

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Doktora Tezi

HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
RAPORLANMASI; UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Melis ERCAN

2502060187

İstanbul, 2012

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Doktora Tezi

HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
RAPORLANMASI; UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Melis ERCAN

2502060187

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Recep PEKDEMİR

İstanbul, 2012



DOKTORA

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : MELİS ERCAN

Numarası : 2502060187

Anabilim/Bilim Dalı : MUHASEBE

Danışman : PROF.DR.RECEP PEKDEMİR

Tez Savunma Tarihi : 26.12.2012

Saat : 13.00

Tez Başlığı : HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI; UYGULAMA ÖRNEKLERİ.

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 35. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

| JÜRİ ÜYESİ | İMZA | KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME) |
|---------------------------|------|-------------------------------------|
| 1-PROF.DR.CENGİZ ERDAMAR | | KABUL |
| 2- PROF.DR.RECEP PEKDEMİR | | KABUL |
| 3-PROF.DR.YAKUP SELVİ | | KABUL |
| 4-PROF.DR.FATİH YILMAZ | | KABUL |
| 5-PROF.DR.DOĞAN ARGUN | | KABUL |

Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması; Uygulama Örnekleri

Melis ERCAN

ÖZ

Hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için hizmet tesliminin ne zaman gerçekleştirildiğinin tam olarak belirlenmesi gerekmektedir. Hizmetin teslim edilmiş sayılabilmesi ise hizmeti veren ve alan tarafın sözleşmeyle ilgili sorumluluklarını yerine getirmelerine bağlıdır. Hizmetle ilgili risk ve faydanın devredilmesiyle hizmet teslim edilmiş sayılır. Bir seferde gerçekleşen teslimlerde teslim şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti diğerlerine göre kolaydır. Ancak birden fazla gerçekleşen teslimlerde “dönemsellik ilkesi” gereği, belli bir raporlama döneminde teslimin ne kadarlık kısmının gerçekleştiğinin tespit edilmesi oldukça önemlidir. Çünkü hizmetle ilgili satış hasılatının ne zaman gerçekleşeceği hizmetin teslimine bağlıdır.

Bu çalışmada hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler ele alınmış, ayrıca hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasıyla ilgili ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarındaki durum ve Türkiye’deki yasal düzenlemeler incelenmiş, çeşitli hizmet sözleşmeleriyle ilgili muhasebeleştirme ve raporlama örnekleri verilmiş ve hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik finansal raporlarda yer alması gereken açıklamaların önemi üzerinde durulmuştur. Hizmet satışı yapan işletmelerin finansal tablolarında yer alan hizmet satış tutarlarının önemli tutarlara eriştiği görülmesine karşın, söz konusu hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamalarının yeterli ve anlaşılır bir şekilde sunulmadığı bu çalışmada ortaya konmuştur.

Accounting for Revenue Recognition in Service Contracts; Experimental Examples

Melis ERCAN

ABSTRACT

While recognizing and reporting the revenue generated through service contracts in terms of accounting, the right time of delivery of a given service based on the contract among parties should be determined. The delivery of a service occurs when the seller(s) and the buyer(s) have fulfilled their obligations for the contract. A service is deemed to be delivered when risk(s) and return(s) based on the service contract transferred to the buyer. If a service is delivered all at once, it is easier to determine whether the delivery conditions have been fulfilled or not; but if the delivery occurs over a period of time, it is then important to determine the amount of service given in a certain accounting period according to the periodicity concept.

This study aims how to recognize the revenue of a service and examines the current situation of service contracts in terms of the revenue recognition based on the national, international accounting standards, and the Turkish Tax Legislation through some examples of recording and reporting revenues from service contracts. This study also signifies and emphasizes the materiality of disclosure for the recognition of service revenue. Although the amount of service revenue from service contracts in the financial reports of companies is gradually increasing, this study reveals that the level of disclosure for recognizing of service revenue is inadequate and inexplicable.

ÖNSÖZ

Günümüzde finansal tabloların ve bunlara ait açıklamaların uluslararası finansal raporlama standartlarına veya bu standartlara paralel olarak düzenlenen ulusal standartlara göre hazırlanması zorunlu hale gelmektedir. Hazırlanan finansal raporların anlaşılır, doğru ve karşılaştırılabilir olması finansal tablo kullanıcıları için son derece önemlidir. Hizmet satışı yapan işletmelerin finansal tablolarında raporladıkları hizmet satış geliri tutarlarının anlaşılır, doğru ve karşılaştırılabilir olması için hangi hizmetlere ait olduğunun ve bu tutarların ne şekilde tespit edildiğinin ortaya konması gerekmektedir. Bunun için hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunun ilgili standart ve düzenlemelerle detaylı bir şekilde açıklanması gerekmektedir.

Bu çalışmanın ana konusunu “hizmet sözleşmelerinde hasılatın gerçekleşmesi (tahakkuk etmesi)” kavramı oluşturmaktadır. Bu çalışmada; hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler, hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasıyla ilgili ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarındaki durum ve ülkemizdeki yasal düzenlemelerin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşmak için çeşitli hizmet sözleşmeleriyle ilgili muhasebeleştirme ve raporlama örnekleri verilmiş, bu konuyla ilgili gelişmiş ülkelerdeki durum ile Türkiye’deki durum karşılaştırılmıştır.

Hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili literatürde çok fazla çalışmaya rastlanılmaması ve hizmet sektörünün sözleşme türleri açısından oldukça geniş bir sektör olması bu çalışmanın hazırlanması esnasında karşılaşılan başlıca güçlükleri oluşturmaktadır.

İÇİNDEKİLER

| | |
|------------------------|-----|
| ÖZ | iii |
| ABSTRACT | iv |
| ÖNSÖZ | v |
| İÇİNDEKİLER | vi |
| TABLolar LİSTESİ | x |
| ŞEKİLLER LİSTESİ | xi |
| KISALTMALAR | xii |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

HİZMET SÖZLEŞMESİ KAVRAMI, HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

| | |
|--|----|
| 1.1. HİZMET SÖZLEŞMESİ KAVRAMI | 5 |
| 1.2. HİZMETİN TESLİMİ (HİZMET İFASI) (PERFORMANS) KAVRAMI | 8 |
| 1.3. HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN YÖNTEMLER..... | 11 |
| 1.3.1. Hizmet Tipi Sözleşmelerde Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yöntemler..... | 11 |
| 1.3.1.1. Spesifik (Belirgin) Performans Yöntemi | 12 |
| 1.3.1.2. Parçalı (Kısmi) Performans Yöntemi..... | 12 |
| 1.3.1.3. Tamamlanmış Performans Yöntemi | 14 |
| 1.3.1.4. Tahsilat Yöntemi..... | 14 |
| 1.3.2. Hak Ediş Esaslı (İnşaat Tipi) Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yöntemler..... | 16 |
| 1.3.2.1. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi..... | 20 |
| 1.3.2.2. Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi..... | 24 |
| 1.3.2.3. Maliyet Telafi Yöntemi..... | 27 |

| | |
|--|----|
| 1.4. HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN RAPORLANMASINA İLİŞKİN STANDARTLAR VE YASAL DÜZENLEMELER | 28 |
| 1.4.1. Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Raporlanmasına İlişkin Uluslararası Alandaki Standartlar ve Düzenlemeler | 28 |
| 1.4.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Düzenlemeler | 28 |
| 1.4.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları..... | 30 |
| 1.4.2. Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Raporlanmasına İlişkin Ülkemizdeki Standartlar ve Yasal Düzenlemeler | 36 |
| 1.4.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları | 36 |
| 1.4.2.2. Vergi Mevzuatı..... | 37 |

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ HİZMET SÖZLEŞMELERİYLE İLGİLİ HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

| | |
|---|-----|
| 2.1. TAŞIMACILIK HİZMET SÖZLEŞMELERİ | 43 |
| 2.1.1. Taşımacılık Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması..... | 43 |
| 2.1.2. Taşımacılık Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum..... | 56 |
| 2.2. TEMİZLİK HİZMET SÖZLEŞMELERİ | 58 |
| 2.2.1. Temizlik Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması..... | 58 |
| 2.2.2. Temizlik Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum... | 81 |
| 2.3. ÖZEL OKUL HİZMET SÖZLEŞMELERİ..... | 81 |
| 2.3.1. Özel Okul Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması..... | 81 |
| 2.3.2. Özel Okul Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum..... | 109 |
| 2.4. ÜYELİK HİZMET SÖZLEŞMELERİ | 111 |
| 2.4.1. Üyelik Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması..... | 112 |

| | |
|---|-----|
| 2.4.2. Üyelik Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum | 121 |
| 2.5. İNŞAAT HİZMET SÖZLEŞMELERİ | 121 |
| 2.5.1. İnşaat Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması..... | 121 |
| 2.5.2. İnşaat Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum..... | 135 |
| 2.6. İMTİYAZ HİZMET SÖZLEŞMELERİ | 137 |
| 2.6.1. İmtiyaz Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması..... | 137 |
| 2.6.2. İmtiyaz Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum | 143 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASIYLA İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR

| | |
|--|-----|
| 3.1. ARAŞTIRMA KONUSUNUN ÖNEMİ..... | 145 |
| 3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI..... | 146 |
| 3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI | 146 |
| 3.4. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ..... | 148 |
| 3.5. VERİLERİN ANALİZİ | 148 |
| 3.5.1. Şirketlerin Faaliyet Raporlarında Yer Alan Hizmetlerle İlgili Hasılatın Gerçekleşmesine (Tahakkuk Etmesine) Yönelik Açıklamalar | 148 |
| 3.5.1.1. Gelişmiş Ülkelerdeki Bazı Şirketlerin Faaliyet Raporlarında Yer Alan Hizmetlerle İlgili Hasılatın Gerçekleşmesine (Tahakkuk Etmesine) Yönelik Açıklamalar | 149 |
| 3.5.1.1.1. Exor Group..... | 150 |
| 3.5.1.1.2. Total | 151 |
| 3.5.1.1.3. Wal-Mart Stores | 152 |
| 3.5.1.1.4. Sinopec Group..... | 153 |
| 3.5.1.1.5. Volkswagen..... | 154 |
| 3.5.1.1.6. Toshiba..... | 156 |
| 3.5.1.1.7. Hyundai Motor | 157 |
| 3.5.1.1.8. Samsung Electronics | 158 |

| | |
|---|-----|
| 3.5.1.1.9. Siemens | 159 |
| 3.5.1.1.10. Vodafone | 162 |
| 3.5.1.2. Türkiye’deki Bazı Şirketlerin Faaliyet Raporlarında Yer Alan Hizmetlerle İlgili Hasılatın Gerçekleşmesine (Tahakkuk Etmesine) Yönelik Açıklamalar | 165 |
| 3.5.1.2.1. Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi | 166 |
| 3.5.1.2.2. Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi Anonim Şirketi | 167 |
| 3.5.1.2.3. Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları | 169 |
| 3.5.1.2.4. Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi | 171 |
| 3.5.1.2.5. Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları | 172 |
| 3.5.1.2.6. Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. | 174 |
| 3.5.1.2.7. Netaş Telekomünikasyon A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları | 176 |
| 3.5.1.2.8. İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları | 179 |
| 3.5.1.2.9. Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları | 180 |
| 3.5.1.2.10. Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları | 181 |
| 3.5.1.2.11. TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları | 184 |
| 3.5.2. Gelişmiş Ülkelerdeki ve Türkiye’deki Şirketlerin Faaliyet Raporlarında Yer Alan Hizmetlerle İlgili Hasılatın Gerçekleşmesine Yönelik Açıklama Düzeylerinin Karşılaştırılması | 188 |
| 3.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI | 188 |
| SONUÇ | 190 |
| KAYNAKÇA | 194 |
| ÖZ GEÇMİŞ | 203 |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|--|-----|
| Tablo 1. Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Raporlanmasına İlişkin Başlıca Düzenlemeler | 29 |
| Tablo 2. A Taşımacılık İşletmesinin Farklı Tahsil Seçeneklerinin Karşılaştırılması | 55 |
| Tablo 3. B Temizlik İşletmesi İtfa Planı | 63 |
| Tablo 4. B Temizlik İşletmesi Seçenek-1 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması.. | 70 |
| Tablo 5. B Temizlik İşletmesi Gelecekte Tahsil Edilecek Tutara Ulaşma Planı | 72 |
| Tablo 6. B Temizlik İşletmesi Seçenek-3 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması.. | 79 |
| Tablo 7. B Temizlik İşletmesi TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması..... | 80 |
| Tablo 8. C Özel Okul İşletmesi İtfa Planı-1..... | 84 |
| Tablo 9. C Özel Okul İşletmesi Seçenek-1 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması | 91 |
| Tablo 10. C Özel Okul İşletmesi İtfa Planı-2..... | 92 |
| Tablo 11. C Özel Okul İşletmesi Seçenek-2 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması | 100 |
| Tablo 12. C Özel Okul İşletmesi İtfa Planı-3..... | 101 |
| Tablo 13. C Özel Okul İşletmesi Seçenek-3 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması | 109 |
| Tablo 14. C Özel Okul İşletmesi TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması | 109 |
| Tablo 15. D Spor Salonu İşletmesi İtfa Planı..... | 114 |
| Tablo 16. D Spor Salonu İşletmesi TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması | 121 |
| Tablo 17. E İnşaat İşletmesi Finansal Bilgileri | 125 |
| Tablo 18. E İnşaat İşletmesi TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması..... | 134 |
| Tablo 19. Gelişmiş Ülkelerdeki Şirketlerin Açıklamalarının Özeti..... | 165 |
| Tablo 20. Türkiye'deki Şirketlerin Açıklamalarının Özeti | 187 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|---|----|
| Şekil 1. Hizmet Tipi Sözleşmelerde Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yöntemler | 11 |
| Şekil 2. Hizmet Tipi Sözleşmelerde Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Karar Ağacı..... | 15 |

KISALTMALAR

| | | |
|-----------------|---|--|
| A.e. | : | Aynı eser |
| A.g.e. | : | Adı geçen eser |
| ABD | : | Amerika Birleşik Devletleri |
| AICPA | : | American Institute of Certified Public Accountants |
| ARB | : | Accounting Research Bulletin |
| bs. | : | Bası |
| ed. | : | Edition |
| EITF | : | Emerging Issues Task Force |
| FASB | : | Financial Accounting Standards Board |
| FMSK | : | Finansal Muhasebe Standartları Kurulu |
| GKGMİ | : | Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri |
| GVK | : | Gelir Vergisi Kanunu |
| IASB | : | International Accounting Standards Board |
| IFRS | : | International Financial Reporting Standards |
| İMKB | : | İstanbul Menkul Kıymetler Borsası |
| KDV | : | Katma Değer Vergisi |
| KVK | : | Kurumlar Vergisi Kanunu |
| p. / pp. | : | Page / Pages |
| par. | : | Paragraf |
| s. | : | Sayfa |
| SAB | : | Staff Accounting Bulletin |
| SOB | : | Statement of Position |
| SPK | : | Sermaye Piyasası Kurulu |

| | | |
|----------------|---|---|
| t.y. | : | Basım tarihi yok |
| TDK | : | Türk Dil Kurumu |
| TFRS | : | Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| TMS | : | Türkiye Muhasebe Standartları |
| TMSK | : | Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| TMUDESK | : | Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu |
| UFRS | : | Uluslararası Finansal Raporlama Standartları |
| UMS | : | Uluslararası Muhasebe Standartları |
| UMSK | : | Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu |
| US GAAP | : | ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri |
| VUK | : | Vergi Usul Kanunu |

GİRİŞ

Dünya ekonomisinde imalat sanayinin gelişimiyle birlikte son yıllarda hizmet sektörü de önem kazanmıştır. Hizmet sektöründe görülen hızlı gelişmeyle birlikte bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin sayısının artması, söz konusu işletmeler tarafından verilen hizmet türlerinde de çeşitliliğin giderek artmasına sebep olmaktadır. Hizmet türlerindeki çeşitliliğin artması ise hizmet sözleşmesi türlerinde de çeşitliliği beraberinde getirmektedir. Hizmet sözleşmesi türlerindeki çeşitliliğin giderek artması hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunun önem kazanmasına sebep olmaktadır. Hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde kritik ve zor olan noktalar hizmetlerle ilgili hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceği, hangi muhasebeleştirilme yönteminin kullanılacağı, nasıl raporlanacağı ve finansal tablo dipnotlarında “tam açıklama” kavramı gereği hangi bilgilerin açıklanması gerektiğidir.

Hizmetlerle ilgili hasılatın muhasebeleştirilmesi Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)’nden “tahakkuk (gerçekleşme) ilkesi”ne uyulmasıyla ilgilidir. Bir hizmet sözleşmesiyle ilgili hasılatın muhasebeleştirilmesi sözleşmeye konu olan hasılatın gerçekleşmesine (tahakkuk etmesine) bağlıdır. Hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasındaki temel sorun hasılatın ne zaman gerçekleşeceğinin tespitiyle ilgilidir. Hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesi hizmetin teslimiyle gerçekleşmektedir. Hizmet; sözleşmeyle ilgili risk ve faydanın, hizmeti satın alan tarafa devredildiğinde teslim edilmiş sayılmaktadır. Belirli bir zaman diliminde birden fazla seferde teslim edilen hizmetler birden fazla raporlama dönemini kapsayabilmektedir. Böyle bir durumda “dönemsellik ilkesi” gereği hangi raporlama döneminde ne kadarlık hizmetin tesliminin gerçekleştiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Hizmet tesliminde, mal tesliminde olduğu gibi fiziksel bir teslim söz konusu olmadığı için teslim edilen kısmın tespiti oldukça güç olmaktadır.

Hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde hangi yöntemin kullanılacağına tespiti oldukça önemlidir. Ancak ulusal ve uluslararası standart ve

düzenlemelerde sadece “tamamlanmış taahhüt yöntemi” ve “tamamlanma yüzdesi yöntemi” yer almaktadır. Literatürde yer alan diğer yöntemler söz konusu standart ve düzenlemelerde yöntem ismi olarak verilmemektedir. Bununla birlikte, standart ve düzenlemeler incelenip analiz edildiğinde hangi yöntemden bahsedildiği anlaşılmaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemleri ortaya koymak, hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasıyla ilgili ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının ve ülkemizdeki yasal düzenlemelerin gelişimini incelemektir. Bu amaca ulaşmak için çeşitli hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili örneklerle yer verilmiş, gelişmiş ülkelerde ve Türkiye’deki şirketlerden alınan örnek uygulamalarla hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili durum ortaya konulmuş ve bu konuyla ilgili gelişmiş ülkelerdeki şirketlerin durumuyla Türkiye’deki şirketlerin durumu karşılaştırılmıştır.

Bu çalışma gerçekleştirilirken öncelikle literatür taraması yapılmış ve konu kuramsal olarak açıklanmıştır. Çeşitli hizmet sözleşmesi örnekleri verilerek söz konusu hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına yer verilmiştir. Gelişmiş ülkelerde ve Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlere ait hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili faaliyet raporlarında ne tür bilgilerin yer aldığıyla ilgili durum tespiti yapmak için şirketlerin faaliyet raporları ve finansal tablo dipnotlarında bulunan açıklamalar incelenmiştir.

Hizmet sektörünün geniş bir sektör olması sebebiyle tüm belirli süreli hizmet sözleşmesi türlerine yer verilmemiş olması, finansal sektörde yer alan hizmet sözleşmeleri tamamen çalışmanın kapsamı dışında bırakılması ve ikinci bölümde yer alan örneklerin teorik olarak hazırlanmış olması, gerçek bir işletme incelemesi sonucunda hazırlanmamış olması çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Araştırma kısmında sadece finansal olmayan sektör şirketlerine yer verilmesi, finansal sektör şirketlerinin araştırmanın kapsamı dışında bırakılması ise araştırmanın kısıtlarıdır.

Çalışmanın ilk bölümünde hizmet sözleşmesi ve hizmetin teslimi kavramları açıklanmış, hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemler anlatılmış, hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasına yön veren standart ve yasal düzenlemelerin neler olduğu belirtilmiş, ayrıca bu standart ve düzenlemelerin çalışmanın konusuyla ilgili kısımlarına yer verilmiştir.

İkinci bölümde ise çeşitli hizmet sözleşmeleriyle ilgili hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili örnekler verilmiş ve ülkemiz Vergi Mevzuatında sözleşmelere özgü durumlar var ise ilgili kısımda ele alınmıştır. İkinci bölümde hizmet sözleşmesi örnekleri verilirken hizmet sözleşmesi türlerindeki çeşitliliğin çok olması sebebiyle belirli süreli olan hizmet sözleşmeleri ele alınmış ve farklı sektörlerde yer alan farklı hizmet sözleşmesi türleri incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; gelişmiş ülkelerde ve Türkiye’de faaliyet gösteren bazı şirketlerde var olan hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının nasıl yapıldığı araştırılmış ve bir durum tespiti yapılmaya çalışılmıştır. Araştırma, 2011 yılı sonu itibarıyla gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük 100 şirketten finansal olmayan sektörde faaliyet gösterip hizmet satışı yapanlar ile İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) 100 Endeksinde (2 Temmuz 2012 itibarıyla) yer alan finansal olmayan sektör şirketlerinden hizmet satışı yapan şirketlerle sınırlandırılmıştır. Ana kütlenin söz konusu şirketlerden oluşmasının sebebi, araştırmaya dâhil edilen şirketlerin önemli bir büyüklüğe sahip olmasıdır. Araştırmada 2011 yılı sonu itibarıyla Fortune Global 500’e göre gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük 100 şirketten finansal olmayan sektörde faaliyet gösterip hizmet satışı yapanların 2011 yılı faaliyet raporlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamalar ve İMKB 100 Endeksinde yer alan finansal olmayan sektör şirketlerinden hizmet satışı yapan şirketlerin 31 Aralık 2011 tarihli finansal tablo dipnotlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamalar incelenmiştir. 2011 yılı sonu itibarıyla gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük şirketlerden konuyla ilgili yeterli miktarda açıklaması olan on (10) şirket ve İMKB 100 Endeksinde yer alan ve konuyla ilgili yeterli miktarda açıklaması olan on bir (11) şirket seçilerek, bu

şirketlerden örnek uygulamalar oluşturulmuştur. TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları İMKB 100 Endeksinde finansal sektörde yer almasına rağmen hizmet sektöründe yer alan en büyük şirketlerden biri olması ve Türkiye’de bu şirkete benzer başka bir şirketin olmaması sebebiyle on birinci (11.) şirket olarak çalışma kapsamına dâhil edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HİZMET SÖZLEŞMESİ KAVRAMI, HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Bu bölümde hizmet sözleşmeleriyle ilgili genel bilgiler verilmiş, hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler ve yöntemler açıklanmış ve hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasına ilişkin ulusal ve uluslararası standartlar ile ülkemizdeki Vergi Mevzuatı çerçevesinde hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanması ele alınmıştır.

1.1. HİZMET SÖZLEŞMESİ KAVRAMI

Türk Hukuk Sisteminde hizmet sözleşmelerini düzenleyen hukuki düzenlemeler yer almamaktadır. Özel hukukun ilgili hükümleri olarak Borçlar Kanununun 19.maddesi dikkate alındığında esas olarak sözleşme serbestisi çerçevesinde genel hükümlerin uygulanacağı sonucuna varılmaktadır.¹ Bu nedenle hizmet sözleşmesi kavramının açıklanabilmesi için öncelikle hizmet ve sözleşme kavramlarının ayrı ayrı ele alınmasında fayda vardır.

Hizmet, Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından, gereksinimleri karşılama ve üretildiği anda tüketilme özelliklerine sahip her türlü etkinlik olarak tanımlanmıştır.² “*Hizmet, bir tarafın diğerine sunduğu, temel olarak dokunulamayan ve herhangi bir şeyin sahipliğiyle sonuçlanmayan bir faaliyet ya da faydadır. Üretilmesi fiziksel bir ürüne bağlı olabilir ya da olmayabilir.*”³ Bir başka tanıma göre “hizmet, işletme tarafından müşteriyle yapılan bir sözleşmeyle taahhüt edilen bir varlıktır.”⁴ Hizmet, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nun 4.maddesinde “*teslim ve*

¹ 818 sayılı Borçlar Kanunu, T.C. Yasalar, 359 sayılı Resmî Gazete, Ankara, 29.04.1926.

² TDK, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/?kategori=terim&hng=md&kelime=hizmet>, 17.05.2008.

³ Philip Kotler, Gary Armstrong, **Principles of Marketing**, 13. ed., USA, Pearson - Prentice Hall, 2009, p. 57.

⁴ International Accounting Standards Board (IASB), Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, London, 2008, p. 35.

teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir” olarak tanımlanmıştır. Hizmet soyuttur. Hizmetin üretilen maldan temel farkı stoklanamama özeliğidir. Hizmet üretildiği anda müşteri tarafından tüketilir. Dolayısıyla müşteri hizmetin üretilmesi sürecinde yer alır, müşteri olmadan hizmet teslimi yapılmaz.

Sözleşme, TDK tarafından, iki ya da daha çok kişinin bir şeyi yapmak ya da yapmamak üzere aralarında anlaşmalarını dile getiren bağlayıcı uzlaşma olarak tanımlanmıştır.⁵ Roma Hukuku'na göre sözleşme, bir borç ilişkisi kuran hukuki muameledir: taraflar arasında iradelerin uyuşması sonucu meydana gelen anlaşmayı ifade eder.⁶ Modern hukuka göre sözleşme, genellikle birbirinden farklı menfaat ve amaçlarla hareket eden kişiler arasında hukuki bir sonuç doğurmak ve özellikle bir borç ilişkisi kurmak, mevcut bir borçta değişiklik yapmak ya da onu büsbütün ortadan kaldırmak için yapılan bir anlaşmadır. Bir başka tanıma göre *“sözleşme, iki ya da daha fazla taraf arasında yapılan taraflar arasında zorunlu yükümlülükler (karşılıklı edimler) (enforceable obligations) yaratan anlaşmadır.”*⁷ Yapılan sözleşmelerin yazılı olma zorunluluğu söz konusu değildir.

Tüm sözleşme tanımlarının ortak noktası sözleşmelerin hukuki bir ilişki kurmasıdır; “borç ilişkisi” denilen bu hukuki ilişkiden de bir veya birden fazla borç doğar.”⁸ Sözleşmeleri borç yüklenen tarafın sayısına göre “tek tarafa borç yükleyen sözleşmeler” ve “iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler” olarak iki gruba ayırmak mümkündür.⁹

⁵ TDK, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/?kategori=terimarat&kelime=sözleşme&s3oz5k0t=FSF>, 17.05.2008.

⁶ Bülent Tahiroğlu, **Roma Borçlar Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2000, s. 102.

⁷ IASB, Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, p. 25.

⁸ Ahmet C. Ruhi, **Sözleşmeler Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2011, s. 17.

⁹ A.e.

Hizmet sözleşmesi, hizmet üretimi yapan işletmelerin verdikleri hizmete göre farklılık gösteren ve belirli bir standardı olmayan, verilen hizmetin içeriğine göre değişen sözleşmelerdir. Hizmet sözleşmesi müşteri ile satıcı arasında yapılan, satıcının müşteri için iş yaptığı veya iş yapmak için hazırlık yapmaya karar verdiğini gösteren bir sözleşmedir.¹⁰ Hizmet sözleşmeleri borç yüklenen tarafın sayısına göre ele alındığında iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler grubuna girmektedir. Hizmet sözleşmelerinde taraflardan her biri, diğerine karşı bir edimde bulunmakla yükümlüdür.¹¹ Hizmet sözleşmelerinde satıcı, satılan hizmetin mülkiyetini alıcıya devretme; alıcı ise kararlaştırılan satış bedelini satıcıya ödeme yükümlülüğü altına girerler.¹² Hizmet sözleşmeleri kendi nam ve hesabına çalışan bir kurumun başka bir kişi ya da kuruma vermiş olduğu hizmetle ilgili düzenlediği sözleşmelerdir.

Sürelerine göre hizmet sözleşmelerini kısa süreli hizmet sözleşmeleri ve uzun süreli hizmet sözleşmeleri olarak da ikiye ayırmak mümkündür. Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 1'e göre kısa ve uzun süre ayırımında esas olan sözleşme süresinin bir yıldan uzun olup olmadığıdır.¹³ Kısa süreli hizmet sözleşmeleri, teslim edilecek hizmetin süresi bir yıldan daha az olan sözleşmelerdir. Uzun süreli hizmet sözleşmeleri, bir yıldan daha uzun sürede teslim edilecek olan hizmetlerle ilgili sözleşmelerdir. Uzun süreli hizmet sözleşmeleri, tek bir dayanıklı varlığı çizmek, üretmek ya da inşa etmek ya da birden fazla varlık ya da hizmeti tek bir proje gibi değerlendirerek, ilgili sözleşmenin tamamlanabilmesi için gerekli sürenin farklı muhasebe dönemlerine denk geldiği sözleşmelerdir.¹⁴ İnşaat sözleşmeleri uzun süreli hizmet sözleşmelerine örnektir. Birçok hizmet sözleşmesi birden fazla muhasebe dönemini kapsayan inşaat sektöründeki uzun süreli sözleşmelere benzer özellik gösterir. Dolayısıyla bu hizmet sözleşmelerinde inşaat sözleşmelerinde kullanılan muhasebeleştirme ve raporlama yöntemleri

¹⁰ Steven M. Bragg, **Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios**, 2. ed., USA, John Wiley & Sons, Inc., 2010, p. 168.

¹¹ Ruhi, **a.g.e.**, s. 17.

¹² **A.e.**

¹³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı", 26.01.2005 tarihli 25702 sayılı Resmî Gazete, par. 61.

¹⁴ The Institute of Chartered Accountants, Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) No. 9. – "Stock and Long Term Contracts", United Kingdom, 1988, p. 5.

kullanılmaktadır.¹⁵ Fakat bazı hizmet sözleşmeleri bir yıldan daha kısa süreli olduğu halde uzun süreli hizmet sözleşmeleri olarak ele alınmaktadırlar.¹⁶

Hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunu ele alırken sözleşmeleri hizmet tipi sözleşmeler (birden fazla yılı içeren hizmet sözleşmeleri, eğitim sözleşmeleri gibi) ve hak ediş* esaslı (inşaat tipi) sözleşmeler olarak iki ayrı grupta incelemek mümkündür. Hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmeler her ne kadar hizmet sözleşmesi olsalar da literatürde muhasebeleştirme ve raporlama açısından ayrı olarak ele alınmaktadır. Hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmeler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'ndan 11 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 11): "İnşaat Sözleşmeleri" standardında ele alınmıştır.

1.2. HİZMETİN TESLİMİ (HİZMET İFASI) (PERFORMANS) KAVRAMI

Hasılat yaratan bir işlemle ilgili olarak, hasılatın kazanılmış sayılması için tarafların üzerlerine düşeni yerine getirmiş olmaları gerekmektedir. Bir hizmet sözleşmesinde tarafların yerine getirmesi gereken sorumluluklar hizmetin verilmesiyle sonuçlanacak bir sürecin parçaları şeklinde algılanmalıdır. Sözleşmede yer alan bu parçaların her birisinin yerine getirilip getirilmediğinin anlaşılması, sonuçta hizmetin verilip verilmediğine ilişkin soruları cevaplamaktadır.¹⁷

Hizmetin teslimi, satıcının sözleşmede taahhüt ettiklerini yerine getirmesi ve alıcının da teslim edilen hizmetten fayda elde etmesi şeklinde tanımlanabilir.¹⁸

¹⁵ Donald E. Kieso, Jerry, J. Weygandt, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting, IFRS Edition Volume 2**, USA, John Wiley & Sons, Inc., 2011, p. 978.

¹⁶ Kieso, Weygandt, Warfield, **Intermediate Accounting, IFRS Edition Volume 2**, p. 978.

* "Hak ediş" kavramı, Türk Dil Kurumu'nun yazım kılavuzuna göre ayrı olarak yazılmaktadır. Genel kullanıma bakıldığında hak ve ediş kelimeleri birleşik yazılmaktadır. Bu çalışmada Türk Dil Kurumu'nun yazım kılavuzu doğrultusunda bu kavramın yazımı ayrı olarak yapılacaktır. (Çevrimiçi) http://tdkterim.gov.tr/seslisozluk/?kelime=hak+edi%C5%9F&kategori=yazim_listeli&ayn=bas, 17.05.2008.

¹⁷ Serdar Özkan, "TMS 18- Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayırıştırılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, Temmuz-Ağustos 2007, s. 63.

¹⁸ Scott A. Taub, **2010 Revenue Recognition Guide**, Chicago, CCH Learning Center, 2009, p. 3.11.

Hizmetin teslimi sözleşmeye bağlı olarak belirlenen süre içerisinde, hizmeti verecek olan işletmenin üzerinde anlaşmaya varılmış hizmetle ilgili yükümlülüğünü yerine getirmesini içermektedir.¹⁹ Hizmet veren işletmenin hizmetin kontrolünü yönetmesi vermiş olduğu hizmetin kullanım ve yararını elinde tutma becerisidir.²⁰ Bu nedenle hizmetin teslim edildiği anda kontrol, hizmeti satın alan tarafa geçmektedir. Literatürde “performans kavramı” ile “hizmetin teslimi” kavramı birbirleri yerine kullanılabilen kavramlardır.²¹

KDV Kanunu'nun 4.maddesi hizmetin tanımını yapmakla birlikte 10.maddesinde hizmetin tesliminden (hizmet ifasından) bahsedilmektedir. KDV Kanunu'nun 10/a maddesinde “*Vergiye doğuran olay, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelir*” denilmektedir. Ayrıca KDV Kanunu'nun 10/c maddesinde ise, “*Vergiye doğuran olay, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında meydana gelir*” denilmektedir. Hizmetin stoklanması mümkün olmadığı için hizmetin teslim anının tespiti güçtür ve sözleşme türlerine göre farklılık göstermektedir. Hizmetin teslim edilmesini simgeleyen unsurlardan biri zaman, diğeri faydadır. Zaman geçtikçe, fayda elde edildikçe; hizmet üretilmiş, teslim edilmiş olacaktır. Hizmetin teslimiyle satışın gerçekleşmesi hizmet stoklanmadığı için aynı anda olur; ama ödeme önceden ya da sonradan olabilir. Hizmet sözleşmelerinin süreleri de hizmetin teslim zamanını etkilemektedir. Hizmetin teslimi mülkiyetin el değiştirmesi demektir. Verilen hizmetle ilgili riskin devredilmesi, hizmetin teslimi yani mülkiyetin el değiştirmesiyle aynı zamanda gerçekleşir.

Hizmet sözleşmelerinde teslim bir seferde ya da belirli bir zaman diliminde birden fazla seferde gerçekleştirilebilir. Bir seferde gerçekleşen teslimlerde teslim şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti diğerlerine göre kolaydır. Fakat

¹⁹ Barry, J. Epstein, Eva, K. Jermakowicz, **IFRS 2010: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, USA, John Wiley & Sons, Inc., 2010, p. 268.

²⁰ IASB, IASB Meeting Staff Paper-Revenue Recognition-Control, London, 2009, p. 2.

²¹ Taub, **a.g.e.**, p. 3.11.

belirli bir zaman diliminde gerçekleşen teslimlerde “dönemsellik ilkesi” gereği, belli bir raporlama döneminde teslimin ne kadarlık kısmının gerçekleştiğinin tespit edilmesi önemli bir husustur.²² Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı’nın B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14/8- sıra numaralı özelgesi dönemsellik kavramının önemini ortaya çıkaran bir özeldir. Söz konusu özelve göre, dönemsellik kavramının doğal sonucu olarak;

- a) Bir hasılatın belli bir döneme ilişkin safi kurum kazancının tespitinde müspet unsur olarak dikkate alınabilmesi için, bu hasılatın söz konusu döneme ait olması gerekmektedir.
- b) Aynı şekilde, bir giderin belli bir döneme ilişkin safi kurum kazancının belirlenmesinde menfi unsur olarak dikkate alınabilmesi için de, bu giderin söz konusu döneme ait olması gerekmektedir.

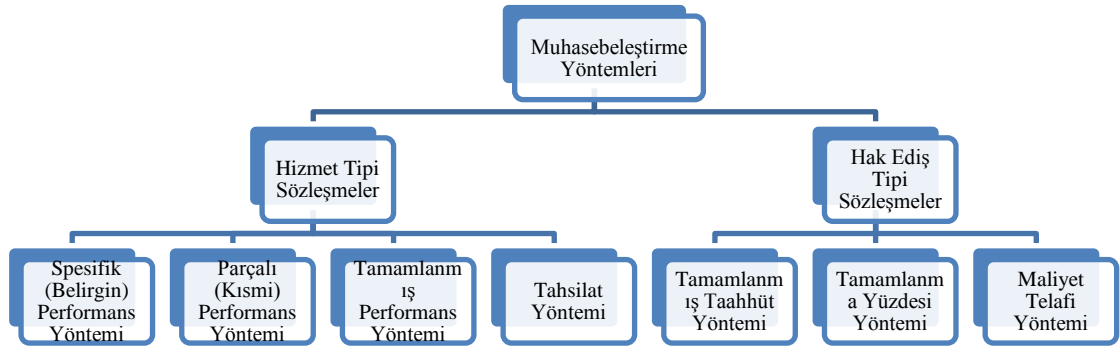
Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 39/2 maddesinde yer alan; “Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder” hükmü gereğince, ticari kazancın dolayısıyla kurum kazancının tespitinde, ödeme veya tahsilatın bir önemi yoktur; hasılatın alacak olarak, giderin ise borç olarak tahakkuk etmesi yeterlidir.

“Tahakkuk esası” olarak da adlandırılan bu uygulamada, gelir ve giderlerin kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde dikkate alınabilmesi için, gelir unsurlarının tahsil edilmesi, gider unsurlarının da ödeme yapılması gerekmeksizin tahakkuklarının yeterli olduğu açıktır. Ancak gelir veya gider unsuru geçmiş dönemlere veya gelecek dönemlere ait ise tahakkukun hangi dönemde olduğuna veya olacağına bakılmaksızın, söz konusu gelir veya giderin “dönemsellik ilkesi” gereği ilgili bulunduğu dönemde dikkate alınması gerekmektedir.

²² Özkan, a.g.e. s. 4.

1.3. HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN YÖNTEMLER

Hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemleri hizmet tipi sözleşmeler ve hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmeler için ayrı ayrı ortaya koymak gerekir. Hizmet tipi sözleşmelerde hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan başlıca yöntemler spesifik (belirgin) performans yöntemi, parçalı (kısmi) performans yöntemi, tamamlanmış performans yöntemi ve tahsilat yöntemidir. Hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerde hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan başlıca yöntemler ise tamamlanmış taahhüt yöntemi, tamamlanma yüzdesi yöntemi ve maliyet telafi yöntemi (cost recovery method) (zero profit method) dir. Hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemler Şekil 1’de yer almaktadır.



Şekil 1. Hizmet Tipi Sözleşmelerde Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yöntemler

1.3.1. Hizmet Tipi Sözleşmelerde Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yöntemler

Hizmet tipi sözleşmelerde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemler performansa dayalı yöntemlerdir. Performans, hasılatın kazanılma sürecinin

tamamlanmasının kapsamını ortaya koyar ve hizmet satın alan tarafın aldığı hizmetle ilgili değeri kazanıp kazanmadığını gösterir. Hizmet sunumunda önemli olan performansın (hizmetin tesliminin) bir ya da birden fazla sayıda işlem içerip içermediğidir.²³

Hizmet tipi sözleşmelerde hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan başlıca yöntemler spesifik (belirgin) performans, parçalı (kısmi) performans, tamamlanmış performans ve tahsilat yöntemleridir. Hizmet sözleşmelerinin hangilerinde hangi yöntemin kullanılacağı çok net değildir.²⁴

1.3.1.1. Spesifik (Belirgin) Performans Yöntemi

Performansın bir işlemi içerdiği durumlarda hizmet sözleşmelerinde hasılat spesifik (belirgin) performans yöntemine göre muhasebeleştirilir. Hasılat, işlem ortaya çıktığı an gerçekleşir. Belirli bir işlem tamamlandığında ortaya çıkan komisyonlarla ilgili sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi spesifik (belirgin) performans yöntemine göre hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesine örnektir. Bu yöntemde yapılan işlemle ilgili hazırlık aşamaları tamamlandıkça hasılatın gerçekleşmesi söz konusu değildir, aynı zamanda yapılan işlemle ilgili kritik olay yerine getirildiğinde hasılat gerçekleşir.²⁵ Bu tür sözleşmelerde satış temelli hasılatın gerçekleşmesi söz konusudur.²⁶

1.3.1.2. Parçalı (Kısmi) Performans Yöntemi

Parçalı performans yöntemi belirli bir zaman diliminde birden fazla seferde gerçekleştirilen teslimlerde kullanılan bir yöntemdir.²⁷ Performansın birbiriyle aynı ya da benzer birden fazla işlemi içerdiği durumlarda hizmet sözleşmelerinde hasılat

²³ FASB, FASB Invitation to Comment, Accounting for Certain Service Transactions, USA, 1978, p. 2.

²⁴ Taub, **a.g.e.**, p. 3.11.

²⁵ Charles H. Meyer, **Accounting and Finance for Lawyers in a Nutshell**, 4. ed., USA, Thomson Reuters, 2009, p. 82.

²⁶ Vernon Kam, **Accounting Theory**, 2. ed., USA, John Wiley & Sons, Inc., 1990, p. 261.

²⁷ Taub, **a.g.e.**, p. 3.11.

parçalı performans yöntemine göre muhasebeleştirilir.²⁸ Bu tür sözleşmelerde üretim temelli hasılatın gerçekleşmesi söz konusudur. Bu tür sözleşmelerde hasılat gerçekleşirken kullanılacak muhasebeleştirme yöntemi tamamlanma yüzdesi ya da benzer bir yöntemdir.²⁹ Parçalı performans yöntemi birbirinden çok az farkı bulunan üç ayrı durum için uygulanabilen bir yöntemdir.

