

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TMS 18 UYGULAMASI,
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, TÜRK VERGİ
SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Yüksek Lisans Tezi

**Yunus ELMAS
1150Y74108**

İstanbul, Haziran 2014

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TMS 18 UYGULAMASI,
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, TÜRK VERGİ
SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Yüksek Lisans Tezi

**Yunus ELMAS
1150Y74108**




Danışman: Yrd. Doç. Dr. İpek TÜRKER

İstanbul, Haziran 2014

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi YUNUS ELMAS'ın "TMS 18 UYGULAMASI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, TÜRK VERGİ SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI" konulu tez çalışması jürimiz tarafından Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği \times / oyçokluğu _) ile başarılı bulunmuştur.

| | Adı- Soyadı | İmzası |
|---------------|---------------------------|---|
| Tez Danışmanı | Yrd. Doç. Dr. İpek Zümrüt |  |
| Juri Üyesi | Yrd. Doç. Dr. Ali Altın |  |
| Juri Üyesi | Yrd. Doç. Dr. Kigmezi |  |

Etik Kurallarına Uygunluk Yazısı

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCU Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları 18 ve onun resmi tercümesi Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardı kapsamında olan mal satışlarında, hizmet sunumlarında ve faiz, isim hakları ve temettülerde, hasılatın doğma zamanı ve miktarını araştırmak, vergi mevzuatımız ile farklılıklarını ortaya koymak, özellikli işlemler temelindeki tereddütlerin giderilmesine katkıda bulunmak ve özgün örneklerle konunun anlaşılabilirliğini artırmaktır.

UFRS felsefesi gereği ilkeler bütünüdür, hiçbir zaman şu nolu hesaba kayıt yapılır demez. Ve bir standardı incelerken içinde başka bir standarda atıfta bulunulması olağan bir durum olup, incelemiş olduğum TMS 18 nolu Standart'da da 11, 37 ve 39 nolu standartlar gibi başka standartlara atıfta bulunmaktadır.

Hasılat standardı, işletmelerin finansal durumunu daha iyi yansıtabilmesi, daha verimli çalışmalar yapabilmesi ve oluşturulacak finansal tabloların gerçek durumu yansıtabilmesi açısından oldukça önemlidir. Mal ve hizmet satışları, faiz, temettü ve isim hakkı gelirleri standartta belirlenen ilkeler doğrultusunda hasılat olarak mali tablolara yansıtıldığında daha doğru “dağıtılabılır kâr” hesaplanabilecek, işletmenin mali durumu daha net belirlenebilecektir. Standart hasılatın doğru zamanda, doğru miktarda ve doğru hesapta kaydedilip, raporlanmasına önem vermektedir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamındaki dönemsellik ve gerçeğe uygun değer “fair value” kavramı temelinde hasılatın muhasebeleştirilmesi, vergi mevzuatımız uygulamaları ile farklılıklar arz etmektedir. Bu farklılıkların azaltılması uygulayıcılara, mali tablo kullanıcılarına büyük kolaylık sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: TMS 18 Hasılat, Dönemsellik Kavramı, Vergi

ABSTRACT

The aim of this study is to investigate the time and amount of accrual of proceeds in sale of goods, provision of services and interests, royalties and dividends under International Accounting Standards¹⁸ and Turkish Accounting Standards¹⁸ (TMS¹⁸) which is the official translation of the former one in addition to underlining the differences with the applicable tax regulations, contributing to the elimination of suspicions with respect to specialized transactions and increasing its comprehensibility through original instances.

UFRS is the total sum of principles pursuant to its basic philosophy; it does not dictate which account to use for which entry. Furthermore, it is quite normal to make references to another standard while reviewing a given standard and standard no.18 refers to other standards such as no. 11, 37 and 39.

The standard of proceeds is quite significant in that it enables enterprises to reflect their financial condition more appropriately, to undertake more efficient activities and to create financial statements that shall accord with the actual condition. Posting sale of goods and provision of services, interests, dividends and royalties to the financial statements as proceeds in line with the principles of the standard shall lead to the calculation of “distributable profits” more accurately which shall make it possible to determine the financial condition of a given enterprise more clearly. In that regard, it is of utmost importance to calculate and report proceeds on a timely basis with exact amounts in correct accounts for the purposes of the standard.

There are some differences between the practices provided in the tax regulations and the accounting of proceeds pursuant to periodicity and fair value concept under Turkish Financial Reporting Standards. Minimizing such differences shall certainly be to the advantage of all the involved parties making use of financial statements.

Keywords: TMS 18 Revenue, Concept of Periodicity, Tax

İÇİNDEKİLER

| | Sayfa No. |
|--|------------------|
| Özet | iii |
| Abstract | iv |
| Tablo Listesi | x |
| Kısaltmalar | xi |
| | |
| GİRİŞ | 1 |
| | |
| 1. MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ | |
| 1.1. Muhasebe Standartları Hakkında Genel Bilgi | 6 |
| 1.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi | 7 |
| 1.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci | 10 |
| 1.1.2.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi | 11 |
| 1.1.2.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi | 11 |
| 1.1.2.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi | 12 |
| 1.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Dünya'daki Gelişmiş Bazı Ülkeler İle Türkiye'de Yapılan Çalışmalar | 13 |
| 1.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik ABD'de Yapılan Çalışmalar..... | 14 |
| 1.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik İngiltere'de Yapılan Çalışmalar..... | 17 |
| 1.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Almanya'da Yapılan Çalışmalar..... | 19 |
| 1.1.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Diğer Ülkelerde Yapılan Çalışmalar..... | 21 |
| 1.1.4. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonuna (Uyumlaştırılmasına) Yönelik Olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 22 |

| | |
|--|----|
| 1.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 23 |
| 1.1.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye’de Yapılan Çalışmalar..... | 27 |
| 1.1.6.1. SPK Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 31 |
| 1.1.6.2. TMSK ve TMSK Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 32 |
| 1.1.6.3. 6102 Sayılı TTK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar | 34 |

2. TMS 18 HASILAT STANDARDI

| | |
|---|----|
| 2.1. Genel Açıklama | 42 |
| 2.2. Standardın Amacı | 45 |
| 2.3. Standardın Kapsamı | 46 |
| 2.4. Tanımlar..... | 49 |
| 2.5. Hasılatın Ölçümü | 50 |
| 2.5.1. Peşin Satış ve İskontolar | 52 |
| 2.5.2. Vadeli Satış..... | 59 |
| 2.5.2.1. Peşin Fiyatına Vadeli Satış Yapılması | 65 |
| 2.5.3. Reeskont İşlemi..... | 67 |
| 2.6. Hasılatın Doğuşu ve Ölçümü | 69 |
| 2.6.1. Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesi | 69 |
| 2.6.1.1. Mal Satışlarında Gelirin Gerçekleşme Koşulları | 71 |
| 2.6.1.1.1. Malların Sahipliği ile İlgili Önemli Risk ve Getirilerin Alıcıya Devredilmesi..... | 71 |
| 2.6.1.1.1.1. Normal Garanti Hükümleri Dışında Yetersiz Performansa İlişkin Yükümlülüğün Bulunması | 76 |
| 2.6.1.1.1.2. Konsinye Satışlar | 77 |
| 2.6.1.1.1.3. Satışın İlgili Varlığın Monte Edilmesi Koşuluyla Yapılması ve Sözleşmenin Önemli Bir Bölümünü Oluşturan Montajın Tamamlanmamış Olması..... | 79 |

| | |
|---|-----|
| 2.6.1.1.1.4. Alıcının Satış Sözleşmesi İle Belirlenen Bir Gerekçeye Dayanarak Alımdan Vazgeçme Hakkının Bulunması ve İşletmenin Söz Konusu Malların İade Edilip Edilmeyeceğinden Emin Olmaması | 79 |
| 2.6.1.1.2. İşletmenin Satılan Mallar Üzerinde Etkin Bir Kontrolü veya Sahipliğın Genel Olarak Gerektirdiğı Şekilde Bir Yönetim Etkinliğini Sürdürmemesi | 82 |
| 2.6.1.1.3. Hasılat Tutarının Güvenilir Biçimde Ölçülmesi | 82 |
| 2.6.1.1.4. Ekonomik Yararların İşletme Tarafından Elde Edilmesinin Muhtemel Olması..... | 83 |
| 2.6.1.1.5. İşleme İlişkin Yüklenilen veya Yüklenilecek Olan Maliyetlerin Güvenilir Biçimde Ölçülmesi..... | 84 |
| 2.7. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesi | 85 |
| 2.7.1. Hasılatın Gerçekleşme Koşulu..... | 86 |
| 2.7.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi | 86 |
| 2.7.3. Hasılat ile İlgili Tahminlerin Güvenilirliği | 92 |
| 2.7.4. Hasılatın Ertelenmesi | 95 |
| 2.8. Faiz, İsim Hakları ve Temettülerde Hasılatın Doğuş Zamanı | 97 |
| 2.8.1. Faiz Gelirinin Muhasebeleştirilmesi | 98 |
| 2.8.2. İsim Haklarının Muhasebeleştirilmesi | 101 |
| 2.8.3. Temettü Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi | 104 |
| 2.9. Hasılatın Belirlenmesinde Özellik Arzededen Durumlar | 105 |
| 2.9.1. İşlemlerin Ayrıştırılması | 105 |
| 2.9.2. Takas..... | 109 |
| 2.9.3. Komisyonlar..... | 115 |
| 2.9.4. Mülkiyeti, Riskleri ve Yararları Alıcıya Devredilmeyen Ancak Faturası Düzenlenen Satış Hasılatının Muhasebeleştirilmesi | 121 |
| 2.9.5. Döviz Cinsinden Satışların Hasılat Olarak Muhasebeleştirilmesi | 122 |
| 2.9.6. Satış Hasılatının Tahsil Edilememesi Durumunun Muhasebeleştirilmesi..... | 123 |

| | |
|--|-----|
| 2.10. Finansal Tablo Açıklamaları..... | 124 |
|--|-----|

3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 18 HASILAT STANDARDININ - TÜRK VERGİ SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

| | |
|---|-----|
| 3.1. Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesinin TMS 18 ve TVS dan Karşılaştırılması..... | 125 |
| 3.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesinin TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 127 |
| 3.3. Vade Farklarının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 130 |
| 3.4. Kredi Kartıyla Peşin Fiyatına Taksitli Satışların TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 137 |
| 3.5. Takas Uygulamasının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması | 140 |
| 3.6. İşlemlerin Ayırıştırılmasında Hasılatın TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 144 |
| 3.7. Acente Hasılatının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması | 148 |
| 3.8. Şüpheli Hale Gelen Alacakların TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 149 |
| 3.9. Satışa Konu Malın Bir Kısmının Geri İadesi Mümkün Olması Durumunun TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 151 |
| 3.10. Reklamasyon Uygulamasının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 152 |
| 3.11. Bakım Onarım Hizmetlerinin TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 155 |
| 3.12. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Yapılan Satışların TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 157 |
| 3.13. Hediye Puanlı Satışların TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 159 |
| 3.14. Faiz, İsim Hakları ve Temettülerin Muhasebeleştirilmesi..... | 163 |
| 3.14.1. Temettü Gelirlerinin TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 163 |
| 3.14.2. Faiz Gelirlerinin TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 166 |
| 3.14.3. İsim Haklarının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması..... | 168 |

4. TMS 18 HASILAT STANDARDININ İNTERNET ÜZERİNDEN SATIŞ YAPAN BİR İŞLETMEDE UYGULANMASI

| | |
|---|-----|
| 4.1. XYZ Anonim Şirketi Tarafından İnternet Üzerinden Gerçekleştirilen Mal ve Hizmet Satışları..... | 170 |
| 4.1.1. Restoranlardan Sağlanan Komisyon Gelirleri | 171 |
| 4.1.2. Restoranlardan Sağlanan Reklam Gelirleri..... | 174 |
| 4.1.3. Restoranlardan Sağlanan Abonelik Ücreti Gelirleri | 175 |
| 4.1.4. Reklam ve Sponsorluk Anlaşmaları Kapsamında Sağlanan Gelirler | 176 |
| 4.1.5. A Projesi Kapsamında Sağlanan Gelirler | 177 |
| 4.1.6. B Projesi Kapsamında Sağlanan Gelirler... .. | 179 |
| SONUÇ | 184 |
| KAYNAKÇA | 190 |

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

| | |
|---|-----|
| Tablo 1. Hasılat Değerlemesinin TMS – TVS Farklılıkları..... | 183 |
|---|-----|

KISALTMALAR

| | |
|----------------|--|
| AAA | :Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association) |
| a.g.e. | :Adı Geçen Eser |
| a.g.m. | :Adı Geçen Makale |
| A.Ő. | : Anonim Şirket |
| AICPA | :Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants) |
| APB | :Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board) |
| ASB | :Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board) |
| ASC | :Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee) |
| BDDK | :Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu |
| AB/EU | :Avrupa Birliği (European Union) |
| FASB | :Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board) |
| FRC | :Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council) |
| GASC | :Alman Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee) |
| IAS/UMS | :Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards) |
| IASB | :Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) |
| IASC | :Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) |
| IASCF | :Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation) |
| ICAEW | :İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) |

| | |
|------------------|---|
| IFAC | :Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants) |
| IFRIC | :Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (The International Financial Reporting Interpretations Committee) |
| IFRS/IFRS | :Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards) |
| KDV | :Katma Değer Vergisi |
| KOBİ | :Küçük ve Orta Boy İşletme |
| LIBOR | :Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (London Interbank Offering Rate) |
| OECD | :Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co- Operation and Development) |
| S. | :Sayı |
| s | :Sayfa |
| SAC | :Standart Tavsiye Komisyonu (Standard Advisory Council) |
| SEC | :ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission) |
| SFAS | :Finansal Muhasebe Standartları Tebliğleri (Statements of Financial Accounting Standards) |
| SMMM | :Serbest Muhasebeci Mali Müşavir |
| SPK | :Sermaye Piyasası Kurulu |
| TBMM | :Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| TDS | :Türkiye Denetim Standartları |
| TFRS | :Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| TL | :Türk Lirası |
| TTK | :6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu |
| TMS | :Türkiye Muhasebe Standartları |
| TMSK | :Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| TMUD | :Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği |
| TMUDESK | :Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu |
| TÜRMOB | :Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği |
| TVS | :Türk Vergi Sistemi |

| | |
|----------------|--|
| US-GAAP | :ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles) |
| VUK | :Vergi Usul Kanunu |
| YMM | :Yeminli Mali Müşavir |

GİRİŞ

Muhasebe bilimi, işletmenin varlıkları ve kaynaklarını tespit ederek, bunlarda meydana gelen değişmeleri kaydedip sınıflandırarak sonuçları özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle, ulaştığı bilgileri işletme ile ilgili kişi ve kurumlara raporlayan bir bilgi sistemidir. Ticari hayatın gelişmesi, yatırımların artması muhasebenin ürettiği bilgilerden faydalananların sayısında artışa yol açmıştır. Bu da muhasebenin ürettiği bilgilerin, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması ihtiyacını daha da arttırmıştır. Doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi, şartları belirlenmiş ortamda kayıt ve sınıflama ile olacağından, muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bundan ötürü öncelikle ulusal muhasebe standartları gündeme gelmiştir. Uluslararası ticaretin gelişmesi ve yatırımların artması, işletmelerin dünyanın neresinde olursa olsun kârlı gördükleri yatırımları yapmaya başlaması sonucu muhasebe standartlarına olan ihtiyaç uluslararası bir nitelik kazanmıştır. 1950'li yılların başlarından itibaren hem akademik çevreler hem de muhasebe uygulayıcıları muhasebe standartlarını geliştirme yönündeki çabalarını arttırmışlardır. Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturan, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 1973 yılında, 71 devlet ve 97 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuş olup, 2001 yılından günümüze kadar da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu olarak muhasebe standardı oluşturma görevini yapmaya devam etmektedir. Yine kayıt ve raporlamada bir sistem oluşturmak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Böylece tekdüzen hesap planı Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır.

Hasılat, muhasebe bilgi sisteminin en önemli bileşenlerinden birisini oluşturması sebebiyle, muhasebe standartları tarafından yönlendirilmesi kaçınılmazdır. Gelir tablosunda kâra giden yol brüt hasılatla başlamaktadır. Hasılat, işletmenin bir faaliyet döneminde olağan faaliyetlerinden kaynaklanan, ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artış yaratan ekonomik faydaların brüt tutarı olarak tanımlanmaktadır. Hasılat standardının amacı ise, değişik durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde

gerçekleştirdiğini belirlemektir. Muhasebe literatüründe, hasılatın finansal tablolar düzeyinde en önemli kalem olduğuna ilişkin yargı bulunmaktadır. Gelirin muhasebeleştirilmesi konusu, standart oluşturanları ve uygulayıcıları en çok uğraştıran konular arasında yer almaktadır.

Hasılat standardı (IAS/UMS 18), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin ilk kurulduğu dönemde yayımladığı ilk 26 standart arasında yer almaktadır. 1981 yılının Nisan ayında Hasılat standardının ilk taslağı yayınlanmış, 1982 yılının Aralık ayında ise standart son halini alarak 1 Ocak 1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ortaya çıkan yeni ihtiyaçlara cevap vermek amacıyla, günümüze kadar çeşitli revizelere tabi tutulmuştur. UMS 18, 2001 yılında IASB tarafından da kabul edilmiş olup, muhasebe uygulamalarındaki yerini korumaktadır.

Hasılat standardında hasılatın ölçülmesi Gerçeğe uygun değer ile yapılmaktadır. Gerçeğe uygun değer tanımı 2012 yılında değiştirilmiştir.

İşletmelerin önemli amaçlarından birisi de kâr elde etmek ve firma değerini artırmaktır. Kârı oluşturan unsurların en üstünde brüt hasılat yer almaktadır. Muhasebe sisteminin ilgililere kârla ilgili olarak, doğru, yeterli ve zamanında bilgi verebilmesi için, ilk şart hasılatın doğru tespit edilmesidir. Hasılatın doğru tespit edilebilmesi için de, aşağıdaki soruların tam ve doğru olarak cevaplandırılmasına ihtiyaç vardır.

1. Hasılat nedir?
2. Hasılat ne zaman elde edilmiş sayılır?
3. Hasılatın gerçeğe uygun değeri nedir?

Hasılat standardına göre, peşin satışlarda hasılat, alınan nakit veya nakit benzerlerinin toplamıdır. Vadeli satışlarda satış bedelinin gerçeğe uygun değeri alacağın bugünkü değere indirgenmesi suretiyle bulunur. Hasılatın peşin ve gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilmesi gerektiğinden, vadeli satışlarda satış hasılatı ile vade farkının ayrıştırılması gerekmektedir. Satış bedeli, işletmenin sattığı mal ya da hizmetlerin

peşin bedeli olup, vade farkı hasılat değildir. TMS 18 ile Türk vergi sistemi arasında tamda bu noktada bir farklılık söz konusudur. Zira vergi kanunlarımıza göre ayrıca fatura edilmeyen vade farkları hasılat olarak kabul edilmektedir. Vade farkı işletmelerin müşterilerine açtığı bir kredidir. Kredi karşılığında elde edilen ekonomik hasılatın adı da satış hasılatı değil faizdir. Gerçek değere indirgemede uygulanacak faiz oranının ve faiz miktarının tespiti zor ve oldukça hassas bir konudur. Vade farkı hesaplanırken basit faiz formülü değil, bileşik faiz formülü (iç iskonto yöntemi) kullanılacaktır. Vadeli satışlarda vade farkı ayrıca belirtiliyorsa, faiz oranına ihtiyaç kalmaz, vade farkı doğrudan muhasebeleştirilir. Vadeli satışlarda, vade farkının bir bölümü gelecek dönemlere ait olabilir. Bu durumda, vade farkının ne kadarının bu döneme, ne kadarının gelecek dönem veya dönemlere ait olduğunun tespit edilmesi gerekir.

Hasılat standardında, hasılatın ne zaman gerçekleştiği (tahakkuk ettiği) konusu, mal satışlarında, hizmet satışlarında ve faiz, temettü ve isim hakkı kullanım bedellerinde ayrı ayrı belirlenmiştir. İskontolar, komisyonlar, takas, işlemlerin ayrıştırılması gibi konular da, Hasılat standardı kapsamına girmekte ve hepsinin ayrı ayrı ve oldukça detaylı bir biçimde dikkate alınması gerekmektedir. İşletmelerin esas ve yan faaliyetleri kapsamında elde ettikleri gelirlerin tanımı, niteliği, tahakkukun gerçekleştiği dönem ve koşulları gibi gelir tablosunda yer alan kalem ve verileri ilgilendiren bilgiler bu standardın uygulayıcısı açısından çok iyi anlaşılması gerekir. Acente komisyonu, satış sonrası servis hizmetleri, garanti, iade gibi özellikli konuları iyi anlaşılıp özümsemezse işletmenin gelir tablosu doğru çıkmayabilir.

Standartta, hasılatın belirli koşulların varlığı halinde kaydedilebileceği belirlenmiştir. Ancak, günümüzde belirlenen bu kriterler pek çok durumda hasılatın kaydedilebileceği aşamayı gösteremez hale gelmiştir. Örneğin, tüketici haklarındaki gelişmeler, rekabetin şiddetlenmesi nedeniyle firmalar tarafından sağlanan garantiler veya sınırsız iade imkânları durumunda hasılatın nasıl kaydedileceği bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında, pek çok sektörün kendine özel koşulları bulunmaktadır; inşaat şirketleri, uçak yapım firmaları gibi, hasılatın oluşumunun yıllar alabildiği sektörlerde hasılatın kaydedilmesi de özel düzenlemeler gerektirmektedir. Bunun yanında, uzun yatırım süreci

maliyetinden sonra hangi aşamada satışa hazır hale geldiğinin tespiti, teknolojik hızı yakalamak için sürekli revize edilmesi gereken ve verilen hizmetlerin sürekliliği gereken teknoloji şirketlerinin hasılatlarının kaydedilmesi de farklı sorunlar arz etmektedir.

Küreselleşme ile birlikte küçülen dünyada rekabetin artmasıyla birlikte belirli satın alma seviyesine ulaşan müşteriye bedava ürün temini, dünya çapında franchising, distribütörlük gibi hizmetlerin çeşitlenmesi ve marka bağımlılığını artırmak için sunulan ek hizmetler vs. pek çok yöntem hasılatın kaydedilmesi konusunu etkilemektedir. İnternetin yaygınlaşmasıyla birlikte ticaret bu sanal ortama kayarak e-ticaret kavramı hayatımıza girdi. Neredeyse ihtiyacımız olan her şeyi bu sanal dünyadan temin eder hale geldik. İnternette yapılan satışlarda hasılatın tam olarak ne zaman gerçekleştiği hususunun da standart tarafından incelenmesi yerinde olacaktır.

Teknolojik yenilikler ve ulaşım olanaklarıyla uzak kavramının değiştiği dünyamızda, sermaye ve işgücü hareketliliği bir hayli hızlanmıştır. Hatta yatırım fonları gelişmiş ülkeler dışındaki ülkelerdeki şirketlere de yatırımlar yapabilmektedir. Bu yatırımların yapılabilmesi, fon transferlerinin gerçekleşebilmesi için de sermaye sahiplerinin doğru karşılaştırılabilir bilgiye ihtiyaçları vardır. Bu yatırımların yapılabilmesinin şartı; hukukun üstünlüğü prensibini benimsemiş yönetim biçimlerinin varlığı, şeffaflık ve tüm dünyada aynı temelde uyumlaştırılmış muhasebe ve denetim standartlarının uygulanmasıdır. Sağlıklı bir denetimin ilk şartı standartlara uygun bir muhasebe sürecinin gerçekleştirilmiş olmasıdır. İkinci şartı ise, denetimin standartlara uygun yapılmasıdır. Bu şartlardan birinin eksik olması halinde, sağlıklı bir denetimin yapılmasından bahsetmek mümkün değildir. Hasılat kalemlerinin tahakkuku ve ölçülmesi konusu, denetim işlevi açısından da en önemli denetim kalemlerinden birini oluşturması nedeniyle, muhasebe kayıtları yapılırken standartta belirlenen hususlara uyulması önem arz etmektedir.

Türkiye'deki ekonomik gelişmelerle birlikte uluslararası şirket evlilikleri/satın almaları artmış, hatırı sayılır yabancı yatırımcılar Türkiye'ye gelmiştir. UFRS bilen kişilere duyulan ihtiyacın her geçen gün artması, UFRS bilen kişilerin aynı zamanda dünyanın ortak dili olan İngilizce bilmeleri şartı bunun kanıtlarındandır. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren

6102 sayılı Ticaret Kanunumuz ile UFRS ilkelerine uygun mali tablo çıkarmak zorunda olan şirketler belirlenmiştir. Yine UFRS uygulaması ve denetim alanında birliği sağlamak amacıyla 02.11.2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

TMS 18 Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi, TVS İle Karşılaştırılması konulu bu çalışmanın amacı; TMS 18 Hasılat standardının, çeşitli kaynaklardan toplanan bilgi, yorum ve örneklerle bütün yanlarıyla incelenmesi ve vergi sistemimizdeki hasılat kavramı ile farklarının yine örnek uygulamalar ile açıklanmasıdır. Bu bağlamda çalışmam dört bölümden oluşmaktadır: Birinci bölümde muhasebe standartları hakkında genel bilgiler verilmiş, standartların oluşturulması için dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalar incelenmiş, standartların uluslararası uyumlaştırılmasına yönelik yapılan çalışmalara yer verilmiştir. İkinci bölümde TMS 18 Hasılat standardı ele alınmış, standartta yer verilen açıklamalar ayrıntısıyla incelenip, örneklerle desteklenmiştir. Üçüncü bölümünde TMS 18’de belirtilen Hasılat ile Türk vergi sistemindeki hasılat kavramı karşılaştırılıp mali tablolardaki sonuçsal farkları örneklerle ortaya konmuştur. Dördüncü ve son bölümde ise vaka incelemesine yer verilmiştir.

1. MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Bu bölümde muhasebe standartlarının oluşumu, öncü ülkelerdeki gelişimi ve Türkiye’de muhasebe standartları üzerine yapılan çalışmalar işlenecektir.

1.1. Muhasebe Standartları Hakkında Genel Bilgi

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe melseğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgi kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır.

Özellikle 1960’lardan sonra uluslararası ortaklıkların ve çok uluslu şirketlerin gelişmesi ve giderek dünya üzerinde yayılması; muhasebe ve raporlama sistemlerinin uyumlu hale getirilmesi üzerinde inkâr edilemeyecek bir etkiye sahip olmuştur. Uluslar, tıpkı farklı tarihleri, ekonomileri, kültürleri ve politik sistemleri olduğu gibi, farklı finansal muhasebe sistemlerine de sahiptirler. Gerçekten, muhasebe sistemleri iş çevresinin taleplerine cevap olarak geliştirilmiş ve dünyanın farklı bölgelerindeki şirketlerin karşılaştığı iş çevreleri büyük ölçüde birbirine benzememektedir.¹

Son yıllarda yapılan çalışmalar, ülkeler-birlikler arasındaki muhasebe standardı farklılıklarını ülkelerin kendi uygulamalarında yapacakları değişikliklerle uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırmak yoluyla azaltmak yönündedir.

¹ Jamie Pratt, **Financial Accounting**, 2nd Edition, South Western, USA: 1994, s.26-27’den, İpek Türker, **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri**, Ankara: Türmob Yayınları-407, 2011, s.31.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak dünyadaki gelişmiş birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak Türkiye’de yapılan çalışmalar neticesinde çoklu bir muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir. Söz konusu standartlar incelendiğinde, Uluslararası Muhasebe Standartları’na en yakın uygulamanın SPK Seri: XI, No: 25 Tebliği’yle açıklanan muhasebe standartları ile belirlendiği görülmektedir. Hatta öyle ki bazı küçük farklılıkların dışında bu standartlar uluslararası muhasebe standartlarının adeta çevirisi durumundadır.

02.11.2011 tarihinde yürürlüğe giren 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile UMS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na verilmiştir.²

Bu bölümde muhasebe standartlarının tanımı, önemi, oluşturulma süreci, oluşturulması sürecinde gelişmiş bazı ülkelerde ve Türkiye’de yapılan çalışmalar ve muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırmasına yönelik yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmektedir.

1.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

Muhasebe, genel anlamda işletmenin mali durumunu gerçeğe uygun olarak yansıtmayı amaçlayan bir sistemdir. Kaynağın, doğal kurallara dayanması gerekmektedir. Muhasebe ile ilgili doğal kurallar bilimsel ve tarafsız yaklaşımlar sonucu oluşmaktadır.³

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilmektedir.⁴

² Kanun Hükmünde Kararname (Çevrimiçi), www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm,

(Erişim Tarihi: 09.02.2013).

³ İbrahim Lazol, “SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.7, (Temmuz 2000), s.9.

Muhasebe uygulamaları, kaynağını muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarından almalıdır. Muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur ve bu nedenle muhasebe kavram ve ilkelerine dayanarak muhasebe standartları geliştirilmiştir.⁵

Muhasebe standartlarının getirdiği doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf raporlama; finansal sektörün ve özel sektörün gelişimine dolayısıyla ekonomik büyümeye katkıda bulunur. Yüksek kaliteli finansal raporlama ile finansal sektörün ve özel sektörün gelişimi arasında şu açılardan ilişki vardır:⁶

- a) Doğrudan yabancı yatırım ve portföy yatırımı için güvenli yatırım ortamı hazırlar; yurtiçi tasarrufları harekete geçirir,
- b) Finansal bilgi üretmenin ve borçlanmanın yüksek maliyetlerini düşürerek, küçük ölçekli şirketlerin finansal sektörden ucuz maliyetle borçlanmasını kolaylaştırır,
- c) Yatırımcıların, şirketlerin geleceğini değerlendirebilmesine, yatırım kararları için doğru ve güvenilir bilgi sağlayarak, daha düşük maliyetli kaynak bulma olanağı sağlar,
- d) Sermaye piyasalarının aktif olarak gelişimini destekler,
- e) Hem küresel hem de ulusal olarak ekonomik faaliyetleri destekler.

Muhasebe bilgi sistemi; planlama, kontrol, koordinasyon, analiz ve karar verme için bilgi toplama, saklama ve yayma amacıyla birlikte çalışan ve birbiriyle ilişkili unsurlar topluluğudur.

⁴ M. Selçuk Uslu, “Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, S. 9, (Ocak 1998), s.25.

⁵ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2002, s.4.

⁶ David Alexander, Anne Briyyon ve Ann Jorissen, **Inernational Financial Reporting and Analysis**, 2nd Edition, Thomson, İngiltere: 2005, s.22-23.’den, Türker, **a.g.e.**,s.35.

Muhasebe bilgi sistemi, işletme süreçlerinin muhasebe yönünü yansıtır ve iktisadi kurumda hâlihazırda veya gelecekte çıkarı bulunan ve bu nedenle kurum hakkında bilgi edinme ihtiyacı olan karar vericilere bilgi temin etme işlevini yapar.

Muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin, kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile mümkündür.⁷

Muhasebe işlemlerinin kayıt edilmesi sırasında bazı kavramlar ve ilkeler standardize edilirse muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlara dayanılarak üretilen raporların daha değerli olduğu görülecektir. Bu kayıtlar üzerinde çalışan kişiler, ne demek istendiği hakkında açık bir anlayışa sahip olurlar. Ayrıca, kavramlar ve bunların tanımları da standardize edildiğinde; muhasebeleştirme başka bir kişi tarafından bu standartlara göre yapıldığında, bu kişinin üreteceği bilgilerin aynı nitelikte ve değerinde olduğu güvencesi sağlanmış olur.⁸

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Muhasebe standartları, işletmelerin finansal performanslarını farklı dönemlerde aynı temelde karşılaştırma yapmalarına ve işletme için önemli konularda karar almalarına yardımcı olur. İşletmenin ileriye dönük gerçekçi planlarının oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur. İşletmelerin dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlayarak aynı sektördeki diğer işletmelerin finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarda doğru bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur. Ayrıca muhasebe standartları işletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına da yardımcı olmaktadır. Kısacası muhasebe standartları işletmeler ve ülke ekonomisi açısından son derece önemlidir. Bu nedenle muhasebe standartlarının benimsenerek, doğru bir biçimde uygulanması gerekir.⁹

⁷ Akgül ve Akay, 2002, **a.g.e.**, s.4.

⁸ Roberts N.Anthony ve Diğerleri, **Accounting Text and Cases**, International Edition 2003, Singapore, 2003, s.8 vd.'den, Türker, **a.g.e.**, s.29.

⁹ Akgül ve Akay, **a.g.e.**, s.5.

1.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

UFRS'nin doğmasında iki temel nedenden söz etmek olasıdır: Yatırımcılar ve çok uluslu şirketler. Yatırımcılar anlayıp yorumlayabilecekleri ve rahatça karşılaştırabilecekleri finansal tabloları görmek istemektedirler.¹⁰

Dünyada muhasebe işlemleri artık tümüyle elektronik ortamda yürütülüyor olup, mali tabloların denetimi önemli bir unsurdur. Denetim ve değerlendirme için de standart oluşturulması esastır.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında bazı sorunlar, uygulamaya başladıktan sonra ortaya çıkabilmektedir. Daha sonra standartlarda kısmen değişiklik ihtiyacı doğabilmektedir. Bunlarda zamanla yeni standart oluşturulması yoluyla düzeltilmekte ve giderilmektedir. İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır.

Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler şunlardır:¹¹

- a. Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi,
- b. Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla belirlenmesi,
- c. Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi.

¹⁰ Can Şimşir Muğan ve Nazlı Hoşan Akman, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe Eğitim ve Etkileşimler**, T.C. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, 2003, s.76.'den, Türker, a.g.e., s.36.

¹¹ Saim Üstündağ, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S.1, (Nisan 2000), s.32.'den, Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türktmen Kitapevi, 2011, s.1.

1.1.2.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Muhasebe standartları yasama yoluyla; kanunlar, tebliğler, yönetmelikler, direktifler şeklinde belirlenerek uygulanabilir.¹²

Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulanmasında yaptırımlar getirmektedir. Bu noktada, son yaptırım organının ve başvuru mekanizmasının mahkemeler olması da, hem standartların uygulanmasının sağlanmasını hem de standartlara uyulmaması halinde yaptırım uygulamasını pekiştiren bir nokta olarak gündeme gelmektedir. Örneğin Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları bu şekilde Konsey Direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir.¹³

Bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin; ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olması beklenmektedir. Bu usule yapılan eleştiriler ise, düzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansıdığı yolundaki eleştirilerdir.¹⁴

1.1.2.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Özel sektörde oluşturulan bu standartların uygulanması tamamiyle ihtiyari olmaktadır. Dolayısıyla burada en önemli sorun standartlara uyumun sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır. Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yerel ve uluslararası kuruluşlardır. Türkiye'de TÜRMOB tarafından kurulan TİMÜDESK ve Amerika'da 1973

¹² Hanifi Ayboğa, "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003, s.105.

¹³ Nejdet Sağlam, **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1282, 2001, s.15.

¹⁴ Serpil Bostancı, "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", **Mali Çözüm Dergisi**, S.59, (Nisan-Haziran 2002), s.73-74.

yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Accounting Principles Board bu tür kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir.¹⁵

1.1.2.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Muhasebe standartlarını belirlemek üzere hükümet yetkisini başka bir kuruluşa devredebilir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün tartışmasız oluşudur.¹⁶

Düzenleyici kuruluşlar, politik baskıları azaltmak ve üst kurumlar nezdinde otoritelerini güçlendirmek için muhasebe standardı oluşturma sürecinde tarafsız ve detaylı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel alınmak üzere bir kavramsal çerçeve oluşturma gibi yöntemlere başvurmuşlardır. ABD’de SEC’in yasal desteğe sahip olması gibi Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) da aynı yöntemi izlemektedir.¹⁷

Benzer olarak Avusturalya’da standart oluşturma bir gözetim kuruluna bırakılmıştır.

Bu yöntemin diğer bir avantajıda: bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşların muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebilmektir. Bu yönetime getirilen eleştiri; yapı itibariyle özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalini arttırmakta ve bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir.¹⁸

¹⁵ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.2.

¹⁶ **a.g.e.**,

¹⁷ Üstündağ, **a.g.m.**, s.35.’den, Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.3.

¹⁸ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.3.

Türkiye’de, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile Amerika’da Finansal Muhasebe Standartları Kurulu bu özelliğe sahip kuruluşlardır.¹⁹

1.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Dünyadaki Gelişmiş Bazı Ülkeler İle Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak, dünyadaki gelişmiş birçok ülke ile Türkiye’de çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgisi kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır.²⁰

Finansal krizler ve 2000’li yılların başlarında dünyada yaşanan muhasebe skandalları uluslararası alanda muhasebe standartlarının kalite tartışmaları ve uluslararası uyumlaştırılma ihtiyacı ile birlikte, muhasebe standartlarının oluşturulması süreci ve muhasebe standardı oluşturma fonksiyonu üstlenen kuruluşları da gündeme taşımıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla son yıllarda, bağımsız kurulların yapılandırılmakta olduğu gözlenmektedir.²¹

¹⁹ Cemal Elitaş, **UFRS (TMS-TFRS)Uygulamaları**, Ankara: Hipotez Yayınları, 2011, s.10

²⁰ Üstündağ, **ag.m.**, s.36.’dan, Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.3.

²¹ **TMSK 2008 Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi) http://kgk.gov.tr/contents/files/2008_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim Tarihi:09.10.2013)

1.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik ABD’de Yapılan Çalışmalar

Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarının geliştirilmesinde öncülüğü ABD’nin yaptığı söylenebilir. Bu ülkede geliştirilen standartlar, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında etkin rol oynamıştır.

