

Şafak E. ÇOMAKLI^(*)

KONAKLAMA İŞLETMELERİ MUHASEBESİNİN TİCARİ İŞLETMELER MUHASEBESİNDEN AYRILAN YÖNLERİ

Üstüner BAKI^(**)

1 - GİRİŞ

Turizm; insanların yeni yerler görmek ve tanımak, yeni deneyimler kazanmak, diğer insanlar, çevreler, hayat şartları ve davranış biçimleriyle temasa geçip kendi kültürlerini geliştirmek, eğlence-dinlence faaliyetlerinde bulunmak ve seyahat etmek yoluyla macera ve merak, zevk ve güdülerinin tatmin edildiği, insanların seyahat ve hareketini içeren “para kazanma maksadı olmaksızın sadece zevk için yapılan olay ve ilgilerin tümüdür”¹. Turizm, sosyal ve kültürel etkileri olan bir olgu olsa da daha çok ekonomik yönüyle ele alınması gereken etkilere sahiptir. Özellikle, insanların sosyo-ekonomik durumlarındaki olumlu değişimler, ulaşım ağlarının zenginleşmesi ile turizm ulaştırma sektöründeki gelişmeler, internetin haberleşme sistemlerinde açtığı çığır ve modern, kaliteli konaklama olanaklarının artması insanların turizm faaliyetlerine olan taleplerinin de artmasına imkân vermektedir.

Turizm olanaklarının ve turistik faaliyetlere olan talebin her geçen gün artmasına paralel olarak temel kuruluş amacı karlarını en üst düzeye çıkarma olan işletmelerin bu sektöre olan ilgisi de artmıştır. Turizm her şeyden önce bir alt yapıdır². Bu doğrultuda turizm işletmelerinin sektörden daha fazla pay alabilmek amacıyla yapmış olduğu yatırımların başında ise turistlerin konaklama, yeme-içme, spor, eğlence, sağlık vb. ihtiyaçlarının giderilmesi için kurulan konaklama işletmeleri gelmektedir. Hem kuruluş aşamasında gerekli mali işlemlerin kaydı hem de dönem içerisinde faaliyetlere bağlı olarak yapılan para ile ölçülebilen işlemlerin kaydı muhasebe biliminden istifade etmeyi kaçınılmaz bir olgu haline getirmiştir.

^(*) Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi

^(**) Öğr. Gör., Kafkas Üniversitesi

¹ “Turizm Konusunun Ayrıntılı Olarak İncelenmesi”, **Turizm Mecmuası**, Yıl.24, Cilt.24, Sayı.233, Ekim 1980, s.15.

² Hayri Benli, “Yeni Yönetimden Turizm Sektörünün Beklentileri”, **Turizm Mecmuası**, Yıl.24, Cilt.24, Sayı.233, Ekim 1980, s.2.

2- KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN TANIMI ve GENEL ÖZELLİKLERİ

Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliğinde konaklama işletmeleri için “Asıl fonksiyonları geceleme ihtiyacını karşılamak olan, bunun yanında yeme-içme, eğlence ihtiyaçları içinde yardımcı ve tamamlayıcı birimleri bünyelerinde bulunduran tesislerdir.” Gaye, ulusal ve milletlerarası dostluk bağlarının kuvvetlendirilmesidir. Bu tanımdan hareketle genelde asli konaklama işletmelerinden olan otellere mahsus olsa da konaklama işletmelerinin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Konaklama işletmelerinin süreklilikleri vardır (7 gün/24 saat)
- Hizmet sunumu yaparlar
- Müşteriyi algılamayı bilen, psikoloji eğitim sahibi ayrıcalıklı personel ihtiyacı sahibidirler. İşgücü sayısını teknolojik imkânlarla nispeten azaltabilen yapıdadırlar. Ancak otel işletmeleri için bu durum fazlaca söylenemez.

3- KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN TANIMI ve ÖNEMİ

Bilindiği gibi, işletme tabiri halk lisanında ekseriya teknik bir teşekkül anlamında kullanılmakta ise de, bugünkü modern ekonomide, ihtiyaçların giderilmesi amacı ile faaliyette bulunan her iktisadi üniteye işletme denmektedir³. Artan rekabet ortamında tüm işletmelerde olduğu gibi turizm işletmelerinin de hedeflerine ulaşabilmeleri birçok mali nitelikteki işlemler dizisini de beraberinde getirmektedir. İşte bu noktada işletme içi ve işletmeler arası karşılıklı ilişkilerden doğan, tamamen veya kısmen malî nitelikte olan, para ile ifade edilebilen işlemlere ilişkin bilgilerin; toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve düzeltilmesi, anlamlı ve güvenilir bir şekilde özetlenmesi, denetlenmesi, raporlanması ve yorumlanması, sonuçların işletme ile ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi fonksiyonlarını yerine getiren muhasebe bilimi ortaya çıkmaktadır.

Konaklama işletmelerinin mükellef bulundukları vergileri verebilmek, kusursuz bir işletmenin icabettirdiği bütün masrafları yapabilmek, bunlardan başka müesseselerin genişletilmesi veya büyütülmesi için yeni masraflar ihtiyar etmek ve bunu da serbest piyasanın şartlarına uyarak başarmak güçtür⁴. Bu doğrultuda tüm işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de yöneticilerin herhangi bir konuda alacağı kararın gerçekleşebilmesi, bu kararın oluşumundaki bilgilerin doğruluğuna, tutarlılığına ve objektifliğine bağlıdır. Bu da işletme bünyesinde iyi organize edilmiş bir muhasebe sistemi ile mümkündür. Muhasebe işlevi sayesinde konaklama işletmeleri, bu belirlemiş oldukları amaçlara hangi ölçüde ulaştıklarını veya ulaşamadıklarını tespit edebilmekte ve gerekli tedbirleri almaktadırlar. Çünkü öngörü veya evvelinden tedbir alma usulü, iş hayatında yeni bir şey olmadığı gibi, bu durumun esaslı bir konu olduğunu söylemek mümkün olduğundan⁵ her işletmede olduğu gibi konaklama işletmelerinde de öngörü ve tedbir için muhasebe önemli bir konuma sahip bulunmaktadır.

