II.DURAN VARLIKLAR	608.802		
Maddi Duran Varlıklar	505.502	ÖZKAYNAKLAR	873.781,56
252 Binalar	100.000	ÖDENMİŞ SERMAYE	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	50.000	500 Sermaya	450.000
254 Taşıtlar	150.000		

255 Demirbaşlar	250.000	Geçmiş Yıl Karları	150.00
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	-44.498	570 Geçmiş Yıl Karları	150.000
Maddi Olm Duran Varlıklar	100.000	Geçmiş Yıl Zararları	
261 Haklar	100.000	580 Geçmiş Yıl Zararları	
GEL Yıl Ait Gel/Gid Tah	3.300	Dönem Net Kar/Zararı	273.781,56
289 Ertelenmiş Vergi	3.300	590 Dönem Net Kar/Zararı	273.781,56
AKTİF VAR TOP	2.119.602	PASİF VAR TOP	2.119.602

TMS/TFRS'ye göre oluşturulan dönem sonu bilançosunda TDHP'a göre oluşturulan dönem sonu bilançosu arasında önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıklar dönem içerisinde muhasebeleştirme farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Vadeli mal alım işleminde vade farklılığı için 780 FİNANSMAN GİDERİ Hesabı kullanılmasından dolayı 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabı 335.000 TL olarak oluşmuştur. Vadeli taşıt ve marka alımında vade farklı için 780 FİNANSMAN GİDERİ hesabı kullanılmıştır.

Taşıtlar hesabı vade farkından dolayı 150.000 TL Haklar hesabı 100.000 TL olmuştur. Ayrıca dönem içerisinde satış amaçlı elde tutulan varlıklar 190 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VARLIKLAR Hesabına alınarak duran varlıklar hesabından çıkarılmış dönen varlıklar hesabına alınmıştır. Bu durum farklılığın oluşmasında önemli farklılıklardan birisidir. TMS/TFRS hükümlerine göre amortisman hesaplaması noktasında önemli farklılıklar vardır.

VUK'a göre kıst amortisman sadece binek otomobillerde uygulanmakta ve kalıntı değer dikkate alınmaz ama TMS/TFRS hükümlerine göre kıst amortisman tüm maddi duran varlıklara uygulanmakta ve kalıntı değer düşüldükten sonra amortisman ayırma işlemi yapılmaktadır. Ayrıca borç ve alacak senetleri reeskontları hesabı VUK' göre ihtiyari bir durumken TMS/TFRS hükümlerine göre zorunludur. Son olarak vergi hesaplama noktasında TMS-12 Gelir Vergisi Standardına göre ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmakta ve Vergilendirilebilir Geçici fark olarak ele alınan Borç senetleri Reeskontu ve İndirilebilir geçici Fark olarak ele alınan Alacak Senetleri Reeskontu ve Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabı hesaplanmakta ve 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI olarak muhasebeleştirme İşlemi yapılmakta bu durum farklılığın oluşmasına neden olmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığı 3.300 TL olarak hesaplanmış ve dönem/kar zarar hesabının farklı oluşmasına neden olan etkenlerden biri olmuştur. Dönem sonunda kar 273.781,56 olmuştur. Aktif ve pasif toplamaları 2.119.602 olmuştur.

3.6. Konaklama İşletmelerinde TDHP ve TMS/TFRS' ye Göre Gelir Tablolarının Karşılaştırılması

Tablo 22: TDHP'a Göre Kapsamlı Gelir Tablosu

Can Konaklama İşletmesinin TDHP'a Göre Hazırlanmış Kapsamlı Gelir Tablosu	
A-BRÜT SATIŞLAR	705.000,00
1-Yurt İçi Satışlar	705.000,00
2-Yurt Dışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
1-Satıştan İadeler (-)	
2-Satıştan İskontolar (-)	
3-Diğer İndirimler (-)	
C-NET SATIŞLAR	705.000,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	187.500,00
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	
2-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	187.500,00
3-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	517.500,00
E-FAALİYET GİDERLERİ	130.000,00
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	62.500,00
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	67.500,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	387.500,00
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	10.500,00
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	500,00
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	
7-Kambiyo Karları	10.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Enflasyon Düzeltmesi Karları	
10-Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	0,00
1-Komisyon Giderleri (-)	
2-Karşılık Giderleri (-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	
4-Kambiyo Zararları (-)	
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	398.000,00
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	87.560,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	310.440,00