Dünya’da, IFRS ile birlikte kullanılan diğer önemli muhasebe standardı da ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles-US GAAP) dir. ABD’de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almaktadır. SEC 1933 Yasası’nı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC’e her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. ABD’de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri, düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayırmak mümkündür. Bunlar AICPA’nın etkin rol aldığı “1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA’s Committee on Accounting Procedure -CAP)” ve “1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board - APB)” dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren “FASB” dönemleridir. FASB tarafından belirlenen muhasebe standartlarının uygulanmasında SEC’nin resmi desteği bulunmasına karşın, FASB muhasebe standartlarını oluştururken tüm ilgili çevrelerin sürece katılımının sağlanmasına ve getirilen düzenlemeler hakkında bilgilendirilmesine yönelik bir yöntem izlemekte, toplantılarını da halka açık olarak gerçekleştirmektedir. FASB’ın tam zamanlı olarak çalışan 7 üyesi bulunan FASB’nin üyeleri eski işlerini bırakmak ve görevlerinden ayrılmak zorundadırlar. Üyeler beş yıllık bir süre için atanmakta olup, ikinci kez seçilmeleri mümkündür.²²

²² Nail Şanlı, **Global Muhasebe Standartları**,(Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/07-%2060%20NA%C4%B0L%20SANLI.doc>.
(Erişim Tarihi:01.11.2013)

FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Statements of Concepts" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Interpretations" yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir.²³

Amerika Birleşik Devletlerindeki uygulamaya bakıldığında, finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisinin yasayla, bizdeki SPK'ya muadil bir kuruluş olan SEC'e verildiğini görüyoruz. Bu kuruluş muhasebe standartlarını belirlemedeki rolünü genelde denetim fonksiyonu ile sınırlı tutmuş ve standartları belirleme görevi önceleri AICPA sonrasında da FASB adlı kuruluş tarafından yerine getirilmiştir.²⁴

Amerika'daki muhasebe örgütlerinin başlıcaları şunlardır: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA), Amerikan Muhasebe Derneği (AAA), Ulusal Muhasebeciler Derneği (NAA), New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE), Muhasebe İşletmeleri Komisyonu (CAP), Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB), Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu (CASB). Muhasebe standartlarının geliştirilmesinde en etkin rol oynayan muhasebe örgütü, AICPA olmuştur.²⁵

Amerikan muhasebe örgütlerinin yaptıkları çalışmalar düzenleyici olmaktan çok tavsiye edici olmuştur. Öte yandan bu konudaki çalışmaların çok sayıda örgüt tarafından

²³ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartların Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, (Çevrimiçi)

http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md146/muhasesestandard%C4%B1.pdf

(Erişim Tarihi:01.11.2013)

²⁴ "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları" (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf> (Erişim Tarihi: 19.09.2013)

²⁵ Serbülen Bayrak, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması**, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüd Raporu, Ankara:1999, s.10.'dan, Çağlar Sönmeztürk, "TMS 18 Hasılat Satandardı ve Lojistik Firmasında Uygulaması", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010.s.12.

yapılması, yani “çok başlı” olması etkinliğini azaltmıştır.²⁶

Aralık 1973’den Haziran 2009’a kadar 168 adet FASB standardı yayınlanmıştır.²⁷

FASB’ın, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile “Due process = doğrudan katılımcı süreç” sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır.²⁸

18 Ekim 2002’de imzalanan Norwalk Anlaşması ile US-GAAP ile IFRS’in birbiri ile uyumlu hale getirilmesi süreci başlamıştır. Uyum ifadesi ile kelimesi kelimesine aynı standartlar kastedilmemekte, daha ziyade bu iki grup standart arasında çok önemli farkların olmaması ifade edilmektedir.²⁹

Norwalk anlaşması, FASB ve IASB arasında giderek artan işbirliği ve yakınlaşmanın en açık kanıtıdır. Bu anlaşma ile FASB ve IASB arasında günümüzde de süren muhasebe standartlarında yakınsama süreci başlatılmıştır. Bu çerçevede çalışmalarına hız kazandırmak üzere ortak bir takvim belirlemiş olan bu iki kurul, (IASB, FASB) yılda iki kez bir araya gelmektedir.³⁰

²⁶ **A.g.e.**, s.11.

²⁷ “List of Fasb Pronouncements”, (Çevrimiçi) http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_FASB_pronouncements, (Erişim Tarihi, 19.09.2013)

²⁸ Başpınar, **a.g.m.**

²⁹ UFRS Cep Kitapçığı, 2008, Deloitte, s.23.

³⁰ Müge Saltoğlu, “Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Mart 2005, s.100.

1.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik İngiltere’de Yapılan Çalışmalar

İngiltere’de 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir. Muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin ciddi gelişmeler ise 1970 yılında, muhasebe uygulamalarındaki farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla, muhasebe mesleği mensupları tarafından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi’nin (Accounting Standards Steering Committee-ASSC) kurulmasıyla başlamıştır. ASSC, 1976’da altı muhasebe kuruluşundan oluşan Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi’nin (Consultative Committee of Accountancy Bodies-CCAB) desteğini elde etmiş, yeniden yapılandırılarak Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee-ASC) adını almıştır.³¹

ASC, 1990 yılına kadar Statements of Standart Accounting Practice (SSAP) adı altında muhasebe standartları ve Statements of Recommended Practice (SORP) adı altında genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Ancak, ASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması bu yıllar boyunca; standartların uygulanması için yasal yaptırım gücünün bulunmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşımaması, tüm CCAB üyelerinin onayının gerekmesi nedeniyle standartların oluşturulmasının uzun zaman alması, ASC’nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır.³²

Bu gelişmeler 1990 yılında İngiltere’de muhasebe standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılandırılmasına neden olmuştur. Yeni standart oluşturma sistemi 1989 Şirketler Kanunu ile getirilmiştir. Bu kanun hükümete muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve

³¹ Ahmet Kızıl ve diğerleri, “İngiltere’de Muhasebe Mesleği”, **MÖDAV Bülten**, S.7, 1997, s.37-39. ‘dan, Sönmeztürk, **a.g.t.**

³² Akgül ve Akay, 2002, a.g.e., s.11.

bu kuruluşlara gerekli imkânları sağlama yetkisi vermiştir. İngiltere’de kurulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC), standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu kuruluştur.³³

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB) ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayımlanması ile yetkili kuruluştur. ASB üyeleri FRC tarafından atanmaktadırlar ve muhasebe konusunda gerekli teknik bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. ASB’nin Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force-UITF) ve Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee-PSLC) olmak üzere iki alt komitesi bulunmaktadır. UITF, FASB bünyesindeki Emerging Issues Task Force’a paralel bir komite olup, mevcut standartlarla düzenlenmemiş olan acil konularla uğraşmak üzere oluşturulmuştur. PSLC üyeleri kamu sektöründe muhasebe konusunda deneyimli kişilerden oluşmaktadır. PSLC’nin başkanı ASB üyeleri arasından belirlenmekte olup, ana fonksiyonu kamu sektörüne ilişkin düzenlemelerde ASB’ye danışmanlık yapmak ve standartlar yayımlanmadan önce kamu sektörü bakış açısından inceleyerek yorum getirmektir. ASB tarafından standartların oluşturulmasında ilgili çevrelerin katılımını öngören bir yöntem izlenmektedir. ASB ile birlikte FRC’ye bağlı olarak faaliyet gösteren diğer bir kuruluş da Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP)’dir. FRRP, belirlenen standartlara aykırı uygulamalarla mücadele etmek üzere oluşturulmuştur. Muhasebe standartlarına uyumu aktif olarak denetlemekte, ancak ortaklar, borsa veya finans basını gibi kaynaklarla ulaşan ihbarlar üzerine inceleme yapmaktadır.

İngiltere’de oluşturulan yeni sistemde yer alan kuruluşların faaliyetleri sırasında ve getirdikleri düzenlemelerde vergi sistemini dikkate almadıkları, finansal raporlamanın vergi idaresinin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik muhasebe uygulamalarından tamamen ayrıldığı gözlenmektedir.

³³ Sağlam, a.g.e., s.21.

Mevcut durumda İngiltere ve ABD sistemleri benzerlikler göstermektedir. Ancak, İngiltere sisteminde sermaye piyasası düzenleyici kuruluşunun etkinliği söz konusu değildir. İngiltere ve ABD örneklerinde dikkat çekici husus; her ikisinde de önceleri standart oluşturma sürecinde meslek örgütü hâkim iken, bu yapının değiştirilerek sadece muhasebe meslek örgütlerinin değil, mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları gibi tüm ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılımını sağlamaya yönelik bir yapılanmaya gidilmesi ve yasal yaptırım gücünün daha belirgin hale getirilmesidir.³⁴

1.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Almanya’da Yapılan Çalışmalar

Yüzyılı aşkın bir süre önce, Almanya’da sermaye şirketlerine yönelik dış raporlamayı getiren yasal düzenlemeyi Reichstag (Eski Almanya Meclisi) sonrasında da yerini alan kurum olan Bundestag (Almanya Federal Meclisi) çıkarmıştır. Bu yasal düzenlemeler anonim şirketler için yüzyıl boyunca değişmeyen, muhafazakâr kurallar getirmiştir. Zaman içinde kanuna getirilen farklı yorumların yanı sıra, 1937, 1965 ve 1985 yıllarında yapılan yasal değişikliklerin etkisiyle muhafazakârlığın derecesi azalmıştır. 1985 yılında yapılan yasal düzenlemeler Alman kurallarının büyük bir bölümünün Avrupa hukukunun bir parçası haline gelmesiyle sonuçlanmıştır. Temel değerlendirme ilkeleri Avrupa bağlamı içinde korunmuş ve tarihi maliyet varlıkların ederini ölçmenin azami esası haline gelirken, borçların ederini ölçmenin de asgari esası haline gelmiştir.³⁵

Almanya’da kanunlarla getirilmiş detaylı muhasebe düzenlemelerinin oldukça köklü bir tarihi vardır. Günümüzde ise, düzenlemeler AB çerçevesinde olmaktadır ve 1985 yılında AB’nin 4,7 ve 8. direktifleri Alman yasalarına geçirilmiş ve 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu düzenlemeler Alman yazılı hukukunu ve yazılı olmayan

³⁴ Başpınar, **a.g.m.**

³⁵ Hans Peter Möller, **Accounting Regimes and Their Effects on the German Stock Market**; Jayne M. GODFREY ve Keryn CHALMERS, (Editörler), **Globalisation of Accounting Standards**, USA: Edward Elgar Publishing Limited, 2007, s.144.

hukuku etkilemiştir. Son zamanlara kadar, Almanya'da resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum oluşturulmamış. Yalnızca, Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar ve açıklamalar yayınlamıştır. Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standarde Komitee - DRSC) 1 Mayıs 1988'de yürürlüğe giren bir kanunla kurulmuş ve bu şekilde bir özel sektör standart oluşturucu kurulunun oluşturulması öngörülmüştür. DRSC'in kurulmasını müteakip, ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve DRSC resmen Almanya'nın muhasebe standardı oluşturan kuruluşu olarak tanınmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak 1998'de IAS'lerin ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır. DRSC, standart oluşturma sürecinde kamuya açık toplantılar yapılması, standartların taslak halinde yayımlanarak ilgililerden görüş alınması, ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılmasıyla danışma komitelerinin kurulmasını öngörmektedir. Almanya'daki gelişmelerde diğer ülkelerdeki deneyimlerin ulusal-uluslararası piyasaların ihtiyaçlarının ve muhasebe standartlarında uyum girişimlerinin yasama yoluyla yapılan düzenlemelerden çok, düzenleyici kuruluşlar vasıtasıyla yapılmasının daha başarılı olduğunu göstermesi etkili olmuştur. DRSC'nin standart oluşturma faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmış olmasına karşın; muhasebe uygulamalarında muhafazakârlığı ile tanınan Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında Amerikan modelinde ve uluslararası uygulamalara paralel, bağımsız bir düzenleyici kuruluşun gündeme gelmesi, dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan eğilimin anlaşılması açısından önemlidir.³⁶

Almanya'da 1992 yılından itibaren giderek sayısı artan sermaye şirketleri Alman Ticaret Kanunu (HGB) hükümlerine göre hazırladıkları mali tablolara ilave olarak kendi istekleriyle US GAAP ya da IFRS'e göre hazırlanmış ikinci bir mali tablo seti hazırlamaya başladılar. Ayrıca, Geregelter Markt'ın bir alt-kümesi olarak Neuer Markt denilen birinci gruptaki sermaye şirketleri için Almanya menkul kıymetler borsası, HGB'ye göre düzenlenen finansal tablolara ek olarak US GAAP veya IFRS kurallarına göre de finansal tablo düzenleme zorunluluğu getirmiştir. Ticaret Kanunu'nda 1998 yılında değişiklik

³⁶ A.g.m.

yapılarak, sermaye şirketlerinin genel olarak konsolide mali tablolarının hazırlanmasında HGB yerine uluslararası kabul görmüş muhasebe rejimleri (IFRS - US GAAP) uygulaması getirilmiştir. Bu değişiklik konsolide olmayan mali tabloları kapsamamaktadır. Ticaret kanununda yapılan bu değişiklikler 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren konsolide tabloları için IFRS esaslarını uygulama zorunluluğu getiren Avrupa Birliği yönergesi öncesine rastlamaktadır.³⁷

1.1.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Diğer Ülkelerde Yapılan Çalışmalar

Muhasebe standartları dünyada hemen hemen birçok ülkede kullanılmaktadır. Neredeyse her ülkenin kendi ulusal muhasebe standartları bulunmaktadır. Ulusal muhasebe standartlarının yanı sıra ayrıca birçok ülke Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlanabilmesi için birtakım çalışmalar yapmaktadır. Birçok ülkede Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kullanılmaktadır. Bunların belli başlıcaları şunlardır: Asya-Pasifik ülkeleri olan; Avustralya, Brunei Sultanlığı, Çin, Hong Kong, Hindistan, Endonezya, Japonya, Kore, Malezya, Yeni Zelanda, Pakistan, Tayvan, Tayland, Vietnam, Filipinler, Singapur ve Sri Lanka'dır. Avrupa-Afrika ülkeleri olan; AB ülkeleri, Avusturya, Belçika, Danimarka, Fransa, Almanya, Yunanistan, İsrail, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, Rusya, Güney Afrika, İspanya, İsveç, Türkiye ve İngiltere'dir. Ayrıca Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri de IAS kullanan ülkeler arasında yer almaktadır.³⁸

³⁷ Möller, a.g.e., s.144-145.

³⁸ IAS, "Country Accounting Standards Updates", (Çevrimiçi) <http://www.iasplus.com/country/country.htm>, (Erişim tarihi: 15.02.2013)

1.1.4. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonuna (Uyumlaştırılmasına) Yönelik Olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Finansal raporlama standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) gelmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'lerde başlamış ve bu konunun bir örgüt (komite) tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler ise, ilk defa 1972 yılında Sydney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir.³⁹

Komite, 1973 yılında Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmaktır. Merkezi Londra'da bulunan bağımsız organizasyon niteliğindeki komitenin, 100'den fazla ülkeden 2.000.000'u aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyesi bulunmaktadır.⁴⁰

IASC'nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin (Constitution) 2. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmektedir:⁴¹

Kamu yararını gözeten, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standart manzumesi geliştirilerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını

³⁹ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.15.

⁴⁰ **a.g.e.**

⁴¹ **a.g.e.**

sağlamak ve tüm dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik karar vermesinde kolaylık sağlamak.

Türkiye’de Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (International Federation of Accounts) (IFAC) kurucu üye ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASB) üye olarak katılmıştır. Bu üyelikler 13.07.1979 tarih ve 16695 sayılı Resmi Gazetede Bakanlar Kurulu kararı olarak yayımlanmıştır.⁴²

1994 yılında TMUD’nin desteği ile Türkiye Serbest Muhasebe Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları birliği de IASB üyeliğini almıştır.⁴³

IASB ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASB üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASB ve IFAC bir çatı altında toplanmış olmaktadır.⁴⁴

1.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Yapılan Çalışmalar

IASB daha doğarken yetim kalmış, gücünü az sayıda insandan alan, özkaynağı ve uzun-vadeli finansmanı olmayan bir özel sektör kuruluşudur. Dahası; denetleyenler, tablo hazırlayanlar veya düzenleyiciler üzerinde yetkisi bulunmamaktadır. Peki o halde nasıl bu kadar etkili olabildi? Bu sorunun cevabını; uygulayıcılar, denetleyiciler, ve düzenleyiciler arasında küresel muhasebe standartlarının olmazsa olmazlığı yönünde kökleşmiş bir

⁴² Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, (Çevrimiçi)

<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14>, (Erişim Tarihi:16.09.2013)

⁴³Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli MaliMüşavirler Odaları Birliği, (Çevrimiçi),<http://www.turmob.org.tr/turmobweb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWcfTeDkN3v7hpdpl1CvMGkGsUQabcw2RY2dopRkwEEhb1RoK2MUXVaaSNHLAyjwrM> (Erişim Tarihi:16.09.2013)

⁴⁴ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.16.

görüşün varlığında buluruz. Diğer bir deyişle, IASB'ın ortaya çıkışı ve doğurduğu etki kökünü piyasada zaten var olan talepten almaktadır.⁴⁵

Uluslararası Muhasebe Standartları komitesinin standartlara uyum konusunda yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkilerinin olmamasından kaynaklı eksikliklerin giderilmesi amacıyla IASC'nin tüzüğü ve yapısı 2000 yılında değişmiş ve 8 Mart 2001 tarihinde, kâr amacı gütmeyen Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı kurulmuştur. IASC Vakfı'nın amaçlarından birisi, kamu çıkarına uygun olarak, dünyanın sermaye piyasalarındaki katılımcılara ve ekonomik kararlar alan diğer kullanıcılara yardımcı olmak için, finansal tablolarda ve diğer raporlamalarda, yüksek nitelikli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi gerektiren, anlaşılabilir ve uygulanabilir olan tek bir küresel muhasebe standardı setini geliştirmektir. Vakfın, 6 Kuzey Amerika, 6 Avrupa, 6 Asya Okyanusya bölgeleri ve 4 tanesi de coğrafi dengeyi dikkate alarak diğer bölgelerden gelen toplam 22 üyesi bulunmaktadır. Vakıf dört temel birimden oluşmaktadır,⁴⁶

- 1) Mütevelli Heyeti (IASB'nin yönetiminden sorumlu olup standartların oluşumu ile ilgisi bulunmamaktadır.)
- 2) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) (Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayınlanmasından sorumludur.)
- 3) Standart Tavsiye Konseyi (SAC) (IASB ve mütevelli heyetine danışmanlık yapmaktadır.)
- 4) Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) (Uluslararası muhasebe standartlarının açıklanmasından sorumludur.)

⁴⁵ Kevin M. Stevenson, **The IASB Some Personal Reflections**; Jayne M. GODFREY and Keryn CHALMERS, (Editörler), **Globalisation of Accounting Standarts**, USA: Edward Elgar Publishing Limited, 2007, p.p.34-35.

⁴⁶ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, (Çevrimiçi)
http://www.vergisorumlari.com.tr/konu_bilgi.aspx?konudeger=tfrs, (Erişim Tarihi: 15.09.2013).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı (IASCF) 1 Temmuz 2010 tarihinde Tüzüğünde yaptığı değişiklikle adını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation) olarak değiştirmiştir. IFRS Vakfı kamu yararına çalışan bağımsız ve kâr amacı olmayan bir özel sektör kuruluşudur. Vakfın temel amaçlarını aşağıdaki gibi belirtebiliriz:⁴⁷

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu aracılığıyla anlaşılabilir, uygulanabilir ve tüm ülkeler tarafından kabul edilen uluslararası finansal raporlama standartları geliştirmek.
- Standartların kullanımı ve uygulanmasını yaygınlaştırmak.
- Küçük ve ortak ölçekli işletmeler ile gelişmekte olan ülkelerin finansal raporlamaya yönelik ihtiyaçlarına cevap verebilmek.
- Ulusal muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumunu sağlamak.

IASB, 24 Mayıs 2000'de IFAC'in de katılımıyla Edinburg'da yapılan Genel Kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Edinburg'da kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur. Bu yeni yapılanma sonucu 2001 'den itibaren IASB, IASC'nin yerini almış olup, standartlarında yeni ismi de IFRS olmuştur. IASB, küçük ve orta ölçekli işletmeler için geliştirilen finansal raporlama standartları dahil olmak üzere uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve yayımlanmasından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi tarafından yapılan yorumların onaylanmasından sorumlu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı'nın bağımsız bir birimidir. Finansal raporlama standartlarını hazırlama ve yayınlama konusunda tek otorite olan IASB'nin amacı uluslararası alandan kabul görmüş sözü edilen standartları hazırlamaktır. Standart hazırlama sürecinde IASB yatırımcılar, analistler, düzenleyici kurumlar, iş dünyası, muhasebe standardı belirleme konusunda yetkili olan kurumlar ve muhasebe alanında uzman kişilerle yakın ilişki içinde bulunmaktadır.

⁴⁷ A.g.m.

IASB'nin çalışmalarında aktif rol alan 8 kuruluş; IFAC, FASB, SEC'in yanısıra Avrupa Komisyonu, Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı, Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu ve ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'ndan oluşmaktadır.⁴⁸

IASB toplam 16 üyeden oluşmaktadır. 2011 yılında IASB başkanlığına Hollanda eski maliye ve sağlık bakanı Hans Hoogervorst getirilmiştir. Görev süresi Haziran 2016'da sona ermektedir.⁴⁹

2001'den günümüze kadar IASB, IFRS olarak 13 adet standart çıkarmış olup, 28 standart ise IASB'nin yayınlamış olduğu isim olan IAS olarak durmaktadır.⁵⁰

IASB'nin çalışma şekli aşağıdaki gibi olmaktadır:⁵¹

- a) IASB bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyi'ne danışır.
- b) Projeler, IASB'nin amaçlarına, planlarına ve stratejisine uygunluğuna, muhasebe standartlarının birbirleriyle yakınlaştırılmasını sağlamasına ve ele alınacak konuyla ilgili birbiriyle çakışan çok fazla standart bulunmasına veya hiç standart bulunmamasına göre önceliklendirilir.
- c) Projenin, IASB'nin gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra, IASB projeye ilgili görüş almak üzere bir danışma grubu kurabilir. IASB büyük projelerde, kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve kurulun görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun cevaplaması için sorular bulunan bir tartışma belgesi (discussion paper) hazırlayıp yayımlayabilir. Belgeye ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür.

⁴⁸ **A.g.m.**

⁴⁹ "Members of the IASB", (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IASB/Pages/Members-of-the-IASB.aspx>, (Erişim Tarihi: 08.01.2014).

⁵⁰ "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", (Çevrimiçi) [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html), (Erişim Tarihi:16.09.2013).

⁵¹ Elitaş, **a.g.e.**, s.24-25.

- d) IASB personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, Standart Danışma Konseyi'nin görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri incelendikten sonra, taslak metin (exposure draft) yayımlanır. Taslak, onay sürecinde ortaya çıkan karşıt görüşleri de içerir. Taslağa ilişkin görüş verme süresi de 90 gündür. IASB bu süreyi kısaltabilir veya uzatabilir.
- e) IASB Ana Tüzüğü'nde yer almamakla birlikte, önerilen standartları tartışmak üzere kamuya açık oturumlar da düzenleyebilir. Ayrıca, IASB nerilen standartların etkinliğini ve uygulamada nasıl sonuçlar vereceğini daha iyi görmek üzere, taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir. (field test)
- f) IASB, taslakta ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularda ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirdiğinde standardı onaylar.

IASB'nin 16 atanışmış yesi bulunmaktadır. Standardın yayınlanması için 10 üyenin olumlu oyuna ihtiyaç duyulmaktadır. ekimser oy kullanmak ise bir önergeye red oyu kullanmaya denktir. IASB yelerinin toplantılara şahsi olarak katılmaları gerekmekte olup, vekaleten temsil edilemezler. Toplantılar tele-konferans, video-konferans ya da başka benzer iletişim olanaklarıyla da gerçekleştirilebilir.⁵²

1.1.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye'de Yapılan alışmalar

Türkiye'de muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenlemelerin ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir.

⁵² "IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook", (evrimii)

http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf (Erişim Tarihi:09.01.2014).

Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonrada Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1965 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.⁵³

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde yaptırım gücü olan TTK ve VUK hükümlerinin yönlendirdiğini, ancak bu konudaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların (SPK, BDDK) kendi yetki alanlarına giren işletmeler için yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlemlenmektedir. Türkiye'de özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde muhasebe vergi için tutulmaktadır. Firmalar belli bir büyüklüğe geldiğinde veya yabancı ortaklık söz konusu olduğunda UFRS ve UFRS denetimi devreye girmektedir. Bu durumda firmalar; Maliye'ye vergi kanunları çerçevesinde rapor sunarken ayrı, yabancı ortağına/yatırımcısına UFRS çerçevesinde rapor sunarken ayrı olmak üzere iki farklı rapor hazırlamaktadır.

Vergi yasalarında; vergi matrahının tespitine yönelik hükümlerin yanısıra işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri ile mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve bu hükümlerin uygulanmasına yönelik bazı müeyyidelerin bulunması, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemelere kadar, genel muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde yürütülmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır.

Türkiye'de 70'li yıllardan bu yana tüm işletmeler için uygulanabilir ve dünya standartlarına uygun muhasebe ilke ve politikaları oluşturmaya çalışılmaktadır. Sermayenin global olduğu ortamlarda, standartların ulusal olması beklenmemelidir.⁵⁴

1960'lı yıllarla birlikte muhasebenin A.B.D. muhasebe uygulamalarının etkisine girmesi 1974 sonrası uluslararası muhasebenin Türkiye'de uygulama alanı bulması, Türk

⁵³ A.g.e., s.10.

⁵⁴ Recep Pekdemir, Sempozyumun Değerlendirilmesi, **V Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Yirbirinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu**, İSMMMO Yayın No:32, İstanbul: Türmob Yayınları 172, 2001, s.489.'dan, Türker a.g.e., s.54-55.

muhasabe sisteminin, ilke ve kurallarının yasal taleplerle uyuşma sürecini etkilemiş ve farklılaşma belirgin hale gelmiştir. 1960'lı yıllarda başlayan ve yüksek öğretim kurumlarının programlarına giren "Mali Bilanço" ile "Vergi Muhasebesi" derslerinin kapsamı muhasabe dilinin farklılaşmasının önemli göstergelerinden biridir. Muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuştuğu 1989 yılına kadar (3568 sayılı meslek yasasının çıkması) muhasabe dilindeki bu farklılaşma sürmüştür. 1984 sonrası SPK tarafından muhasabeye ilişkin yapılan düzenlemelerin vergi idaresi tarafından kabul görmemesi, muhasabe dilindeki farklılaşmanın artmasına neden olmuştur.⁵⁵

Türkiye'de standartlaşma gereksinimi 1950'li yılların sonunda ortaya çıkmıştır. 1950'li yılların sonunda uygulamacı ve akademisyenlerin birlikte düzenledikleri "Türkiye Muhasebe Kongresi"nde "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" tartışılmış 1960'lı yılların ortasında "Tekdüzen Hesap Çerçevesi" kongre teması olarak ele alınmıştır. 1971 yılında ise sunulacak Bilanço ve Kâr-Zarar Tablosu'nun içeriği, hazırlanması ve sunulması kongre teması olarak ayrıntılı bir şekilde tartışılmıştır.⁵⁶ 1994 yılında uygulamaya giren tek düzen hesap planı Türkiye'deki muhasabe uygulamalarına belirli bir standart kazandırmıştır.⁵⁷

Firmaların mali bilgilerinin karşılaştırılabilir ve ortak bir dil ile ifade edilmesi oldukça önem kazanmıştır. 1998 yılından bu yana İMKB'de işlem gören yabancı şirketlerin IAS, ABD veya İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'na uygun finansal tabloları kabul edilmektedir.⁵⁸

Ekim 1942 tarihinde 14 kişi tarafından **Türkiye Ekspert Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği** olarak kurulan, 1967 yılında ismi değişerek "**Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği**" olan dernek alanındaki ilk özel girişim olup, Türkiye'de

⁵⁵ Masum Türker, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Doğuşu ve İşlevleri, **I. Muhasebe Standartları Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, İzmir: İzmir SMMMO Yayını, 1996, s.5.'den, Türker, **a.g.e.**,s.53.

⁵⁶ TMUD, **Bilanço, Kar-Zarar**, İstanbul: TMUD Yayınları, 1971.'den, Türker, **a.g.e.**, s.54.

⁵⁷ Erdoğan Avder, "Muhasebenin Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi ve Tekdüzen Hesap Planı", (Çevrimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/> (Erişim Tarihi: 29.10.2013)

⁵⁸ Ufuk Mısırlıoğlu ve Cemal İbiş, **Muhasebe Standartlarında Küreselleşme: Temel Uluslararası Muhasebe Standartları**, Vergi Dünyası, Sayı:215 (1999 Temmuz) s.174'den, Türker, **a.g.e.**, s.56.

muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. Prof. Osman Fikret Arkun, 1942'de kurulan derneğin ilk başkanıdır. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1977 yılında IFAC'a kurucu üye ve IASC'ye üye olarak katılmıştır. Bu üyelikler 13.07.1979 tarih ve 16695 sayılı Resmi Gazetede Bakanlar Kurulu kararı olarak yayımlanmıştır.⁵⁹

TMUD, 1974-1985 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standart Taslakları'nı inceleyerek görüşlerini IASC'ye göndermiştir. Ayrıca yayınlanan standartları tercüme ettirerek 1977 yılından itibaren İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi'nde yayımlanmıştır. 1991 yılında yürürlükte olan 31 adet UMS'yi ve IASC Ana Sözleşmesi'nin tercümesini kitap halinde yayımlamıştır.⁶⁰ Bu çalışmalar hem muhasebe uygulamalarını hem muhasebe öğretisini etkilemiştir.⁶¹

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı Türkçe'ye çevirip yayımlamıştır. Bu değerli girişim, yaptırım gücü olmadığından bilimsel bir yapıt olmaktan öteye maalesef gidememiştir. Ancak dernek, demokratik bir sivil örgüt olarak önemli bir misyonu yerine getirmiştir. Türkiye'de pek çok kişi, ilk kez bu çalışma sayesinde uluslararası muhasebe standartları ile tanışmıştır.⁶²

Muhasebe Standartları konusunda aşağıdaki kurumların çalışmaları olmakla birlikte bu çok başlılığa son verilmiştir. 02.11.2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak kurulan, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Türkiye'de muhasebe standartlarını belirlemede tek yetkili organ olmuştur.

⁵⁹ “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği”, (Çevrimiçi)

<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14>, (Erişim Tarihi:19.09.2013)

⁶⁰ Ahmet Hayri Durmuş, (Derleyen) **Uluslararası Muhasebe Standartları**, İstanbul: TMUD Yayınları, 1992.'den Türker, **a.g.e.**,s.60.

⁶¹ Türker, **a.g.e.**, s.60.

⁶² “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları“ (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf> (Erişim Tarihi: 19.09.2013).

1. Sermaye Piyasası Kurulu
2. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
6. Türkiye Bankalar Birliği
7. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
8. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
9. Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu
10. Devlet Muhasebe Standartları Kurulu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan çalışmalara geçmeden önce 02.11.2011 tarihine kadar muhasebe standardı belirleme konusunda Türkiye'de önemli çalışmalar yapan, kurumlardan bazılarını aşağıda inceleyeceğiz:

1.1.6.1. SPK Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. Bölümü Sermaye Piyasası Kurulu'na ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Sermaye Piyasası Kanunu'nun ilgili madde hükmü Kurul'a çeşitli görev ve yetkiler vermiştir. Bunlardan birisi de kamunun aydınlatılması amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak; özellikle bilanço, kâr zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmaktır. Sermaye Piyasası Kurulu bu amaçla bir çok tebliğ ve yönetmelik yayınlamıştır. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu içinde Muhasebe Standartları Dairesi kurulmuştur. Kurul, 2003 yılında UFRS ile uyumlu muhasebe standartları hazırlamış ve Seri:XI, No:25 sayılı tebliğ ile 33 adet standart yayınlamıştır.⁶³

⁶³ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.6-7.

Seri:XI, No:25 Sayılı Tebliğ kapsamına giren işletmeler 01.01.2005 tarihinden itibaren yayınlanan UFRS'leri uygulamaya başlamıştır.⁶⁴

Kurul'un, 09.04.2008 tarihinde yayımladığı Seri:XI, No:29 tebliği ile Seri:XI No:25 tebliğini yürürlükten kaldırılmıştır. İlgili tebliğde geçen ifade şu şekildedir: "İşletmeler 01.01.2008 tarihinden itibaren Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'leri uygulayacaklardır. Bu kapsamda benimsenen standartlara aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan; Türkiye Finansal Raporlama Standartları esas alınacaktır."⁶⁵

1.1.6.2. TМУDESK ve TMSK Tarafından Yapılan Çalışmalar

İlk olarak, TМУDESK 9 Şubat 1994 tarihinde: denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TМУDESK 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır.⁶⁶

TМУDESK'in standartları kamuoyu tarafından yeterince benimsenmemiş ve uygulamaya dahil edilememiştir. Bunun en önemli sebebi kurumun yaptırım gücünün olmaması olarak görülebilir.

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 Sayılı Kanun'la eklenen Ek-1. madde ile, ulusal muhasebe standartlarını oluşturma konusunda yetkili olmak üzere TMSK kurulmuştur. TMSK 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle

⁶⁴ Elitaş, **a.g.e.**, s.15.

⁶⁵ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.8.

⁶⁶ **A.g.e.**,s.9.

TMUDESK'in görevlerini bu tarihe kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.⁶⁷

TMSK, kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kurumdur. Bu kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer üye, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir Yeminli Mali Müşavir bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşup, görev süreleri 3 yıldır.⁶⁸

TMSK; Avrupa mevzuatı ile uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olabilmek için Uluslararası Raporlama Standartlarını set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararı almıştır. Bu karar doğrultusunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı ile 2005 yılında telif ve lisans anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma çerçevesinde TMSK tarafından uluslararası muhasebe standartlarının resmi çevrileri yapılmış ve Türk Muhasebe Standartları olarak resmi gazetede yayımlanmıştır.⁶⁹

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından : 1 adet Kavramsal Çerçeve, 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı ve 2001 yılındaki yönetsel değişiklikten sonrada 9 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı olmak üzere 38 adet muhasebe standardı ile 26 adet yorum Resmi Gazete'de yayınlamıştır. Söz konusu standartlar ve yorumlar IASB tarafından yayınlanan standartlar ve yorumlarla birebir uyumludur.⁷⁰

TMSK'nın görevine, 02.11.2011 tarihinde Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu'nun kurulması ile son verilmiştir.

⁶⁷ Elitaş, **a.g.e.**, s.15-16.

⁶⁸ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.10.

⁶⁹ Elitaş, **a.g.e.**, s.16.

⁷⁰ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s.42.

1.1.6.3. 6102 Sayılı TTK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türk ekonomisinde yaşanan önemli gelişmeler, uluslararası piyasaların kurallarına uyumlu, yeni bir Türk Ticaret Kanunu'nun yayınlanmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu amaçla, yaklaşık elli yıldan beri yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu yürürlükten kaldırılarak, çalışmalarına 1999 yılında başlanılan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda; pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerin yanı sıra, borsada işlem görmeyen işletmeler için de, pay sahipleri başta olmak üzere, tüm ilgililerin menfaatlerini korumaya yönelmiş yeni bir kurallar sistemi oluşturularak, kurumsal yönetim ilkeleri tesis edilmeye çalışılmıştır. Ancak, kanun daha yürürlüğe girmeden, bir değişikliğe gidilerek 26.06.2012 tarih ve 6335 ile 12.07.2012 tarih ve 6353 sayılı düzenlemeler gerçekleştirildi.⁷¹

Değişiklik yapılmadan önceki 6102 sayılı TTK'da, muhasebe alanında yapılan düzenlemelerin en önemlisi; defterlere kayıt aşamasından, finansal raporlama aşamasına kadar tüm parasal işlemlerin Uluslararası Muhasebe Standartları'yla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olması gerektiği idi. Ancak 26.6.2012 tarih ve 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, defterlere yapılacak kayıtların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde tutulması hükmü kanundan çıkarılmıştır. İşletmeler eskiden olduğu gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümlerine uygun bir şekilde kayıtlarını tutmaya devam edecekler. TTK'nın 64 ve 88. madde hükmüne tabi işletmeler, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları'na kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda kalacaklardır. Dolayısıyla, işletmeler genel kurula sunacakları finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlayacaklardır. Kanun'un 88. maddesinde yer verilen diğer bir hüküm

⁷¹ Yıldız Özerhan, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14589&arananKey=tfrs> (Erişim Tarihi: 21.09.2013).

ise, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmış olmasıdır.⁷²

Türkiye’de halen pay senetleri borsada işlem gören işletmeler, bankalar ve sigorta şirketleri finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/Uluslararası Muhasebe Standartları’na (UFRS/UMS) uygun bir şekilde düzenlemekte ve kamuoyuna açıklamaktadırlar. TTK’nın 64 ve 88. maddeleri gereği, 01.01.2013 tarihinden itibaren yukarıda sayılan işletmelere ilave olarak diğer işletmelerin de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun şekilde düzenledikleri finansal tablolarını TMS’ye uyumlu hale getirmeleri gerekecektir.⁷³

İşletmeler kayıtlarını 6102 Sayılı TTK, 64. madde hükmüncü 213 Sayılı VUK esaslarına göre tutacaklar. Eğer işletme 1534. maddede sayılan işletmelerden ise veya bağımsız denetim şartlarını sağlamış bir işletme ise Uluslararası Muhasebe Standartları’yla uyumlu finansal raporlar hazırlamak zorunda olacaktır.⁷⁴

Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacak olan işletmeler aşağıda sayılanlardır:⁷⁵

- a. Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,
- b. Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,
- c. 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

⁷² 6102 Sayılı TTK, Madde:64,65,88.

⁷³ Yıldız Özerhan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14589&arananKey=tfrs> (Erişim Tarihi: 21.09.2013).

⁷⁴ Remzi Örten ve Salih Torun, “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde TFRS’ye Uygun Finansal Tablo Düzenlemedeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20361&arananKey=tfrs> (Erişim Tarihi: 21.09.2013).

⁷⁵ 6102 Sayılı TTK, Madde:1534/f.2.

- d. 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri, bakımından 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girer.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması ile ilgili olarak 14.11.2012 tarihinde Resmi Gazete’de aşağıdaki Kurul Kararı’nı yayınlamıştır:⁷⁶

“660 sayılı KHK’da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397’nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına, yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına, karar verilmiştir.”

14 Mart 2014 tarih ve 28941 sayılı resmi gazetede yayımlanan 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasların belirlendiği 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı’na göre;⁷⁷

Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler:

1. Aktif toplamı 75 milyon ve üstü (eskisi 150 milyon ve üstü) Türk Lirası,
2. Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü (200 milyon ve üstü) Türk Lirası,

⁷⁶ “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan; Kurul Kararı”, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121117.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121117.htm> (Erişim Tarihi:22.09.2013).

⁷⁷ “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar”, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm>. (Erişim Tarihi: 01.07.2014).

3. Çalışan sayısı 250 (eskisi 500 ve üstü) ve üstü.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 6102 sayılı TTK hazırlandıktan sonra kurulduğu için 26/6/2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanunun ile yapılan değişiklikler ile 6102 Sayılı TTK'ya girmiştir.

02.11.2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuş ve uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma ve yayımlama, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisi bu Kurum'a verilmiştir.

6102 Sayılı TTK'da Kurum'un muhasebe standartlarını nasıl yayınlayacağı da net bir şekilde belirtilmiş olup, kanunda geçen ifade şu şekildedir: "Uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, **uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde**, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır."⁷⁸

02 Kasım 2011 tarihinde yayımlanan ve yürürlüğe giren 660 Sayılı KHK'nin 9. ve 26. madde hükümleri gereğince muhasebe standartlarını düzenleyecek yetkili ve görevli kurumun KGK olduğu açıktır. VUK mad.175 uyarınca Maliye Bakanlığı'nın öngördüğü muhasebe sisteminin bir unsuru olan muhasebe standartları, bu konuda tek yetkili ve görevli olan KGK'nın tekelindedir ve TMS/IFRS Türkiye'de geçerli tek muhasebe standardı rehberidir.⁷⁹

⁷⁸ 6102 Sayılı TTK, Madde:88/f.2.