³ Haluk Borman, “İşletmelerde Finansman ve Maliyet Problemleri”, **Sümerbank Dergisi**, Sayı.32, Cilt.3, Şubat 1964, s.283.

⁴ Süreyya Ergün, **Otelcilik ve Milli Kredisi**, Başvekalet Basın ve Yayın Umum Müdürlüğü Yayın No:5, 1944, s.7.

⁵ **Sınai Muhasebe ve Verimlilik**, Avrupalı Ekspertler Gurubu Raporu, Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı Yayını, Paris, 1952; Çev:Sümerbank A.Ş., Mensucat Meslek Dergisi Yayını, No.2., Aralık 1952, s.41.

4- KONAKLAMA İŞLETMELERİ MUHASEBESİNİN AMAÇLARI

Bir işletmenin dili, göstergesi niteliğinde olan muhasebe sistemi ile işletmeler; işletme ile ilgili çıkar gruplarının ihtiyaçları olan verileri toplayabilir ve bu bilgileri sınıflandırıp özet ve raporlar halinde ilgililerine sunabilmektedirler. Muhasebe sistemi ile ayrıca konaklama işletmeleri;

- İşletmede mali nitelikli işlemleri belirleyerek kayıt altına almak,
 - İşletmede statik ve dinamik zamanlı olmak üzere raporlar hazırlamak,
 - Oda, yiyecek-içecek, market malzemeleri ile diğer hizmet ürünlerinin birim maliyetlerini hesaplayarak maliyet-fiyat- karlılık analizlerini yapmak,
 - İşletmenin likidite durumu ile ilgili bilgi vermek,
 - Muhasebe sisteminden elde edilen veriler ile mali, uygunluk ve performans denetimlerini gerçekleştirmek. Alınan sonuçlar ışığında işletmenin gelecekle ilgili plan yapmasına ve programlarını belirlemesine yardımcı olmak,
- gibi diğer başka amaçlarına ulaşabilmektedir.

**5- KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ
BAKIMINDAN ÖZELLİK ARZEDEN YÖNLERİ**

Bir işletmedeki hesap işlerinin, yaygın değimi ile muhasebenin temel görevi, işletme içi ve işletme dışı değer hareketlerinin saptanması ve bunların yönetimin karar vermesine yönelik olarak anlamlı bir şekilde raporlanması ya da diğer bir deyişle anlaşılır bir şekilde ortaya konmasıdır⁶. Bu bağlamda konaklama işletmelerinin muhasebe sistemleri de söz konusu temel görevi içinde barındıracak şekilde tesis edilmişlerdir. Aşağıda temel görevlerini yerine getirirken konaklama işletmeleri için özellik arz eden durumlar ise şu şekilde sıralanabilir:

- Alıcı pozisyonunda olan müşteriler, kendilerine sunulan hizmeti servis ücretiyle öderler.
- Hizmet satışları peşin yapılmaktadır. (Gelişen teknolojiye kredi kartı vs ile de ödeme yapılmakta ancak kanımızca bunları da peşin sınıfına dahil etmekte bir aykırılık görülmemektedir)
- Birden fazla gelir getiren bölümlerin bulunmasına paralel olarak çok sayıda kasa ve kasiyer bulunması, yabancı para hareketlerinin yoğun olması kasa işlemlerini zorlaştırmakta ve sorunlara neden olmaktadır.
- Bu işletmelerde vergiyi doğuran olay müşterinin tesisi terk ettiği gün itibari ile başlamakta dolayısıyla müşterinin çıkış tarihi fatura düzenlenme tarihi olarak vuku bulmaktadır.
- İşletmede çok fazla bölüm olması bu bölümlerde çok sayıda belge ve iç raporun günlük olarak düzenlenmesi, bunlara ek olarak müşteri hesaplarının sürekli güncellenmesi zorunluluğu, belgeleme sürecini karmaşıktırmaktadır.
- Muhasebe kontrol çalışmaları günün bitiminde yapılmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde sabit sermaye yatırımları olarak adlandırılan duran varlık kalemlerinin

⁶ Burak Arzova, "Konaklama İşletmelerinde Yönetim Bilgi Sistemi Oluşturma Sürecinde, 7/A Maliyet Kayıtlama Sistematikinde Kullanılacak Hesapların Düzenlenmesi-II", **Yaklaşım**, Sayı.129, Eylül 2003.

bilânço büyüklüğü içindeki ağırlığı dönen varlık grubuna göre daha fazladır. Dolayısıyla duran varlıklar üzerinden hesaplanan amortisman giderleri toplam giderlerin önemli bir bölümünü oluşturur.

- Hizmetlerin büyük çoğunluğu emek gücüne dayandığından; personel maliyetleri, toplam maliyetler içinde önemli yer tutmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde endüstri işletmelerinden farklı olarak sabit ücret sistemini, yüzdeli ücret sistemini ve her iki sistemin birlikte kullanıldığı ücret sistemlerini uygulamak mümkündür.
- Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetlerin stoklanma özelliğinin bulunmaması nedeniyle hizmetlerin müşteri ihtiyaçlarına anında cevap verebilmesi için daima hazır halde bulundurulması gerekmektedir. Bu özelliğinden dolayı hizmetlere ilişkin bir stok hesabı yoktur. Ancak market malzemeleri ve pastane ürünleri gibi mamuller için hesap planlarında 151 YARI MAMULLER, 152 MAMULLER ve 153 TİCARİ MALLAR hesabı kullanılmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde iyi bir iç kontrol sisteminin oluşması için hizmetin sunulduğu noktadan önbüroya, oradan da muhasebeye gelen bilgi akışında belgelerin eksiksiz düzenlenmesi gerekmektedir.