TDHP'a göre oluşturulan gelir tablosunda 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 705.000 TL olmuştur. Satılan hizmet maliyeti 187.500 TL dir. Faaliyet gideri olarak Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 62.500 TL, Genel Yönetim Gideri 67.500 TL olmuştur. Faiz gelirleri 500 TL, Kambiyo karı hesabı 10.000 TL dir. Olağan kar 398.000 TL dönem

karı vergi yasal yükümlülük karşılığı 87.560 TL dir. Dönem Karı 310.440 TL olarak oluşmuştur.

Tablo 23: TMS/TFRS'ye Göre Gelir Tablosu

Can Konaklama İşletmesinin TMS/TFRS'ye Göre Hazırlanmış Gelir Tabloları	
A-BRÜT ESAS FAALİYETLERİ	685.000,00
1-Yurt İçi Satışlar	685.000,00
2-Yurt Dışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İNDİRİMLER (-)	0,00
1-Satıştan İadeler (-)	
2-Satıştan İskontalar (-)	
3-Diğer İndirimler (-)	
C-NET SATIŞLAR	685.000,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	176.666,00
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	
2-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	176.666,00
3-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	508.334,00
E-FAALİYET GİDERLERİ	127.832,00
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	60.332,00
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	67.500,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	380.502,00
F-DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR	35.500,00
1-Devlet Teşvikleri	
2-Konusu Kalmayan Karşılık	
3-Faiz Gelirleri	20.500,00
4-Duran Varlık Satış Karı	
5-Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	
7-Kambiyo Karları	10.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri	5.000,00
9-Enflasyon Düzeltmesi Karları	
10-Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	10.000,00
1-Komisyon Giderleri (-)	
2-Karşılık Giderleri (-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	
4-Kambiyo Zararları (-)	
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	10.000,00
6-Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	55.000,00
1- Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)	55.000,00
2-Diğer Faiz Giderleri (-)	
3.Vade Farkı Giderleri	
4.Kur Farkı Zararları	
5.Diğer Çeşitli Finansman Giderleri	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	
690 Sürdürülen Faaliyet Dönem Karı ve Zararı	351.002,00
691 Sürdürülen Faaliyet Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)	80,520,44
692 Sürdürülen Faaliyet Ertelenmiş Vergi Etkisi (-)	3.300
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	273.781,56

TMS/TFRS'ye göre hazırlanan gelir tablosunda Yurt İçi Satışlar Hesabı 685.000 TL olarak oluşmuştur. Satılan Hizmet Maliyeti hesabı 176.666 TL dir. Faaliyet giderlerinden Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri 60.332 TL, Genel Yönetim Gideri 67.500 TL dir. Diğer Faaliyetlerden olan Faiz Gelirleri 20.500 TL, Kambiyo Karları hesabı 10.000 TL, Reeskont Faiz Gelirleri 5.000 TL dir. Diğer Faaliyetlerden oluşan Gider ve Zararları Hesabı 10.000 TL dir. Finansman Giderleri 55.000 TL olmuştur. Dönem Karı hesabı 351.002 TL Dönem Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 77.220,44 ve Dönem Net Karı hesabı 273.781,56 olmuştur.



SONUÇ

İşletmelerin öncelikli amacı kar elde edebilmektir. Bu amaç doğrultusunda üretim, hizmet ya da ticari işletme olması amacı değiştirmemektedir. Bu amacı gerçekleştirebilmek için ise giderlerin ve maliyetlerin doğru hesaplanması ve doğru şekilde muhasebeleştirilerek kayıt altına alınması gerekmektedir.

Bu amaç doğrultusunda ülkemizde uygulanmakta olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında önemli farklılıklar vardır. Bu standartların doğru bir şekilde uygulanabilmesi için ise standartların iyi bir şekilde bilinmesi ve farklılıkların doğru bir şekilde analiz edilmiş olması gerekmektedir.

Muhasebe standartlarına iyi bir şekilde özümseyebilmek işletmeler açısından şeffaf, açık bilgilere ulaşılmasını sağlayarak raporlamalarını doğru bir şekilde yapılmasını sağlayacaktır ve işletmelerin finansal durumu hakkında daha gerçekçi bilgilere verecektir.