⁷⁹ Abdullah Yavaş, "Defter Tutmak mı Muhasebe Tutmak mı Muhasebe Sistemi mi, (Çevrimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/abdullahyavas/005/> (Erişim Tarihi:04.10.2013).

Kurum; Kurul ve Başkanlıktan oluşup, kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahiptir. Başbakanlıkla ilişkili olmasından dolayı Başbakan, Kurumun yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir Bakan eliyle yürütebilir.⁸⁰

Kurum'un üyeleri ise şu şekilde belirlenir: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur. Bakanlar Kurulu, üyelerden birini Başkan olarak atar. Kurul, Başkanın önerisi üzerine üyelerden birini ikinci Başkan olarak seçer.⁸¹ Kurumun ilk başkanı hesap uzmanlığı ve maliye bakanı bakan danışmanlığı görevlerinde bulunan Seyit Ahmet Baş'tır.

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:⁸²

1. Finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu TMS'leri oluşturmak ve yayımlamak.
2. TMS'lerin uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.
3. Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS'ler doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu TDS'leri oluşturmak ve yayımlamak.

⁸⁰ 660 Sayılı KHK, Madde:3/f:1-2.

⁸¹ 660 Sayılı KHK Madde:4/f:1-2.

⁸² "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Yönetmelik", (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-516-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-yonetmelik.html (Erişim Tarihi: 21.09.2013).

4. Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, gerekli şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek.
5. Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak amacıyla bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının yayımladığı standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.
6. Mevzuata aykırılıkları tespit edilen bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları hakkında uygulanacak idari yaptırımlara karar vermek, gerektiğinde bunların faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
7. Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarında aranacak nitelikler ile bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş veya yetkilendirme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bunlara yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, kalite güvence sistemini oluşturmak, bu sisteme yönelik incelemelerin usul ve esaslarını belirlemek ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.
8. Görev alanıyla ilgili konularda yabancı ülkelerin yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler ile mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşlarını ve denetçilerini resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek.
9. Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

10. Kurumun düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.
11. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede sayılanlara ilave olarak faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kamu yararını ilgilendiren diğer kuruluşları belirlemek.
12. Görev alanıyla ilgili konularda uluslararası kuruluşlarla ve diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla işbirliği yapılmasına, gerektiğinde bu kuruluşlara üye olunmasına ve anlaşmaların akdedilmesine ilişkin çalışmaları yapmak.
13. Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.
14. Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.
15. Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.
16. Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.
17. Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.
18. Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak.
19. Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.
20. Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

660 sayılı KHK ile TMSK'ya son verilmiştir. Görüldüğü üzere, söz konusu KHK ile oluşturulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu muhasebe standartlarının oluşturulması ve bağımsız denetim müessesesinin düzenlenmesi ve denetlenmesi konusunda mutlak otorite olmuştur. Söz konusu otorite kamuya hesap verme yükümlülüğü olan veya olmayan bütün şirketler açısından geçerlidir.⁸³

⁸³ N.Emre Ergin, "660 Sayılı KHK İle Bağımsız Denetim", <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13574&arananKey=GSS> (Erişim tarihi: 21.09.2013).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 1 Kavramsal Çerçeve, 13 TFRS, 28 TMS, 16 TFRS Yorumu ve 7 TMS Yorumu yayınlamıştır.⁸⁴

⁸⁴ “TMS/TFRS 2013 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle)”, (Çevrimiçi) [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html) (Erişim Tarihi:22.09.2013).

2. TMS 18 HASILAT STANDARDI

Bu bölümde TMS 18 Hasılat standardı; mal satışlarında, hizmet sunumlarında, faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinde ayrı ayrı ele alınacak olup, hasılatın doğmasında özellik arz eden durumlar ayrıca incelenecektir.

2.1. Genel Açıklama

Hasılat, üretim ve satış faaliyetleri sonucunda yaratılan mal ve hizmetlerin parasal karşılığını ifade etmektedir. Hasılat unsuru, işletmelerin ticari aktiviteleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. İşletmeler kâr hedeflerini yükseltebilmek için hasılatlarını da arttırmaları gerekmektedir. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ve dünyada rekabetin artması sonucu hasılatın tanımlanması ve ölçülmesi daha da önemli hale gelmiştir.

Muhasebe kuramında bilanço yaklaşımına göre, işletmeye konulan ve çekilen değerler hariç olmak üzere, özkaynakları artıran her olay gelir olarak tanımlanmaktadır. Gelir ve kârların ne zaman muhasebeleştirileceği, yani kayıt altına alınacağı gelirin doğumu ile yakından ilgilidir. Gelirin doğuşu ile ilgili temel ilke, gerçekleşme (tahakkuk) esasıdır. Buna göre, bir gelir ve gider hangi dönemde gerçekleşmişse, tahsil ve ödeme tarihlerine bakılmaksızın o dönemle ilişkilendirilir.⁸⁵

Hasılat, sadece işletmenin kendi hesabına yapmış olduğu işlemleri kapsar. Katma Değer Vergisi gibi üçüncü kişiler adına toplanan tutarlar işletmeye ekonomik fayda sağlamaz ve işletmenin özsermayesinde artışa neden olmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat olarak kabul edilmez.⁸⁶ Ayrıca, hasılat, muhasebede ancak işletmenin olağan mal ve hizmet satışları ya

⁸⁵ Yıldız Akbulut, “Türkiye Muhasebe Standardı-4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının İncelenmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, S. 3, (Ocak 2001), s.32.

⁸⁶ Yavuz Akbulak, “Uluslararası Muhasebe Standartlarında Elde Edilen Hasılat Kavramı”, **Mali Pusula**, S.14, (Şubat 2006), s.86.

da faaliyetlerinden elde edilir; olağanüstü nitelik taşıyan “bir sabit kıymet satışından” hasılat elde edilemez.

Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeli ve işletmenin yaptığı her türlü ticari iskonto ve miktar indirimleri bundan düşülmelidir. Raporlama yapan bir işletmenin zaman içinde hangi noktada mala sahip olmanın riskleri ve getirilerini alıcıya devretmiş sayılacağıının belirlenmesi, mal satışından elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde büyük önem taşır.⁸⁷

Brüt satışlar: İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan, tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili; sübvansiyonlar, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan farklar ve vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir. Satış tarihindeki vade farklarının, muhasebe standartlarına göre satış geliri değil, faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Brüt satışlara “Katma Değer Vergisi” dahil edilemez. Holding ana şirketinin, kendine bağlı yurtiçi ve yurtdışı ortaklıklarından elde ettiği gelir ana şirketin esas faaliyet gelirini oluşturduğundan brüt satışlar bölümündeki hesaplarda izlenir.⁸⁸

Hasılat standardı IASC tarafından ilk kez Nisan 1981’de taslak olarak yayımlanmıştır. Bu standart taslağı, 1982 yılında “IAS 18 Gelirin Tanımlaması” adı altında tartışmaya açılmış ve 01.01.1984 tarihinde kabul edilmiştir. Mayıs 1992’de standart tekrar gözden geçirilerek taslak metin olarak yayımlanmış, Aralık 1993’de ise “Finansal Raporların Karşılaştırılabilirliği” projesinin bir parçası olarak yeniden gözden geçirilmiş ve 01.01.1995 tarihinde kabul edilmiştir. Aralık 1998’de IAS 39 Finansal Enstrümanlar: Tanımlar ve Ölçme Standardı ile birlikte yeniden gözden geçirilerek son hali ile 01.01.2001 tarihinde yayımlanmıştır.⁸⁹

⁸⁷ Barry J.Epstein ve Eva K.Jermakowicz, **IFRS Policies and Procedures**, USA: John Wiley & Sons Inc, 2008, s.86.

⁸⁸ Nalân Akdoğan ve Orhan Sevlengül, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007, s.571.

⁸⁹ Ganite Kurt, **TMS-18 Hasılat**; Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL ve Bünyamin ÖZTÜRK (Editörler), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.556.

Türkiye’de hasılat ile ilgili ilk standart Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanmıştır. TİMÜDESK 14.04.1996 tarihli toplantısında hasılat ile ilgili standardı TMS 4 Satışlar ve Diğer Gelirler olarak kabul etmiştir. Söz konusu standart 01.01.1997 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.⁹⁰

TMS 18 Hasılat standardı ile ilgili Türkiye’de yapılan güncellemeler ve yürürlük tarihleri aşağıda olduğu gibidir:⁹¹

TMS 18 Hasılat standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 sıra no’lu,
3. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no’lu
4. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 134 sıra no’lu,
5. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 182 sıra no’lu,
6. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
7. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu,
8. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 30/06/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

⁹⁰ A.g.e.

⁹¹ “TMS 18 Hasılat Standardı”, (Çevrimiçi)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf (Erişim Tarihi:22.09.2013).

- İkinci, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise doğrudan TMS 18 tarafından yapılmış olup, ikinci değişiklik 31/12/2007, dördüncü değişiklik 31/12/2008, beşinci değişiklik 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Altıncı değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- Yedinci değişiklik TFRS 11 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Sekizinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

2.2. Standardın Amacı

Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Bu standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.⁹²

TMS 18 Hasılat standardının amacı, belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.⁹³ Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın muhasebeleştirme zamanının belirlenmesidir. Hasılat, gelecekte sağlanacak ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir.⁹⁴

⁹² TMS 18, Amaç başlıklı paragraf.

⁹³ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **TMS TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Türmob Yayınları-427, 2011, s.85.

⁹⁴ Nejdet Sağlam, Mehmet Yolcu ve Ali Osman Eflatun, **UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi**, İstanbul: Hipotez Yayınları, 2012, s.154.

Bu standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar.⁹⁵

2.3. Standardın Kapsamı

TMS 18 Hasılat Standardı; mal satışları, hizmet sunumları ile işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.⁹⁶ Hasılat, bir işletmenin olağan faaliyetlerinden sağlanan gelir olarak tanımlanmakta olup; satış, ücret, faiz, kâr payı ve isim hakkı gibi çeşitli isimlerle ifade edilmektedir.

Bu çerçevede standart kapsamında aşağıdaki unsurlardan sağlanan gelirler ortaya çıkmaktadır.

Mallar: Satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.⁹⁷

Mal satışları, aşağıdaki malların satışından elde edilen hasılatı ifade eder:⁹⁸

- Satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamuller,
- İşletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari mallar,
- Satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkuller.

Hizmet Sunumu: Üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok

⁹⁵ **A.g.e.**

⁹⁶ TMS 18, Paragraf 1.

⁹⁷ TMS 18, Paragraf 3.

⁹⁸ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s.86.

dönem içinde sunulabilir. Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamında olmayıp, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı’nda belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır.⁹⁹

İşletme Varlıklarının Başkaları Tarafından Kullanılmasından Sağlanan; Faiz, İsim Hakkı ve Temettüleri:¹⁰⁰

Faiz: Nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilen tutarlardır.

İsim Hakları: Patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması ve karşılığında talep edilen tutarlardır.

Temettüleri: Ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlardır.

Diğer taraftan, üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve KDV gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar olmayıp Özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat sadece komisyon tutarıdır.¹⁰¹

Türkiye’de uygulanmakta olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde de yukarıdaki sınıflandırmaya benzer bir uygulama söz konusudur. Hesap planında, mamul satışları, ticari mal satışları, hizmet satışları maliyeti, ve diğer satışların maliyeti için ayrı defteri kebir hesabı oluşturulmuştur. Satış hasılatı için ise, defteri kebir düzeyinde; yurtiçi

⁹⁹ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.154.

¹⁰⁰ İbrahim Güler, **Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Kobi TFRS Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s.141.

¹⁰¹ **A.g.e.**

satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler için hesap açılmıştır. İşletme esas faaliyetleri konusuna uygun olarak elde ettiği hasılatı bu hesaplarda muhasebeleştirebilmektedir. Esas faaliyet konusu dışında elde edilen gelir ve kazançlar için ise, ayrı bir grup oluşturulmuş, bu grubun altında, örneğin; temettü gelirleri, faiz gelirleri, komisyon gelirleri için, defteri kebir düzeyinde ayrı hesaplar oluşturulmuştur. Dolayısıyla standartta uygun bir muhasebeleştirme yapılmak istendiğinde, Tekdüzen Hesap Planı bu ihtiyacın büyük bir kısmını karşılayacak düzeydedir. Bazı hesap ilaveleri ile standarda uygun muhasebeleştirme yapılabilecektir. Örneğin, normal maliyet yönteminin uygulanmasında maliyetlere yüklenilmeyen sabit genel üretim giderleri için satışların maliyeti altında ayrı bir hesabın oluşturulmasına ihtiyaç vardır. Stoklar için karşılık ayrılması durumunda, karşılık giderlerinin satışların maliyeti grubunda açılacak bir hesapta takip edilmesi daha uygun olacaktır. Aynı şekilde, karşılık iptallerinin de satışların maliyeti grubunda raporlanması uygun olacaktır. Satışların vadeli yapılması durumunda, peşin değer ile vade farkının ayrıştırılması, vadeden doğan farkın 12 TİCARİ ALACAKLAR GRUBUNDA açılacak Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-) hesabında izlenmesi uygun olacaktır.¹⁰²

Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, TMS 18 Hasılat standardı kapsamında değildir.¹⁰³

- a) Finansal kiralama sözleşmeleri (bakınız: “TMS 17 Kiralama İşlemleri”);
- b) Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri (bakınız: “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı”);
- c) “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri;

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- d) Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”);

¹⁰² Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.87-88.

¹⁰³ TMS 18, Paragraf 6.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (d)bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- e) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: “TFRS 9 Finansal Araçlar” ve “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standartları);

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- f) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı)”
- g) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler;
- h) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler (bakınız: “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler”);
- i) Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (bakınız: “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler”);
- j) Madencilik faaliyetlerinde elde edilen hasılat.

Yukarıda belirtilen hasılat ve kazanç unsurlarının her biri ile ilgili ayrı bir muhasebe standardı bulunmaktadır. Dolayısıyla kapsam dışında bırakılan hasılat unsurlarının muhasebeleştirilmesinde ilgili TMS ve TFRS’lere atıfta bulunmaktadır. Örneğin, finansal kiralama işlemlerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde TMS 17 Kiralama İşlemleri standardına atıf yapılmaktadır.¹⁰⁴

2.4. Tanımlar

Bu bölümde çalışmamda geçen; hasılat, gerçeğe uygun değer ve dönemsellik kavramları tanımlanacaktır:

¹⁰⁴ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.87.

Hasılat: Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.¹⁰⁵

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.¹⁰⁶

Dönemsellik: Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.¹⁰⁷

2.5. Hasılatın Ölçümü

Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.¹⁰⁸

Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s.58.

¹⁰⁶ TFRS 13, Paragraf 9.

¹⁰⁷ 26.12.1992 tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Yayımlanan **1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği**, Muhasebe Temel Kavramları Bölümü.

¹⁰⁸ TMS 18, Paragraf 9.

¹⁰⁹ TMS 18, Paragraf 10.

Bilanço yaklaşımına göre gelir; işletmeye konan ve çekilen değerler hariç olmak üzere özkaynakları artıran işlemler olarak tanımlanmaktadır. Standarda göre de hasılat, işletmenin özkaynaklarında artışa neden olan, sermaye artışı dışında işletmenin bir muhasebe dönemi içerisinde olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarıdır. Bu ekonomik yarar akışının hasılat sayılması için işletmenin bu faaliyetleri kendi adına yapmış olması gerekmektedir. Standart incelendiğinde hasılat kavramının bilanço yaklaşımı ile paralellik gösterdiği, ancak **sadece olağan faaliyetler sonucu sağlanan gelirleri kapsadığı** görülmektedir. Gelir kavramı tüm işletme faaliyetlerinin sonuçlarını kapsayacak şekilde geniş tutulmuştur.¹¹⁰

Kavramsal Çerçeve’de Hasılat ile ilgili şu ibare yer almaktadır: Finansal performans ile tahakkuk esası arasındaki ilişki ayrı bir başlık altında ele alınmıştır. Bilindiği gibi, muhasebe işlem, ve olayların kayda alınmasında tahakkuk esası geçerlidir. Bu esasa göre, işlem ve olayların işletmenin ekonomik kaynakları ve kaynakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilir. Tahsilatların ve ödemelerin nakden gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, işlem gerçekleştiği anda kayıt altına alınır. Örneğin: kredili mal satışı yapıldığında ve mallar teslim edildiği anda gelir gerçekleşmiş sayılır ve hasılat olarak muhasebeleştirilir. Tahsilatın izleyen dönemde yapılacak olması durumunda, satış geliri tahsilatın yapıldığı dönemin değil, işlemin gerçekleştiği dönemin gelirleri arasına dahil edilir.¹¹¹

Hasılat yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir.¹¹²

Hasılatın özellikleri şu şekilde özetlenebilir.

- İşletmelerin bir işlem nedeniyle kendi lehine aldığı bir tutardır,
- İşletmeye brüt ekonomik yarar akışını içerir,
- İşletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilen bir tutardır,
- İşletmenin özkaynaklarında artış yaratır.

¹¹⁰ Kurt, a.g.e., s.558.

¹¹¹ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.9.

¹¹² TMS 18, Paragraf 8.

TMS 18 Hasılat standardında, hasılat sayılmayan unsurlara ilişkin örneklerde verilmiştir. Bu örnekler şu şekildedir:¹¹³

- Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri,
- Mal ve hizmet vergileri,
- Katma değer vergisi,
- Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları. (Bu durumda hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.)

Hasılatla konu olan bedel peşin ve vadeli olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilir.¹¹⁴

2.5.1. Peşin Satış ve İskontolar

Peşin satışla ilgili olarak KGK tarafından yayınlanan TMS 18 nolu standart açıklamalarında şu ifade yer almaktadır:¹¹⁵

Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

- (a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya
- (b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

¹¹³ TMS 18, Paragraf 8.

¹¹⁴ TMS 18, Paragraf 11.

¹¹⁵ TMS 18, Paragraf 11.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, bu standardın 29 ve 30 uncu Paragrafları ile TFRS 9 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.¹¹⁶

TMS 18 Hasılat standardına göre, satış sırasında satış bedeli olarak hesaplanan tutardan yapılan indirim ve iskontolardan sonra kalan satış bedeli hasılatın gerçeğe uygun değeri olarak muhasebeleştirilir.¹¹⁷

Örnek: İşletme, maliyeti 75 TL olan bir malı sürekli müşterisi olan bir alıcıya normal satış fiyatı 105 TL +KDV fiyatından %5 indirim yaparak satması durumunda muhasebe kaydı şu şekilde olur:¹¹⁸

Satış Kaydı:

| | | | | |
|-----|----------|-----|------------------|-----|
| 120 | Alıcılar | 118 | | |
| | | 600 | Yurtiçi Satışlar | 100 |
| | | 391 | Hesaplanan KDV | 18 |

Maliyet Kaydı:

| | | | | |
|-----|------|-----|---------------|----|
| 621 | STMM | 75 | | |
| | | 153 | Ticari Mallar | 75 |

Peşin satışlarda TMS 18 Hasılat standardı ve vergi kanunları uygulaması arasında bir farklılık söz konusu değildir.¹¹⁹

¹¹⁶ TMS 18, Paragdaf 11.

¹¹⁷ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.159.

¹¹⁸ **A.g.e.**

¹¹⁹ **A.g.e.**,s.160.

Hasılatın belirlenmesinde, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutulur. Literatürde; **katalog, miktar** ve **kasa** olmak üzere üç çeşit iskonto bulunmaktadır. Katalog iskontosu, satış anında yapılan iskontodur. İskonto tutarı da ayrıca gösterilebilir. Miktar iskontosu, belirli satış miktarını aşan işletmelere yapılan iskontodur. Bu tür iskontolar genellikle dönem sonlarında yapılmaktadır. Kasa iskontosu ise alacakların erken tahsil edilmesi nedeniyle yapılan iskontodur.¹²⁰

Kasa iskontosu alıcıya daha önce uygulanan fiyatın düzeltilmesi niteliğinde olduğu için “satış indirimi” olarak muhasebeleştirilmesi uygundur. Buna karşılık miktar iskontolarının satış fiyatının düzeltilmesi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Yapılan işlem alıcıyı teşvik uygulamasıdır. Dolayısıyla bu tür iskontoların diğer promosyon harcamaları gibi muhasebeleştirilmesi daha uygundur.¹²¹

Ticari iskontolar, satış esnasında yapıldığı için, muhasebe açısından düzeltme gerektiren bir durum ortaya çıkmamaktadır. Belirli alış miktarlarının aşılmasından dolayı yapılan miktar iskontosunda ise, satıcı firma miktar iskontosunu 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinde veya 621 Satışların Maliyeti hesabında muhasebeleştirir. Alıcı firma ise, iskonto yapılan tutarı doğrudan gelir olarak muhasebeleştirir. Standartta miktar iskontosunun nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, işlemin özüne bakıldığında, bu işlem belirli satış tutarlarının aşılması nedeniyle bir nevi alıcıyı ödüllendirme işlemidir. Bu nedenle, Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde olduğu gibi, 611 Satış İskontoları hesabı yerine (hasılatı düzeltmek yerine), yukarıda belirtilen hesaplardan birinin kullanılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.¹²²

Örnek: Bir ticaret işletmesi yılsonunda alıcı firmaya, belli alış miktarlarını aştığı için 1.000 TL miktar iskontosu yapıyor ve müşterinin borcundan düştüğünü firmaya bildiriyor. (KDV ihmal edilmiştir.)¹²³

¹²⁰ Remzi Örtten, Hasan Kaval, ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 268.

¹²¹ Akdoğan ve Sevilengül, **a.g.e.**, s.581.

¹²² Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s.92.

¹²³ **A.g.e.**, s.92-93.

760 Pazarlama Satış Dağ. Gid. 1.000

veya

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti

120 Alıcılar

1.000

Alıcı firmanın yapacağı muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

320 Satıcılar

1.000

649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar

1.000

Vadeli satışlarda vade farkı satış fiyatının içinde yer aldığı bu farkın satış hasılatı olarak değil faiz geliri olarak kaydedilmesi, hasılatın daha doğru belirlenmesini sağlayacaktır. Bu şekilde kayıt yapılması halinde alacağın vadeden önce tahsil edilmesiyle alıcıya yapılacak iskonto bu faiz gelirinden bir indirim olarak düşünölmelidir. Bu durumda iskontonun satış hasılatını azaltıcı bir etkisi olmayacaktır.¹²⁴

Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskonto ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Yani, satış sırasında hesaplanan hasılat, taraflar arasındaki sözleşmede saptanan tutardan varsa kasa veya miktar iskontosu düşöldükten sonra alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun tutarıdır.¹²⁵

¹²⁴ Halis Kalmış ve Feyza Dereköy, “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1, 2010, s. 128.

¹²⁵ **a.g.m.**

Örnek: Bir işletme maliyeti 140 TL ve satış fiyatı 200 TL + KDV olan üründen üç adet satın alana bir adet ücretsiz olarak vermektedir. Böyle bir satışın peşin olarak gerçekleştirilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

Hasılat kaydı değişiklik arzeden bir durum olmayıp aşağıdaki gibidir:

| | | | |
|--------------|-----|----------------------|-----|
| 102 Bankalar | 708 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 600 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 108 |

Maliyet kaydı yapılırken ücretsiz olarak verilen ürünün maliyeti de eklenir $4 \times 140 = 560$ TL maliyet çıkar ve kayıt aşağıdaki gibi olur:

| | | | |
|----------|-----|-------------------|-----|
| 621 STMM | 560 | | |
| | | 153 Ticari Mallar | 560 |

Örnek: Bir Tv üreticisi işletme 50 adet Tv satın alan bayilerine bir adet tv hediye etmektedir. Tv'lerin satış bedeli 500 TL+KDV, maliyet bedeli 350 TL+KDV'dir. Satıcı ve alıcı işletme açısından hasılat ve maliyet muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.¹²⁶

¹²⁶ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.93.

a) Satıcı işletmenin yapacağı muhasebe kayıtları

Satışa ilişkin muhasebe kaydı:

| | | | |
|--------------|--------|----------------------|--------|
| 120 Alıcılar | 29.500 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 25.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 4.500 |

Maliyet kaydı:

| | | | |
|---------|--------|--------------|--------|
| 620 SMM | 17.500 | | |
| | | 152 Mamuller | 17.500 |

Satıcı işletmenin iskonto kaydı:

| | | | |
|------------------------------------|-----|--------------|-----|
| 620 Satılan Mamul Maliyeti | 350 | | |
| veya | | | |
| 760 Satış Pazarlama Dağ. Giderleri | | 152 Mamuller | 350 |

b) Alıcı işletmenin yapacağı muhasebe kayıtları

Mal alışına ilişkin muhasebe kaydı:

| | | | |
|---------------------|--------|---------------|--------|
| 153 Ticari Mallar | 25.000 | | |
| 191 İndirilecek KDV | 4.500 | | |
| | | 320 Satıcılar | 29.500 |

Örnek: Big Bulk müşterileriyle, 31 Mart itibariyle sona eren herhangi bir 12 aylık dönemde, eğer en az 1.000.000 \$ değerinde mal alımı yaparlar ise, geriye dönük %2'lik iskontoya hak kazanma imkânı getiren sözleşmeler yapmıştır. Big Bulk'un yıl sonu 31 Aralık olup, bir müşterisine 1 Nisan – 31 Aralık tarihleri arasında 900,000 \$'lık satış yapmıştır.¹²⁷

Bu bilgiler doğrultusunda işletmenin yapacağı kayıt şu şekilde olacaktır: Orantılı bir hesaplamayla Big Bulk müşterisine bir yıllık sürede 1.200.000 \$'lık (900,000 \$ x 12 / 9) satış yapmış olacaktır. Bu nedenle, Big Bulk 900,000 \$ üzerinden %2'lik indirimle 18.000 \$ iskonto tahakkuk kaydı yapmalıdır.

| | | |
|--|---------------|--------|
| 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri | 18.000 | |
| | 120 Satıcılar | 18.000 |

Örnek: Nice Guy Inc. maliyeti 100,000 \$ olan malı Start-up Co.'ya 140,000 \$ bedelle ve altı ay vadeli olarak satıyor. Nice Guy Inc.'in normal nakit satış fiyatı bir aylık krediyle 125,000 \$ olacakten, teslimde nakit ödeme yapılsaydı firma 5,000 \$ iskonto yapacaktı.¹²⁸

Çözüm: Gerçekte Nice Guy Inc. bu işlemde Start-up Co.'yu altı ay süreyle finanse etmektedir. Normal satış fiyatı 120,000 \$ (125,000 \$ - 5,000 \$'lık nakit iskonto yapıldığı için) olacaktı. Bu nedenle satış işlemi 140,000 \$ olsa da gerçek satış bedeli 120,000 \$ olduğundan aradaki fark olan 20.000\$ faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.

¹²⁷ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel ve Graham J.Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Second Edition**, USA: John Wiley & Sons Inc, 2008, s.130.

¹²⁸ A.g.e.

| | | | |
|--------------|---------|-------------------------------------|---------|
| 120 Alıcılar | 140.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi satışlar | 120.000 |
| | | 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri | 20.000 |

2.5. 2. Vadeli Satış

Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda yani vadeli satış durumunda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir.¹²⁹

Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:¹³⁰

- Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı,
- Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Standarttaki emsal faiz oranları sadece bir öneri niteliğindedir. Bu bakımdan işletmelerin emsal faiz oranını bazı işletme kriterlerini göz önünde bulundurarak belirleme imkânları vardır. Yukarıda a şıkkında bahsedilen, işletmeler bazında kredi derecelendirme sistemi

¹²⁹ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2011, s.264-265.

¹³⁰ Güler, **a.g.e.**, s.144.

henüz Türkiye’de bulunmadığından zaten işletmeler bu şıkta bahsedilen emsal faiz oranından faydalanamayacaktır.¹³¹

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark faiz olarak muhasebeleştirilir.¹³²

Özetle, bu standartta önemli olan husus, satış hasılatının belirlenmesinde peşin değer in esas alınması, vadeli satışlarda vade farkının faiz geliri olarak kayda alınmasıdır.¹³³

Vadeli satışlarda faiz tutarının, satılan malın satış bedeline dahil edilerek raporlanması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olarak dönem kârının olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır. Ayrıca, satış rakamına eklenmiş olan faiz tutarı, işletmenin brüt kârının doğru olarak hesaplanmasına da engel olmaktadır.¹³⁴

Standart, vadeli yapılan satışlarda, vade farkını içeren tutarın etkin faiz oranı yöntemine göre hesaplanmasını ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Türkiye uygulamasında ise böyle bir ayırım söz konusu değildir. Vadeli yapılan satış tutarının tamamı satış hasılatı olarak muhasebeleştirilmekte, yılsonu geldiğinde, senetli olan alacaklar için reeskont işlemi yapılarak dolaylı bir şekilde hasılat düzeltilmektedir. Ancak yapılan bu uygulama sadece senetli alacaklar için söz konusudur. Senetsiz alacaklar için böyle bir düzeltme yapılmamaktadır. Reeskont tutarının hesaplanmasında varsa senet üzerinde yazılı olan faiz oranı dikkate alınır. Faiz oranı açıklanmamış ise, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası resmi iskonto haddi uygulanır. Yabancı paralı senetlerde ise, değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) dikkate alınır.¹³⁵

¹³¹ İbrahim Karaduman, “TMS 18 Hasılat Standardına Göre Vadeli Mal Satışlarında Vade Farkının Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Vergi Mevzuatı İle Farklar”,

<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4874> (Erişim Tarihi: 14.01.2014).

¹³² Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS Resmi Gazetede Yayınlanan Bölümler, Ankara: TMSK Yayınları, 2010, s.455.

¹³³ Güler, a.g.e., s.144.

¹³⁴ Kalmış ve Dereköy, a.g.m., s.127.

¹³⁵ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.95.

Standarda göre uygulama yapıldığında, yıl sonunda reeskont işlemi yapılmasına da gerek kalmamaktadır. Tekdüzen hesap planında standarda göre bir düzeltme yapılması gündeme gelirse, 122 Alacak Senetleri Reeskontu yerine 12 nolu grupta “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabının açılması uygun olacaktır.¹³⁶

Vade farkı nedeniyle ortaya çıkan ertelenen faiz gelirinin izlenmesinde, “Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabı yerine 38. grupta veya 12. Grupta (pasif karakterli bir hesap olarak) “Ertelenmiş Gelirler Hesabı” açılması önerilmektedir.¹³⁷

Gerçeğe uygun değer ile nominal değer arasındaki fark (ki bu fark paranın zaman değerini temsil eder) faiz geliri olarak kabul edilir. Yani, vadeli olarak yapılan bir satış işleminde gerçeğe uygun değer, vade farkı çıkarıldıktan sonra kalan peşin satış fiyatıdır. Vadeli satışlarda anlaşmaya varılarak satış bedeline eklenen veya eklendiği varsayılan vade farkı veya faiz tutarı satış geliri değildir ve “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar” grubunda faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.¹³⁸

Örnek: Aylık finansal tablo düzenleyen bir ticaret işletmesi, 01.12.2009 tarihinde peşin fiyatı 5.000 TL olan bir ticari malı 3 ay vadeli olarak 5.300 TL ye satıyor. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları ve hesaplamaları aşağıdaki gibi olacaktır:¹³⁹

(Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri 124 nolu hesapta muhaseleştirecek)

| | | | |
|--------------|-------|-------------------------------------|-------|
| 120 Alıcılar | 5.300 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 5.000 |
| | | 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri | 300 |

¹³⁶ **A.g.e.**, s.95-96.

¹³⁷ Nalân Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Türkiye Muhaseb Standartları İle Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitapevi, 1999, s.487 ‘den Kurt, **a.g.e.**, s.564-565.

¹³⁸ Kalmış ve Dereköy, **a.g.m.**

¹³⁹ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s.96-97.

Etkin Faiz Yöntemine göre faiz hesaplaması aşağıdaki gibi yapılır:

$$\frac{A}{(1+n)^{(t/360)}} - A$$

A: Tutar

t: Vadeye kalan gün

n: İskonto oranı

Bu formüle göre örneğimizdeki rakamları hesaplama tablomuza yerleştirecek olursak:

$$\frac{5.300}{(1+0,2660)^{(30/360)}} - 5.300 = \mathbf{103}$$

Hesaplamalarımıza ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir:

| Ana Para | Vade Tarihi | Vadeye Kalan Gün | Faiz Oranı | Reeskont Tutarı | İndirgenmiş Tutar | Aylık Faiz Geliri |
|----------|-------------|------------------|------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 5.300 | 31.12.2009 | 30 | 0,2660 | 103 | 5.197 | 103 |
| 5.300 | 31.01.2010 | 61 | 0,2660 | 208 | 5.092 | 104 |
| 5.300 | 28.02.2010 | 89 | 0,2660 | 300 | 5.000 | 93 |

31.12.2009 tarihinde (ay sonunda) yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

124 Ertelenmiş Vade Farkı Gel. 103

642 Faiz Gelirleri

103

Ocak ve şubat aylarında da yukardaki kaydın benzeri yapılır. (Ocak ayı faiz geliri 104 TL, Şubat ayı faiz geliri 93 TL)

Örnek: Finansal tablolarını aylık düzenleyen bir işletme 01.03.2006 tarihinde peşin satış fiyatı 1.200 TL olan olan malı 6 ay vadeli 1.560 TL'den KDV hariç satıyor. KDV bedeli müşteriden peşin tahsil ediliyor. Bu işleme ait muhasebe kayıtları ve açıklamaları aşağıda olduğu gibidir.¹⁴⁰

01.03.2006 Tarihinde yapılacak olan kayıt:

| | | | |
|--------------|--------|--------------------------------|--------|
| 100 Kasa | 280.80 | | |
| 120 Alıcılar | 1.560 | | |
| | | 600 Yurtiçi satışlar | 1.200 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 280.80 |
| | | 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gel. | 360 |

Söz konusu kayıttaki hasılat satışın peşin değeridir. Peşin satış değeri ile vadeli satış tutarı arasındaki fark ise faiz geliridir.

Yukardaki işlemde 360 TL tutarındaki vade farkı henüz kazanılmamış bir gelir olduğu için dönemsel kavramı gereği ilgili dönemlerde aktarılmak üzere 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabına kaydedilir.

Mart ayı sonunda, dönemsel kavramı gereği faiz geliri ilgili döneme yansıtılır.

| | | | |
|-------------------------------------|----|--------------------|----|
| 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri | 60 | | |
| | | 642 Faiz Gelirleri | 60 |

360 TL sıfırlanana kadar takip eden aylarda da 124 nolu hesaptan virmana devam edilir.

¹⁴⁰ Kurt, a.g.e., s.565-566.

Örnek: Aylık finansal tablo düzenleyen bir işletme peşin bedeli 1.000 TL olan bir malı 3 ay vadeli olarak 01.01.2009 tarihinde 1.300 TL'ye satmış durumdadır. Alıcı firmanın ikinci ayın başında vadeyi beklemeden ödeme yapmasından dolayı, işletme 190 TL kasa iskontosu uyguluyor.¹⁴¹

01.01.2009 Tarihinde yapılacak olan kayıt:

| | | | |
|--------------|-------|-------------------------------------|-------|
| 120 Alıcılar | 1.300 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 1.000 |
| | | 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri | 300 |

Standarda göre satış yapıldığında vadeden kaynaklanan fark, Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabına kaydedilir. Vade doldukça, vade farkı bu hesaptan Faiz gelirleri hesabına alınır. Kasa iskontosu Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabını düzeltecek şekilde muhasebeleştirilir.

Birinci ayın sonunda vade farkı 642 Faiz Gelirleri hesabına aktarılır.

1.300 TL'yi 1.000 TL'ye indirgeyen iç iskonto oranı **1,89** olarak bulunur.

$$\frac{1.300}{(1+1,89)^{(30/360)}} - 1.300 = 110$$

31.01.2009 Tarihinde yapılacak olan muhasebe kaydı:

| | | | |
|-------------------------------------|-----|--------------------|-----|
| 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri | 110 | | |
| | | 642 Faiz Gelirleri | 110 |

¹⁴¹ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.97-98.

Kasa iskontosunu ise Şu Şekilde muhasebeleştirilir:

| | | | |
|-------------------------------|-------|--------------|-------|
| 102 Bankalar | 1.110 | | |
| 124 Ert. Vad. Farkı Gelirleri | 190 | | |
| | | 120 Alıcılar | 1.300 |

2.5.2.1. Peşin Fiyatına Vadeli Satış Yapılması

İŞletmeler bir pazarlama stratejisi olarak peşin fiyatına vadeli olarak mal ve hizmet satışı yapabilirler. Bu durumda vadeli satış tutarının etkin faiz oranı ile bugünkü değerinin bulunarak hasılat yazılması, aradaki tutarın ise faiz geliri olarak kaydedilmesi gerekir. Bugünkü değer formülü Şu Şekildedir.¹⁴²

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{A}{(1 + i)^n}$$

A = Gelecekteki Değer

i = Aylık Faiz Oranı

n = Dönem Sayısı

Örnek: Bir firma peşin satış fiyatı 2.000 TL olan malları kampanya kapsamında üç ay vadeli olarak satmaktadır. Mal satışı ile ilgili KDV tutarları peşin olarak tahsil edilmektedir. Sektördeki etkin faiz oranı yıllık % 12'dir.¹⁴³

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{2.000}{(1 + 0,01)^3} = 1.941. -TL$$

¹⁴² M.Vefa Toroslu, **Türkiye Muhasebe Standartları Hasılat-Maliyet İlişkisi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s.173.

¹⁴³ **A.g.e.** s.173-174

Alacağın bugünkü değeri 1.941 TL'dir. Satış bedeli ile bu tutar arasındaki fark olan 59 TL ise faiz gelirdir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir.

Mal Satışına ilişkin kayıt:

| | | | |
|--------------|-------|------------------------------|-------|
| 120 Alıcılar | 2.000 | | |
| 102 Bankalar | 360 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 1.941 |
| | | 380 Gelecek Ay. Ait Gelirler | 59 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 360 |

Bilanço hesabından faiz gelirinin gelir tablosu hesabına virmanı:

| | | | |
|------------------------------|----|--------------------|----|
| 380 Gelecek Ay. Ait Gelirler | 59 | | |
| | | 642 Faiz Gelirleri | 59 |

Vade sonunda tahsilatın yapılması:

| | | | |
|--------------|-------|--------------|-------|
| 102 Bankalar | 2.000 | | |
| | | 120 Alıcılar | 2.000 |

Burada vade farkları satış anında hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Dönemsellik ilkesi gereği Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına kaydedilir. Vade farkı dönemi geldikçe bilanço hesabından faiz gelirleri hesabına aktarılır.