6- KONAKLAMA İŞLETMELERİ İÇİN BİR MODEL HESAP PLANI

Turizm işletmeleri, kendi ihtiyaçları ve organizasyon yapılarına uygun olarak anılan defter-i kebir hesaplarının altında hem çeşitlerine hem de gider yerlerine göre yardımcı hesaplar açabileceklerdir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde⁷ (MSUGT) işletmelerin kullanabilecekleri gider çeşitleri ve gider yerleri alt hesaplarının sınıflamaları yapılmış olduğundan turizm işletmeleri de tebliğ ile belirlenen bu sınıflamaları esas almak zorundadırlar. Aşağıda gösterilen hesap planında sadece konaklama işletmelerine özgü hesaplar belirtilmiş, diğer işletmelerinde kullanabileceği ortak hesaplara yer verilmemiştir.

BİLÂNÇO HESAPLARI	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLAR
I- DÖNEN VARLIKLAR	340.00 Alınan Yurtiçi Sipariş Avansları
100 KASA	340.000 Alınan Konaklama Avansları
100.00 Ana TL Kasası	340.001 Alınan Yiyecek-İçecek Avansları
100.01 Önbüro TL Kasası	340.002 Alınan Ziyafet Avansları
100.02 Dolar Kasası	340.003
100.03 Euro Kasası	GELİR TABLOSU HESAPLARI
101 ALINAN ÇEKLER	

⁷ 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No 21447, Resmi Gazete Tarihi 26.12.1992. Bu konuda söz konusu alanda çeşitli tebliğlerinde bağlayıcı ve izah edici nitelikte olduğunu belirtmekte yarar vardır.

MAKALELER

101.00 Alınan Yabancı Paralı Çekler	600 YURTİÇİ SATIŞLAR
101.01 Alınan TL Çekler	600.00 Oda Satışları
102.BANKALAR	600.000 Münferit Müşteri Satışları
102.00 Vadesiz TL Mevduat Hesabı	600.001 Grup Müşteri Satışları
102.000Bankası	600.002
102.001	600.01 Yiyecek Satışları
102.01 Vadesiz Döviz Tevdiat Hesabı	600.010 Restoran Satışları
102.010 Dolar Döviz Tevdiat Hesabı	600.011 Room Service Satışları
102.011 Euro Döviz Tevdiat Hesabı	600.012 Snack Bar* Satışları
120 ALICILAR	600.013 Lobby Bar* Satışları
120.00 Yurtiçi Alıcılar	600.014 Banket* Satışları
120.000 Otel Müşterileri	600.015
120.001 Diğer Müşteriler	600.02 İçecek Satışları
120.002 Seyahat Acentesi	600.020 Restoran Satışları
120.01 Yurtdışı Alıcılar	600.021 Room Service Satışları
120.010 Otel Müşterileri	600.022 Snack Bar Satışları
120.011 Diğer Müşteriler	600.023 Lobby Bar Satışları
120.012 Seyahat Acentesi	600.024 Banket Satışları
150 İLK MADDE VE MALZEME	600.025
150.00 Yiyecek Malzeme Stokları	600.03 Diğer Satışlar
150.000 Etler	600.030 Telefon-Teleks Satışları
150.001 Balıklar	600.031 Çamaşır Yıkama Satışları
150.002 Kuru Gıdalar	600.032 Kuru Temizleme Satışları
150.003 Konserveler	600.033 Plaj, Havuz, Sauna Satışları
150.004 Yağlar	600.034 Kiralık Oto-Tur Satışları
150.005 Sütler	600.035 Garaj-Park Satışları
150.006 Meyveler	600.036 Diğer Hizmet Satışları
150.007 Sebzeler	600.04 Market Satışları
150.008 Kahvaltılıkklar	602 DİĞER GELİRLER
150.009	602.00 Teşvik Primleri
150.01 İçecek Malzeme Stokları	602.01 İptal Edilen Rezervasyon Avansları
150.010 Biralalar	610 SATIŞTAN İADELER
150.020 Şaraplar	620 SATILAN MAMÜLLERİN MALİYETİ

* Buklet : Otellerde, misafirhanelerde, hamamlarda kısaca insanların geçici ikamet ettiği her yerde kullanılan şampuan, elyaf terlikler, küçük sabunlar..vs gibi tek kullanımlık malzemelerdir.

* Snack bar: Ayakta meze gibi yiyeceklerin atıştırıldığı lokanta.

* Lobby bar: Otel, tiyatro gibi yerlerde girişe yakın geniş yerde bulunan, ayaküstü içki içilen eğlence yeri.