- a) Belirlenmiş sayıda birbiriyle aynı ya da benzer işlem: Eğer verilecek hizmet belirlenmiş sayıda birbiriyle aynı ya da benzer işlemi (teslimi) içeriyorsa, eşit tutarda hasılat her teslim işlemi gerçekleştikçe muhasebeleştirilir. Temizlik şirketlerinde hasılat aylık olarak eşit tutarda muhasebeleştirilir.³⁰
- b) Belirlenmiş sayıda tanımlanmış fakat birbiriyle aynı ya da benzer olmayan işlem: Eğer verilecek hizmet belirlenmiş sayıda tanımlanmış; fakat birbiriyle aynı ya da benzer olmayan işlemi (teslimi) içeriyorsa, hasılat her işlem için farklı tutarda gerçekleşir. Uzaktan eğitim veren okullarda hasılat parçalı performans yöntemine göre muhasebeleştirilir. Hasılat tutarının belirlenmesinde kullanılan formül aşağıdaki gibidir:³¹

$$\frac{\text{Münferit teslimin direkt maliyeti}}{\text{Teslimin toplam tahmini direkt maliyeti}} \times \text{Verilecek hizmetin toplam hasılatı}$$

- c) Belirli bir süre içerisinde belirlenmemiş sayıda birbiriyle aynı ya da benzer işlem: Eğer verilecek hizmet belirli bir süre içerisinde belirlenmemiş sayıda birbiriyle aynı ya da benzer işlemi (teslimi) içeriyorsa ve eğer hasılat ve performansa daha uygun bir yöntem yok ise belirlenen süre içerisinde işlemler gerçekleştikçe eşit paylı yöntemle göre hasılat muhasebeleştirilir. Sağlık kulüpleri üyenin üyelik şartlarına uygun olarak eşit paylı yöntemle göre hasılatı muhasebeleştirilebilir.³² Bu yöntem UMS 18'de yer almaktadır; fakat yöntem ismine standartta yer verilmemiştir.

²⁸ Steven Bragg, **The Vest Pocket Controller**, USA, John Wiley & Sons Inc., 2010, p. 15.

²⁹ Kam, **a.g.e.**, p. 261.

³⁰ Bragg, **Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios**, p. 170.

³¹ **A.e.**

³² **A.e.**

1.3.1.3. Tamamlanmış Performans Yöntemi

Tamamlanmış performans yöntemi, bir defada gerçekleşen teslimler için kullanılan bir modeldir.³³ Tamamlanmış performans yöntemi, verilecek hizmetle ilgili performansın birden fazla önemli aşamayı içerdiği fakat en son aşamanın tamamlanmasının son derece önemli olduğu sözleşme türlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan bir yöntemdir. Bu tür sözleşmelerde hasılat, kritik aşama tamamlanmadan kazanılmış kabul edilmez.³⁴ Taşımacılık işletmeleri eşyaları paketler, yükler ve taşır; fakat son aşama olan eşyaların teslimi çok önemli olduğu için eşyaların belirlenen varış yerine ulaşmasıyla sözleşmede belirlenen hasılat gerçekleşir.³⁵ Bu tür sözleşmelerde de spesifik (belirgin) performans yönteminde olduğu gibi satış temelli hasılatın gerçekleşmesi söz konusudur.³⁶ Bu yöntem UMS 18 standardında yer almaktadır; fakat yöntem ismine standartta yer verilmemiştir.

1.3.1.4. Tahsilat Yöntemi

Teslim edilecek hizmetle ilgili hasılatın tahsilatında önemli derecede belirsizliğin söz konusu olduğu hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi tahsilat yöntemi kullanılarak yapılır. Bu tür sözleşmelerde hasılat hizmetin tesliminde değil, bedelinin tahsil anında doğmaktadır, dolayısıyla para tahsil edilene kadar hasılat muhasebeleştirilmez. Bu yöntemin en önemli sakıncası bazı durumlarda “dönemsellik ilkesi”ne aykırı bir durum ortaya koymasıdır. Bireysel hizmetlerle ilgili hizmet sözleşmelerinde tahsilat yöntemi kullanılabilir.³⁷ Nakit temelli hasılatın gerçekleşmesinin söz konusu olduğu hizmet sözleşmelerinde hasılat gerçekleşirken kullanılacak muhasebeleştirme yöntemleri taksitli satış ya da maliyet telafi yöntemleridir.³⁸

³³ Taub, **a.g.e.**, p. 3.11.

³⁴ Meyer, **a.g.e.**, p. 82.

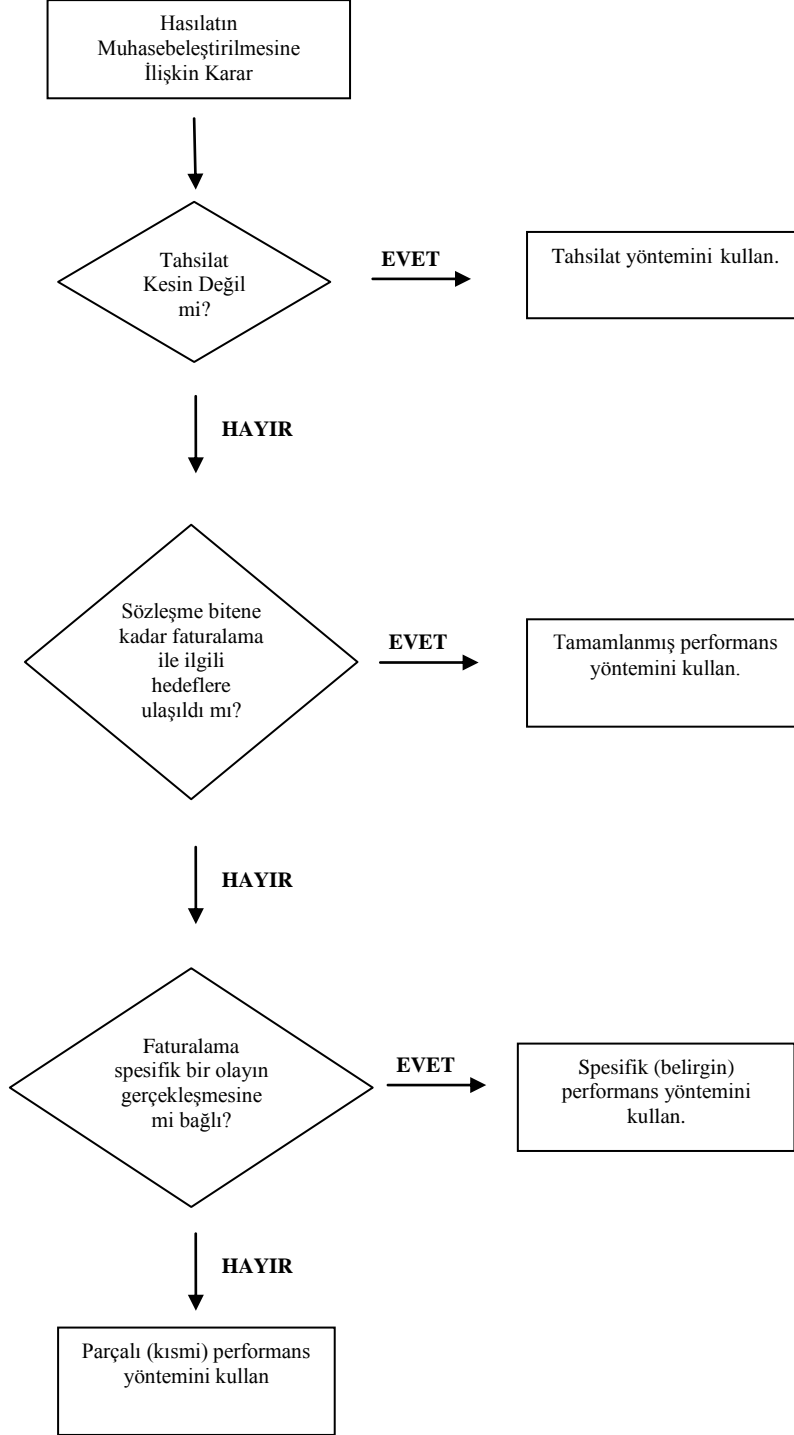
³⁵ Bragg, **Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios**, p. 172.

³⁶ Kam, **a.g.e.**, p. 261.

³⁷ Bragg, **Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios**, p. 172.

³⁸ Kam, **a.g.e.**, p. 261.

Hizmet tipi sözleşmelerde hasılatın muhasebeleştirilmesinde hangi yöntemin kullanılması gerektiğinin tespitine yardımcı olabilecek karar ağacı Şekil 2’de yer almaktadır.



Şekil 2. Hizmet Tipi Sözleşmelerde Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Karar Ağacı
Kaynak: Steven M. Bragg, Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios, 2. bs., USA, John Wiley & Sons Inc., 2010, s. 172.

1.3.2. Hak Ediş Esaslı (İnşaat Tipi) Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yöntemler

Hak ediş TDK tarafından sözleşmeye göre gerçekleştirilen iş karşılığında işi yüklenen için taahhüt eden alacak olarak tanımlanmıştır.³⁹ Hak ediş esaslı hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi inşaat, onarım, donanım gibi işin teslimi yıllar süren hizmetlerde ortaya çıkmaktadır. Bu tip projelerde hizmeti alan taraf, sunulacak hizmetle ilgili şartları yapılacak olan sözleşmede belirtir. Bu gibi durumlarda taraflar arasında (hizmeti alan ve veren) yapılan sözleşmeye bağlı olarak ödemeler yapılandırılabilir. Tipik örnekleri; iş başlamadan tamamını ya da bir kısmını ödemek, iş bittikten sonra tamamını ödemek, zaman temelli gün/ay hesabı ile ödemek veya en çok yaygın olan hak ediş esaslı ödemektir. Hak ediş esaslı ödeme, işin gerçekleştirildiğinin işi yapan tarafından iş yaptırana sunulması (hak ediş raporunun düzenlenmesi) ve yaptırana tarafından onaylanması demektir. Taraflar arasındaki sözleşmeye göre hangi koşullarda hak ediş raporlamasının yapılacağı önceden koşula bağlıdır.

Hak ediş esaslı sözleşmeler fiyatlama yöntemlerine göre dört farklı türde gerçekleştirilebilir. Bu sözleşmeler aşağıda belirtilmiştir.

- a) Sabit fiyatlı ya da götürü usulü sözleşmeler
- b) Zaman ve malzeme sözleşmeleri
- c) Birim-fiyat sözleşmeleri
- d) Maliyet tipi sözleşmelerdir.

a) Sabit Fiyatlı ya da Götürü Usulü Sözleşmeler:

Sabit fiyatlı sözleşmelerde önceden belirlenmiş bir sözleşme bedeli söz konusudur ve bu bedel hizmeti satın alan tarafından sözleşmede belirtilen zamanlarda ödenmek zorundadır.⁴⁰ Sabit fiyatlı sözleşmelerde fiyat bir tutar olarak belirlenebileceği gibi bir endekse bağlanarak esnek de bırakılabilir. Sabit fiyat

³⁹ TDK, (Çevrimiçi) [http://tdkterim.gov.tr/?kategori=terim&hng=md&kelime=hak ediş](http://tdkterim.gov.tr/?kategori=terim&hng=md&kelime=hak%20ediş), 20.05.2008.

⁴⁰ Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Kenneth A. Merchant, **Accounting Text and Cases**, 13. ed., USA, McGraw-Hill/Irwin, 2011, p. 113.

yaklaşımı belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olabilir.⁴¹ Sabit fiyatlı sözleşmelerde hizmeti veren taraf beklenenden fazla maliyetin ortaya çıkma riskini üstlenir. Sabit fiyatlı sözleşmeler, taraflardan birinin girdiği masraflardan ötürü fiyatı sabit olan sözleşmelerdir.⁴² Sabit fiyatlı sözleşmelerin sık rastlanan biçimlerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.⁴³

1. Kesin Sabit Fiyatlı Sözleşme: Taraflardan birinin yaptığı masraflardan ötürü ya da sözleşme kapsamındaki performansından dolayı kesinlikle fiyatı değiştirilemeyen sözleşmeler.
2. Ekonomik Fiyat Değişikliğine Tabi Sabit Fiyatlı Sözleşme: Malzeme fiyatlarında ve işçi ücretlerindeki değişiklikler gibi durumlarda sözleşme fiyatı aşağı inebilen ya da artabilen sözleşmelerdir.
3. Tahmini Fiyatı Periyodik Olarak Değiştirilebilir Sabit Fiyatlı Sözleşme: Belli bir ürün miktarı teslim edilene ya da belli bir performans süresi dolana kadar fiyatı değişmeyen; ancak sonrasında tahmini fiyatı arttırılabilen ya da azaltılabilen sözleşmelerdir.
4. Geçmiş Fiyatı Yeniden Belirlenebilen Sabit Fiyatlı Sözleşmeler: Sözleşme tamamlandıktan sonra maliyetler göz önünde bulundurularak fiyatı değişen sözleşmelerdir.
5. Kesin Hedef Fiyat Teşvikleri İçeren Sabit Fiyatlı Sözleşme: Kesin bir hedef fiyatı, kesin bir kâr hedefi, tavan fiyatı (ama kâr tavanı ya da tabanı olmayan), üzerine anlaşılan son maliyet ile hedeflenen maliyet arasındaki ilişkiye dayalı bir kâr-fiyat formülü olan sabit fiyatlı sözleşmelerdir.
6. Art Arda Gelen Hedef Maliyet Teşvikleri İçeren Sabit Fiyatlı Sözleşme: Başlangıçta hedef maliyeti ve kâr hedefi belli olan, fiyat tavanı olan, kesinleşen kâr hedefini düzeltmeye yarayan bir formüle (taban ve tavanın başlangıçta formül uyarınca belirlendiği) ve formülün geçerli olduğu bir üretim noktasına sahip olan sözleşmelerdir.

⁴¹ TMSK, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı”, 26.10.2005 tarihli 25978 sayılı Resmî Gazete, par. 3.

⁴² American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement of Position (SOP) 81-1 “Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts – Appendix B”, New York, 1981, p. 1.

⁴³ A.e.

7. Performans Teşvikleri Olan Sabit Fiyatlı Sözleşme: Anlaşmalı tarafı belirlenen performans hedefini aşmaya teşvik eden, bu hedeflerin aşılması halinde kâr hedefi artan, bu hedefler aşılamadığı ölçüde azalan sözleşmelerdir.
8. Çaba Seviyesine Dayalı Sabit Fiyatlı Sözleşmeler: Belirli bir araştırma ve gelişim alanına dair özel bir araştırma ve çalışmayı gerektiren sözleşmelerdir. Anlaşmalı taraf, belirli bir süre zarfında; belirli bir fiyat karşılığında belirli bir seviyede çaba sarf etmekle yükümlüdür.

b) Zaman ve Malzeme Sözleşmeleri:

Anlaşmalı tarafın sabit çalışma saatleri (doğrudan emek maliyetini, dolaylı masrafları ve kârı kapsayacak şekilde) ve malzeme maliyetleri uyarınca ücretini doğrudan aldığı sözleşmelere zaman ve malzeme sözleşmeleri denir.⁴⁴ Zaman ve malzeme sözleşmeleri aşağıdaki şekillerde karşımıza çıkabilir:

1. Fiyat güncellemesi yapılmış zaman temelli sözleşmeler.
2. Malzeme maliyetleri güncellenmemiş sadece zaman açısından fiyat güncellemesi yapılmış sözleşmeler.
3. Fiyat güncellemesi yapılmış malzeme ve zaman sözleşmeleri.
4. Azami maliyet garantili, sadece emek ya da emek ve malzeme sözleşmeleri.

c) Birim Fiyat Sözleşmeleri:

Anlaşmalı tarafın gerçekleştirdiği her iş birimi başına belirli bir ücret aldığı sözleşmelere birim-fiyat sözleşmeleri denir.⁴⁵ Birim-fiyat sözleşmesi, özünde tek değişkenin gerçekleştirilen iş birimi olduğu bir sabit fiyatlı sözleşmedir. Birim fiyat sözleşmelerinin çeşitlemeleri sabit fiyatlı sözleşmelerinkiyle aynıdır. Birim-fiyat sözleşmesi, belirli birim ve birim fiyatlarının çarpımlarının toplamına denk düşen bir toplam fiyat temelinde gerçekleştirilirler. Toplam sözleşme ücretini belirleme metodu dengesiz birim fiyatlarına yol açabilir. Çünkü sözleşme dâhilinde erken

⁴⁴ AICPA, SOP 81-1 “Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts – Appendix B”, p. 2.

⁴⁵ A.e., p. 3.

teslim edilen birimler sözleşmenin imzalanışının sonraki evrelerinde teslim edilen birimlerden daha ucuz olabilirler.

d) Maliyet Tipi Sözleşmeler:

Kabul edilebilir ya da belirlenen maliyetleri ve kârı temsil eden bir ücreti iade edebilen sözleşmelere maliyet tipi sözleşmeler denir. Maliyet tipi sözleşmeler anlaşmalı tarafın belirli bir zaman dilimi içerisinde, belirli bir fiyat sınırında yükümlülüklerini gerçekleştirmesini zorunlu kılar. Sıkça rastlanan maliyet sözleşmeleri aşağıdaki gibidir: ⁴⁶

1. Maliyet Bölüşüm Sözleşmesi: İş alan tarafın maliyetin bir kısmını geri aldığı ve üzerine bir ücret almadığı sözleşmelerdir.
2. Ücret İçermeyen Maliyet Tipi Sözleşme: İş alan tarafın maliyetin tamamını karşıladığı; ancak üzerine ekstra bir ücret almadığı sözleşmelerdir.
3. Sabit Ücretli Maliyet Tipi Sözleşme: İş alan tarafa maliyetin iade edildiği ve üzerine de sabit bir bedel ödenmediği sözleşmelerdir. Maliyet artı sabit kâr sözleşmelerinde, dönem gelirlerinin gerçekleştirilmesinde, dönemin fiili maliyetleri hesaplamanın temelini oluşturur. ⁴⁷
4. Mükâfat Bedelli Maliyet Tipi Sözleşme: İş alan tarafa maliyetin iade edildiği, üzerine de iki yönlü bir bedelin verildiği sözleşmelerdir. Bu ücretin iki kısmı vardır: a) performansa göre değişmeyen sabit bir ücret, b) kalite, dakiklık, yaratıcılık ve maliyet etkinliği gibi kategorilere göre verilen, mükâfat niteliğindeki ücret. Bu mükâfat ücreti anlaşmalı tarafın yönetimi tarafından gerçekleştirilecek bir değerlendirme sonucu tahsis edilir.
5. Teşvik Ücretli Maliyet Tipi Sözleşme (Masrafa Dayalı Teşvik): İş alan tarafın maliyetinin iade edildiği ve üzerine de hedef maliyet ile kabul edilebilir maliyet arasındaki ilişkiyle tutarlı bir formül tarafından belirlenen bir ücretin verildiği sözleşmelerdir. Başlangıçta hedef maliyet, hedef ücret, azami ve asgari ücret ve formül taraflar tarafından belirlenmelidir.

⁴⁶ AICPA, SOP 81-1 “Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts”, pp. 2-3.

⁴⁷ Cengiz Erdamar, “Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması- Finansal Tablolar (II)”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı:27, Şubat 1982, s. 6.

6. Teşvik Ücretli Maliyet Tipi Sözleşme (Performansa Dayalı Teşvik): İşi alan tarafın maliyetinin iade edildiği ve üzerine de bu tarafa, kimi alanlarda performans hedeflerinin aşılması halinde, aşıldıkları ölçüde artan bir ücretin verildiği sözleşmelerdir. Bu performans hedefleri karşılanamazsa söz konusu ücret, hedeflerin karşılanamadığı ölçüde düşer.

Hak ediş esaslı hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde üç yöntem söz konusudur. Bu yöntemler tamamlanma yüzdesi, tamamlanmış taahhüt ve maliyet telafi yöntemleridir.

1.3.2.1. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Hizmetin teslimi gerçekleşmeden önce hizmetin fiyatı, ödeme şekli, teslim süresiyle ilgili belirsizlikler söz konusu olabilir. Bu belirsizliklerin varlığı dâhilinde bazı hizmet sözleşmesi türlerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi hizmetin teslimi öncesi yapılmaktadır. Uzun süreli hizmet sözleşmeleri, çoğunlukla hizmet satan tarafın proje ilerledikçe belirli zaman aralıklarında hizmeti satın alan tarafa faturalama yapmasını sağlar.⁴⁸ Dolayısıyla hak ediş temelli hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanıldığı durumlar hizmetin teslimi öncesi hasılatın muhasebeleştirilmesi kapsamına girmektedir.

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir.⁴⁹

- a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

⁴⁸ Donald E. Kieso, Jerry, J. Weygandt, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, 13. ed., USA, John Wiley & Sons, Inc., 2010, p. 937.

⁴⁹ TMSK, "TMS 18 Hasılat Standardı", 9 Aralık 2005 tarihli 26018 sayılı Resmî Gazete, par. 20.

- b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; ve
- d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yönteme göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yönteme göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar.⁵⁰

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir.⁵¹

- a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Uygulamada tamamlanma düzeyinin hesaplanmasında kullanılan birçok yöntem bulunmaktadır. En sık kullanılan yöntemler; maliyetlere dayalı olarak hesaplama yöntemi (cost-to-cost method), tüketilen güce dayalı hesaplama yöntemi (efforts-expended method), teslim birimlerine dayalı hesaplama yöntemi (units-of-delivery method) ve yapılan iş birimlerine dayalı hesaplama yöntemi (units-of-work-performed) dir. Kullanılan bu yöntemler girdilere dayalı veya çıktılara dayalı ölçümlerden birisi içerisinde sınıflandırılmaktadır. Girdilere dayalı ölçümler,

⁵⁰ TMS 18, par. 21.

⁵¹ A.e., par. 24.

sözleşmeyle bağlantı kurulan çalışmalara göre yapılmaktadır (katlanılan maliyetler, çalışılan işçilik saatleri v.b.). Maliyetlere dayalı olarak hesaplama ve tüketilen güce dayalı hesaplama yöntemleri girdilere dayalı ölçümlere örneklerdir. Çıktılara dayalı ölçümler ise sonuçlara dayalı olarak yapılan fiziksel ölçümler (taşınan ton miktarı, bir binanın tamamlanan katları, yolun tamamlanma uzunluğu v.b.) dir. Teslim birimlerine dayalı hesaplama ve yapılan iş birimlerine dayalı hesaplama yöntemleri çıktılara dayalı ölçümlere örneklerdir. Her iki yöntemin de üstünlükleri ve zayıflıkları söz konusudur. Tamamlanma düzeyinin hesaplanmasında en sık kullanılan yöntem maliyetlere dayalı hesaplama yöntemidir.⁵²

Maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi, katlanılan maliyetlerin katlanılan maliyetler ile en son tahmin edilen toplam maliyetlerin toplamına oranlanması sonucu bulunmaktadır. Bu yöntemde tamamlanma yüzdesinin formülü aşağıdaki gibidir:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Gerçekleşen Kümülatif Maliyet}}{\text{Gerçekleşen Kümülatif Maliyet} + \text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti}}$$

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre cari dönem hasılatının hesaplanmasının formülü de aşağıdaki gibidir:

$$\left[\begin{array}{cc} \text{Tamamlanma} & * & \text{Sözleşme} \\ \text{Yüzdesi} & & \text{Bedeli} \end{array} \right] - \begin{array}{c} \text{Önceki Dönemlerde} \\ \text{Muhasebeleştirilen} \\ \text{Hasılat} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Cari Dönem} \\ \text{Hasılatı} \end{array}$$

Yukarıdaki formül biraz değiştirilecek olursa cari dönemin brüt kârını da aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür:⁵³

⁵² Bragg, **Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios**, p. 107-108.

⁵³ **A.e.**, p. 108.

$$\left(\begin{array}{c} \text{Tamamlanma} \\ \text{Yüzdesi} \end{array} \right) * \left(\begin{array}{c} \text{Tahmini} \\ \text{Toplam} \\ \text{Brüt Kâr} \end{array} \right) - \begin{array}{c} \text{Önceki Dönemlerde} \\ \text{Muhasebeleştirilen} \\ \text{Brüt Kâr} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Cari Dönem} \\ \text{Brüt Kâr} \end{array}$$

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde sözleşmeye konu olan iş ilerledikçe muhasebeleştirme söz konusudur.⁵⁴ Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma düzeyine kadar katlanılan maliyetle eşleştirilerek bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır.⁵⁵ Tamamlanma yüzdesi yönteminde gelir, nakit tahsilata ya da ara faturalamalara bağlı değildir. Nakit tahsilatlar ve ara faturalamalar sözleşmenin performansını ölçmeye yönelik olmayan sözleşme şartlarına bağlıdır.⁵⁶ Bu yöntemde hizmet verildiği sürece hasılat gerçekleşir, sözleşmenin tamamlanması beklenmez.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, iş ilerledikçe yapılan tahminlerin, gelirlerin ve maliyetlerin önemli ölçüde güvenilir olduğu ve aşağıdaki koşulların tamamının gerçekleştiği durumda kullanılabilen bir yöntemdir. Bu koşullar:⁵⁷

- a) Sözleşmede verilecek hizmetle ilgili yükümlülükler (enforceable rights), kullanılacak yöntem, karşılıklı değiştirilme hükümleri ve sözleşme şartları ayrıntılı olarak belirtilmelidir.
- b) Hizmeti satın alan tarafın sözleşmeyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmesi beklenmektedir.
- c) Sözleşmeyi hazırlayan tarafın sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmesi beklenmektedir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminin yararları:

- a) Gelir ve maliyetler tahminlere dayalı da olsa her faaliyet dönemi sonu itibarıyla işletmeler kâr veya zararlarını hesaplayabilirler.⁵⁸

⁵⁴ Bragg, **Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios**, p. 100.

⁵⁵ TMS 11, par. 25.

⁵⁶ Bragg, **Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios**, p. 101.

⁵⁷ AICPA, SOP 81-1 "Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts", p. 23.

⁵⁸ Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, 4. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011, s. 237.

- b) Gelir ve maliyetlerin ilgili döneme mal edilmesi nedeniyle “dönemsellik kavramı”na uygun hareket edilmiş olunur.⁵⁹
- c) Gelir ve maliyetler ait oldukları yılların finansal tablolarında yer alacağından, finansal tabloların yıllar itibarıyla karşılaştırılabilmesi sağlanır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminin sakıncaları:

- a) Tahminlere dayanan bir yöntem olduğundan, tahminler hatalı olabilir.
- b) Uzun dönemler itibarıyla maliyet tahmininin çeşitli etkenlerden etkilenmesi ve sağlıklı olmaması durumunda, yıllara dağıtılan kâr gerçek durumu yansıtmayabilir.⁶⁰
- c) “İhtiyatlılık ilkesi” tamamlanmış taahhüt yöntemine göre daha geri plandadır.⁶¹

1.3.2.2. Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi

Genellikle işletmelerin hizmetin teslimi sırasında hasılatı muhasebeleştirilmeleri için gerçekleşme ya da gerçekleşebilme ve kazanılma (being realized or realizable and being earned) koşullarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.⁶²

Tamamlanmış taahhüt yöntemi, sözleşmeyle ilgili gelirin güvenilir bir şekilde tespit edilemediği durumlarda kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde sözleşmenin muhasebeleştirilmesi için sözleşmeye konu projenin tamamen tamamlanmış ya da büyük oranda tamamlanmış olması gerekmektedir. Kalan bir maliyet ya da olası bir risk söz konusu değilse proje tamamen tamamlanmış demektir. Eğer kalan bir maliyet söz konusu ya da olası bir risk söz konusuysa; fakat önemsiz iseler proje büyük oranda tamamlanmış demektir.⁶³

⁵⁹ Şenlik, **a.g.e.**, s. 237.

⁶⁰ **A.e.**

⁶¹ E. Handan Sümer Göğüş, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:19, Temmuz 2006, s. 82.

⁶² FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No: 5 “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”, USA, 1984, p. 83.

⁶³ Taub, **a.g.e.**, p. 9.24.

Tamamlanmış taahhüt yöntemi aşağıdaki koşullardan birinin olduğu durumda kullanılan bir yöntemdir.⁶⁴

- a) İşletmenin esasen kısa süreli hizmet sözleşmelerinin olması ya da
- b) Tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasının mümkün olmadığı durumlarda ya da
- c) Normal, tekrar eden işletme risklerinin ötesinde sözleşmenin özünde olan risklerin söz konusu olması.

Tamamlanmış taahhüt yönteminde tüm sözleşme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi sözleşme sonuna kadar ertelenir. Projenin tamamlanmasıyla sözleşme hasılatı gerçekleşir ve brüt kâr hesaplanabilir. Proje tamamlana kadar projeye ilgili hiçbir gelir ya da giderin gelir tablosunda raporlanması söz konusu değildir. Hasılat gerçekleşene kadar sözleşmeden kaynaklanan maliyetler sözleşme devam ettikçe “devam eden işler” adı altında varlık olarak muhasebeleştirilir ve bilançoda raporlanır.⁶⁵ Devam eden işlerin tutarı, faturalanan kısmı aşarsa aradaki fark varlık olarak muhasebeleştirilir. Eğer faturalanan kısım, devam eden işlerin tutarını aşarsa aradaki fark bir borç olarak muhasebeleştirilir.

Tamamlanmış taahhüt yöntemine göre hasılatı muhasebeleştirilen hak ediş esaslı sözleşmelerde, işin bitmesinden sonra kâr hesaplaması yapmaya iten etmenler aşağıdaki gibidir:⁶⁶

- a) İşin tamamlanmasından önce dönem kârlarının hesaplanmasında, gelecekteki kesin kâr tutarının belirsizliği nedeniyle ortaya çıkan teknik hesaplanma güçlükleri;
- b) İleride zararlı sonuçlanabilecek olan bir sözleşme nedeniyle ilk yıllarda kâr elde edildiğinin bildirilmesi sonucu, bu kârın dağıtılması yönünde işletmeyi gelecekte güç durumda bırakabilecek taleplerin ortaya çıkabilme olasılığı.

⁶⁴ Kieso, Weygandt, Warfield, **Intermediate Accounting**, p. 938.

⁶⁵ FASB, Accounting Research Bulletin (ARB) 45 “Long Term Construction Type Contracts”, USA, 1955, p. 6.

⁶⁶ Cengiz Erdamar, “Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması- Finansal Tablolar (I)”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı:26, Kasım 1981, s. 6.

Tamamlanmış taahhüt yöntemini uygulamak muhasebe ilkelerine uymamakta, bazı bilgilerin zamanında hazırlanmaması nedeniyle “güvenilir muhasebe bilgileri olmadan işletmeleri verimli ve kârlı olarak yönetmek olanaksızdır” düşüncesine ters düşmektedir.⁶⁷

Tamamlanmış taahhüt yönteminin yararları:

- a) İşin tamamlanmasıyla birlikte kâr ve zarar hesabı yapılacağından, ulaşılan sonuç tamamen objektiftir.
- b) Tamamlanma yüzdesi yönteminde karşılaşılan tahmini maliyet değişimleri ve diğer muhtemel zararların yarattığı sorunlar yoktur.⁶⁸
- c) Kâr işin tamamlandığı yıl finansal tablolarda raporlanacağı için işletmeye her yıl vergi yükü getirmeyecektir. Kâr iş tamamlandığında hesaplanacağı için verginin işin tamamlandığı yıla ertelenmesi söz konusudur.
- d) Bu yöntemin temel avantajı, gelirin tamamlanmayan kısma ait tahminlerden ziyade, sonuçlara dayanılarak raporlanmasıdır.⁶⁹
- e) “İhtiyatlılık ilkesi”nin ön planda olduğu bir yöntemdir.⁷⁰

Tamamlanmış taahhüt yönteminin sakıncaları:

- a) GKGMİ’den “dönemsellik ilkesi”ne aykırıdır.
- b) Eğer hasılat, maliyet ve giderler belirli dönemlere istikrarlı biçimde dağıtılmazlarsa yöneticilerin karar alma tekniklerinden birisi olan, karşılaştırmanın bir anlamı olmaz.⁷¹
- c) Bu yöntem bir taahhüt işinin birden çok hesap dönemine yayılması halinde, işin tamamlanmasına kadar arada kalan hesap dönemlerine ait performansı göstermemektedir. Bu bakımdan bu yöntem, kârın dönemler itibarıyla düzensiz bir biçimde ölçümüne neden olmaktadır.⁷²

⁶⁷ Erdamar, “Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması- Finansal Tablolar (I)”, s. 6

⁶⁸ Yılmaz Benligiray, **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No. 241/161, 1981, s. 54.

⁶⁹ Kieso, Weygandt, Warfield, **Intermediate Accounting**, p. 943.

⁷⁰ Göğüş, **a.g.e.**, s. 82.

⁷¹ **A.e.**

⁷² **A.e.**

- d) Kâr, iş tamamlandığında hesaplanıp işin tamamlandığı yıl finansal tablolarda raporlanacağı için işletmeye işin tamamlandığı yıl ağır bir vergi yükü getirecektir.
- e) Finansal tabloların yıllar itibarıyla karşılaştırılmasını zorlaştıracaktır.

İnşaat tipi sözleşmelerin “tamamlanmış taahhüt yöntemi”ne göre muhasebeleştirilmesi GKGMİ’den “ihtiyatlılık ilkesi”nin ön planda tutulduğunu göstermektedir. “İhtiyatlılık ilkesi”nin etkisi GVK’nin 42.maddesinde yer almaktadır.

1.3.2.3. Maliyet Telafi Yöntemi

Maliyet telafi yöntemi, hizmet sözleşmesiyle ilgili maliyetlerin tamamının kurtarıldığı anda hasılatın gerçekleştiği bir yöntemdir. Bu yöntemde tüm maliyetler ne zaman gerçekleşirse kâr da o an gerçekleşir.⁷³ Maliyet telafi yönteminde hizmet sözleşmesine konu olan unsurun maliyetinin tamamı nakit olarak tahsil edilene kadar hasılat gerçekleşmez.⁷⁴

Maliyet telafi yöntemi aşağıdaki koşullardan birinin olduğu durumda kullanılan bir yöntemdir.⁷⁵

- a) İşletme tamamlanmış taahhüt yönteminin kullanılabilmesiyle ilgili koşulları yerine getiremiyorsa ya da
- b) Normal, tekrar eden işletme risklerinin ötesinde sözleşmenin özünde olan risklerin söz konusu olması.

⁷³ Kieso, Weygandt, Warfield, **Intermediate Accounting, IFRS Edition Volume 2**, p. 967.

⁷⁴ Bragg, **Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios**, p. 149.

⁷⁵ Kieso, Weygandt, Warfield, **Intermediate Accounting, IFRS Edition Volume 2**, p. 967.

1.4. HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN RAPORLANMASINA İLİŞKİN STANDARTLAR VE YASAL DÜZENLEMELER

Hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasına ilişkin uluslararası standartlar ve ülkemizde yer alan standartlar ve düzenlemeler söz konusudur. Uluslararası alandaki standartlar, Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'ndeki düzenlemeler ve UFRS olarak ele alınacaktır. Hizmet sözleşmeleriyle ilgili ülkemiz standartları ise TMS ve Vergi Mevzuatı kapsamında incelenecektir.

1.4.1. Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Raporlanmasına İlişkin Uluslararası Alandaki Standartlar ve Düzenlemeler

ABD'deki düzenlemeler ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (UMSK) yayımladığı standartlar hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasına ilişkin başlıca uluslararası standartları oluşturmaktadır.

1.4.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Düzenlemeler

ABD'de hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasına ilişkin ABD'deki Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK) yayımladığı direkt bir standart yoktur. Hizmet sözleşmeleriyle ilgili farklı kurumların yayımladığı çeşitli düzenlemeler vardır. Bu düzenlemelerin yanı sıra sektörlere özgü yayımlanmış birçok düzenleme de vardır. Hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasına ilişkin ABD'de uygulanan başlıca düzenlemeler Tablo 1'de gösterilmiştir.⁷⁶

⁷⁶ Taub, a.g.e., p. 6.04.

Tablo 1. Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Raporlanmasına İlişkin Başlıca Düzenlemeler

| <u>İlgili Düzenleme</u> | <u>Konusu</u> | <u>Başlık</u> |
|--------------------------------|-------------------------|--|
| SAB Topic 13 ⁷⁷ | Hasılatın Gerçekleşmesi | Hasılatın Gerçekleşmesi |
| SOP 81-1 ⁷⁸ | Hasılatın Gerçekleşmesi | İnşaat Tipi ve Belirli Üretim Tipi Sözleşmelerin Performansı |
| EITF 91-9 ⁷⁹ | Hasılatın Gerçekleşmesi | Yük Servislerinde Hasılat ve Giderin Gerçekleşmesi |
| ARB-45 ⁸⁰ | Hasılatın Gerçekleşmesi | Uzun Süreli İnşaat Tipi Sözleşmeler |
| SOP 97-2 ⁸¹ | Yazılım | Yazılım Sözleşmelerinde Hasılatın Gerçekleşmesi |

SAB Topic 13 ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu tarafından yayımlanan bir muhasebe bülteninin 13. konusudur. Bu bültenin amacı komisyon üyelerinin muhasebe ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yer alan açıklamalar ile ilgili görüşlerini bildirmeleridir. Bültenin 13. kısmında hasılatın gerçekleşmesi ile ilgili açıklamalar ve finansal tablo dipnotlarında yer alması gereken bilgiler yer almaktadır.

SOP 81-1, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından yayımlanan, “İnşaat Tipi ve Belirli Üretim Tipi Sözleşmelerin Performansı” konusunda bir durum tespitidir. Bu düzenlemenin amacı “İnşaat Tipi ve Belirli Üretim Tipi Sözleşmelerin Performansı” konusunda ABD GKGMI’nin (US GAAP) uygulanması ile ilgili bir rehber olmaktır.

EITF 91-9, ABD FMSK tarafından sunulan finansal raporlama ile ilgili önerilere cevap vermek ve yardımcı olmak için FMSK içerisinde oluşturulan bir çalışma kolu tarafından “Yük Servislerinde Hasılat ve Giderin Gerçekleşmesi” konusunda yapılan açıklamalardır. Bu açıklamaların amacı ABD FMSK’yı “Yük

⁷⁷ U.S. Securities and Exchange Commission, Staff Accounting Bulletin (SAB) Topic 13 “Revenue Recognition”, USA, t.y.

⁷⁸ AICPA, Statement of Position (SOP) 81-1 “Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts”, USA, 1981.

⁷⁹ FASB, Emerging Issues Task Force (EITF) 91-9 “Revenue and Expense Recognition for Freight Services in Process”, USA, 1992.

⁸⁰ AICPA, Accounting Research Bulletin (ARB) 45 “Long Term Construction Type Contracts”, USA, 1955.

⁸¹ AICPA, Statement of Position (SOP) 97-2 “Software Revenue Recognition”, USA, 1997.

Servislerinde Hasılat ve Giderin Gerçekleşmesi” konusuna açıklık getirmesinde yardımcı olmaktadır.

ARB 45, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından yayımlanan “Uzun Süreli İnşaat Tipi Sözleşmeler” konusuyla ilgili muhasebe araştırma bültenidir. Bu bültenin amacı “Uzun Süreli İnşaat Tipi Sözleşmeler” konusuna açıklık getirmektir.

SOP 97-2 Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından yayımlanan “Yazılım Sözleşmelerinde Hasılatın Gerçekleşmesi” konusunda bir durum tespittir. Bu düzenlemenin amacı “Yazılım Sözleşmelerinde Hasılatın Gerçekleşmesi” konusuna açıklık getirmektir.

1.4.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMSK’nin yayımladığı 18 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 18): “Hasılat” ve 11 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 11): “İnşaat Sözleşmeleri” UFRS’nin hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili standartlarıdır. UMS 11 ve UMS 18’in yanı sıra bu standartların tamamlayıcısı olarak bazı yorum standartları da söz konusudur.

UMSK’nin yayımladığı standartların içerisinde hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasını esas alan direkt bir standart söz konusu değildir. UMS 18’in bazı kısımlarında hizmet sunumlarından bahsedilmektedir. UMS 11 ise esasen inşaat sözleşmelerini temel alan, fakat diğer uzun süreli sözleşmelere de referans olabilecek bir standarttır. Mevcut standartlar hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanması konusunda yetersiz kalmaktadır.

Hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasıyla ilgili ABD’deki düzenlemeler çok geniş kapsamlıdır ve bazı sektör türlerindeki sözleşmelerde hasılatın raporlanması için çok fazla sayıda koşul içermektedir. UMSK’nin

yayımladığı standartlar ise hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasıyla ilgili daha az bilgi vermektedir. Ayrıca UMSK'nin yayımladığı standartların iki farklı standart olarak yayımlanması bazı basit sözleşme türlerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde karışıklığa neden olmaktadır.⁸²

Uluslararası düzenlemelerdeki eksiklikler ve fazlalıklar dikkate alınarak ABD FMSK ve UMSK tarafından 2008 yılı Aralık ayında başlatılan bir proje kapsamında ve “Müşteri ile Yapılan Sözleşmelerde Hasılatın Gerçekleşmesiyle İlgili Ön Görüşler” adı altında bir tartışma bildirisi yayımlanmıştır. Bu bildirin ABD FMSK ve UMSK tarafından kabul edilmesiyle uluslararası düzeyde geçerli olan tek bir standardın yayımlanması planlanmaktadır.⁸³ Böyle bir projenin başlatılmasının temel amaçları; birçok sektöre ve olaya uygulanabilecek tek bir hasılatın gerçekleşmesi modeli oluşturmak, belirli varlık ve yükümlülüklerdeki değişimlere dayanarak mevcut kavram ve standartlardaki tutarsızlıkları elimine edecek bir model geliştirmek ve bu konuyla ilgili UMS ve Amerikan Muhasebe Standartları arasındaki yakınsamayı (harmonizasyonu) sağlamaktır.⁸⁴

2010 yılı Haziran ayında ABD FMSK ve UMSK bir araya gelerek “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” adı altında bir taslak metin yayımlamıştır. Bu taslak metin alınan görüşlerden faydalanılarak tekrar gözden geçirilmiş ve 2011 yılı Kasım ayında gözden geçirilmiş taslak olarak tekrar yayımlanmıştır. Yayımlanan taslak metnin kabul edilmesi durumunda UMS 18: “Hasılat” ve UMS 11: “İnşaat Sözleşmeleri” ve bu standartlarla ilgili yorum standartlarının yerine “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” adı altında tek bir standart yayımlanacaktır. Aynı zamanda ABD’de uygulanan birçok standart yayımlanacak olan bu standartla birlikte ortadan kalkacaktır.

“Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” taslak metni hasılatın sözleşme temelli gerçekleşmesine dayanmaktadır. Sözleşme temelli hasılatın

⁸² IASB, Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, p. 5.

⁸³ Epstein, Jermakowicz, **a.g.e.**, p. 280.

⁸⁴ **A.e.**

gerçekleşmesi için işletme tarafından sırasıyla aşağıdaki aşamaların yerine getirilmesi gerekmektedir.⁸⁵

- a) Sözleşmenin tanımı yapılmalı,
- b) Sözleşmedeki performans yükümlülükleri belirlenmeli,
- c) İşlem fiyatı belirlenmeli,
- d) Ayrı performans yükümlülüklerine işlem fiyatı verilmeli ve
- e) Her bir performans yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat muhasebeleştirilmelidir.

UMS'nin oluşturulma şekli ve yapısı hakkında yapılan değerlendirmelerde temel olarak ilke temelli düzenleme yapısından bahsedilmektedir. İlke temelli muhasebe standartları, kural temelli standartlar ayrımı temel olarak Amerika ve Avrupa'daki büyük şirket skandallarından sonra ortaya çıkmıştır. ABD'de 2001 yılı sonunda ortaya çıkan Enron Şirketi skandalından önce fazlasıyla kural temelli düzenlemelerin şirket yönetim kurullarınca ve bağımsız denetçilerce ihlal edilebildiği ifade edilmektedir. Enron Şirketi skandalıyla birlikte ABD GKGMİ'nin (US GAAP) UFRS'yle uyumlaştırılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda yeni anlayışta esnek, prensip temelli düzenlemelerle finansal raporlama amaçlarının sağlanmasının hedeflendiğinden bahsedilmektedir.⁸⁶ İlke temelli düzenlemelerle finansal raporlama amaçlarının öne çıkarılarak bu amaçların gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir.

Kavramsal çerçevenin ilke temelli standart oluşturmada ortak terminoloji sağlaması⁸⁷ yanında, nihai başvuru kaynağı olması niteliği öne çıkmaktadır. Finansal raporlama konusunda özel bir düzenleme öngören bir standardın varlığı durumunda ilgili standart esasları uygulanmaktadır. Hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasında en önemli kısım hasılatın ne zaman ve hangi tutarla raporlanacağıdır. UMSK'nin yayımlanmış olduğu Finansal Tabloların Hazırlanma ve

⁸⁵ IASB, Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers, London, 2011, p. 7.

⁸⁶ Epstein, Jermakowicz, **a.g.e.**, p. 17.

⁸⁷ Saim Önce, "Kavramsal Çerçeve" **UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama ve Örnekler** içinde, Ahmet Ağca v.d., 3. bs. Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s. 42.

Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve de hasılat kavramını da içine alan gelirin tanımı ve gelirin tahakkuku kavramlarına yer verilmiştir. Gelir hem hasılatın hem de kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır.⁸⁸ Finansal raporlamanın en önemli unsurlarından olan gelirin tahakkuku kavramı da UMSK'nin yayımlanmış olduğu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve de açıklanmıştır. *“Güvenilir bir şekilde ölçümleme şartıyla, varlıklardaki bir artış ya da borçlardaki bir azalış nedeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı olacaksa gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır. Bunun anlamı, varlıklarda artışlar veya borçlarda azalışlar meydana getiren tahakkuklar yapıldığında bunlarla eş zamanlı olarak gelir tahakkuklarının da yapılmasıdır.”*⁸⁹

UMS 18: “Hasılat” aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.⁹⁰

- a) mal satışları;
- b) hizmet sunumları; ve
- c) işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasıyla ilgili olarak hizmet sunumları kapsamında standartta hizmet sunumunun tanımı ve kapsamı, hasılatın ölçümü, hizmet sunumunda hasılatın gerçekleşmesi konularına yer verilmiştir. Ayrıca standardın bazı bölümlerinde UMS 11: “İnşaat Sözleşmeleri” bahsedilmektedir. İnşaat sözleşmeleri her ne kadar hizmet sözleşmeleri kapsamına girse de UMSK uzun süreli sözleşmeler kapsamında inşaat sözleşmelerini ayrı bir standart olarak ele almıştır. Hizmet sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların

⁸⁸ IASB, The Conceptual Framework for Financial Reporting, London, 2010, par. 4.29.

⁸⁹ A.e., par. 4.47.

⁹⁰ IASB, International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standard (IAS) 18: Revenue, London, 1993, par. 1.

sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleriyle ilgilidir ve UMS 11 kapsamında ele alınmaktadır.⁹¹

Hizmet sözleşmelerinde hasılat alınan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeriyle ölçülür.⁹² Gerçeğe uygun değer karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.⁹³

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir.⁹⁴

- a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- c) Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
- d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. UMS 11: “İnşaat Sözleşmeleri” de hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu standardın hükümlerinin genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür.⁹⁵

⁹¹ IASB, IFRS, International Accounting Standard (IAS) 18: Revenue, par. 4.

⁹² A.e.

⁹³ A.e., par. 7.

⁹⁴ A.e., par. 20.

⁹⁵ A.e., par. 21.

Hasılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.⁹⁶

İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir.

- a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,
- b) Hizmet bedeli,
- c) Ödeme şekli ve koşulları.

İşletmede etkin bir dâhili finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması da gereklidir. İşletme, hizmet sunumu devam ederken verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmemektedir.⁹⁷

Hizmet sözleşmesinin şartlarının yerine getirilmesine ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlar farklı şekillerde karşımıza çıkabilir. İşlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır. Eğer işlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumu söz konusuysa ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal

⁹⁶ IASB, IFRS, International Accounting Standard (IAS) 18: Revenue, par. 22.

⁹⁷ A.e., par. 23.

tablolarla yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz. Bazı durumlarda işlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemez ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılması da muhtemel olmayabilir bu durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, hasılat tamamlanma düzeyi dikkate alınarak muhasebeleştirilir.⁹⁸

1.4.2. Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Raporlanmasına İlişkin Ülkemizdeki Standartlar ve Yasal Düzenlemeler

Ülkemizde hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasına ilişkin düzenlemeler, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS ve vergi otoriteleri tarafından oluşturulan Vergi Mevzuatı çerçevesinde ele alınmaktadır.

1.4.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESİK) “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler” standardını 1 Ocak 1997 tarihinde yayımlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulunun 15 Aralık 2003 tarihinde yayımlamış olduğu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğinde (Seri:XI, No:25)⁹⁹ 5. Kısımda “Hasılat” konusu yer almaktadır. Standartları düzenleme görevinin Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna (TMSK) verilmesiyle birlikte TMS 4 standart taslağı olarak yeniden yayımlanmıştır ve TMSK bu standardı uluslararası düzenlemelere paralel olarak “TMS 18 Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”¹⁰⁰ adı altında 9 Aralık 2005 tarihli 26018 sayılı Resmî Gazetede yayımlayarak yürürlüğe koymuştur. TMSK’nin bu konuya ilişkin olarak

⁹⁸ IASB, IFRS, International Accounting Standard (IAS) 18: Revenue, par. 26.

⁹⁹ SPK, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”, 15.11.2003 tarihli 25290 Mükerrer sayılı Resmî Gazete.

¹⁰⁰ TMSK, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr>, 18 Eylül 2009.

yayımlamış olduğu diğer bir standart ise 26 Ekim 2005 tarihli 25978 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı”¹⁰¹ dır. Her iki standart UMSK’nin yayımladığı UMS 18: “Hasılat” ve UMS 11: “İnşaat Sözleşmeleri” nin çevirisi olup bazı kısımlarında çeviriden kaynaklanan farklı anlaşılmalr söz konusu olmaktadır.

1.4.2.2. Vergi Mevzuatı

Vergi Mevzuatı çerçevesinde hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasına ilişkin başlıca düzenlemeler; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda yer almaktadır.

Vergi Mevzuatında UMS ve TMS’de yer aldığı gibi hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili ayrı bir düzenleme söz konusu değildir. Vergi Mevzuatı bilanço usulünde direkt olarak ticari kazançtan-kârdan bahsetmektedir. İşletme defteri esasında ise hasılat tanımı yeterli açıklıkta değildir. Ayrıca Vergi Mevzuatında hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasına ilişkin özel düzenlemeler söz konusu değildir. KVK’nin 23.maddesinde yabancı ulaştırma kurumlarında ticari kazancın tespitiyle ilgili yapılan açıklama özel bir düzenleme niteliğinde olup dar mükellef ulaştırma kurumlarına dair bir istisnadır.

Vergi Mevzuatı, yapısı itibariyle kanun-kural temelli olarak düzenlenmektedir. Kanun temellilik, kanunilik ilkesi Anayasal temelli bir kuraldır. 1982 Anayasasının 73.maddesinde de belirtildiği üzere herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Aynı maddeye göre; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır. Dolayısıyla Vergi Mevzuatı temelde verginin ödenmesine yönelik düzenlemeleri kanunla hükme bağlamaktadır.

¹⁰¹ TMSK, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr>, 18 Eylül 2009.

Vergi Mevzuatı çerçevesinde hizmet sözleşmesinde hasılatın raporlanması ticari kazanç-kurum kazancının tespitine dair mevzuat çerçevesi çizilerek ortaya konulabilir. KVK'nin 6.maddesi safi kurum kazancıyla ilgilidir. 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğinde bu hususa ilişkin açıklamalar yer almaktadır. KVK'nin 6/1 maddesinde *“Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır”* denilmektedir. Aynı maddenin 2 numaralı bendinde ise *“Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır”* denilmektedir.

GVK'nin 38.maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilerek, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- a) İşletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği,
- b) İşletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı

hükme bağlanmıştır. Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, VUK'nin değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nin 40 ve 41.maddelerinde belirtilen ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin hükümlerine uyulması gerekmektedir. GVK'nin 40.maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilmesi gereken giderlerden bahsedilmektedir. Ayrıca 41.maddede ise gider kabul edilmeyen ödemeler belirtilmiştir.

Vergi Mevzuatında hasılat kavramı UMS ve TMS'lerde yer alan hasılat kavramından farklıdır. Vergi Mevzuatında defter tutma bakımından tacirler birinci sınıf ve ikinci sınıf olarak ayrıma tabi tutulmaktadır (VUK madde 176, 177, 178). Birinci sınıf tacirler bilanço usulüne göre defter tutmaktadır. Bu usule göre, ticari kazanç (kâr) esas alınmaktadır. GVK 38.maddeye göre ticari kazanç esas olarak, dönem sonu öz kaynak ile dönem başı öz kaynak arasındaki olumlu farktır. UMS ve TMS sermayenin korunması ve kârın belirlenmesi düzenlemeleri bu paraleldedir. Bu düzenlemelere göre *“... Genel olarak, eğer işletme dönem sonunda dönem başındaki kadar sermayeye sahipse sermayesini devam ettirmiş demektir. Dönem başındaki*

*sermayeyi devam ettirmek için gereken tutarın üzerindeki sermaye kısmı, kâr olarak tanımlanır.*¹⁰² TMS 18’de hasılatın tanımı öz kaynakta artış yönüyle “Ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır” şeklinde yapılmaktadır.¹⁰³ Vergi Mevzuatına göre ikinci sınıf tacirler için öngörülen işletme defteri esasında, ekonomik fayda genişliğinde olmasa da bir hasılat tanımı mevcuttur. GVK’nin 39/2 maddesinde belirtildiği üzere hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade etmektedir. Yani mal ve hizmetlerin bedeli karşılığında satışından hasılat elde edilmektedir. Dolayısıyla hasılatın kompozisyonu nakitten, alacaklardan, alınan mal ve hizmetlerden veya borç ödemesinden oluşabilir. Bu niteliğiyle hasılat, gelirden ve kazançtan farklıdır.¹⁰⁴

Muhasebede hasılat niteliğindeki alacakların tamamı paranın zaman değeri dikkate alınarak işletmeye mal edilmekteyken vergilendirmede bu husus dikkate alınmamaktadır. Bundan dolayı hizmet satış hasılatının tamamı, vadeli satış niteliğinde olsun olmasın, hasılat kabul edilmektedir. Ortaya çıkan bu farklılığın nedeni, tek bir işlemin iki farklı hasılat unsuruna kaynaklık edebilmesidir.¹⁰⁵

Kazancın elde edilme zamanı olarak, öğretide ve vergi idaresi özelgelerinde tahakkuk esası kabul edilmiştir. Gelir idaresinin verdiği özelgelerde tahakkuk esasına dair açıklamalar genel olarak aşağıdaki biçimde yer almaktadır:

“Ticari kazancın tespitinde geçerli olan tahakkuk esas ilkesi gereğince gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri ve gideri

¹⁰² TMSK, “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra No:1”, 16.1.2005 tarihli 25702 sayılı Resmî Gazete, par. 107.

¹⁰³ TMS 18, par. 7.

¹⁰⁴ Erdoğan Arslan, “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, Ankara SMMM Odası Yayın No:59, Mart 2008, Ankara, s. 166.

¹⁰⁵ Arslan, **a.g.e.**, s. 170.

doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir.”¹⁰⁶

Hasılatın raporlanmasına dair usul düzenlemesi esas olarak VUK’ın 175.maddesine dayanılarak 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle yapılmıştır. Tebliğ’de Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde mali tablo sunumu ve hesap planı açıklaması olarak hasılatın raporlanmasına ilişkin usul düzenlemeleri mevcuttur.

KDV Kanunu’nun çeşitli maddelerinde hizmet sözleşmelerinden bahsedilmektedir. Kanunun 1.maddesinde hizmet işletmelerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Kanunun 4.maddesinde hizmet, *“Teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir”* olarak tanımlanmıştır. Kanunun 10.maddesinde vergiyi doğuran olayın meydana gelme anından bahsedilmektedir. Ayrıca Kanunun 10/a maddesinde vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geldiği, 10/b maddesinde vergiyi doğuran olayın *“malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi”* anında meydana geldiğinden ve 10/c maddesinde ise vergiyi doğuran olayın, *“kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması”* anında meydana geldiğinden bahsedilmektedir.

KDV Kanunu’nun 20.maddesinin (a) ve (b) bentlerinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ve bedel deyiminin açıklaması yapılmıştır. Bedel, malı teslim alan veya kendisine hizmet

¹⁰⁶ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 29/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-177-33 sayılı özelge.

verilen veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder. “*KDV’deki bedel tanımı, aslında hasılat kavramını da tanımlamaktadır. Bedel ve hasılat eş anlamlı sözcükler olmasa da, tanımladıkları tutarlar itibariyle eşdeğerdir.*”¹⁰⁷ Bu eş değerlik KDV’nin işlemi esas alan bir vergi olarak hasılatı doğuran işlemle aynı zemini kullanmasından kaynaklanmaktadır.

¹⁰⁷ Arslan, **a.g.e.**, s. 168.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ HİZMET SÖZLEŞMELERİYLE İLGİLİ HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Çalışmanın bu bölümünde; çeşitli hizmet sözleşmeleriyle ilgili hasılatın Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanması yapılmış, ayrıca bazı sözleşme türlerine özel olarak ülkemizde yer alan Vergi Mevzuatı düzenlemelerine yer verilmiştir.

Bu bölümde çeşitli hizmet sözleşmeleriyle ilgili hasılatın muhasebeleştirilmesi TFRS'ye ve Vergi Mevzuatına yapılmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde yer alan hizmet tipi ve hak ediş temelli (inşaat tipi) sözleşmelerde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemlerden parçalı performans, tamamlanmış performans, tamamlanmış taahhüt ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri TFRS'de ve Vergi Mevzuatında yer aldığından dolayı, çalışmanın bu bölümünde birinci bölümde belirtilen muhasebeleştirme yöntemlerinden standartlarda ve yasal düzenlemelerde yer alan yöntemler kullanılmıştır.

Ülkemizdeki Vergi Mevzuatı düzenlemelerinde, bazı hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili hüküm yer almaktadır. Bu hükümlere çalışmanın bu bölümünde yer verilmiştir.

Bu bölümde ele alınan hizmet sözleşmeleri belirlenirken hizmet sözleşmelerinden belirli süreli olanların ele alınmasına öncelik verilmiştir. Ayrıca bu sözleşmeler belirlenirken farklı sektörlerde yer alan farklı hizmet sözleşmesi türleri incelenmeye çalışılmıştır. Sözleşmeler türsel sınıflamaya tabi tutulmuştur. Bu bölümde hizmet sektörünün geniş bir sektör olması sebebiyle tüm belirli süreli hizmet sözleşmesi türlerine yer verilememiştir. Finansal sektörde yer alan hizmet sözleşmeleri tamamen çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu bölümde yer alan örneklerin teorik olarak hazırlanmış olması, gerçek bir işletme incelemesi sonucunda hazırlanmamış olması çalışmanın bir başka kısıtıdır.

2.1. TAŞIMACILIK HİZMET SÖZLEŞMELERİ

Çalışmanın bu kısmında, taşımacılık hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açıklanmış ve ülkemizdeki Vergi Mevzuatı çerçevesinde taşımacılık hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili yasal düzenlemeler ele alınmıştır.

2.1.1. Taşımacılık Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Taşımacılık hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde bu çalışmanın birinci bölümünde açıklanan parçalı performans yöntemi ya da tamamlanmış performans yöntemi kullanılabilir. Bu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde hangi yöntemin kullanılmasının daha uygun olduğu konusunda çeşitli görüşler söz konusudur. Görüşlerden birine göre, taşınması yapılan yüklerin taşıma sürecinde varış yerine yaklaştıkça parçalı performans yöntemine göre hasılatın gerçekleşmesi söz konusu olabilmektedir. Diğer bir görüşe göre ise, müşterinin istediği varış noktasına yükler teslim edilinceye kadar müşteri taşınan mallarla ilgili bir değer kazanmadığı için, yani son aşama olan yüklerin teslimi çok önemli olduğu için, yüklerin belirlenen varış yerine ulaşmasıyla tamamlanmış performans yöntemine göre sözleşmede belirlenen hasılatın gerçekleşmesi söz konusu olabilmektedir.¹

ABD FMSK tarafından yayımlanan EITF 91-9 “Yük Servislerinde Hasılat ve Giderin Gerçekleşmesi” düzenlemesinde yük taşıma hizmetlerinde hasılatın gerçekleşmesine yer verilmektedir. Bu düzenlemeye göre hasılatın muhasebeleştirilmesi yapılırken dört farklı yöntemin kullanılması söz konusudur:²

- a) Yük taşıyıcı tarafından gönderenden teslim alındığında ya da teslimin yaklaşık direkt maliyetinin belli olmasıyla birlikte yük taşıyıcının terminalini terk ettiğinde, hasılatın gerçekleşmesi söz konusudur. Bu yöntem genel hasılatın gerçekleşmesi kurallarıyla tutarsızdır. Her ne kadar taşımacılık

¹ Taub, a.g.e., p. 6.35.

² A.e.

işletmeleri bu yöntemi kullansalar da bu yöntemde hasılat, performansın ortaya çıkmasından önce gerçekleştiği için taşımacılık hizmetleri sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde bu yöntemin kullanılması uygun değildir.

- b) Yük teslim noktasına ulaştığında hasılat ve direkt maliyetler gerçekleşmektedir. Ortaya çıkan direkt maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır. Bu şekilde hasılatın muhasebeleştirilmesi tamamlanmış performans yönteminin kullanıldığını göstermektedir.
- c) Yük teslim noktasına ulaştığında hasılat o zamana kadar ortaya çıkan giderlerle birlikte gerçekleşmektedir. Bu yöntemde maliyetlerin varlık olarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanması söz konusu değildir. Bu yöntem hasılat ve giderin gerçekleşmesi esasına aykırı bir yöntemdir.
- d) Her raporlama döneminde taşımının yapıldığı süre temelli hasılatın ve o zamana kadar ortaya çıkan giderlerin gerçekleşmesi söz konusudur. Bu şekilde hasılatın muhasebeleştirilmesi, parçalı performans yönteminin kullanıldığını göstermektedir.

TFRS’de taşımacılık hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla doğrudan ilişkili bir standart söz konusu değildir. TMS 18’in hizmetlerin sunumuyla ilgili kısmının 25. paragrafında parçalı performans ve tamamlanmış performans yöntemlerinin açıklaması yapılmış; fakat direkt olarak yöntem isimlerinden bahsedilmemiştir.

Vergi Mevzuatında taşımacılık hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili herhangi bir yöntemden bahsedilmemiştir. Vergi Mevzuatına göre hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken ya da geç tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta, faiz satış hasılatı tutarına dâhil edilmemektedir.

Taşımacılık hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması bir örnek ile aşağıda açıklanmıştır.

Örnek: A Taşımacılık İşletmesi Türkiye’de faaliyet gösteren ve uluslararası denizyolu yük taşımacılığı yapan bir işletmedir. İşletme Türkiye’de faaliyet gösteren S müşterisiyle bir uluslararası taşımacılık sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmenin bedeli 30.000,00 TL’dir. Yükleme 15 Kasım 2011 tarihinde başlamış, 20 Kasım 2011 tarihinde tamamlanmıştır. 21 Kasım 2011 tarihinde gemi yola çıkmıştır. Yükler 10 Ocak 2012 tarihinde belirlenmiş olan varış noktasına ulaşmıştır. Boşaltma işlemleri 5 gün devam etmiştir. Taşıma işlemi 15 Ocak 2012 tarihinde sona ermiştir (KDV dikkate alınmamıştır).

Bu örnekte TFRS’ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır; çünkü bu hizmet sözleşmesiyle ilgili olarak farklı tahsil seçeneklerinde ortaya çıkabilecek finanslama faaliyetleri GKGMİ’den “önemlilik ilkesine” dayanarak ihmal edilmiştir. Bu sözleşmede farklı tahsil seçeneklerinde kayda değer bir finanslama söz konusu değildir. Dolayısıyla TFRS’ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama ile Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlamada herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken ya da geç tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta, faiz satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

Verilecek hizmet tutarının tahsil edilmesiyle ilgili üç farklı seçenek örnek çözümünde ele alınmıştır.

1.Seçenek: 10 Kasım 2011 tarihinde henüz işe başlamadan önce A Taşımacılık İşletmesi 30.000,00 TL’yi S müşterisinden tahsil etmiştir.

a) Parçalı performans yöntemine göre muhasebeleştirme yapılırsa:

10 Kasım 2011 tarihindeki önceden tahsil edilmiş olan sözleşme bedeli alınan avans olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

| 10/11/2011 | |
|-----------------|-----------|
| Bankalar | 30.000,00 |
| Alınan Avanslar | 30.000,00 |

2011 yılı finansal tabloları hazırlanmadan önce bu hizmet sözleşmesiyle ilgili 2011 yılı satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) 31 Aralık 2011 tarihinde muhasebe kayıtlarına alınacaktır. Zaman temelli hesaplama yapıldığında 15 Kasım 2011 tarihinden 31 Aralık 2011 tarihine kadar 1,5 aylık satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) $((30.000,00/2)*1,5=22.500,00$ TL) ortaya çıkacaktır.

| 31/12/2011 | |
|------------------------------|-----------|
| Alınan Avanslar | 22.500,00 |
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 22.500,00 |

A Taşımacılık İşletmesi
10 Kasım - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|------------------------------|-----------|
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 22.500,00 |
|------------------------------|-----------|

A Taşımacılık İşletmesi

31 Aralık 2011 Tarihli

Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Döner Varlıklar | |
| Bankalar | 30.000,00 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 7.500,00 |

15 Ocak 2012 tarihinde taşıma işlemleri sona erdiği gün 2012 yılına düşen 15 günlük satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) $((30.000,00/2)*0,5=7.500,00$ TL) muhasebeleştirilecektir.

| | |
|------------------------------|----------|
| 15/01/2012 | |
| Alınan Avanslar | 7.500,00 |
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 7.500,00 |

A Taşımacılık İşletmesi

1 Ocak - 15 Ocak 2012 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|------------------------------|----------|
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 7.500,00 |
|------------------------------|----------|

b) Tamamlanmış performans yöntemine göre muhasebeleştirme yapılırsa:

10 Kasım 2011 tarihindeki peşin tahsil edilmiş olan sözleşme bedeli alınan avans olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

| | |
|-----------------|-----------|
| 10/11/2011 | |
| Bankalar | 30.000,00 |
| Alınan Avanslar | 30.000,00 |

31 Aralık 2011 tarihinde 2011 yılı finansal tabloları hazırlanmadan önce bu hizmet sözleşmesiyle ilgili herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

A Taşımacılık İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 30.000,00 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 30.000,00 |

15 Ocak 2012 tarihinde taşıma işlemi sona erdiği gün (malların tesliminin tamamlandığı gün) satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) muhasebeleştirilecektir.

| | |
|------------------------------|-----------|
| ————— 15/01/2012 ————— | |
| Alınan Avanslar | 30.000,00 |
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 30.000,00 |
| ————— | |

A Taşımacılık İşletmesi
1 Ocak - 15 Ocak 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|------------------------------|-----------|
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 30.000,00 |
|------------------------------|-----------|

2.Seçenek: 20 Aralık 2011 tarihinde taşıma işlemi devam ederken A Taşımacılık İşletmesi 30.000,00 TL'yi S müşterisinden tahsil etmiştir.

a) Parçalı performans yöntemine göre muhasebeleştirme yapılırsa:

20 Aralık 2011 tarihindeki tahsil edilmiş olan sözleşme bedeli alınan avans olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

20/12/2011

| | |
|-----------------|-----------|
| Bankalar | 30.000,00 |
| Alınan Avanslar | 30.000,00 |

2011 yılı finansal tabloları hazırlanmadan önce bu hizmet sözleşmesiyle ilgili 2011 yılı satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) 31 Aralık 2011 tarihinde muhasebe kayıtlarına alınacaktır. Zaman temelli hesaplama yapıldığında 15 Kasım 2011 tarihinden 31 Aralık 2011 tarihine kadar 1,5 aylık satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) ortaya çıkacaktır.

31/12/2011

| | |
|------------------------------|-----------|
| Alınan Avanslar | 22.500,00 |
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 22.500,00 |

A Taşımacılık İşletmesi
10 Kasım - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|------------------------------|-----------|
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 22.500,00 |
|------------------------------|-----------|

A Taşımacılık İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 30.000,00 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 7.500,00 |

15 Ocak 2012 tarihinde taşıma işlemi sona erdiği gün 2012 yılına düşen 15 günlük satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) muhasebeleştirilecektir.

| 15/01/2012 | |
|------------------------------|----------|
| Alınan Avanslar | 7.500,00 |
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 7.500,00 |

A Taşımacılık İşletmesi
1 Ocak - 15 Ocak 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|------------------------------|----------|
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 7.500,00 |
|------------------------------|----------|

b) Tamamlanmış performans yöntemine göre muhasebeleştirme yapılırsa:

20 Aralık 2011 tarihindeki peşin tahsil edilmiş olan sözleşme bedeli alınan avans olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

| 20/12/2011 | |
|-----------------|-----------|
| Bankalar | 30.000,00 |
| Alınan Avanslar | 30.000,00 |

31 Aralık 2011 tarihinde 2011 yılı finansal tabloları hazırlanmadan önce bu hizmet sözleşmesiyle ilgili herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

A Taşımacılık İşletmesi

31 Aralık 2011 Tarihli

Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 30.000,00 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 30.000,00 |

15 Ocak 2012 tarihinde taşıma işlemi sona erdiği gün (malların tesliminin tamamlandığı gün) satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) muhasebeleştirilecektir.

| | |
|------------------------------|-----------|
| 15/01/2012 | |
| Alınan Avanslar | 30.000,00 |
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 30.000,00 |

A Taşımacılık İşletmesi

1 Ocak - 15 Ocak 2012 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|------------------------------|-----------|
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 30.000,00 |
|------------------------------|-----------|

3.Seçenek: 25 Ocak 2012 tarihinde işin bitiminden daha sonraki bir tarihte A Taşımacılık İşletmesi 30.000,00 TL'yi S müşterisinden tahsil etmiştir.

a) Parçalı performans yöntemine göre muhasebeleştirme yapılırsa:

2011 yılı finansal tabloları hazırlanmadan önce bu hizmet sözleşmesiyle ilgili 2011 yılı satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) 31 Aralık 2011 tarihinde muhasebe kayıtlarına alınacaktır. Zaman temelli hesaplama yapıldığında 15 Kasım 2011 tarihinden, 31 Aralık 2011 tarihine kadar 1,5 aylık satış hasılatı (taşımacılık hizmet

geliri) raporlanacaktır. 31 Aralık 2011 tarihinde henüz sözleşme bedeli tahsil edilmediği için bu tutar alacak olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

31/12/2011

| | |
|------------------------------|-----------|
| Alacaklar | 22.500,00 |
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 22.500,00 |

A Taşımacılık İşletmesi
10 Kasım - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|------------------------------|-----------|
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 22.500,00 |
|------------------------------|-----------|

A Taşımacılık İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Alacaklar | 22.500,00 |

15 Ocak 2012 tarihinde taşıma işlemi sona erdiği gün 2012 yılına düşen 15 günlük satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) muhasebeleştirilecektir. Bu tarihte henüz sözleşme bedeli tahsil edilmediği için bu tutar da alacak olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

15/01/2012

| | |
|------------------------------|----------|
| Alacaklar | 7.500,00 |
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 7.500,00 |

25 Ocak 2012 tarihinde A Taşımacılık İşletmesi 30.000 TL'lik alacağını tahsil edecektir.

25/01/2012

| | |
|-----------|-----------|
| Bankalar | 30.000,00 |
| Alacaklar | 30.000,00 |

A Taşımacılık İşletmesi
1 Ocak - 25 Ocak 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|------------------------------|----------|
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 7.500,00 |
|------------------------------|----------|

A Taşımacılık İşletmesi
25 Ocak 2012 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 30.000,00 |

b) Tamamlanmış performans yöntemine göre muhasebeleştirme yapılırsa:

15 Kasım 2011'den 31 Aralık 2011 tarihine kadar bu hizmet sözleşmesiyle ilgili herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

15 Ocak 2012 tarihinde taşıma işlemi sona erdiği gün 2 aylık satış hasılatının (taşımacılık hizmet gelirinin) tamamı muhasebeleştirilecektir. Bu tarihte henüz sözleşme bedeli tahsil edilmediği için bu tutar alacak olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

15/01/2012

| | |
|------------------------------|-----------|
| Alacaklar | 30.000,00 |
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 30.000,00 |

25 Ocak 2012 tarihinde A Taşımacılık İşletmesi 30.000,00 TL'lik alacağını tahsil edecektir.

| 25/01/2012 | |
|------------|-----------|
| Bankalar | 30.000,00 |
| Alacaklar | 30.000,00 |

A Taşımacılık İşletmesi
1 Ocak - 25 Ocak 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|------------------------------|-----------|
| Taşımacılık Hizmet Gelirleri | 30.000,00 |
|------------------------------|-----------|

A Taşımacılık İşletmesi
25 Ocak 2012 Tarihli
Kısmi Bilanço

| VARLIKLAR | |
|------------------------|-----------|
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 30.000,00 |

Finansal raporlama açısından bakıldığında, söz konusu taşımacılık hizmeti sözleşmesinin muhasebeleştirilmesinin parçalı performans yöntemine göre yapılması daha uygundur; çünkü bu yöntemle muhasebeleştirme yapıldığında bu taşıma sözleşmesiyle ilgili 2011 yılının satış hasılatı (taşımacılık hizmet geliri) 2011 yılı finansal tablolarında, 2012 yılının satış hasılatı ise 2012 yılı finansal tablolarında raporlanacaktır. Parçalı performans yöntemine göre muhasebeleştirme tahakkuk / gerçekleşme esaslı bir yöntemdir. Her ne kadar “ihtiyatlılık ilkesi” arka plana atılıyor olsa da, dönemler arası karşılaştırma yapılabilirliği sağlar.

A Taşımacılık İşletmesinde verilecek hizmet tutarının tahsil edilesi ile ilgili üç farklı seçeneğin karşılaştırılması Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. A Taşımacılık İşletmesinin Farklı Tahsil Seçeneklerinin Karşılaştırılması

| | | SEÇENEK-1 | SEÇENEK-2 | SEÇENEK-3 |
|--|-------------------|------------------|------------------|------------------|
| <u>GELİR TABLOSU</u> | | | | |
| <u>Taşımacılık Hizmet Gelirleri</u> | | | | |
| Parçalı Performans Yöntemi | 2011 | 22.500,00 | 22.500,00 | 22.500,00 |
| | 2012 | 7.500,00 | 7.500,00 | 7.500,00 |
| Tamamlanmış Performans Yöntemi | 2011 | – | – | – |
| | 2012 | 30.000,00 | 30.000,00 | 30.000,00 |
| <u>BİLANCO</u> | | | | |
| <u>Alacaklar</u> | | | | |
| Parçalı Performans Yöntemi | 31.12.2011 | – | – | 7.500,00 |
| | 25.01.2012 | – | – | – |
| Tamamlanmış Performans Yöntemi | 31.12.2011 | – | – | – |
| | 25.01.2012 | – | – | – |
| <u>Alınan Avanslar</u> | | | | |
| Parçalı Performans Yöntemi | 31.12.2011 | 7.500,00 | 7.500,00 | – |
| | 25.01.2012 | – | – | – |
| Tamamlanmış Performans Yöntemi | 31.12.2011 | 30.000,00 | 30.000,00 | – |
| | 25.01.2012 | – | – | – |

Taşımacılık hizmet sözleşmelerinde hizmet satışının gerçekleşmesi tahsil ve teslimatla ilgili değildir. Satışın gerçekleşmesi tahsilattan önce de sonra da olabilir. Satışın gerçekleşmesi hak ve yükümlülük yaratması demektir. Taşıma yapan işletmenin malı teslim etme yükümlülüğü ve bedelini tahsil etme hakkı vardır. Satışın gerçekleşmesi demek sahipliğin el değiştirmesi ve taşınan o malla ilgili risk ve kazançların el değiştirmesi demektir. Teslim, tahsil ve gerçekleşme (hak ve yükümlülüğün ortaya çıkması) hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili üç önemli faktördür.

Taşımacılık hizmetlerinde hasılatın tespit edilmesinde “zaman” belirleyici bir faktördür. Yükleme ve taşıma, taşıma ve boşaltma birbirinin tamamlayıcısıdır. Bu nedenle zaman esaslı bu tip sözleşmelerde yükleme, taşıma ve boşaltma aşamalarının birbirleriyle bağlantılandırılmaları gerekmektedir.

2.1.2. Taşımacılık Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum

Taşımacılık hizmet sözleşmeleriyle ilgili Vergi Mevzuatı değerlendirildiğinde genel olarak ticari kazancın vergilendirmesiyle ilgili hükümlerin geçerli olduğu görülmektedir. Ancak KVK'nin 23.maddesi istisnai bir düzenleme olarak burada açıklanabilir.

KVK'nin 23.maddesi taşımacılık hizmet sözleşmeleriyle ilgilidir. KVK'nin 23.maddesinde yabancı ulaştırma kurumlarında ticari kazancın tespitiyle ilgili açıklama yer almaktadır. KVK'nin 23/3 maddesinde ticari ve arızı ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat unsurları açıklanmıştır.

Dar mükellefiyette, sadece ülke içinde yapılan ekonomik faaliyetler sonucu doğan kazançlar vergilendirilir. Vergilendirme koşulları bu esas dahilinde düzenlenir ve kazanç ve iradın hangi halde ülke içinde elde edilmiş sayılacağı belli esaslara bağlanır.³

Ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılması, Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci bulundurma ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla sağlanmış olması şartına bağlanmıştır. GVK'nin 7/7 maddesine göre arızı olarak yapılan ticari faaliyetlerde ise kazancı doğuran muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi şartı aranmıştır.⁴

Yabancı kurumlarca yapılan ulaştırma işleri de, ticari bir faaliyettir. Normal olarak devamlı veya arızı nitelikte olmasına göre, yukarıdaki esaslar içerisinde değerlendirilmesi gerektiği düşünülebilir. Ulaştırma faaliyeti bütünüyle Türkiye içinde yapıldığında, bu düşünüş doğrudur. Örneğin yabancı bir kurum, kalkış ve

³ Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2008, s. 614.

⁴ A.e.

varış noktası Türkiye’de bulunan yerler arasında ulaştırma faaliyeti yaptığında, matrah tespiti genel kurallar gereğince yapılacaktır.⁵

Buna karşılık ülkeler arasında yapılan ulaştırma işlerinde, faaliyetin Türkiye’de ifa edilen veya değerlendirilen kısmını tespit etmek güçtür. Tespit, faaliyet itibarıyla yapılabilirse bile, birden fazla ülke arasında gerçekleşen bir ulaşım işinin kazancını bu ülkeler arasında gerçek usulde paylaşırabilmek imkânı bulunamaz.⁶

İşte bu nedene bağlı olarak, yabancı ulaştırma kurumlarınca yapılan faaliyet kazancının tespitinde götürü bir usule yer verilmiştir. KVK’nin 23/1 maddesine göre, yabancı ulaştırma kurumlarında matrah, Türkiye’de elde edilen hasılatla ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.⁷

KVK’nin 23/3 maddesine göre ticari ve arızı ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

- a) *Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.*
- b) *Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.*
- c) *Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.*

⁵ Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 615.

⁶ A.e.

⁷ A.e.

GVK'nin 45.maddesi de gerçek kişilerin hasılat elde ettiği taşımacılık hizmet sözleşmeleriyle ilgilidir. Kanun maddesine göre; *“Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar Kurumlar Vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunur.”* Dolayısıyla kurumlar vergisi düzenlemelerinin içerdiği esaslar taşımacılık faaliyetini gerçekleştiren tarafın gerçek kişi olması durumunda bu kişilerin elde ettiği hasılat için de geçerli olacaktır.

Taşımacılık hizmet sözleşmeleriyle ilgili Vergi Mevzuatındaki bir başka konu uluslararası yük taşımacılığı yapan işletmelerde ticari kazancın tespitiyle ilgilidir. Uluslararası yük taşımacılığı yapan işletmelerde ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının cari olacağıyla ilgili Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığının B.07.4.DEF.0.34.LL/GVK-40 sıra numaralı özelgesi bulunmaktadır. Söz konusu özelgeye göre uluslararası yük taşımacılığı ve nakliye faaliyeti nedeniyle alınan ücret ile müşteriden alınan navlun giderlerinin tahakkuk tarihi yani fatura tarihi itibarıyla uluslararası yük taşımacılığı yapan işletmenin kayıtlarında gelir olarak kaydedilmesi ve geçici vergi matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.

2.2. TEMİZLİK HİZMET SÖZLEŞMELERİ

Çalışmanın bu kısmında, temizlik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açıklanmıştır. Ülkemizdeki Vergi Mevzuatında temizlik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili doğrudan ilişkili herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

2.2.1. Temizlik Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Temizlik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde parçalı performans yöntemi kullanılabilir. Parçalı performans yönteminde birbirinden çok az farklı üç ayrı durum söz konusudur. Bu durumlar verilecek hizmetin içerdiği

işlemlerin sayısı ve işlemlerin birbiriyle benzer olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Temizlik hizmeti işi genellikle belirlenmiş sayıda birbiriyle aynı ya da benzer işlemi içermektedir.

TFRS’de temizlik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla direkt ilişkili bir standart söz konusu değildir. TMS 18’in 25. paragrafında yer alan açıklama parçalı performans yönteminin açıklamasıdır; fakat söz konusu paragrafta yöntem ismi belirtilmemiştir. Temizlik hizmet sözleşmeleri zaman temelli sözleşmeler olup bu sözleşmelerde hasılat genellikle zaman temelli olarak muhasebeleştirilmektedir.

Zaman temelli sözleşmeler bir finansman niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenmektedir. Emsal faiz oranı benzer bir kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranıdır.⁸ Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.⁹ Faiz tutarının hesaplanmasında basit faiz formülü değil, bileşik faiz formülüne göre iç iskonto yöntemi kullanılması önerilmektedir. İç iskonto yöntemine literatürde etkin faiz yöntemi de denilmektedir. Etkin faiz yönteminde kullanılan orana etkin faiz oranı denir. *“Etkin faiz oranı, finansal varlığın (borcun) beklenen ömrü boyunca gelecekteki tahmini nakit tahsilatlarını (ödemelerini) ilgili finansal varlığın (borcun) bugünkü değerine indirgeyen orandır.”*¹⁰

Etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı; finansal

⁸ TMSK, “TMS 18 Hasılat Standardı”, 09.12.2005 tarihli 26018 sayılı Resmî Gazete, par. 11.

⁹ A.e.