2.5.3. Reeskont İşlemi

Reeskont, gelirin ve giderin düzeltilmesi, alacakların ve borçların bilanço günündeki net değerinin gösterilmesine yönelik bir işlemdir. Hasılat standardına göre, hasılat ortaya çıktığında gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmelidir. Bu nedenle gelir düzeltilmesi açısından reeskont işlemine gerek kalmamaktadır. Vadeli satışlarda Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabı aynı zamanda aktif düzenleyici bir hesap olarak da kullanılmışsa bilanço gününde varlıklar net değeri ile görüneceğinden reeskont işlemine gerek kalmamaktadır. Eğer vadeli satışlarda Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı kullanılmışsa varlığın bilanço günündeki değerinde görünmesini sağlamak amacıyla reeskont işlemi yapılmalıdır.¹⁴⁴

Örnek: Yıllık mali tablo düzenleyen bir işletme 01.11.2006 tarihinde birim maliyeti 100 TL ve peşin birim satış fiyatı 130 TL olan 10 adet malı adedi 135 TL'den KDV hariç 3 ay vadeli bir senet karşılığında satmıştır. KDV tutarı peşin tahsil edilmiştir. Bu bilgilere göre yapılacak muhasebe kaydı ve açıklamaları aşağıda olduğu gibidir.¹⁴⁵

01.11.2006 Mal satış kaydı:

| | | | |
|----------------------|-------|--------------------------|-------|
| 121 Alacak Senetleri | 1.350 | | |
| 100 Kasa | 243 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 1.300 |
| | | 380 Gel. Aylara Ait Gel. | 50 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 243 |

¹⁴⁴ Kurt, a.g.e., 566-567.

¹⁴⁵ A.g.e., s.567-569.

Satılan Ticari Mal Maliyeti kaydı:

| | | |
|----------|-------------------|-------|
| 621 STMM | 1.000 | |
| | 153 Ticari Mallar | 1.000 |

Etkin faiz oranı aşağıdaki formülden bulunur.

$$t=(1.350/1.300)^{1/3/12}-1$$

t=16'dır.

Bilanço tarihi itibarıyla iskonto edilmiş değeri,

İskonto edilmiş değer= $1.350/(1+0,16)^{(1/12)} = 1.333,40$ olarak buluruz.

$1.300 - 1.333.40 = 33,40$ TL'de faiz geliridir.

Bilanço hesabından Gelir Tablosu hesabına faiz kaydı:

| | | |
|------------------------------|--------------------|-------|
| 380 Gel. Aylara Ait Gelirler | 33,40 | |
| | 642 Faiz Gelirleri | 33,40 |

Bilanço tarihinde yapılan Reeskont işlemine ilişkin kayıt:

| | | |
|-----------------------------|-----------------------------------|-------|
| 652 Reeskont Faiz Giderleri | 16,60 | |
| | 122 Alacak Senetleri Reeskontu(-) | 16,60 |

Takip eden dönemin ilk günü olan 01.01.2007 tarihinde 122 Alacak Senetleri Reeskontu(-) hesabı aşağıdaki kayıt ile kapatılır.

| | | |
|--|--------------------|-------|
| 122 Alacak Senetleri Reeskontu (-) 16,60 | | |
| | 642 Faiz Gelirleri | 16,60 |

Şayet vade farkından kaynaklanan faiz geliri için Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabı kullanılsaydı reeskont işlemine gerek kalmayacaktı.

2.6. Hasılatın Doğuşu ve Ölçümü

Bu bölümde, TMS 18 Hasılat standardı kapsamında hasılatın belirlenmesi; mal satışlarında, hizmet sunumlarında ve faiz, isim hakları ve temettü gelirlerinde olmak üzere üç başlık altında incelenecektir.

Gelirin doğuşu ile ilgili temel ilke tahakkuk ilkesidir. Mali tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanır. Bir gelir ve gider hangi dönemde gerçekleşmişse, tahsil ve ödeme dönemlerine bakılmaksızın o dönemle ilişkilendirilir.¹⁴⁶

2.6.1. Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesi

Mal satışına ilişkin hasılatın hangi koşullarda finansal tablolara yansıtılacağı standardın 14-17. maddelerinde açıklanmıştır. Bunlar temelde sahiplik devrine özgülenir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda,

¹⁴⁶ Kurt, a.g.e., s.559.

satıştan bahsedilmez ve bedel hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Önemli/önemsiz risk ayırımı işlemin mahiyeti esas alınarak değerlendirilir. İşletme yapılan işlemde sahiplikle ilgili önemsiz bir risk taşınması durumunda işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu gibi durumlarda işletmenin satış hasılatını güvenli bir şekilde belirleyebilmesi amacıyla, taşıdığı önemsiz riskler için geçmiş deneyimler ve diğer veriler çerçevesinde karşılık ayırması gerekebilir. Diğer taraftan hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır.¹⁴⁷

Hasılatın gerçekleşmesinde özellik arzeden durumlardan bir kısmı aşağıda olduğu gibidir.¹⁴⁸

- Montaj İşlemlerinde: Eğer montaj hızlı ve basit bir süreci içine alıyorsa (yani satış sözleşmesinin önemsiz bir boyutunu oluşturuyorsa), hasılat mal teslim edildiğinde muhasebeleştirilir.
- İadelerde: Sözleşme mal kabul edildiğinde veya iade etme dönemi dolduğunda muhasebeleştirilir.
- Konsinye satışlarda: Sözleşme yalnızca konsinye mal gönderilen kişi malı sattıktan sonra muhasebeleştirilir.
- Teslimde nakit ödemede: Sözleşme para alındığında muhasebeleştirilir.
- Son taksit ödendiğinde malın teslim edildiği, “Layaway” olarak tabir edilen satışlarda: Eğer müşterinin sicili ödemenin tamamının normalde alındığını gösteriyor ise; önemli miktarda depozito alındığında ve mal elde olup, teslim hazır bulunuyor ise hasılat muhasebeleştirilebilir. Diğer türlü hasılat yalnızca mal teslim edildiğinde muhasebeleştirilecektir.

¹⁴⁷ Muzaffer Küçük, “Hasılat (TMS 18) (Vergi Uygulaması – Muhasebe Standardı Karşılaştırması”
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14829&arananKey=tfrs> (Erişim Tarihi: 28.09.2013)

¹⁴⁸ Mirza, Orrel ve Holt, **a.g.e.**, s.132.

2.6.1.1. Mal Satışlarında Gelirin Gerçekleşme Koşulları

TMS 18 Hasılat standardında mal satışları ifadesi; ticari mal satışları, mamul satışları ve satılmak üzere elde bulundurulmuş gayrimenkul satışları için geçerlidir.¹⁴⁹

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıda belirtilen tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.¹⁵⁰

- a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

2.6.1.1.1. Malların Sahipliği İle İlgili Önemli Risk ve Getirilerin Alıcıya Devredilmesi

Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.¹⁵¹

¹⁴⁹ Çağrı Köroğlu ve Canan Başaloğlu Gözlükçü, "TMS-18 Hasılat Standardına Göre Mal Satışlarının, Hizmet Sunumlarının ve Faiz-İsim Hakları-Temettüleri Muhasebeleştirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.78, (Haziran 2010), s.160.

¹⁵⁰ TMS 18, Paragraf 14.

¹⁵¹ TMS 18, Paragraf 15.

Mal satışlarında hasılatın satıcı işletmeden yola çıktığında mı yoksa alıcı işletmeye vardığında mı kazanılmış sayılacağı alıcı ve satıcı arasındaki sözleşmeye bağlıdır. Örneğin mallar alıcıya gönderildiğinde, mallarla ilgili sahiplikten doğan riskler alıcı malları teslim aldığı ana kadar satıcı üzerinde ise hasılat teslim anında kazanılmış sayılmalıdır. Mal satışı işlemiyle ilgili olarak teslimin gerçekleşmesi, yalnızca malın alıcı işletmeye fiziksel olarak ulaştırılmış olması anlamına gelmemelidir. Teslim kavramı, belli bir sözleşme olması, malın alıcıya fiziksel olarak teslim edilmesi, alıcının malın gerekli kalite koşullarına uygun olup olmadığını test etmesi gibi daha geniş bir işlemler süreci olarak düşünülmelidir.¹⁵²

Mal satışında gelirin kabulü için, malın mülkiyeti ve önemli riskleri alıcıya devredilmiş olmalıdır. Aksi takdirde bu işlem satış olarak kabul edilmemekte ve gelir tahakkuku yapılmamaktadır. Genellikle mal satışı malın teslimi ile gerçekleşir. Ancak bu teslim satışla aynı anda olmayabilir. Bu duruma ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir:¹⁵³

- a) Satışın faturalandırılmış olması ancak alıcının isteği ile teslimatın gecikmesi durumunda aşağıdaki şartlar yerine getirildiğinde hasılat gerçekleşmiş sayılır:
 - Malların hazır olması ve istendiği zaman teslim edilebilmesi
 - Normal ödeme planının uygulanması
- b) Montaj ve muayenenin basit olduğu durumlarda gelir kaydı malın satışı ile birlikte yapılır. Örneğin fabrika testinden geçen bilgisayarın kurulması veya malın fiyatının muayene sonu belirlenmesi gibi.

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilemez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:¹⁵⁴

¹⁵² Serdar Özkan, “UMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde “Sahiplikle ilgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi” Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler”. **Mali Çözüm**, S.72, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2005), s.74.

¹⁵³ Kurt, **a.g.e.**, s.560.

¹⁵⁴ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.156.

- İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması,
- Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması,
- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması,
- Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

İşletmenin sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir, mülkiyeti muhafaza şeklinde yapılan taşıt satışlarında olduğu gibi, bu durumda resmi devir işlemi yapılmıyor ancak taşıtın önemli risk ve yararları alıcıya devredildiğinden işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁵⁵

Örnek: Bir ticaret işletmesi nisan ayı sonunda müşteri firma ile satış anlaşması yapıyor. Fatura mayıs ayında düzenleniyor, ancak malın teslimi haziran ayında yapılacaktır. Anlaşmaya göre, müşteri risk ve yararları kendi üzerinde kalması koşuluyla malların satıcı işletmenin deposunda kalmasını istiyor. Bu durumda satış, nisan ayında gerçekleşmiştir ve hasılat olarak kayda alınması gerekir. Çünkü her ne kadar satışı yapılan mallar, işletmenin deposunda muhafaza ediliyor olsa da, malın sahipliği ile ilgili önemli risk ve faydalar alıcıya devrolmuş durumdadır. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda ise, bu işlem satış işlemi olmayacaktır. Dolayısıyla hasılat olarak değerlendirilemezdi. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir.¹⁵⁶

¹⁵⁵ Güler, **a.g.e.**, s.152.

¹⁵⁶ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s.104.

Eğer, yukarıda verilen örnekte; anlaşmada malın depoda kaldığı sürece risk ve faydalar satıcı işletmenin üzerinde kalmış olsa idi, hasılat malın teslim edildiği tarihte yani haziran ayında doğmuş olacaktı. Eğer mal bedeli teslimden önce tahsil edilmişse, bu durumda malın bedeli alınan sipariş avansları hesabına kaydedilir.¹⁵⁷

İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnekte, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu durumda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir bir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması şartıyla, satışın gerçekleştiği tarihte finansal tablolara yansıtılır.¹⁵⁸

Örnek: (A) işletmesi Ağustos 2011 ayında yaptığı 1 aylık kampanya sonucunda 120 adet fön makinesi birim fiyatı 100 TL+KDV'den satmıştır. Kampanya süresince tüketicilere şartsız iade garantisi vermiştir. İşletme bu kampanyaları sık sık yapmaktadır. Daha önceki tecrübelerle göre ortalama %5 iade olmaktadır. Kampanya sonucunda 4 adet iade alınmıştır. Muhasebe kayıtları aşağıda olduğu gibi olacaktır.¹⁵⁹

Hasılatla ilişkin kayıtlar:

| | | | |
|----------|--------|----------------------|--------|
| 100 Kasa | 14.160 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 12.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 2.160 |

¹⁵⁷ A.g.e., s.104-105,

¹⁵⁸ Güler, a.g.e., s.152.

¹⁵⁹ A.g.e.s.152-153.

Karşılık ayrılmasına ilişkin kayıt:

| | | |
|----------|--------------------------------------|-----|
| 621 STMM | 600 (6*100) | |
| | 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları | 600 |

Karşılık ayrılması birim satış fiyatından yapılmaktadır.

İadenin 4 adet gerçekleşmesinden dolayı kısmi karşılık iptaline ilişkin kayıt:

| | | |
|--------------------------------------|----------|-----|
| 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları | 200 | |
| | 621 STMM | 200 |

Gider karşılığının iptali:

| | | |
|--------------------------------------|----------|-----|
| 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları | 400 | |
| | 621 STMM | 400 |

Müşteriden iade ürünün alınıp, tutarın ödenmesine ilişkin kayıt:

| | | |
|----------------------|----------|-----|
| 610 Satıştan İadeler | 400 | |
| 191 İndirilecek KDV | 72 | |
| | 100 Kasa | 472 |

İade tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda, yapılan satışın tamamı hasılat olarak değerlendirilemez, önce tamamı ticari borç olarak muhasebeleştirilir, iade süresi dolduktan sonra hasılat olarak muhasebeleştirilir.¹⁶⁰

¹⁶⁰ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.109.

Şimdi sırasıyla işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumları örneklerle inceleyelim:

2.6.1.1.1.1. Normal Garanti Hükümleri Dışında Yetersiz Performansa İlişkin Yükümlülüğün Bulunması

İşletmenin, normal garanti kapsamı dışında ancak kullanıldığında veya monte edildiğinde ortaya çıkan performans noksanlığından kaynaklanan bir yükümlülüğü söz konusu ise, malı satınalan açısından kullanılabilir veya satılabilir aşamaya gelmişse gelir olarak kaydı yapılabilir. Aksi halde bu işlemler tamamlanıncaya kadar gelir kaydı yapılmamalıdır.¹⁶¹

Örnek: Uçak yedek parçaları üreten bir işletme, Türkiye’de uçak montajı yapan bir işletmeye motor aksamı ile ilgili yedek parçaların satışı üzerine anlaşma yapmıştır. Satış anlaşmasında parçaların, montaj işlemi tamamlandıktan sonra satın alınıp alınmayacağı koşulu yer almaktadır. Bu işlemde, montajın satış anlaşmasının bir parçası olmasından dolayı, üretici işletme açısından, hasılat montaj tamamlandıktan ve motor sistemi çalışır hale geldikten sonra doğmuş olacaktır.¹⁶²

Örnek: Aylık mali tablo düzenleyen güneş enerjisi sistemleri kuran bir firma, 100 konutluk bir sitenin güneş enerjisi sistemini kurma ihalesini kazanmıştır. Güneş enerjisi sisteminin birim satış fiyatı 1.500 TL dir. İşletme ihale bedelini sistemin çalışır durumda teslimatına göre alacaktır. İşletme bir ayda 30 adet güneş enerjisi sistemi kurmuştur.¹⁶³

¹⁶¹ Kurt, **a.g.e.**, s. 575.

¹⁶² Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s.105.

¹⁶³ Kurt, **a.g.e.**, s.575-576.

İhale kazanıldığında yapılacak olan kayıt:

| | | | |
|--------------|---------|---------------------------------|---------|
| 120 Alıcılar | 150.000 | | |
| | | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler | 150.000 |

Bir ayda kurulan 30 adet güneş enerjisi sisteminin; hasılatına ve tahsilatına ilişkin kayıt:

| | | | |
|---------------------------------|--------|----------------------|--------|
| 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler | 45.000 | | |
| 100 Kasa | 45.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 45.000 |
| | | 120 Alıcılar | 45.000 |

2.6. 1. 1. 1. 2. Konsinye Satışlar

Satış bedelinin işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu malları üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması konsinye satış olarak tanımlanır. TMS 18 Hasılat standardına göre konsinye satışlar hasılat olarak kabul edilmez. Konsinye satışların hasılat olarak kabul edilebilmesi için alıcının malları üçüncü kişilere satması gerekmektedir. İlk satıcı açısından ancak bu durumda satış hasılatı gerçekleşmektedir.

Örnek: Sürekli envanter yöntemi uygulayan Eskişehir’de ki ana bayi birim maliyeti 500 TL olan 20 adet buzdolabını satılmak üzere Antalya’da ki bayisine gönderiyor. Bayi bir ay sonra 5 adet buzdolabını tanesi 800 TL den satmış ve aynı gün 400 TL tutarlı komisyon faturasını kesip kargo ile ana bayinin adresine göndermiştir. Satış bedellerini de, kestiği

komisyon faturasını mahsup ettikten sonra satıcının banka hesabına havale etmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.¹⁶⁴

Buzdolaplarının bayiye gönderildiği zaman ana bayi tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

| | | | |
|-------------------|--------|-------------------|--------|
| 157 Diğer Stoklar | 10.000 | | |
| | | 153 Ticari Mallar | 10.000 |

5 adet buzdolabının satılmasına ilişkin olarak ana bayinin yaptığı kayıt:

| | | | |
|----------------------------|-------|----------------------|-------|
| 127 Diğer Ticari Alacaklar | 4.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 4.000 |

Ana bayinin yaptığı satılan malın maliyeti kaydı:

| | | | |
|-------------------------------|-------|-------------------|-------|
| 623 Diğer Satışların Maliyeti | 2.500 | | |
| | | 157 Diğer Stoklar | 2.500 |

Bayinin kestiği komisyon faturasının ana bayi hesaplarına kaydı:

| | | | |
|------------------------|-----|----------------------------|-----|
| 760 Komisyon Giderleri | 400 | | |
| | | 127 Diğer Ticari Alacaklar | 400 |

¹⁶⁴ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.161.

Ana bayinin komisyon tutarı düşüldükten sonra tahsilatı bayisinden yapmasına ilişkin kayıt:

| | | | |
|--------------|-------|----------------------------|-------|
| 102 Bankalar | 3.600 | | |
| | | 127 Diğer Ticari Alacaklar | 3.600 |

2.6.1.1.1.3. Satışın İlgili Varlığın Monte Edilmesi Koşuluyla Yapılması ve Sözleşmenin Önemli Bir Bölümünü Oluşturan Montajın Tamamlanmamış Olması

Montajın önemli olduğu satışlarda, montaj işlemi tamamlanana kadar hasılat kayda alınmaz.¹⁶⁵

Örneğin cephe kaplama satan bir firmanın hasılat kaydı, montaj işleminin gerçekleştirilip, testleri yapıldıktan sonra olacaktır.

2.6.1.1.1.4. Alıcının Satış Sözleşmesi İle Belirlenen Bir Gerekçeye Dayanarak Alımdan Vazgeçme Hakkının Bulunması ve İşletmenin Söz Konusu Malların İade Edilip Edilmeyeceğinden Emin Olmaması

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat,

¹⁶⁵ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.107.

satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibariyle finansal tablolara yansıtılır. Söz konusu karşılığın TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı kapsamında ele alınacağı şüphesizdir.¹⁶⁶

Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen, bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması söz konusu olabilir. Satılan malların geri dönme ihtimalinin olması durumlarında; malların geri gönderimi konusunda belirsizlik varsa gelir; ya teslimatın yasal kabulünden sonra ya da malların iade edilme hakkına ilişkin sürenin dolmasından sonra kaydedilir. Satılan malın müşteri tarafından beğenilmediği durumlarda belirli bir süre içerisinde iade edilme şartı ile yapılan satışlarda hasılat, verilen süre doluncaya kadar kayıtlara alınmamalıdır.¹⁶⁷

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, ikinci el otomobil satışında, genellikle satışı yapılan otomobil müşteriye teslim edilmekte, otomobilin sahiplik hakkı, tahsilat tamamlanıncaya kadar satıcıda kalmaktadır. Böyle bir durumda, her ne kadar devir işlemleri tamamlanmamış olsa bile, otomobile ilişkin risk ve yararlar alıcıya devredildiği için hasılat doğmuş olmaktadır.¹⁶⁸

İşletmenin, maliklikle ilgili olarak göz ardı edilebilir bir risk üstlenmesi halinde, işlem satış olarak kabul edilir ve hasılat muhasebeleştirilir. Örneğin, bir mağazalar zinciri, memnun kalmayan müşterilerine para iadesini öngören bir politika uygulasin. Kuruluşun

¹⁶⁶ Akın Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2012, s.1099.

¹⁶⁷ Kurt, **a.g.e.**, s. 577-578.

¹⁶⁸ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s.108.

bünyesindeki maliklik riski önemsiz olduğundan, malların satışından gelen hasılat muhasebeleştirilebilir. Bununla birlikte, kurumun iade politikası halka duyurulmuş olduğundan ve müşterilerde mağazanın iade vaadini yerine getireceğine dair haklı bir beklenti doğacağından, TMS 37’de ayrıntılı açıklandığı üzere iade olabilecek tutarlar tahminen en yakın şekilde hesaplanmalı ve bir karşılık ayrılmalıdır.¹⁶⁹

Örnek: Doğrudan pazarlama yapan bir şirket spor aletleri satmaktadır. Şirket alıcılara 15 günlük bir deneme süresi vermektedir. Bu sürede aletlerden memnun olmayan tüketicilerin satın aldıkları malları iade hakkı bulunmaktadır. Şirket 09.06.2013 tarihinde bir tüketiciye kredi kartı ile kondisyon aleti satmıştır. Satılan ürünün maliyet bedeli 2.000 TL, satış bedeli ise 3.000 TL dir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir.¹⁷⁰

Spor aleti satıldığında yapılacak olan kayıt:

| | | |
|--------------------------|---------------------------------|-------|
| ----- 09.06.2013 ----- | | |
| 108 Diğer Hazır Değerler | 3.540 | |
| | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler | 3.000 |
| ----- | | |

Spor aleti satıldığında diğer stoklara alma kaydı:

| | | |
|------------------------|-------------------|-------|
| ----- 09.06.2013 ----- | | |
| 157 Diğer Stoklar | 2.000 | |
| | 153 Ticari Mallar | 2.000 |
| ----- | | |

¹⁶⁹ Barry J.Epstein ve Abbas Ali Mirza, **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, Amerika: John Willey & Sons Inc, 2005, s.185.

¹⁷⁰ Kurt, **a.g.e.**, s.578.

Mal müşteri tarafından 25.06.2013 tarihine kadar iade edilmediği durumda yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

| ----- 25.06.2013 ----- | | | |
|------------------------|-----------------------------|-------|----------------------|
| 380 | Gelecek Aylara Ait Gelirler | 3.000 | |
| | | | 600 Yurtiçi Satışlar |
| | | | 3.000 |

Hasılat kaydı yapılan malın maliyet kaydı:

| ----- 25.06.2013 ----- | | | |
|------------------------|------|-------|-------------------|
| 621 | STMM | 2.000 | |
| | | | 157 Diğer Stoklar |
| | | | 2.000 |

2.6.1.1.2. İşletmenin Satılan Mallar Üzerinde Etkin Bir Kontrolü veya Sahipliğın Genel Olarak Gerektirdiği Şekilde Bir Yönetim Etkinliğini Sürdürmemesi

İşletmenin satmış olduğu mallar üzerinde kontrol gücünün kalmaması, hak iddia edecek durumda olmaması gerekir.

2.6.1.1.3. Hasılat Tutarının Güvenilir Biçimde Ölçülmesi

Hasılatın kayda alınabilmesi için, tutarın güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekir. Normal koşullarda bir satış işlemi gerçekleştiğinde satış bedeli olduğu için hasılat doğmuş sayılır. Gelecekte hasılat yaratacağı tahmin edilen işlemler ise, gerçekleşinceye kadar hasılat olarak kayda alınmaz. Örneğın işletmenin mal siparişı alması anında hasılat doğmuş sayılmaz.¹⁷¹

¹⁷¹ Özerhan ve Yıldız, a.g.e., s.109.

Yine, işletmenin üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir makine satın alması, işletmeye gelecekte hasılat yaratacak bir işlemdir. Ancak bu işlemde elde edilecek hasılat tutarı belirsiz olduğunda, makinenin satın alındığı tarihte hasılat kaydı yapılmayacaktır. Hasılat ancak makine üretime geçip mamul satışı gerçekleştiğinde ortaya çıkacaktır.¹⁷²

2.6.1.1.4. Ekonomik Yararların İşletme Tarafından Elde Edilmesinin Muhtemel Olması

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır.¹⁷³ Bu nedenden dolayı hasılatla konu olan varlıkların muhasebeleştirilmesinde, tahsil edilip edilmediğine veya tahsil edilme olasılığına bakılmalıdır.¹⁷⁴ Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁷⁵

Daha önce finansal tablolara yansıtılmış bir hasılatın tahsil edilebilirliği ile ilgili bir belirsizlik ortaya çıktığı zaman, söz konusu hasılat tutarı gider olarak muhasebeleştirilir.

Örneğin, veresiye satışlarda hasılatın doğması için malın teslimi yeterlidir. Ancak satış bedelinin tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıkarsa veya tahsil edilebilme

¹⁷² **A.g.e.**

¹⁷³ TMS 18, Paragraf 18.

¹⁷⁴ Köroğlu ve Gözlükçü, **a.g.m.**, s. 161.

¹⁷⁵ TMS 18, Paragraf 18.

imkânı görünmüyorsa o zaman satış kaydıyla oynanmaz bunun yerine karşılık ayrılarak gider yazılır.¹⁷⁶

Örnek: Yılsonunda değerlendirme işlemleri esnasında şirket yönetimi tarafından alacaklardan 30.000 TL'lik kısmının tahsilinde belirsizlik olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

| | | | |
|------------------------------|--------|-------------------------------|--------|
| 128 Şüpheli Ticari Alacaklar | 30.000 | | |
| | | 120 Alıcılar | 30.000 |
| 654 Karşılık Giderleri | 30.000 | | |
| | | 129 Şüpheli Ticari Alac. Kar. | 30.000 |

2.6.1.1.5. İşleme İlişkin Yüklenilen veya Yüklenilecek Olan Maliyetlerin Güvenilir Biçimde Ölçülmesi

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.¹⁷⁷ Bunun alınan avanslarda dikkate alınması, tahakkuk gerçekleştiğinde de satışa konu edilmesi gerekecektir.¹⁷⁸

Malların satışından elde edilen hasılatın muhasebe kaydının yapılmasına dair bir başka şart ise, malın satışıyla bağlantılı maliyetlerin ölçümündeki güvenilirliktir. Bu nedenle,

¹⁷⁶ Güler, **a.g.e.**, s.154.

¹⁷⁷ TMS 18, Paragraf 19.

¹⁷⁸ Akbulut, **a.g.e.**, s.1099.

garantilere ilişkin masraflar veya sevkiyat sonrasındaki diğer giderler güvenilir bir şekilde tespit edilemezse, malların satışından gelen gelirler muhasebeleştirilmemelidir. Bu kural, gelir ve giderlerin eşleşmesi ilkesi kaynaklıdır.¹⁷⁹

Örneğin montajı ve kurulumu uzun süren ve ortaya çıkacak maliyetlerin önceden belirlenemediği durumlarda maliyet ortaya çıkana kadar hasılatın muhasebeleştirilmesi ertelenmelidir.¹⁸⁰

Örnek: (A) işletmesi buzdolabı üretmektedir. Ürettiği buzdolaplarına ise 4 yıl garanti vermektedir. İşletme cari dönemde, son 4 yılın verilerine göre karşılık ayıracaktır. İşletme son 4 yıldaki toplam garanti giderlerinin/toplam üretim miktarına veya toplam satış hasılatına bölünmesi ile elde edilecek doneyi, cari dönemin üretim miktarı veya satış hasılatı ile çarparak (ikisi de tercih edilebilir) ayıracağı karşılık miktarını bulur. Hesapladığı karşılık tutarını ise muhasebe defterlerine aşağıdaki gibi kaydeder.¹⁸¹

620 Satılan Mamuller Maliyeti XXX

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları XXX

2.7. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesi

Hizmet sunumlarında; hasılatın hangi şartlarda gerçekleşmiş sayıldığı, tamamlanma yüzdesine ilişkin açıklamalar, güvenilir tahminlerde bulunabilmek için hangi verilere sahip olunması gerektiği ve tahsilatla ilgili belirsizlikler olduğunda yapılması gereken işlemler detaylı bir şekilde sırasıyla aşağıda ele alınacaktır.

¹⁷⁹ Epstein ve Mirza, **a.g.e.**, s.185.

¹⁸⁰ Kurt, **a.g.e.**, s.562.

¹⁸¹ Güler, **a.g.e.**, s.154.

2.7.1. Hasılatın Gerçekleşme Koşulu

Hizmet sunumlarında, mal satışlarından farklı olarak hizmetin satılması söz konusudur. Kira, sigorta, reklam vb. unsurlar hizmet sunumuna örnek olarak gösterilebilir.¹⁸² Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir.¹⁸³

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

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.¹⁸⁴

2.7.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemle göre muhasebeleştirilmesi

¹⁸² Köroğlu ve Gözlükçü, **a.g.m.**, s. 160.

¹⁸³ TMS 18, Paragraf 20.

¹⁸⁴ Şenol Babuşcu, Adalet Hazar ve Sedat Yenice, **SPK Bağımsız Denetim Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, Ankara: SPK Lisanslama Serisi:161, 2012, s.482.

bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar.”TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı da hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu standardın hükümlerinin genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür.¹⁸⁵

Bir dönemin gelir ve kârları, bunları elde etmek için katlanılan maliyetler ile karşılaştırılacağından, giderlerin tespit edilemediği durumlarda gelir tahakkuk ettirilmemelidir. Bu durumda yapılan tahsilatlar hasılat yerine 380/480 Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler hesabına kaydedilir.

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde aşağıdaki yöntemler kullanılabilir.¹⁸⁶

- 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.

Burada söz konusu olan tamamlanma yüzdesi yöntemi 11 nolu inşaat sözleşmeleri standardından farklı değildir. Tek farkı yapılan işin inşaat sözleşmeleri standardı kapsamında olmayan bir iş olmasıdır.¹⁸⁷

Örnek: Sürat Nakliyat işletmesi İstanbul'dan Ankara'ya mal nakletmek için müşterisi ile anlaşma yapmıştır. Malların nakliyesi Aralık 2009 ve Ocak 2010'da olmak üzere iki parti halinde gerçekleştirilecektir. Her iki parti malın nakliyesi için toplam 3.000 TL bedelle anlaşma yapılmış ve bedeli peşin tahsil edilmiştir. Malların nakliyesinin birinci partisi

¹⁸⁵ TMS 18, Paragraf 21.

¹⁸⁶ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.269.

¹⁸⁷ **A.g.e.**s.270.

Aralık 2009'da, ikinci partisi ise Ocak 2010'da gerçekleştirilmiştir. Bu işlemler için yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

Tahsilat yapılması ve birinci parti nakliyatın gerçekleşmesine ilişkin kayıt:

| ----- Aralık 2009 ----- | | | |
|-------------------------|-------|---------------------------------|-------|
| 102 Bankalar | 3.540 | | |
| | | 600 Yurtiçi satışlar | 1.500 |
| | | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler | 1.500 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 540 |

İkinci parti nakliyatın gerçekleşmesine ilişkin kayıt:

| ----- Ocak 2010 ----- | | | |
|-----------------------|---------------------------------|----------------------|-------|
| | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler | 1.500 | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 1.500 |

Hak edişler ve müşterilerden alınan avanslar her zaman verilmiş hizmetleri yansıtmaz.

Örnek: Bir bilgisayar yazılım firması müşterisi adına özel bir program üretmek üzere anlaşma yapmıştır. Programın tamamlanması için planlanan süre 3 yıl ve hizmet bedeli 75.000 TL olarak belirlenmiştir. Tahsilatlar 1.yıl 10.000.- TL, 2. yıl 15.000 TL ve 3. yıl 50.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Buna karşılık firmanın katlandığı maliyetler ise; 1.yıl 10.000 TL, 2.yıl 15.000 TL ve 3.yıl 20.000 TL'dir. Bu işlemler için standart açısından özellik arz eden muhasebe kayıtları şu şekildedir:¹⁸⁸

¹⁸⁸ A.g.e.s.270-273.

Özetle yıllar itibariyle katlanılan maliyetler ve gerçekleşen tahsilatlar yani nakit girişleri şöyledir:

| <u>Yıl</u> | <u>Maliyet</u> | <u>Tahsilat</u> |
|------------|----------------|-----------------|
| 1 | 10.000 | 10.000 |
| 2 | 15.000 | 15.000 |
| 3 | 20.000 | 50.000 |
| Toplam | 45.000 | 75.000 |

a) Birinci Yıl Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 10.000 \div 45.000 = \% 22$$

$$\text{Hasılat} = 75.000 \times \% 22 = 16.500$$

Katlanılan maliyet kaydı:

| | | |
|-------------------------------|----------|--------|
| 740 Hizmet Üretim Maliyetleri | 10.000 | |
| | 100 Kasa | 10.000 |

Hasılatın tahakkuku kaydı:

| | | |
|------------------------|----------------------|--------|
| 181 Gelir Tahakkukları | 16.500 | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 16.500 |

Hasılatın tahsilatı kaydı:

| | | | |
|----------|--------|------------------------|--------|
| 100 Kasa | 10.000 | | |
| | | 181 Gelir Tahakkukları | 10.000 |

b) İkinci Yıl Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 15.000 \div 45.000 = \% 33$$

$$\text{Hasılat} = 75.000 \times \% 33 = 24.750$$

Katlanılan maliyet kaydı:

| | | | |
|-------------------------------|--------|----------|--------|
| 740 Hizmet Üretim Maliyetleri | 15.000 | | |
| | | 100 Kasa | 15.000 |

Hasılatın tahakkuku kaydı:

| | | | |
|------------------------|--------|----------------------|--------|
| 181 Gelir Tahakkukları | 24.750 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 24.750 |

Hasılatın tahsilatı kaydı:

| | | | |
|----------|--------|------------------------|--------|
| 100 Kasa | 15.000 | | |
| | | 181 Gelir Tahakkukları | 15.000 |

c) Üçüncü Yıl Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

Tamamlanma Yüzdesi = $20.000 \div 45.000 = \% 45$

Hasılat = $75.000 \times \% 45 = 33.000$

Katlanılan maliyet kaydı:

740 Hizmet Üretim Maliyetleri 20.000
100 Kasa 20.000

Hasılatın tahakkuku:

181 Gelir Tahakkukları 33.750
600 Yurtiçi Satışlar 33.750

Hasılatın tahsilatı kaydı:

100 Kasa 50.000
181 Gelir Tahakkukları 50.000

Üç yıllık gelir tabloları ise özet olarak aşağıdaki gibidir:

| | 1.Yıl | 2.Yıl | 3.Yıl | Toplam |
|------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Net Satışlar | 16.500 | 24.750 | 33.750 | 75.000 |
| Satışların Maliyeti | 10.000 | 15.000 | 20.000 | 45.000 |
| Brüt Satış K/Z | 6.500 | 9.750 | 13.750 | 30.000 |

Buna göre işletme sonuçları (K/Z), işletme faaliyetlerini tam olarak yansıtmakta olup, finansal tabloların karşılaştırılabilirlik ilkesine ve gerçeğe uygundur. Tahakkuk esası kullanılsaydı sonuçlar gerçeği yansıtmayacaktı.

2.7.3. Hasılat ile İlgili Tahminlerin Güvenilirliği

Mal satışında olduğu gibi hizmet sunumunda da hasılat kaydetmenin en önemli unsurlarından biri yapılan işle ilgili güvenilir tahminlerde bulunabilmektir.

İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya varıldıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir.¹⁸⁹

- 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 dahili 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 gelmez.¹⁹⁰

İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz.¹⁹¹

¹⁸⁹ TMS 18, Paragraf 23.

¹⁹⁰ TMS 18, Paragraf 23.

¹⁹¹ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.158.

Yapılan projeden kâr elde edileceğine ilişkin bir belirsizlik oluşması durumunda, maliyet tutarı kadar bir hasılat kaydı yapılır. Dolayısıyla kaydedilen maliyet ve hasılat tutarı birbirine eşit olur.¹⁹²

Örnek: İşletme 2009 yılı içinde tahmini hasılat tutarı 200.000 TL olan bir proje işini almış ve yıl içinde toplam 20.000 TL harcama yapmıştır. İşin yaklaşık %15'lik kısmı tamamlanmıştır. Ancak ekonomik kriz nedeniyle fiyatlarda ortaya çıkan artış, işin kârlı bir şekilde sonuçlanacağına ilişkin bir belirsizlik ortaya çıkarmıştır.¹⁹³

Aşağıdaki kayıt yapılarak finansal tablolara kâr yansıtılmaz:

| | | | |
|-------------------------------|--------|----------------------|--------|
| 740 Hizmet Üretim Maliyetleri | 20.000 | | |
| | | 100 Kasa | 20.000 |
| 120 Alıcılar | 20.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 20.000 |

İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda ise, **finansal tablolara hasılat yansıtılmaz** ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda tahsilatın yapılıp yapılmayacağı, yapılırsa da tutarın ne olacağı tahmin edilememektedir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılat kaydı yapılır.¹⁹⁴ Yani işlem sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa gerçekleşen giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar hasılat kaydedilir. İşlem sonucu hem güvenilir biçimde tahmin edilemediği hem de katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda ise finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak

¹⁹² Özerhan ve Yıldız. **a.g.e.**, s.114.

¹⁹³ **A.g.e.**, s.115.

¹⁹⁴ TMS 18, Paragraf 28.

muhasebeleştirilir. Güvenilir tahmin yapılabilmesine imkân sağlandığında hasılat tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara kaydedilir.

Hizmet sunumuyla ilgili işlem sonuçlarının güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda, gelirin ancak kaydedilmiş giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar kayıtlara alınacak olması, ihtiyatlılık kavramının gerekli kıldığı bir uygulamadır.¹⁹⁵

Hasılatın muhasebeleştirilme şartları arasında sayılan, “İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması” maddesi nedeniyle tahsilatla ilgili ciddi bir sıkıntı varsa hasılat kayda alınmaz.

Örnek: İşletme 2009 yılı içinde hasılat tutarı 50.000 TL olan bir proje işini üstlenmiştir. 2009 Yılı içinde toplam 10.000 TL tutarında harcama yapılmıştır. Müşteri firmanın ciddi finansal problemleri ortaya çıkmıştır. **Firma konkordatoya gitmek istemektedir.** Bu durumda, hasılatın elde edilebileceği konusunda ciddi bir belirsizlik olduğu için, hizmet satış geliri doğmuş sayılmayacak, dolayısıyla **gelir raporlanmayacaktır.** Dönem içinde katlanılmış maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilmesi durumunda, bu hesapta toplanan giderlerin satışların maliyeti hesabı yerine doğrudan 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabında muhasebeleştirilmesi önerilmektedir.¹⁹⁶

659 Diğer Olağan Gid. ve Zar. 10.000

740 Hizmet Üretim Maliyeti 10.000

¹⁹⁵ Özerhan ve Yıldız, **a.g.e.**, s.115.

¹⁹⁶ **a.g.e.**,s.115-116.