Çalışmamızda ki amaç hizmet işletmelerinde VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıkları ortaya çıkarmak ve açıklamaktır.

Bu amaç doğrultusunda birinci bölümde hizmet işletmeleri hakkında genel bilgilere yer vererek hizmet işletmeleri açıklanamaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde TMS-2 Stoklar standardı-VUK arasındaki farklılıklara hizmet işletmeleri açısından değinilmiştir. Sonra sırası TMS-11 İnşaat sözleşmeleri, TMS-12 Gelir vergisi, TMS-16 Maddi Duran Varlık, TMS-18 Hasılat Standardı, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri ve son olarak da TMS-38 Maddi olmayan duran varlık standartları ile VUK açısından farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın son bölümünde konaklama işletmesinde hipotetik olarak uygulanan örnek geliştirilerek ilk olarak VUK'a göre muhasebe kayıtları yapılmıştır. Yapılan muhasebe kayıtların da dönem içerisinde oluşan vade farklılıkları alınan malzemede 150 İLK MADDE VE MALZEME içerisinde kayıt altına alınmış oda satışlarından kaynaklanan vade farklılığı 600 YURT İÇİ SATIŞLAR Hesabının içerisinde muhasebeleştirilmiştir. Konaklama işletmesi için alınan taşıt ya da marka durumunda da vade farklılığı için VUK' a göre yeni bir hesap önerisi sunulmamış ve

alınan taşıt ve marka içerisinde muhasebeleştirilmiştir. Dönem içerisinde oluşan kur farkları 646 KAMBİYO KARLARI Hesabı kullanılmıştır. VUK'a göre oluşturulan dönem sonu bilançosu ve Gelir Tablosunda farklılıklar ortaya konulmuştur.

TMS/TFRS'ye göre dönem içerisinde yapılan kayıtlarda ilk olarak TMS-2 Stoklar standardına değinilmiş ve oluşan vade farklılığı 150 İLK MADDE VE MALZEME alımında standardın getirmiş olduğu 780 FİNANSMAN GİDERİ Hesabı kullanılmıştır. Vadeli olarak yapılan oda satışlarında 642 FAİZ GELİRLERİ Hesabı kullanılmış. TMS-16 Maddi duran varlık standardına göre ya da TMS-38 Maddi olmayan varlık standardına göre 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesabı kullanılarak vade farkının kaynaklanmış olduğu durum kayıt altına alınmıştır. TMS-21 Kur Farkları standardı diğer standartlarla kullanıldığı zaman doğru ve etkili sonuç vermesine karşı dönem içerisinde kur farkından dolayı oluşan karlılık 646 KAMBİYO KARLARI ile kayıt altına alınmıştır. Vergi hesaplamasında standardın getirdiği 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞININ hesaplanması ve kayıt altına alınması ile dönem net karında değişme olmuştur. TMS/TFRS' ye göre 190 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VARLIKLAR hesap önerisi getirilmiş Duran Varlık içerisinde yer alan taşıtlar Dönen varlık hesabı içerisine alınmıştır. Borç ve Alacak Senetleri Reeskontu işlemi VUK'a göre ihtiyari bir durum oluştururken TMS/TFRS'ye zorunludur ve kayıt altına alınması önemli farklılıklardan birisidir. Amortisman hesaplama yöntemi TMS/TFRS'ye göre farklılıklar içermektedir. Tüm Maddi duran varlıklara kıst amortisman uygulanabilmekte ve kalıntı değerin dikkate alınarak alınması önemli farklılıklardan birisidir.