¹⁰ Yakup Selvi, “Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi-Yönetim**, Yıl:20, Sayı:64, Ekim 2009, s. 49.

aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır. Etkin faiz oranının hesaplanması sırasında, işletme; gelecekteki kredi zararlarını dikkate almaksızın ilgili finansal aracın sözleşmeye bağlı tüm koşullarını (örneğin peşin ödeme, alım opsiyonu ve benzeri opsiyonlar) göz önünde bulundurmamak suretiyle nakit akışlarını tahmin eder. Bu hesaplama, etkin faiz oranının bir parçası olan ve sözleşmenin tarafları arasında ödenen veya alınan tüm masraf ve puanlar ile işlem masraflarını, ayrıca diğer her türlü prim ve iskontoyu içerir. Benzer nitelikteki finansal araç grubuna ait nakit akışlarının ve beklenen ömrün güvenilir bir şekilde tahmin edilebileceği varsayılır. Ancak ilgili finansal araca (veya finansal araç grubuna) ait nakit akışlarının ve beklenen ömrün güvenilir bir şekilde tahmin edilmesinin mümkün olmadığı bazı ender durumlarda; işletme, ilgili finansal aracın (veya finansal araç grubunun) sözleşme süresinin tamamında gerçekleşmesi öngörülen sözleşmeye bağlı nakit akışlarını kullanır.¹¹

Vergi Mevzuatında temizlik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili herhangi bir yöntemden bahsedilmemiştir. Vergi Mevzuatına göre hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken ya da geç tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta, faiz satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

Temizlik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması bir örnek ile aşağıda açıklanmıştır.

Örnek: B Temizlik İşletmesi iş yerlerine dışarıdan temizlik hizmeti veren bir işletmedir. İşletme 15 Mart 2011 tarihinde Y müşterisiyle bir yıllık temizlik

¹¹ TMSK, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı, 03.11.2006 tarihli 26335 sayılı Resmî Gazete, par. 9.

sözleşmesi imzalamıştır. Hizmet 1 Mayıs 2011 tarihinde vermeye başlanacaktır. Sözleşmeyle ilgili bilgiler aşağıdadır.

- a) Satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) tahakkuk zamanı 30 günlük dönemlerin sonu itibarıyla 31 Mayıs 2011 tarihinden itibaren her ayın son takvim günüdür (31 Mayıs 2011, 30 Haziran 2011,....., 30 Nisan 2012).
- b) Sözleşme tarihinde piyasada taraflar için geçerli olan yatırım ve borçlanma faiz oranı (etkin faiz oranı) aylık %1'dir.
- c) KDV dikkate alınmamıştır.
- d) Bu sözleşme bir finansal araç olarak kabul edilmiştir.
- e) Söz konusu sözleşme cayılabilir nitelikte bir sözleşmedir.

Verilecek hizmet tutarının tahsil edilmesiyle ilgili üç farklı seçenek örnek çözümünde ele alınmıştır.

1.Seçenek: 1 Mayıs 2011 tarihinde temizlik hizmeti vermeye başlandığı gün B Temizlik İşletmesi 18.000,00 TL'yi Y müşterisinden tahsil etmiştir. Satış hasılatının (temizlik hizmet gelirin) gerçeğe uygun değeri aylık 1.600,00 TL'dir.

- a) TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama etkin faiz yöntemine göre yapılacaktır. Etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilme ve raporlama işletme ve finansman faaliyetlerinin ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi esasına dayanmaktadır. Finansman unsuru içeren alacakların ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında iki yöntem söz konusudur. Bu yöntemler aşağıda belirtilmiştir.

1. Net yöntem: İşletmenin bilançosunda raporlanacak olan alacaklar tutarı peşin fiyatı içerir. Finansman gelirin (faiz gelirin) tahakkuk zamanı geldikçe finansman geliri olarak muhasebeleştirilir.

Bu yöntemde işletmenin bilançosunda raporlanacak olan borçlar tutarı ise peşin fiyatı içerir. Finansman giderinin (faiz giderinin) tahakkuk zamanı geldikçe finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.

Cayılabilir nitelikte sözleşmelerde alacakların ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında net yöntem kullanılmaktadır. Cayılabilir sözleşmelerde vadesinden önce alacak ve borçların kapatılması söz konusudur.

2. **Brüt yöntem:** İşletmenin bilançosunda raporlanacak olan alacaklar tutarı peşin fiyat ve faiz dâhil tutarı içerir. Ancak, bu tutar içerisinde gerçekleşme zamanı satış hasılatından farklı olan “finansman geliri” de yer almaktadır. Finansman geliri başlangıçta “kazanılmamış finansman geliri” olarak bilançoda borçların hemen altında raporlanır. Finansman gelirin tahakkuk zamanı geldikçe “kazanılmamış finansman geliri” hesabından düşülerek “finansman geliri” olarak muhasebeleştirilir.¹²

Bu yöntemde işletmenin bilançosunda raporlanacak olan borçlar tutarı ise peşin fiyat ve faiz dâhil tutarı içerir. Ancak, bu tutar içerisinde gerçekleşme zamanı borç tutarından farklı olan “finansman gideri” de yer almaktadır. Finansman gideri başlangıçta “ertelenmiş finansman gideri” olarak bilançoda borçların hemen altında (-) olarak raporlanır. Finansman gideri tahakkuk zamanı geldikçe “ertelenmiş finansman gideri” hesabından düşülerek “finansman gideri” olarak muhasebeleştirilir.

Cayılamaz sözleşmelerde alacakların ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında brüt yöntem kullanılmaktadır. Cayılamaz sözleşmelerde vadesinden önce alacak ve borçların kapatılması mümkün değildir.

B Temizlik İşletmesinde TFRS’ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama “net yöntem”e göre yapılacaktır. İtfa planı Tablo 3’te gösterilmiştir.

¹² 319 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T.C. Yasalar, 25155 Sayılı Resmî Gazete, Ankara, 01.07.2003.

Tablo 3. B Temizlik İşletmesi İtfa Planı

| Tarih | Dönem Başı Alınan Avanslar (1) | Finansman Giderleri (2)=(1)*%1 | Taksit Tutarı (3) | Temizlik Hizmet Gelirleri (4) | İtfa Edilen Net Alınan Avans Tutarı (5)=(4)-(2)-(3) | Dönem Sonu Alınan Avanslar (6)=(1)-(5) |
|---------------|--------------------------------|--------------------------------|-------------------|-------------------------------|---|--|
| 01.05.2011 | 0 | 0 | 18.000,00 | 0 | -18.000,00 | 18.000,00 |
| 31.05.2011 | 18.000,00 | 180,00 | 0 | 1.600,00 | 1.420,00 | 16.580,00 |
| 30.06.2011 | 16.580,00 | 165,80 | 0 | 1.600,00 | 1.434,20 | 15.145,80 |
| 31.07.2011 | 15.145,80 | 151,46 | 0 | 1.600,00 | 1.448,54 | 13.697,26 |
| 31.08.2011 | 13.697,26 | 136,97 | 0 | 1.600,00 | 1.463,03 | 12.234,23 |
| 30.09.2011 | 12.234,23 | 122,34 | 0 | 1.600,00 | 1.477,66 | 10.756,57 |
| 31.10.2011 | 10.756,57 | 107,57 | 0 | 1.600,00 | 1.492,43 | 9.264,14 |
| 30.11.2011 | 9.264,14 | 92,64 | 0 | 1.600,00 | 1.507,36 | 7.756,78 |
| 31.12.2011 | 7.756,78 | 77,57 | 0 | 1.600,00 | 1.522,43 | 6.234,35 |
| 31.01.2012 | 6.234,35 | 62,34 | 0 | 1.600,00 | 1.537,66 | 4.696,69 |
| 29.02.2012 | 4.696,69 | 46,97 | 0 | 1.600,00 | 1.553,03 | 3.143,66 |
| 31.03.2012 | 3.143,66 | 31,44 | 0 | 1.600,00 | 1.568,56 | 1.575,10 |
| 30.04.2012 | 1.575,10 | 24,90 | 0 | 1.600,00 | 1.575,10 | 0 |
| TOPLAM | | 1.200,00 | 18.000,00 | 19.200,00 | | |

15 Mart 2011 sözleşmenin yapıldığı tarihte herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

1 Mayıs 2011 temizlik hizmeti verilmeye başlandığı tarihte sözleşme bedelinin tamamı peşin tahsil edildiği için alınan avanslar olarak muhasebeleştirilecektir.

| |
|---------------------------|
| 01/05/2011 |
| Bankalar 18.000,00 |
| Alınan Avanslar 18.000,00 |

Alınan avanslar bir finansal borç olarak kabul edildiğinde 31 Mayıs 2011 tarihinde 18.000,00 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 180,00 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/05/2011 | |
|---------------------------|----------|
| Finansman Giderleri | 180,00 |
| Alınan Avanslar | 180,00 |
| 31/05/2011 | |
| Alınan Avanslar | 1.600,00 |
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 1.600,00 |

31 Mayıs 2011 - 30 Nisan 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1 aylık satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. 1.600,00 TL'lik alınan avans kapatılıp, satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) haline gelecektir.

30 Haziran 2011 tarihinde 16.580,00 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 165,80 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 30/06/2011 | |
|---------------------|--------|
| Finansman Giderleri | 165,80 |
| Alınan Avanslar | 165,80 |

31 Temmuz 2011 tarihinde 15.145,80 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 151,46 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/07/2011 | |
|---------------------|--------|
| Finansman Giderleri | 151,46 |
| Alınan Avanslar | 151,46 |

31 Ağustos 2011 tarihinde 13.697,26 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 136,97 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/08/2011 | |
|---------------------|--------|
| Finansman Giderleri | 136,97 |
| Alınan Avanslar | 136,97 |

30 Eylül 2011 tarihinde 12.234,23 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 122,34 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 30/09/2011 | |
|---------------------|--------|
| Finansman Giderleri | 122,34 |
| Alınan Avanslar | 122,34 |

31 Ekim 2011 tarihinde 10.756,57 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 107,57 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/10/2011 | |
|---------------------|--------|
| Finansman Giderleri | 107,57 |
| Alınan Avanslar | 107,57 |

30 Kasım 2011 tarihinde 9.264,14 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 92,64 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

30/11/2011

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 92,64 |
| Alınan Avanslar | 92,64 |

31 Aralık 2011 tarihinde 7.756,78 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 77,57 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/12/2011

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 77,57 |
| Alınan Avanslar | 77,57 |

B Temizlik İşletmesi
1 Mayıs - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|------------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 12.800,00 |
| Finansman Giderleri | (1.034,35) |

B Temizlik İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 18.000,00 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 6.234,35 |

31 Ocak 2012 tarihinde 6.234,35 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 62,34 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/01/2012 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 62,34 |
| Alınan Avanslar | 62,34 |

29 Şubat 2012 tarihinde 4.696,69 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 46,97 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 29/02/2012 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 46,97 |
| Alınan Avanslar | 46,97 |

31 Mart 2012 tarihinde 3.143,66 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 31,44 TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/03/2012 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 31,44 |
| Alınan Avanslar | 31,44 |

30 Nisan 2012 sözleşmenin sona erdiği tarihte 1.575,10 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 24,90* TL'lik finansman gideri B Temizlik İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

* Sözleşmenin sonunda finansman gideri hesaplanırken $(1,575,10 \times 0,01) = 15,75$ TL çıkmasına rağmen muhasebeleştirilmeler yapılırken ortaya çıkan küsuratlardan dolayı son ay finansman gideri 15,75 TL yerine 24,90 TL olarak alınmıştır.

30/04/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 24,90 |
| Alınan Avanslar | 24,90 |

B Temizlik İşletmesi
1 Ocak - 30 Nisan 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|----------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 6.400,00 |
| Finansman Giderleri | (165,65) |

- b) Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta, faiz satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

15 Mart 2011 sözleşmenin yapıldığı tarihte herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

1 Mayıs 2011 tarihinde sözleşme yapıldığında 18.000,00 TL'lik toplam sözleşme bedeli tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

01/05/2011

| | |
|-----------------|-----------|
| Bankalar | 18.000,00 |
| Alınan Avanslar | 18.000,00 |

31 Mayıs 2011 tarihinde 1 aylık satış hasılatı (18.000,00/12=1.500,00 TL) (temizlik hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. Alınan avansların 1.500,00 TL'lik kısmı kapatılıp, satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) haline gelecektir.

31/05/2011

| | |
|---------------------------|-----------|
| Alınan Avanslar | 1.500,000 |
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 1.500,00 |

31 Mayıs 2011 - 30 Nisan 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1 aylık satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. Alınan avansların 1.500,00 TL'lik kısmı kapatılıp, satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) haline gelecektir.

B Temizlik İşletmesi
1 Mayıs - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|-----------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 12.000,00 |
|---------------------------|-----------|

B Temizlik İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 18.000,00 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 6.000,00 |

B Temizlik İşletmesi
1 Ocak - 30 Nisan 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|----------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 6.000,00 |
|---------------------------|----------|

TFRS'ye göre muhasebeleştirilme yapıldığında B Temizlik İşletmesinin 1 Mayıs - 31 Aralık 2011 dönemi gelir tablosunda 12.800,00 TL satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) ve 1.034,35 TL finansman gideri raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı döneme ait gelir tablosunda ise sadece 12.000,00 TL satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) raporlanacaktır. TFRS'ye göre hazırlanacak olan 31 Aralık 2011 tarihli bilançoda 6.234,35 TL alınan avanslar olarak raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı tarihli bilançoda ise 6.000,00 TL alınan avanslar raporlanacaktır. TFRS ve Vergi Mevzuatı karşılaştırması Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4. B Temizlik İşletmesi Seçenek-1 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

| | TFRS | Vergi Mevzuatı |
|---------------------------|-------------|-----------------------|
| Gelir Tablosu | | |
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 12.800,00 | 12.000,00 |
| Finansman Giderleri | (1.034,35) | - |
| Bilanço | | |
| Alınan Avanslar | 6.234,35 | 6.000,00 |

2.Seçenek: Aylık satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) 1.600,00 TL her ayın sonunda, hizmet verildikçe tahsil edilmektedir.

Bu seçenekte TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama ile Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlamada herhangi bir farklılık söz konusu değildir; çünkü her ayın sonunda hizmet verildikçe tahsilat yapılmaktadır. Bu seçenekte erken ya da geç tahsilatta söz konusu olmadığı için herhangi bir finanslama faaliyeti söz konusu değildir.

15 Mart 2011 sözleşmenin yapıldığı tarihte herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

31 Mayıs 2011 tarihinde temizlik hizmetinin verildiği ilk ayın sonunda 1.600,00 TL'lik tahsilat 1 aylık satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) olarak muhasebeleştirilecektir.

31/05/2011

| | |
|---------------------------|----------|
| Bankalar | 1.600,00 |
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 1.600,00 |

31 Mayıs 2011 - 30 Nisan 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1.600,00 TL'lik tahsilat 1 aylık satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) olarak muhasebeleştirilecektir.

B Temizlik İşletmesi

1 Mayıs - 31 Aralık 2011 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|-----------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 12.800,00 |
|---------------------------|-----------|

B Temizlik İşletmesi

31 Aralık 2011 Tarihli

Kısmi Bilanço

| | |
|------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 12.800,00 |

B Temizlik İşletmesi

1 Ocak - 30 Nisan 2012 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|----------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 6.400,00 |
|---------------------------|----------|

B Temizlik İşletmesi

30 Nisan 2012 Tarihli

Kısmi Bilanço

| | |
|------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 19.200,00 |

3.Seçenek: 30 Nisan 2012 sözleşmenin sona erdiği tarihte B Temizlik İşletmesi 18.000,00 TL'yi Y müşterisinden tahsil etmiştir. Satış hasılatının (temizlik hizmet gelirinin) gerçeğe uygun değeri aylık 1.418,00 TL'dir.

- a) TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama etkin faiz yöntemine göre yapılacaktır. Etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilme ve raporlama işletme ve finansman faaliyetlerinin ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi esasına dayanmaktadır. B Temizlik İşletmesinde TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama "net yöntem"e göre yapılacaktır. Gelecekte tahsil edilecek tutara ulaşma planı Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. B Temizlik İşletmesi Gelecekte Tahsil Edilecek Tutara Ulaşma Planı

| Tarih | Dönem Başı Alacaklar (1) | Finansman Gelirleri (2)=(1)*%1 | Taksit Tutarı (3) | Temizlik Hizmet Gelirleri (4) | Dönem Sonu Alacaklar (5) |
|---------------|--------------------------|--------------------------------|-------------------|-------------------------------|--------------------------|
| 01.05.2011 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 31.05.2011 | 1.418,00 | 14,18 | 0 | 1.418,00 | 1.432,18 |
| 30.06.2011 | 1.432,18 | 14,32 | 0 | 1.418,00 | 2.864,50 |
| 31.07.2011 | 2.864,50 | 28,65 | 0 | 1.418,00 | 4.311,15 |
| 31.08.2011 | 4.311,15 | 43,11 | 0 | 1.418,00 | 5.772,26 |
| 30.09.2011 | 5.772,26 | 57,72 | 0 | 1.418,00 | 7.247,98 |
| 31.10.2011 | 7.247,98 | 72,48 | 0 | 1.418,00 | 8.738,46 |
| 30.11.2011 | 8.738,46 | 87,38 | 0 | 1.418,00 | 10.243,84 |
| 31.12.2011 | 10.243,84 | 102,44 | 0 | 1.418,00 | 11.764,28 |
| 31.01.2012 | 11.764,28 | 117,64 | 0 | 1.418,00 | 13.299,92 |
| 29.02.2012 | 13.299,92 | 133,00 | 0 | 1.418,00 | 14.850,92 |
| 31.03.2012 | 14.850,92 | 148,51 | 0 | 1.418,00 | 16.417,43 |
| 30.04.2012 | 16.417,43 | 164,57 | 18.000,00 | 1.418,00 | 0 |
| TOPLAM | | 984,00 | 18.000,00 | 17.016,00 | |

15 Mart 2011 sözleşmenin yapıldığı tarihte herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

31 Mayıs 2011 tarihinde temizlik hizmetinin verildiği ilk ayın sonunda 1.418,00 TL'lik 1 aylık satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) muhasebe kayıtlarına

alınacak; fakat henüz para tahsil edilmediği için alacak olarak muhasebeleştirilecektir. Bu alacak bir finansal varlık olarak kabul edildiğinde aynı tarihte 1.418,00 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 14,18 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| 31/05/2011 | |
|---------------------------|----------|
| Alacaklar | 1.418,00 |
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 1.418,00 |

| 31/05/2011 | |
|---------------------|-------|
| Alacaklar | 14,18 |
| Finansman Gelirleri | 14,18 |

31 Mayıs 2011 - 30 Nisan 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1.418,00 TL'lik 1 aylık satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) muhasebe kayıtlarına alınacak; fakat henüz para tahsil edilmediği için alacak (finansal varlık) olarak muhasebeleştirilecektir.

30 Haziran 2011 tarihinde 1.432,18 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 14,32 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| 30/06/2011 | |
|---------------------|-------|
| Alacaklar | 14,32 |
| Finansman Gelirleri | 14,32 |

31 Temmuz 2011 tarihinde 2.864,50 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 28,65 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| | | |
|-----------|---------------------|-------|
| | 31/07/2011 | |
| Alacaklar | | 28,65 |
| | Finansman Gelirleri | 28,65 |

31 Ağustos 2011 tarihinde 4.311,15 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 43,11 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| | | |
|-----------|---------------------|-------|
| | 31/08/2011 | |
| Alacaklar | | 43,11 |
| | Finansman Gelirleri | 43,11 |

30 Eylül 2011 tarihinde 5.772,26 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 57,72 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| | | |
|-----------|---------------------|-------|
| | 30/09/2011 | |
| Alacaklar | | 57,72 |
| | Finansman Gelirleri | 57,72 |

31 Ekim 2011 tarihinde 7.247,98 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 72,48 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| | | |
|-----------|---------------------|-------|
| | 31/10/2011 | |
| Alacaklar | | 72,48 |
| | Finansman Gelirleri | 72,48 |

30 Kasım 2011 tarihinde 8.738,46 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 87,38 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| 30/11/2011 | |
|---------------------|-------|
| Alacaklar | 87,38 |
| Finansman Gelirleri | 87,38 |

31 Aralık 2011 tarihinde 10.243,84 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 102,44 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| 31/12/2011 | |
|---------------------|--------|
| Alacaklar | 102,44 |
| Finansman Gelirleri | 102,44 |

B Temizlik İşletmesi
1 Mayıs - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|-----------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 11.344,00 |
| Finansman Gelirleri | 420,28 |

B Temizlik İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| VARLIKLAR | |
|------------------------|-----------|
| Dönen Varlıklar | |
| Alacaklar | 11.764,28 |

31 Ocak 2012 tarihinde 11.764,28 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 117,64 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| | |
|---------------------|--------|
| 31/01/2012 | |
| Alacaklar | 117,64 |
| Finansman Gelirleri | 117,64 |

29 Şubat 2012 tarihinde 13.299,92 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 133,00 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| | |
|---------------------|--------|
| 29/02/2012 | |
| Alacaklar | 133,00 |
| Finansman Gelirleri | 133,00 |

31 Mart 2012 tarihinde 14.850,92 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 148,51 TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır.

| | |
|---------------------|--------|
| 31/03/2012 | |
| Alacaklar | 148,51 |
| Finansman Gelirleri | 148,51 |

30 Nisan 2012 sözleşmenin sona erdiği tarihte 16.417,43 TL'lik alacağın %1'i kadar finansman geliri ortaya çıkacaktır. 164,57* TL'lik finansman geliri B Temizlik İşletmesinin alacak tutarını da arttıracaktır. Ayrıca 30 Nisan 2012 tarihinde 18.000,00 TL'lik alacağın tamamı tahsil edilmiştir.

| | |
|---------------------|--------|
| 30/04/2012 | |
| Alacaklar | 164,57 |
| Finansman Gelirleri | 164,57 |

* Sözleşmenin sonunda finansman gideri hesaplanırken $(16.417,43 * 0,01) = 164,17$ TL çıkmasına rağmen muhasebeleştirilmeler yapılırken ortaya çıkan küsuratlardan dolayı son ay finansman gelirleri 164,17 TL yerine 164,57 TL olarak alınmıştır.

| | |
|------------|-----------|
| 30/04/2012 | |
| Bankalar | 18.000,00 |
| Alacaklar | 18.000,00 |

B Temizlik İşletmesi
1 Ocak - 30 Nisan 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|----------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 5.672,00 |
| Finansman Gelirleri | 563,72 |

B Temizlik İşletmesi
30 Nisan 2012 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 18.000,00 |

- b) Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Geç tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta, faiz satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

15 Mart 2011 sözleşmenin yapıldığı tarihte herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

31 Mayıs 2011 tarihinde temizlik hizmetinin verildiği ilk ayın sonunda 1.500,00 TL (18.000,00/12)'lik 1 aylık satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) muhasebe kayıtlarına alınacak; fakat henüz para tahsil edilmediği için alacak olarak muhasebeleştirilecektir.

31/05/2011

| | |
|---------------------------|----------|
| Alacaklar | 1.500,00 |
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 1.500,00 |

31 Mayıs 2011 - 30 Nisan 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1 aylık satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) muhasebe kayıtlarına alınacak; fakat henüz para tahsil edilmediği için alacak olarak muhasebeleştirilecektir.

B Temizlik İşletmesi
1 Mayıs - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|-----------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 12.000,00 |
|---------------------------|-----------|

B Temizlik İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Alacaklar | 12.000,00 |

30 Nisan 2012 tarihinde 18.000,00 TL'lik alacağın tamamı tahsil edilmiştir.

30/04/2012

| | |
|-----------|-----------|
| Bankalar | 18.000,00 |
| Alacaklar | 18.000,00 |

B Temizlik İşletmesi
1 Ocak - 30 Nisan 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------|----------|
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 6.000,00 |
|---------------------------|----------|

B Temizlik İşletmesi
30 Nisan 2012 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|------------------------|-----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 18.000,00 |

TFRS'ye göre muhasebeleştirilme yapıldığında B Temizlik İşletmesinin 1 Mayıs - 31 Aralık 2011 dönemi gelir tablosunda 11.344,00 TL satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) ve 420,28 TL finansman geliri raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı döneme ait gelir tablosunda sadece 12.000,00 TL satış hasılatı (temizlik hizmet geliri) raporlanacaktır. TFRS'ye göre hazırlanacak olan 31 Aralık 2011 tarihli bilançoda 11.764,28 TL alacak raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı tarihli bilançoda ise 12.000,00 TL alacak raporlanacaktır. TFRS ve Vergi Mevzuatı karşılaştırması Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. B Temizlik İşletmesi Seçenek-3 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

| | TFRS | Vergi Mevzuatı |
|-----------------------------|-------------|-----------------------|
| <u>Gelir Tablosu</u> | | |
| Temizlik Hizmet Gelirleri | 11.344,00 | 12.000,00 |
| Finansman Gelirleri | 420,28 | - |
| <u>Bilanço</u> | | |
| Alacaklar | 11.764,28 | 12.000,00 |

B Temizlik İşletmesinde verilecek hizmet tutarının tahsil edilesi ile ilgili üç farklı seçeneğin TFRS ve Vergi Mevzuatı karşılaştırması Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7. B Temizlik İşletmesi TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

| | | SEÇENEK-1 | SEÇENEK-2 | SEÇENEK-3 |
|---|-------------------|------------------|------------------|------------------|
| <u>GELİR TABLOSU</u> | | | | |
| <u>Temizlik Hizmet Gelirleri</u> | | | | |
| TFRS | 2011 | 12.800,00 | 12.800,00 | 11.344,00 |
| | 2012 | 6.400,00 | 6.400,00 | 5.672,00 |
| Vergi Mevzuatı | 2011 | 12.000,00 | 12.800,00 | 12.000,00 |
| | 2012 | 6.000,00 | 6.400,00 | 6.000,00 |
| <u>Finansman Giderleri</u> | | | | |
| TFRS | 2011 | (1.034,35) | – | – |
| | 2012 | (165,65) | – | – |
| Vergi Mevzuatı | 2011 | – | – | – |
| | 2012 | – | – | – |
| <u>Finansman Gelirleri</u> | | | | |
| TFRS | 2011 | – | – | 420,28 |
| | 2012 | – | – | 563,72 |
| Vergi Mevzuatı | 2011 | – | – | – |
| | 2012 | – | – | – |
| <u>BİLANÇO</u> | | | | |
| <u>Alacaklar</u> | | | | |
| TFRS | 31.12.2011 | – | – | 11.764,28 |
| | 30.04.2012 | – | – | – |
| Vergi Mevzuatı | 31.12.2011 | – | – | 12.000,00 |
| | 30.04.2012 | – | – | – |
| <u>Alınan Avanslar</u> | | | | |
| TFRS | 31.12.2011 | 6.234,35 | – | – |
| | 30.04.2012 | – | – | – |
| Vergi Mevzuatı | 31.12.2011 | 6.000,00 | – | – |
| | 30.04.2012 | – | – | – |

Temizlik hizmetlerinde hasılatın tespitinde “zaman” belirleyici bir faktördür. Temizlik hizmet sözleşmelerinin içerdiği işlemler birbiriyle aynı ya da benzer işlemler olduğu için ve verilen hizmet belirli bir süre için belirli sayıda olduğu için bu sözleşmelerin zaman esasına göre muhasebeleştirilmesi daha doğrudur.

2.2.2. Temizlik Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum

Ülkemizdeki Vergi Mevzuatı çerçevesinde temizlik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili herhangi bir yasal düzenleme söz konusu değildir.

2.3. ÖZEL OKUL HİZMET SÖZLEŞMELERİ

Çalışmanın bu kısmında, özel okul hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açıklanmış ve ülkemizdeki Vergi Mevzuatı çerçevesinde özel okul hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili yasal düzenlemeler ele alınmıştır.

2.3.1. Özel Okul Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Özel okul hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde parçalı performans yöntemi kullanılabilir. Özel okul hizmet sözleşmelerinde hasılat eğitim-öğretim dönemi boyunca muhasebeleştirilmektedir.¹³ Eğitim verme hizmeti genellikle belirlenmiş sayıda birbiriyle aynı ya da benzer işlemleri içerir.

TFRS'de özel okul hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla doğrudan ilişkili bir standart söz konusu değildir. TMS 18'de parçalı performans yönteminden bahsedilmektedir; fakat hangi yöntem olduğu belirtilmemektedir.

Özel okul hizmet sözleşmelerinde teslim ve satışın gerçekleşmesi aynı anda olmakta; ama tahsilat önce ya da sonra olabilmektedir. Hizmet satışının ne zaman gerçekleştiğini tespit ederken belirleyici olan kriter zamandır. Zaman geçtikçe hizmet

¹³ IFRS Foundation, **A Guide through IFRS-Part B: The Accompanying Documents**, London, Temmuz 2011, p. B1141.

üretilmiş, teslim edilmiş olacaktır. Hizmet üretilip teslim edildikçe ödenecek olan bedel satışa konu olan bedeldir. Bu tür sözleşmelerde okulun tahsil edeceği hizmet bedeli belirlenirken müşteriye farklı ödeme planları sunulabilir. Hizmet verilmeden önce peşin tahsilat ya da farklı taksit seçenekleriyle tahsilat yapılabilir. Taksit seçeneklerinin söz konusu olması bu tür sözleşmelerin finansman niteliği taşıdığını göstermektedir.

Vergi Mevzuatında özel okul hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili herhangi bir yöntemden bahsedilmemiştir. Vergi Mevzuatına göre hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken ya da geç tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta, faiz satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

Özel okul işletmelerinde eğitim-öğretim dönemi, muhasebe dönemi ve kayıt dönemi farklı olabilir. Ülkemizde eğitim-öğretim dönemi eylül-haziran, muhasebe dönemi ise ocak-aralıktır. Dolayısıyla sözleşme, tahsilat, sözleşmeye ilişkin hasılatın kaydedilmesi ve hizmetin teslim tarihleri de farklı olabilmektedir.

Özel okul hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması bir örnek ile aşağıda açıklanmıştır.

Örnek: C Özel Okul İşletmesi ilköğretim, ortaöğretim ve lise eğitim-öğretimi veren bir işletmedir. İşletme Z öğrencisiyle 2011-2012 eğitim-öğretim yılı için bir sözleşme imzalamıştır. Eğitim-öğretim dönemi 1 Eylül 2011 - 31 Mayıs 2012 tarihleri arasındadır. Eğitim-öğretim 9 ay boyunca devam edecektir. Sözleşmeyle ilgili bilgiler aşağıdadır.

- a) Satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) tahakkuk zamanı 30 günlük dönemlerin sonu itibarıyla 30 Eylül 2011 tarihinden itibaren her ayın son takvim günüdür (30 Eylül 2011, 31 Ekim 2011, 30 Kasım 2011,....., 31 Mayıs 2012).

- a) Satış hasılatının (eğitim-öğretim hizmet gelirinin) gerçeğe uygun değeri aylık 1.000,00 TL'dir.
- b) Sözleşme tarihinde piyasada taraflar için geçerli olan yatırım ve borçlanma faiz oranı (etkin faiz oranı) aylık %1'dir.
- c) KDV dikkate alınmamıştır.
- d) Bu sözleşme bir finansal araç olarak kabul edilmiştir.
- e) Söz konusu sözleşme cayılabilir nitelikte bir sözleşmedir

Verilecek hizmet tutarının tahsil edilmesiyle ilgili üç farklı seçenek örnek çözümünde ele alınmıştır.

1.Seçenek: C Özel Okul İşletmesi Z öğrencisiyle 1 Haziran 2011 tarihinde 2011-2012 eğitim-öğretim dönemi için sözleşme imzalamıştır. Sözleşmede belirtilen tahsil koşuluna göre C Özel Okul İşletmesi Z öğrencisinden sözleşmenin yapıldığı gün 8.314,09 TL'yi peşin tahsil etmiştir.

- a) TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama etkin faiz yöntemine göre yapılacaktır. Etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilme ve raporlama işletme ve finansman faaliyetlerinin ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi esasına dayanmaktadır. TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama "net yöntem"e göre yapılacaktır. İtfa planı Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8. C Özel Okul İşletmesi İtfa Planı-1

| Tarih | Dönem Başı Alınan Avanslar (1) | Finansman Giderleri (2)=(1)*%1 | Taksit Tutarı (3) | Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri (4) | İtfa Edilen Net Alınan Avans Tutarı (5)=(4)-(2)-(3) | Dönem Sonu Alınan Avanslar (6)=(1)-(5) |
|---------------|--------------------------------|--------------------------------|-------------------|-------------------------------------|---|--|
| 01.06.2011 | 0 | 0 | 8.314,09 | 0 | -8.314,09 | 8.314,09 |
| 30.06.2011 | 8.314,09 | 83,14 | 0 | 0 | -83,14 | 8.397,23 |
| 31.07.2011 | 8.397,23 | 83,97 | 0 | 0 | -83,97 | 8.481,20 |
| 31.08.2011 | 8.481,20 | 84,81 | 0 | 0 | -84,81 | 8.566,01 |
| 30.09.2011 | 8.566,01 | 85,66 | 0 | 1.000,00 | 914,34 | 7.651,67 |
| 31.10.2011 | 7.651,67 | 76,52 | 0 | 1.000,00 | 923,48 | 6.728,19 |
| 30.11.2011 | 6.728,19 | 67,28 | 0 | 1.000,00 | 932,72 | 5.795,47 |
| 31.12.2011 | 5.795,47 | 57,95 | 0 | 1.000,00 | 942,05 | 4.853,42 |
| 31.01.2012 | 4.853,42 | 48,53 | 0 | 1.000,00 | 951,47 | 3.901,95 |
| 29.02.2012 | 3.901,95 | 39,02 | 0 | 1.000,00 | 960,98 | 2.940,97 |
| 31.03.2012 | 2.940,97 | 29,41 | 0 | 1.000,00 | 970,59 | 1.970,38 |
| 30.04.2012 | 1.970,38 | 19,70 | 0 | 1.000,00 | 980,30 | 990,08 |
| 31.05.2012 | 990,08 | 9,92 | 0 | 1.000,00 | 990,08 | 0 |
| TOPLAM | | 685,91 | 8.314,09 | 9.000,00 | | |

1 Haziran 2011 tarihinde sözleşme yapıldığında 8.314,09 TL'lik toplam sözleşme bedeli tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

| |
|--------------------------|
| 01/06/2011 |
| Bankalar 8.314,09 |
| Alınan Avanslar 8.314,09 |

Alınan avanslar bir finansal borç olarak kabul edildiğinde 30 Haziran 2011 tarihinde 8.314,09 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 83,14 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır; çünkü 30 Haziran 2011 tarihinde hizmet henüz verilmeye başlanmamıştır ve C Özel Okul İşletmesinin alınan avanslar tutarı giderek artmaktadır. Z öğrencisi hizmet almaya başlamadan önce ödeme yaptığı için

Z Özel Okul İşletmesi finansman giderine katlanmakta, aynı zamanda alınan avanslar tutarı da artmaktadır.

| 30/06/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 83,14 |
| Alınan Avanslar | 83,14 |

31 Temmuz 2011 tarihinde 8.397,23 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 83,97 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/07/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 83,97 |
| Alınan Avanslar | 83,97 |

31 Ağustos 2011 tarihinde 8.481,20 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 84,81 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/08/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 84,81 |
| Alınan Avanslar | 84,81 |

30 Eylül 2011 tarihinde 8.566,01 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 85,66 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır. Ayrıca 30 Eylül 2011 tarihinde 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. 1.000,00 TL'lik alınan avans kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

| 30/09/2011 | |
|---------------------------------|----------|
| Finansman Giderleri | 85,66 |
| Alınan Avanslar | 85,66 |
| 30/09/2011 | |
| Alınan Avanslar | 1.000,00 |
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 1.000,00 |

30 Eylül 2011 - 31 Mayıs 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. 1.000,00 TL'lik alınan avans kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

31 Ekim 2011 tarihinde 7.651,67 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 76,52 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/10/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 76,52 |
| Alınan Avanslar | 76,52 |

Alınan avanslar bir finansal borç olarak kabul edildiğinde 30 Kasım 2011 tarihinde 6.728,19 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 67,28 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 30/11/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 67,28 |
| Alınan Avanslar | 67,28 |

31 Aralık 2011 tarihinde 5.795,47 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 57,95 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/12/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 57,95 |
| Alınan Avanslar | 57,95 |

C Özel Okul İşletmesi
01 Haziran - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 4.000,00 |
| Finansman Giderleri | (539,33) |

C Özel Okul İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 8.314,09 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 4.853,42 |

31 Ocak 2012 tarihinde 4.853,42 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 48,53 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/01/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 48,53 |
| Alınan Avanslar | 48,53 |

29 Şubat 2012 tarihinde 3.901,95 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 39,02 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

29/02/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 39,02 |
| Alınan Avanslar | 39,02 |

31 Mart 2012 tarihinde 2.940,97 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 29,41 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/03/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 29,41 |
| Alınan Avanslar | 29,41 |

30 Nisan 2012 tarihinde 1.970,38 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 19,70 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

30/04/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 19,70 |
| Alınan Avanslar | 19,70 |

31 Mayıs 2012 eğitim-öğretimin sona erdiği tarihte 990,08 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 9,92* TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/05/2012

| | |
|---------------------|------|
| Finansman Giderleri | 9,92 |
| Alınan Avanslar | 9,92 |

C Özel Okul İşletmesi
1 Ocak - 31 Mayıs 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 5.000,00 |
| Finansman Giderleri | (146,58) |

b) Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta ve faiz satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

01 Haziran 2011 tarihinde sözleşme yapıldığında 8.314,09 TL'lik toplam sözleşme bedeli tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

01/06/2011

| | |
|-----------------|----------|
| Bankalar | 8.314,09 |
| Alınan Avanslar | 8.314,09 |

* Sözleşmenin sonunda finansman gideri hesaplanırken $(990,08 \times 0,01) = 9,90$ TL çıkmasına rağmen muhasebeleştirilmeler yapılırken ortaya çıkan küsuratlardan dolayı son ay finansman gelirleri 9,90 TL yerine 9,92 TL olarak alınmıştır.

Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken 1 Haziran 2011 tarihinden sonra 30 Eylül 2011 tarihine kadar herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır; çünkü hizmet 01 Eylül 2011 tarihinde verilmeye başlanacak ve ilk ayın geliri 30 Eylül 2011 tarihinde ortaya çıkacaktır.

30 Eylül 2011 tarihinde 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) (8.314,09/9=923,79 TL) ortaya çıkacaktır. Alınan avansların 923,79 TL'lik kısmı kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

| | |
|---------------------------------|--------|
| _____ 30/09/2011 _____ | |
| Alınan Avanslar | 923,79 |
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 923,79 |
| _____ | |

30 Eylül 2011 - 31 Mayıs 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. Alınan avansların 923,79 TL'lik kısmı kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

C Özel Okul İşletmesi
1 Haziran - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 3.695,16 |
|---------------------------------|----------|

C Özel Okul İşletmesi

31 Aralık 2011 Tarihli

Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 8.314,09 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 4.618,93 |

C Özel Okul İşletmesi

1 Ocak - 31 Mayıs 2012 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 4.618,93 |
|---------------------------------|----------|

TFRS'ye göre muhasebeleştirilme yapıldığında C Özel Okul İşletmesinin 1 Haziran - 31 Aralık 2011 dönemi gelir tablosunda 4.000,00 TL satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ve 539,33 TL finansman gideri raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı döneme ait gelir tablosunda sadece 3.695,16 TL satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) raporlanacaktır. TFRS'ye göre hazırlanacak olan 31 Aralık 2011 tarihli bilançoda 4.853,43 TL alınan avans raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı tarihli bilançoda ise 4.618,93 TL alınan avanslar olarak raporlanacaktır. TFRS ve Vergi Mevzuatı karşılaştırması Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9. C Özel Okul İşletmesi Seçenek-1 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

| | TFRS | Vergi Mevzuatı |
|---------------------------------|-------------|-----------------------|
| Gelir Tablosu | | |
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 4.000,00 | 3,695,16 |
| Finansman Giderleri | (539,33) | - |
| Bilanço | | |
| Alınan Avanslar | 4.853,43 | 4.618,93 |

2.Seçenek: C Özel Okul İşletmesi Z öğrencisiyle 1 Haziran 2011 tarihinde 2011-2012 eğitim-öğretim dönemi için sözleşme imzalamıştır. Sözleşmede belirtilen tahsil koşuluna göre C Özel Okul İşletmesi Z öğrencisinden taksit tutarları 2.141,00 TL olmak üzere 4 taksitte (1 Haziran, 31 Temmuz, 30 Eylül ve 30 Kasım 2011 tarihlerinde) toplam 8.564,00 TL tahsil edecektir.