2.7.4. Hasılatın Ertenmesi

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için, başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.¹⁹⁷

Örnek: Mutfak imalatı ile uğraşan bir işletme, bir kooperatifle mutfakların imalatı konusunda 20.000 TL'ye anlaşmıştır. Kooperatif tüm malzemeyi tedarik edecek, işletme sadece işçiliği üstlenecektir. 31.12.2012 tarihi itibarıyla, sadece mutfak dolaplarının ölçüsü alınmıştır. Ölçü alımı için 4 gün boyunca 2 personel çalışmıştır. İşletmenin dönem sonuna kadar gerçekleşen giderleri 1.000 TL dir. Kooperatiften 3.000 TL avans olarak alınmıştır.¹⁹⁸

Örneğimizde asıl iş, mutfakların alınan ölçülere göre imal edilmesi ve dairelere monte edilmesidir. Ölçü almak bu hizmetlerin gerçekleşmesi iş için zorunlu olmakla birlikte, verilecek hizmetler arasında çok önemsiz bir bölümü oluşturmaktadır. Bu nedenle mutfak imalatı ile uğraşan işletme, hasılatı kayda almayı ertesi döneme erteleyecek, 3.000 TL'lik bedeli avans olarak izlemeye devam edecektir.

İşletme dönem sonunda sadece aldığı avansa ve maliyetlerine ilişkin aşağıdaki kaydı yapar:

| | | | |
|------------------------|-------|------------------------------|-------|
| 100 Kasa | 3.000 | | |
| | | 340 Alınan Sipariş Avansları | 3.000 |
| 740 Hizmet Üretim Gid. | 1.000 | | |
| | | 100 Kasa | 1.000 |

¹⁹⁷ Güler, a.g.e., s.157.

¹⁹⁸ Remzi Örtün, Hasan Kaval, ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 282.

Takip eden dönem iş bittiğinde hasılat kaydı yapabilir:

| | | | |
|------------------------------|--------|----------------------|--------|
| 340 Alınan Sipariş Avansları | 3.000 | | |
| 100 Kasa | 17.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 20.000 |

TMS 18 Hasılat standardına göre hizmet satışlarının muhasebeleştirilmesinde 3 farklı durum ortaya çıkmaktadır:¹⁹⁹

1. 20. Paragrafa göre, üstlenilen işin kârlı bir şekilde sonuçlanacağı, ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması halinde hasılat, bilanço tarihi itibarıyla işin tamamlanma yüzdesine göre gerçekleşir.
2. 27. Paragrafa göre, işlem sonucunun (kâr zararın) tahmin edilememesi durumunda katlanılmış maliyetler kadar hasılat yazılır ve kâr sıfır olur.
3. 28. Paragrafa göre, hem işlem sonucunun tahmin edilememesi hem de katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda (yani işin zarar etmesi durumunda) katlanılmış maliyetler gider olarak yazılır ancak hasılat kaydı yapılmaz.

İşin zararlı sonuçlanacağı, müşteriden hasılatın tahsili konusunda ciddi bir belirsizlik olduğu durumlarda sadece maliyet kaydı yapılmakta, hasılat ise kayda alınmamaktadır.²⁰⁰

Hizmet Sunumlarının Hasılat Olarak Kaydedilmesine İlişkin Örnekler:²⁰¹

- Montaj ücretleri, tamamlanma aşaması dikkate alınarak montaj süresi üzerinden muhasebeleştirilir.
- Abonelikler, abonelik süresiyle paralel olarak muhasebeleştirilir.

¹⁹⁹ Güler, **a.g.e.**, s.158.

²⁰⁰ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s.116.

²⁰¹ Mirza, Orrel ve Holt, **a.g.e.**, s.133-134.

- Sigorta acentesi komisyonları, eğer acente başka hizmetler vermiyorsa, sigorta dönemi başlangıcında muhasebe kaydı yapılabilir. Verilen başka bir hizmet varsa hasılatın bir kısmını, ilgili hizmeti vermenin maliyetini karşılamak üzere gelecek dönemlere yansıtılır. (Hasılat maliyet eşleşmesi yapılabilmesi için ilgili hizmete ait hasılat kaydının, maliyetin ortaya çıktığı dönemde yapılabilmesi için hasılat kaydı ertelenir.)
- Yazılım geliştirilmesinden elde edilen ücretler, teslim sonrası destek hizmetleri de dahil çalışmanın tamamlanma aşamasına göre muhasebeleştirilir.
- Etkinlik giriş ücretleri, etkinlik gerçekleştiğinde muhasebeleştirilir. Eğer bir dizi etkinliğe abone olunmuşsa, ücret ilgili etkinlikler arasında dağıtılır.
- Öğrenim harcı gelirleri, öğrenim harcının kapsadığı dönem esas alınarak muhasebeleştirilir.
- Finansal hizmet ücretleri, verilen hizmetlere bağlıdır. Yatırım yönetim ücretleri yönetim hizmetinin verildiği süre üzerinden muhasebeleştirilir.

2.8. Faiz, İsim Hakları ve Temettülerde Hasılatın Doğuş Zamanı

İşletme mal ve hizmet satışları dışında, diğer faaliyetlerden de hasılat elde edebilir. Standart bu şekilde elde edilen hasılatı “işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan gelirler” olarak nitelendirmekte ve bu kapsamda faiz, isim hakları ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilmesine atıfta bulunmaktadır.²⁰²

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda muhasebeleştirilir.²⁰³

- a) İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- b) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

²⁰² A.g.e.

²⁰³ TMS 18, Paragraf 29.

Mal satışı ve hizmet satışında hasılatın gerçekleşme koşulları arasında sayılan “İşleme ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin **muhtemel olması**, Hasılat tutarının **güvenilir biçimde ölçülebilmesi**.” Şartları Faiz, İsim Hakları ve Temettü gelirlerinde de hasılatın gerçekleşme koşulları arasında sayılmıştır. Başka bir anlatımla 18 nolu Hasılat standardının bu iki şartı standartta geçen üç hasılat çeşitinde de sayılmıştır.

Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.²⁰⁴

2.8.1. Faiz Gelirinin Muhasebeleştirilmesi

Standartta “tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş faizi içeren bir menkul kıymetin alınması durumunda, izleyen faiz tahsilatının edinme öncesi ve sonrası dönemlere ayrılacağı, yalnızca edinme sonrası kısmının gelir olarak kaydedileceği hükmüne bağlanmıştır. Faiz gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayda alınması dönemsellik kavramı açısından bakıldığında tekdüzen muhasebe sistemi ile uyumludur.²⁰⁵

Faiz hasılatı, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardı'nın 9. ve UR5-UR8 Paragraflarında belirlenen **etkin faiz yöntemine** göre muhasebeleştirilir.²⁰⁶ Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca

²⁰⁴ Güler, **a.g.e.**, s.159.

²⁰⁵ Cemal Elitaş, **UFRS (TMS-TFRS)Uygulamaları**, Ankara: Hipotez Yayınları, 2011, s.161.

²⁰⁶ TMS 18, Paragraf 30.

edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.²⁰⁷ Bu durum vergi kanunlarına da uygundur.²⁰⁸

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 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 (bakınız: TMS 18) ile işlem masraflarını ve diğer her türlü prim ve iskonto 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.²⁰⁹

Örnek: İşletme, 07.04.2011 tarihinde 31.12.2011 vadeli, nominal bedeli 2.000 TL olan Kamu Kesimi Tahvilini işlemiş faizi ile birlikte 2.100 TL'ye almıştır. 31.12.2011 tarihinde alınacak faiz ise 400 TL'dir. İşletmenin satın aldığı tahvilin alış bedeli içinde faiz bulunmaktadır. Yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:²¹⁰

Standarda göre, işlemiş faizin gelir olarak kayda alınmaması, tahvilin alış bedeli içinde, ayrı bir yardımcı hesapta takip edilmesi gerek.

²⁰⁷ TMS 18, Paragraf 32.

²⁰⁸ Güler, **a.g.e.**, s.159.

²⁰⁹ TMS 39, Paragraf 9.

²¹⁰ **A.g.e.**

07.04.2011 Tarihinde işletme aşağıdaki kaydı yapar:

| | | | |
|----------------------------------|-------|--------------|-------|
| 112 Kamu Kesimi Tah. Sen.ve Bon. | 2.100 | | |
| 112 01 Nominal Değer : | 2.000 | | |
| 112 02 İşlemiş Faizler : | 100 | | |
| | | 102 Bankalar | 2.100 |

31.12.2011 tarihinde faiz tahsil edildiğinde aşağıdaki kaydı yapar:

| | | | |
|--------------|-----|----------------------------------|-----|
| 102 Bankalar | 400 | | |
| | | 112 Kamu Kesimi Tah. Sen.ve Bon. | 100 |
| | | 112 02 İşlemiş Faizler : | 100 |
| | | 642 Faiz Gelirleri | 300 |

Örnek: 01.01.2008 tarihinde ihraç edilen ve vadesi 31.12.2008 tarihinde dolacak olan nominal bedeli 10.000 TL olan Özel Kesim Tahvili işlemiş faizi ile birlikte 01.03.2008 tarihinde 10.500 TL'ye satın almıştır. Vade bitiminde tahsil edilecek olan faiz tutarı 3.000 TL'dir. Örnekte görüldüğü gibi işletmenin satın aldığı tahvilin alış bedeli içinde işlemiş faiz bulunmaktadır. TMS 18 Standardı'na göre işlemiş faizin gelir olarak kayda alınmaması, tahvilin alış bedeli içinde ayrı bir yardımcı hesapta takip edilmesi gerekir. Bu işlemle ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:²¹¹

²¹¹ Özerhan ve Yanık, a.g.e. s.117-118.

01.03.2008 Tarihinde satın almaya ilişkin kayıt:

| | | | |
|---------------------------------|--------|--------------|--------|
| 111 Özel Kesim Tah. Sen ve Bon. | 10.500 | | |
| 111 01 Nominal Bedel : | 10.000 | | |
| 111 02 İşlemiş Faiz | : 500 | | |
| | | 102 Bankalar | 10.500 |

Faiz tahsil edildiğinde ise aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

| | | | |
|--------------|-------|---------------------------------|-------|
| 102 Bankalar | 3.000 | | |
| | | 111 Özel Kesim Tah. Sen ve Bon. | 500 |
| | | 111 02 İşlemiş Faiz : | 500 |
| | | 642 Faiz Gelirleri | 2.500 |

2.8.2. İsim Haklarının Muhasebeleştirilmesi

İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.²¹² Özetle, tahakkuk esasına göre ve dönemsellik ilkesine uygun olarak sözleşme hükümleri doğrultusunda kayıt yapılır.²¹³

Bir işletme film satış veya lisanslandırma anlaşmasından elde ettiği hasılatı yalnızca aşağıdaki beş şartın hepsi yerine getirilmişse muhasebeleştirebilir:²¹⁴

²¹² Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.159.

²¹³ Güler, **a.g.e.**, s.160.

²¹⁴ Epstein ve Jermakowicz, **a.g.e.**, s.102.

- 1.Müşteriyle satış veya lisanslandırma anlaşması yapıldığını gösterir ikna edici bir kanıt bulunmalıdır. Bunun için de; lisans dönemi, anlaşmanın kapsamına giren filmler, devredilen haklar ve ödeme şartları düzenlenen belge ile kanıtlanmalıdır.
- 2.Film eksiksiz ve anlaşma şartları doğrultusunda teslim edilmiş olmalı veya hemen teslim edilmeye hazır olmalıdır. Eğer müşteri filmde önemli değişiklikler yapılmasını istiyorsa bu şart yerine gelmez.
- 3.Anlaşmanın konusu olan lisans dönemi başlamış olmalı ve müşteri de lisans konusu filmi ticarete konu etmeye, göstermeye veya satmaya başlayabilir durumda olmalıdır.
- 4.Anlaşma ücreti belirlenmiş veya belirlenebilir olmalıdır. Eğer anlaşmanın içine birden fazla film giriyor ise, bu durumda nispi gerçeğe uygun değer üzerinden ücretin filmler arasında dağıtılması gerekir. Nispi gerçeğe uygun değer belirlenemediği durumlarda, gerçeğe uygun değer tespit edilene kadar hasılat kaydedilmez.
- 5.Anlaşma ücretinin tahsil edileceği neredeyse kesin olmalıdır.

Eğer bu şartlardan herhangi biri yerine gelmemişse, şirket hasılatı muhasebeleştirme işlemini bu şartların tamamı yerine getirilinceye kadar erteler.

Örnek: İşletme bir ticari markanın kullanım hakkını 1.200 TL + % 18 KDV ile satın almıştır. Ödeme 1 takvim yılında eşit taksitlerle bankadan yapılacaktır. KDV peşin ödenmiştir.²¹⁵

a) Satın Alan İşletme Açısından Yapılması Gereken Kayıtlar:

| | | | |
|---------------------|-------|--------------------------|-------|
| 260 Haklar | 1.200 | | |
| 191 İndirilecek KDV | 216 | | |
| | | 329 Diğer Ticari Borçlar | 1.200 |
| | | 100 Kasa | 216 |

²¹⁵ Süleyman Yükçü ve Gülşah Uğurluel, “TMS 18 Hasılat Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, <http://www.vergidunyasi.com.tr/inc.php?p=sepet> (Erişim Tarihi: 05.10.2013).

Her ay sonu yapılması gereken kayıtlar şu şekildedir:

| | | | |
|--------------------------|--------------|--|-----|
| 329 Diğer Ticari Borçlar | 100 | | |
| | 102 Bankalar | | 100 |

b) Hakkı Satan İşletme Açısından Yapılması Gereken Kayıtlar:

| | | | |
|----------------------------|----------------------|--|-------|
| 127 Diğer Ticari Alacaklar | 1.200 | | |
| 100 Kasa | 216 | | |
| | 600 Yurtiçi satışlar | | 1.200 |
| | 391 Hesaplanan KDV | | 216 |

Örnek: Bir kozmetik firması geliştirdiği bir kremin haklarını 4 yıllığına toplam 4.000.000 TL'ye peşin satmıştır.²¹⁶

İşletme ilk yıl aşağıdaki kaydı yapar, takip eden 3 yıl süresince de 481 nolu hesaptan 600 nolu hesaba eşit taksitler halinde virman yapar.

| | | | |
|--------------|----------------------------------|--|-----------|
| 102 Bankalar | 4.000.000 | | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | | 1.000.000 |
| | 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler | | 3.000.000 |

²¹⁶ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.119.

2.8.3. Temettü Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

Temettü gelirlerinin muhasebeleştirilmesi, TMS 18 Hasılat standardının 30/c paragrafında düzenlenmiştir. Buna göre; temettüler; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.²¹⁷

Standart madde 30/c'de temettüler hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır demektir. Buda kârın ortaklara dağıtımının genel kurul tatafindan onaylanması durumunda söz konusudur. Bu durum Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile de uyumludur.²¹⁸

Hissedarların tahsil etme hakkı ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır. Standarda göre, temettü gelirleri dönemsellik ve tahakkuk esası göz önünde tutularak muhasebeleştirilir.²¹⁹

Tahsil etme hakkının ortaya çıkması için, şirketlerin yetkili organlarınca temettü dağıtımı ile ilgili karar alınması ve bu kararda temettü dağıtımına başlanacağı tarihin belirlenmiş olması gerekir. Temettü dağıtımına başlanacağı tarihte tahsil etme hakkı ortaya çıkar.²²⁰

Örnek: İşletme bir anonim şirketin hisse senetlerini elinde bulundurmaktadır. Anonim şirket mart ayında toplanan genel kurulda kâr dağıtımı kararı almış, ödemenin ise eylül ayı içinde yapılmasına karar vermiştir. İşletmeye düşen kâr payı tutarı 10.000 TL'dir. Bu işlem için yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir.²²¹

²¹⁷ TMS 18, Paragraf 30.

²¹⁸ Kurt, **a.g.e.**, s.585.

²¹⁹ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s.119.

²²⁰ Güler, **a.g.e.**, s.160.

²²¹ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s.119-120.

Genel kurulda kâr dağıtım kararı alındığında yapılacak olan kayıt:

| | | | |
|-----------------------------|--------|-------------------------------------|--------|
| 132 İştiraklerden Alacaklar | 10.000 | | |
| | | 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri | 10.000 |

Eylül ayında ödeme yapıldığında yapılacak olan kayıt:

| | | | |
|--------------|--------|-----------------------------|--------|
| 102 Bankalar | 10.000 | | |
| | | 132 İştiraklerden Alacaklar | 10.000 |

2.9. Hasılatın Belirlenmesinde Özellik Arzeden Durumlar

Aşağıda incelenecek olan; işlemlerin ayrıştırılması, takas ve komisyonlar gibi işlemlerde hasılat tutarı ve hasılatın gerçekleşmesi TMS 18'in özellik arz eden durumlarındandır.

2.9.1. İşlemlerin Ayrıştırılması

Bir satış işlemi ile ilgili uygun muhasebeleştirme yöntemlerini ortaya koyabilmenin en iyi yolu kuşkusuz satış işleminin dayandığı sözleşmenin analiz edilmesidir. Bununla birlikte bir satış işleminin tamamlanıp tamamlanmadığına ilişkin en iyi kanıt da yine ilgili yazılı veya sözlü sözleşmelerdir.²²²

Hasılat yaratan işlemle ilgili koşulların tümünün birden sağlanmış olup olmadığını anlamının en iyi yolu tarafların birbirlerine olan taahhütlerinin yer aldığı sözleşmelerin incelenmesidir. Satış işleminde hasılat ile ilgili koşulların sağlanmış olup olmadığına, o

²²² Özkan, a.g.m., s.57.

satış işleminin ait olduğu kategoriye ilişkin standart sözleşme koşullarına bakarak değil, özel olarak o satış işlemi için yapılmış sözleşmedeki şartların analiz edilerek karar verilmesi gerekmektedir.²²³

Bazı durumlarda bir satış işlemi iki farklı hasılat yaratmaktadır. Bu durumda, muhasebeleştirme ilkelerini, işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekmektedir. Örneğin; bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.²²⁴

Bu standarttaki muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin; bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.²²⁵

Örnek: Peşin fiyatı 1.000 TL olan mal için işletme 3 yıllık garanti hizmeti için ilave 60 TL almaktadır. Böyle bir satış durumunda satış anında sadece mal bedeli hasılat olarak tanımlanmalı, 60 TL'lik garanti hizmeti karşılığı alınan bedel ise hizmet süresi ile orantılı olarak yani 3 yıla yayılarak hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir. Standarda uygun olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir.²²⁶

²²³ **a.g.m.**, s.60.

²²⁴ Yükçü ve Uğurluel, **a.g.m.**

²²⁵ TMS 18, Paragraf 13.

²²⁶ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.267.

1. Satış yapıldığında yapılması gereken kayıt:

| | | | |
|--------------|-------------------------------|--|-------|
| 102 Bankalar | 1.060 | | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | | 1.000 |
| | 380 Gelecek Ay. Ait Gelirler | | 20 |
| | 480 Gelecek Yıl. Ait Gelirler | | 40 |

2. Birinci yılın sonunda yapılması gereken kayıt:

| | | | |
|------------------------------|----------------------|--|----|
| 380 Gelecek Ay. Ait Gelirler | 20 | | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | | 20 |

3. Birinci yıl sonunda dönem ayırımı için yapılması gereken kayıt:

| | | | |
|-------------------------------|------------------------------|--|----|
| 480 Gelecek Yıl. Ait Gelirler | 20 | | |
| | 380 Gelecek Ay. Ait Gelirler | | 20 |

4. İkinci yılsonunda garanti bedeli hasılatı nedeniyle yapılması gereken kayıt:

| | | | |
|------------------------------|----------------------|--|----|
| 380 Gelecek Ay. Ait Gelirler | 20 | | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | | 20 |

5. İkinci yılsonunda dönem ayırımı nedeniyle yapılması gereken kayıt:

| | | | |
|-------------------------------|------------------------------|--|----|
| 480 Gelecek Yıl. Ait Gelirler | 20 | | |
| | 380 Gelecek Ay. Ait Gelirler | | 20 |

6. Üçüncü yılsonunda garanti bedeli hasılatı nedeniyle yapılması gereken kayıt:

| | | |
|------------------------------|----------------------|----|
| 380 Gelecek Ay. Ait Gelirler | 20 | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 20 |

Yukardaki örnekte olduğu gibi garanti hizmeti bedellerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak farklı hesapların kullanılması da mümkündür. Bu konuda yapılan bir makale çalışmasında söz konusu işlemlerin kaydedilmesi amacıyla 374 Garanti Gider Karşılıkları ve 474 Garanti Gider Karşılıkları olmak üzere iki yeni hesabın Tek Düzen Hesap Planına eklenmesi önerilmiş ve hesapların işleyişi de uygulamalı olarak gösterilmiştir.²²⁷ Bunun dışında başka bir çalışmada ise aynı işlemlerin kaydedilmesi için 382 Ertelenen Gelirler adında bir hesabın kullanılması ve bu nedenle Tek Düzen Hesap Planına eklenmesi gerektiği belirtilmektedir.²²⁸

Birbiriyle bağlantılı işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılmadığı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.²²⁹

İş hayatında kimi zaman birbirleriyle son derece ilişkili bileşenlerin tek bir sözleşmede toplanmayıp birden fazla sözleşmeye dağıtıldığına da rastlanmaktadır. Böyle durumlarda özün önceliği ilkesi gereği birden fazla satış sözleşmesinin tek bir hasılat işlemine ait birbirini tamamlayan sözleşmeler oldukları ve bir arada değerlendirilmeleri gereği ortaya çıkmaktadır.²³⁰

²²⁷ A.g.e.s.268.

²²⁸ Nalân Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Türkiye Muhaseb Standartları İle Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2000, s.392.'den, a.g.e.

²²⁹ TMS 18, Paragraf 13.

²³⁰ Özkan, a.g.m., s.61.

Örnek: Bir otel işletmesi ile seyahat acentesi arasında turizm sezonu boyunca onbeş günde bir gelecek gruplar için 50 odalık bir anlaşma yapılmıştır. Buna göre otel işletmesi oda başına geceleme için 200 TL alacaktır. Konaklama bedelleri acente tarafından her katile ayrılırken nakit olarak ödenecektir.²³¹

Otel işletmesi ile aynı acente arasında yapılan bir başka anlaşmaya göre de, müşteriler otelde kalırken otelin kendisinden kaynaklanan ve müşterilerin tatil standartlarında düşüş olmasına neden olabilecek sorunların ortaya çıkması halinde acente, şikâyetçi olan müşterilerle ilgili konaklama bedellerini ödemeyecektir.

Hasılat kaydedilirken bu sözleşmeler bir arada değerlendirilmelidir. Buna göre her kafilenin konaklama bedelleri acente ile şikâyet olmadığı konusunda mutabık kalınmadan hasılat olarak muhasebeleştirilmemelidir.

2.9.2. Takas

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden (piyasa fiyatından) karşı tarafa gönderilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa karşı tarafa gönderilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.²³²

²³¹ a.g.m., s.62.

²³² TMS 18, Paragraf 12.

Takas, genel olarak para kullanılmadan bir malın başka bir malla değişimi biçiminde yapılan ticaret olarak tanımlanır. Bir mal veya hizmetin, benzer özelliklere ve değerlere sahip mal veya hizmet ile değiştirilmesi, hasılat doğuran bir olay olarak kabul edilmez. Farklı malların veya hizmetlerin takas edilmesi halinde ise bu durum hasılatı doğran olay olarak kabul edilir. Bu durumda hasılat, transfer edilen nakit veya nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle elde edilen mal veya hizmetin makul değeri olarak değerlenir.²³³ Bir başka deyişle takas işleminde hasılatın belirlenebilmesi bakımından temel kriter, takas konusu mal ve hizmetlerin hem özellik hem de değeri olarak birbirinden farklı olmasıdır. Yani benzer özelliklere sahip veya aynı değerde mal ve hizmetler takas edildiğinde hasılat olarak tanınmamaktadır.²³⁴

Hasılat Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) konulu TMS Yorum 31 aşağıda olduğu gibidir.²³⁵

- 1) Bir işletme (satıcı), müşterisinden (müşteri) reklam hizmeti alması karşılığında reklam hizmeti vermeye yönelik bir takas (barter) işlemine girebilir. Reklamlar internet veya ilan sitelerinde gösterilebilir, televizyon veya radyoda yayınlanabilir, dergi veya gazetelerde basılabilir veya başka bir organ aracılığıyla sunulabilir.
- 2) Bazı durumlarda, işletmeler arasında herhangi bir nakit veya diğer tür bir bedelin değişimi söz konusu olmaz. Diğer bazı durumlarda ise, eşit veya eşite yakın tutarda bir nakit veya diğer başka bir bedel işletmeler arasında el değiştirir.
- 3) Reklam hizmetleri olağan faaliyetleri içerisinde yer alan bir satıcı, reklam hizmetini içeren takas işleminden elde ettiği hasılatı, diğer koşulların yanı sıra, her iki tarafın karşılıklı olarak verdikleri hizmetlerin birbirlerinden farklı nitelikte olduğu (TMS 18.12) ve hasılat tutarının güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda (TMS 18.20 (a)) TMS 18'e göre muhasebeleştirir. Bu Yorum, sadece, tarafların birbirlerine farklı nitelikte reklam hizmeti verdiği işlemler için uygulanır. Karşılıklı olarak

²³³ Yavuz Akbulak, "Uluslararası Muhasebe Standartlarında Elde Edilen Hasılat Kavramı", **Mali Pusula**, S.14, (Şubat 2006), s.87.

²³⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.180.

²³⁵ "TMS 31 Yorum", (Çevrimiçi)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS_Yorum/TMSYORUM31.pdf (Erişim Tarihi: 08.10.2013).

benzer nitelikte reklam hizmetlerinin verildiği işlemler TMS 18'e göre hasılat yaratıcı bir işlem değildir.

- 4) Konu; hasılatın satıcı tarafından, takas işlemi çerçevesinde elde edilen veya sunulan reklam hizmetinin gerçeğe uygun değeri üzerinden hangi durumlarda güvenilir olarak ölçülebileceğidir.

Görüş birliği

- 5) Reklam içeren bir takas işlemine ilişkin hasılat, elde edilen reklam hizmetlerinin gerçeğe uygun değeri üzerinden güvenilir olarak ölçülemez. Ancak satıcının sözü edilen hasılatı, yalnızca, aşağıdaki niteliklere sahip takas dışı işlemleri referans almak suretiyle, takas işleminde kendisinin sunduğu reklam hizmetlerinin gerçeğe uygun değerinden güvenilir olarak ölçmesi mümkündür:

- (a) Takas işlemindeki reklamlarla benzer nitelikte bir reklam hizmeti içeren;
- (b) Sık gerçekleşen;
- (c) Takas işlemindeki reklamlarla benzer nitelikte bir reklam hizmeti verilmesini içeren işlemlerin tamamıyla karşılaştırıldığında hakim sayıda işlem ve tutarı temsil eden;
- (d) Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen nakit ve/veya diğer tür bir bedel (Örneğin pazarlanabilir menkul kıymetler, parasal olmayan varlıklar ve diğer hizmetler) içeren; ve
- (e) Takas işlemi ile aynı karşı tarafı içermeyen.

Örnek: İşletme maliyeti 1.000 TL, gerçeğe uygun değeri 1.500 TL olan mallarını, gerçeğe uygun değeri 1.000 TL olan demirbaş ile takas etmiş, 500 TL'yi tahsil etmiştir. (KDV ihmal edilmiştir.)

Bu işlemle ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir: ²³⁶

| | | | |
|-----------------|-------|----------------------|-------|
| 255 Demirbaşlar | 1.000 | | |
| 100 Kasa | 500 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 1.500 |
| 621 STMM | 1.000 | | |
| | | 153 Ticari Mallar | 1.000 |

Örnek: İşletme ihtiyacını karşılamak üzere 1.000 TL değerinde benzin almış ve buna karşılık 800 TL değerinde süt ve 200 TL nakit vermiştir. Sütün maliyeti 500 TL'dir. (KDV ihmal edilmiştir.) Bu durumda ilgili işletme bu takas işlemi hasılat olarak belirlemeli ve aşağıdaki gibi kaydetmelidir. ²³⁷

Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

| | | | |
|-------------------|-------|----------------------|-----|
| 157 Diğer Stoklar | 1.000 | | |
| 157.01 Benzin | | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 800 |
| | | 100 Kasa | 200 |
| 621 STMM | 500 | | |
| 621.01 Süt | | | |
| | | 153 Ticari Mallar | 500 |
| | | 153.01 Süt | |

²³⁶ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul: 2007, s. 158.

²³⁷ Gökçen, Akgül ve Çakıcı **a.g.e.**, s. 180.

Örnek: İşletme 15.01.2013 tarihinde; maliyet bedeli 60.000 TL+%18 KDV olan, birikmiş amortismanı 10.000 TL olan binasını satmıştır. Sattığı binasının gerçeğe uygun değeri 80.000 TL'dir. Karşılığında 15.000 TL günlük çek ve gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen arsa almıştır.²³⁸

Bina ve arsa değişiminde benzer özellik ve değerde ürünler olmaması nedeniyle takas edildiklerinde hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir. Standartta geçen "Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür." hükmü gereğince aşağıdaki kayıtlar yapılır.

a) Binayı satan işletmenin kayıtları

Binayı gerçeğe uygun değere getirme kaydı:

| | | |
|-------------------|--------|---|
| 252 Binalar | 30.000 | |
| 257 Birikmiş Amr. | 10.000 | |
| | | 647 Gerçeğe Uygun Değ.Art. Kârları 40.000 |

Binanın satış kaydı:

| | | | |
|--------------------|--------|--------------------|--------|
| 103 Verilen Çekler | 15.000 | | |
| 120 Alıcılar | 79.400 | | |
| | | 252 Binalar | 80.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 14.400 |

²³⁸ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.181-182.

Takastan arsa alım kaydı:

| | | |
|----------------------|--------------|--------|
| 250 Arazi ve Arsalar | 80.000 | |
| 191 İndirilecek KDV | 14.400 | |
| | 120 Alıcılar | 94.400 |

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.²³⁹

- (a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- (b) Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. **Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.**

b) Arsayı Satan İşletmenin Kayıtları

Arsa satım kaydı:

| | | |
|-------------------|----------------------|--------|
| 120 Alıcılar | 79.400 | |
| 101 Alınan Çekler | 15.000 | |
| | 250 Arazi ve Arsalar | 80.000 |
| | 391 Hesaplanan KDV | 14.400 |

²³⁹ TMS 16, Paragraf 24.

Takastan bina alım kaydı:

| | | |
|---------------------|--------------|--------|
| 252 Binalar | 80.000 | |
| 191 İndirilecek KDV | 14.400 | |
| | 120 Alıcılar | 94.400 |

2.9.3. Komisyonlar

Hasılat, yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Bu tür durumlarda hasılat yalnızca tahsil edilen komisyon tutarıdır.²⁴⁰

Komisyonculuk yapan bazı işletmeler yalnızca aracılık yaptıkları satış işlemlerinden hak kazandıkları komisyonu değil, aynı zamanda müşterilerinin hak kazandığı hasılatı da muhasebeleştirerek suretiyle hasılatlarını olduğundan fazla rapor ederler. Örneğin, uçak bileti satışlarına aracılık yapan bir firma 1,000 £ tutarında bir bilet satış işleminde 20 £ komisyon ücreti almasına rağmen, 20 £ komisyonu hasılat olarak göstermek yerine 1,000 £ hasılat elde ettiğini iddia eder. Bu durumda gerçekte olduğundan daha fazla hasılat kaydı yapılacaktır. Gerçeği yansıtmayan bu durum oldukça yanıltıcı olacaktır. Komisyonculuk işlemlerinde tam bedelin hasılat olarak muhasebeleştirilebilmesi için aşağıdaki kuralların varlığı aranması gerekecektir.²⁴¹

²⁴⁰ Örtten, Kaval ve Karapınar, **a.g.e.**, s.269.

²⁴¹ Epstein ve Jermakowicz, **a.g.e.**, s.89.

Ana Firma :Komisyoncu, işlemi gerçekleştiren ana firma gibi davranmalıdır.

Riskler :Komisyoncu mala sahip olma risklerini üzerine almalıdır. Örneğin ürün teslimatında kayıp yaşanması, ürünün iade edilmesi ve müşterilerin borcunu ödememesi gibi riskleri.

Sahiplik :Komisyoncu satış işlemi sürecinin bir noktasında satış konusu ürünlerin sahibi haline gelmelidir.

Bazı temel gösterge vardır ki, bunlar işlemin brüt olarak mı yoksa net olarak mı izleneceğini gösterir. Eğer aşağıdaki göstergeler mevcutsa işlem brüt olarak muhasebeleştirilmelidir:²⁴²

- Şirket satılan ürünlerin değerine bir şey katıyor ise, örneğin üzerinde değişiklik yaparak veya ilave hizmetler vererek,
- Şirket müşteriye uygulanacak satış fiyatını kendisi belirleyebiliyorsa,
- Şirket siparişin yerine ulaştırılmasından müşteriye karşı sorumluyorsa,
- Şirket malı müşteriye göndermeden önce malın sahibi haline geliyorsa.

Bu sayılanlardan herhangi birine verilen cevap ‘hayır’ ise, işlem hesaplarda net olarak izlenmelidir.

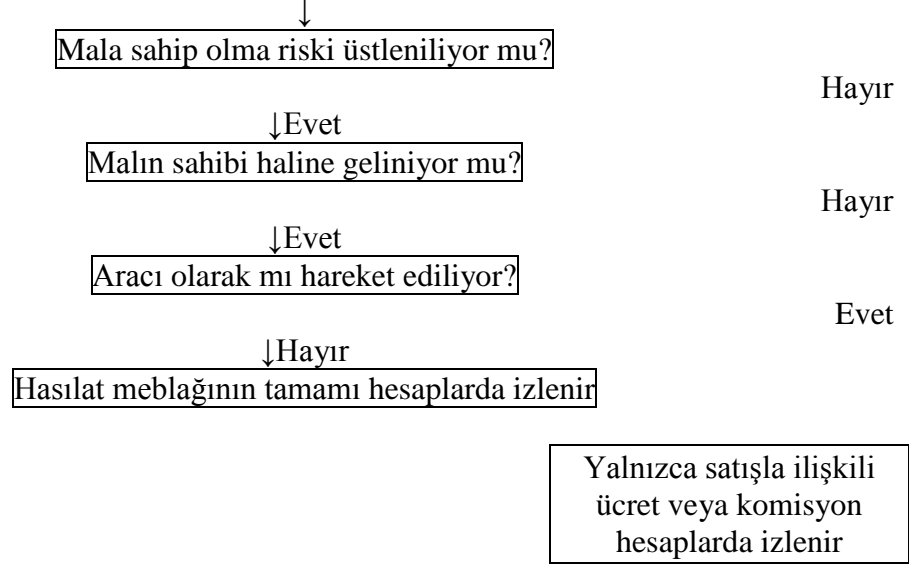
Olduğundan fazla hasılat kaydetmenin, şirket değerlemelerinde şirketleri gerçekte olduğundan fazla değerli gösterdiği düşünüldüğünde, şirketlerin işleme konu tutarın tamamını hasılat olarak kaydetme şartlarını sağlamadığı, aracı olarak hareket ettikleri durumlarda bile hesaplarında işleme konu tutarın tamamını hasılat olarak izleme eğilimi göstermeleri şaşırtıcı değildir. Aşağıdaki karar ağacı bir şirketin geliri brüt meblağ üzerinden izleyebilmesi için ilgili hasılatla olması gereken kriterleri göstermektedir. Brüt tutarı hasılat olarak kaydedebilmek için aşağıdaki üç kriterin tamamının sağlanmış olması gerekir. Sağlanmadığı takdirde yalnızca satışla ilişkili olarak elde edilen komisyon veya aracılık ücreti hasılat olarak hesaplarda izlenmesi gerekir.²⁴³

²⁴² A.g.e.

²⁴³ A.g.e., s.102-103.

Hasılatın Hesaplarda Brüt mü Yoksa Net Olarak mı İzleneceği Hakkında Karar Ağacı

Gelirin brüt meblağ mı yoksa net meblağ üzerinden mi izleneceği kararı verilir



Örnek: Bir turizm acentesi, Kartanesi Oteli adına bir haftalık tatil paketini 2.000 TL üzerinden satmaktadır. Turizm acentesinin komisyon oranı %10, KDV oranı %18'dir. Acente şubat ayı içinde toplam 40.000 TL tutarında satış gerçekleştirmiştir. Otel hizmet sunumunu da şubat ayı içerisinde gerçekleştirmiştir. Mart ayı başında otele ödeme yapılmıştır.²⁴⁴

Bu durumda acente tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir.

Satış gerçekleştiğinde acente aşağıdaki kaydı yapacaktır:

| | | |
|--------------|--------------------------|--------|
| 102 Bankalar | 47.200 | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 4.000 |
| | 391 Hesaplanan KDV | 720 |
| | 329 Diğer Ticari Borçlar | 42.480 |

²⁴⁴ Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.88-90.

Otele ödeme yapıldığındaki kayıt:

| | | | |
|--------------------------|--------|--------------|--------|
| 329 Diğer Ticari Borçlar | 42.480 | | |
| | | 102 Bankalar | 42.480 |

Yukardaki kayıtın yanısıra uygulamada, acentenin otel ile ilişkilerini takip etmek açısından acente hasılatı alacak kaydederken, alıcılar hesabını borçlandırmakta, daha sonra otele ait olan tutarı gönderirken borçlandırdığı alıcılar hesabını kapatmaktadır.

Yapılan kayıtlar aşağıdaki gibidir:

a) Acentenin Yapacağı Muhasebe Kayıtları

Acente tahsilatı yaptığında aşağıdaki kaydı yapacaktır.

| | | | |
|--------------|--------|--------------------------|--------|
| 102 Bankalar | 47.200 | | |
| | | 329 Diğer Ticari Borçlar | 47.200 |

Alacağı komisyona (hasılatına) ilişkin kayıt.

| | | | |
|--------------|-------|----------------------|-------|
| 120 Alıcılar | 4.720 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 4.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 720 |

Otele yapılan ödeme yapılması ve alıcılar hesabının kapatılmasına ilişkin kayıt:

| | | | |
|--------------------------|--------|--------------|--------|
| 329 Diğer Ticari Borçlar | 47.200 | | |
| | | 120 Alıcılar | 4.720 |
| | | 102 Bankalar | 42.480 |

b) Otelin Yapacağı Muhasebe Kayıtları

Satış gerçekleştiği ve hizmet sunumunun tamamlandığı zaman yapılacak olan kayıt:

| | | | |
|----------------------------|--------|----------------------|--------|
| 127 Diğer Ticari Alacaklar | 47.200 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 40.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 7.200 |

Acente komisyon faturasını otele gönderdiğinde yapılacak olan kayıt:

| | | | |
|---------------------------------|-------|----------------------------|-------|
| 760 Pazarlama Sat. ve Dağ. Gid. | 4.000 | | |
| 191 İndirilecek KDV | 720 | | |
| | | 127 Diğer Ticari Alacaklar | 4.720 |

Acente otelin parasını ödediğinde yapılacak olan kayıt:

| | | | |
|--------------|--------|----------------------------|--------|
| 102 Bankalar | 42.480 | | |
| | | 127 Diğer Ticari Alacaklar | 42.480 |

Örnek: Ulm Travel Agency (UTA) Avustralya'ya gezi turları satışı yapan bir şirket olup, havayolu şirketlerinden yüklü miktarlarda bilet alıp, yaptığı paket anlaşmaların bir parçası olarak müşterilerine satmaktadır. Eğer biletlere alıcı bulamazsa, aldığı biletlerin maliyetini kendisi karşılamak zorundadır. Bu durumda, UTA uçak bileti bedellerinin tamamını hesaplarında hasılat olarak izlemelidir, çünkü biletlerin sahibi konumundadır, zarar riskini kendisi taşımaktadır ve işlemin başlatan da kendisidir.²⁴⁵

Örnek: Bir otomobil firması bayisi olan işletmeye ocak ayı içinde birim maliyet bedeli 30.000 TL olan otomobillerden 50 adet göndermiştir. Bayi nisan ayında otomobillerin tamamını birimi 35.000 TL'den peşin satmıştır. Bayinin komisyon oranı %10'dur. Bayi sattığı otomobillerin bedelini üretici firmaya temmuz ayında ödeyecektir. (KDV ihmal edilmiştir). Bu bilgiler doğrultusunda üretici firma aşağıdaki kayıtları yapacaktır.²⁴⁶

Ocak ayında otomobillerin satılmak üzere bayiye gönderilmesine ilişkin kayıt:

| | | | |
|--------------------------------|-----------|-------------------|-----------|
| 157 Diğer Stoklar | 1.500.000 | | |
| 157.01 (Komisyoncudaki mallar) | | 153 Ticari Mallar | 1.500.000 |

Nisan ayında otomobillerin satılmasına ilişkin kayıt:

| | | | |
|----------------------------|-----------|----------------------|-----------|
| 127 Diğer Ticari Alacaklar | 1.750.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 1.750.000 |
| 621 STMM | 1.500.000 | | |
| | | 157 Diğer Stoklar | 1.500.000 |

²⁴⁵ Epstein ve Jermakowicz, **a.g.e.**, s.89-90

²⁴⁶ **A.g.e.**, s.90-91.