150.030 Meşrubatlar	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ
150.040 Meyve Suları	643 KOMİSYON GELİRLERİ
150.050	643.00 Yurtiçi Komisyon Gelirleri
150.02 İşletme Malzeme Stokları	643.001 Seyahat Acentelerinden Alınan Komisyon Gelirleri
150.020 Yakacak Malzemeleri	643.002 Kiralama Komisyon Gelirleri
150.021 Temizlik Malzemeleri	643.01 Yurtdışı Komisyon Gelirleri
150.022 Kırtasiye Malzemeleri	
150.023 Bakım-Onarım Malzemeleri	
150.024 Keten Takımları	
150.025 Giyim Eşyası Ve Kumaş	MALİYET HESAPLARI
150.026 Buklet* Malzemeleri	(7/A SEÇENEĞİ - 710-780 numaralı hesaplar)
150.027	
153 TİCARİ MALLAR	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
153.00 Market Malzemeleri	740.00 Konaklama Maliyetleri
153.01	740.01 Yiyecek-İçecek Maliyetleri
157 DİĞER STOKLAR	740.02 Personel Mutfak Maliyetleri
157.00 Artık Yağlar	740.03 Telefon, Telefaks Maliyetleri
157.01	740.04 Çamaşırhane Maliyetleri
182 ÖNBÜRO KONTROL HESABI	740.05 Plaj, Havuz, Sauna Maliyetleri
182.00 Önbüro Kasası Kontrol Hesabı	740.06 Kiralık Oto-Tur Maliyetleri
182.01 Oda Kredileri Kontrol Hesabı	740.07 Garaj-Park Maliyetle
182.02 Paid Out Kontrol Hesabı	740.08 Casino-Oyun Salonu Maliyetleri
	740.09 Diğer Hizmet Maliyetleri
II- DURAN VARLIKLAR	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ	YANSITMA HESABI
251.00 Havuzlar, Kaydıraklar ve Köprüler	741.00 Konaklama Maliyetleri Yansıtma Hesabı
251.01 Bahçeler ve Parklar	741.01 Yiyecek-İçecek Maliyetleri Yansıtma Hesabı
251.02	741.02 Personel Mutfak Maliyetleri Yansıtma Hesabı
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	741.03 Telefon, Telefaks Maliyetleri Yansıtma Hesabı
253.00 Çamaşırhane Tesisatı	741.04 Çamaşırhane Maliyetleri Yansıtma Hesabı
253.01 Müzik Tesisatı	
253.02 Restoran ve Bar Tesisatı	
253.03 Mutfak Tesisatı	
253.04 Spor Tesisatı	
253.05 Sağlık Tesisatı	

* Banket (banquet) : Kutlama ya da ağırlama için gerçekleştirilen, insanların birbirleriyle görüşüp konuşmalarına olanak sağlayan akşam yemek. (<http://turizm.terimleri.com/Banquet.html>, 10.11.2009)

253.06 TV ve Video Tesisatı	741.05 Plaj, Havuz, Sauna Maliyetleri
253.07	Yansıtma Hesabı
255 DEMİRBAŞLAR	741.06 Kiralık Oto-Tur Maliyetleri
255.00 Oda Demirbaşları	Yansıtma Hesabı
255.01 Açık Saha (Plaj, Havuz vb.)	741.07 Garaj-Park Maliyetleri
Demirbaşları	Yansıtma Hesabı
255.02	741.08 Casino-Oyun Salonu Maliyetleri
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	Yansıtma Hesabı
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	741.09 Diğer Hizmet Maliyetleri
256.00 Mutfak ve Servis Takımları	Yansıtma Hesabı
256.01 Kaplar	
256.02 Mutfak Araçları	MALİYET HESAPLARI
256.03 Çamaşır ve Kuru Temizleme	(7/B SEÇENEĞİ 790-797 numaralı hesaplar)
Makineleri	
256.04 Üniformalar	
256.05	
III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
	790.00 Yiyecek Malzeme Kullanımları
335 PERSONELE BORÇLAR	790.01 İçecek Malzeme Kullanımları
335.00 Ödenecek Ücretler	790.02 Ketten Takımları
335.01 Ödenecek İkramiye ve Primler	790.03 Giyim Eşyası, Kumaş Kullanımları
335.02 Servis Hisseleri	790.04 Buklet Malzeme Kullanımları

7- KONAKLAMA İŞLETMELERİNE ÖZGÜ MALİ İŞLEMLER ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde hesap planında yer alan hesaplara ilişkin tüm işlemler değil sadece konaklama işletmelerine özgü mali işlemler ve bu işlemlerde kullanılan hesaplara yer verilmiştir.

7.1- Gelir ve Kasa İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Genel olarak konaklama işletmelerinde bir günden fazla süren konaklamalarda oda ücretleri günlük olarak tahakkuk ettirilmekte ve müşteri hesabına (folio) günlük olarak işlenmektedir. Müşterinin otelden ayrıldığı tarih itibarıyla de fatura düzenlenmektedir.

Konaklama işletmelerinde hâsılatlar oda gelirleri ile yiyecek-içecek, plaj, telefon, çamaşır vb hizmet gelirlerinden oluşmaktadır. Bu nedenle hâsılatların yevmiye kayıtları da oda gelirleri ve diğer bölüm gelirlerine göre belirlenen hesaplara uygun olarak yapılmaktadır.

Katma Değer Vergisi ile ilgili uygulamada önem arz eden önem bir husus vardır. Şöyle ki; konaklama işletmelerinde verilen oda hizmetinin yanında yiyecek-içecek, sauna, çamaşırhane, plaj, telefon vb. hizmetler konaklama tesisi tarafından geceleme hizmet bedelinin içerisinde sunuluyorsa, bir başka deyişle ayrıca fatura edilmiyorsa, %8 oranında Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulacaktır⁸. Buna

⁸ 107 KDV Genel Tebliği (R.G.:26746 sayı ve 04.01.2008 tarih) ve 108 sayı KDV Genel Tebliği(R.G.:26799 sayı ve 26.02.2008 tarih).

karşılık konaklama hizmeti veren işletmelerin, gerek tesiste gecelemlere ayrıca belgeye bağlayarak sundukları, gerekse geceleme yapmayan ve dışarıdan gelerek hizmet alanlara sundukları hizmetlerde KDV oranı %18 olarak uygulanacaktır⁹.

Ticari işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de satışların ve buna bağlı tahsilâtların garanti edilmesi amacıyla satış öncesi müşterilerden rezervasyon avansı alınabilmektedir. Aşağıdaki ilk iki örnekte önce müşteriden avans alınmış ve 340 no'lu hesap alacaklandırılmış sonra müşterinin otele gelmemesi üzerine alınan avans gelir kaydedilmiştir.