- a) TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama etkin faiz yöntemine göre yapılacaktır. Etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilme ve raporlama işletme ve finansman faaliyetlerinin ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi esasına dayanmaktadır. TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama "net yöntem"e göre yapılacaktır. İtfa planı Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10. C Özel Okul İşletmesi İtfa Planı-2

| Tarih | Dönem Başı Alınan Avanslar (1) | Finansman Giderleri (2)=(1)*%1 | Taksit Tutarı (3) | Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri (4) | İtfa Edilen Net Alınan Avans Tutarı (5)=(4)-(2)-(3) | Dönem Sonu Alınan Avanslar (6)=(1)-(5) |
|---------------|--------------------------------|--------------------------------|-------------------|-------------------------------------|---|--|
| 01.06.2011 | 0 | 0 | 2.141,00 | 0 | -2.141,00 | 2.141,00 |
| 30.06.2011 | 2.141,00 | 21,41 | 0 | 0 | -21,41 | 2.162,41 |
| 31.07.2011 | 2.162,41 | 21,62 | 2.141,00 | 0 | -2.162,62 | 4.325,03 |
| 31.08.2011 | 4.325,03 | 43,25 | 0 | 0 | -43,25 | 4.368,28 |
| 30.09.2011 | 4.368,28 | 43,68 | 2.141,00 | 1.000,00 | -1.184,68 | 5.552,96 |
| 31.10.2011 | 5.552,96 | 55,53 | 0 | 1.000,00 | 944,47 | 4.608,49 |
| 30.11.2011 | 4.608,49 | 46,08 | 2.141,00 | 1.000,00 | -1.187,08 | 5.795,57 |
| 31.12.2011 | 5.795,57 | 57,96 | 0 | 1.000,00 | 942,04 | 4.853,53 |
| 31.01.2012 | 4.853,53 | 48,54 | 0 | 1.000,00 | 951,46 | 3.902,07 |
| 28.02.2012 | 3.902,07 | 39,02 | 0 | 1.000,00 | 960,98 | 2.941,09 |
| 31.03.2011 | 2.941,09 | 29,41 | 0 | 1.000,00 | 970,59 | 1.970,50 |
| 30.04.2011 | 1.970,50 | 19,71 | 0 | 1.000,00 | 980,29 | 990,21 |
| 31.05.2011 | 990,21 | 9,79 | 0 | 1.000,00 | 990,21 | 0 |
| TOPLAM | | 436,00 | 8.564,00 | 9.000,00 | | |

1 Haziran 2011 tarihinde sözleşme yapıldığında 2.141,00 TL'lik ilk taksit tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

| | |
|-----------------|----------|
| 01/06/2011 | |
| Bankalar | 2.141,00 |
| Alınan Avanslar | 2.141,00 |

1 Haziran, 31 Temmuz, 30 Eylül ve 30 Kasım 2011 tarihlerinde 2.141,00 TL'lik taksitler tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

Alınan avanslar bir finansal borç olarak kabul edildiğinde 30 Haziran 2011 tarihinde 2.141,00 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 21,41 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır; çünkü 30 Haziran 2011 tarihinde hizmet henüz verilmeye başlanmamıştır ve C Özel Okul İşletmesinin alınan avanslar tutarı giderek artmaktadır. Z öğrencisi hizmet almaya başlamadan önce ödeme yaptığı için Z Özel Okul İşletmesi finansman giderine katlanmakta, aynı zamanda alınan avanslar tutarı da artmaktadır.

| | |
|---------------------|-------|
| 30/06/2011 | |
| Finansman Giderleri | 21,41 |
| Alınan Avanslar | 21,41 |

31 Temmuz 2011 tarihinde 2.162,41 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 21,62 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| | |
|---------------------|-------|
| 31/07/2011 | |
| Finansman Giderleri | 21,62 |
| Alınan Avanslar | 21,62 |

31 Ağustos 2011 tarihinde 4.325,03 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 43,25 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/08/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 43,25 |
| Alınan Avanslar | 43,25 |

30 Eylül 2011 tarihinde 4.368,28 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 43,68 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır. Ayrıca 30 Eylül 2011 tarihinde 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. 1.000,00 TL'lik alınan avans kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

| 30/09/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 43,68 |
| Alınan Avanslar | 43,68 |

| 30/09/2011 | |
|---------------------------------|----------|
| Alınan Avanslar | 1.000,00 |
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 1.000,00 |

30 Eylül 2011 - 31 Mayıs 2011 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. 1.000,00 TL'lik alınan avans kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

31 Ekim 2011 tarihinde 5.552,96 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 55,53 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/10/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 55,53 |
| Alınan Avanslar | 55,53 |

30 Kasım 2011 tarihinde 4.608,49 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 46,08 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 30/11/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 46,08 |
| Alınan Avanslar | 46,08 |

31 Aralık 2011 tarihinde 5.795,57 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 57,96 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/12/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 57,96 |
| Alınan Avanslar | 57,96 |

C Özel Okul İşletmesi
1 Haziran - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 4.000,00 |
| Finansman Giderleri | (289,53) |

C Özel Okul İşletmesi

31 Aralık 2011 Tarihli

Kısmi Bilanço

VARLIKLAR

Dönen Varlıklar

Bankalar 8.564,00

BORÇLAR VE ÖZSERMAYE

Kısa Vadeli Borçlar

Alınan Avanslar 4.853,54

31 Ocak 2012 tarihinde 4.853,53 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 48,53 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/01/2012 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 48,54 |
| Alınan Avanslar | 48,54 |

28 Şubat 2012 tarihinde 3.902,07 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 39,02 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 28/02/2012 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 39,02 |
| Alınan Avanslar | 39,02 |

31 Mart 2012 tarihinde 2.941,09 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 29,41 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/03/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 29,41 |
| Alınan Avanslar | 29,41 |

30 Nisan 2012 tarihinde 1.970,50 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 19,70 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

30/04/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 19,70 |
| Alınan Avanslar | 19,70 |

31 Mayıs 2012 eğitim-öğretimin sona erdiği tarihte 990,21 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 9,79* TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/05/2012

| | |
|---------------------|------|
| Finansman Giderleri | 9,79 |
| Alınan Avanslar | 9,79 |

C Özel Okul İşletmesi
1 Ocak - 31 Mayıs 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 5.000,00 |
| Finansman Giderleri | (146,47) |

* Sözleşmenin sonunda finansman gideri hesaplanırken $(990,21 * 0,01) = 9,90$ TL çıkmasına rağmen muhasebeleştirilmeler yapılırken ortaya çıkan küsuratlardan dolayı son ay finansman gelirleri 9,90 TL yerine 9,79 TL olarak alınmıştır.

- b) Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta ve faiz satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

1 Haziran 2011 tarihinde sözleşme yapıldığında 2.141,00 TL'lik ilk taksit tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

| 01/06/2011 | |
|-----------------|----------|
| Bankalar | 2.141,00 |
| Alınan Avanslar | 2.141,00 |

1 Haziran, 31 Temmuz, 30 Eylül ve 30 Kasım 2011 tarihlerinde 2.141,00 TL'lik taksitler tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

30 Eylül 2011 tarihinde 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. Alınan avansların 951,55 TL (8.564,00/9)'lik kısmı kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

| 30/09/2011 | |
|---------------------------------|--------|
| Alınan Avanslar | 951,55 |
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 951,55 |

30 Eylül 2011 - 31 Mayıs 2011 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. Alınan avansların 951,55 TL'lik kısmı kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

C Özel Okul İşletmesi
1 Haziran - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 3.806,20 |
|---------------------------------|----------|

C Özel Okul İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 8.564,00 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 4.757,80 |

C Özel Okul İşletmesi
1 Ocak - 31 Mayıs 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 4.757,80 |
|---------------------------------|----------|

TFRS'ye göre muhasebeleştirilme yapıldığında C Özel Okul İşletmesinin 1 Haziran-31 Aralık 2011 dönemi gelir tablosunda 4.000,00 TL satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ve 289,53 TL finansman gideri raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı döneme ait gelir tablosunda sadece 3.806,20 TL satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) raporlanacaktır. TFRS'ye göre hazırlanacak olan 31 Aralık 2011 tarihli bilançoda 4.853,54 TL alınan avans raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı tarihli bilançoda ise 4.757,80 TL alınan avanslar olarak raporlanacaktır. TFRS ve Vergi Mevzuatı karşılaştırması Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11. C Özel Okul İşletmesi Seçenek-2 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

| | TFRS | Vergi Mevzuatı |
|---------------------------------|-------------|-----------------------|
| Gelir Tablosu | | |
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 4.000,00 | 3.806,20 |
| Finansman Giderleri | (289,53) | - |
| Bilanço | | |
| Alınan Avanslar | 4.853,54 | 4.757,80 |

3.Seçenek: C Özel Okul İşletmesi Z öğrencisiyle 1 Haziran 2011 tarihinde 2011-2012 eğitim-öğretim dönemi için sözleşme imzalamıştır. Sözleşmede belirtilen tahsil koşuluna göre C Özel Okul İşletmesi Z öğrencisinden taksit tutarları 869,20 TL olmak üzere 10 taksitte (1 Haziran, 30 Haziran, 31 Temmuz, 31 Ağustos, 30 Eylül, 31 Ekim, 30 Kasım, 31 Aralık 2011 tarihlerine ve 31 Ocak, 29 Şubat 2012 tarihlerinde) toplam 8.692,00 TL tahsil edecektir.

- a) TFRS’ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama etkin faiz yöntemine göre yapılacaktır. Etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilme ve raporlama işletme ve finansman faaliyetlerinin ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi esasına dayanmaktadır. TFRS’ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama “net yöntem”e göre yapılacaktır. İtfa planı Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12. C Özel Okul İşletmesi İtfa Planı-3

| Tarih | Dönem Başı Alınan Avanslar (1) | Finansman Giderleri (2)=(1)*%1 | Taksit Tutarı (3) | Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri (4) | İtfa Edilen Net Alınan Avans Tutarı (5)=(4)-(2)-(3) | Dönem Sonu Alınan Avanslar (6)=(1)-(5) |
|---------------|--------------------------------|--------------------------------|-------------------|-------------------------------------|---|--|
| 01.06.2011 | 0 | 0 | 869,20 | 0 | 0 | 869,20 |
| 30.06.2011 | 869,20 | 8,69 | 869,20 | 0 | -877,89 | 1.747,09 |
| 31.07.2011 | 1.747,09 | 17,47 | 869,20 | 0 | -886,67 | 2.633,76 |
| 31.08.2011 | 2.633,76 | 26,34 | 869,20 | 0 | -895,54 | 3.529,30 |
| 30.09.2011 | 3.529,30 | 35,29 | 869,20 | 1.000,00 | 95,51 | 3.433,79 |
| 31.10.2011 | 3.433,79 | 34,34 | 869,20 | 1.000,00 | 96,46 | 3.337,33 |
| 30.11.2011 | 3.337,33 | 33,37 | 869,20 | 1.000,00 | 97,43 | 3.239,90 |
| 31.12.2011 | 3.239,90 | 32,40 | 869,20 | 1.000,00 | 98,40 | 3.141,50 |
| 31.01.2012 | 3.141,50 | 31,42 | 869,20 | 1.000,00 | 99,38 | 3.042,12 |
| 29.02.2012 | 3.042,12 | 30,42 | 869,20 | 1.000,00 | 100,38 | 2.941,74 |
| 31.03.2012 | 2.941,74 | 29,42 | 0 | 1.000,00 | 970,58 | 1.971,16 |
| 30.04.2012 | 1.971,16 | 19,71 | 0 | 1.000,00 | 980,29 | 990,87 |
| 31.05.2012 | 990,87 | 9,13 | 0 | 1.000,00 | 990,87 | 0 |
| TOPLAM | | 308,00 | 8.692,00 | 9.000,00 | | |

1 Haziran 2011 tarihinde sözleşme yapıldığında 869,20 TL'lik ilk taksit tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

| |
|------------------------|
| 01/06/2011 |
| Bankalar 869,20 |
| Alınan Avanslar 869,20 |

1 Haziran, 30 Haziran, 31 Temmuz, 31 Ağustos, 30 Eylül, 31 Ekim, 30 Kasım, 31 Aralık 2011 tarihlerine ve 31 Ocak, 29 Şubat 2012 tarihlerinde 869,20 TL'lik taksitler tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

Alınan avanslar bir finansal borç olarak kabul edildiğinde 30 Haziran 2011 tarihinde 869,20 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 8,69 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans

tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır; çünkü 30 Haziran 2011 tarihinde hizmet henüz verilmeye başlanmamıştır ve C Özel Okul İşletmesinin alınan avanslar tutarı giderek artmaktadır. Z öğrencisi hizmet almaya başlamadan önce ödeme yaptığı için Z Özel Okul İşletmesi finansman giderine katlanmakta, aynı zamanda alınan avanslar tutarı da artmaktadır.

30/06/2011

| | |
|---------------------|------|
| Finansman Giderleri | 8,69 |
| Alınan Avanslar | 8,69 |

31 Temmuz 2011 tarihinde 1.747,09 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 17,47 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/07/2011

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 17,47 |
| Alınan Avanslar | 17,47 |

31 Ağustos 2011 tarihinde 2.633,76 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 26,34 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/08/2011

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 26,34 |
| Alınan Avanslar | 26,34 |

30 Eylül 2011 tarihinde 3.529,30 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 35,29 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır. Ayrıca 30 Eylül 2011 tarihinde 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır.

1.000,00 TL'lik alınan avans kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

| 30/09/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 35,29 |
| Alınan Avanslar | 35,29 |

| 30/09/2011 | |
|---------------------------------|----------|
| Alınan Avanslar | 1.000,00 |
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 1.000,00 |

30 Eylül 2011 - 31 Mayıs 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. 1.000,00 TL'lik alınan avans kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

31 Ekim 2011 tarihinde 3.433,79 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 34,34 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/10/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 34,34 |
| Alınan Avanslar | 34,34 |

30 Kasım 2011 tarihinde 3.337,33 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 33,37 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 30/11/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 33,37 |
| Alınan Avanslar | 33,37 |

31 Aralık 2011 tarihinde 3.239,90 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 32,40 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/12/2011 | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 32,40 |
| Alınan Avanslar | 32,40 |

C Özel Okul İşletmesi

1 Haziran - 31 Aralık 2011 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 4.000,00 |
| Finansman Giderleri | (187,90) |

C Özel Okul İşletmesi

31 Aralık 2011 Tarihli

Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 6.953,60 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 3.141,50 |

31 Ocak 2012 tarihinde 3.141,50 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 31,42 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/01/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 31,42 |
| Alınan Avanslar | 31,42 |

29 Şubat 2012 tarihinde 3.042,12 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 30,42 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

29/02/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 30,42 |
| Alınan Avanslar | 30,42 |

31 Mart 2012 tarihinde 2.941,74 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 29,42 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

31/03/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 29,42 |
| Alınan Avanslar | 29,42 |

30 Nisan 2012 tarihinde 1.971,16 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 19,71 TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

30/04/2012

| | |
|---------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 19,71 |
| Alınan Avanslar | 19,71 |

31 Mayıs 2012 eğitim-öğretimin sona erdiği tarihte 990,87 TL'lik alınan avans tutarının %1'i kadar finansman gideri ortaya çıkacaktır. 9,13* TL'lik finansman gideri C Özel Okul İşletmesinin alınan avans tutarını (finansal borcunu) da arttıracaktır.

| 31/05/2012 | |
|---------------------|------|
| Finansman Giderleri | 9,13 |
| Alınan Avanslar | 9,13 |

C Özel Okul İşletmesi
1 Ocak - 31 Mayıs 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 5.000,00 |
| Finansman Giderleri | (120,10) |

C Özel Okul İşletmesi
31 Mayıs 2012 Tarihli
Kısmi Bilanço

| VARLIKLAR | |
|------------------------|----------|
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 8.692,00 |

- b) Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta ve faiz satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

1 Haziran 2011 tarihinde sözleşme yapıldığında 869,20 TL'lik ilk taksit tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

* Sözleşmenin sonunda finansman gideri hesaplanırken $(990,87 * 0,01) = 9,91$ TL çıkmasına rağmen muhasebeleştirilmeler yapılırken ortaya çıkan küsuratlardan dolayı son ay finansman gideri 9,91 TL yerine 9,13 TL olarak alınmıştır.

| | |
|-----------------|--------|
| 01/06/2011 | |
| Bankalar | 869,20 |
| Alınan Avanslar | 869,20 |

1 Haziran, 30 Haziran, 31 Temmuz, 31 Ağustos, 30 Eylül, 31 Ekim, 30 Kasım, 31 Aralık 2011 tarihlerine ve 31 Ocak, 29 Şubat 2012 tarihlerinde 869,20 TL'lik taksitler tahsil edilecek ve alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

30 Eylül 2011 tarihinde 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. Alınan avansların 965,78 TL (8.692,00/9)'lik kısmı kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

| | |
|---------------------------------|--------|
| 30/09/2011 | |
| Alınan Avanslar | 965,78 |
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 965,78 |

30 Eylül 2011 - 31 Mayıs 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü 1 aylık satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ortaya çıkacaktır. 965,78 TL'lik alınan avans kapatılıp, satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) haline gelecektir.

C Özel Okul İşletmesi
1 Haziran - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 3.863,12 |
|---------------------------------|----------|

C Özel Okul İşletmesi

31 Aralık 2011 Tarihli

Kısmi Bilanço

| | |
|-----------------------------|----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 6.953,60 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 3.090,48 |

C Özel Okul İşletmesi

1 Ocak - 31 Mayıs 2012 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|---------------------------------|----------|
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 4.828,88 |
|---------------------------------|----------|

C Özel Okul İşletmesi

31 Aralık 2012 Tarihli

Kısmi Bilanço

| | |
|------------------------|----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 8.692,00 |

TFRS'ye göre muhasebeleştirilme yapıldığında C Özel Okul İşletmesinin 1 Haziran - 31 Aralık 2011 dönemi gelir tablosunda 4.000,00 TL satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) ve 187,90 TL finansman gideri raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı döneme ait gelir tablosunda sadece 3.863,12 TL satış hasılatı (eğitim-öğretim hizmet geliri) raporlanacaktır. TFRS'ye göre hazırlanacak olan 31 Aralık 2011 tarihli bilançoda 3.141,50 TL alınan avans raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı tarihli bilançoda ise 3.090,48 TL alınan avanslar olarak raporlanacaktır. TFRS ve Vergi Mevzuatı karşılaştırması Tablo 13'te gösterilmiştir.

Tablo 13. C Özel Okul İşletmesi Seçenek-3 TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

| | TFRS | Vergi Mevzuatı |
|---------------------------------|-------------|-----------------------|
| Gelir Tablosu | | |
| Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri | 4.000,00 | 3.863,12 |
| Finansman Giderleri | (187,90) | - |
| Bilanço | | |
| Alınan Avanslar | 3.141,50 | 3.090,48 |

C Özel Okul İşletmesinde verilecek hizmet tutarının tahsil edilesi ile ilgili üç farklı seçeneğin TFRS ve Vergi Mevzuatı karşılaştırması Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14. C Özel Okul İşletmesi TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

| | | SEÇENEK-1 | SEÇENEK-2 | SEÇENEK-3 |
|--|-------------------|------------------|------------------|------------------|
| GELİR TABLOSU | | | | |
| <u>Eğitim-Öğretim Hizmet Gelirleri</u> | | | | |
| TFRS | 2011 | 4.000,00 | 4.000,00 | 4.000,00 |
| | 2012 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 |
| Vergi Mevzuatı | 2011 | 3.695,16 | 3.806,20 | 3.863,12 |
| | 2012 | 4.618,93 | 4.757,80 | 4.828,88 |
| <u>Finansman Giderleri</u> | | | | |
| TFRS | 2011 | (539,33) | (289,53) | (187,90) |
| | 2012 | (146,58) | (146,47) | (120,10) |
| Vergi Mevzuatı | 2011 | - | - | - |
| | 2012 | - | - | - |
| BİLANÇO | | | | |
| <u>Alınan Avanslar</u> | | | | |
| TFRS | 31.12.2011 | 4.853,42 | 4.853,53 | 3.141,50 |
| | 30.04.2012 | - | - | - |
| Vergi Mevzuatı | 31.12.2011 | 4.618,93 | 4.757,80 | 3.090,48 |
| | 30.04.2012 | - | - | - |

2.3.2. Özel Okul Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum

Özel okul hizmet sözleşmelerinde eğitim-öğretim dönemi başlamadan önce peşin tahsil edilmiş hizmet satış gelirinun olması durumunda kısım kısım hizmet ifası söz konusudur. Böyle bir durumda vergiyi doğuran olayın ne zaman ortaya çıkacağıyla ilgili T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğünün B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-989

sayılı özelgesi bulunmaktadır. Bu özelgeye göre, eğitim-öğretim hizmetlerinde de vergiyi doğuran olay diğer hizmet ifalarında olduğu gibi hizmetin ifasıyla meydana gelmektedir. Ancak KDV yönünden takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenen bir vergilendirme döneminden daha uzun süren eğitim ve öğretim hizmetlerinde, kısım kısım hizmet ifası söz konusu olduğundan her bir vergilendirme dönemi itibarıyla KDV hesaplanması gerekmektedir. Dönemler itibarıyla hesaplanacak KDV matrahının, bir eğitim-öğretim yılı için belirlenen toplam bedelin, öğretimin kapsadığı ay sayısına bölünmek suretiyle hesaplanması mümkün bulunmaktadır. Bu hükümler çerçevesinde özel okullarda ve özel dersanelerde verilen hizmetlerde hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla KDV doğmamaktadır. Öte yandan, eğitim-öğretim döneminin başında peşin olarak tahsil edilen bedeller için fatura düzenlenmesi halinde, faturada yazılı miktarla sınırlı olmak üzere KDV Kanunu'nun 10/b maddesine göre KDV hesaplanacağı ve bu şekilde hesaplanan KDV'nin faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesiyle beyan edileceği tabiidir.

Özel okul hizmet sözleşmelerinde hasılatın eğitim-öğretim başlamadan önce peşin tahsil edildiği durumlarda peşin tahsil edilmiş olan tutarın finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağı konusuna VUK'in 283.maddesi açıklık getirmektedir. VUK'in 283.maddesine göre: *“Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir”* denilmektedir.

Özel okul işletmelerinin kayıt döneminde öğrencilerle yaptıkları sözleşmelerin tutarlarıyla ilgili tahsilatların tamamının ya da bir kısmının eğitim-öğretim dönemi başlamadan önce yapılması durumunda fatura düzeninin nasıl olacağı Vergi Mevzuatı açısından ele alınması gereken konulardan biridir. Özel eğitim-öğretim kurumlarında fatura düzeni konusunda Maliye Bakanlığının 27.04.1999 tarih ve 15955 sayılı özelgesi bulunmaktadır. Söz konusu özelgeye göre, öğrenim hizmetinin başlamasıyla hizmet vermeye başlanacağından, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden bu hizmetler için takvim yılının bir

ayından oluşan her bir dönem itibarıyla KDV hesaplanması gerekecektir. Dönemler itibarıyla hesaplanacak KDV matrahının, bir eğitim-öğretim yılı için belirlenen toplam bedelin, öğretimin kapsadığı ay sayısına bölünmek suretiyle hesaplanması mümkün bulunmaktadır.

Herhangi bir nedenle önceden fatura düzenlenmesi halinde ise KDV Kanunu'nun 10/b maddesine göre fatura bedeli üzerinden vergi hesaplanacak ve hesaplanan bu vergi faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait beyannameyle beyan edilecektir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, belli bir süreci kapsayan eğitim-öğretim hizmetlerinde KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bu sürecin sonuçlanması gerekmekte olup her bir vergilendirme döneminin tamamlanmasıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bir başka ifadeyle eğitim-öğretim hizmetlerinde vergiyi doğuran olay prensip itibarıyla eğitim-öğretim hizmetinin fiilen verildiği vergilendirme dönemlerinde ortaya çıkacaktır. Buna göre, eğitim-öğretim bedelinin kısmen veya tamamen peşin ya da çek ve senetle tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin bu şekilde beyan edilmesi gereken vergilere bir tesiri yoktur. Bedelin avans olarak peşin tahsil edilmesi durumunda da her bir vergilendirme dönemine isabet eden vergiler ait oldukları dönemlerde beyan edilecektir. Ayrıca belli bir süreyi kapsayacak şekilde belirlenen hizmet ücretine ilişkin KDV'nin, fiilen eğitim-öğretim hizmeti verilen vergilendirme dönemine isabet eden kısmının (bu kısım basit orantı yoluyla bulunacaktır) bu vergilendirme dönemleri itibarıyla hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla faturanın da hizmetin verildiği vergilendirme döneminde düzenlenmesi gerekmektedir.

2.4. ÜYELİK HİZMET SÖZLEŞMELERİ

Çalışmanın bu kısmında, üyelik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açıklanmış ve ülkemizdeki Vergi Mevzuatı çerçevesinde üyelik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili yasal düzenlemeler ele alınmıştır.

2.4.1. Üyelik Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Üyelik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde parçalı performans yöntemi kullanılabilir. Üyelik hizmetleri belirli bir süre içerisinde belirlenmemiş sayıda birbiriyle aynı ya da benzer işlemi (teslimi) içermektedir. Bu tür sözleşmelerde hasılat ve performansa daha uygun bir yöntem yok ise belirlenen süre içerisinde işlemler gerçekleştiği eşit paylı yöntemine göre hasılat muhasebeleştirilmektedir.

TFRS’de üyelik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla doğrudan ilişkili bir standart söz konusu değildir. TMS 18’in 25. paragrafında yer alan açıklama parçalı performans yönteminin ne olduğunu anlatmaktadır; fakat açıklama ile birlikte yöntem belirtilmemiştir. Üyelik hizmet sözleşmeleri de zaman temelli sözleşmeler olup bu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi genellikle zaman temelli olarak yapılmaktadır.

Üyelik hizmet sözleşmeleri, özel okul hizmet sözleşmelerine benzer bir sözleşme türüdür. Sözleşmeye konu olan bedel, sözleşme imzalandığında henüz hizmet verilmeye başlamadan önce peşin tahsil edilebilir ya da sözleşme devam ettikçe belirlenen bir taksit seçeneği esas alınarak tahsilat yapılabilir. Taksitli olarak tahsilatın yapılması bu sözleşmenin finansman niteliği taşıdığını gösterir ve sözleşmeye konu olan faiz tutarları etkin faiz oranı kullanılarak etkin faiz yöntemiyle muhasebeleştirilir.

Üyelik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi, sağlanan hizmetlerin yapısına bağlıdır. Ücretin yalnızca üyelik için olması ve diğer hizmet ya da ürünlere ayrı ayrı ücret ödenmesi veya ayrı bir yıllık aboneliğin söz konusu olması durumunda; ücret, tahsil edilebilirliği konusunda herhangi bir belirsizlik bulunmadığında hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Ücret; üyeye, üyelik dönemi süresince kendisine belirli hizmetlerin sağlanması hakkını veriyorsa veya üye olmayanlara uygulanan fiyatlardan daha düşük fiyatlar üzerinden mal veya hizmet

alma hakkını sağlıyorsa, söz konusu ücret; sağlanan faydaların ne zaman sağlandığını, niteliğini ve değerini yansıtacak bir esasa göre muhasebeleştirilecektir.¹⁴

Vergi Mevzuatında üyelik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili herhangi bir yöntemden bahsedilmemiştir. Vergi Mevzuatına göre hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken ya da geç tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta, faiz satış hasılatı (üyelik hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

Üyelik hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması aşağıdaki örnek ile açıklanmıştır.

Örnek: D Spor Salonu İşletmesi T müşterisiyle 1 Nisan 2011 tarihinde bir üyelik sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmenin süresi 1 Nisan 2011 tarihinden itibaren 1 yıldır. T müşterisiyle yapılan sözleşme müşteriye 1 Nisan 2011 tarihinden itibaren 1 yıl süresince belirlenmemiş sayıda birbiriyle benzer hizmetin sunulmasıyla ilgilidir. T müşterisi 1 Nisan 2011 tarihinde 1 yıllık spor salonu üyeliği için peşin 1.990,80 TL ödemiştir. Sözleşmeyle ilgili bilgiler aşağıdadır.

- a) Satış hasılatı (üyelik hizmet geliri) tahakkuk zamanı 30 günlük dönemlerin sonu itibarıyla 30 Nisan 2011 her ayın son takvim günüdür (30 Nisan 2011, 31 Mayıs 2011,....., 31 Mart 2012).
- b) Satış hasılatının (üyelik hizmet gelirinin) gerçeğe uygun değeri aylık 200,00 TL'dir.
- c) Sözleşme tarihinde piyasada taraflar için geçerli olan yatırım ve borçlanma faiz oranı (etkin faiz oranı) aylık %3'dür.
- d) KDV dikkate alınmamıştır.
- e) Bu sözleşme bir finansal araç olarak kabul edilmiştir.

¹⁴ IFRS Foundation, **a.g.e.**, p. B1141.

f) Söz konusu sözleşme cayılamaz nitelikte bir sözleşmedir.

a) TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama etkin faiz yöntemine göre yapılacaktır. Etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilme ve raporlama işletme ve finansman faaliyetlerinin ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi esasına dayanmaktadır. TFRS'ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama "brüt yöntem"e göre yapılacaktır. İtfa planı Tablo 15'te gösterilmiştir.

Tablo 15. D Spor Salonu İşletmesi İtfa Planı

| Tarih | Dönem Başı Alınan Avanslar (1) | Finansman Giderleri (2) | Ertelenmiş Finansman Giderleri (3) | Üyelik Hizmet Gelirleri (4) | İtfa Edilen Net Alınan Avans Tutarı (5)=(4)-(2) | Dönem Sonu Alınan Avanslar (6)=(1)-(5) |
|---------------|--------------------------------|-------------------------|------------------------------------|-----------------------------|---|--|
| 01.04.2011 | 1.990,80 | 0 | 409,20 | 0 | 0 | 1.990,80 |
| 30.04.2011 | 1.990,80 | 59,72 | 349,48 | 200,00 | 140,28 | 1.850,52 |
| 31.05.2011 | 1.850,52 | 55,52 | 293,96 | 200,00 | 144,48 | 1.706,04 |
| 30.06.2011 | 1.706,04 | 51,18 | 242,78 | 200,00 | 148,82 | 1.557,22 |
| 31.07.2011 | 1.557,22 | 46,72 | 196,06 | 200,00 | 153,28 | 1.403,94 |
| 31.08.2011 | 1.403,94 | 42,12 | 153,94 | 200,00 | 157,88 | 1.246,06 |
| 30.09.2011 | 1.246,06 | 37,38 | 116,56 | 200,00 | 162,62 | 1.083,44 |
| 31.10.2011 | 1.083,44 | 32,50 | 84,06 | 200,00 | 167,50 | 915,94 |
| 30.11.2011 | 915,94 | 27,48 | 56,58 | 200,00 | 172,52 | 743,42 |
| 31.12.2011 | 743,42 | 22,30 | 34,28 | 200,00 | 177,70 | 565,72 |
| 31.01.2012 | 565,72 | 16,97 | 17,31 | 200,00 | 183,03 | 382,69 |
| 28.02.2012 | 382,69 | 11,48 | 5,83 | 200,00 | 188,52 | 194,17 |
| 31.03.2012 | 194,17 | 5,83 | 0 | 200,00 | 194,17 | 0 |
| TOPLAM | | 409,20 | | 2.400,00 | | |

Bu sözleşme bir finansal araç olarak kabul edildiğinde 1 Nisan 2011 tarihinde hizmet vermeye başlamadan önce 1.990,80 TL'lik peşin tahsilat yapıldığı ve verilecek hizmetin yıllık bedeli 2.400,00 TL olduğu için 409,20 TL'lik ertelenmiş finansman gideri ortaya çıkacaktır. 2.400,00 TL alınan avans (finansal borç), 1.990,80 TL'lik kısmı tahsilat olarak ve 409,20 TL'lik kısmı ise ertelenmiş finansman gideri olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

| 01/04/2011 | |
|--------------------------------|--------------|
| Bankalar | 1.990,80 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 409,20 |
| Alınan Avanslar | 2.400 |

30 Nisan 2011 tarihinde alınan avansların (finansal borcun) 200,00 TL'lik kısmı satış hasılatı (üyelik hizmet geliri) haline gelecektir. Ayrıca 409,20 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 59,72 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir. D Spor Salonu İşletmesi hizmeti vermeye başlamadan önce T müşterisi peşin ödeme yaptığı için D Spor Salonu İşletmesi finansman giderine katlanmaktadır.

| 30/04/2011 | |
|---------------------------------------|---------------|
| Alınan Avanslar | 200,00 |
| Üyelik Hizmet Gelirleri | 200,00 |
| 30/04/2011 | |
| Finansman Giderleri | 59,72 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 59,72 |

30 Nisan 2011 - 31 Mart 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü alınan avansların (finansal borcun) 200,00 TL'lik kısmı satış hasılatı (üyelik hizmet geliri) haline gelecektir.

31 Mayıs 2011 tarihinde 349,48 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 55,52 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| 31/05/2011 | |
|---------------------------------------|--------------|
| Finansman Giderleri | 55,52 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 55,52 |

30 Haziran 2011 tarihinde 293,96 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 51,18 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| 30/06/2011 | |
|--------------------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 51,18 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 51,18 |

31 Temmuz 2011 tarihinde 242,78 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 46,72 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| 31/07/2011 | |
|--------------------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 46,72 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 46,72 |

31 Ağustos 2011 tarihinde 196,06 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 42,12 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| 31/08/2011 | |
|--------------------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 42,12 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 42,12 |

30 Eylül 2011 tarihinde 153,94 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 37,38 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| 30/09/2011 | |
|--------------------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 37,38 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 37,38 |

31 Ekim 2011 tarihinde 116,56 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 32,50 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| | |
|--------------------------------|-------|
| 31/10/2011 | |
| Finansman Giderleri | 32,50 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 32,50 |

30 Kasım 2011 tarihinde 84,06 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 27,48 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| | |
|--------------------------------|-------|
| 30/11/2011 | |
| Finansman Giderleri | 27,48 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 27,48 |

31 Aralık 2011 tarihinde 56,58 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 22,30 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| | |
|--------------------------------|-------|
| 31/12/2011 | |
| Finansman Giderleri | 22,30 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 22,30 |

D Spor Salonu İşletmesi

1 Nisan - 31 Aralık 2011 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|-------------------------|----------|
| Üyelik Hizmet Gelirleri | 1.800,00 |
| Finansman Giderleri | (374,92) |

D Spor Salonu İşletmesi

31 Aralık 2011 Tarihli

Kısmi Bilanço

| VARLIKLAR | |
|------------------------------------|----------------|
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 1.990,80 |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 600,00 |
| (-) Ertelenmiş Finansman Giderleri | <u>(34,28)</u> |
| Alınan Avanslar (Net) | 565,72 |

31 Ocak 2012 tarihinde 34,28 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 16,97 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| 31/01/2012 | |
|--------------------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 16,97 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 16,97 |

29 Şubat 2012 tarihinde 17,31 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin 11,48 TL'lik kısmı, finansman gideri haline gelecektir.

| 29/02/2012 | |
|--------------------------------|-------|
| Finansman Giderleri | 11,48 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 11,48 |

Sözleşmenin sona erdiği 31 Mart 2012 tarihinde kalan 5,83 TL'lik ertelenmiş finansman giderinin tamamı finansman gideri haline gelecektir.

| | |
|--------------------------------|------|
| 31/03/2012 | |
| Finansman Giderleri | 5,83 |
| Ertelenmiş Finansman Giderleri | 5,83 |

b) Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmamaktadır. Erken tahsilat nedeniyle ortaya çıkan faiz hesaplaması dikkate alınmamakta ve faiz satış hasılatı (üyelik hizmet geliri) tutarına dâhil edilmemektedir.

1 Nisan 2011 tarihinde hizmet verilmeye başlamadan önce 1.990,80 TL'lik peşin tahsilat yapıldığı için tutarın tamamı alınan avanslar olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

| | |
|-----------------|----------|
| 01/04/2011 | |
| Bankalar | 1.990,80 |
| Alınan Avanslar | 1.990,80 |

30 Nisan 2011 tarihinde alınan avansların 1 aylık kısmı 165,90 TL (1.990,80/12) satış hasılatı (üyelik hizmet geliri) haline gelecektir.

| | |
|-------------------------|--------|
| 30/04/2011 | |
| Alınan Avanslar | 165,90 |
| Üyelik Hizmet Gelirleri | 165,90 |

30 Nisan 2011 - 31 Mart 2012 tarihleri arasında her ayın son takvim günü alınan avansların 165,90 TL'lik kısmı satış hasılatı (üyelik hizmet geliri) haline gelecektir.

D Spor Salonu İşletmesi
1 Nisan - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|-------------------------|----------|
| Üyelik Hizmet Gelirleri | 1.493,10 |
|-------------------------|----------|

D Spor Salonu İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|----------------------------|----------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 1.990,80 |
| Kısa Vadeli Borçlar | |
| Alınan Avanslar | 497,70 |

D Spor Salonu İşletmesi
1 Ocak - 31 Mart 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|-------------------------|--------|
| Üyelik Hizmet Gelirleri | 497,70 |
|-------------------------|--------|

TFRS'ye göre muhasebeleştirilme yapıldığında D Spor Salonu İşletmesinin 1 Nisan - 31 Aralık 2011 dönemi gelir tablosunda 1.800,00 TL satış hasılatı (üyelik hizmet geliri) ve 374,92 TL finansman gideri raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı döneme ait gelir tablosunda sadece 1.493,10 TL satış hasılatı (üyelik hizmet geliri) raporlanacaktır. TFRS'ye göre hazırlanacak olan 31 Aralık 2011 tarihli bilançoda 600,00 TL alınan avans ve 34,28 TL ertelenmiş finansman gideri raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı tarihli bilançoda ise sadece 497,70 TL alınan avans raporlanacaktır. TFRS ve Vergi Mevzuatı karşılaştırması Tablo 16'da gösterilmiştir.

Tablo 16. D Spor Salonu İşletmesi TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

| | TFRS | Vergi Mevzuatı |
|------------------------------------|-------------|-----------------------|
| Gelir Tablosu | | |
| Üyelik Hizmet Gelirleri | 1.800,00 | 1.493,10 |
| Finansman Giderleri | (374,92) | – |
| Bilanço | | |
| Alınan Avanslar | 600,00 | 497,70 |
| (-) Ertelenmiş Finansman Giderleri | (34,28) | – |

2.4.2. Üyelik Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum

Üyelik hizmet sözleşmelerinde hizmet verilmeye başlamadan önce peşin tahsil edilen 1 yıllık üyelik bedelinin ilgili yılın vergi dönemine isabet eden kısmının belirlenmesiyle ilgili konuya T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.GEL.0.40/4035-289/3163 sayılı özelgesi açıklık getirmektedir. Söz konusu özelgede, *“ticari kazançta tahakkuk esası ile dönemsellik kavramının dikkate alınması gerekmekte olup ilgili yılın vergi matrahının belirlenmesinde peşin tahsil edilen bir yıllık üyelik bedelinin sadece beyan edilen vergi dönemine isabet eden kısmı dikkate alınacaktır”* denilmektedir.

2.5. İNŞAAT HİZMET SÖZLEŞMELERİ

Çalışmanın bu kısmında, inşaat hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açıklanmış ve ülkemizdeki Vergi Mevzuatı çerçevesinde inşaat hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili yasal düzenlemeler ele alınmıştır.

2.5.1. İnşaat Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

TMS 11: “İnşaat Sözleşmeleri” UFRS’den inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili olan standarttır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, UMS 11: “İnşaat Sözleşmeleri” nin çevirisidir.

TMS 11’de **İnşaat sözleşmesi (sözleşme)**; bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşme olarak tanımlanmıştır. TMS 11’de fiyatlama yöntemlerine göre inşaat tipi sözleşmeler; sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kâr sözleşmesi olarak iki farklı türdedir.¹⁵

İnşaat hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında TFRS’ye göre tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. TFRS’ye göre tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında kullanılan yöntem maliyetlere dayalı olarak hesaplama yöntemi (cost-to-cost method) dir. Hak ediş esaslı (inşaat tipi) hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında kullanılan diğer yöntemler: tamamlanmış taahhüt yöntemi ve maliyet telafi yöntemi TMS 11’de yer almamaktadır.

Her bir inşaat sözleşmesi için TMS 11 standardının hükümleri ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir.¹⁶

İnşaat sözleşmesiyle ilgili hasılat aşağıdakileri içerir:¹⁷

- a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel; ve
- b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
 - i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
 - ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

¹⁵ TMS 11, par. 3.

¹⁶ A.e., par. 7.

¹⁷ A.e.

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hak edişlerin gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. Sözleşme gelirin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir.¹⁸

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.¹⁹

- a) Toplam sözleşme gelirin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;
- c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleriyle işin tamamlanma düzeyinin raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve
- d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.²⁰

- a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;
- b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

¹⁸ TMS 11, par. 12.

¹⁹ A.e., par. 23.

²⁰ A.e., par. 24.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kâr veya zararda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar, gider olarak muhasebeleştirilir.²¹

Bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir.²²

- a) Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları;
- b) Alışveriş konusu bedeller ve
- c) Ödeme şekil ve koşulları.

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe; inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.²³

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:²⁴

- a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve
- b) Sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

²¹ TMS 11, par. 28.

²² A.e., par. 29.

²³ A.e.

²⁴ A.e., par. 32.

İnşaat hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında Vergi Mevzuatına göre tamamlanmış taahhüt yöntemi kullanılır. GVK'nin 42.maddesinde “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (Dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir” denilmektedir. Bu kanun maddesi inşaat hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış taahhüt yönteminin kullanılmasının uygun olduğunu söylemektedir.

İnşaat hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması bir örnek ile aşağıda açıklanmıştır.

Örnek: E İnşaat İşletmesi 2011 yılı başlarında bir iş merkezi inşaatı sözleşmesini imzalamıştır. Sözleşme sabit fiyatlı bir sözleşmedir. Üç yıl sürecek olan inşaat sözleşmesinin toplam bedeli 15.000.000,00 TL olup, başlangıçtaki tahminlere göre işin maliyeti 12.000.000,00 TL olacaktır. Söz konusu inşaatla ilgili finansal bilgiler Tablo 17’de verilmiştir (KDV dikkate alınmamıştır).