Sonuç olarak VUK ve TMS/TFRS'ye göre önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıklar TMS/TFRS'nin getirmiş olduğu yeni hesap önerilerinden kaynaklanmaktadır. TMS/TFRS hükümleri maliyetleri doğru bir şekilde hesaplamakta ve dönemsellik ilkesinin dikkate almaktadır. Bu durum finansal tablo kullanıcılarına ve işletmelere gerçekçi ve doğru bilgiler sağlamaktadır. İşletmelerin ihtiyaç duyduğu finansal bilgilere sağlıklı bir şekilde ulaşması sağlanmaktadır. İşletmeler TMS/TFRS hükümleri ile birlikte maliyetlerini doğru bir şekilde hesaplayabilmekte işletmenin bulunduğu dönemdeki karlılık ve vergi oranlarına gerçekçi bilgilerle ulaşması sağlanmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akbulut, A., (2012), *Karşılaştırılmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara..
- Akdoğan, N ve Sevilengül, O.,(2003), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi kitapevi yayınları, Ankara.
- Akgöz, E., (2009), *Ön büro işlemleri*, Nobel Yayınları, Ankara.
- Azaltun, M ve Kaya, E.,(2006), *Konaklama işletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Detay yayınları, Ankara.
- Batman, O., (1999),*Otel İşletmelerinin Yönetimi*, Değişim Yayınları, Adapazarı.
- Bekçi, İ.,(2003), *Konaklama Muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Isparta, 2003, ss.2-3.
- Cemalcılar, İ.,(1987), *Pazarlama kavramlar kararlar*, Beta yayınları, İstanbul.
- Çelik, O.,(2014), *Örnek Uygulamalarla Ertelenmiş Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş*, Türmob Yayınları, Ankara.
- Çetiner,E.,(2002), *Konaklama işletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Gazi kitapevi yayınları, Ankara.
- Dinçer, Ö.,(2003), *Stratejik yönetim ve işletme politikası*, Beta yayınları, İstanbul.
- Gençoğlu, G.Ü.,(2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul.
- Gökçen, G.- Ataman, B.- Çakıcı, C.,(2006), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul.
- Gökçen, G.- Ataman, B.- Çakıcı, C.,(2011), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul.
- Gökdeniz, A.,ve Dinç, Y., (2003), *Konaklama İşletmelerinde Ön büro operasyonları ve yönetimi(Örnek Ön büro Modelleri)*, Detay yayınları, Ankara.
- Gökdeniz, A.,ve Dinç, Y., (2009), *Konaklama İşletmelerinde Ön büro operasyonları ve yönetimi(Örnek Ön büro Modelleri)*, Detay yayınları, Ankara.

- Grönroos, C.,(1990), *Service Management and Marketing*, Massachusetts: Lexington Books.
- İslamoğlu, A.H ve Aydın, K., (2011), *Hizmet pazarlaması* ,Beta yayınları, İstanbul.
- Kantarcı, K.,(2009),*Konaklama İşletmelerinde Ön büro işlemleri ve yönetimi*, Detay yayıncılık, Ankara.
- Karahan, K.,(2000), *Hizmet pazarlaması*, Beta yayınları, İstanbul.
- Kızıl, A.-Kızıl,-C. Fidan, M.- Keskin, İ.,(2013), *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*, Der Yayınları, İstanbul.
- Kozak, N.- Özel, Ç.H.- Yüncü. D.K.,(2011), *Hizmet pazarlaması*, Detay yayıncılık, Ankara.
- Olalı, H., ve Korzay, M.,(1993), *Otel işletmeciliği*, Beta yayınları, İstanbul.
- Örs, H., (2007), *Hizmet Pazarlama Etkinliği ve Kalite*, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Örten. R.- Kaval.H.- Karapınar.A.,(2012), *Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S.,(2015) *TMS-TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Türmob Yayınları, Ankara.
- Öztürk, S.A.,(2011), *Hizmet pazarlaması Kuram, Uygulama ve Örnekleri*, Ekim yayınları, Bursa.
- Öztürk, S.A.,(2015), *Hizmet pazarlaması Kuram, Uygulama ve Örnekleri*, Ekim yayınları, Bursa.
- Sabuncuoğlu, Z ve Tokol, T., (2001), *İşletme*, Ezgi yayınları, Bursa.
- Zeithaml, A.V and Bitner, J.M.,(1996) *Services Marketing*, İnternaional Editions.