1- Müşteriden 250.- TL konaklama, yeme-içme vb. hizmetler karşılığında rezervasyon avansı alınmıştır.

100 KASA	250,00.-
100.00 Ana TL Kasası	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	250,00.-
340.00 Alınan Yurtiçi Sipariş Avansları	

2- Daha önce alınan rezervasyon avansı müşteri konaklama işletmesine gelmediğinden dolayı gelir kaydedilmiştir.

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	250,00.-
340.00 Alınan Yurtiçi Sipariş Avansları	
602 DİĞER GELİRLER	250,00.-
602.01 İptal Edilen Rezervasyon Avansları	

Uygulamada konuklar almış oldukları hizmetleri genellikle nakit, kredi kartı ile veresiye olarak, çek keşide veya ciro ederek ödeme yöntemlerinden birini veya birkaçını seçebilmektedirler.

Aşağıdaki örnekte müşteri konaklama işletmesinde bir günden daha uzun süre kalmış ayrıca borcunun bir kısmını ödemiş kalan kısmı ise sonraki güne devretmiştir.

Böyle bir durumda;

3- Günlük Gelir Raporuna göre konaklama işletmesinde müşterinin almış olduğu hizmetlere ait bilgiler şöyledir.

Oda satış gelirleri (münferit müşteri)	400,00.- TL
Yiyecek satış gelirleri (restoran)	150,00.- TL
İçecek satış gelirleri (lobby bar)	80,00.- TL
Servis bedeli (% 15)	94,50.- TL
Telefon hizmet gelirleri	20,00 - TL
Havuz hizmet gelirleri	50,00.- TL

⁹ Kanımızca söz konusu oran temelde "ek'li listelerde yer almayan tüm mal ve hizmetlerde geçerli K.D.V. oranı % 18'dir" ana mantığı ile vücut bulmaktadır.

TOPLAM	794,50.- TL
Katma Değer Vergisi (% 8)	63,56.- TL
Genel Toplam	858,06.- TL
Bir sonraki güne devir;	
Oda gelirleri (münferit müşteri)	100,00- TL
Yiyecek gelirleri (lobby bar)	60,00- TL
Servis bedeli (% 15)	24,00- TL
Katma Değer Vergisi (% 8)	14,72- TL
TOPLAM	198,72.-TL

Konaklama işletmelerinde diğer işletmelerden farklı olarak tahsilâtlar önbüro (resepsiyon) tarafından yapılmakta daha sonra bu tahsil edilen tutarlar muhasebe departmanına aktarılmaktadır. Benzer şekilde işletmenin alacağı hak ettiği ama henüz tahsil edemediği tutarlar ise geçici olarak 182 ÖNBÜRO KONTROL KASASI hesabına kaydedilmektedir.

Müşteriden gün içerisinde, verilen hizmetler karşılığında kredi kartı ile 320,00.-TL, vadeli olarak 200.-TL, nakit olarak da 139,19.- TL tahsilât yapılmış kalan alacak ise sonraki günlere devretmiştir.

100 KASA	139,19.-
100.01 Önbüro Kasası	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	320,00.-
120 ALICILAR	200,00.-
120.00 Yurtiçi Alıcılar	
120.000 Otel Müşterileri	
182 ÖNBÜRO KONTROL HESABI	198,72.-
182.00 Önbüro Kasası Kontrol Hesabı	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	700,00.-
600.00 Oda Satışları	
600.000 Münferit Müşteri Satışları	400,00.-
600.01 Yiyecek Satışları	
600.010 Restoran Satışları	150,00.-
600.02 İçecek Satışları	
600.023 Lobby Bar Satışları	80,00.-
600.03 Diğer Satışlar	
600.030 Telefon-Teleks Satışları	20,00.-
600.032 Plaj, Havuz, Sauna Satışları	50,00.-
335 PERSONELE BORÇLAR	94,35.-
335.02 Ödenecek Servis Hisseleri	94,35
391 HESAPLANAN KDV	63,56.-

Verilen örnekte 100 KASA HESABI, 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI ve 120 ALICILAR HESABI faturası düzenlenmiş satış hâsılatlarını, 182 ÖNBÜRO KONTROL HESABI ise henüz tesiste kalmakta olan müşteriler için müşteri hesabına (folio) geçirilmiş ücret tahakkuklarını ifade etmektedir. 182 ÖNBÜRO KONTROL HESABI müşteriler adına fatura düzenleninceye kadar açık kalmakta, faturalar düzenlendikçe ödeme türüne göre 100,101,108,120 numaralı hesaplar ile karşılaştırılarak kapatılmaktadır.

4- Bir önceki örnekte ertesi güne devreden alacak müşterinin otelden ayrılması üzerine nakit olarak tahsil edilmiştir.

100 KASA	198,72.-	
100.00 Önbüro Kasası		
182 ÖNBÜRO KONTROL KASASI		198,72.-
182.00 Önbüro Kasası Kontrol Hesabı		
Konaklama işletmelerinde yabancı para ile ilgili işlemler de önemli bir yere sahiptir.		

5- KDV Hariç % 18 üzerinden 30.-TL'ye satılan market malzemesi karşılığında müşteriden 20 USD ile 10 Euro alınmıştır. (Kur 1 USD= 1,5.-TL ve 1 EURO = 2.-TL).

100 KASA	50,00.-	
100.02 Dolar Kasası 30.-		
100.03 Euro Kasası 20.-		
100 KASA		14,60.-
100.00 Önbüro Kasası		
153 TİCARİ MALLAR		30,00.-
391 HESAPLANAN KDV		5,40.-

İşletmenin belirlediği zamanlarda önbüroda yapılan işlemlerden elde edilen gelirleri daha sonra ana muhasebe bölümüne aktarılır.

6- Önbüro kısmında toplanan 323,31.- TL muhasebe bölümündeki ana TL kasasına devredilmiştir.