Bayinin komisyonunu mahsup edip ana bayiye ödemeyi göndermesi:

| | | |
|-----------------------------|-----------|------------------------------------|
| 102 Bankalar | 1.575.000 | |
| 760 Paz.Sat. Dağ. Giderleri | 175.000 | |
| | | 127 Diğer Tic. Alacaklar 1.750.000 |

Acente üretici firma adına satışı gerçekleştirdiği zaman, sadece komisyon tutarını hasılat olarak kaydeder, satılmak üzere teslim aldığı malları ise, mülkiyeti ve riski kendisinde olmadığı için genellikle Nazım Hesaplarda izler.

2.9.4. Mülkiyeti, Riskleri ve Yararları Alıcıya Devredilmeyen Ancak Faturası Düzenlenen Satış Hasılatının Muhasebeleştirilmesi

TMS 18 Hasılat standardına göre, mal satılıp faturası düzenlenmiş tahsilatı yapılmış olsa bile, malın fiilen teslimi yapılmadığından sorumluluk satıcıya aitse tahsilat tutarı hasılat değil, alınan sipariş avansları olarak muhasebeleştirilir.²⁴⁷

Örnek: İşletme tarafından, 12.11.2012 tarihinde 6.000 TL+%18 KDV olarak faturası düzenlenen ve parası tahsil edilen, ancak malın fiilen teslimi 31.12.2012 tarihi itibarıyla yapılmayan ve sorumluluğu hâlâ satıcı işletmede bulunan bir satışa ait muhasebe kaydı aşağıda olduğu gibi yapılır.²⁴⁸

| | | |
|----------|-------|------------------------------------|
| 100 Kasa | 7.080 | |
| | | 340 Alınan Sipariş Avansları 6.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV 1.080 |

²⁴⁷ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.182.

²⁴⁸ **A.g.e.**, s.182-183.

Mal teslim edildiğinde avans hesabındaki tutar hasılat hesabına virman yapılır.

2.9.5. Döviz Cinsinden Satışların Hasılat Olarak Muhasebeleştirilmesi

Döviz cinsinden mal satışı olduğunda kur değerlemesi yapılması gerekmektedir. Yapılan kur değerlemelerinin hasılat ile bir ilişkisi yoktur.

Örnek: Maliyeti 500 USD olan bir mal, 05.12.2012 tarihinde dolar 1,90 TL iken 1.000 USD + %18 KDV olarak satılmıştır. 31.12.2012 tarihinde dolar 1,95 TL olup, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda olduğu gibidir.²⁴⁹

05.12.2012 tarihinde yapılan dövizli mal satışına ait kayıt:

| | | | |
|--------------|-------|----------------------|-------|
| 120 Alıcılar | 2.242 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 1.900 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 342 |

Satılan malın maliyeti kaydı:

| | | | |
|----------|-----|-------------------|-----|
| 621 STMM | 950 | | |
| | | 153 Ticari Mallar | 950 |

Bilanço tarihinde henüz tahsilatı yapılmamış ve reeskont hesaplaması gerekmeyen mal ve hizmet satışlarına ait yabancı para cinsinden alacakların bilanço günündeki ölçümlerinde, hesaplanan olumlu kur farkları aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

²⁴⁹ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.171-172.

31.12.2012 tarihinde kur değerlemesine ilişkin kayıt:

| | | |
|--------------|---------------------|----|
| 120 Alıcılar | 50 | |
| | 646 Kambiyo Kârları | 50 |

Yabancı para cinsinden alacakların tahsil tarihinde hesaplanan olumsuz kur farkları ise 656 Kambiyo Zararları hesabında muhasebeleştirilir.

2.9.6. Satış Hasılatının Tahsil Edilememesi Durumunun Muhasebeleştirilmesi

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.²⁵⁰

Örnek: 10.11.2012 tarihinde maliyeti 2.000 TL olan bir mal bir ay vadeli 5.000 TL+KDV'ye satılmış olup, mal teslimi gerçekleşmiştir. Müşteriye yapılan satışa ait tahsilatın yapılamayacağı anlaşılmıştır. Bu alacak için 31.12.2012 tarihinde henüz yasal takip başlatılmamıştır. Tahsil edilmesi mümkün olmayan hasılatla ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılır.²⁵¹

| | | |
|------------------------------|---------------------------------|-------|
| 128 Şüpheli Ticari Alacaklar | 5.900 | |
| | 120 Alıcılar | 5.900 |
| 654 Karşılık Giderleri | 5.900 | |
| | 129 Şüpheli Tic. Alc. Karşılığı | 5.900 |

²⁵⁰ A.g.e., s.159.

²⁵¹ A.g.e., s.183.

Standarda göre şüpheli alacağa karşılık ayırmak için yasal takip başlatma zorunluluğu yoktur.

2.10. Finansal Tablo Açıklamaları

İşletme tarafından finansal tablolarda aşağıda belirtilen hususlar açıklanır.²⁵²

- a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları,
- b) Aşağıdakilerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hasılat sınıfı tutarı:
 - a) mal satışları; b) hizmet sunumları; c) Faiz; d) isim hakları; e) temettüleri ve
- c) Her bir önemli hasılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı.

İşletmeler koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı hükümlerine göre açıklar. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar; garanti maliyetleri, ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar nedeniyle ortaya çıkabilir²⁵³

²⁵² TMS 18, Paragraf 35.

²⁵³ TMS 18, Paragraf 36.

3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 18 HASILAT STANDARDININ - TÜRK VERGİ SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

TMS 18 nolu Standart'daki hasılat değerlemesi ile vergi sistemimizdeki hasılat değerlemesi arasında farklılıklar vardır. Bu farklı değerlendirmeler nedeniyle uygulamada bazen işletmeler vergiye göre ayrı defter, UFRS'ye göre ayrı defter tutabilmektedir. Veya farkları takip etmek için ilave takip kayıtları yapmaktadırlar. Çalışmamın bu bölümünde TMS 18'de geçen hasılat değerlemesi ile vergi kanunlarımızda geçen hasılat değerlemesi karşılaştırılacak.

3.1. Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesinin TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 Hasılat standardına göre, mal satışlarında hasılatın finansal tablolara alınabilmesi için çeşitli koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Söz konusu koşullar şunlardır; işletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilen alıcıya devretmiş olması, işletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi, hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi, işleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması, işleme ilişkin yüklenen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi. Mal satışına ilişkin hasılatın finansal tablolara alınabilmesi için bu koşulların tümünün gerçekleşmesi gerekmektedir.

Türk Vergi Sistemi'ne göre: Kurum kazancının tespitinde esas alınacak hasılat, ilgili dönem için satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı alınan yani tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklardan oluşur.²⁵⁴

Vergi mevzuatımızda gelirin doğumu için benimsenmiş olan tahakkuk ilkesi ile standartta mal satışı için öngörülen şartlar aynı olmasa da benzer tarafları vardır. Vergi uygulamalarında **tahakkuk** esas ilkesi ve **dönemsellik** ilkesi olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.²⁵⁵

Danıştay'ın konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararı şöyledir.²⁵⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun; 3. maddesinin, 1. fıkrasının B bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği... belirtilmiştir. VUK'un 19. maddesinde ise vergi alacağının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hükmüne yer verilmiştir. Türk vergi sisteminde ticari kazançta tahakkuk esas geçerlidir. Tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesidir. Bunun için geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması gereklidir.

Dolayısıyla, vergi hukuku hükümleri uyarınca satış işlemine ilişkin muamelelerin eksiksiz tekemmül etmesi ve satış tutarının mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi ile birlikte

²⁵⁴ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.274.

²⁵⁵ Akın Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2012, s.1100.

²⁵⁶ "Danıştay Kararları", (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/dergiler/128.pdf> (Erişim Tarihi:10.10.2013), s.148.

alacağı hak kazanılmış olmaktadır. Bu bakımdan TMS 18 ve vergi uygulaması arasında bir farklılık söz konusu değildir.²⁵⁷

3.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesinin TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 Hasılat standardında, hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir.²⁵⁸

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

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.²⁵⁹

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu

²⁵⁷ Akın Akbulut vd., **Karşılaştırmalı TMS/IFRS-Kobi Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kardan Mali Kara Geçiş**, Ankara: Türmob Yayınları-414, 2011, s.296.

²⁵⁸ TMS 18, Paragraf 20.

²⁵⁹ Şenol Babuşcu, Adalet Hazar ve Sedat Yenice, **SPK Bağımsız Denetim Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, Ankara: SPK Lisanslama Serisi:161, 2012, s.482.

dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.²⁶⁰

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hizmet kavramının herhangi bir tanımı bulunmamaktadır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 4. Maddesi'nde hizmet "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddenin devamında, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek meydana getirmek, imal etmek onarmak temizlemek muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği ifade edilmiştir. GVK'nın 37. maddesinde "her türlü ticari ve sinai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır" hükmüne yer verildiğinden; hizmet sunumlarının ticari olarak yapılması durumunda ticari kazanç olarak vergilemeye tabi tutulması gerekecektir. VUK'un 19. maddesinde vergiyi doğuran olay kavramı ise "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde açıklanmıştır. Ticari kazançlar açısından kazancın tespitinde geçerli temel ilke tahakkuk esasıdır. Hizmet sunumlarında tahakkukun (ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın) ne zaman gerçekleştiğinin belirlenmesi ise özellik arz etmektedir. Zira, hizmetler çok çeşitli olabilmekte ve sınırlarının çizilmesinde güçlükler doğabilmektedir. Bu nedenle, hizmet sunumlarında tahakkukun gerçekleşmesi ölçütü ile dönemsellik ilkesini birlikte değerlendirme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.²⁶¹

Tahakkuk ilkesi gereği gelir ve giderler, ödenmemiş tahsil edilmemiş olsa bile ekonomik ve hukuki olarak karşı tarafı borçlandırdığı an dikkate alınmak zorundadır. Geliri gelecek dönemlerde tahakkuk edecek bir malı, mamulün ya da hizmetin maliyetini ilgili dönemi beklemeden gider kaydetmek, dönemsellik ilkesi gereği de mümkün değildir. Safi kurum kazancı kavramı da giderlerin sadece gelirin ilgili bulunduğu dönemde indirilmesini gerektirmektedir. Keza avans olarak alınan ve verilen paralar da herhangi bir gelir ya da gider tahakkukuna yol açmazlar. Bu paralar için verilen fatura düzenlenmiş olsa bile bunların gelire alınabilmesi anlamına gelmez. Yine yıllara yaygın inşaat, onarma ve montaj hizmetlerinde, gelirler de giderler de işin bittiği yıla kadar bekletilir ve o yılın kazancına

²⁶⁰ TMS 18, Paragraf 21.

²⁶¹ Akbulut, **a.g.e.**, s.1126.

dahil edilir. Yine özel inşaat işlerinde inşaat maliyeti dairelerin kullanılabilir halde teslim edildiği tarihe kadar stok değeri olarak izlenir.²⁶²

Türk vergi mevzuatına göre, bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancının vergiye tabi olacağı belirtilmektedir. Kurum kazancının safi olarak dikkate alınması, gayrisafi kurum kazancından bu kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi anlamına gelmektedir. Buna göre kurum kazancının tespiti sırasında, giderler ile gelirler arasında bir bağlantı kurulması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, gelirler ile giderlerin karşılaştırılmasını ve giderlerin, gelirin ait olduğu dönemde indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan tahakkuk ilkesi gereği gelir ve giderler, ödenmemiş ve tahsil edilmemiş olsa bile ekonomik ve hukuki olarak karşı tarafı borçlandırdığı an dikkate alınmak zorundadır. Geliri gelecek dönemde tahakkuk edecek bir hizmetin maliyetini bu dönemi beklemeden gider kaydetmek dönemsellik ilkesi gereği mümkün değildir.²⁶³

Türk vergi mevzuatına göre hizmet üretimlerinde, tahakkuk esas ve dönemsellik ilkesi dikkate alındığında, üretilmesi ve satılması belirli bir süre alan hizmetlerin üretim maliyetlerinin, bu hizmetler satılıncaya kadar stok hesaplarında izlenmesi gerekecektir. Yine üretilen hizmet maliyetlerinin, ilgili bulunduğu gelirin tahakkuk ettiği döneme kadar gider kaydedilmemesi, gelirin tahakkuk ettiği dönemde kâr ve zarar hesabına devredilmesi gerekmektedir. Üretilen hizmetlerin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği açık olarak kanunlarda bulunmamaktadır. Mallarla aynı nitelikte olduğu için hizmet üretimi içinde değerlendirme ölçüsünün "maliyet bedeli" olması gerektiği düşünülebilir. Ticari kârın doğru tespiti açısından, hizmet üretim maliyetinin üretim ile doğrudan ilgili, hammadde, işçilik ve genel üretim giderlerinden kendisi ile ilgili payı alması doğru olacaktır.²⁶⁴

Vergi mevzuatına göre, serbest meslek kazancının tespitinde tahsilat esas geçerlidir. Dolayısıyla serbest meslek erbabının vermiş olduğu hizmet dolayısıyla tahsil etmiş olduğu hasılatları beyan etmesi gerekir. Standart ise tamamlanma yüzdesi yöntemini

²⁶² **A.g.e.**, s.1126-1127.

²⁶³ Cemalettin Uçak, "Hizmet Üretimlerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi", **Vergi Dünyası**, S.298, (Haziran 2006), s. 26.

²⁶⁴ **a.g.m.**, s. 27.

kabul etmekte ve verilen hizmet dolayısıyla elde edilecek hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi durumunda, bu hasılatın finansal tablolara yansıtılması gerektiğini belirtmektedir.

Vergi uygulaması açısından gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ve aynı döneme ait hasılat ve gelirler ile giderlerin karşılaştırılması, dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi uygulamaları bağlamında hizmet sunumu işlemlerine ilişkin hasılatın raporlanmasında, tahakkuk ve dönemsellik ilkelerine göre hareket etmek gerekmektedir. Bundan dolayı, TMS 18 ile vergi uygulamaları arasında temelde bir farklılık bulunmamaktadır.²⁶⁵ Ancak TMS 18 uygulamasında, kazancın muhtemel olması durumunda tamamlanma yüzdesi yöntemi ile hizmetin tamamlandığı kadarının hasılat kaydedilmesinin, vergi uygulamasındaki dönemsellikle uyuşmadığını belirtmek gerekir. Zira **vergi uygulamasında hizmet tamamlandığında gelir yazılır**. Bu durumda olaya özel olmak üzere sonuç hesaplarını etkilemektedir.²⁶⁶

3.3. Vade Farklarının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 Hasılat standardında hasılatın kaydedilmesi peşin değer ilkesine göre düzenlenmiştir. Buna göre satış hasılatı içerisinde yer alan vade farkı tutarları mal ve hizmet bedelinden ayrıştırılmakta ve **etkin faiz yöntemi** ile faiz gelirlerine aktarılmaktadır. Mal veya hizmet satışı yapan işletmelerin gelir tablolarında satışlar tutarı, sadece esas faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmet satışından doğan gelirleri kapsamalıdır. Bunun dışında tahsilatın ertelenmesinden kaynaklanan vade farkı gelirlerinin doğrudan faiz gelirleri içerisinde gösterilmesi gerekmektedir.

Türk vergi mevzuatında, vade farklarının satış anında düzenlenecek faturalarda, ister satış bedelinin içerisinde isterse satış bedelinden ayrı gösterilsin satış hasılatı olarak

²⁶⁵ Akbulut vd., **a.g.e.**, s.296-297.

²⁶⁶ Akbulut, **a.g.e.**, s.1128-1129

değerlendirilirken, malın teslimi ve hizmet ifalarından sonra düzenlenen vade farkına ilişkin gelirler faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir.²⁶⁷ VUK hükümlerine göre kredili satışların muhasebeleştirilmesinde, vade farkının ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir. Faiz dahil edilerek düzenlenen satış faturaları, toplam bedel üzerinden satış hasılatı olarak değerlendirilmektedir.²⁶⁸ Buna karşılık, satışın gerçekleşmesinden sonraki bir tarihte düzenlenecek faturalarda yer alan vade farkı tutarlarının hasılat ile ilişkilendirilmeyip doğrudan faiz gelirleri hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Vergi uygulaması açısından vadeli satışlarda, satışın yapıldığı anda ortaya çıkan vade farkları satış bedeline dahil edilmek suretiyle döneme ilişkin hasılat olarak gelir tablosunda raporlanır ve kârın tespitinde dikkate alınır. Dolayısıyla TMS 18'e göre faiz geliri olarak (Ertelenmiş Gelir) muhasebeleştirilen satış bedelinin nominal değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark tutarı kadar ticari kâr ile mali kâr arasında farklılık olacaktır. Eğer söz konusu fark tutarının tahsili, izleyen hesap döneminde gerçekleşecekse, satışın yapıldığı döneme ilişkin ticari kâr ile mali kâr bu kadar farklılık arz edecektir. Geçici vergi dönemleri açısından da durum aynıdır. Söz konusu fark tutarın tahsili aynı hesap döneminde gerçekleşecekse, ticari kâr ile mali kâr farklılık arz etmeyecek, sadece gelir tablosu kalemleri arasında bir farklılık ortaya çıkacaktır.²⁶⁹

Diğer taraftan, vadeli satışlarda bedelin zamanında ödenmemesi dolayısıyla sonradan ortaya çıkan vade farkları vergi uygulaması açısından faiz geliri olarak dikkate alınmakta ve ortaya çıktığı döneme ilişkin gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bu durumda ise TMS 18 ve vergi kanunları uyumludur.²⁷⁰

²⁶⁷ İsa Tekin, "Vade Farklarının Vergi Kanunları ve TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Raporu**, S.108, (Eylül 2008), s.34.

²⁶⁸ Yakup Selvi, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması", **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayınları, S.80, (Mart-Nisan 2007), s.35.

²⁶⁹ Akbulut vd., **a.g.e.**, s.293.

²⁷⁰ **A.g.e.**

TMS 18'e göre reeskont hesaplamak için alacak ve borcun çek ve senede bağlanmasından bahsedilmemekte olup, TVS borç ve alacaklarda reeskont ayırma işlemini çek ve senedin varlığına bağlamıştır.

Mali mevzuat uyarınca reeskont, dönemsellik ilkesi gereği olarak alacak ve borç senetleri ile ilgili cari döneme ait olmayan kâr veya zarar tutarlarının kanunun öngördüğü şekilde hesaplanarak ilgili olduğu vergilendirme döneminde dikkate alınmasının sağlanması işleminden ibarettir. Reeskont işlemiyle, ilgili döneme aktarılan kazanç veya maliyet tutarları; vadeli alış nedeniyle borçlanılan vade farkı gideri veya vadeli satış nedeni ile alacaklanılan vade farkı gelirin süre ve faiz oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilmesinden sonraki zaman dilimine isabet eden kısımdır.²⁷¹

Reeskont uygulamasının VUK ve tebliğleri ile düzenlenmiş genel şartları şunlardır:²⁷²

- Alacak ve borç senede bağlanmış olmalıdır.
- Senede bağlı alacak ve borç ticari bir ilişkiden kaynaklanmış, yani dönem kâr-zararının tespitine etki etmiş olmalıdır.
- Reeskonta tabi tutulacak senedin bir vade içermesi ve dönem sonu itibarıyla vadesinin dolmamış olması gerekmektedir.
- Alacak ve borç senedinin işletme bilançosunda yer alması gerekmektedir.
- Senedin faiz içermesi veya uygulanacak bir emsal faiz oranının bulunması gerekir.

Reeskont şu formülle hesaplanacaktır:

$$F = A - [A \times 360 / 360 + (M \times T)]$$

F=Reeskont tutarı, A=Nominal değer, M=Faiz oranı, T=Vade (vadeye kalan gün sayısı)

Dövizli senetlerde reeskont tutarı hesaplamalarında kur değerlemesi de yapılır. Dönem sonunda hesaplanarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınan reeskont faizleri izleyen dönemin başında ters kayıtla kapatılarak aktarma işlemi tamamlanmış olur. Ancak vergi kanunları uyarınca reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmayan kıymetlere ilişkin

²⁷¹ Muzeffer Küçük, "Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması", **Yaklaşım**, S.254, (Şubat 2014), s. 88.

²⁷² **A.g.m.**, s.88-89.

reeskont gelir ve gideri dönem mali kazancının tespitinde (ticari kazançta olan etkisi ortadan kaldırılmak suretiyle) dikkate alınmaz.²⁷³

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine icra olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle değerlendirme günü kıymetini irca ederler. Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine icra eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar. Vadesi gelmemiş alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması kanun maddesinde yukarıda olduğu gibi açıklanmıştır.²⁷⁴

Diğer yandan bilindiği üzere 20 Aralık 2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5941 sayılı Çek Kanunu ile 3167 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmış. Kanunun geçici birinci maddesinin beşinci fıkrası ile de 31 Aralık 2011 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir hükmü ihdas edilmiş, bilahare 6273 sayılı kanunun 6'ncı maddesiyle 5941 sayılı kanuna eklenen geçici 3'üncü maddenin beşinci fıkrasında 31 Aralık 2017 tarihine kadar üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersiz sayılmıştır.²⁷⁵

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı bu durumu dikkate alarak 30.04.2013 tarih ve Vergi Usul Kanunu 64 sayılı sirküleri ile ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğunu açıklamış bulunmaktadır.²⁷⁶

²⁷³ **A.g.m.**, s.89.

²⁷⁴ Veysi Seviğ, "Çeklerde Reeskont", (Çevrimiçi), <http://www.resulkurt.com/?artikel.6318/ceklerde-reeskont/veysi-sevig> (Erişim Tarihi: 10.10.2013).

²⁷⁵ **A.g.m.**

²⁷⁶ Muzeffer Küçük, **a.g.m.**, s. 90.

Buna göre varlıkları arasında vadeli çek bulunduran kurum ve kuruluşlar söz konusu vadeli alacaklarına reeskont uygulayabilecekler; buna karşılık vadeli çekle borçlananlar da, aktifinde yer alan vadeli alacaklarına reeskont uyguladıkları takdirde, vadeli borçları içinde aynı sistemi uygulamakla yükümlü olacaklar.

İdarenin yeni görüşü SPK ve Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasına paralel olup genel kabul görmüş muhasebe ve finansal tablo ilkeleriyle uyumludur. Böylece işletmeler, alacak ve borç değerlemesinde eski uyumsuzluğun getirdiği karmaşıklıktan kurtulmuş olmaktadır.²⁷⁷

Örnek: 02.12.2012 tarihinde maliyeti 2.000 TL olan bir mal peşin satış fiyatı 4.850 TL olmasına rağmen, 4 ay vadeli olarak 5.000 TL olarak yurtiçi bir müşteriye satılmıştır. Satış işlemine ait hasılat ve maliyet kayıtları aşağıdaki şekilde yapılır.²⁷⁸

02.12.2012 Tarihinde TMS 18 Hasılat standardına göre yapılan kayıt:

| | | | |
|--------------|-------|--------------------------------|-------|
| 120 Alıcılar | 5.000 | | |
| | | 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gel. | 150 |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 4.850 |

Maliyet kaydı:

| | | | |
|----------|-------|-------------------|-------|
| 621 STMM | 2.000 | | |
| | | 153 Ticari Mallar | 2.000 |

²⁷⁷ A.g.m., s.92.

²⁷⁸ Nejdet Sağlam, Mehmet Yolcu ve Ali Osman Eflatun, **UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi**, İstanbul: Hipotez Yayınları, 2012, s.163-164.

2012 Yılına isabet eden faiz geliri: $150/4=37,50$

Dönem faiz gelir kaydı:

124 Ertelenmiş Vade Farkı Gel.37,50

663 Vade Farkı Gelirleri 37,50

veya

642 Faiz Gelirleri

Bilanço döneminde tespit edilen 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabı bakiyesi sonraki dönemde vergilendirilecek tutar olarak ayrıca takip edilmelidir.

VUK'a uyum sağlamak için yapılması gereken kayıt:

901 Matraha İlave Ed. Gel. 112,50 ($150-37,50=112,50$)

903 Matraha Eklenecek Tutarlar 112,50

TMS 18'e göre yapılan kayıta vade farkı gelir yazılmadığı için, nazım hesaplara yapacağımız kayıtlar yardımı ile beyanname hazırlarken ilgili tatarları vergi matrahına ilave ederiz.

VUK' a göre yapılan hesaplamalardan dolayı çıkan vergi varlığı:

283 Ertelenmiş Vergi Varlığı 22,50

693 Sürdürülen Faal. Ertelenmiş V. Gel.Etkisi 22,50

TMS 18'e göre yapılan hasılat kaydı VUK'a göre yapılan hasılat kaydından eksik olduğu için vergi varlığı çıkar. Gelecek yıl ilgili virman ve vergi hesapları dikkate alınır.

Örnek: İşletme, Ak Ticaret A.Ş.'ye 01 Mart tarihinde 2 ay vade ile 200.000 TL lik mamul satmıştır. Alıcı KDV tutarı için çek vermiştir. Şirket borcunun vadesini beklemeden 25 Mart tarihinde ödemek istemiştir. İşletme, Ak Ticaret AŞ'ye 1.800 TL tutarında iskonto yapmıştır.²⁷⁹

a) Satış İşlemi

| | | | |
|-------------------|---------|----------------------|---------|
| 120 Alıcılar | 200.000 | | |
| 101 Alınan Çekler | 36.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 200.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 36.000 |

b) Ödeme İşlemi

| | | | |
|-----------------------|---------|--------------|---------|
| 102 Bankalar | 198.800 | | |
| 611 Satış İskontoları | 1.200 | | |
| 611.00 Kasa İskontosu | | | |
| | | 120 Alıcılar | 200.000 |

TMS 18 Hasılat Standardı uygulandığında vade farkları satış gelirlerine (600,601,602 no lu hesaplara) alınmadığından satış gelirlerini düzeltici nitelikteki bu hesaba gerek kalmaz, dolayısıyla söz konusu uygulamada 611 Satış İskontoları hesabı çalışmaz. 380, 124 hangi hesap kullanılmışsa ters kayıtla kapatılır.

²⁷⁹ Nalân Akdoğan ve Orhan Sevlengül, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007, s.581- 582.

3.4. Kredi Kartıyla Peşin Fiyatına Taksitli Satışların TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TFRS 9 ve hasılatın düzenlendiği TMS 18 dikkate alındığında UFRS’de paranın zaman değerinin göz önüne alındığı ve işlemin finansman yükü içerdiği durumlarda hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutarın satışın yapıldığı sıradaki peşin değeriyle olması gerektiği anlaşılacaktır. Bu kapsamda peşin fiyatına taksitli satışlarda gizli bir finansman yükü içerdiği ortadadır. Çünkü bugünkü parasal değer ile gelecekte elde edilecek parasal değer finansal açıdan değeri birbirine eşit değildir.²⁸⁰

Örnek: (A) AŞ kredi kartına peşin fiyatına 6 ay eşit taksitli satış kampanyası çerçevesinde 30.10.2012 tarihinde 15.000 TL’ye mobilya satmıştır. Piyasa koşullarında aylık %2 faiz normal kabul edilmektedir. Satılan mobilyanın maliyeti 10.000 TL dir. Örneğimize ilişkin kayıt ve açıklamalar aşağıda olduğu gibi olacaktır.²⁸¹

Bu durumda taksit ödemeleri dikkate alınarak bugünkü değere (gerçeğe uygun değere) getirmek satış için hasılatı bu tutardan göstermek, kalanı da finansman geliri olarak ele almak ve gerçekleştikçe gelir yazmak gerekecektir.

| Satışın Bugünkü Değeri | Faiz Oranı | Faiz Tutarı | Tahsilatlar | Alacağın Dönem Sonu Değeri | Tarih |
|------------------------|------------|-------------|---------------|----------------------------|------------|
| 14.004 | 2 | 280 | 2.500 | 11.784 | 30.11.2012 |
| 11.784 | 2 | 236 | 2.500 | 9.520 | 31.12.2012 |
| 9.520 | 2 | 190 | 2.500 | 7.210 | 31.01.2013 |
| 7.210 | 2 | 144 | 2.500 | 4.854 | 28.02.2013 |
| 4.854 | 2 | 97 | 2.500 | 2.451 | 30.03.2013 |
| 2.451 | 2 | 49 | 2.500 | - | 30.04.2013 |
| - | | 996 | 15.000 | | |

²⁸⁰ Akbulut, a.g.e., s.1077.

²⁸¹ A.g.e.s.1078.1081.

TMS 18' göre: 14.004 TL Hasılat, 996 TL Ertelenen Gelir yazılır.

31.12.2012 tarihinde ise 516 TL Ertelen Gelir'den Faiz Geliri hesabına virman yapılır.

30.10.2012 tarihinde yukardaki gibi 14.004 TL hasılat yazdıktan sonra VUK'a uyurlamamız gerektiğinde:

Hasılat tutarı olan 15.000 TL bulmak için, TMS 18' e göre 14.004 TL olan hasılatı 480 TL (Ertelenen Gelir hesabından yapılan 516 TL virman göz önünde bulundurulur) ilave yaparız.

Sonuç olarak: Dönem kurumlar vergisi hesabı için;

- 1- 31.12.2012'de mali kâra geçerken 480 TL daha ticari kâra eklenmesi gerekir.
- 2- Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında dikkate alınacaktır.

30.10.2012 Tarihinde; hasılatı ve maliyete ilişkin kayıt:

| | | | |
|--------------|--------|--------------------------------|--------|
| 120 Alıcılar | 15.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 14.004 |
| | | 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gel. | 996 |
| 621 STMM | 10.000 | | |
| | | 153 Ticari Mallar | 10.000 |

31.12.2012 Tarihinde Faiz Gelirleri hesabına yapılacak olan virmana ilişkin kayıt:

| | | | |
|-------------------------------------|-----|-----------------|-----|
| 124 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri | 516 | | |
| | | 642 Faiz Geliri | 516 |

31.12. 2012 tarihinde VUK'a uyumlaştırmaya ilişkin kayıt:

| | | | |
|-----------------------------|-----|--|-----|
| 901 Matraha İlave Ed. Gel. | 480 | | |
| | | 903 Matraha Eklenecek Tut | 480 |
| 283 Ertelenen Vergi Varlığı | 96 | | |
| (480*020) | | | |
| | | 693 Sürdürülen Faal. Ert.V. Gelir Etkisi | 96 |

Vergi kanunlarımıza göre satış kapsamında tahakkuk eden bir gelir doğurucu işlemin miktar ve tutarının kesinleştiği dönemde gelir yazılması gerekir. Bu durum normal ticari işlemlerde satışın yapıldığı sırada gerçekleşmektedir. Bu nedenle finansman yükü içermeyen normal ticari işlemlerde TMS 18 ve vergi uygulaması gelirin ortaya çıkması açısından benzer sonuçlar üretirler. Bununla birlikte gelir doğurucu işlemin peşin ödeme opsiyonu tanınan 5 gün, 7 gün gibi normal vadenin ötesinde bir vade içermesi durumunda bile faturada **özellikle belirtilip ayrı işleme tabi tutulmadığı sürece** vergi uygulamasında herhangi bir ayırıştırma yapılmamakta ve hasılat vade farkı dahil olarak satışın gerçekleştiği dönem kazancına dahil edilmektedir.²⁸²

Öte yandan TVS'ye göre çek ve senede bağlanmış borç ve alacaklar reeskonta tabi tutulabilmektedir. Kredi kartıyla yapılan vadeli satışların reeskonta tabi tutulup tutulmayacağına ilişkin ise Kanun'un ve idarenin herhangi bir görüşü mevcut değildir. Bu bakımdan idari bir görüşün ya da düzenlemenin yapılmasına kadar kredi kartıyla yapılan taksitli satışlarda reeskont yapılmaması gerekir.²⁸³

²⁸² A.g.e.s.1077.

²⁸³ A.g.e.s.1077-1078.

3.5. Takas Uygulamasının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18’de takas ile ilgili geçen açıklamalar şu şekildedir: Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.²⁸⁴

VUK madde: 328’de trampanın satış hükmünde olduğu vurgulanmış, fakat değerlemesi ile ilgili direkt özel bir düzenleme yer almamıştır. 1 Seri Nolu KDV Genel Tebliği’nde, trampada, bir malın karşılığının diğer bir mal olduğu, teslimin tayininde bedelin cinsinin ve hatta bir bedelin bulunup bulunmamasının önemli olmadığı, trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de iki ayrı teslimin gerçekleşmiş sayılacağı, bu durumda matrahın, trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacağı, kısmi trampada, yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeylerde alınması halinde bunların da vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan, her ne kadar maddede teslim, karşılığı mal olarak görülmekteyse de teslimin karşılığının hizmet olması halinde de, Kanun’un 4. maddesinin 2’inci bendi gereğince, bu hizmetin de aynı şekilde vergilendirilebileceği kuşkusuzdur.²⁸⁵

²⁸⁴ İpek Türker, **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri**, Ankara: Türmob Yayınları-407, 2011, s.162-163.

²⁸⁵ Şükrü Kızılot, **Açıklamalı ve İctihatli Katma Değer Kanunu ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s.391.

30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde verilen örneğe göre: Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.²⁸⁶

Takasta, değişimin emsallerine göre bariz bir farklılık göstermemesi gerekir. Aksi halde değişim değerinde muvazaa olduğu kabul edilir. Örneğin eski otomobil ile yeni lüks otomobilin aynen ve ilave bedel ödenmeden değiştirildiği kabul edilemez. Takas sırasında ilave bir bedel ödenmiş ise, değerine eklenmeli, ilave bir bedel alınmış ise maliyet bedelinden düşülmelidir.²⁸⁷

VUK madde 289'da : “Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.”²⁸⁸ Denilmektedir. Ancak pratikte çoğu varlıklar için borsa değeri ve mukayyet değer uygulaması da olmayacağından, VUK madde 267'de düzenlenen emsal bedel ile değerlendirilecektir.²⁸⁹

Benzer değerli varlıklar için şu örneği verebiliriz:²⁹⁰

Örnek: (A) AŞ. Ankara'da sebze-meyve alım satım işi ile iştigal etmektedir. Çankırı'daki deposuna 4.000 kg. sıklık portakal stoklamak istemektedir. (A) AŞ., Çankırı'da aynı işi yapan (B) AŞ. ile anlaşarak, (B) AŞ'nin Ankara'daki deposuna 3.000 kg. Finike portakalı teslimi karşılığında, (B) AŞ' de Çankırı'daki (A) AŞ'nin deposuna 4.000 kg. sıklık portakal teslim edecektir. Finike portakalının toptan fiyatı 1 TL/kg, sıklık portakalın toptan fiyatı 0,75 TL/kg'dır. İşlem 21.05.2012'de gerçekleşmiştir. (A) AŞ, hesaplarında Finike portakalının birim maliyet değeri 0,80 TL olarak yer almaktadır.

²⁸⁶ A.g.e., s.391-392.

²⁸⁷ Akbulut, a.g.e., s.1083.

²⁸⁸ “Vergi Usul Kanunu”, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi:13.10.2013).

²⁸⁹ Akbulut, a.g.e., s.1084.

²⁹⁰ A.g.e., s.1084-1087.

TMS 18'e göre: Benzer özelliklere ve değerlere sahip mal ve hizmetlerin takası hasılat doğurucu bir işlem olarak kabul edilmemektedir. Bu nedenle örnekteki benzer ürünü içeren işlemler cari hesap ilişkisi çerçevesinde muhasebeleştirilecek ve sonuç hesaplarına herhangi bir kayıt yansıtılmayacaktır.

Vergi uygulamasına göre: Vergi uygulamasında benzer özelliklere ve değere sahip mal ve hizmetlerin takasının muhasebeleştirilmesine engel herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle işlemlerin işletmeye maliyet veya faydasını hesaplamak gerekir. İşletme açısından verilen kıymetin satış fiyatı bilindiğine göre VUK madde 267 uyarınca birinci sıra uygulaması olan ortalama satış fiyatı verilen portakalın emsal bedeli olacaktır.

Buna göre:

| | |
|---|-----------|
| Verilen Finike portakalının emsal değeri (1*3.000) | :3.000 TL |
| Verilen Finike potakalının maliyet değeri (0,80*3.000) | :2.400 TL |
| Alınan sıkmalık potakalın maliyet değeri (0,75*4.000kg) | :3.000 TL |
| Portakal takas kârı (3.000-2.400) | :600 TL |

Sonuç olarak:

- 1) Alınan sıkmalık portakalın değeri 3.000 TL olsa da, alınan portakal yerine verilen portakal satış kârı işlemine konu olacağından işlem sonucunda 600 TL kâr oluşacaktır. Anılan kârın mali kâra geçerken ticari kâra eklenmesi gerekir.
- 2) Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında dikkate alınacaktır.

VUK'a göre olması gereken kayıtlar:

Portakal satış kaydı:

| | | | |
|--------------|-------|----------------------|-------|
| 120 Alıcılar | 3.540 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 3.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 540 |

Satılan portakalların maliyeti kaydı:

| | | | |
|----------|-------|-------------------|-------|
| 621 STMM | 2.400 | | |
| | | 153 Ticari Mallar | 2.400 |

Portakal alış kaydı:

| | | | |
|---------------------|-------|---------------|-------|
| 153 Ticari Mallar | 3.000 | | |
| 191 İndirilecek KDV | 540 | | |
| | | 320 Satıcılar | 3.540 |

VUK hükümlerine göre yukardaki gibi kayıtlar yapmamız gerekeceğinden UFRS'ye göre kayıt yapıldığında hesaplanan kâr eksik kalacaktır. Zira UFRS'ye göre yapacağımız kayıtlarda sadece ticari borç alacak takip edilir. Bunun için vergiye göre ne yapmamız gerektiği göz önüne alınarak mali kâra ilave edilmesi gereken tutar olan 600 TL'yi nazım hesaplara kaydeder, UFRS'ye kayıtlarına göre çıkan ticari kârın üzerine ilave ederiz.