Tablo 17. E İnşaat İşletmesi Finansal Bilgileri

| | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------------------|---------------|--------------|--------------|
| Yıllık fiili maliyet | 2.700.000,00 | 8.400.000,00 | 2.475.000,00 |
| Tahmini tamamlama maliyeti | 10.800.000,00 | 2.775.000,00 | – |
| Düzenlenen hak ediş tutarları | 2.100.000,00 | 9.075.000,00 | 3.825.000,00 |
| Tahsil edilen tutarlar | 1.800.000,00 | 8.400.000,00 | 4.050.000,00 |

- a) TFRS’ye göre muhasebeleştirilme ve raporlama tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılacaktır. Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında kullanılacak yöntem maliyetlere dayalı olarak hesaplama yöntemi (cost-to-cost method) dir. Söz konusu sözleşmeye ilişkin 2011 yılının tamamlanma yüzdesi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$1. \text{ Yıl Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{2.700.000,00}{2.700.000,00 + 10.800.000,00} = \% 20$$

Bu inşaatın %20'si 2011 yılında maliyet açısından tamamlanmıştır. 2011 yılının satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$1. \text{ Yıl İnşaat Hizmet Geliri} = 15.000.000,00 * \%20 = 3.000.000,00 \text{ TL}$$

2011 yılı sonunda 1. yılın satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) muhasebeleştirilecektir. Ayrıca 2011 yılının alınan hak ediş avansları muhasebeleştirilip ortaya çıkan hak ediş alacağının bir kısmı tahsil edilecektir. Satış hasılatı (İnşaat hizmet geliri) tutarı ile hak edişler tutarı arasındaki fark faturalanmamış alacak olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır. Bu sözleşmeyle ilgili 2011 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

| | |
|---------------------------|--------------|
| 2011 | |
| Hak Ediş Alacakları | 2.100.000,00 |
| Alınan Hak Ediş Avansları | 2.100.000,00 |
| 2011 | |
| Bankalar | 1.800.000,00 |
| Hak Ediş Alacakları | 1.800.000,00 |
| 2011 | |
| Alınan Hak Ediş Avansları | 2.100.000,00 |
| Faturalanmamış Alacaklar | 900.000,00 |
| İnşaat Hizmet Gelirleri | 3.000.000,00 |

E İnşaat İşletmesi

1 Ocak - 31 Aralık 2011 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|-------------------------|--------------|
| İnşaat Hizmet Gelirleri | 3.000.000,00 |
|-------------------------|--------------|

E İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| VARLIKLAR | |
|--------------------------|--------------|
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 1.800.000,00 |
| Hak Ediş Alacakları | 300.000,00 |
| Faturalanmamış Alacaklar | 900.000,00 |

Sözleşmeye ilişkin 2012 yılın tamamlanma yüzdesi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$2. \text{ Yıl Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{2.700.000,00 + 8.400.000,00}{11.100.000,00 + 2.775.000,00} = \% 80$$

2012 yılının sonunda inşaatın %80'i maliyet açısından tamamlanmıştır. 2012 yılına isabet eden tamamlanma yüzdesi %60'dır. 2012 yılının satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) aşağıda hesaplanmıştır.

$$2. \text{ Yıl İnşaat Hizmet Geliri} = 15.000.000,00 * \%60 = 9.000.000,00 \text{ TL}$$

2012 yılı sonunda 2. yılın satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) muhasebeleştirilecektir. Ayrıca 2012 yılının alınan hak ediş avansları muhasebeleştirilip ortaya çıkan hak ediş alacağının bir kısmı tahsil edilecektir. 2011 yılında faturalanmamış 900.000,00 TL'lik alacağın 75.000,00 TL'lik kısmı 2012 yılında faturalanmıştır. Bu sözleşmeyle ilgili 2012 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

| 2012 | |
|---------------------------|--------------|
| Hak Ediş Alacakları | 9.075.000,00 |
| Alınan Hak Ediş Avansları | 9.075.000,00 |

| | | |
|---------------------------|--------------------------|--------------|
| | 2012 | |
| Bankalar | | 8.400.000,00 |
| | Hak Ediş Alacakları | 8.400.000,00 |
| | 2012 | |
| Alınan Hak Ediş Avansları | | 9.075.000,00 |
| | İnşaat Hizmet Gelirleri | 9.000.000,00 |
| | Faturalanmamış Alacaklar | 75.000,00 |

E İnşaat İşletmesi
1 Ocak - 31 Aralık 2012 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|-------------------------|--------------|
| İnşaat Hizmet Gelirleri | 9.000.000,00 |
|-------------------------|--------------|

E İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2012 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|--------------------------|---------------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 10.200.000,00 |
| Hak Ediş Alacakları | 975.000,00 |
| Faturalanmamış Alacaklar | 825.000,00 |

Sözleşmeye ilişkin 2013 yılın tamamlanma yüzdesi aşağıda hesaplanmıştır.

$$3. \text{ Yıl Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{11.100.000,00 + 2.475.000,00}{13.575.000,00 + 0} = \% 100$$

2013 yılının (inşaatın bittiği yılın) sonunda inşaatın tamamı maliyet açısından tamamlanmıştır. 2013 yılına isabet eden tamamlanma yüzdesi %20'dir. 2013 yılının satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) aşağıda hesaplanmıştır.

$$3. \text{ Yıl İnşaat Hizmet Geliri} = 15.000.000,00 * \%20 = 3.000.000,00 \text{ TL}$$

2013 yılı sonunda 3. yılın satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) muhasebeleştirilecektir. Ayrıca 2013 yılının alınan hak ediş avansları muhasebeleştirilip ortaya çıkan hak ediş alacağının bir kısmı tahsil edilecektir. 2012 yılının sonunda kalan 825.000,00 TL'lik faturalanmamış alacağın tamamı inşaatın bittiği yıl faturalanmıştır. Bu sözleşmeyle ilgili 2013 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

| 2013 | |
|---------------------------|--------------|
| Hak Ediş Alacakları | |
| Alınan Hak Ediş Avansları | 3.825.000,00 |

| 2013 | |
|---------------------|--------------|
| Bankalar | 4.050.000,00 |
| Hak Ediş Alacakları | 4.050.000,00 |

| 2013 | |
|---------------------------|--------------|
| Alınan Hak Ediş Avansları | 3.825.000,00 |
| İnşaat Hizmet Gelirleri | 3.000.000,00 |
| Faturalanmamış Alacaklar | 825.000,00 |

E İnşaat İşletmesi

1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemi

Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|-------------------------|--------------|
| İnşaat Hizmet Gelirleri | 3.000.000,00 |
|-------------------------|--------------|

E İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2013 Tarihli
Kısmi Bilanço

| VARLIKLAR | |
|------------------------|---------------|
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 14.250.000,00 |
| Hak Ediş Alacakları | 750.000,00 |

b) Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilme ve raporlama tamamlanmış taahhüt yöntemine göre yapılacaktır.

2011 yılı sonunda 1. yılın projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri olarak kaydedilip, alacak olarak muhasebeleştirilecektir. Alacakların 1.800.000,00 TL'lik kısmı tahsil edilecektir. Satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) inşaatın tamamlandığı yıl muhasebeleştirileceği için 2011 yılı sonunda satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) ile ilgili herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır. Bu sözleşmeyle ilgili 2011 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

| | |
|--|--------------|
| 2011 | |
| Alacaklar | 2.100.000,00 |
| Projesi Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri | 2.100.000,00 |
| 2011 | |
| Bankalar | 1.800.000,00 |
| Alacaklar | 1.800.000,00 |

E İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2011 Tarihli
Kısmi Bilanço

| VARLIKLAR | |
|--|--------------|
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 1.800.000,00 |
| Alacaklar | 300.000,00 |
| Uzun Vadeli Borçlar | |
| Projesi Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri | 2.100.000,00 |

2012 yılı sonunda 2. yılın projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri olarak kaydedilip, alacak olarak muhasebeleştirilecektir. Alacakların 8.400.000,00 TL'lik kısmı tahsil edilecektir. Satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) inşaatın tamamlandığı yıl muhasebeleştirileceği için 2012 yılı sonunda satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) ile ilgili herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır. Bu sözleşmeyle ilgili 2012 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

| | | |
|-----------|--|--------------|
| _____ | 2012 | _____ |
| Alacaklar | 9.075.000,00 | |
| | Projesi Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri | 9.075.000,00 |
| _____ | 2012 | _____ |
| Bankalar | 8.400.000,00 | |
| | Alacaklar | 8.400.000,00 |
| _____ | | _____ |

E İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2012 Tarihli
Kısmi Bilanço

| VARLIKLAR | |
|--|---------------|
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 10.200.000,00 |
| Alacaklar | 975.000,00 |
| Uzun Vadeli Borçlar | |
| Projesi Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri | 11.175.000,00 |

2013 yılı sonunda 3. yılın projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri olarak kaydedilip, alacak olarak muhasebeleştirilecektir. Alacakların 4.050.000,00 TL'lik kısmı tahsil edilecektir. 2013 yılında inşaat tamamlandığı için projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişlerinin tamamı kapatılıp satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır. Bu sözleşmeyle ilgili 2013 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

| | | |
|--|--|---------------|
| _____ | 2013 | _____ |
| Alacaklar | | 3.825.000,00 |
| | Projesi Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri | 3.825.000,00 |
| _____ | 2013 | _____ |
| Bankalar | | 4.050.000,00 |
| | Alacaklar | 4.050.000,00 |
| _____ | 2013 | _____ |
| Projesi Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri | 15.000.000,00 | |
| | İNŞAAT HİZMET GELİRLERİ | 15.000.000,00 |
| _____ | | _____ |

E İnşaat İşletmesi
1 Ocak - 31 Aralık 2013 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

| | |
|-------------------------|---------------|
| İnşaat Hizmet Gelirleri | 15.000.000,00 |
|-------------------------|---------------|

E İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2013 Tarihli
Kısmi Bilanço

| | |
|------------------------|---------------|
| VARLIKLAR | |
| Dönen Varlıklar | |
| Bankalar | 14.250.000,00 |
| Alacaklar | 750.000,00 |

TFRS'ye göre muhasebeleştirilme yapıldığında E İnşaat İşletmesinin 1 Ocak - 31 Aralık 2011 dönemi gelir tablosunda 3.000.000,00 TL satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı döneme ait gelir tablosunda bu sözleşmeyle ilgili bir raporlama yapılmayacaktır. TFRS'ye göre hazırlanacak olan 31 Aralık 2011 tarihli bilançoda 300.000,00 TL hak ediş alacakları ve 900.000,00 TL faturalanmamış alacak raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı tarihli bilançoda ise 300.000,00 TL alacaklar ve 2.100.000,00 TL projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri raporlanacaktır.

TFRS'ye göre muhasebeleştirilme yapıldığında E İnşaat İşletmesinin 1 Ocak - 31 Aralık 2012 dönemi gelir tablosunda 9.000.000,00 TL satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı döneme ait gelir tablosunda bu sözleşmeyle ilgili bir raporlama yapılmayacaktır. TFRS'ye göre hazırlanacak olan 31 Aralık 2012 tarihli bilançoda 975.000,00 TL hak ediş alacakları ve 825.000,00 TL faturalanmamış alacak raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı tarihli bilançoda ise 975.000,00 TL alacaklar ve 11.175.000,00 TL projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri raporlanacaktır.

TFRS'ye göre muhasebeleştirilme yapıldığında E İnşaat İşletmesinin 1 Ocak - 31 Aralık 2013 dönemi gelir tablosunda 3.000.000,00 TL satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı döneme ait gelir tablosunda 15.000.000,00 TL satış hasılatı (inşaat hizmet geliri) raporlanacaktır. TFRS'ye göre hazırlanacak olan 31 Aralık 2013 tarihli bilançoda 750.000,00 TL hak ediş alacakları raporlanacaktır. Vergi Mevzuatına göre aynı tarihli bilançoda ise 750.000,00 TL alacaklar ve 11.175.000,00 TL projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri raporlanacaktır.

E İnşaat İşletmesinde söz konusu inşaatla ilgili TFRS ve Vergi Mevzuatı karşılaştırması Tablo 18'de gösterilmiştir.

Tablo 18. E İnşaat İşletmesi TFRS - Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

| | 2011 | 2012 | 2013 |
|---|--------------|---------------|---------------|
| <u>GELİR TABLOSU</u> | | | |
| <u>İnşaat Hizmet Gelirleri</u> | | | |
| TFRS | 3.000.000,00 | 9.000.000,00 | 3.000.000,00 |
| Vergi Mevzuatı | - | - | 15.000.000,00 |
| <u>BİLANÇO</u> | | | |
| <u>Hak Ediş Alacakları</u> | | | |
| TFRS | 300.000,00 | 975.000,00 | 750.000,00 |
| Vergi Mevzuatı | - | - | - |
| <u>Alacaklar</u> | | | |
| TFRS | - | - | - |
| Vergi Mevzuatı | 300.000,00 | 975.000,00 | 750.000,00 |
| <u>Faturalanmamış Alacaklar</u> | | | |
| TFRS | 900.000,00 | 825.000,00 | - |
| Vergi Mevzuatı | - | - | - |
| <u>Projesi Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri</u> | | | |
| TFRS | - | - | - |
| Vergi Mevzuatı | 2.100.000,00 | 11.175.000,00 | - |

2.5.2. İnşaat Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum

GVK, bazı işlerde kazanç tespit esaslarını özel şekilde düzenlemiştir. Bunlardan biri ve en önemlisi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgilidir. İnşaat hizmet sözleşmeleri özel vergilendirme rejimine tabi sözleşmelerdir. GVK'nin 42-44.maddeleri söz konusu özel rejimle ilgilidir.

Bir işin GVK'nin 42-44.maddeleri ile düzenlenen özel rejim kapsamına girebilmesi için bazı şartların bulunması gerekmektedir. Bu şartlar aşağıdaki gibidir:²⁵

- a) Faaliyet konusu inşaat ve onarım işi olmalıdır.
- b) İnşaat onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.
- c) İnşaatın yıllara yaygın olması gerekmektedir.

GVK'nin 42.maddesinde “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (Dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir*” denilmektedir. Bu kanun maddesi inşaat hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış taahhüt yönteminin kullanılmasının uygun olduğunu söylemektedir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

GVK'nin 43.maddesi birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlarla ilgilidir. GVK'nin 44.maddesi inşaat ve onarma işinin bitim tarihi ve bitim tarihinden sonra ortaya çıkan giderler ve hasılatla ilgilidir.

²⁵ Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010, s. 334, 337.

GVK'nin 44.maddesinde “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır” denilmektedir.

İnşaat hizmet sözleşmeleriyle ilgili Vergi Mevzuatındaki bir başka konu gemi inşasının yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılıp sayılmayacağıdır. Söz konusu konuyla ilgili T.C. Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün B.07.4.DEF.0.34.11. GVK-42 numaralı bir özelgesi bulunmaktadır. GVK'nin 42.maddesinde, inşaat işleri arasında bir ayırım yapılmamış olup tüm inşaat işleri kapsama alınmıştır. VUK'in 271.maddesinde yer alan “İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer” hükmüyle de gemi yapımı inşaat işi olarak kabul edilmiştir.

İnşaat hizmet sözleşmeleriyle ilgili Vergi Mevzuatında kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleri için ödenen hak edişler üzerinden %3 vergi kesintisi yapılması hükme bağlanmıştır. GVK'nin 94.maddesinde 42.madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dâhil) ödenen hak ediş bedellerinden %3* oranında kesinti yapılması söz konusudur. 3 Şubat 2009 tarihi öncesi vergi kesintisi oranı %5 olarak uygulanmıştır.

KVK'nin 15.maddesine göre GVK'de belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden hak ediş sahipleri kurumlar vergisine mahsuben %3* oranında kesinti yapmak zorundadırlar. KVK'nin 30.maddesine göre dar mükellefiyete tâbi kurumların GVK'de belirtilen esaslara göre birden fazla

*2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden % 3” (Yürürlük tarihi: 3.2.2009).

* 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden % 3” (Yürürlük tarihi: 3.2.2009).

takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden hak ediş sahipleri kurumlar vergisine mahsuben %3* oranında kesinti yapma zorunluluğu söz konusudur. 3 Şubat 2009 tarihi öncesi vergi kesintisi oranı %5 olarak uygulanmıştır.

2.6. İMTİYAZ HİZMET SÖZLEŞMELERİ

Çalışmanın bu kısmında, imtiyaz hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açıklanmış ve ülkemizdeki Vergi Mevzuatı çerçevesinde imtiyaz hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili yasal düzenlemeler ele alınmıştır.

2.6.1. İmtiyaz Hizmet Sözleşmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

İmtiyaz hizmet sözleşmeleri, başlangıçta ve daha sonra verilen hizmetleri, ekipmanları, diğer maddi duran varlıkları ve teknik bilgi desteğini kapsayabilmektedir. İmtiyaz hizmet sözleşmelerinde, imtiyaz bedeli hangi amaç doğrultusunda tahsil edildiye o amacı yansıtan bir esasa göre hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. İmtiyaz hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında dört farklı durum söz konusudur.²⁶

- a) Ekipmanların ve diğer maddi duran varlıkların tedarik edilmesi:
Ekipmanların ve diğer maddi duran varlıkların tedarik edilmesini içeren imtiyaz hizmet sözleşmelerinde imtiyazı veren, satılan varlıkların gerçeğe uygun değerini, söz konusu varlıklar teslim edildiğinde veya yasal mülkiyet hakkı karşı tarafa geçtiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilir.
- b) Başlangıçta verilen ve daha sonra verilen hizmetlerin tedarik edilmesi:

* 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden % 3” (Yürürlük tarihi: 3.2.2009).

²⁶ IFRS Foundation, **a.g.e.**, ss. B1142-B1143.

1. Başlangıçta ve daha sonra verilen hizmetlerin tedarik edilmesini içeren imtiyaz hizmet sözleşmelerinde daha sonra verilecek hizmetlerin imtiyaz bedeli hizmet amaç doğrultusunda teslim edilinceye kadar ertelenir, hizmetler sunuldukça hasılat olarak muhasebeleştirilir.
 2. İmtiyaz anlaşması, imtiyaz verenin, diğerlerine verilen fiyattan daha düşük bir fiyat üzerinden veya satış tutarı üzerinden makul bir kâr getirmeyen bir fiyat üzerinden ekipmanlar, stoklar veya diğer maddi duran varlıklar tedarik etmesi hükmünü içerebilir. Bu tür durumlarda, başlangıç imtiyaz bedelinin bir kısmı (söz konusu fiyatı aşan tahmini maliyetleri karşılamaya ve satış tutarı üzerinden makul bir kâr sağlamaya yeterli olacak kısmı) ertelenir ve malların imtiyaz alana satılma olasılığının olduğu dönemde muhasebeleştirilir. Başlangıç imtiyaz bedelinin bakiyesi, imtiyaz verenden beklenen tüm başlangıçta verilen hizmetler ve diğer yükümlülükler (alanın seçimi, personelin eğitimi, finansman ve reklam verme konularında yardım sağlanması gibi) büyük ölçüde yerine getirildiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilir.
 3. Bir alan imtiyaz anlaşması çerçevesinde, başlangıç hizmetleri ve diğer yükümlülükler, alanda kurulan münferit satış noktalarının sayısına bağlı olabilir. Bu durumda, başlangıç hizmetleriyle ilişkilendirilebilen imtiyaz bedelleri, başlangıç hizmetleri büyük ölçüde tamamlanmış satış noktalarının sayısı ile orantılı bir biçimde hasılat olarak muhasebeleştirilir.
 4. Başlangıç imtiyaz bedeli, normal tahsilat döneminden daha uzun bir dönemde tahsil edilebilir durumdaysa ve söz konusu imtiyaz bedelinin tamamının tahsil edilebileceğine dair önemli bir belirsizlik varsa imtiyaz bedeli, taksitler alındıkça muhasebeleştirilir.
- c) Süreklilik arz eden imtiyaz bedelleri: Sözleşmeyle verilen devam eden hakların kullanımına ilişkin veya sözleşme dönemi boyunca sağlanan diğer hizmetlere ilişkin imtiyaz bedelleri, hizmetler sağlandıkça veya haklar kullanıldıkça muhasebeleştirilir.
- d) Acente şeklindeki imtiyaz hizmetleri: İmtiyaz veren ve imtiyaz alan arasında özü itibarıyla; imtiyaz verenin, imtiyaz alanın acentesi şeklinde faaliyette

bulunduğu işlemler söz konusu olabilir. Örneğin; imtiyaz veren, malzeme sipariş edip herhangi bir kâr almaksızın bunların imtiyaz alana teslim edilmesini sağlayabilir. Bu tür işlemler sonucunda hasılat ortaya çıkmaz.

İmtiyaz hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması bir örnek ile aşağıda açıklanmıştır.

Örnek: M Pizza İşletmesi imtiyazı alan taraf ile ekipmanların ve diğer maddi duran varlıkların tedarik edilmesini içeren imtiyaz hizmet sözleşmesi imzalamıştır. Başlangıç imtiyaz bedeli 50.000,00 TL'dir. Bu tutarın 10.000,00 TL'lik kısmı sözleşmenin yapıldığı tarihte tahsil edilmiş, kalan tutarın daha sonra tahsil edilmesi konusunda anlaşılmıştır. M Pizza İşletmesi imtiyaz alanın faaliyetlerine başlayabilmesi için iş yapılacak yerin satın alınması ya da kiralanması, yapılması gereken bir tadilatın yaptırılması ve muhasebe hizmetinin sağlanması işlerinin yapılmasına yardımcı olacaktır. İmtiyazı alan yıllık %8 faizle kredi alabilecek durumdadır. Daha sonra tahsil edilecek 40.000,00 TL'nin bugünkü değeri 31.492,00 TL'dir. 8.058,00 TL'lik fark imtiyazı veren tarafın daha sonra tahsil edeceği tutar da yer alacak olan faiz geliridir²⁷ (KDV dikkate alınmamıştır).

M Pizza İşletmesinin imtiyaz hizmeti sözleşmesiyle ilgili hasılatı muhasebeleştirilmesinde göz önünde bulundurması gereken farklı durumlar söz konusudur.

1. Durum: Eğer M Pizza İşletmesinin ekipmanların ve diğer maddi olmayan duran varlıkların tedarik edilmesini içeren 50.000,00 TL'lik başlangıç imtiyaz bedelinin 10.000,00 TL'lik ön ödeme kısmı imtiyaz alan tarafa geri ödeme olasılığı söz konusu ve M Pizza İşletmesi tarafından imtiyazı alan tarafa verilecek hizmetin büyük bir kısmı henüz verilmemiş ise aşağıdaki şekilde muhasebeleştirme yapılır.

²⁷ Kieso, Weygandt, Warfield, **Intermediate Accounting, IFRS Edition Volume 2**, p. 988-989.

| | |
|--|-----------|
| Bankalar | 10.000,00 |
| Alacaklar | 31.942,00 |
| Kazanılmamış İmtiyaz Gelirleri (Ertelenmiş Gelir) | 41.942,00 |

Daha sonra M Pizza İşletmesinin başlangıç imtiyaz bedelini imtiyaz alan tarafa geri ödeme olasılığı çok düştüğünde, imtiyazı alan tarafa M Pizza İşletmesi tarafından gelecekte verilecek hizmetler azaldığında, M Pizza İşletmesi tarafından imtiyazı alan tarafa verilecek hizmetin büyük bir kısmı verildiğinde ve alacakların tahsil imkânı makul bir seviyeye geldiğinde aşağıdaki gibi kazanılmamış imtiyaz geliri, imtiyaz geliri haline dönüştürülür.

| | |
|--|-----------|
| Kazanılmamış İmtiyaz Gelirleri (Ertelenmiş Gelir) | 41.942,00 |
| İmtiyaz Bedeli Gelirleri | 41.942,00 |

M Pizza İşletmesinin alacakları ve tahakkuk eden faizi tahsili kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|---------------------|-----------|
| Bankalar | 40.000,00 |
| Alacaklar | 31.942,00 |
| Finansman Gelirleri | 8.058,00 |

2. Durum: Eğer M Pizza İşletmesinin ekipmanların ve diğer maddi olmayan duran varlıkların tedarik edilmesini içeren 50.000,00 TL'lik başlangıç imtiyaz bedelinin imtiyaz alan tarafa geri ödeme olasılığı çok düşük, imtiyazı alan tarafa M Pizza İşletmesi tarafından gelecekte verilecek hizmetler az, M Pizza İşletmesi tarafından imtiyazı alan tarafa verilecek hizmetin büyük bir kısmı verilmiş ve

alacakların tahsil imkânı makul bir seviyede ise aşağıdaki şekilde muhasebeleştirme yapılır.

| | |
|--------------------------|-----------|
| Bankalar | 10.000,00 |
| Alacaklar | 31.942,00 |
| İmtiyaz Bedeli Gelirleri | 41.942,00 |

M Pizza İşletmesinin alacakları ve tahakkuk eden faizi tahsili kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|---------------------|-----------|
| Bankalar | 40.000,00 |
| Alacaklar | 31.942,00 |
| Finansman Gelirleri | 8.058,00 |

3. Durum: Eğer M Pizza İşletmesinin ekipmanların ve diğer maddi olmayan duran varlıkların tedarik edilmesini içeren 50.000,00 TL’lik başlangıç imtiyaz bedelinin 10.000,00 TL’lik ön ödeme kısmının iadesi mümkün değil ve bu tutar M Pizza İşletmesi tarafından şimdiye kadar verilen hizmetlerin değerini ifade ediyorsa, M Pizza İşletmesi tarafından gelecekte verilecek hizmetler varsa ve alacakların tahsil imkânı makul bir seviyede ise aşağıdaki şekilde muhasebeleştirme yapılır.

| | |
|--|-----------|
| Bankalar | 10.000,00 |
| Alacaklar | 31.942,00 |
| İmtiyaz Bedeli Gelirleri | 10.000,00 |
| Kazanılmamış İmtiyaz Gelirleri (Ertelenmiş Gelir) | 31.942,00 |

Daha sonra imtiyazı alan tarafa M Pizza İşletmesi tarafından gelecekte verilecek hizmetler azaldığında, M Pizza İşletmesi tarafından imtiyazı alan tarafa verilecek hizmetin büyük bir kısmı verildiğinde ve alacakların tahsil imkânı makul

bir seviyeye geldiğinde aşağıdaki gibi kazanılmamış imtiyaz geliri, imtiyaz geliri haline dönüştürülür.

| | |
|--|-----------|
| Kazanılmamış İmtiyaz Gelirleri (Ertelenmiş Gelir) | 31.942,00 |
| İmtiyaz Bedeli Gelirleri | 31.942,00 |

M Pizza İşletmesinin alacakları ve tahakkuk eden faizi tahsili kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|---------------------|-----------|
| Bankalar | 40.000,00 |
| Alacaklar | 31.942,00 |
| Finansman Gelirleri | 8.058,00 |

4. Durum: Eğer M Pizza İşletmesinin ekipmanların ve diğer maddi olmayan duran varlıkların tedarik edilmesini içeren 50.000,00 TL'lik başlangıç imtiyaz bedelinin 10.000,00 TL'lik ön ödeme kısmının iadesi mümkün değil, M Pizza İşletmesi tarafından gelecekte verilecek hizmet yok ise; fakat alacakların tahsil imkânı alacakların varlık olarak bilançoda raporlanmasına imkân vermeyecek kadar belirsizse aşağıdaki şekilde muhasebeleştirme yapılır.

| | |
|--------------------------|-----------|
| Bankalar | 10.000,00 |
| İmtiyaz Bedeli Gelirleri | 10.000,00 |

5. Durum: Eğer 4. durumun 10.000,00 TL'lik ön ödeme kısmının iadesi mümkün, kalan kısmı aynı ise aşağıdaki şekilde muhasebeleştirme yapılır.

| | |
|--|-----------|
| Bankalar | 10.000,00 |
| Kazanılmamış İmtiyaz Gelirleri (Ertelenmiş Gelir) | 10.000,00 |

Yukarıda belirtilen dördüncü ve beşinci durumda (alacakların tahsilinin şüpheli olduğu durumda) GKGMİ'den "ihtiyatlılık ilkesi"ne dayanarak sözleşmeye konu olan gelir gerçekleşene kadar herhangi bir muhasebe kaydı yapılmaz. M Pizza İşletmesi 31.942,00 TL'lik tutar nakit olarak tahsil edildiğinde maliyet telafi yöntemini kullanarak hizmetle ilgili hasılatı muhasebeleştirir.

2.6.2. İmtiyaz Hizmet Sözleşmeleriyle İlgili Vergi Mevzuatındaki Durum

İmtiyaz hizmet sözleşmeleri imtiyaz verenin kendisine ait üretim, işletme ve pazarlama sistemini oluşturan fikri ve sınai unsurlar üzerinde, imtiyaz alana kullanma (lisans) hakları tanıyarak, onu kendi işletme organizasyonuna entegre etmek ve onu bu sisteme dayalı ticari faaliyet sırasında devamlı olarak desteklemek borcu altına girdiğini; imtiyaz alanın ise hem söz konusu sisteme (imtiyaz verenin belirlediği ilkelere uymak ve verilen fikri/sınai unsurlardan yararlanmak kaydıyla) dâhil mal veya hizmetlerin sürümünü kendi nam ve hesabına yapmayı ve desteklemeyi hem de imtiyaz verene belli bir ücret ödemeyi taahhüt ettiği; sürekli bir borç ilişkisi kuran, kanunda özel olarak düzenlenmemiş bir sözleşmedir.²⁸ GVK'nin 70/5.maddesi gereği imtiyaz hizmet sözleşmelerinden elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir. Yine imtiyazın (GVK'nin 70.maddesinin 2.fikrası gereği) ticari bir işletmeye dâhil olması durumunda bu hakkın kiralanması veya kullanılması dolayısıyla elde edilen gelir, bu kazancın niteliğine bakılmaksızın ticari kazanç kapsamında değerlendirilmektedir.

²⁸ Osman Berat Gürzumar, **Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmelerin Temelini Oluşturan Sistemlerin Hukukten Korunması**, İstanbul, Beta Yayınevi, 1995, s. 10.

Kurum kazancı KVK'nin 1.maddesine göre; gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Dolayısıyla bir kurumun kazancı bu geliri elde etmesi durumunda bahse konu gelir, kurum kazancı kapsamında kurumlar vergisine tabi olacaktır.

KDV Kanunu'nun 1/f maddesinde, Türkiye'de yapılan GVK'nin 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olacağı belirtilmektedir. Yurt içinde gerçekleştirilen imtiyaz hakkı kiralama işleminde; imtiyazı veren taraf, tahakkuk eden bedel karşılığında düzenleyeceği faturada KDV'yi hesaplayarak ilgili döneme ilişkin vereceği KDV beyannamesinde bu vergiyi beyan edecektir.

Yurt dışından yapılacak olan imtiyaz işlemlerinde mal ve hizmetten Türkiye'de faydalandığı için (KDV Kanunu'nun 6/b maddesi), KDV'nin Türkiye'de ödenmesi gerekmektedir. Ancak imtiyazı veren yurtdışındaki kurum olduğu için KDV 9.madde ve 15 No.lu tebliğ gereğince imtiyazı alan kişi sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yaparak yurt dışındaki kurum adına vergi dairesine beyan ederek ödeyecektir. Yurt dışı kuruma ödenmesi gerekirken onun adına vergi dairesine ödenen KDV tutarı ayrıca indirim konusu yapılacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASIYLA İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR

Çalışmanın bu bölümde; gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerde yapılan hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili bir araştırma yapılmış ve şirketlerin faaliyet raporlarından ve finansal tablo dipnotlarından konuyla ilgili örnek uygulamalar alınmıştır. Bu doğrultuda, yapılan araştırmanın önemi, amacı, kapsamı, kısıtları, veri toplama yöntemi ve verilerin analizi açıklanmıştır. Araştırmada ulaşılan sonuçlar bu bölümün sonunda yer almıştır.

3.1. ARAŞTIRMA KONUSUNUN ÖNEMİ

Hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde hangi yöntemin kullanılması gerektiğinin tespiti oldukça önemlidir. Yöntemin belirlenmesinin yanı sıra hizmet sözleşmelerinde hasılatın ne zaman ve hasılat tutarının ne kadarlık kısmının gerçekleşeceğinin tespiti de önemlidir. Hizmet sözleşmelerinde hasılatın gerçekleşme zamanının ve hasılat tutarının ne kadarlık kısmının gerçekleşeceğinin tespiti oldukça güçtür; çünkü bu tür sözleşmelerde mal satış sözleşmelerinde olduğu gibi fiziksel bir teslim söz konusu değildir. Doğru zamanda doğru muhasebeleştirilme yapılmadığı takdirde şirketlerin finansal raporlamalarında da hata ve eksiklikler olacaktır. Hasılat tutarlarının finansal tabloların bütününe olan etkisi düşünüldüğünde, bu tutarlara ilişkin açıklamaların detaylı bilgiler içermesi gerekmektedir. Hasılat tutarlarının tespitinde yapılacak bir hata, şirketlerle ilgili finansal analiz yapıldığında hatalara yol açabilmektedir. Bu da şirketlerin durumunun yanlış bir şekilde değerlendirilmesine sebep olabilmektedir.

Gelişmiş ülkelerde ve Türkiye’de faaliyet gösteren bazı şirketlerde var olan hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının nasıl yapıldığına yönelik bir durum tespiti ve bu konuyla ilgili ne gibi çalışmaların yapılması gerektiği çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ortaya konmaktadır.

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın temel amacı, gelişmiş ülkelerde ve Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerde yapılan hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili şirketlerin faaliyet raporlarında ne tür bilgilerin yer aldığıyla ilgili durum tespiti yapılması ve hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının öneminin ortaya konmasıdır. Araştırmanın bir diğer amacı ise bu konuyla ilgili gelişmiş ülkelerdeki şirketlerin faaliyet raporlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklama düzeyleriyle Türkiye’deki şirketlerin faaliyet raporlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklama düzeylerinin karşılaştırılmasıdır.

3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırmada 2011 yılı sonu itibarıyla Fortune Global 500’e¹ göre gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük 100 şirketten hizmet satışı yapanlarla İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) 100 Endeksinde (2 Temmuz 2012 itibarıyla) yer alan ve hizmet satışı yapan şirketlerin finansal tablolarında yer alan hasılat tutarlarına ilişkin açıklama ve dipnotlar incelenmiştir. 2011 yılı sonu itibarıyla gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük 100 şirket ve İMKB 100 Endeksinde yer alan şirketler olarak iki farklı ana kütle seçilmesinin sebebi bu çalışmanın konusuyla ilgili gelişmiş ülkelerdeki şirketlerin durumuyla Türkiye’deki şirketlerin durumunun karşılaştırılmasıdır.

¹ (Çevrimiçi) http://money.cnn.com/magazines/fortune/global500/2011/full_list/, 20.04.2012.

Bu çalışmada finansal sektör şirketlerinde yer alan finansal hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ele alınmadığı için finansal sektör şirketleri kapsam dışı bırakılmıştır. 2011 yılı sonu itibarıyla gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük 100 şirketten finansal olmayan sektör şirketi olanlarla İMKB 100 Endeksinde yer alan finansal olmayan sektör şirketleri çalışma kapsamına dâhil edilmiştir.

Araştırmanın temel amacı doğrultusunda gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük 100 şirketten finansal olmayan sektör şirketi olup 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla faaliyet raporlarında hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları yer alan şirketler incelenmiştir. 2011 yılı sonu itibarıyla gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük 100 şirketten 76'sı finansal olmayan sektör şirketi ve 24'ü finansal sektör şirkettir. 76 finansal olmayan sektör şirketinden 6'sının 2011 yılı faaliyet raporlarına ulaşılamamıştır. 70 şirketin faaliyet raporları incelendiğinde ise sadece 45 şirketin hizmet sözleşmelerinde hasılatın gerçekleşmesiyle ilgili açıklama bulunmuştur. Bu çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde ele alınan kapsama uygun olarak araştırma kapsamında incelenen 45 şirketten konuyla ilgili yeterli miktarda açıklaması olan 10 şirket seçilerek bu çalışmanın araştırma bölümüne dâhil edilmiştir.

Araştırmanın devamında ise İMKB 100 Endeksinde faaliyet gösteren finansal olmayan sektör şirketi olup 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla finansal tablo dipnotlarında hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları yer alan şirketler incelenmiştir. İMKB 100 Endeksinde faaliyet gösteren 100 şirketten 64'ü finansal olmayan sektör şirketi, 36'sı finansal sektör şirkettir. 64 şirketin finansal tablo dipnotları incelendiğinde, sadece 21 şirketin hizmet sözleşmelerinde hasılatın gerçekleşmesiyle ilgili açıklama bulunmuştur. Bu çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde ele alınan kapsama uygun olarak, araştırma kapsamında incelenen 21 şirketten konuyla ilgili yeterli miktarda açıklaması olan 10 şirket seçilerek bu çalışmanın araştırma kapsamına dâhil edilmiştir. Ayrıca İMKB 100 Endeksinde finansal sektör şirketi olarak faaliyet gösteren TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları on birinci (11.) şirket olarak çalışma kapsamına

dâhil edilmiştir. TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının çalışmaya dâhil edilmesinin sebebi, şirketin hizmet sektöründe yer alan en büyük şirketlerden biri olması ve Türkiye’de bu şirkete benzer başka bir şirketin olmamasıdır.

Araştırmanın son kısmında ise temel amaç doğrultusunda bu çalışmayla ilgili gelişmiş ülkelerdeki şirketlerin durumuyla Türkiye’deki şirketlerin durumu karşılaştırılmıştır.

3.4. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerden çalışma kapsamına dâhil edilen on (10) şirketin faaliyet raporlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları Türkçeye çevrilerek bu çalışmanın araştırma bölümüne dâhil edilmiştir. Ayrıca İMKB 100 Endeksinde yer alan ve çalışma kapsamına dâhil edilen on bir (11) şirketin finansal tablo dipnotları çalışmaya aktarılmıştır.

3.5. VERİLERİN ANALİZİ

Şirketlerin faaliyet raporlarından ve finansal tablo dipnotlarından elde edilen bilgiler doğrultusunda şirketlerin faaliyet raporlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine (tahakkuk etmesine) yönelik açıklamalar çalışma kapsamına alınmış, gelişmiş ülkelerdeki ve Türkiye’deki şirketlerin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklama düzeyleri karşılaştırılmıştır.

3.5.1. Şirketlerin Faaliyet Raporlarında Yer Alan Hizmetlerle İlgili Hasılatın Gerçekleşmesine (Tahakkuk Etmesine) Yönelik Açıklamalar

Şirketlerin faaliyet raporlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine (tahakkuk etmesine) yönelik açıklamalar; gelişmiş ülkelerdeki ve

Türkiye’deki bazı şirketlerin faaliyet raporlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine (tahakkuk etmesine) yönelik açıklamalar olarak ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.5.1.1. Gelişmiş Ülkelerdeki Bazı Şirketlerin Faaliyet Raporlarında Yer Alan Hizmetlerle İlgili Hasılatın Gerçekleşmesine (Tahakkuk Etmesine) Yönelik Açıklamalar

Bu çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde ele alınan kapsama uygun olarak araştırma kapsamında incelenen şirketlerden konuyla ilgili yeterli miktarda açıklaması olan on (10) şirket çalışmaya dâhil edilmiştir. Gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük yüz (100) şirketten çalışma kapsamına dâhil edilen on (10) şirketin isimleri aşağıda belirtilmiştir.

- a) Exor Group
- b) Total
- c) Wal-Mart Stores
- d) Sinopec Group
- e) Volkswagen
- f) Toshiba
- g) Hyundai Motor
- h) Samsung Electronics
- i) Siemens
- j) Vodafone

Yukarıda isimleri yer alan şirketlerde yapılan hizmet sözleşmeleriyle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik faaliyet raporlarında bulunan açıklamalar bu çalışmaya dâhil edilmiştir. Bu çalışmaya şirketlerin faaliyet raporlarında bulunan konuyla ilgili açıklamaların alınmasının sebebi, uygulamayla ilgili özetlerin faaliyet raporlarından elde edilebilmesidir. Söz konusu açıklamaların bu çalışmanın kuramsal kısmıyla olan bağlantıları açıklanmıştır.

3.5.1.1.1. Exor Group

Exor Şirketler Grubunun 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:²

Önemli Muhasebe Politikaları:

Hasılatın Gerçekleşmesi:

Fiat Grubu

Hizmetlerden ve inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılat tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak gerçekleşir.

Fiat Endüstri Grubu:

Hizmetlerden ve inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılat tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak gerçekleşir.

Uzatılan garantilerin ve bakım sözleşmelerinin satışından elde edilen hasılat hizmetin sağlandığı süreç boyunca gerçekleşir.

C&W Grubu

Kurumsal Kullanıcı & Yatırımcı Çözümlerinden elde edilen hasılatlar hizmetler sağlandığında gerçekleşir.

Ekspertiz & Danışmanlık ve Global İşletme Danışmanlık aktivitelerinden elde edilen hasılatlar hizmet tamamlandığında veya hizmetler sağlandığında gerçekleşir.

Alpitour Grubu

Turist paketleri satışı, uçak taşıma hizmetleri ve brokerlik hasılatları müşterinin kalkış tarihi temel alınarak gerçekleşir.

Otel hizmetleri ve sektörle bağlantılı hizmetlerden sağlanan hasılatlar, gelir tablosunda hizmetin yerine getirildiği tarihte raporlanır.

² Exor Group, Annual Report 2011, pp. 148-149.

Juventus Futbol Kulübü

Hizmetlerin yerine getirilmesinden (sponsorluklar dâhil) elde edilen hasılatlar, hizmetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak veya hizmetin tamamlanmasının ardından gerçekleşir.

Oyuncuların tescil haklarından doğan kazançlar ve kayıplar, ulusal transfer sözleşmelerine onay veren Ulusal Profesyonel Lig tarafından belirlenen tarihe ve İtalyan Futbol Federasyonu tarafından belirtilen uluslararası transfer tarihine göre gerçekleşir.

Exor Şirketler Grubunun hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde spesifik (belirgin) performans, parçalı (kısmi) performans ve tamamlanmış performans yöntemlerini kullandığı görülmektedir. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde ise tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Grup farklı iş kollarındaki farklı türdeki hizmet sözleşmelerinde hasılatın gerçekleşmesinde kullandığı yöntemleri ayrı ayrı belirtmektedir; fakat yöntemleri detaylı olarak açıklamamaktadır. Ayrıca tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntem ya da yöntemlerle ilgili herhangi bir açıklama da yapılmamaktadır.

3.5.1.1.2. Total

Total Şirketinin 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:³

Muhasebe Politikaları:

Satış ve Satışlarla İlgili Hasılat:

Hizmet satışı:

Hizmetlerden elde edilen hasılatlar hizmet sağlandığında gerçekleşir.

³ Total, United States Securities and Exchange Commission Form 20-F 2011, pp. F9-F10.