100 KASA	323,31.-	
100.00 Ana TL Kasası		
100 KASA		323,31.-
100.01 Önbüro Kasası		

Önbüro sadece gelir merkezi olarak gelir elde etmez aynı zamanda bir gider merkezi olarak nakit çıkışı da yapabilir.

7- Daha önce adına fatura düzenlenen otel müşterisine aldığı hizmetler üzerinden 60.-TL iskonto yapılmış, ayrıca kalmadığı günler için daha önce avans olarak alınan 100.-TL konaklama bedeli de kendisine nakden ödenmiştir (KDV HARIÇ % 8).

610 SATIŞTAN İADELER	100,00.-	
610.01 Hizmet Satış İadesi		
611 SATIŞ İSKONTOLARI	60,00.-	
611.00 Konaklama İndirimleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	12,80.-	
		172,80.-
100 KASA		
100.01 Önbüro Kasası		

7.2- Malzeme Hareketlerinin Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 10 sıra No'lu tebliğ ile bilanço esasına göre defter tutan ve bir önceki yıl aktif toplamı 300.000.-TL ve net satış hasılatı 600.000.-TL'nin altında kalan işletmeler maliyetlerini 7/A seçeneği yerine 7/B seçeneğine göre tespit etme hakkına sahiptirler. Ancak bu tutarları aşan işletmelerin maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmaları zorunludur.

Daha önceki açıklamalarda belirtildiği üzere konaklama işletmelerinin ana faaliyet konusu hizmet üretimidir. Bu nedenle, konaklama işletmelerinde hizmetler için kullanılacak fonksiyonel hesap grubu 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı olmaktadır. Ancak, konaklama işletmesinin restoran, pastane gibi bazı bölümlerinde mamul üretimi de söz konusu olmaktadır. **Stoklanabilir mamullerin** olması dolayısıyla 740 Hizmet Üretimi Maliyeti hesabının yanı sıra 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesapları da kullanılacaktır.

Ülkemiz turizm potansiyelinin büyüklüğüne bağlı olarak konaklama işletmelerinin büyük sabit sermaye yatırımlarını gerektirmesi -ki bu aktifi artırıcı bir durumdur- ve gelir tablosu ile ilişkilendirilme bakımından fonksiyonel olarak 7/A seçeneğinin uygulama kolaylığı dikkate alınarak örneklerde maliyet hesaplama işlemleri sadece 7/A seçeneğine göre yapılmıştır.

1-Otelde kullanılmak üzere aşağıdaki madde ve malzemeler peşin satın alınmıştır.

150 İLK MADDE VE MALZEME	1.200.-	
150.00 Yiyecek Malzeme Stokları	550.-	
150.000 Etler	250.-	
150.002 Kuru Gıdalar	150.-	
150.004 Yağlar	80.-	

150.007 Sebzeler	70.-	
150.01 İçecek Malzeme Stokları	190.-	
150.030 Meşrubatlar	100.-	
150.040 Meyve Suları	90.-	
150.02 İşletme Malzeme Stokları	560.-	
150.021 Temizlik Malzemeleri	60.-	
150.024 Keten Takımları	200.-	
150.026 Buklet* Malzemeleri	300.-	
191 İNDİRİLECEK KDV	161.-	
100 KASA		1.361.-
100.00 Ana TL Kasası		
/		

2- Bir kısım ilk madde ve malzemeler ile gider yerleri şöyledir.

Odalar	: Buklet malzemesi	150.-
	Temizlik malzemesi	40.-
	Keten takımları	60.-
Mutfak	: Etler	200.-
	Sebzeler	50.-
	Kuru Gıdalar	100.-
Lobby bar	: Meşrubat	80.-
Çamaşırhane	: Temizlik malzemesi	20

/		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		430.-
710.01 Yiyecek-İçecek Maliyetleri	430.-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		270.-
740.00 Konaklama Maliyetler	250.-	
740.04 Çamaşırhane Maliyetleri	20.-	
150 İLK MADDE VE MALZEME		700.-
/		

Örnekte 7/B seçeneği uygulanacak olsaydı 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı yerine 799 Üretim Maliyeti Hesabı kullanılacaktı.

* Buklet : Otellerde, misafirhanelerde, hamamlarda kısaca insanların geçici ikamet ettiği her yerde kullanılan şampuan, elyaf terlikler, küçük sabunlar..vs gibi tek kullanımlık malzemelerdir. (<http://www.otelbuklet.com/buklet-ne-demek->,10.11.2009)

7.3- Personel Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Konaklama işletmelerinin kuruluşu her ne kadar büyük sermaye yatırımı gerektirse de işletilmesi için yoğun emek gücüne ihtiyaç vardır. Dolayısıyla bu işletmelerde çok sayıda işçi ve memur istihdam edilmektedir. İşçi ücret tespitinde zamana (aylık, haftalık, günlük) göre hesaplanan sabit ücret sistemi ve dereceye göre pay alma esasına dayalı yüzde yöntemine göre ücret sistemi kullanılmaktadır. Uygulamada sabit ücret sistemi basitliği nedeniyle en fazla tercih edilen bir sistemdir. Diğer işletmelerde fazla kullanılmayan ve daha çok konaklama işletmelerine özgü olması nedeniyle örnekte yüzde yöntemi uygulanmıştır.

Yüzde yöntemine göre ücret sistemi ve 7/ A maliyet sistemini uygulayan bir konaklama işletmesinde çalışan 10 kişilik personelin bölümlere göre servis bedeli ile birlikte almış oldukları diğer ücret eklentileri¹⁰ şöyledir.