Mali kâra ilave edilecek tutara ilişkin kayıt:

| | | | |
|----------------------------|-----|---------------------------|-----|
| 901 Matraha İlave Ed. Gel. | 600 | | |
| | | 903 Matraha Eklenecek Tut | 600 |

Vergi varlığına ilişkin kayıt:

| | | | |
|-----------------------------|-----|---|-----|
| 283 Ertelenen Vergi Varlığı | 120 | | |
| | | 693 Sürdürülen Faal. Ert. Vergi Varlığı | 120 |

Vergi varlığı hesaplaması: Kâr rakamı olan 600 TL kurumlar vergisi oranı olan 20 ile çarpılır ve 120 rakamına ulaşılır.

Görüldüğü gibi takas işlemlerinde VUK ile TMS 18 kayıtları arasında farklar vardır.

3.6. İşlemlerin Ayırıştırılmasında Hasılatın TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18'e göre: muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayırıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayırıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.²⁹¹

Vergi mevzuatına göre: satılan mal bedelinin içerisinde yer alan hizmetlere (garanti tutarları) ilişkin hasılat tutarı, mal veya hizmet bedeline dahildir ve satışın yapıldığı döneme ait gelir tablosunda raporlanır. Ek hizmetlere (ek garanti süresine ait tutarlar) ait hasılat tutarları, dönemsellik ve özün önceliği ilkesine göre ilgili olduğu dönemlerin gelir tablosunda satış hasılatı olarak raporlanır.²⁹²

Vergi kanunları açısından üzerinde anlaşılan bedelin içerisinde yer alan hizmetlere ilişkin hasılat tutarı (garanti bedelleri gibi), mal veya hizmet bedeline dahildir ve satışın yapıldığı döneme ilişkin gelir tablosunda raporlanır. Ancak ilave bir mal/hizmet için ilave bir bedelin

²⁹¹ TMS 18, Paragraf 13.

²⁹² Sağlam, Yolcu ve Eflatun **a.g.e.**, s. 167.

müzakeresi sonucunda (ek garanti süresi bedelleri gibi) doğan hasılat tutarı dönemsellik ve özün önceliği ilkesi gereğince ilgili olduğu dönemlerde gelir tablosunda raporlanacaktır. Dolayısıyla ürün satış fiyatı, ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa TMS 18'e göre ertelenen hasılat tutarı, hasılat doğuran ana işlemin yapıldığı döneme ait ticari kâr ile mali kâr arasında bir farklılık yaratacaktır.²⁹³

Vergi kanunları hasılat kavramını tek başına değil maliyet ile birlikte ele almaktadır. Yani safi kazanç ile ilgilenmektedir. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin, 26.05.1999 tarih, 1999/730 esas ve 1999/2238 sıra numaralı kararının gerekçesinde: İlerki tarihte katlanılacak servis hizmetlerine karşı karşılık ayrılamayacağı, mali kârın tespitinde gider olarak nazara alınacak karşılık için, VUK veya diğer kanunlarında özel bir hükmün bulunması gerektiği sonucuna varmıştır. Diğer bir deyişle, vergi kanunlarımız giderleri fiilen gerçekleşmeksizin, her hesap döneminde önceki hesap dönemlerine ilişkin veriler ve gerçekleşmeler ışığında ve bazı varsayımlar altında tahmini değerler üzerinden garanti gider karşılığı ayrılmasında olduğu gibi karşılık ayrılmasına izin vermemekte ve söz konusu şekilde ayrılan garanti gider karşılıkları, vergi matrahının tespiti aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak işlem görmektedir.²⁹⁴

Örnek: (A) işletmesi 3 yıllık satış sonrası servis garantisine ek olarak 40 TL olarak 4 yıl daha satış sonrası servis garantisi vererek süreyi 7 yıla çıkartan bir uygulaması vardır. Buzdolabının satış fiyatı KDV hariç 1.200 TL'dir. Müşteri 4 yıllık ek süre için KDV hariç 40 TL ödeme yapmıştır.²⁹⁵

²⁹³ Akbulut ve vd., **a.g.e.**, s.301.

²⁹⁴ Akbulut, **a.g.e.**, s.1094.

²⁹⁵ İbrahim Güler, **Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Kobi TFRS Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s.150-151.

| | | |
|----------|----------------------------------|--------|
| 100 Kasa | 1.463,20 | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 1.200 |
| | 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler | 40 |
| | 391 Hesaplanan KDV | 223.20 |

4 Yıllık garanti bedeli olan 40 TL, 3 yıllık servis garantisinin bitiminden sonra, servis hizmetinin verildiği 4 yıl boyunca yıllık bazda 600 hesaba aktarılacak hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu kayıt vergi kanunlarına da uygundur.

Örnek: Maliyeti 800 TL olan bir mal, peşin 1.000 TL+%18 KDV fiyatla satılmıştır. Satılan malın satış fiyatı içerisinde satış sonrası 2 yıllık dönemi kapsayan ve garanti dönemine ait 50 TL servis tutarı da vardır. Servis işlemine ilişkin tutar, ertelenerek servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak gelir tablosuna yansıtılır ve muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılır.²⁹⁶

| | | |
|----------|------------------------------|-----|
| 100 Kasa | 1.180 | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 950 |
| | 391 Hesaplanan KDV | 180 |
| | 380 Gelecek Yıllara Ait Gel. | 25 |
| | 480 Gelecek Yıllara Ait Gel. | 25 |

TMS 18'e göre yapılan yukarıdaki kayıta garanti servis geliri gelecek yıllara ait gelirler hesabına atıldı. Vergi kanunlarımıza göre bu tutar hasılat olarak kayıt edilmesi gerektiğinden aşağıdaki kayıt yapılır ve vergi matrahına ilave edilir.

²⁹⁶ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.166-167.

901 Matraha İlave Edilecek Gelirler 50

903 Matraha Eklenenecek Tutarlar 50

Cari yıl mali kârına eklenecek olan tutara isabet eden kurumlar vergisi kadar 283 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabına borç, 693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş V.Gel.Etkisi hesabına alacak kaydedilir.

283 Ertelenmiş Vergi Varlığı 10

693 Sürdürülen Faal. Ert. V. Gelir Etkisi 10

Örnek: Bulaşık makinesi üreten işletme iki yıl garanti vermektedir. Garanti süresinde ortaya çıkan bozuk mamulleri bedelsiz değiştirmektedir. 2012 yılı içinde 2.000 adet bulaşık makinesi üretmiş ve bunlar KDV hariç 1.000.000 TL'ye satılmıştır. Geçmiş tecrübelerle göre satışların % 2'si oranında garanti gideri oluşmaktadır. Bu bilgilere göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.²⁹⁷

Hasılat ve garanti gider karşılığına ilişkin kayıt:

| | | | |
|------------------------|-----------|--------------------------|-----------|
| 100 Kasa | 1.180.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 1.000.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 180.000 |
| 654 Karşılık Giderleri | 20.000 | | |
| | | 374 Garanti Karşılıkları | 10.000 |
| | | 474 Garanti Karşılıkları | 10.000 |

²⁹⁷ A.g.e., s.168-169.

950 Kanunen Kab.Edilmeyen Gid. 20.000

903 Matraha Eklenecek Tutarlar 20.000

TMS 18'e göre, karşılık gideri olarak 654 Karşılık Giderleri hesabına kaydedilen tutarlar, vergi kanunlarına göre gider kabul edilmediğinden hasılat doğuran ana işlemin yapıldığı döneme ait ticari kârı azaltacağından vergi mevzuatına uyum sağlamak için satışın yapıldığı dönemde, KKEG olarak kâra eklenir. Cari yıl ticari kârına eklenecek tutara isabet eden kurumlar vergisi kadar 283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve 693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş V.Gel.Etkisi hesabına kayıt yapılır.

283 Ertelenmiş V. Varlıkları 4.000

693 Sürdürülen Faal. Ertelenmiş V. Gel.Etkisi 4.000

3.7. Acente Hasılatının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 uyarınca işletme tarafından üçüncü kişiler adına tahsil edilen tutarlar işletme için hasılat niteliği oluşturmamaktadır. Bu nedenle tahsil edilen bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Bu duruma özgü örneklerden biri konsinye satış, bir diğeri acente faaliyetleridir. Konsinye satışların hasılat olarak kabul edilebilmesi için alıcının malları üçüncü kişilere satması gerekmektedir. İlk satıcı açısından ancak bu durumda satış hasılatı gerçekleşmektedir. Acente faaliyetlerinde ise acenteler, acentesi oldukları işletme adına faaliyet göstermektedir. Ve yapılan satışlar acentesi olunan şirket adına tahsilatları da içerir ve acente yapmış olduğu bu satışlar üzerinden komisyon elde etmektedir. Bu nedenle standart gereği acente yalnızca yapmış olduğu satışlar karşılığında elde etmiş olduğu

komisyon gelirlerini hasılat olarak kaydetmek durumundadır. Bu durum vergi uygulamalarında da bu şekildedir.²⁹⁸

Vergi uygulamaları ve TMS 18 açısından konsinye satışlar ve acente uygulamalarında sonuç hesaplarını ilgilendiren bir fark gözlenmez.²⁹⁹

3.8. Şüpheli Hale Gelen Alacakların TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 Hasılat standardına göre, daha önce gerek mal satışları ve gerekse hizmet sunumları ile ilgili olarak finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, doğrudan dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu uygulama Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile de uyumludur.³⁰⁰ Burada tahsil edilememe olasılığının belirlenmesinde somut kriterler getirilmemiş, yıllar itibariyle gerçekleşmiş şüpheli alacaklar karşılığı oranını geçmemek koşuluyla finansal tablo düzenleyicisinin öngörüsüne bırakılmıştır.

Türk vergi mevzuatında ise şüpheli hale gelen alacaklara karşılık ayrılabilmesi belirli koşulların gerçekleşmesine bağlanmıştır. Şüpheli hale gelen alacaklara karşılık ayrılabilmesinin şartları VUK'un 322 ve 323. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili maddeler şu şekildedir:³⁰¹

Madde 322: Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.

²⁹⁸ Akbulut, **a.g.e.**, s.1097.

²⁹⁹ **A.g.e.**

³⁰⁰ Cemal Elitaş, **UFRS (TMS-TFRS)Uygulamaları**, Ankara: Hipotez Yayınları, 2011, s.157.

³⁰¹ **Tüm Vergi Kanunları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.357-358

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.

Madde 323:Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- 1) Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
- 2) Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılır.

Yukarda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık yarılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli ticari alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesabına intikal ettirilir.

Bu açıdan bakıldığında şüpheli alacaklar ile ilgili olarak TMS 18 Hasılat standardı ile Türk Vergi Mevzuatı arasında önemli bir farklılık bulunmaktadır. Fakat şüpheli alacağa karşılık ayrılması muhasebe standartlarında yönetimin tahmine bırakılmasına rağmen vergi sistemimizde hukuksal süreçlerin gerçekleşmesine bağlanmıştır. Bundan dolayıdır ki TMS'ye göre şüpheli alacak kaydı yapıldığında vergi kanunlarına etkisi göz önüne alınarak ilgili kayıtlar yapılmalıdır.

3.9. Satışa Konu Malın Bir Kısımının Geri İadesi Mümkün Olması Durumunun TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18, paragraf 15 uyarınca sahiplikle ilgili önemli risklerin elde tutulduğu durumlarda hasılat muhasebeleştirilmez. Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Fakat bazen de sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devredilmesi, mülkiyet veya zilyetliğin devrinden farklı zamanlarda olabilmektedir. Nitekim standardın 15. Paragrafına göre: “İşletmenin sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir, hasılat olarak muhasebeleştirilemez.” Denilmektedir.

İade olasılığı nedeniyle karşılık ayırabilmek için TMS 37 paragraf 14’e bakmak gerekir. İade edilebilecek ürünlerin bedellerine ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden bir karşılık ayrılarak muhasebeleştirilir. TMS 37 Paragraf 36 uyarınca: “Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu başka bir anlatımla bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır.”

Vergi uygulamasına göre bir malın iade olasılığı o malın satışına ilişkin tahakkukunu etkilemez. Mal satışı gerçekleştiğinde satış işlemi tamamlanmış sayılır. İade gerçekleşmeden giderleşme GVK madde:40’a uygun değildir. Vergi kanunları hasılat kavramını tek başına değil maliyet ile birlikte ele almıştır. Yani safi kazanç ile ilgilenmektedir. Dolayısıyla fiilen iade gerçekleşmeden TMS 18’de olduğu gibi tahmin üzerine karşılık ayırmak mümkün değildir.³⁰²

Bu konuda Danıştay 3. Dairesi 26.05.1999 tarih ve 1999/70 esas ve 1999/2238 sıra numaralı kararı da bu doğrultudadır. Söz konusu kararın gerekçesinde: İleriki tarihte

³⁰² Akbulut, a.g.e., s.1107.

katlanılacak servis hizmetlerine karşı karşılık ayırlamayacağı, mali kârın tespitinde gider olarak nazara alınacak karşılık için VUK veya diğer kanunlarda özel bir hükmün bulunması gerektiği ifade edilmiştir. Diğer bir deyişle, vergi kanunlarımız giderler fiilen gerçekleşmeksizin her hesap döneminde önceki hesap dönemlerine ilişkin veriler ve gerçekleşmeler ışığında ve bazı varsayımlar altında tahmini değerler üzerinden iade gider karşılığı ayrılmasına cevaz vermemekte, söz konusu şekilde ayrılan iade gider karşılıkları vergi matrahı tespit edilirken mali kâra ilave edilmelidir.³⁰³

3.10. Reklamasyon Uygulamasının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

Reklamasyon; satılan bir malın istenilen kalitede olmaması nedeniyle ortaya çıkan bir uygulamadır.³⁰⁴ Reklamasyon, satılan bir malın kalitesindeki bozukluktan dolayı karşı firmanın malı iade etmeyerek telafi edici bir fatura kesmesidir. Reklamasyon giderlerinin 612 nolu hesabın altına açılacak bir hesapta muhasebeleştirilmesi gerekir.³⁰⁵

TMS 18, 16 ve 17. Paragraflarda “İşletmenin sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilemez. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde

³⁰³ A.g.e., s.1107-1108.

³⁰⁴ Talha Apak, “Reklamasyon Nedir, Reklamasyon ve Komisyon Giderlerinin Vergi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi”, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/70MaliCozum/10%20talha%20apak.pdf> (Erişim Tarihi:25.10.2013).

³⁰⁵ Koray Ateş, “Reklamasyon Nedir ve Nasıl Muhasebeleştirilir”, (Çevrimiçi) http://www.muhasabetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=173 (Erişim Tarihi: 25.10.2013).

tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır.” açıklamaları yer almaktadır. Söz konusu karşılığın TMS 37 Standardı kapsamında ele alınması gerekir.

Konunun işlendiği KOBİ TFRS’de şu ifadeler yer almaktadır: “Alıcının ürünleri kusurlu bulması veya başka nedenlerden ötürü ürünlerden memnun kalmaması durumunda ürün bedeli iade ediliyor ve iadeler güvenilir bir şekilde tahmin ediliyorsa hasılat muhasebeleştirilir. Bu tür durumlarda Bölüm 21 (TMS 37) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar uyarınca iadelere yönelik karşılık muhasebeleştirilmesi yapılır.”³⁰⁶

Güvenilir bir şekilde tahmin edilen tutarın hasılat olarak kabul edilmesi ve reklamasyon bedeline de karşılık ayrılması gerekecektir.³⁰⁷

Vergi kanunlarımıza göre: Reklamasyon giderinin, kanunen kabulü mümkün olabilecek belgelerle tevsik edilmediği, bu konuda ibraz edilen belgelerin yapılan işlemi açık ve kuşkuya yer bırakmayacak şekilde kanıtlamaya yeter olmadığı durumlarda, dönem kazancından indirilmesi mümkün değildir. Maliye Bakanlığının konu ile ilgili vermiş bulunduğu 20.09.1999 tarihli özelgesi şu şekildedir: 1. Türkiye’den ihraç edilecek mallar için yurtdışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından verilen mümessillik komisyonu, pazarlama, masraf aktarımı, reklam hizmet bedeli ile aracılık komisyonu gibi hizmet bedellerinin, yurtdışında ifa edilmesi ihracatçı firmaların bu hizmetlerden yurtdışında faydalanması ve hizmetin yurtdışında tüketilen ihraç malına yönelik olması nedeniyle Katma Değer Vergisinin konusuna girmektedir. 2. Reklamasyon giderlerinin, ihracatın yapıldığı ülkedeki müşterilerin vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsiki asıldır. Ancak, bu tür bir belgenin alınmadığı durumda ihracatçı firmanın yeni bir belge düzenleyerek önceki faturayı iptal etmesi ve reklamasyon

³⁰⁶ “KOBİ TFRS”, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBI_TFRS.pdf (Erişim Tarihi: 25.10.2013).

³⁰⁷ Akbulut, **a.g.e.**, s.1112.

bedeline isabet eden kısmın iade edildiğini gösterir bir belgeyi de ispat vesikası olarak kullanması mümkündür.³⁰⁸

Yurtdışına mal veya hizmet ihraç eden işletmelerin yurtdışında yaptıkları reklam ve pazarlama giderleri, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerdendir. Yurtdışı reklam ve komisyon giderlerinin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması konusunda bir tereddüt yoktur. Yurtdışı harcamalarının belgelendirilmesi ile ilgili olarak öteden beri istenen, tevsik edici belgelerin alınmış olduğu ülkede bulunan yurtdışı temsilciliklerimize Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilmesi şartlarının kaldırılması ile birlikte, belgelendirme ile ilgili de bir özellik kalmamıştır.³⁰⁹

Yurtdışından düzenlenecek faturanın ülkesi kanunlarına göre geçerli bir belge olması, ikili anlaşmadan yararlanılan bir durum da söz konusuysa mukimlik belgesi alınması gerekmektedir.

Vergi uygulamalarında genelde KDV uygulamalarında işlenen reklamasyon, VUK'un 3. maddesinde geçen, "olayın gerçek mahiyeti esastır." hükmü kapsamında yapılan işle orantılı olması ve gerçeği yansıtması kaydıyla GVK ve KVK'nunda ticari kazancın hesaplanmasında indirim konusu yapılabilecektir.³¹⁰

Bu açıklamalar ışığında TMS 18'e göre ayrılan Reklamasyon karşılık giderleri VUK'a göre fiilen gerçekleşmeden gider yazılması nedeniyle matrah farkına neden olacaktır. Bundan dolayı vergi matrahı hesaplanırken TMS 18'e göre ayrılan karşılık gideri mali kâra eklenmelidir.

³⁰⁸ Talha Apak, "Reklamasyon Nedir, Reklamasyon ve Komisyon Giderleirmin Vergi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi", (Çevrimiçi)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/70MaliCozum/10%20talha%20apak.pdf> (Erişim

Tarihi:25.10.2013).

³⁰⁹ **A.g.m.**

³¹⁰ Akbulut, **a.g.e.**, s.1112.

3.11. Bakım Onarım Hizmetlerinin TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 Standardı'na göre bir sözleşme çerçevesinde verilecek olan bakım onarım hizmetleri geçmiş deneyimlerden faydalanılarak sözleşmenin kapsadığı yıllara tahsil edilen tutar göz önünde bulundurularak tahmini olarak tahakkuk ettirilir.

Vergi uygulamasında yapılan işlemi, hem tahakkuk hem de dönemselliği “gerçekleşen” işlemler üzerinden test etmek gerekecektir. Bu nedenle sözleşmenin durumu ne olursa olsun belli bir dönemde verilen hizmeti o dönemde tahakkuk ettirmek gerekir. Sonrasında verilecek hizmetin tahmini ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu bakımdan sözleşmeyle belirtilen bakım onarım hizmet sunumlarında vergi kanunlarımıza göre yapılması gereken tutarın anlaşmanın kapsadığı yıllara eşit olarak paylaştırılarak tahakkuk ettirilmesidir.³¹¹

Örnek: (A) AŞ. otomobil satmaktadır. (A) AŞ. sattığı yeni araçlara ilişkin olarak müşterilerine ayrıca, 3 yıl süreyle bakım onarım hizmeti sunma konusunda sözleşmeler önermektedir. 01 Ocak 2012'de bir müşteri aldığı araca 3 yıllık bakım onarım sözleşmesi yaptırmış ve 10.000 TL ödemiştir. Geçmiş deneyimler, müşterinin sahip olduğu aracın bakım onarımı için firmanın katlanması gereken maliyetlerin; ilk yıl için ortalama olarak 1.000 TL, ikinci yıl içinde yine 1.000 TL, üçüncü yıl için ise 3.000 TL olduğunu göstermektedir.³¹²

Araç bakım onarım hizmetleri belirli bir zaman süresince belirsiz sayıda işlem neticesinde gerçekleşecek olmasına rağmen; geçmiş deneyimler; işin %20'sinin ilk yılda, %20'sinin ikinci yılda, %60'ının ise üçüncü yılda gerçekleştiğini ortaya koymaktadır. Bu oran, tamamlanma yüzdesini daha iyi temsil etmekte; aynı zamanda sözleşme süresince sabit bir marja ilişkin beklentileri de yansıtmaktadır. Firma müşteriye sağlanan bakım onarım

³¹¹ A.g.e., s.1137.

³¹² KOBİ TFRS Eğitim Materyalleri Modül 23, Örnek 33'den, A.g.e., 1136.

hizmetleri karşılığında elde ettiği hasılatı, anlatılan çerçevede aşağıdaki şekilde muhasebeleştirmelidir.³¹³

| Yıl | Maliyet | Maliyetin % Değeri | Hasılatın Dağılımı |
|---------------|-----------------|---------------------------|---------------------------|
| 2012 | 1.000,00 | 20 | 2.000,00 |
| 2013 | 1.000,00 | 20 | 2.000,00 |
| 2014 | 3.000,00 | 60 | 6.000,00 |
| Toplam | 5.000,00 | 100 | 10.000,00 |

TMS 18'e göre yukardaki tablo göz ününde tutularak kayıt yapılırken, vergi kanunlarımıza göre $10.000/3= 3.333,33$ TL yıllar itibariyle eşit tutarda hasılat kaydedilir.

-----01 Ocak 2012-----

| | | | |
|----------|---------|----------------------------------|-------|
| 100 Kasa | 10.0000 | | |
| | | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler | 2.000 |
| | | 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler | 8.000 |

-----31 Aralık 2012-----

| | | | |
|---------------------------------|-------|------------------------------|-------|
| 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler | 2.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 2.000 |
| 622 Satılan Hizmet Maliyeti | 1.000 | | |
| | | 741 Hizmet Maliyetleri Yans. | 1.000 |

Yukardaki hasılat vergi kanunlarına göre ilgili yıl için yetersiz olup, mali kâra 1.333,33 TL ilave edilmesini hatırlatan aşağıdaki kaydın yapılması gerekecektir.

³¹³ KOBİ TFRS Eğitim Materyalleri Modül 23, s.25'den, A.g.e.

| | | |
|-------------------------------------|----------|-------------------------------------|
| 901 Matraha İlave Edilecek Gelirler | 1.333,33 | |
| | | 903 Matrh. Ek.Tut.Alc.Hes. 1.333,33 |
| 283 Ertelenmiş Vergi Varlığı | 266,66 | |
| | | 693 Sürdürülen Faal. Ert V. 266,66 |

3.12. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Yapılan Satışların TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18'e göre: İşletmenin sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda; taksitlendirme ile birlikte kontrol satıcıdaysa varlığın risk ve getirileri alıcıya geçmemektedir. Bu nedenle satış işlemi gerçekleşti kabul edilemez.³¹⁴

Vadeli olarak mal ve hizmet satışı yapan işletmeler, alacağını garanti altına almak için bir takım çabalara başvururlar. Müşteriden alınan teminat mektubu, depozito, çek, senet ve ipotek gibi araçlar bunlardan bazılarıdır. Satıcıların alacağını garanti altına almak için başvurdukları bir diğer yöntem ise, malın alıcıya teslim edilmesine rağmen, taksitlerin tamamı tahsil edilinceye kadar mülkiyetin hukuken satıcıda kalmasını sağlayan mülkiyeti muhafaza sözleşmesi yapmaktır.³¹⁵ Mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlar daha çok kredili ve taksitli satışlarda görülmektedir.

³¹⁴ Akbulut, **a.g.e.**, s.1118.

³¹⁵ Azzem ÖZKAN, "Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri", **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 5, S.3, 2003, s.93.'den, M.Vefa Toroslu, **Türkiye Muhasebe Standartları Hasılat-Maliyet İlişkisi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s.174-175.

Mülkiyeti muhafaza işlemiyle satın alınan menkul mallar alıcı tarafından “özün önceliği” kavramı gereği aktifleştirilmeli, amortisman tabi ise amortisman ayrılmalı ve bilanço dönemi geldiğinde dipnotlarda açıklama yapılmalıdır. Aktifte kayıtlı bulunan bir malın mülkiyeti muhafazalı olduğunun bilanço dipnotlarında gösterilmesi, tam açıklama ve sosyal sorumluluk kavramlarının gereği olduğu gibi, bir ölçüde de hukuk kurallarına uyulduğunun göstergesidir.³¹⁶

Mülkiyeti muhafaza sözleşmelerinde sadece yasal yapıya uygun olması amacıyla mali olayın özü göz ardı edilemez. Mülkiyeti muhafaza sözleşmesiyle yapılan satış işlemindeki mülkiyetin muhafaza edilmesi şerhi, alacakları garanti altına almak amacıyla yapılan hukuki bir işlemdir. Halbuki mali olayın özü vadeli satımdır ve yapılacak muhasebe kaydında özün biçime önceliği esastır.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, mülkiyeti muhafaza sözleşmesi ile vadeli satın alınan taşıt nedeniyle, satıcı firmaya ödenecek olan faizler tahakkuk ettikleri dönemlerde finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Tekdüzen Hesap Planı uygulaması ve vergi mevzuatımıza göre de (Vergi Usul Kanunu 163 seri nolu genel tebliği) aktifin satın alındığı takvim yılı sonuna kadarki faizlerin aktifin maliyetine eklenmesi zorunludur. Takip eden yıllara ait faiz giderleri aktifin maliyetine ilave edilebileceği gibi finansman gideri olarak da muhasebeleştirilebilir. Aktifin maliyetine ilave edilen faiz giderleri amortisman yoluyla gider yazılabilir. Ne var ki bu konuda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nın yaklaşımı farklı olup, ilgili varlık özellikli varlık olmadığı sürece finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesini ve maliyetlere eklenmemesini öngörmektedir.

Türk Vergi Mevzuatına göre kayıt yapan bir işletmenin normal mal satış kaydı ile mülkiyeti muhafazalı işleme ilişkin satış kaydı arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Fakat TMS'ye göre kayıt yapan işletmelerin kayıtları, vergi mevzuatına göre kayıt yapan işletmelerden farklı olmaktadır. Şöyle ki, mülkiyeti muhafaza şerhiyle satış yapan işletme,

³¹⁶ **A.g.e.**, s.175'den, **a.g.m.**, s. 97.

sürenin geçmesi ile tahakkuk edecek faiz gelirlerini ertelenmiş gelir hesabına; alış yapan işletme ise ertelenmiş gider hesabına kaydetmektedir. Vadesi gelen taksiti tahsil eden satıcı işletme, daha önce ertelenmiş gelir hesabına kaydettiği tutarı, faiz gelirleri hesabına aktarmaktadır. Finansman giderlerini vadesi gelip tahakkuk etmediği için ertelenmiş gider hesabına kaydeden alıcı işletme ise, bu tutarı dönemin finansman giderleri hesabına aktarmaktadır.³¹⁷

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarla ilgili vergi kanunlarımızdaki en somut düzenleme VUK mükerrer 290'ıncı maddede ele alınan finansal kiralama uygulamasıdır. Vergi kanunlarımız açısından mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlar belli şartları taşıması durumunda finansal kiralama olarak kabul edilebilecek ve VUK mükerrer 290'ıncı maddede yer alan finansal kiralama işlemlerine ilişkin değerlendirme hükümlerine tabi olacaktır.³¹⁸

Konuyla ilgili hesap uzmanları kurulu 10.08.1996 tarihinde 148/9 genel sıra numaralı Danışma Komisyonu kararında; mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satış sözleşmesi, ödemeleri teminat altına almayı sağlayan bir unsur niteliğinde görülmüş ve mülkiyet geçmese dahi teslimatla satışın gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerektiği yönünde karara bağlanmıştır.³¹⁹

3.13. Hediye Puanlı Satışların TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 uyarınca hasılatla ilgili muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü

³¹⁷ A.g.e.'den, a.g.m., s. 103.

³¹⁸ Akbulut, a.g.e., s.1119.

³¹⁹ A.g.e.

yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekir.

Bazı durumlarda, satış işleminin bir parçası olarak müşteriye, işletmeye bağlılığının karşılığı olarak, hediye puanı niteliğinde, mal veya hizmetleri gelecekte bedava ya da indirimli olarak satın alma hakkı verilir. Bu tür durumlarda hediye puanlar, paragraf 23.8 uyarınca, başlangıçtaki satış işleminin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir. Başlangıçtaki satışa ilişkin olarak alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri, hediye puanlar ile satış işleminin diğer unsurları arasında dağıtılır. Hediye puanlara dağıtılan bedel, söz konusu puanların gerçeğe uygun değeri (yani piyasada ayrı olarak satılabilecekleri değer) dikkate alınarak ölçülür.³²⁰ Bu açıklamalar TMS 18 düzenlemesinin amacına da uygundur.³²¹

Örnek: Bir market müşteri sadakat programı uygulamaktadır. Bunun için markete özel kart çıkarmıştır. Market müşterilerinin kartlarına, belirli tutarda para harcamaları durumunda, hediye puanları yüklemektedir. Müşteriler kartlarındaki söz konusu puanları gıda alışverişlerinde kullanabilmektedirler. Puanların herhangi bir son kullanma tarihi bulunmamaktadır.³²²

KOBİ TFRS paragraf 23.10 – 23.13 hükümleri uyarınca, market hediye puanlara dağıtılan tutarı, hediye puanlar kullanıldığında ve market söz konusu hediyeleri sağlama yükümlülüğünü yerine getirdiğinde, hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir. TMS 18 uygulamasında da aynı esasın benimsenmesi gerekir. Muhasebeleştirilen hasılat tutarı, toplamda kullanılması beklenen hediye puanların sayısı ile orantılı bir biçimde ve kullanılan hediye puanların sayısına dayalı olarak hesaplanır.³²³

³²⁰ KOBİ TFRS, Paragraf 23.9.

³²¹ Akbulut, **a.g.e.**, s.1067.

³²² KOBİ TFRS Eğitim Materyalleri Modül 23, Örnek 21'den, **a.g.e.**, s.1067.

³²³ Akbulut, **a.g.e.**, s.1067-1068.

Vergi uygulaması ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesi aşağıdaki gibidir:³²⁴

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, Kanunun 1 inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde, indirim konusu olarak dikkate alınabileceği belirtilmekte olup pazarlama satış ve dağıtım harcamaları genel giderler kapsamında değerlendirilmektedir.

Yukarıda yer alan kanun hükümleri çerçevesinde; satışların artırılması amacıyla ... A.Ş.nin uyguladığı ... Kart-Puan Sistemine üye olan (A) Bayisi, ... Kart kullanıcısı müşteri (X)'e yapmış olduğu satışlarda borçlanılan meblağı gösteren ödeme kaydedici cihaz fişi düzenleyecektir. ... Kart kullanıcısı (X), elde etmiş olduğu ödül puanları da kullanarak herhangi bir ... üyesi bayiden (A, B, C,...) mal veya hizmet satın alması durumunda; **üye bayi satmış olduğu mal veya hizmetin gerçek meblağı üzerinden ödül puan bedel tutarını düşmeksizin fatura veya perakende satış vesikası düzenleyecektir.**

Buna göre, "... Kart Puan Sistemi" kapsamında **bayiler vasıtasıyla sistemde toplanan puanların kullandırılması karşılığında ... A.Ş. tarafından bayilere yapılan ödemelerin ... A.Ş.nin kazancının tespitinde pazarlama satış ve dağıtım gideri olarak değerlendirilmek suretiyle gider olarak dikkate alınması mümkündür.**

Söz konusu ödül puanlara isabet eden bedellerin bayilere aktarılması işlemi ise fatura veya perakende satış vesikası düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Diğer taraftan, ... A.Ş. tarafından gider kaydedilmiş ve kısmen bayilere aktarılan tutarlar (gider katılım payı) için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.”

³²⁴ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1128 sayılı Özelgesi

TMS 18 ve vergi sistemimiz hediye puan uygulamasında hasılatı hediye puan kullanıldığında kayıtlara geçirilmesini istemektedir.

Örnek: A ürünü 100 TL'ye satılmaktadır. A ürününün alıcıları, B ürününü 10 TL'ye almalarını sağlayan hediye puanı elde etmektedirler. B ürününün normal satış fiyatı ise 18 TL'dir. A ürünü alıcılarının yüzde 40'ının hediye puanlarını, B ürününü 10 TL'den almak için kullanacakları tahmin edilmektedir. A ürününün, normalde uygulanan ancak bu promosyon süresince geçerli olmayan iskontolar düşüldükten sonraki fiyatı ise 95 TL'dir. A ürünün maliyet bedeli 70 , B ürünün maliyet bedeli 5 TL'dir.³²⁵

Hediye puanının gerçeğe uygun değeri, $100 \times [18 \text{ TL} - 10 \text{ TL}] = 3.20 \text{ TL}$ 'dir. 100 TL'lik toplam hasılat tutarı, A ürünü ile hediye puanına, gerçeğe uygun değerleri olan, 95 TL ve 3.20 TL çerçevesinde, orantılı olarak dağıtılır. Dolayısıyla:

- (a) A ürününe ilişkin hasılat $100 \text{ TL} \times [95 \text{ TL} / (95 \text{ TL} + 3.20 \text{ TL})] = 96.74 \text{ TL}$ 'dir.
(b) B ürününe ilişkin hasılat $100 \text{ TL} \times [3.20 \text{ TL} / (95 \text{ TL} + 3.20 \text{ TL})] = 3.26 \text{ TL}$ 'dir.³²⁶

TMS 18 uygulaması hediye puanlı satışlarda düşük bedelli satılan kıymetleri ve dolayısıyla hasılat tutarını öne çıkarırken vergi uygulaması düşük bedelli verilen kıymetin katlanılan maliyetini öne çıkarmaktadır. Gelirin tahakkuku ertelenmediği sürece aslında her iki uygulamada da bir işlemin iki yönünü ayrı ayrı olarak ifade etmektedir. Çünkü TMS 18 uyarınca hesaplanan hasılatla katlanılan maliyete değinilmemekte, bilanço dışı bırakılan kısımlar maliyet değeriyle gider yazılmaktadır. Vergi uygulamasında da verilen ana ürünün dışındaki kıymet, pazarlama satış ve dağıtım gideri olarak sonuç hesaplarına yansımaktadır. **Sonuçta elde edilen nihai kazanç değişmemektedir.**³²⁷

³²⁵ KOBİ TFRS, Paragraf 23A.16.

³²⁶ KOBİ TFRS, Paragraf 23A.17.

³²⁷ Akbulut a.g.e., s.1069.

| | | | |
|----------|-----|----------------------|-------|
| 100 Kasa | 100 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 100 |
| | | 600.01 A | 96,74 |
| | | 600.02 B | 3,26 |
| 621 STMM | 75 | | |
| | | 153 Stoklar | 75 |

3.14. Faiz, İsim Hakları ve Temettülerin Muhasebeleştirilmesi

İşletme mal ve hizmet satışları dışında, diğer faaliyetlerden de hasılat elde edebilir. Standart bu şekilde elde edilen hasılatı “işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan gelirler” olarak nitelendirmekte ve bu kapsamda faiz, isim hakları ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilmesine atıfta bulunmaktadır.³²⁸

Standard’a göre: Faiz, isim hakkı ve temettülerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesine bağlanmıştır.

- 1) İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- 2) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

3.14.1. Temettü Gelirlerinin TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18’e göre: hissedarların temettüyü tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır. Temettü gelirleri dönemsellik ve tahakkuk esası göz önünde tutularak muhasebeleştirilir.

³²⁸ Özerhan ve Yanık a.g.e., s.116.

Tahsil etme hakkının ortaya çıkması için şirketlerin yetkili organlarınca temettü dağıtımını ile ilgili karar alınması ve bu kararda temettü dağıtımına başlanacağı tarihin belirlenmiş olması gerekir. Temettü dağıtımına başlanacağı tarihte tahsil etme hakkı ortaya çıkar.³²⁹

Vergi uygulamasında temettülerle ilgili temel düzenlemeler GVK'nın 75'inci maddesinin 2.fikrasının 1 ile 3 numaralı bentlerinde yer almaktadır. Anılan maddenin 3.fikrası hükmü gereğince ticari faaliyete bağlı olarak elde edilen temettüler, ticari kazancın tespitinde dikkate alınır. Kurumlar açısından temettülerle ilgili düzenlemeler 5520 sayılı KVK'nın 5/1-a ve 5/1-b maddelerinde yer almaktadır. Temettülerin raporlanması açısından vergi uygulamasında geçerli olan prensip ise, hukuki ve ekonomik tasarruftur. TMS 18'de belirtilen "temettüler hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında muhasebeleştirilecektir" ibaresi, temettülerin kayda alınması noktasında TMS 18 ve vergi kanunları hükümlerinin paralellik arz ettiğini göstermektedir.³³⁰

Vergi kanunlarında temettülerin gelir olarak kayda alınabilmesi, hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanmıştır. Hukuki tasarruf, gelir üzerinde talepte bulunma hakkını, ekonomik tasarruf ise, gelirin tahsil edilmesini ifade eder. Buna göre bir temettü hukuken talep edilebilir hale geldiği halde, fiilen ödenmedikçe gelir elde edilmiş sayılmaz. Ancak temettü fiilen dağıtıldığı halde gidip tahsil edilmemesi halinde gelir elde edilmiş sayılır.³³¹

Vergi kanunları açısından talep hakkının, TMS 18 Standardı açısından tahsil etme hakkının doğduğu tarihler aynı olup, bu tarih temettü dağıtımının başladığı tarihtir. Gerek vergi kanunları açısından, gerekse TMS 18 Standardı açısından temettü dağıtım tarihi itibariyle tahakkuk kaydı yapılır. Ancak fiilen tahsil edilmedikçe vergi kanunları açısından gelir olarak kabul edilemez. TMS 18 Hasılat standardına göre ise, tahsil edilemeyen veya tahsil

³²⁹ Güler, **a.g.e.**, s.160.

³³⁰ Akbulut, vd.**a.g.e.**, s.298.