Gaz taşımadan elde edilen hasılatlar hizmet sağlandığında gerçekleşir. Bu hasılatlar taşınan miktara bağlıdır ve her bir hizmet sözleşmesinde tanımlanan prosedürlere göre hesaplanır.

Zaman temelli hizmet sözleşmelerine dayalı faaliyetlerden kaynaklanan taşımacılık hasılatları ve giderleri, önceki seferin boşaltmasıyla başlayan ve mevcut seferin boşaltmasıyla biten bir dönem üzerinden nispi esaslı olarak gerçekleşir. Taşımacılık hasılatlarının gerçekleşmesi yalnızca, hem grup hem de müşterinin bir sözleşme üzerinde anlaşmasıyla başlar.

Total Şirketinin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış performans yöntemini kullandığı görülmektedir. Şirket kullandığı yöntemi ayrıntılı olarak açıklamamaktadır.

3.5.1.1.3. Wal-Mart Stores

Wal-Mart Stores Şirketinin 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:⁴

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hasılatın Gerçekleşmesi:

Şirkette hizmet işlemlerinden elde edilen hasılatlar, hizmet yerine getirildiğinde gerçekleşir. Genel olarak, hizmetlerden elde edilen hasılatlar Konsolide Gelir Tablosunda net satışların bir bileşeni olarak sınıflandırılır.

Sam'ın Kulübü Üyelik Ücreti ile İlgili Hasılatın Tanınması:

Şirkette, Sam'ın Kulübü üyelik ücretlerinden elde edilen hasılatlar 12 aylık olan üyelik dönemi süresince gerçekleşir. Aşağıdaki tablo 2009, 2010 ve 2011 mali yıllarının her biri için üyelik ücreti aktivitelerini özetlemektedir.

⁴ Wal-Mart Stores, Annual Report 2011, pp. 36-37.

31 Ocak'ta Sona Eren Yıllar

| <i>(milyon bazında tutarlar)</i> | 2011 | 2010 | 2009 |
|--|-------------|-------------|-------------|
| <i>Ertelenmiş üyelik ücreti gelirleri, dönem başı</i> | \$532 | \$541 | \$551 |
| <i>Üyelerden sağlanan nakit</i> | 1.074 | 1.048 | 1.044 |
| <i>Üyelik geliri</i> | (1.064) | (1.057) | (1.054) |
| <i>Ertelenmiş üyelik ücreti gelirleri, dönem sonu</i> | \$542 | \$532 | \$541 |

Sam'ın Kulübü üyelik ücret hasılatı, ilişkili konsolide gelir tablosunun üyelik ve diğer gelirler bölümüne dâhil edilir. Ertelenmiş üyelik ücreti ise ilişkili konsolide bilançonun tahakkuk eden borçlar kısmına dâhil edilir.

Wal-Mart Stores Şirketinin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde parçalı (kısmi) performans yöntemini kullandığı görülmektedir. Şirket üyelik hizmet sözleşmesiyle ilgili ücretin finansal tablolara etkilerini faaliyet raporunda göstermektedir.

3.5.1.1.4. Sinopec Group

Sinopec Şirketler Grubunun 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:⁵

Finansal Tablo Dipnotları:

Önemli Muhasebe Politikaları:

Hasılatın Gerçekleşmesi:

Sağlanan Hizmetlerden Elde Edilen Hasılatlar:

Grup, sağlanan hizmetlerden elde edilen hasılatları, sözleşmede veya anlaşmada belirtildiği üzere hizmetleri alan tarafın aldığı veya alacağı fiyatın gerçeğe uygun değerine göre belirler.

⁵ Sinopec Group, Annual Report 2011, pp. 95, 153.

Bilanço tarihinde, hizmetlerin sağlanmasıyla ilgili işlemlerin çıktısı güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa hizmetlerin sağlanmasından elde edilen hasılat, tamamlanma düzeyi dikkate alınarak o tarihe kadar yerine getirilen hizmetin yerine getirilecek toplam hizmete göre tamamlanma yüzdesi esas alınarak gelir tablosunda raporlanır.

Hizmetlerin sağlanmasının çıktısı güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa, oluşan maliyetin telafi edilmesi beklenen kısmı kadar gerçekleşir. Eğer sağlanan hizmetlerin maliyetlerinin telafi edilebilmesi beklenmiyorsa, maliyetler oluştuğunda kâr veya zarar olarak gerçekleşirler ve hasılatlar gerçekleşmezler.

Konsolide Finansal Tablo Dipnotları:

Önemli Muhasebe Politikalar:

Hasılatın Gerçekleşmesi:

Hizmetin sağlanmasından elde edilen hasılat, konsolide gelir tablosunda hizmetin yerine getirilmesinin ardından gerçekleşir. Vadesi gelen bedelin telafi edilmesi, ürünlerin muhtemel geri dönüşleriyle ilgili önemli belirsizlikler varsa veya hasılatın tutarı ve işleme ilişkin oluşan veya oluşacak maliyetler güvenilir olarak ölçülemiyorsa hasılat gerçekleşmez.

Sinopec Şirketler Grubunun hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde parçalı (kısmi) performans yöntemini kullandığı görülmektedir. Grup kullandığı bu yöntemi ayrıntılı olarak açıklamamaktadır.

3.5.1.1.5. Volkswagen

Volkswagen Şirketinin 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:⁶

⁶ Volkswagen, Annual Report 2011, pp. 273-274.

Muhasebe Politikaları:

Hasılat ve Giderin Gerçekleşmesi:

İnşaat sözleşmelerinde hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak gerçekleşir. Bu yöntemde, satışlardan doğan hasılat ve giderler, müşteriyle karşılıklı kabul edilen sözleşme geliri ve beklenen sözleşme maliyetleri de göz önünde bulundurularak bildirim sürecinin sonundaki tamamlanma düzeyine göre gerçekleştirilir. Kural olarak, bildirim sürecinin sonuna kadar biriken sözleşme maliyetleri toplam sözleşme maliyetlerine oranlanarak tamamlanma düzeyi belirlenir (maliyetlere dayalı olarak hesaplama yöntemi (cost-to-cost method)). Bazı durumlarda, özellikle de yenilikçi ve karmaşık sözleşmelerde tamamlanma düzeyi sözleşmeyle ilgili kilometre taşları (kilometre taşı yöntemi (milestone method)) kullanılarak ölçülür. İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa, sadece o güne kadar biriken maliyetler göz önünde bulundurularak ölçülür (maliyet telafi yöntemi (cost recovery method)). Hasılatları tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak gerçekleşen sözleşme bileşenleri ticari alacaklar ve alınan avanslar olarak bilançoda raporlanır. İnşaat sözleşmelerinde beklenen kayıplar gider olarak raporlanır. Buna ek olarak, ileride ortaya çıkabilecek olan zararlar için değer düşüklüğü zararı raporlanır.

Volkswagen Şirketinin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin sadece hak ediş esaslı (inşaat tipi) hizmet sözleşmeleriyle ilgili açıklama yaptığı görülmektedir. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Şirket tamamlanma yüzdesi yöntemiyle ilgili ayrıntılı açıklama yapmaktadır ve tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntem ya da yöntemleri de ayrıntılı olarak açıklamaktadır.

3.5.1.1.6. Toshiba

Toshiba Şirketinin 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:⁷

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hasılatın Gerçekleşmesi:

Ekipmanlardan ayrı olarak fiyatlandırılan ve satılan tesis ve diğer sistemlerin bakım hizmetleri gibi hizmetlerden elde edilen hasılat sözleşme süresince gerektiği anda ya da hizmetler teslim edildikçe gerçekleşir.

Uzun dönemli sözleşmelerin hasılatları, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak muhasebe kayıtlarına alınır. Tamamlanmaya ne kadar kaldığını ölçmek için grup genellikle elde ettiği en yeni bilgileri kullanarak o güne kadar katlanılan maliyetleri tahmin edilen toplam maliyetlerle karşılaştırır. Tamamlanmaya ne kadar kaldığıyla ilgili tahminler ve sözleşme maliyetleri mantıksal açıdan güvenilirse, sözleşmenin hasılatı tamamlanma yüzdesi yöntemine göre gerçekleşir. Sözleşmeyle ilgili bir zararın ortaya çıkmasının muhtemel olduğu durumda zarar muhasebe kayıtlarına alınır.

Ürün, ekipman, kurulum ve bakım gibi unsurlar, FASB tarafından yayımlanan “Hasılatın Gerçekleşmesi - Konu 605 (ASC no: 605)” standardında belirtildiği üzere ayrı bir muhasebe birimi olarak değerlendirilme kriterlerine uyuyorsa çok unsurlu sözleşmelerden elde edilen hasılatlar, gerçeğe uygun değerine göre her bir unsur arasında dağıtılır. Aksi halde hasılatın gerçekleşmesi, teslim edilmemiş unsurlar tek bir muhasebe birimi olana kadar ertelenir.

Özel yazılım ürünlerinin geliştirilmesinden elde edilen hasılatlar, anlaşmayla ilgili ikna edici deliller varsa satış fiyatı sabitse ya da belirlenebilir durumdaysa tahsil kabiliyeti mümkünse ve yazılım ürünü müşteriye teslim edilmiş ve müşteri de ürünü kabul etmişse gerçekleşir.

⁷ Toshiba, Annual Report 2011, p. 25.

Toshiba Şirketinin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde spesifik (belirgin) performans yönteminin kullandığı görülmektedir. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde ise tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemle ilgili şirket tarafından açıklama yapılmamaktadır.

3.5.1.1.7. Hyundai Motor

Hyundai Motor Şirketinin 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:⁸

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hasılatın Gerçekleşmesi:

Hizmetlerin Sunumu:

Grup, hasılat miktarı güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde ve alışveriş işleminin kazanımlarının gruba fayda edeceği anlaşıldığında gerçekleştirilen hizmetin tamamlanma yüzdesi üzerinden hasılatı tanır.

İnşaat Sözleşmeleri:

Bir inşaat sözleşmesinin maliyetinin kesin bir şekilde saptanabildiği hallerde sözleşmeyle alakalı inşaat maliyetleri, sözleşme faaliyetlerinin belirtilen tarihteki tamamlanma yüzdesi uyarınca hasılat ve maliyet olarak değerlendirilir.

İnşaat faaliyetlerinin maliyetini tahmini toplam maliyetlere oranlamakla, sözleşmeye bağlı işlerin somut olarak tamamlanmasıyla ya da tamamlanan işin gözlenmesiyle inşaatın tamamlanma yüzdesi güvenilir bir şekilde ölçülmüş olur. Bir sözleşmenin sahip olduğu maliyet tutarının kesin olarak belirlenemediği durumlarda sözleşmenin uygulamaya konması halinde, elde edilecek hasılatın maliyetleri tamamlayacağı varsayılır ve maliyetler ortaya çıktıkları an hasılat gerçekleşir. Bir inşaat

⁸ Hyundai Motor, Annual Report 2011, pp. 6-7.

sözleşmesinde vuku bulması beklenen bir kayıp derhal gider olarak nitelendirilir.

Hyundai Motor Şirketinin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde parçalı (kısmi) performans yöntemini kullandığı görülmektedir. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde ise tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemle ilgili açıklama yapmaktadır.

3.5.1.1.8. Samsung Electronics

Samsung Electronics Şirketinin 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:⁹

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hasılatın Gerçekleşmesi:

Hizmet Satışı:

Hizmetlerin sağlanmasından elde edilen hasılat genellikle tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak gerçekleşir. Tamamlanma yüzdesi belirlenirken maliyetlere dayalı olarak hesaplama yöntemi, kilometre taşı yöntemi ya da performans yöntemi kullanılır.

Önemli Tahminler ve Değerlendirmeler:

Hasılatın Gerçekleşmesi:

Şirket, sabit fiyatlı sözleşmeleriyle kurulum hizmeti verdiği durumlarda tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanır. Tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmak için şirketin o güne kadar verilen hizmetlerle, verilecek toplam hizmetleri oranlaması gerekir. Hasılat ve kazançlar, uzun vadeli projelerde atılan ilk adımlardan, proje kapsamındaki değişikliklerden, maliyetten, zamandan ve tüketicilerin planlarından etkilenerek önemli ölçüde değişebilir.

⁹ Samsung Electronics, Annual Report 2011, pp. 52-54.

Samsung Electronics Şirketinin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemini kullandığı görülmektedir. Şirket hizmet sözleşmelerini hizmet tipi ve hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmeler olarak gruplandırmamaktadır. Şirket tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemleri belirtmektedir; fakat kullanılan yöntemlerle ilgili ayrıntılı açıklama yapmamaktadır.

3.5.1.1.9. Siemens

Siemens Şirketinin 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹⁰

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hasılatın Gerçekleşmesi:

İnşaat Sözleşmeleri:

İnşaat sözleşmeleri, bir aktifin inşası ya da tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da kullanım amacı olarak birbirleriyle yakından ilişkili ve birbirlerine bağımlı olan aktiflerin birleşimi için özel olarak müzakere edilen sözleşmelerdir. İnşaat sözleşmelerinin sonuçları güvenilir olarak değerlendirilebildiğinde, inşaat türü projelerin hasılatı genellikle tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak gerçekleşir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi belirlenirken maliyetlere dayalı olarak hesaplama yöntemi, kilometre taşı yöntemi ya da performans yöntemi kullanılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar anında gider olarak gerçekleşir. İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda (1) sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar hasılat gerçekleşir, ve (2) sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Sözleşmenin birkaç varlığı kapsadığı durumlarda, (1) her bir varlık için ayrı teklif veriliyorsa, (2) her bir varlık ayrı bir müzakereye konu oluyorsa ve yükleniciyle

¹⁰ Siemens, Annual Report 2011, pp. 164, 165, 173.

müşterinin sözleşmenin her bir varlık ile ilgili kısmını kabul edebiliyor ya da reddedebiliyorsa ve (3) her bir varlığın maliyetleri ve gelirleri ayrı ayrı belirlenebiliyorsa, her bir aktifin inşası ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak kabul edilir. Bir sözleşme grubu tek bir müşteriyle de yapılırsa, birden fazla müşteriyle de yapılırsa (1) sözleşmeler grubu tek bir paket olarak müzakere ediliyorsa, (2) sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili ise ve (3) sözleşmeler kapsamındaki işler aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılıyorsa tek bir sözleşme olarak kabul edilir.

Projenin yürütülmesi sürecinde, sözleşme altında yapılacak işin kapsamındaki değişikliklerle ilgili müşterinin verdiği değişim istekleri olabilir ve bu istekler sözleşme hasılatında artma ya da azalma olmasına sebep olabilir. Bu tür değişimlerin örnekleri varlık özelliklerinde ya da tasarımında ve sözleşmenin süresinde meydana gelen değişikliklerdir.

Hizmetlerin Sağlanması:

Hizmet işlemlerinden elde edilen hasılatlar hizmetler verildikçe gerçekleşir. Uzun dönemli hizmet sözleşmeleri için hasılatlar ya sözleşmenin süresi boyunca doğrusal olarak ya da performans modeli doğrusal değilse hizmetler sağlandıkça gerçekleşir (örneğin genellikle tamamlanma yüzdesi yöntemiyle).

Önemli Muhasebe Tahminleri:

İnşaat Sözleşmelerinde Hasılatın Tanınması:

Şirketin özellikle enerji ve endüstri bölmleri, işlerinin önemli bir kısmını müşterilerle yapılan inşaat sözleşmeleriyle yürütmektedir. Şirket genellikle inşaat projelerinde geliri tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanarak hesaplar ve sözleşme devam ederken hasılatı tanır. Belli bazı uzun dönem hizmet sözleşmelerinde de tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Bu yöntemde, sürecin tamamlanmasına yönelik kesin tahminler çok önemlidir ve sözleşmede belirlenen yükümlülüklerin yerine getirilmesi için gerekli olan teslimatların ve hizmetlerin tahmin edilmesi gerekebilir. Metodolojiye bağlı olarak, sözleşmenin gelişimini belirlemek için kullanılan önemli tahminler arasında, toplam sözleşme maliyetleri, tamamlanma için kalan maliyetler,

toplam sözleşme hasılatları, sözleşme riskleri ve diğer değerlendirmeler de vardır. İşlemi yapan bölümün yönetimi sürekli olarak bu tür inşaat sözleşmelerinde kullanılan ticari fizibilite gibi tahminleri inceler ve gerekli ise bu tahminlerle ilgili ayarlamaları yapar. Tamamlanma yüzdesi yöntemiyle tahminlerde yapılan bu tür değişiklikler bir sonraki bildirim döneminde hasılatlarda artış ya da azalışa neden olabilir. Şirket bunun yanında tamamlanma yüzdesi yöntemini doğrudan ya da dolaylı olarak Siemens tarafından finanse edilen projelerde de kullanmaktadır. Bu tür muhasebe işlemlerinde, müşterinin kredi kalitesi, kredi puanı ya da Finansal Hizmetlerin (Siemens Finansal Hizmetler) kredi analizi gibi bazı minimum parametreleri karşılamalıdır. En azından, müşterinin kredi puanı, kredilendirme kuruluşlarından alınan bir B ya da B2 veya Siemens Finansal Hizmetlerin verdiği buna eş değer bir not olmalıdır. Ekonomik fayda akışının müşteriyle ilgili kredi riskleri yüzünden olası olmadığı durumlarda, hasılat birikmiş olarak alınan ödemelerden ibarettir. Şirket, kullanılan kredi faktörlerinin kredi kalitesini hesaplayabilmek için mantıklı bir ölçek olduğuna inanmaktadır.

Siemens Şirketinin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde parçalı (kısmi) performans yöntemini kullandığı görülmektedir. Şirket parçalı (kısmi) performans yöntemiyle ilgili ayrıntılı açıklama yapmaktadır. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde ise tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Şirket tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemlerle ilgili ayrıntılı bir açıklama yapmaktadır. Ayrıca yapılan açıklamalarda UMS 11-İnşaat Sözleşmeleri standardında yer alan açıklamalara da yer verilmektedir. İnşaat sözleşmeleriyle ilgili açıklamalar şirketin yıllık faaliyet raporunda önemli muhasebe politikalarının özeti ve önemli muhasebe tahminleri kısımlarında ayrı ayrı olarak ele alınmaktadır. Siemens Şirketi hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili olarak ayrıntılı bir açıklama yapmaktadır.

3.5.1.1.10. Vodafone

Vodafone Şirketinin 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹¹

Önemli Muhasebe Tahminleri:

Hasılatın Gerçekleşmesi ve Finansal Raporlama:

Çoklu Teslimatlarla Yapılan Anlaşmalar:

Birden fazla teslimatın yapıldığı anlaşmalarında, teslimatlar bir ya da daha fazla ayrı muhasebe birimine ayrılır ve anlaşma bedeli kısmi gerçeğe uygun değerine göre muhasebe birimlerine dağıtılır.

Her bir teslimatın gerçeğe uygun değerini belirlemek sağlanan mal ve hizmetlerin doğasından dolayı karmaşık tahminler gerektirebilir. Grup genellikle tekil unsurların gerçeğe uygun değerini, eğer varsa yapılan indirimleri dikkate aldıktan sonra teslimatın düzenli olarak tekil bazda satıldığı fiyatları da göz önünde bulundurarak belirler.

Sunum: Brüt mü? Net mi?

Hasılat ya da maliyetlerin sunumu için en uygun ilkelere karar verirken, hem yasal durum hem de grup ve iş ortakları arasındaki anlaşmanın esası, iki tarafın da işlemdeki rollerini belirlemek için gözden geçirilir.

Grubun işlemdeki rolü “iş sahibi” ise hasılat brüt olarak gerçekleşir. Bu yüzden işletim maliyeti olarak alınan ücretler ve indirimler yapıldıktan sonra, hasılatın müşteriye faturalanan işlemin brüt değerini oluşturması gerekir.

Grubun işlemdeki rolü temsilci ise hasılat net olarak gerçekleşir ve kazanılan kârı temsil eder.

¹¹ Vodafone, Annual Report 2011, pp. 77, 87.

Önemli Muhasebe Politikaları:

Hasılat:

Hasılat, grup anlaşmayla ürünleri teslim ettiği ya da hizmetleri sağladığı ölçüde gerçekleşir. Hasılat tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebilir ve işlemlerden gelen ekonomik faydalar da gruba aktarılır. Hasılat, indirimler ve vergiler hariç tutulmak üzere, elde edilen bedelin gerçeğe uygun değeriyle ölçülür.

Grup temel olarak şu telekomünikasyon hizmetlerini sunarak hasılatı elde eder: erişim ücretleri, kontör, mesajlaşma, ara bağlantı ücretleri, bilgi servisleri ve bilgi provizyonu, bağlantı ücretleri ve ekipman satışı. Ürün ve hizmetler ayrı ayrı ya da paketler halinde satılabilir.

Sözleşmeli müşterilerin erişim ücreti, kontör ve mesajlaşma gelirleri hizmetler verildikçe gerçekleşir, her dönem sonunda sağlanan hizmetlerden elde edilen faturalandırılmamış hasılat birikir ve ileriki dönemlerde verilecek servislerden gelecek kazanılmamış hasılat ise ertelenir. Hazır kartların satışından elde edilen hasılat, kullanıcılar kontörü kullanana kadar ya da kartın kullanım süresi dolana kadar ertelenir.

Ara bağlantı ücretlerinden gelen hasılatlar hizmetler sağlandığı zaman gerçekleşir. Bilgi servisleri ve bilgi provizyonu hasılatları grup ilgili hizmeti sunduğu zaman ve hizmetin doğasına bağlı olarak, müşteriye faturalanan brüt miktarda ya da hizmetin sağlanması karşılığında grubun komisyon olarak alabileceği miktarda gerçekleşir.

Müşteri bağlantı hasılatı, toplam ekipman ve bağlantı hasılatı müşteriye teslim edilen ekipmanın gerçeğe uygun değerini aşmayacak şekilde, ilgili ekipman hasılatıyla beraber gerçekleşir. İlgili ekipman hasılatı ile gerçekleştirilmeyen diğer bağlantı hasılatları ertelenir ve hizmetlerin müşteriye sağlanması beklenen sürede gerçekleşir.

Birden fazla teslimatı içeren anlaşmalarında, anlaşmalar farklı muhasebe birimlerine ayrılır. Teslimatlarda bu iki şarttan biri karşılanıyorsa ayrı muhasebe

birimleri olarak kabul edilir: 1) teslimat tekil bazda müşteri için değerlidir ve 2) unsurun gerçeğe uygun değeriyle ilgili deliller vardır. Kısmi gerçeğe uygun değerine göre anlaşma bedeli farklı muhasebe birimlerine ayrılır.

Vodafone Şirketi mal ve hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik genel bir açıklama yaptıktan sonra şirketin vermekte olduğu farklı türdeki hizmetleri ayrı ayrı ele alıp her bir hizmet türünde hasılatın ne zaman gerçekleşeceğini açıklamaktadır. Şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde spesifik (belirgin), parçalı (kısmi) ve tamamlanmış performans yöntemlerini kullandığı görülmektedir. Şirket yöntemlerle ilgili ayrıntılı bir açıklama yapmamaktadır. Şirket çoklu teslimatlarla yapılan anlaşmalarda hasılatın gerçekleşmesiyle ilgili açıklama da yapmaktadır. Ayrıca şirketin hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını yaparken hasılatı net olarak mı yoksa brüt olarak mı raporladığı da belirtilmektedir.

Gelişmiş ülkelerdeki şirketlerden konuyla ilgili yeterli miktarda açıklaması olan on (10) şirketin faaliyet raporlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine (tahakkuk etmesine) yönelik açıklamalarının özeti Tablo 19'da ki gibidir.

Tablo 19. Gelişmiş Ülkelerdeki Şirketlerin Açıklamalarının Özeti

| ŞİRKET İSMİ | Hizmet Tipi Sözleşmelerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntem(ler) | | | | Hak Ediş Esası (İnşaat Tipi) Sözleşmelerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntem(ler) | | | Detaylı Açıklama | |
|---------------------|--|----------------------------|------------------------|----------|---|--------------------|------------------------|------------------|-----|
| | Spesifik (belirgin) Performans | Parçalı (kısmi) Performans | Tamamlanmış Performans | Tahsilat | Tamamlanmış Taahhüt | Tamamlanma Yüzdesi | Maliyet Telifi Yöntemi | Var | Yok |
| Exor Group | √ | √ | √ | | | √ | | | √ |
| Total | | | √ | | | | | | √ |
| Wal-Mart Stores | | √ | | | | | | √ | |
| Sinopec Group | | √ | | | | | | | √ |
| Volkswagen | | | | | | √ | | √ | |
| Toshiba | √ | | | | | √ | | | √ |
| Hyundai Motor | | √ | | | | √ | | √ | |
| Samsung Electronics | | | √ | | | √ | | | √ |
| Siemens | | √ | | | | √ | | √ | |
| Vodafone | √ | √ | √ | | | | | | √ |

3.5.1.2. Türkiye’deki Bazı Şirketlerin Faaliyet

Raporlarında Yer Alan Hizmetlerle İlgili Hasılatın Gerçekleşmesine (Tahakkuk Etmesine) Yönelik Açıklamalar

Bu çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde ele alınan kapsama uygun olarak araştırma kapsamında incelenen şirketlerden konuyla ilgili yeterli miktarda açıklaması olan on bir (11) şirket çalışmaya dâhil edilmiştir. İMKB 100 Endeksinde faaliyet gösteren yüz (100) şirketten çalışma kapsamına dâhil edilen on bir (11) şirketin isimleri aşağıda belirtilmiştir.

- a) Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
- b) Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi Anonim Şirketi
- c) Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları
- d) Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
- e) Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları
- f) Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.
- g) Netaş Telekomünikasyon A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları
- h) İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları
- i) Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları
- j) Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları
- k) TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları

Yukarıda isimleri yer alan şirketlerde yapılan hizmet sözleşmeleriyle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik finansal tablo dipnotlarında bulunan açıklamalar bu çalışmaya dâhil edilmiştir. Söz konusu açıklamaların bu çalışmanın kuramsal kısmıyla olan bağlantıları açıklanmıştır.

3.5.1.2.1. Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret

Anonim Şirketi

Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹²

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Gelir Kaydedilmesi:

Grubun hizmet gelirleri vals taşıma gelirlerinden oluşmaktadır. Grup sahip olduğu otoprodüktör lisansı çerçevesinde elektrik satışı gerçekleştirmektedir. Hizmet satışından elde edilen gelir güvenilir bir şekilde ölçülebildiği zaman hizmetin tamamlanma derecesi dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Sonucun güvenilir bir

¹² Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, 1 Ocak – 31 Aralık Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu, s. 12.

şekilde ölçülemediği durumda gelir, bu gelire ilişkilendirilebilecek gerçekleşen giderlerin geri kazanılabilir miktarı kadar yansıtılır.

Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemini kullandığı görülmektedir. Şirket hizmet sözleşmelerini hizmet tipi ve hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmeler olarak gruplandırmamaktadır. Tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemlerin neler olduğuyla ilgili herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

3.5.1.2.2. Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi

Anonim Şirketi

Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi Anonim Şirketinin 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹³

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi:

Gelir, mal ve hizmet satışlarının faturalanmış veya tahakkuk etmiş değerlerini içerir. Satışlar, ürünün teslimi veya hizmetin verilmesi, ürünle ilgili risk ve faydaların transferlerinin yapılmış olması, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydaların şirkete akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin makul değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır.

Yıllara Sari İşlerin Muhasebeleştirilmesi:

Sözleşme gelir ve giderleri, yıllara sari işlerin sözleşmesinin getirisi doğru bir şekilde tahmin edilebildiği zaman, gelir ve gider kalemi olarak kaydedilir. Projeler “sabit fiyatlı” sözleşmeler olup sözleşme gelirleri, sözleşmenin tamamlanma yüzdesi

¹³ Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi Anonim Şirketi, 31 Aralık 2011 Tarihi İtibariyle Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu, s. 17.

yöntemine göre finansal tablolara yansıtılmaktadır. Dönem itibariyle oluşmuş olan toplam sözleşme giderinin sözleşmenin toplam tahmini maliyetine oranı sözleşmenin tamamlanma yüzdesini göstermekte ve bu oran sözleşme gelirinin cari döneme isabet eden kısmının finansal tablolara kaydedilmesinde kullanılmaktadır.

Sözleşme maliyetleri tüm ilk madde - malzeme ve direkt işçilik giderleriyle, sözleşmeyle ilgili olan endirekt işçilik, malzemeler, tamiratlar ve amortisman giderleri gibi endirekt maliyetleri kapsar. Satış ve genel yönetim giderleri oluştuğu anda giderleştirilir. Tamamlanmamış sözleşmelerdeki tahmini zararların gider karşılıkları, bu zararların saptandığı dönemlerde ayrılmaktadır.

İş performansında, iş şartlarında ve sözleşme ceza karşılıkları ve nihai anlaşma düzenlemeleri nedeniyle tahmini kârlılıkta olan değişiklikler maliyet ve gelir revizyonuna sebep olabilir. Bu revizyonlar, saptandığı dönemde finansal tablolara yansıtılır.

Devam eden yıllara sari işlerden alacaklar, finansal tablolara yansıtılan gelirin kesilen fatura tutarının ne kadar üzerinde olduğunu; devam eden sözleşmelerin hak ediş bedelleri ise kesilen fatura tutarının finansal tablolara yansıtılan gelirin ne kadar üstünde olduğunu gösterir.

Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi Anonim Şirketi mal ve hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik genel bir açıklama yaptıktan sonra hak ediş esaslı (inşaat tipi) hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili açıklama yapmaktadır. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Tamamlama yüzdesi yöntemiyle ilgili ayrıntılı bir açıklama yer almaktadır. Tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntem de belirtilmektedir.

3.5.1.2.3. Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları

Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıklarının 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹⁴

Uygulanan Değerleme İlkeleri/Muhasebe Politikaları:

Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi:

Gelir, ekonomik faydanın gruba intikal ettiği ve güvenilir bir şekilde ölçüldüğü zaman kayıtlara alınır.

Gelirler, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilen ve işin normal akışı içinde mal ve hizmet satışına ilişkin indirimler ve satış ile ilgili vergiler düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder. Hizmet gelirleri hizmetin verildiği dönemde gelir kaydedilmektedir.

Sabit Hat Gelirleri:

Şebeke erişimi, lokal kullanım, yerel ve uluslararası uzun mesafe erişimleri, altyapı kiralama gibi telekomünikasyon hizmetlerinden elde edilen gelirler, hizmet sağlandığı zaman tahakkuk ettirilir. Bağlantı ücretleri, bağlantı maliyetlerinin bağlantı gelirlerini aşması nedeniyle anında gelir olarak kaydedilir, aksi halde hizmet süresince gelir kaydedilir. Bağlantı maliyetleri de anında gider olarak kaydedilir.

Vazgeçilemez Kullanım Hakkı satış gelirleri sözleşme dönemlerine yayılarak muhasebeleştirilmektedir.

¹⁴ Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu, s. 31.

GSM Gelirleri:

GSM telekomünikasyon hizmetlerinden elde edilen gelirler, iletilen ve alınan trafik gelirlerinden, uluslararası dolaşım hizmetlerinden sağlanan gelirlerden, katma değerli hizmetlerden sağlanan gelirlerden ve hizmetin verildiği anda gelir kaydedildiği aylık ücretlerden oluşmaktadır. Peşin ödenen konuşma ücretleri distribütörlere satılan ön ödemeli kart ile nakit olarak tahsil edilmektedir. Söz konusu durumda grup, aboneler hizmeti kullanıncaya kadar gelir kaydetmemekte ve konsolide finansal tablolara ertelenmiş gelir olarak yansıtmaktadır.

Grup, içerik gelirlerini grup ile katma değer hizmet sağlayıcıları arasında imzalanan anlaşmalara göre kaydetmektedir. Grubun ana hizmet sağlayıcısı olmasından dolayı, abonelerden elde edilen gelirler brüt olarak gösterilmekte, içerik sağlayıcılarına ödediği kısım ise faaliyet giderlerine yansıtılmaktadır.

Ekipman Satış Gelirleri:

Telefon cihazı, modem ve diğer network ekipmanlarının satışından elde edilen gelirler, ekipmanların müşterilere teslim edilmesiyle gelir kaydedilmektedir.

Kampanyalar kapsamında diğer telekomünikasyon hizmetleri ile telefon cihazları ve modemler beraber fiyatlandırılarak da satılabilmektedir. Bu durumda kampanya kapsamında müşteriye sunulan her unsur, makul değerlerinin bulunması ve her birinin hasılat unsurlarının gerçekleşmiş olması şartıyla ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. Kampanya kapsamında elde edilen toplam bedel, kampanya içindeki unsurların makul değerleri oranında ürün ve hizmetlere dağıtılarak hasılat kaydedilir. Teslim edilen ürüne atfolunan hasılat tutarı diğer ürünün teslimatına bağlı olmayan bedelin toplam tutarı ile sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda oluşan ekipman gelirleri diğer gelirler hesabı içinde gösterilmektedir. Ürün ve hizmetlerin maliyeti, ilgili hasılat kaydedildiği anda gider olarak kaydedilir.

Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları mal ve hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik genel bir açıklama yaptıktan sonra şirketin vermekte olduğu farklı türdeki hizmetleri ayrı ayrı ele alıp her bir

hizmet türünde hasılatın ne zaman gerçekleşeceğini açıklamaktadır. Şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde spesifik (belirgin), parçalı (kısmi) ve tamamlanmış performans yöntemlerini kullandığı görülmektedir. Şirket yöntemlerle ilgili ayrıntılı bir açıklama yapmamaktadır.

3.5.1.2.4. Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim

Şirketi

Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹⁵

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hasılat:

Yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili inşaat sözleşmeleri tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Sözleşme gelir ve giderleri, inşaat sözleşmesinin getirisi doğru bir şekilde tahmin edildiği zaman, gelir ve gider kalemi olarak kayıt edilir. İlgili ara hesap döneminin sonunda oluşan toplam sözleşme giderlerinin, sözleşmenin tahmin edilen toplam maliyetine oranı tamamlanma yüzdesini ifade eder. Bu oran ise sözleşme gelirinin cari döneme ait kısmının finansal tablolara kaydedilmesinde kullanılır.

İnşaat sözleşmelerinin sonuçları güvenilir biçimde tahmin edilemiyorsa sözleşme maliyetleri katlanılan dönemde tamamen, sözleşme hasılatı ise yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi mümkün olan kısmı kadar, finansal tablolara alınır.

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşma olasılığı varsa, beklenen zarar gider olarak finansal tablolara alınır.

¹⁵ Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 01.01 – 31.12.2011 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu, s. 14.

Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde sadece hak ediş esaslı (inşaat tipi) hizmet sözleşmeleriyle ilgili açıklama yaptığı görülmektedir. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Şirket tamamlanma yüzdesi yöntemiyle ilgili ayrıntılı açıklama yapmaktadır ve tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemi de belirtmektedir.

3.5.1.2.5. Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı

Ortaklıkları

Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹⁶

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Satış Gelirleri:

Gelirler, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilen ve işin normal akışı içinde hizmet satışına ilişkin indirimler düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder.

Haberleşme gelirleri, faturalı ve ön ödemeli hatlardan elde edilen konuşma ve kısa mesaj servisinin de dâhil olduğu katma değerli GSM hizmetlerinden elde edilen gelirler, ara bağlantı gelirleridir. Haberleşme gelirleri, ilgili hizmetler müşteriye sunulduğu anda gelir olarak kaydedilir.

Müşteri bağlayıcılık programları kapsamında verilen cihazlardan doğan gelirler, malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredildiği, hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebildiği, satışa ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçüldüğü, satışa ilişkin tahsilatın muhtemel

¹⁶ Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Dipnotları ve Bağımsız Denetim Raporu, s. 18-19.

olması ve şirketin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliği sürdürmediği anda gelir olarak kaydedilir.

Faturalı ve ön ödemeli hatlardan elde edilen gelirler, cihaz; katma değerli hizmetler ve/veya başka servis ve ürünler ile beraber fiyatlandırılarak da satılmaktadır. Bu durumda paket içindeki her unsur, makul değerlerinin bulunması ve her birinin hasılat unsurlarının gerçekleşmiş olması şartıyla ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. Paketten elde edilen toplam bedel, paket içindeki unsurların makul değerleri nispetinde ürün ve hizmetlere dağıtılarak hasılat kaydedilir. Bu kapsamda oluşan cihaz gelirleri diğer satış gelirleri içinde gösterilmektedir. Ürün ve hizmetlerin maliyeti, ilgili hasılat kaydedildiği anda gider olarak kaydedilir.

Çağrı merkezi gelirleri Turkcell Global Bilgi, Global Belarus ve Global Ukrayna'nın verdiği çağrı merkezi hizmetlerinden elde edilen gelirlerdir. Söz konusu gelirler, çağrı merkezi hizmetlerinin sunulduğu anda gelir olarak kaydedilir.

Roaming işlemleri ve diğer hizmetlerde hacme bağlı iade ve indirimler ile diğer sözleşmeye bağlı fiyat değişiklikleri, kazanılacağı ve etkin olacağı muhtemel olduğu durumlarda, ödeyen ve tahsil eden tarafından dikkate alınır. Bu nedenle sözleşmeye bağlı iade ve indirimler dikkate alınır; ancak karşı tarafın isteğine bağlı iade ve indirimler varlık ve yükümlülük tanımlarını karşılamadıklarından dikkate alınmaz.

Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları:

Gelirin Muhasebeleşmesi:

Birden fazla unsur içeren sözleşmelerde paket içindeki her unsur, makul değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği ve müşteriye ayrı bir değer arz ettiği durumda birbirinden ayrıştırılabilen ayrı kısımlar olarak değerlendirilir ve her birinin hasılat unsurlarının gerçekleşmiş olması şartıyla ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Paketten elde edilen toplam bedel, paket içindeki unsurların makul değerleri nispetinde ürün ve hizmetlere dağıtılarak hasılat kaydedilir. Paketteki unsurlar ayrıştırılamadığı durumda, paket bir bütün olarak muhasebeleştirilir.

Şirketin muhasebe politikasına göre, abonelere verilen bedava kullanım haklarından bilanço tarihi itibarıyla kullanılmamış kısmı ertelenmiş gelir olarak dikkate alınmaktadır. Şirketin bunun dışında Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Yorum 13 kapsamına giren herhangi bir müşteri bağlılık programı bulunmamaktadır.

Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, şirketin vermekte olduğu farklı türdeki hizmetleri ayrı ayrı ele alıp her bir hizmet türünde hasılatın ne zaman gerçekleşeceğini açıklamaktadır. Şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde spesifik (belirgin) ve tamamlanmış performans yöntemlerini kullandığı görülmektedir. Şirket, yöntemlerle ilgili ayrıntılı bir açıklama yapmamaktadır. Şirket, birden fazla unsuru içeren sözleşmelerde hasılatın gerçekleşmesiyle ilgili açıklama yapmaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili açıklamalar finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikalarının özeti ve önemli muhasebe değerlendirme, tahmin ve varsayımları kısımlarında ayrı ayrı ele alınmaktadır.

3.5.1.2.6. Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.'nin 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹⁷

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Gelirlerin Kaydedilmesi:

Gelirler, mal ve hizmet satışlarından alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, teslim edilmiş malların ve gerçekleşmiş hizmetlerin fatura bedelinin satış indirimleri ve iadelerinden arındırılmış halidir. Satışların içerisinde önemli bir finansman unsuru bulunması durumunda, gerçeğe uygun bedel gelecekte oluşacak tahsilatların,

¹⁷ Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş., 31 Aralık 2011 Tarihi İtibarıyla Konsolide Finansal Tablolar, s. 17, 29.

finansman unsuru içerisinde yer alan faiz oranı ile indirgenmesi ile tespit edilir. Fark, tahakkuk esasına göre finansal gelir olarak ilgili dönemlere kaydedilir.

Hizmet sunumu:

Yıllara sari projelere ilişkin sözleşme geliri ve maliyetler, gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebildiği ve sözleşme kapsamındaki proje ile ilgili bir değişiklik varsa değişiklikten kaynaklanan gelir artışının muhtemel olduğu zaman muhasebeleştirilir. Sözleşme geliri, alınan veya alınacak hak edişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Projeler, sabit fiyatlı sözleşmeler olup sözleşme gelirleri, sözleşmenin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanmaktadır. Toplam sözleşme gelirinin tamamlanma yüzdesine isabet eden tutarı, ilgili döneme sözleşme geliri olarak kaydedilir.

İnşaat Sözleşmeleri

İnşaat maliyetleri, topluluk tarafından oluştuğunda muhasebeleştirilir. İnşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilemediği durumlarda, sözleşme hasılatı sözleşme maliyetinin geri kazanılabilen kısmı kadar muhasebeleştirilmektedir. İnşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebildiği durumlarda ve sözleşmenin kârlı olması muhtemel ise sözleşme hasılatı sözleşme süresi boyunca muhasebeleştirilir. Sözleşme maliyetinin toplam sözleşme hasılatını geçmesi muhtemel ise beklenen zarar oluştuğu tarihte gider olarak muhasebeleştirilir. Sözleşmeyle belirlenen iş, talepler ve hak ediş ödemeleri, müşteri ile anlaşmaya varıldığı ve güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda kontrat gelirlerine eklenir.

Topluluk, belirli bir dönemde muhasebeleştirilmesi gereken miktarın belirlenmesinde “tamamlanma yüzdesi yöntemi”ni kullanmaktadır. Tamamlanma yüzdesi, bilanço tarihi itibarıyla oluşan sözleşme maliyetinin her bir sözleşme için tahmin edilen toplam maliyete oranlanması ile hesaplanır. Sözleşme üzerinde gelecekteki faaliyetlerle ilişkili cari yılda yapılan maliyetler, tamamlanma safhasının belirlenmesinde kullanılan sözleşme maliyetlerine dâhil edilmez. Bunlar içeriklerine göre; stoklar, peşin ödenmiş giderler veya diğer varlıklar olarak gösterilir.