	Servis Yüzde Payı	Diğer Ücret Eklentileri	Toplam ücret
Konaklama bölümü	2.500,00.-TL	500,00.-TL	3.000,00.- TL
Yiyecek-içecek bölümü	1.700,00.-TL	300,00.-TL	2.000,00.- TL
Pazarlama bölümü	1.100,00.-TL	200,00.-TL	1.300,00.- TL
İdari bölümü	1.250,00.-TL	250,00.-TL	1.500,00.- TL
Çalışanların brüt ücret toplamı			7.800,00.- TL
SGK işçi payı (7.800,00 x 0.14)			1.092,00.- TL
SGK işveren payı (7.800,00 x 0.195)			1.521,00.- TL
SGK kesintiler toplamı			2.613,00.- TL
İşsizlik primi işçi payı (7.800,00 x 0.01)			78,00.- TL
İşsizlik primi işveren payı (7.800,00 x 0.02)			156,00.- TL
İşsizlik primi kesintiler toplamı			234,00.- TL
Gelir vergisi matrahı (7.800,00 – 1.170,00)			6.630,00.- TL
Gelir vergisi (6.630,00 x 0,15)			994,50.- TL
Damga vergisi (7.800,00 x 0,006)			46,80.- TL
Brüt ücretten kesintiler toplamı (1.092,00+78,00+994,50+46,80)			2.211,30.- TL
Asgari geçim indirimi öncesi net ücret (7.800,00 – 2.211,30)			5.588,70.- TL
Asgari geçim indirimi ¹¹			499,50.- TL
Personele ödenecek net ücret toplamı (5.588,70 + 499,50)			6.088,20.- TL

¹⁰ Esas ücretten farklı olarak hafta ve genel tatil ücretleri, fazla çalışma zamları, sosyal yardımlar, harçlıklar, yıllık izin ücretleri, yolluklar vb. gibi yasa ve sözleşme gereği personele ödenen ücret unsurlarıdır.

¹¹ İşletmede bekâr 10 personel çalıştığı varsayımı altında

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.875,00
740.00 Konaklama Maliyetleri	1.145,00	
740.00.01 Esas Ücret	500,00	
740.00.02 SGK İşveren Payı	585,00	
740.00.03 SGK İşsizlik İşv. Payı	60,00	
740.01 Yiyecek-İçecek Maliyetleri	730,00	
740.01.01 Esas Ücret	300,00	
740.01.02 SGK İşveren Payı	390,00	
740.01.03 SGK İşsizlik İşv. Payı	40,00	
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞ. GİDERLERİ	479,50	
760.00.01 Esas Ücret	200,00	
760.00.02 SGK İşveren Payı	253,50	
760.00.03 SGK İşsizlik İşv. Payı	26,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	572,50	
770.00.01 Esas Ücret	250,00	
770.00.02 SGK İşveren Payı	292,50	
770.00.03 SGK İşsizlik İşv. Payı	30,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	499,50	
335 PERSONELE BORÇLAR	6.550,00	
335 PERSONELE BORÇLAR		6.088,20
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.041,30
360.01 Ödenecek Gelir Vergisi	994,50	
360.02 Ödenecek Damga Vergisi	46,80	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		2.847,00
361.01 Ödenecek SGK Primi	2.613,00	
361.02 Ödenecek İşsizlik Primi	234,00	

Şayet 7/B seçeneğine göre bu ücret bordrosu kaydedilseydi fonksiyonel olan 740,760 ve 770 numaralı hesaplar yerine 791 İşçi Ücret ve Giderleri hesabı kullanılacaktı.

7.4- Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri

Dönem sonu işlemleri bakımından konaklama işletmelerinin diğer üretim ve alım-satım faaliyetli işletmelerden pek farkı yoktur. Farklılık konaklama işletmelerinin hizmet sektöründe yer alması sebebiyle stoklarının diğer işletmelere göre düşük düzeyde olmasıdır.

Konaklama işletmelerinde 7/A Seçeneğini seçenler dönem içinde restoran, pastane gibi imalatın yapıldığı yerlerde oluşan giderler 710, 720, 730 nolu hesaplara; konaklama , çamaşırhane, spor salonu vb. hizmet yerlerinde yapılan giderler 740 nolu hesaba; diğer faaliyetlerle ilgili giderler ise 750, 760, 770 ve 780 numaralı hesaplara kaydedilir. 7/B seçeneğini seçen işletmeler ise giderlerini

791, 792, 793, 794, 796, 797 ve 799 numaralı hesaplara kaydederler. Dönem sonunda tüm bu maliyet üretim ve diğer faaliyet giderleri 7/A seçeneğini seçenler tarafından yansıtma hesapları karşılığında; 7/B seçeneğini tercih eden işletmeler ise 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı karşılığında önce 151 Yarı Mamuller ve 152 Mamuller hesabına sonrasında ilgili gelir tablosu hesapları olan 620, 621, 622, 630, 631, 632, 660 ve 661 numaralı hesaplara aktarılırlar. Daha sonra ana gider hesapları ve yansıtma hesapları kapatılır. En sonunda ise anılan gelir tablosu hesapları ile diğer gelir tablosu hesapları 690- Dönem Karı veya Zararı Hesabı'na aktararak ilgili dönem vergi öncesi ticari karı saptanır.

Aşağıda mali nitelikteki işlemlerine ait yevmiye kayıtları yapılan konaklama işletmesinin dönem içerisindeki faaliyetleri şöyledir:

1- İşletmede kullanılmak üzere 10.000.-TL'lik madde ve malzeme ve işletmenin marketinde satılmak üzere 1.000.-TL'lik mal satın alınmıştır. (KDV Hariç % 18)

2- Unlu mamuller üretiminde 2.000.-TL'lik ana malzeme, 500.-TL'lik yardımcı malzeme kullanılmış ayrıca diğer işletme faaliyetleri içinde ilgili giderler yapılmıştır.

3- Unlu mamuller % 100 tamamlanmış olup maliyeti 5.500.-TL'dir.