Makaleler

- Akgün, İ.A.,(2012), “TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete göre Düzenlenen Gelir Tablolarının Karşılaştırması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.2, s.231.
- Aydın, S.,(2016), TMS-23 ve Vergi Usul Kapsamında Borçlanma Maliyetleri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.4, s.1243
- Ceran, Y ve Ortakarpuz, M.,(2013), Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, *Konya Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*,S.2, s.(72.75).
- Çam, M.,(2014), TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ile Mukayesesinin İncelenmesi, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,S.1, s.13.
- Deran, A ve Savaş, İ.,(2013)., Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları, *C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.2, 2013, s.(90-100).
- Dursun, A ve Yıldız, S., (2013), “ Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri (Tms 2 Stoklar ve Tms 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi)” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.1, , ss.(140-145).
- Fındık, H.,(2013), İnşaat Taahhüt İşletmelerinde TMS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Sunum ve Değerleme Farklılıklar, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*,S.37, s.51.
- Güngörmüş, H.A ve Ender Boyar, E. (2008), “TMS 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri için Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.322.
- Tekşen, Ö ve Dağlı, Ş.S (2017), Maddi Duran Varlıkların Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.20, s.439-440.

Tülay F. Tellioğlu F.T.ve İhsan. A., (2013), TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin “ Yat Üreten Bir İşletme” Açısından İncelenmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,S.3, s.322.

Yereli N.A.- Kayalı. N.- Demiroğlu.L.,(2011),İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,S.3, s.116.

Tezler

Akdağ, Z., (2013), *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Mali Tablolara Etkileri, Muhasebe İşlemleri ve Bir Uygulama Örneği*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Akdoğan, C.,(2011), *Hizmet Pazarlamasında Kalite Anlayışı: SerQual ve Servperf Kalite Modellerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Uygulama*, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Aytaşkın, B.,(2016), *TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardının İncelenmesi ve Bir Uygulama*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Dağışan, Ö.,(2013), *TMS-18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Demirel, N.,(2014), *TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkileri Standardı ve Finansal Tablolarla İlişkisi*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Elmas, Y.,(2014), *TMS-18 Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi, Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Gürel, B.A.,(2015), *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS-18 Hasılat Standardı ve TMS-21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması*, *Türk*

Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

İhtif, E.,(2010), *TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Finansal Tablolara Etkisi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

İriç, A.,(2014), *Hizmet Pazarlaması Bağlamında Ortaöğretim Kurumlarında Eğitim Dışında Verilen Hizmetlerin Müşteri Memnuniyetine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Kadeer, D.,(2017), *Hizmet Pazarlaması: Konaklama İşletmeciliği Pazarlamasında bir Nitel Araştırma*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Kelen, Ö., (2015), *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından Elektronik Ticaretin Muhasebesi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Mutlu, M.,(2010), *Muhasebe Standartlarının Maliyet Oluşumuna Etkisi ve İnşaat İşletmelerinde Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Sarıkaya, T.,(2011), *TMS-18 Hasılat Standardı ve Türk Mevzuatı Yönünden İncelenmesi*, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Selvitopu, M.,(2010), *M TMS 12 Gelir Vergisi Standardı ve Türkiye'deki Mevcut Uygulama ile Karşılaştırılması*, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Sönmeztürk, Ç.,(2010), *TMS-18 Hasılat Standardı ve Lojistik Firmasında Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Şahin, E.,(2010), *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile*

Karşılaştırılması ve Çorumda Bir Sanayi İşletmesi Örneği, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Toroslul, V.M.,(2010), *Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet ilişkisi:TMS-2 Stoklar TMS-23 Borçlanma Maliyetleri*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans tezi, İstanbul.

Yargıçoğlu, U.Z.,(2010), *Devlet Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Karşılaştırılması*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Diğer

Tandırcıoğlu, Ş.A.,(2013), *Hizmetler Sektörünün Gelişimi ve Yapısal Analizi*, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Kalkınma Bakanlığı.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri), 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2010.

15 Ocak 2005 Tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 2 Stoklar “.

15 Ocak 2005 Tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 2 Stoklar”.

17 Mart 2005 Tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı “.

26 Ekim 2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri”.

09 Kasım 2005 Tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “Tms 23 Borçlanma Maliyetleri”.

09 Aralık 2005 Tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 18 Hasılat Standardı”.

31 Aralık 2005 Tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”.

31 Aralık 2005 Tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “Tms 21 Kur değişiminin etkileri”.

28 Mart 2006 Tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “ TMS 12 Gelir Vergileri”.7



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Salih Can KUZUDİŞLİ

Doğum Yeri : ANKARA

Medeni Hali : Bekar

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : SDÜ U.B.Y.O Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı

Yabancı Dil : İngilizce

İş Deneyimi : MAKÜ Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji Ve
İşletmecilik Yüksekokulu Öğretim Elemanı