Topluluk, devam eden inşaat sözleşmeleriyle ilgili; henüz hak edişi gerçekleşmemiş maliyetlerini ve kaydedilen gelir/giderlerini “devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar” olarak varlıklar içerisinde gösterir. Müşteriler tarafından henüz ödenmemiş hak ediş bedelleri “ticari ve diğer alacaklar” içerisine dâhil edilir. Topluluk, devam eden inşaat sözleşmeleriyle ilgili hak edişlerin maliyetleri ve kaydedilen gelir/giderleri aşan kısımlarını “Devam eden inşaat sözleşmelerine ait yükümlülükler” olarak yükümlülükler içerisinde gösterir.

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. mal ve hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik genel bir açıklama yaptıktan sonra hizmet sözleşmelerinde hasılatın gerçekleşmesini açıklamaktadır. Şirketin hizmet hasılatın gerçekleşmesiyle ilgili açıklamaları incelendiğinde sadece hak ediş esaslı (inşaat tipi) hizmet sözleşmeleriyle ilgili açıklama yaptığı görülmektedir. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Şirket tamamlanma yüzdesi yöntemiyle ilgili ayrıntılı açıklama yapmaktadır ve tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemi de belirtmektedir.

3.5.1.2.7. Netaş Telekomünikasyon A.Ş. ve Bağlı

Ortaklıkları

Netaş Telekomünikasyon A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹⁸

Önemli Muhasebe Politikaları:

Hasılat:

UMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri (“UMS 11”), yıllara sair kontratları bir varlığın veya nihai amaç ya da kullanım, teknoloji, fonksiyon ve tasarım açısından birbirleri ile yakından ilişkili veya birbirlerine bağlı bir varlık grubunun inşası için yapılmış

¹⁸ Netaş Telekomünikasyon A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar, s. 11.

sözleşmeler olarak tanımlamaktadır. Yıllara yaygın sözleşmelerinden elde edilen gelirler şirket tarafından “tamamlanma yüzdesi yöntemi”ne göre yukarıda belirtilen koşulların gerçekleşmesi şartıyla, kontratın belirli aşamalarının ve gerçekleşmiş maliyetlerinin tahmin edilen toplam kontrat maliyetiyle karşılaştırılması sonucu kayıtlara alınmaktadır. Sözleşmelerden zarar edileceği ihtimalinin ortaya çıkması durumunda ise sözleşmenin tahmini gelirleri ve giderleri kayıtlara hemen yansıtılmaktadır. Eğer müşterilerin kabulü ile ilgili bir belirsizlik söz konusu ise veya sözleşmenin süresi göreceli olarak kısa ise o güne kadar oluşan telafi edilebilecek giderler oranında gelir kayıtlara alınmaktadır.

Grup, müşteriye sunulan ürünün içeriğinde bulunan yazılımın projenin vazgeçilmezi olduğu ve donanım oranla yüksek olduğu projelerde hasılat kaydını, proje yükümlülüklerinin tamamlanma yüzdesine göre yapmaktadır.

Servisleri de içeren yazılım lisansı satışları ile ilgili anlaşmalar için yazılım lisansı ile ilgili gelirler, verilen servislerle ilgili gelirlerden ayrı olarak sözleşmenin çeşitli elementlerinin grup tarafından rayiç değerinin saptanabilir olması gibi çeşitli kriterler göz önüne alınarak kayıtlara alınmaktadır. Bu kriterlerin sağlanamaması durumunda gelirler ertelenmekte ve servis hizmeti de bittikten sonra hasılat olarak kaydedilmektedir.

Asgari mühendislik gerektiren donanım ve servis projeleri, servis hizmeti verildiğinde veya mal teslimatında, hasılat olarak kayıtlara alınmaktadır.

Sözleşme sonrası destek hizmetlerini de içeren servis sözleşmeleri servis süresi bitene kadar ertelenmekte ve servis hizmeti tamamlandığında hasılat olarak kayıtlara alınmaktadır.

Sözleşmelere dayalı olarak alınan avanslar “Alınan Avanslar” hesap grubu altında “Alınan Sipariş Avansları” hesabı altında muhasebeleştirilmiştir. İlgili güne kadar gerçekleşen maliyetler ve kayıtlara alınan gelirler ve maliyetler sözleşme bazında değerlendirilmektedir. Pozitif farklar “Ticari Alacaklar” hesap grubu altında

“Devam Eden İş Sözleşmelerinden Fatura Edilmemiş Alacaklar” hesabı altında muhasebeleştirilmektedir.

Lisans ve yazılım çözümleri için grup, yazılım tesliminde ve servisin kullanılmaya başlanması durumunda ilk paragrafta da bahsedilen durumlar da göz önüne alınarak gelir kaydı yapmaktadır. Servisleri de içeren yazılım lisansı satışları ile ilgili anlaşmalar için yazılım lisansı ile ilgili gelirler, verilen servislerle ilgili gelirlerden ayrı olarak sözleşmenin çeşitli elementlerinin şirket tarafından rayiç değerinin saptanabilir olması gibi çeşitli kriterler göz önüne alınarak kayıtlara alınmaktadır. Bu kıstasların sağlanamaması durumunda gelirler ertelenmekte ve servis hizmeti de bittikten sonra hasılat olarak kaydedilmektedir. Yalnızca eğitim ve danışmanlık gibi servis hizmetlerini içeren sözleşmelere ilişkin gelirler servis hizmeti verildiğinde satış olarak kayıtlara alınmaktadır. Sözleşme sonrası destek hizmetlerini de içeren bakım gelirleri servis süresi bitene kadar ertelenmekte ve servis hizmeti tamamlandığında satış olarak kayıtlara alınmaktadır.

Netaş Telekomünikasyon A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları şirketin vermekte olduğu farklı türdeki hizmetleri ayrı ayrı ele alıp her bir hizmet türünde hasılatın ne zaman gerçekleşeceğini açıklamaktadır. Şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde spesifik (belirgin) ve tamamlanmış performans yöntemlerini kullandığı görülmektedir. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde ise tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Şirket yöntemlerle ilgili ayrıntılı bir açıklama yapmamaktadır. Şirket birden fazla unsuru içeren sözleşmelerde hasılatın gerçekleşmesiyle ilgili açıklama yapmaktadır.

3.5.1.2.8. İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ve Bağlı

Ortaklıkları

İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:¹⁹

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hasılat:

Hizmet Sunumu:

Hizmet sunumu gemi taşımacılığı ve liman işletmeciliği faaliyetlerini içerir. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat; işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak hizmetin sunulduğu dönemde finansal tablolara yansıtılır.

Hizmet sunumundan elde edilen gelir, aşağıdaki şartların tamamı yerine getirildiğinde gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.

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

İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde parçalı (kısmi) performans yöntemini kullandığı görülmektedir. Şirket parçalı (kısmi) performans yöntemiyle ilgili ayrıntılı

¹⁹ İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihi İtibarıyla Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu, s. 16.

bir açıklama yapmamaktadır. Yapılan açıklamalarda UMS 18 - Hasılat standardında yer alan hasılatın gerçekleşmesiyle ilgili şartlar da yer almaktadır.

3.5.1.2.9. Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. ve Bağlı

Ortaklıkları

Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:²⁰

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hasılat:

İnşaat Sözleşmesi Faaliyetleri:

Sözleşme gelir ve giderleri, inşaat sözleşmesinin getirisi doğru bir şekilde tahmin edilebildiği zaman, gelir ve gider kalemi olarak kaydedilir. Sözleşme gelirleri, sözleşmenin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara yansıtılmaktadır. Dönem itibarıyla gerçekleşmiş olan toplam sözleşme giderlerinin sözleşmenin toplam tahmini maliyetine oranı sözleşmenin tamamlanma yüzdesini göstermekte olup bu oran sözleşmenin toplam gelirinin cari döneme isabet eden kısmının finansal tablolara yansıtılmasında kullanılmaktadır.

Maliyet artı kâr tipi sözleşmelerden doğan gelir, oluşan maliyet üzerinden hesaplanan kâr marjıyla kayıtlara yansıtılır.

İnşaat sözleşme maliyetleri tüm ilk madde - malzeme ve direkt işçilik giderleriyle, sözleşme performansı ile ilgili olan indirekt işçilik, malzemeler, tamiratlar ve amortisman giderleri gibi indirekt maliyetleri kapsar. Satış ve genel yönetim giderleri oluştuğu anda giderleştirilir. Tamamlanmamış sözleşmelerdeki tahmini zararların gider karşılıkları, bu zararların saptandığı dönemlerde ayrılmaktadır. İş performansında, iş şartlarında ve sözleşme ceza karşılıkları ve nihai anlaşma

²⁰ Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihi İtibarıyla Konsolide Finansal Tablolar, s. 19.

düzenlemeleri nedeniyle tahmini kârlılıkta olan değişiklikler maliyet ve gelir revizyonuna sebep olabilir. Bu revizyonlar, saptandığı dönemde konsolide finansal tablolara yansıtılır. Kâr teşvikleri gerçekleştirmeleri makul bir şekilde garanti edildiğinde gelire dâhil edilirler.

Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar, konsolide finansal tablolara yansıtılan gelirin kesilen fatura tutarının ne kadar üzerinde olduğunu; devam eden inşaat sözleşmeleri hak ediş bedelleri ise kesilen fatura tutarının konsolide finansal tablolara yansıtılan gelirin ne kadar üstünde olduğunu gösterir.

Hizmet gelirleri:

Hizmet sunum sözleşmesinden elde edilen gelir, sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilir.

Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde parçalı (kısmi) performans yöntemini kullandığı görülmektedir. Şirket parçalı (kısmi) performans yöntemiyle ilgili ayrıntılı bir açıklama yapmamaktadır. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde ise tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Şirket tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemle ilgili ayrıntılı bir açıklama yapmaktadır.

**3.5.1.2.10. Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
ve Bağlı Ortaklıkları**

Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:²¹

²¹ Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu, s. 24, 37.

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hizmet Sunumu:

Hizmet sunum sözleşmesinden elde edilen gelir, sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilir. Sözleşmenin tamamlanma düzeyi aşağıdaki şekilde belirlenir:

- Kurulum ücretleri, kurulumun tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilir. Tamamlanma düzeyi, bilanço tarihi itibarıyla geçen sürenin, kurulumun tamamlanması için tahmin edilen toplam süreye oranı olarak belirlenir,*
- Satılan malların fiyatlarına dâhil edilen hizmet ücretleri, önceki mal satışlarında sağlanan hizmetlerin sayısı göz önünde bulundurularak, satılan mallara ilişkin sunulan hizmetin toplam maliyetine göre muhasebeleştirilir ve*
- Harcanan süreye bağlı olan sözleşmelerden elde edilen gelir, çalışma saatleri ve doğrudan giderler oluştuğunda sözleşme ücretleri üzerinden muhasebeleştirilir.*

İnşaat Sözleşmeleri:

Sözleşme maliyetleri oluştuğunda muhasebeleştirilir. Söz konusu maliyetler belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, genel olarak sözleşmeye konuyla ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetlerden oluşur. Maliyetlerin önemli bir kısmını projeler kapsamında gerçekleştirilen geliştirme giderleri oluşturmaktadır.

İnşaat sözleşmelerine ilişkin sonuçların güvenilir olarak tahmin edilememesi durumunda sözleşmeden elde edilecek gelir, gerçekleştirilen sözleşme giderlerinin tazmin edilebilir kısmı kadar muhasebeleştirilir.

Sözleşme hasılatı, inşaat sözleşmelerinin neticesinin güvenilir olarak tahmin edilebildiği ve sözleşmenin kâr getirmesinin muhtemel olduğu durumlarda sözleşme dönemi boyunca muhasebeleştirilir. Toplam sözleşme giderlerinin toplam sözleşme

hasılatını aşmasının muhtemel olduğu durumlarda, beklenen zarar, derhal gider olarak muhasebeleştirilir.

Sözleşmelerdeki değişiklikler, talep edilen ödemeler ve teşvik ödemeleri müşterinin kabul ettiği oranda ve güvenilir olarak ölçülebildikleri sürece sözleşme gelirlerine ilave edilir.

Grup, ilgili döneme ait muhasebeleştirilecek olan uygun hasılat tutarının saptanması için “tamamlanma yüzdesi yöntemi”ni kullanır. Tamamlanma düzeyi her bir sözleşme için tahmin edilen toplam maliyetlerin yüzdesi olarak bilanço tarihine kadar olan süre içinde oluşan sözleşme giderlerine göre ölçülür. Sözleşme kapsamındaki geleceğe ilişkin bir faaliyetle ilgili olarak dönem içinde oluşan harcamalar tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde sözleşme giderlerine dâhil edilmez. Bunlar niteliklerine bağlı olarak stoklar, avanslar veya diğer varlıklar olarak muhasebeleştirilir.

Her bir proje sözleşmesi teknik ekip tarafından gelecekte öngörülen tahmini maliyet değişimleri dikkate alınarak incelenmekte, finansal raporlama dönemleri itibariyle sözleşme kârlılıkları tahmin edilmektedir. Bir sözleşmeye ilişkin birden çok para birimi cinsinden alım ve tahsilat söz konusu ise sözleşme tutarı ve maliyeti ağırlıklı para birimi dikkate alınarak belirlenmekte ve gelecek dönemlerdeki diğer para birimlerindeki alım ve faturalamalar yapılan kur tahminlerine göre belirlenmektedir.

Ayrıca finansal raporlama dönemleri itibariyle eskalasyona tabi sözleşmelerin tutarları sözleşme hükümlerinde belirtildiği şekliyle hesaplanarak tahmin edilmektedir.

Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik açıklamaları incelendiğinde şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde parçalı (kısmi) performans yöntemini kullandığı görülmektedir. Şirket parçalı (kısmi) performans yöntemiyle ilgili ayrıntılı açıklama yapmaktadır. Şirket hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin

muhasebeleştirilmesinde ise tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Şirket tamamlanma yüzdesi yöntemi ve tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemle ilgili ayrıntılı bir açıklama yapmaktadır.

3.5.1.2.11. TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları

TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının 2011 yılı finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında yer alan konuyla ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:²²

Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti:

Hasılat:

Asıl faaliyet konusu kapsamında gerçekleştirilen malların satışından elde edilen hasılat, karşılığında alınan tutar ya da alacağın iadeler, satış iskontoları ve ciro primleri düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değeri olarak ölçülür. Hasılat, genellikle yapılan bir satış sözleşmesi suretiyle ürünün teslimi veya hizmetin verilmesi, ürünle ilgili risk ve faydaların satın alana transfer olmuş olması, ödenecek bedelin tahsil edilebilir olması, ilgili maliyet ve muhtemel getiri tutarlarının güvenilir şekilde tahmin edilebilmesi, satışa konu mal üzerinde devam eden yönetsel satıcı lehine bir hak kalmamış olması ve hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda kaydedilir. Bir indirimin sağlanması muhtemel ve tutarı güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa hasılatın kaydedildiği anda indirim tutarı hasılatтан düşülerek kaydedilir.

İnşaat hasılatı ve inşaat maliyeti: İnşaat hasılatı ve maliyeti raporlama tarihindeki o güne kadar oluşan sözleşmeyle ilgili maliyetlerin tahmin edilen toplam sözleşme maliyetlerine oranıyla ölçülen tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilir. Sözleşme çalışmasındaki değişimler, alacaklar ve teşvik ödemeleri müşteri ile anlaşıldığı ölçüde dâhil edilir.

²² TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu, s. 27-28.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumda sözleşme hasılatı oluşan sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilir tutarı kadar muhasebeleştirilir. Sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemde gider olarak kaydedilirler.

Toplam sözleşme maliyetinin toplam sözleşme hasılatından fazla olması muhtemel ise beklenen zarar doğrudan doğruya giderleştirilir.

Hizmet imtiyaz sözleşmeleri: Hizmet imtiyaz sözleşmeleri kapsamında verilecek olan inşaat hizmetleri ile ilgili hasılat grubun yukarıda anlatılan inşaat hasılatının muhasebeleştirilmesi hakkındaki muhasebe politikalarıyla tutarlı olarak tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilir. İşletme veya hizmet hasılatı, hizmetlerin grup tarafından sağlandığı dönemde muhasebeleştirilir. Grup, bir hizmet imtiyaz anlaşmasında birden fazla hizmet sağlıyorsa, sözleşmeden kaynaklanan alacaklar ilgili hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri referans alınarak her bir hizmet için ayrı ayrı belirlenir.

Havacılık geliri: Havacılık geliri, ilgili havayolu şirketlerinden elde edilen günlük raporlara göre kaydedilir. Havacılık gelirleri yolculardan elde edilen terminal hizmet gelirinin yanı sıra uçaklar için kullanılan rampalar ile havayolları tarafından yolcu uçuş işlemleri için kullanılan kontuarlardan elde edilen terminal hizmet gelirlerini kapsamaktadır.

Alan tahsisi geliri: Havaalanında ayrılan yerler için yapılan sözleşmelere göre aylık düzenlenen faturalara istinaden kayıtlara alınır.

Yiyecek içecek hizmet geliri: Yiyecek içecek hizmet geliri hizmet verildiğinde kayda alınır. Grup, tahsilatı gerçekleşmiş uzun dönem sözleşmelere ilişkin geliri hizmet verilene kadar ertelemektedir. Bu gelirler, yiyecek içecek şirketlerine iç ve dış hatlarda ürünlerini satmak için verilen satış haklarına ilişkin olduğundan, bu gelirlere ilişkin olarak ertelenmiş maliyet bulunmamaktadır.

Yer hizmetleri geliri: Yer hizmetleri geliri hizmet verildiğinde kayda alınır.

Komisyonlar: Grubun gümrüksüz mağaza operasyonları ve yiyecek içecek hizmetlerini üçüncü kişilere kiralama hakkı vardır. Bu üçüncü kişiler sözleşmelerine göre ciro üzerinde belirli bir oranda gruba komisyon ödemektedirler. Komisyon gelirleri iki üç günlük raporlar dikkate alınarak belirlenip muhasebeleştirilmektedir.

Yazılım ve sistem hizmet geliri: Yazılım ve sistem hizmetleri verildiğinde ve ürün teslim edildiğinde kayda alınır.

Salon hizmetleri geliri: Salon hizmetleri geliri hizmet verildiğinde kayda alınır.

Otobüs ve otopark hizmetleri geliri: Otobüs ve otopark hizmetleri geliri hizmet verildiğinde kayda alınır.

TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları mal ve hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik genel bir açıklama yaptıktan sonra şirketin vermekte olduğu farklı türdeki hizmetleri ayrı ayrı ele alıp her bir hizmet türünde hasılatın ne zaman gerçekleşeceğini açıklamaktadır. Şirketin hizmet tipi sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde spesifik (belirgin), parçalı (kısmi) ve tamamlanmış performans yöntemlerini kullandığı görülmektedir. Şirket, hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde ise tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Şirket, yöntemlerle ilgili ayrıntılı bir açıklama yapmamaktadır.

Türkiye'deki şirketlerden konuyla ilgili yeterli miktarda açıklaması olan on bir (11) şirketin faaliyet raporlarında yer alan hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine (tahakkuk etmesine) yönelik açıklamalarının özeti Tablo 20'de ki gibidir.

Tablo 20. Türkiye’deki Şirketlerin Açıklamalarının Özeti

| ŞİRKET İSMİ | Hizmet Tipi Sözleşmelerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntem(ler) | | | | Hak Ediş Esaslı (İnşaat Tipi) Sözleşmelerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntem(ler) | | | Detaylı Açıklama | |
|--|--|----------------------------|------------------------|----------|--|--------------------|------------------------|------------------|-----|
| | Spesifik (belirgin) Performans | Parçalı (kısmi) Performans | Tamamlanmış Performans | Tahsilat | Tamamlanmış Taahhüt | Tamamlanma Yüzdesi | Maliyet Telafi Yöntemi | Var | Yok |
| Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş. | | | √ | | | √ | | | √ |
| Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş. | | | | | | √ | | √ | |
| Türk Telekomünikasyon A.Ş. ve Bağ. Ort. | √ | √ | √ | | | | | | √ |
| Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. | | | | | | √ | | √ | |
| Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağ. Ort. | √ | | √ | | | | | √ | |
| Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. | | | | | | √ | | √ | |
| Netaş Telekomünikasyon A.Ş. ve Bağ. Ort. | √ | | √ | | | √ | | | √ |
| İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ve Bağ. Ort. | | √ | | | | | | | √ |
| Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. ve Bağ. Ort. | | √ | | | | √ | | | √ |
| Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağ. Ort. | | √ | | | | √ | | √ | |
| TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağ. Ort. | √ | √ | √ | | | √ | | √ | |

3.5.2. Gelişmiş Ülkelerdeki ve Türkiye’deki Şirketlerin Faaliyet Raporlarında Yer Alan Hizmetlerle İlgili Hasılatın Gerçekleşmesine Yönelik Açıklama Düzeylerinin Karşılaştırılması

Gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük 100 şirketten çalışma kapsamına dâhil edilen on (10) şirketin konuya ilişkin açıklama düzeyleri ile İMKB 100 Endeksinde faaliyet gösteren 100 şirketten çalışma kapsamına dâhil edilen on bir (11) şirketin konuya ilişkin açıklama düzeyleri karşılaştırıldığında önemli bir farklılık tespit edilmemiştir. Gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren şirketler konuyla ilgili açıklama yaparken hizmetlerle ilgili hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemleri genel olarak açıklamakta; fakat Türkiye’de İMKB 100 Endeksinde faaliyet gösteren şirketlerde genellikle yöntemlerin açıklamalarına yer verilmemektedir.

3.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI

Şirketlerin faaliyet raporlarında hizmetlerle ilgili hasılatın gerçekleşmesine yönelik yer alan açıklamalar şirketlerin finansal tablolarında yer alan hizmet satış hasılatı tutarlarının doğru olarak raporlanıp raporlanmadığını ortaya koymaktadır. Hasılat tutarlarının tespitinde yapılacak bir hata şirketlerle ilgili finansal analiz yapıldığında hatalara yol açabilmektedir.

Bu araştırmada, gelişmiş ülkelerde ve Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerde yapılan hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili şirketlerin faaliyet raporlarında ne tür bilgilerin yer aldığıyla ilgili durum tespiti yapmak, hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının önemini ortaya koymak ve konuyla ilgili gelişmiş ülkelerdeki şirketlerin durumuyla Türkiye’deki şirketlerin durumunu karşılaştırmak amaçlanmıştır. Yapılan faaliyet raporu ve finansal tablo dipnotu incelemeleri sonucunda; konuyla ilgili yer alan açıklamaların şirketler tarafında yeterli düzeyde ve anlaşılır bir şekilde sunulmadığı ortaya çıkmaktadır. Konuya ilişkin açıklamalar yapılırken sözleşmelerin hizmet tipi ve hak ediş esaslı (inşaat tipi) olarak iki farklı sözleşme türü olarak ele alınmaması

ve muhasebeleştirme yöntemlerinin neler olduğunun açık olarak belirtilmemesi finansal tablo kullanıcılarının yapılan açıklamaları anlamalarını zorlaştırmaktadır. Konuyla ilgili yapılan açıklamalarda ismiyle birlikte belirtilen tek yöntem “tamamlanma yüzdesi yöntemi”dir. Diğer yöntemlerle ilgili açıklamalar okunduğunda hangi yöntem olduğu ortaya çıkmakta; fakat yöntemin ismi sunulmamaktadır. Konuyla ilgili yapılan açıklamalarda UMS 18 “Hasılat” standardına dayanarak genellikle “hizmetlerden elde edilen hasılatlar hizmet sağlandığında gerçekleşir” denilmekte; böyle bir açıklama ise hizmetle ilgili hasılatın ne zaman muhasebeleştirilmesi gerektiği sorusuna tam olarak cevap vermemektedir. Bu nedenle UMS 18 “Hasılat Standardı”nda hizmetlerin sunumu kısmında yer alan açıklamaların daha ayrıntılı ve anlaşılır olabilmesi için standartları düzenleyenler ve konuyla ilgili olarak bilimsel çalışma yapanlar tarafından tekrar incelenip detaylandırılması ve daha anlaşılır hale getirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca UMS 18 “Hasılat” standardının yeterli olmadığı durumlarda UMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” standardında olduğu gibi bazı hizmet türleri için ayrı standart ve düzenlemeler hazırlanması için gerekli çalışmaların yapılması gerektiği sonucu da ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ

Son yıllarda UFRS tüm gelişmiş ülkelerde ortak bir dil haline gelmekte; fakat ABD’de olduğu gibi bazı ülkeler kendilerine özgü standart ve düzenlemeleri oluşturmaya devam etmektedir. Ülkemiz de ise Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte UFRS’ye paralel olarak hazırlanan TFRS kamu yararını ilgilendiren şekilde karar verilecek olan şirketler için zorunlu hale gelmiştir. UFRS veya TFRS’ye göre hazırlanan finansal raporların anlaşılır, doğru ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

UMS 18 “Hasılat” standardı hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili açıklamaların yer aldığı bir standarttır; fakat bu standartta yer alan hizmet sunumuna ilişkin açıklamalar yetersizdir. UMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” standardı ise UMS 18 “Hasılat” standardıyla birlikte ele alınması gereken ve inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda yön gösteren bir standarttır. UFRS’de hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili direkt bir standart söz konusu değildir. ABD’de hizmet sözleşmeleriyle ilgili farklı kurumların yayımladığı çeşitli düzenlemeler vardır. Bu düzenlemelerin yanı sıra ABD’de sektörlere özgü yayımlanmış birçok düzenleme de söz konusudur. Uluslararası düzenlemelerdeki eksiklikler ve fazlalıklar dikkate alınarak ABD FMSK ve UMSK tarafından 2008 yılı Aralık ayında bir proje başlatılmış ve “Müşteri ile Yapılan Sözleşmelerde Hasılatın Gerçekleşmesiyle İlgili Ön Görüşler” adı altında bir tartışma bildirisi yayımlanmıştır. 2010 yılı Haziran ayında ABD FMSK ve UMSK bir araya gelerek “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” adı altında taslak metin yayımlamıştır. Bu taslak metin alınan görüşlerden faydalanılarak tekrar gözden geçirilmiş ve 2011 yılı Kasım ayında gözden geçirilmiş taslak olarak tekrar yayımlanmıştır. Yayımlanan taslak metinlerin kabul edilmesi durumunda 18 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 18): “Hasılat” ve 11 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 11) “İnşaat Sözleşmeleri” standartlarının ve bu standartlarla ilgili yorum standartlarının yerine “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” adı altında tek bir standart yayımlanacaktır. Aynı zamanda ABD’de uygulanan birçok

standart yayımlanacak olan bu standartla birlikte ortadan kalkacaktır. Böylece yapılan yakınsama çalışmaları sonucunda sözleşmelerle ilgili hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına yönelik tek bir standardın yayımlanması planlanmaktadır.

Ülkemizde TFRS, işletmelerin finansal raporlama yaparken uymaları gereken bir standartlar setidir. Ülkemiz Vergi Mevzuatı ise şirketlerin devlete ödeyecekleri vergiyi hesaplarken uymaları gereken kuralları içermektedir. Ülkemiz Vergi Mevzuatında hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili spesifik kanun maddelerinin sayısı oldukça azdır. Genellikle Vergi Mevzuatımız mal teslimi ve hizmet ifasını (teslimini) birlikte ele alan kanun maddelerini içermektedir.

Bu çalışmada belirli süreli hizmet sözleşmelerine öncelik verilmiştir. Hizmet sektörünün geniş bir sektör olması sebebiyle tüm belirli süreli hizmet sözleşmesi türlerine de yer verilememiştir. Finansal sektörde yer alan hizmet sözleşmeleri tamamen çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Araştırma kısmında gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren en büyük 100 şirketten finansal olmayan sektör şirketi olan 45 şirketin konuyla ilgili açıklaması olmasına rağmen yeterli miktarda açıklaması olan on (10) şirket seçilmiştir. Türkiye’den ise İMKB 100 Endeksinde faaliyet gösteren şirketlerden finansal olmayan sektör şirketi olan 21 şirketin konuyla ilgili açıklaması olmasına rağmen yeterli miktarda açıklaması olan on (10) şirket seçilmiştir. Ayrıca İMKB 100 Endeksinde finansal sektör şirketi olarak faaliyet gösteren TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları on birinci (11.) şirket olarak çalışma kapsamına dâhil edilmiştir.

Hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin sözleşme türlerine göre genellenmesi mümkün değildir; çünkü her hizmet sözleşmesi kendine özgüdür. Muhasebeleştirme ve raporlamanın hangi sözleşme türünde ne olması gerektiğini kesin çizgilerle belirtmek mümkün değildir. Hizmet sözleşmelerinde hasılatın gerçekleşmesi, mal satış sözleşmelerinde

hasılatın gerçekleşmesine göre çok daha ayrıntılı inceleme gerektiren oldukça zahmetli bir konudur.

Bu çalışmada, hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemleri ortaya koymak, hizmet sözleşmelerinde hasılatın raporlanmasıyla ilgili ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının ve ülkemizdeki yasal düzenlemelerin gelişimini incelemek amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşmak için çeşitli hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili örnekler yer verilmiş, gelişmiş ülkelerde ve Türkiye'deki şirketlerden alınan örnek uygulamalarla hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili durum ortaya konulmuş ve bu konuyla ilgili gelişmiş ülkelerdeki şirketlerin durumuyla Türkiye'deki şirketlerin durumu karşılaştırılmıştır. Söz konusu amaçlara büyük ölçüde ulaşılmıştır; fakat çalışmanın konusuyla ilgili gelişmiş ülkelerdeki şirketlerin açıklamaları ile Türkiye'deki şirketlerin açıklamaları karşılaştırıldığında farklılıklar beklenirken, gelişmiş ülkelerdeki ve Türkiye'deki şirketlerin bu konuyu açıklama düzeyleri karşılaştırıldığında önemli bir farklılığın olmadığı saptanmıştır. Yapılan araştırmanın sonunda, konuyla ilgili yer alan açıklamaların şirketler tarafında yeterli düzeyde ve anlaşılır bir şekilde sunulmadığı ortaya çıkmaktadır.

Araştırma sonucunda, hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili var olan mevcut düzenlemelerin tekrar gözden geçirilip, detaylandırılması ve daha anlaşılır hale getirilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Ayrıca bazı hizmet türleri için ayrı standart ve düzenlemeler hazırlanması için gerekli çalışmaların yapılması gerektiği sonucuna da varılmıştır. "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat" adı altında yayımlanan taslak metnin uygulamaya konmasının hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusuna açıklık getirmesi beklenmektedir.

İşletmelerin taraf oldukları hizmet sözleşmelerinde hasılatın gerçekleşmesi ile ilgili finansal raporlamada yer almasında yarar görülen açıklamaları aşağıdaki gibi gruplamak mümkündür.

HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE SATIŞ HASILATININ GERÇEKLEŞMESİ

- a) Dönem içerisinde yapılan hizmet teslimlerinden elde edilen hasılatın toplam tutarı belirtilmeli.
- b) Dönem içerisinde yapılan karşılıklı hizmet takaslarından elde edilen hasılatın toplama tutarı belirtilmeli.
- c) Hizmet teslimlerine ilişkin hasılatın gerçekleşmesinde kullanılan yöntemler ve yöntemlerin detaylı açıklamaları her hizmet sözleşmesi türü için ayrı ayrı yapılmalı.
 1. Hizmet tipi sözleşmeler
 - 1.1. Spesifik (belirgin) performans yönteminin kullanıldığı sözleşmeler
 - 1.2. Parçalı (kısmi) performans yönteminin kullanıldığı sözleşmeler
 - 1.3. Tamamlanmış performans yönteminin kullanıldığı sözleşmeler
 - 1.4. Tahsilat yönteminin kullanıldığı sözleşmeler
 2. Hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmeler
 - 2.1. Tamamlanmış taahhüt yönteminin kullanıldığı sözleşmeler
 - 2.2. Tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanıldığı sözleşmeler
 - 2.3. Maliyet telafi yönteminin kullanıldığı sözleşmeler
- d) Eğer tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hasılatın gerçekleşmesi söz konusu ise tamamlanma yüzdesinin tespitinde kullanılan yöntemler de belirtilmeli ve yöntemlerin detaylı açıklamaları yapılmalı.

Gelecekte gerçekleştirilebilecek çalışmalarda finansal olmayan sektörde yer alıp hizmet satışı yapan şirketlerin tamamına yönelik çalışma yapılması önerilebilir. Ayrıca farklı sektörlerde yer alan gerçek işletmelerdeki farklı hizmet sözleşmesi türleri incelenebilir. Böylelikle hizmet satışı yapan şirketlerde hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusu netlik kazanacaktır.

KAYNAKÇA

- Anthony, Robert N., : **Accounting Text & Cases**, 13. ed., USA, McGraw
David F. Hawkins, Hill/Irwin, 2011.
Kenneth A. Merchnat
- Arslan, Erdoğan : “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, Ankara, Ankara SMMM Odası Yayın No:59, Mart 2008, s. 163-183.
- American Institute of : Statement of Position (SOP) 81-1 “Accounting for
Certified Public Performance of Construction-Type and Certain Production-
Accountants (AICPA) Type Contracts”, USA, 1981.
- American Institute of : Accounting Research Bulletin (ARB) 45 “Long Term
Certified Public Construction Type Contracts”, USA, 1955.
Accountants (AICPA)
- American Institute of : Statement of Position (SOP) 97-2 “Software Revenue
Certified Public Recognition”, USA, 1997.
Accountants (AICPA)
- Benligiray, Yılmaz : **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**,
Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
Yayın No. 241/161, 1981.
- Bragg, M. Steven : **The Vest Pocket Controller**, USA, John Wiley & Sons
Inc., 2010.
- Bragg, M. Steven : **Wiley Revenue Recognition Rules and Scenarios**, 2. ed.,
USA, John Wiley & Sons, Inc., 2010.

- Erdamar, Cengiz : “Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması-Finansal Tablolar (I)”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Kasım 1981, Sayı:26, s. 5-14.
- Erdamar, Cengiz : “Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması- Finansal Tablolar (II)”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Şubat 1982, Sayı:27, s. 3-11.
- Epstein, Barry J., Eva K. Jermakowicz : **IFRS 2010: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, USA, John Wiley & Sons Inc., 2010.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) : FASB Invitation to Comment, Accounting for Certain Service Transactions, USA, 1978.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) : Statement of Financial Accounting Concepts No: 5 “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”, USA, 1984.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) : Emerging Issues Task Force (EITF) 91-9 “Revenue and Expense Recognition for Freight Services in Process”, USA, 1992.
- Gürzumar, Osman Berat : **Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmelerin Temelini Oluşturan Sistemlerin Hukuken Korunması**, İstanbul, Beta Yayınevi, 1995.
- IFRS Foundation : **A Guide through IFRS-Part B: The Accompanying Documents**, London, IFRS Foundation, July 2011.

- International Accounting Standards Board (IASB) : Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, London, 2008.
- International Accounting Standards Board (IASB) : IASB Meeting Staff Paper-Revenue Recognition-Control, London, 2009.
- International Accounting Standards Board (IASB) : The Conceptual Framework for Financial Reporting, London, 2010.
- International Accounting Standards Board (IASB) : International Financial Reporting Standards, International Accounting Standard (IAS) 18: Revenue, London, 1993.
- International Accounting Standards Board (IASB) : Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers, London, 2011.
- Kam, Vernon : **Accounting Theory**, John Wiley & Sons, Inc., 2. ed., USA, 1990.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield : **Intermediate Accounting**, 13. ed., USA, John Wiley & Sons Inc., 2010.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield : **Intermediate Accounting, IFRS Edition Volume 2**, USA, John Wiley & Sons Inc., 2007.

- Kotler, Philip, Gary Armstrong : **Principles of Marketing**, 13. ed., USA, Pearson-Prentice Hall, 2009.
- Meyer, Charles H. : **Accounting and Finance for Lawyers in a Nutshell**, 4. ed., USA, Thomson Reuters, 2009.
- Önce, Saime : Saime Önce, “Kavramsal Çerçeve” **UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama ve Örnekler** içinde, Ahmet Ağca v.d., 3. bs. Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s. 39-62.
- Özbalcı, Yılmaz : **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010.
- Özbalcı, Yılmaz : **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2008.
- Özkan, Serdar : “TMS 18-Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayırıştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, Temmuz-Ağustos 2007, s. 57-76.
- Ruhi, Ahmet C. : **Sözleşmeler Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2011.
- Selvi, Yakup : “Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması”, **Yönetim Dergisi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü, Sayı:64,Yıl:20, Ekim 2009, s. 41-61.

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) : SPK, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”, 15.11.2003 tarihli 25290 Mükerrer sayılı Resmî Gazete.
- Sümer Göğüş, E. Handan : “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:19, Temmuz 2006, s. 75-86 .
- Şenlik, Mehmet : **İnşaat Muhasebesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011.
- Taub, A. Scott : **2010 Revenue Recognition Guide-2010**, Chicago, CCH Learning Center, 2009.
- Tahiroğlu, Bülent : **Roma Borçlar Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2000.
- The Institute of Chartered Accountants : Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) No. 9.- “Stock and Long Term Contracts”, United Kingdom, 1988.
- Türk Dil Kurumu : (Çevrimiçi)
<http://tdkterim.gov.tr/?kategori=terim&hng=md&kelime=hizmet>, 17.05.2008.
- Türk Dil Kurumu : (Çevrimiçi)
<http://tdkterim.gov.tr/?kategori=terimarat&kelime=sözleşme&s3oz5k0t=FSF>, 17.05.2008.
- Türk Dil Kurumu : (Çevrimiçi)
http://tdkterim.gov.tr/seslisozluk/?kelime=hak+edi%C5%9F&kategori=yazim_listeli&ayn=bas, 17.05.2008.

- Türk Dil Kurumu : (Çevrimiçi)
<http://tdkterim.gov.tr/?kategori=terim&hng=md&kelime=hak> ediş, 20.05.2008.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) : “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra No:1”, 16.1.2005 tarihli 25702 sayılı Resmî Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) : “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı”, 26.01.2005 tarihli 25702 sayılı Resmî Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) : “TMS 18 Hasılat Standardı”, 9 Aralık 2005 tarihli 26018 sayılı Resmî Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) : “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı”, 26.10.2005 tarihli 25978 sayılı Resmî Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) : “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı, 03.11.2006 tarihli 26335 sayılı Resmî Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) : (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr>, 18 Eylül 2009.
- U.S. Securities and Exchange Commission : Staff Accounting Bulletin (SAB) Topic 13 “Revenue Recognition”, USA, t.y.
- _____ : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, T.C. Yasalar, 10703 sayılı Resmî Gazete, Ankara, 01.01.1961.

- _____ : 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, T.C. Yasalar, 10700 sayılı Resmî Gazete, Ankara, 06.01.1961.
- _____ : 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, T.C. Yasalar, 26205 sayılı Resmî Gazete, Ankara, 21.06.1984.
- _____ : 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, T.C. Yasalar, 18563 sayılı Resmî Gazete, Ankara, 02.11.1984.
- _____ : 818 sayılı Borçlar Kanunu, T.C. Yasalar, 359 sayılı Resmî Gazete, Ankara, 29.04.1926.
- _____ : 319 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T.C. Yasalar, 25155 Sayılı Resmî Gazete, Ankara, 01.07.2003.
- _____ : (Çevrimiçi)
http://money.cnn.com/magazines/fortune/global500/2011/full_list/, 20.04.2012.
- _____ : T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 29/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-177-33 sayılı özelge.
- _____ : Exor Group, Annual Report 2011.
- _____ : Total, United States Securities and Exchange Commission Form 20-F 2011.
- _____ : Wal-Mart Stores, Annual Report 2011.
- _____ : Sinopec Group, Annual Report 2011.
- _____ : Volkswagen, Annual Report 2011.
- _____ : Toshiba, Annual Report 2011.

- _____ : Hyundai Motor, Annual Report 2011.
- _____ : Samsung Electronics, Annual Report 2011.
- _____ : Siemens, Annual Report 2011.
- _____ : Vodafone, Annual Report 2011.
- _____ : Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, 1 Ocak - 31 Aralık Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu.
- _____ : Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi Anonim Şirketi, 31 Aralık 2011 Tarihi İtibariyle Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu.
- _____ : Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu.
- _____ : Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 01.01 - 31.12.2011 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu.
- _____ : Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Dipnotları ve Bağımsız Denetim Raporu.
- _____ : Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş., 31 Aralık 2011 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Tablolar.

- _____ : Netaş Telekomünikasyon A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar.
- _____ : İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihi İtibarıyla Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu.
- _____ : Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihi İtibarıyla Konsolide Finansal Tablolar.
- _____ : Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu.
- _____ : TAV Havalimanları Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 31 Aralık 2011 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu.

ÖZ GEÇMİŞ

Melis Ercan, 1980 yılında Muğla'da doğmuştur. İlköğrenimini Muğla Emirbeyazıt İlkokulunda, orta ve lise öğrenimini Muğla Anadolu Lisesinde tamamlamıştır. 2003 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesinden mezun olmuştur. 2004 yılında İstanbul Üniversitesi Ulaştırma ve Lojistik Yüksek Okulunda araştırma görevlisi olarak çalışmaya başlamıştır. 2006 yılında İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans programını “Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığında Maliyetleme Sistemi ve Bir Uygulama Örneği” başlıklı tez çalışması ile tamamlamıştır. Aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora programına kabul edilmiştir. 2010 yılında doktora tez çalışmalarını sürdürmek amacıyla Amerika Birleşik Devletleri'nin Chicago şehrinde bulunan DePaul Üniversitesinde ziyaretçi öğretim elemanı olarak bulunmuştur. Kendisi halen İstanbul Üniversitesi Ulaştırma ve Lojistik Yüksek Okulu Ulaştırma ve Lojistik Yönetimi Anabilim Dalında araştırma görevlisi olarak çalışmalarına devam etmektedir.