4- Dönem içerisinde toplam 43.200.-TL'lik satış yapılmıştır.(KDV Hariç % 18)

Not: Kurumlar vergisi % 20 olarak alınmış ve peşin ve kesinti suretiyle ödenen vergi olmadığı ayrıca finansman giderlerinin kısa vadeli olduğu varsayımı yapılmıştır.

150 İLK MADDE VE MALZEME	10.000.-	
153 TİCARİ MALLAR	1.000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.980.-	
İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HESABI		12.980.-

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	2.000.-	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	3.000.-	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	500.-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	15.000.-	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	1.500.-	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.000.-	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	2.500.-	
İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HESAPLARI		28.500.-

151 YARI MAMÜLLER	5.500.-	
711 DİMM GİDERLERİ YANSITMA HS.	2.000.-	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	3.000.-	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	500.-	
152 MAMÜLLER	5.500.-	
151 YARI MAMÜLLER	5.500.-	

100 KASA	43.200.-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		40.000.-
600.00 Oda Satışları	20.500.-	
600.01 Yiyecek Satışları	8.000.-	
600.04 Market Satışları	1.500.-	
391 HESAPLANAN KDV		3.200.-
620 SATILAN MAMÜLLERİN MALİYETİ	5.500.-	
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ	1.000.-	
622 SATILAN HİZMETLER MALİYETİ	15.000.-	
152 MAMÜLLER		5.500.-
153 TİCARİ MALLAR		1.000.-
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		15.000.-
631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	1.500.-	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.000.-	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	2.500.-	
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA		1.500.-
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA		4.000.-
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		2.500.-
711 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSITMA HS.	2.000.-	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	3.000.-	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	500.-	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	15.000.-	
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDER. YANSITMA HS.	1.500.-	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	4.000.-	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.	2.500.-	
710 DİREKT İLK. MAD.VE MALZ. GİD.		2.000.-
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		3.000.-
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		500.-
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		15.000.-
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ		1.500.-
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		4.000.-
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		2.500.-
690 DÖNEM KAR/ZARAR HESABI	29.500.-	
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ		..5.500.-
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		1.000.-

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		15.000.-
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERLERİ		1.500.-
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		4.000.-
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ		2.500.-
600 YURTIÇI SATIŞLAR	40.000.-	
690 DÖNEM KAR/ZARAR HS.		40.000.-
690 DÖNEM KAR/ZARAR HS.	10.500.-	
691 DÖN. KAR VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KAR. HS.		2.100.-
692 DÖNEM NET KARI HS.		8.400.-
691 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. K. HS	2.100.-	
692 DÖNEM NET KARI HS.	8.400.-	
370 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KAR. HS.		2.100.-
590 DÖNEM NET KARI HS.		8.400.-
370 DÖN KAR DİĞ YAS YÜK KAR	2.100.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON. HS.		2.100.-

8- SONUÇ

Ekonomik alanda faaliyette bulunan birimlerin en önemli hedeflerinden birisi doğru karar vermek veya tahminlerinde en yaklaşık olana ulaşmaktır. Bu durum bir başarıdır ve söz konusu başarının temelinde ise elde ki verileri yazılı olarak analiz edilebilecek şekilde kayda almaktır. Zamanında ve eksiksiz olarak elde edilen verilerin anlaşılabilir biçimde analiz edilmesine imkan verecek olması ise muhasebe sistemine yüklenen anlamla bütünleşmiştir. Bu konuda her işletmede olduğu gibi kendine özgü durumları barındıran “konaklama” işletmelerinde de muhasebe önemli anlamlar yüklenmiştir.

Yol gösterici yapıda olan muhasebe sisteminin bu tür işletmelerde de önemli rol oynadığı izahtan varestedir. Çalışmada özellikle konaklama işletmelerine ilişkin özellikli durumlar açıklandıktan sonra bu işletmelerin muhasebelerine dair özellik arz edecek şekilde açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır. Ancak doğaldır ki sistemin gelişip değişmesi konaklamaya ilişkin mevzuatın farklılaşmasına da yol açabilecektir. Bu nedenle özellikle devletin alacaklı konumda olduğu vergi mevzuatının da çok yakından takip edilmesi bir zorunluluktur.

KAYNAKÇA

- “Turizm Konusunun Ayrıntılı Olarak İncelenmesi”, **Turizm Mecmuası**, Yıl.24, Cilt.24, Sayı.233, Ekim 1980
- Hayri Benli, “Yeni Yönetimden Turizm Sektörünün Beklentileri”, **Turizm Mecmuası**, Yıl.24, Cilt.24, Sayı.233, Ekim 1980

- Haluk Borman, *"İşletmelerde Finansman ve Maliyet Problemleri"*, **Sümerbank Dergisi**, Sayı.32, Cilt.3, Şubat 1964
- Süreyya Ergün, **Otelcilik ve Milli Kredisi**, Başvekalet Basın ve Yayın Umum Müdürlüğü Yayın No:5, 1944
- **Sınai Muhasebe ve Verimlilik**, Avrupalı Ekspertler Gurubu Raporu, Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı Yayını, Paris, 1952; Çev:Sümerbank A.Ş., Mensucat Meslek Dergisi Yayını, No.2., Aralık 1952
- Burak Arzova, *"Konaklama İşletmelerinde Yönetim Bilgi Sistemi Oluşturma Sürecinde, 7/A Maliyet Kayıtlama Sistematiğinde Kullanılacak Hesapların Düzenlenmesi-II"*, **Yaklaşım**, Sayı.129, Eylül 2003
- 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No 21447, Resmi Gazete Tarihi 26.12.1992.
- 107 KDV Genel Tebliği (R.G.:26746 sayı ve 04.01.2008 tarih)
- 108 sayı KDV Genel Tebliği(R.G.:26799 sayı ve 26.02.2008 tarih)