³³¹ Güler, **a.g.e.**, s.160.

edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar hasılat düzeltmesi yapılmaz, bunun yerine tahsili şüpheli hale gelen temettü kadar gider olarak kaydedilir.³³²

KVK'nın istisnaları düzenleyen 5/1-a maddesi gereğince kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Vergi kanunlarımızdaki düzenleme yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır. Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.³³³

GVK'nın 75'inci maddesindeki düzenleme ile idare meclis başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.³³⁴

Yine kurumların belli şartları sağlamaları halinde, yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.³³⁵

TMS 18 kapsamında muhasebeleştirilen temettü gelirlerinin, yukarda açıkladığımız kanun hükümlerinde bahsedilen istisnalara girmesi halinde işletmeler kurumlar vergisi ödemeyeceklerdir. Anılan vergisel hüküm istisna nitelikli bir hüküm olduğu için iştirak kazancı niteliğinde elde edilen tutara **ertelenen vergi de hesaplanmayacaktır**. Çünkü ertelenen vergiler sadece geçici farklara hesaplanabilmektedir ve istisna sürekli fark niteliğinde olduğundan ertelenen vergi hesabına dahil edilmeyecektir.³³⁶

³³² **A.g.e.**, s.161.

³³³ Akbulut, **a.g.e.**, s.1151-1152.

³³⁴ **A.g.e.**, s.1153.

³³⁵ 5520 Sayılı KVK Madde: 5/1-b

³³⁶ **A.g.e.**, s.1154.

Örnek: İşletme %20 ortak olduğu bir şirketin 50.000 TL olan dönem net kârından ortaklık payı kadar temettü geliri elde etmiştir. Muhasebe kaydı aşağıda olduğu gibi olacaktır.³³⁷

| | | |
|----------|--------|--|
| 100 Kasa | 10.000 | |
| | | 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri 10.000 |

| | | |
|------------------------------------|--------|---|
| 905 Matrahtan İndirilecek Gelirler | 10.000 | |
| | | 909 Matrahtan İndirilecek Tutarlar 10.000 |

İşletme tam mükellef bir kurumdan temettü geliri elde ettiği için iştirak kazançları istisnasından yararlanır. Nazım hesaba yaptığı bu kayıt sayesinde ilgili temettü tutarını kurumlar vergisini hesaplayacağı tutar olan mali kârden düşer.

3.14.2. Faiz Gelirlerinin TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

UFRS'ye göre faiz gelirleri TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı'nda açıklanan Etkin Faiz Yöntemine göre muhasebeleştirilir.

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu durum vergi kanunlarına da uygundur.³³⁸

³³⁷ Sağlam, Yolcu ve Eflatun, **a.g.e.**, s.174-175.

³³⁸ Güler, **a.g.e.**, s.159.

VUK madde 279 uyarınca mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Yine aynı maddeye göre hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayiciyle değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Dolayısıyla faizlerin TMS 18 ve vergi kanunları açısından raporlanması hususunda herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.³³⁹

Örnek: İşletme 01.01.2007 ihraç tarihli ve bir yıl vadeli 100.000 TL nominal bedelli tahvili 3 aylık işlemiş 5.000 TL faizi ile birlikte 105.000 TL'ye 31.03.2007 tarihinde satın almıştır.³⁴⁰

| -----31.03.2007----- | |
|--------------------------------|----------|
| 111 Özel Kesim Tahvil Senetler | 105.000 |
| 111.01 Alış Bedeli | 100.000 |
| 111.02 Tahakkuk Eden Faiz | 5.000 |
| | 100 Kasa |
| | 105.000 |

³³⁹ Akbulut, vd., **a.g.e.**, s.298.

³⁴⁰ Fatma Ceyda Duman, "18 Nolu Türkiye Muhaseb Standardında Hasılatın Oluşumu", (Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, İşletim Yönetimi Yüksek Lisans Programı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2007, s.80.

Söz konusu tahvil 31.12.2007 tarihinde 20.000,00 TL faizi ile birlikte tahsil edilmiştir.

| -----31.12.2007----- | | |
|----------------------|--------------------------------|---------|
| 100 Kasa | 120.000 | |
| | 111 Özel Kesim Tahvil Senetler | 105.000 |
| | 111.01 Alış Bedeli | 100.000 |
| | 111.02 Tahakkuk Eden Faiz | 5.000 |
| | 642 Faiz Gelirleri | 15.000 |

Tekdüzen Hesap Planı, TMS 18’de olduğu gibi menkul kıymetlerin satın alındıklarında işlemiş faizini de içeren alış bedeli ile muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Standardın 32. paragrafı faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda, sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır demektir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 279. maddesine göre hisse senetleri ile borsada rayici bulunmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir. Bu nedenle satın alınan tahvilin alış bedeli ile muhasebeleştirilmesini öngören TSM 18 ile vergi mevzuatı birbiriyle uyumludur.

3.14.3. İsim Haklarının TMS 18 ve TVS Açısından Karşılaştırılması

TMS 18’de isim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir. KOBİ TFRS Bölüm 23’e göre isim hakları: ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.

İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik

ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması şartıyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir. Özetle tahakkuk esasına göre ve dönemsellik ilkesine uygun olarak sözleşme hükümleri doğrultusunda kayıt yapılır. Vergi kanunlarında isim haklarının vergilendirilmesi ile ilgili bir hüküm olmamakla beraber, tahakkuk esası vergi kanunlarında benimsenen bir prensiptir.³⁴¹

Vergi uygulamalarında lisans bedelleri ya da isim kullanım ücretleri hakkında doğrudan düzenlemeler yer almamakla birlikte; TMS 18 Hasılat standardında isim haklarının hasılat kaydına ve raporlanmasına ilişkin yapılan açıklamaların ticari kazançlar için vergi kanunlarında benimsenmiş olan en temel prensip olan “tahakkuk ilkesi”ne uygunluğunun gözetilmesi gerekmektedir.³⁴²

Örnek: (A) İşletmesi Türkiye’de faaliyet gösteren zincir mağazalara sahip dünya çapında isim yapmış bir markadır. Türkiye’de yerleşik (B) işletmesine markasını kullanmasına izin vermiş ve 20 yıllık bir sözleşme yapmıştır. Sözleşme gereği 20 yıllık bedel 200.000 TL olup peşin olarak tahsil edilecektir.³⁴³

| | | | |
|--------------|---------|----------------------------------|---------|
| 102 Bankalar | 200.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 10.000 |
| | | 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler | 190.000 |

³⁴¹ Güler, **a.g.e.**, s.160.

³⁴² Akbulut, vd., **a.g.e.**, 298.

³⁴³ Güler, **a.g.e.**, s.160.

4. TMS 18 HASILAT STANDARDININ İNTERNET ÜZERİNDEN SATIŞ YAPAN BİR İŞLETMEDE UYGULANMASI

İşletmelerin mali tablolarında hasılat çok önemli bir yere sahip olup, gerek işletme değerlemelerinde gerekse vergi incelemelerinde ivedi olarak incelenen bir kalemdir. Bu öneminden dolayı işletmeler hasılat kalemini olduğundan daha fazla gösterme eğiliminde olabilecekleri gibi vergisel nedenlerle daha az gösterme eğiliminde de olabilmektedirler. Çalışmanın son bölümünde hasılat kavramı internet üzerinden satış yapan bir firma üzerinde incelenecektir. İnternette satışın kendine has özellikleri olduğundan hasılatın gerçekleşme zamanının iyi tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun içinde ilgili sözleşme ve iş akışları iyi analiz edilmelidir.

4.1. XYZ Anonim Şirketi Tarafından İnternet Üzerinden Gerçekleştirilen Mal ve Hizmet Satışları

XYZ şirketi, 2000 yılında kurulmuş ana faaliyet konusu Online Yemek Siparişi olan bir şirkettir. Kurulduğu yıldan itibaren çok hızlı bir şekilde büyümüş olup, 2008 yılında ilk yabancı yatırımını almıştır. Sadece internet üzerinden yapmış olduğu satışları ile cirosunu hergeçen yıl misliyle arttırıp, markasını çok iyi yerlere getirmiştir. Teknolojiyi yakından takip eden şirket mobil uygulamalar gibi yeniliklere zamanında adapte olarak cirosunun artmasına bu yollarda katkıda bulunmuştur. Nitekim cirosunun %30'unu mobil uygulamalar üzerinden gerçekleştirmektedir. Bu kapsamda B2B ve B2C satışları bulunmaktadır. Şirketin gelir türlerini aşağıda açıkladığı gibidir:

- a) XYZ şirketinin internet sitesine üye olan müşterilerin yine bu siteye üye olan restoranlardan verdikleri yemek siparişlerinden doğan komisyon gelirleri. Fatura ay

sonu restorana kesilmektedir. Hesaplanması ise anlaşılan komisyon oranı üzerinden restorana yaptırılan ciro*oran formülü ile yapılmaktadır.

- b) XYZ şirketine üye olan restoranlara yapılan reklam/mailling satışlarından doğan gelirler.
- c) Üye restoranların aylık belli bir sipariş tutarı altında kalması durumunda sözleşme kapsamında ödedikleri abonelik bedeli gelirleri.
- d) Türkiye'nin önde gelen büyük kuruluşları ile uzun süreli reklam/sponsorluk anlaşmaları kapsamında elde edilen gelirler.
- e) XYZ şirketine üye olan restoranların çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak üzere faaliyette bulunan (a) projesi kapsamında sağlanan gelirler. Restoran yetkilileri üyelik bilgilerini girerek internet sitesi üzerinden restoranlarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere siparişlerini verebilmektedirler.
- f) Anadolu'nun çeşitli yörelerinin meşhur yiyeceklerini tedarik ederek, bu ürünleri (b) projesi kapsamında nihai tüketicilere satılması ile sağlanan gelirler. Ürünleri satın almak isteyen kullanıcılar üyelik bilgileri ile girdikleri şirketin internet sayfasından siparişlerini verebilmektedirler.

4.1.1. Restoranlardan Sağlanan Komisyon Gelirleri

XYZ şirketine; 7.000 abone restoran, 2.000.000 bireysel/kurumsal kayıtlı kullanıcı bulunmaktadır. Şirket, bir restoranla çalışmaya başlamadan önce satış temsilcisi aracılığı ile restoranla sözleşme imzalamaktadır. Sözleşmede detaylı olarak tüm çalışma ve ödeme koşulları ile sözleşme şartlarına uyulmaması durumunda karşılaşılabilecek olan yaptırımlardan açıkça bahsedilmektedir. Sözleşmeyi imzalayan restorandan depozito da alındıktan sonra sayfası sistem üzerinde aktif hale getirilmektedir. XYZ şirketinin internet sayfasına üye olmak isteyen müşterilerden, tüm iletişim bilgileri ve adres tarifinin yanısıra kullanıcı sözleşmesini onaylamaları da istenmektedir. Müşteriler buldukları bölgeye hizmet veren restoranlardan yemek siparişi verebilmektedirler. Vermiş oldukları siparişlerin ödemesini restorana kapıda yapmaktadırlar. Dileyen müşteriler ödeme işlemini internet üzerinden sipariş verme işlemi esnasında kredi kartı ile online olarak da yapabilmektedirler. Bu

uygulama ile şirket kendi sanal POS'u ile restoranlardan verilen yemek siparişlerinin tahsilatını kendi hesabına restoran adına yapmaktadır. Restoran adına kendine ait sanal POS'u ile tahsil ettiği tutarları restoran cari hesabına alacak, kredi kartları hesabına borç kaydederek muhasebeleştirilmektedir. Yemeğe ait fiş ve fatura müşteriye her zaman olduğu gibi restoran tarafından kesilmektedir. Online ödeme yapılması durumunda kapıda tahsilat yapılmamaktadır.

XYZ şirketi sahibi olduğu internet sayfası aracılığı ile restorana yaptırmış olduğu ciroyu esas alarak anlaşılan komisyon oranı üzerinden hizmet faturası kesmektedir. Anlaşma kapsamında faturalar takvim ayının son günü restorana kesilmektedir. Faturaya ait ödemeninde takip eden takvim ayının son gününe kadar şirket banka hesaplarına yapılması gerekmekte olup, aksi takdirde aylık %2 faiz tahakkuk ettirmektedir. Yine anlaşma kapsamında fatura kesim tarihinden itibaren 2 ay içinde faturasını ödemeyen restoranın sayfası sistem üzerinden kapatılıp, yemek siparişi alamaz duruma getirilmektedir. Hemen arkasındanda hukuki takip işlemleri başlatılmaktadır.

Örnek: XYZ şirketi, 14.07.2012 tarihinde ziyaret ederek anlaşmaya vardığı restoran ile 01.08.2012 tarihinde çalışmaya başlamıştır. Şirket, restorana 01.08.2012-31.08.2012 tarihleri arasında 20.000 TL ciro yaptırmıştır. Anlaşılan komisyon oranı %10'dur. Yine 2012 Ağustos ayında online ödeme kanalıyla yapılan tahsilat 500 TL'dir.

Bu örnekte XYZ şirketinin geliri sadece komisyon tutarıdır. Restorana yaptırılan cironun ve restoran adına yapılan tahsilatın şirket hasılatı ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

Anlaşma gereği takvim aylarının son günleri hesap kesildiğinden 31.08.2012 tarihinde yapılan muhasebe kaydı aşağıda olduğu gibidir:

| | | |
|-----|----------------------|-------|
| 120 | 2.360 | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 2.000 |
| | 391 Hesaplanan KDV | 360 |

Restoran cari hesabına 2.360 TL borç kaydedilmesine rağmen online ödemedeki kaynaklı ay içinde yapılan 108 Kredi Kartları borç, 120 Restoran hesabı alacak kayıtları sebebiyle **restoranın cari hesabı 2.360-500=1.860 TL borç bakiye vermektedir.** Yani restoran adına sanal POS ile yapılan tahsilatlar restoranın şirkete olan borcundan mahsup edilmiştir.

Restoran borcunu 15 günlük bir gecikmeyle 16.10.2012 tarihinde ödediğinden, 15 günlük gecikmeye ilişkin muhasebe kaydının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir:

| | | |
|-----|--------------------|-------|
| 120 | 21,94 | |
| | 642 Faiz Gelirleri | 18,60 |
| | 391 Hesaplanan KDV | 3,34 |

Faiz gelirin e ilişkin yapılan bu muhasebe kaydı UFRS ve TVS'ye uygundur.

Örnek: Şirket avukatları 2012 Eylül ayında 23.750 TL tutarında bir alacakla ilgili olarak icra takibi başlattıkları bilgisine vermişlerdir. Restoranın, 270 TL şirket kayıtlarında gözüken depozitosu bulunmaktadır.

UFRS'ye göre yapılan kayıt:

| | | |
|------------------------------|--------------------------------|--------|
| 128 Şüpheli Ticari Alacaklar | 23.480 | |
| | 120 Alıcılar | 23.480 |
| 654 Karşılık Giderleri | 23.480 | |
| | 129 Şüp. Tic. Alacak Karşılığı | 23.480 |

Şirket aylık olarak UFRS raporu hazırlağından yukardaki kaydı yapmış olup, bu kayıt vergi kanunlarına uygun değildir. Zira UFRS'ye göre, şüpheli alacağı karşılık ayrılması işlemi yılın herhangi bir zaman aralığında yönetimin vereceğı karar ile olurken, VUK 323.

maddede ise: icra ve dava safhasında olan alacakların ancak bilanço tarihinde karşılık ayrılarak giderleşebileceğinden bahsetmektedir. Bundan dolayı 2012 3. Dönem Geçici Vergi beyannamesi hazırlanırken 23.480 TL mali kâra ilave edilmiştir.

4.1.2. Restoranlardan Sağlanan Reklam Gelirleri

XYZ Şirketi, kendine ait olan web sitesinde restoranlardan gelen talepler doğrultusunda baner olarak tabir edilen reklam yöntemiyle gelir sağlamaktadır.

Örnek: Şirketin reklam satış yetkilisi tarafından 04.07.2012 tarihinde bir restoran ile 1 yıllık reklam anlaşması yaptığı tespit edilmiştir. Yapılan sözleşme incelendiğinde; reklamın baner şeklinde yayınlanacağı ve 300 TL+KDV üzerinden faturalanacağı anlaşılmaktadır. Reklam başlama tarihi 16.07.2012 olarak belirlenmiş.

Yukarıda bahsi geçen reklam anlaşmasına ilişkin 31.07.2012 tarihli muhasebe kaydı:

| | | |
|--------------|----------------------|-----|
| 120 Alıcılar | 177 | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 150 |
| | 391 Hesaplanan KDV | 27 |

TMS 18’de geçen tamamlanma yüzdesine ve TVS hükümlerine uygun bir kayıttır.

Örnek: XYZ şirketi, 24.09.2012 tarihinde Türkiye’nin çeşitli yerlerinde yüzden fazla şubesi olan bir restoran ile web sitesine abone olan 200.000 müşteriye restoranı tanıtan ve restoranın bir kampanyasından bahseden mailing çalışması konusunda anlaşma yaptığı, mailing çalışmasının birincisi 29.09.2012 tarihinde, ikincisi ise 28.10.2012 tarihinde yapılacağı konusunda anlaştıkları tespit edilmiştir. Bir müşteriye mail atma bedeli: 0,05 Kuruştur.

Birinci mailing çalışmasında 95.000 müşteriye tanıtıcı mail çalışması yapıldıktan hemen sonra 30.09.2012 tarihinde faturası kesilmiştir:

| | | |
|--------------|----------------------|-------|
| 120 Alıcılar | 5.605 | |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 4.750 |
| | 391 Hesaplanan KDV | 855 |

TMS 18'e göre hizmet satışlarında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılması gerektiğinden yukardaki kayıt TMS 18'e uygun olarak yapılmıştır. Zira fatura mailing çalışmasının tamamlanan kısmı kadar kesilmiştir.

4.1.3. Restoranlardan Sağlanan Abonelik Ücreti Gelirleri

Restoranların, şirketin web sitesinde sayfaları hizmete açıldıktan hemen sonra iyi cirolar yapamadıkları sıkça ratlanan bir durumdur. Şirket, web sitesinin sabit maliyetlerinden dolayı sözleşmeye koyduğu bir madde ile bir ayda belli bir yemek siparişi adetinin altında kalan restoranlardan günlük 5 TL+KDV tutarında web sayfası abonelik hizmet bedeli almaktadır. Bu hizmet bedelini sadece şirketin kendinden kaynaklanan teknik sorunlar nedeniyle kapalı kalması durumunda tahakkuk ettirememektedir.

Örnek: 10.12.2012 tarihinde sistemde aktive edilip, sipariş alır duruma gelen restoranın ay sonu geldiğinde sözleşmede belirlenen sipariş miktarını geçemediği tespit edilmiş. Bundan dolayı abonelik hizmet bedeli tahakkuk ettirilmesine karar verilmiş. Fakat yaşanan teknik bir sorundan dolayı restoranın menüsü sisteme eksik kaydedilmiş ve restoranın iddiasına göre anlaşılardan tarihten 5 gün sonra restoranın sayfası aktive edilmiş. Restoranla yapılan görüşmede, restoran yetkilisi "benim menümü sisteminize eksiksiz girmiş olsaydınız ve sözleştiğimiz tarihte sayfamı aktive etmiş olsaydınız kotayı geçerdim, böylelikle abonelik ücretinden muaf olurum," savunmasını yapmış. Şirket yetkililerinin abonelik ücreti

sağlıklı olarak hesaplanamadığı gerekçesiyle restorana abonelik hizmet bedeli tahakkuk ettirmekten vazgeçtiği yönünde karar verdiği tespit edilmiştir.

Abonelik hizmet bedeli tahakkuk ettirilmemesi yönünde verilen bu karar, TMS 18 Hasılat standardında geçen “Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi” şartı ile örtüşmektedir.

4.1.4. Reklam ve Sponsorluk Anlaşmaları Kapsamında Sağlanan Gelirler

Örnek: Şirket, 01.09.2012-31.08.2013 tarihleri arasında kendisine ait olan web sayfasında colanın baner yöntemiyle reklamını yapma konusunda sözleşme imzaladığı, 1.500.000 TL+KDV olan sözleşme bedeline ait ödemenin Ekim ayında tamamının yapılacağı konusunda anlaşmışlardır. Ayrıca sözleşme süresi sonunda restoranlardan verilen yemek siparişlerinde içecek tercihini cola olarak yapan kullanıcıların sayısı belli bir rakamı geçerse 50.000 TL+KDV şirketin prim alacağı tespit edilmiştir. Şirket ve cola şirketin yükümlülüklerini yerine getirememesi durumunda dava yerinin İstanbul mahkemeleri olduğu ve zararın misliyle karşı taraftan istenebileceği hüküm altına alınmıştır.

İlgili sözleşme incelendiğinde hizmet sunumlarında güvenilir tahminler yapabilmenin bütün şartlarının (Hizmet bedeli, Ödeme şekli ve koşulları, Yaptırıma bağlanmış haklar) sağlandığı da açıkça gözükmektedir.

Şirket aylık mali tablo çıkardığı için aşağıdaki muhasebe kaydını yapmıştır:

| | | | |
|--------------|-----------|----------------------------------|-----------|
| 120 Alıcılar | 1.770.000 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 125.000 |
| | | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler | 375.000 |
| | | 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler | 1.000.000 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 270.000 |

Tamamlanma yüzdesi yöntemi gereği hizmetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması gerekir. İşletmenin Eylül ayında yaptığı bu kayıtta sadece Eylül ayına ilişkin reklam bedeli hasılat olarak muhasebeleştirilmiştir. Kalan tutarlar hasılat olarak muhasebeleştirilmeyip, ilgili ayların sonunda hasılat hesabına aktarılmak üzere Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler hesabında muhasebeleştirildiğinden yapılan kayıt TMS 18'e uygun yapılmıştır. Ayrıca taahhüt edilen 50.000 TL prim alacağına ilişkin herhangi bir hasılat kaydı yapmamıştır. Zira bu hasılatı elde edip edemeyeceği henüz belli değildir. Bu sözleşme ilk defa imzalandığından geçmiş tecrübelerden faydalanılarak konuya ilişkin herhangi bir tahmin de yapılamamaktadır.

4.1.5. A Projesi Kapsamında Sağlanan Gelirler

XYZ şirketi, sahibi olduğu web sayfasına abone olan restoranların; bardak, tava, tencere, patates, kask, un ve ilaçlama hizmeti gibi çeşitli ihtiyaçlarını karşılayan bir projesi bulunmaktadır. Şirket bu projesi ile ilgili herhangi bir stok tutmamaktadır. Restoran yetkilileri, kullanıcı ve adı ve şifreleri ile girdikleri web sayfasından ihtiyaçları olan ürünleri seçip, ödemesini yaptıktan sonra şirket ilgili ürünleri tedarik etme işlemine başlamaktadır. Siparişi verilen ürünler, şirketin tedarikçisi tarafından irsaliyesi ile birlikte doğrudan restorana gönderilmektedir. Yani şirket ürünleri görmemektedir. Restoran ve tedarikçiden ürünler sorunsuz teslim edildi bilgisi geldikten sonra şirket faturasını restorana kesmektedir.

Örnek: 18.11.2012 tarihinde (a) restoranı; 180 TL tutarında patatesden ve 75 TL tutarında undan oluşan toplam 255 TL tutarında sipariş vermiştir. Şirket siparişi 5 gün içinde tedarik ettiği ve 26.11.2012 tarihinde restorana teslim edildiği tespit edilmiştir.

Siparişin alınıp tahsilatın yapılmasına ilişkin muhasebe kaydı:

| | | | |
|--------------------------|-----|------------------------------|-----|
| 108 Diğer Hazır Değerler | 255 | | |
| | | 340 Alınan Sipariş Avansları | 255 |

Henüz hasılatla ilişkin ortada bir şey olmadığı için tahsil edilen tutarın avans hesabında izlenmesi yerindedir. Zira siparişi verilen ürünleri tedarik edemeyip tutar iadesine başvurma ihtimali de vardır. Nitekim şirket kayıtları incelendiğinde bu tür durumlarla karşılaştığı azda olsa bulunmaktadır.

Restoran ve tedarikçi firmadan ürünlerin eksiksiz teslim edildiğine dair bilgi geldikten sonra aşağıdaki kayıt yapılmıştır:

| | | | |
|------------------------------|-----|------------------------|-------|
| 340 Alınan Sipariş Avansları | 255 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 222 |
| | | 391 Hesaplanan KDV(%1) | 5,55 |
| | | 391 Hesaplanan KDV(%8) | 27,45 |

Bu işlemde şirket adına ürünleri restorana bir başkası teslim etmektedir. Dolayısıyla şirket ürün lojistiği işini toptancısına devretmiş durumdadır. Toptancı, şirket adına hareket etmektedir. Anlaşma gereğide şirketin kendisine iletildiği siparişi verilen ürünleri başarılı bir şekilde restorana teslim edip, irsaliyenin bir nüshasını şirkete ulaştırmadan şirkete faturasını kesmemektedir. Şirket ürünlerin yasal giriş ve kaydını yaptıktan sonra restorana faturasını kesebilmektedir. Sistemi bir bütün olarak düşündüğümüzde şirketin hasılat kaydı toptancının başarılı teslimatına bağlı bulunmaktadır. Bu bakımdan tahsilat daha önce yapılmış olsa bile ürünler restorana teslim edilene kadar sahiplikle ilgili risk ve getiriler alıcıya geçmediği için hasılat kaydı yapılmaması yerindedir.

4.1.6. B Projesi Kapsamında Sağlanan Gelirler

XYZ Şirketinin bir başka projesi olan (b) projesi ile nihai kullanıcılara yöresel lezzetler satmaktadır. Bu proje kapsamında Türkiye'nin önde gelen bir gurme ve yazarından da tavsiyeler alarak her yörenin meşhur yiyeceklerini tedarik ederek yeteri kadar stok yapmaktadır.

Örnek: Bir müşteri 20.12.2012 tarihinde şirketin web sitesinden; keçi peyniri ve laz böreği siparişi vermiştir. Sipariş toplam tutarı 75 TL dir. Müşteri ödemesini kredi kartı ile yapmıştır. Ürünler müşteriye 25.12.2012 tarihinde teslim edilmiştir.

Ödemenin yapılıp siparişlerin verilmesine ilişkin kayıt:

| | | | |
|--------------------|-------|------------------------------|-------|
| 108 Kredi Kartları | 79,94 | | |
| | | 340 Alınan Sipariş Avansları | 79,94 |

Şirket, 100 TLyi geçmeyen siparişlerinden 4,19 TL+KDV kargo bedeli de aldığından $75+4,94=79,94$ TL tahsilat yapmıştır. Sipariş henüz işletmenin deposunda bulunduğu için risk ve getirisi şirkete aittir. Bundan dolayı hasılat olarak değil alınan sipariş avansı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Ürünlerin müşteriye teslim edildiğine dair kargodan rapor geldikten sonra yapılan muhasebe kaydı:

| | | | |
|------------------------------|-------|----------------------|-------|
| 340 Alınan Sipariş Avansları | 79,94 | | |
| | | 600 Yurtiçi Satışlar | 69,45 |
| | | 602 Diğer Gelirler | 4,19 |
| | | 391 Hesaplanan KDV | 6,30 |

25.12.2012 tarihinde ürünler müşteriye teslim edilip, risk ve getirisi artık müşteride olduğu için hasılat olarak kaydı yapılmıştır. Siparişle ilgili olarak alınan kargo bedelinin 602 nolu hesapta muhasebeleştirilmesi yerindedir. Ayrıca bu proje kapsamında iade çok önemsiz bir seviyede olduğundan TMS 37 kapsamında herhangi bir karşılık ayrılmamaktadır.

Tablo 1: HASILAT DEĞERLEMESİNİN TMS - TVS FARKLILIKLARI:³⁴⁴

| TMS | TVS | |
|---|--|--|
| Mal Satış İşlemlerinde Hasılatın Belirlenmesi | Hasılatın doğuşu, İşletmenin; sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları alıcıya devretmesi, Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi, Satışla ilgili maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülmesi, Ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması, Satılan malların üzerinde kontrolünün olmaması gibi 5 şartın eksiksiz gerçekleşmesine bağlanmıştır. | Vergi kanunlarımızda gelirin gerçekleşmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Fatura kesildiğinde hasılat doğmuş olsa da, vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan TMS'de bahsedilen benzer şartların varlığı gereklidir. Buna rağmen vergi kanunlarımızda TMS'de olduğu gibi hasılatın doğuş şartları şunlardır gibi bir bilgi bulunmamaktadır. |
| Hizmet Sunum İşlemlerinde Hasılatın Belirlenmesi | Hasılat kaydı için standartta sayılan şartların tamamının sağlanması şarttır. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa hasılat ancak gerçekleşmiş giderlerin geri kazanılmasıyla belirlenir. | Vergi uygulamasında hizmet tamamlandığında gelir yazılır. TMS 18 uygulamasında kazancın muhtemel olması durumunda tamamlanma yüzdesi yöntemi ile hizmetin tamamlandığı kadarının hasılat kaydedilmesi yöntemi vergi uygulamasındaki dönemsellikte uyuşmaz. Serbest meslek kazançlarında ise hasılat tahsilat ile doğmaktadır. İşlem sonucuna ilişkin tahmin ve varsayımlarla hasılat kaydı yapılamamaktadır. |

³⁴⁴ Yunus Elmas, "TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılat Değerlemesi ve Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması" **Vergi Sorunları**, S.307, (Nisan 2014), s.198-200.

| | | |
|---|---|---|
| Hizmet Sunum İşlemlerinde Hasılatın Belirlenmesi | <p>belir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır. Gerçekleşmiş giderlerin geri kazanılması da muhtemel değilse hiç hasılat kaydı yapılmaz.</p> | <p>Hasılat kaydı, işlemin gerçekleşmesi ve geçerli belgelere dayanması şartıyla dönemsellik ilkesi gözetilerek yapılabilmektedir.</p> |
| Vade Farkları | <p>Vade farkları hasılat olarak değerlendirilmez. Hasılat ancak satılan malın gerçeğe uygun değeridir. Gerçeğe uygun değer ile nominal bedel arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.</p> | <p>Mal teslimi veya hizmet sunumuna ilişkin kesilen faturalarda hesaplanan vade farkları hasılat, daha sonra kesilen faturalardaki vade farkları ise TMS 18’de olduğu gibi faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.</p> |
| Garanti Bakım Onarım Hizmetleri | <p>Ayrıştırılabilir nitelikte olan garanti/bakım onarım hizmetleri, hizmetin verileceği yılın hasılatı olur.</p> <p>Garanti/bakım onarım hizmeti kapsamında anlaşılan sözleşme tutarı sözleşmenin kapsadığı yıllara ürünle ilgili geçmiş yıl tecrübe ve deneyimleri göz önüne alınarak her yıla eşit hasılat kaydedilebileceği gibi, yapılan çalışmanın sonucuna göre her yıl için farklı bir hasılat tutarı belirleyerek de işlem yapılabilir.</p> <p>Garanti/bakım onarım hizmetleri kapsamında gerçekleşecek olan giderler, ürünle ilgili geçmiş yıl deneyim ve tecrübelerinden faydalanılarak yönetimin tahminlerine göre karşılık ayırmak suretiyle giderleştirilebilir.</p> | <p>Mal bedelinin içinde olan garanti servis hizmetleri malın satıldığı yılın hasılatı olur. İlave bir bedel ödenerek alınan garanti sürelerine ilişkin hasılat ait olduğu yılın hasılatı olur.</p> <p>Garanti/bakım onarım hizmeti kapsamında anlaşılan sözleşme tutarı sözleşmenin kapsadığı yıllara eşit olarak paylaştırılmak suretiyle hasılat olarak kaydedilir. Tahmin ve varsayımlarda bulunarak yıllar arasında farklı tutarlarda hasılat kaydı yapılamaz.</p> <p>Garanti/bakım onarım hizmetleri kapsamındaki giderler ancak gerçekleştiğinde giderleştirilebilir.</p> <p>Vergi kanunlarımıza göre garanti bakım onarım hizmet giderleri</p> |

| | | |
|---|---|--|
| <p>Garanti Bakım Onarım Hizmetleri</p> | | <p>TMS'de olduğu gibi bazı tahmin ve varsayımlarla muhasebeleştirilememektedir.</p> |
| <p>Reeskont Hesaplama İşlemleri</p> | <p>Borç ve alacakların bugünkü değere indirgenmesinde çek ve senedin varlığı aranmamaktadır. Vadeli alacak ve borçlara reeskont hesaplanması işletme için uygun olan bir orandan yapılabilir.</p> | <p>Çek veya senede bağlanmış vadeli alacaklarına reeskont hesaplamayı tercih eden işletmeler çek ve senede bağlanmış vadeli borçlarına reeskont hesaplamak zorundadırlar. Bu hesaplamada senette faiz oranı varsa bu oran, yoksa Merkez Bankası reeskont oranı dikkate alınır.</p> |
| <p>Şüpheli Ticari Alacağa Karşılık Ayrılması</p> | <p>Yönetimin tahminleri doğrultusunda tahsili şüpheli duruma düşen bir alacak için karşılık ayrılır. Hasılat düzeltilmesi yapılmamaktadır.</p> | <p>Tahsili şüpheli duruma düşen alacak için karşılık ayırma işlemi bilanço gününde ve VUK 323'üncü maddede belirtilen yasal prosedürlerin tamamlanması ile mümkün olmaktadır.</p> <p>TMS'de olduğu gibi burda da hasılat düzeltilmesi yapılmaz. Şüpheli duruma gelen alacak tutarı karşılık giderleri hesabında hangi alacağa ait olduğu da belirtilerek muhasebeleştirilir.</p> |

SONUÇ

Teknolojik olanaklar sermaye hareketlerine yön veren yatırımcıların karar alma hızını da etkilemiştir. Yatırımcılar isabetli karar alma noktasında güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Buda kaliteli bilginin üretilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

Özellikle uluslararası piyasalarda yatırım yapan ilgi grupları açısından sunulan bilgilerin farklılık göstermesi önemli bir sorun olmaktadır. Bunun için muhasebe standartlarının tek bir muhasebe seti olarak yayınlanması ortaya çıkan sorunların bertaraf edilmesini sağlayacaktır. Norwalk anlaşmasıyla da dünyada iki önemli muhasebe standardı olan US-GAAP ve IFRS arasında farklılıklar giderilmeye çalışılmaktadır.

İşletmelerin başarısı firma değeri ile ifade edilmektedir. Firma değeri ise işletmenin kârlılığı ve pozitif nakit akımı ölçütleri ile belirlenmektedir. Kârlılığı oluşturan en temel unsur, elde edilen hasılattır. Gelir tablosunun en başında yer alan kalem de brüt satış hasılatıdır. Brüt satış hasılatı zamanında ve doğru olarak ölçülmeksizin, brüt kârın, ödenecek vergilerin, dönem net kârının ve dağıtılacak kârın doğru hesaplanması mümkün değildir.

Hasılatın ne zaman (hangi dönemde) ve ne kadar tahakkuk ettiği konusu, TMS 18 Hasılat standardının özünü oluşturmaktadır. Hasılat standardı iki ana kavram üzerine temellendirilmiştir. Bunlardan birincisi dönemsellik ilkesi, ikincisi ise gerçeğe uygun (fair value) değer kavramıdır. Dönemsellik kavramı, işletmenin sınırsız sayılan yaşam süresinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder. Bu kavrama göre, faaliyet sonuçları ilgili olduğu dönemde değerlendirilir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Mali tablolar, amaçlanan faydayı göstermek için tahakkuk esası dikkate alınarak hazırlanır. Bu yöntemde işlemlerin etkileri, bunlarla ilgili nakit ve nakit benzerleri tahsilatlarının veya ödemelerinin yapıldığı tarih itibariyle değil, bunların gerçekleştiği tarihler esas alınarak mali tablolara alınır. İşlem ve olaylar tahakkuk ettiği tarih itibariyle mali tablolara alınır ve ilgili dönemin mali tablolarında gösterilir.

UMS 18 ve onun resmi tercümesi olan TMS 18 Hasılat standardı, mal satışı, hizmet satışı ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüer nedeniyle elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi işlemlerini kapsamaktadır. Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır. Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle ilgili tutarlar hasılat olarak dikkate alınmaz. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarı ile sınırlıdır.

Vergi mevzuatında hasılat kavramı daha ziyade gelir ve kazanç anlamlarında kullanılmıştır. TMS 18 Hasılat standardında ise hasılat daha önce belirtildiği gibi ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı olarak tanımlanmıştır.

Hem vergi mevzuatı hem de muhasebe standartları açısından hasılatın ne zaman elde edilmiş olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu anlamda, her ikisi açısından, dönemsellik ve tahakkuk kavramları birbirine yakın anlamlar ifade etmekteyken, hasılatın değerlemesi açısından farklılıklar bulunmaktadır. Vergi mevzuatı açısından hasılatın değerlemesinde kullanılacak ölçüler, borsa rayici ve emsal bedeli iken; muhasebe standartları açısından gerçeğe uygun değer (fair value) kavramı ile karşılaşmaktayız.

TMS 18 Hasılat standardında, Gerçeğe uygun değer, “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.” Şeklinde tanımlanmış ve hasılatın alınan ve alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçüleceği hükmüne yer verilmiştir. Yapılan işlem karşılığında nakit ya da nakit benzerleri alındığında hasılat alınan nakit ya da nakit benzerlerinin toplamıdır. Nakit ya da nakit benzerlerinin alımının ertelendiği vadeli satışlarda ise, satış hasılatının gerçeğe uygun değeri, alacağın emsal faiz oranı ile iskonto edilmek suretiyle bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunur.

Gerçeğe uygun değer, muhasebe bilminde daha eski bir kavram olan maliyet bedeli kavramından daha sonra ortaya çıkmıştır. Temel olarak, maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değer kavramları zıt anlamlı değildir. Maliyet bedeli, işlemin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değerdir. İşlem tarihindeki gerçeğe uygun değer, yani maliyet değeri, zaman geçtikçe çeşitli etkilerden dolayı cari piyasa değerlerini yansıtmaktan uzaklaşır. Bundan dolayı ilerleyen dönemlerde hazırlanan finansal tablolar, işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonucunu göstermez. Gerçeğe uygun değer esas alınarak hazırlanan finansal tablolar, kullanıcılara, şeffaf muhasebe bilgileri sağlar. Kavramın alternatif uygulamalara imkân tanınması dolayısıyla, ilgili bütün taraflarca (uygulayıcı, denetleyici gibi), tam olarak kavranması, yaşanabilecek olası yanlış değerlendirmeleri engelleyebilecektir.

TMS 18 Hasılat standardına göre hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin muhtemel oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez.

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.

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılabilir. İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir.

TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri Standardı da inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın tespit edilmesi hususunu belirlemektedir. Bu standartta ayrıntılı olarak açıklanan “tamamlanma yüzdesi yöntemi” genel olarak hizmet hasılatının tespit edilmesi açısından da ayrı bir öneme sahiptir. KOBİ TFRS ise, bütün standartların basitleştirilmiş ve bir araya toplanmış hali olduğu için hasılatın tespit edilmesi açısından, zikredilen standartlarda belirtilen hususlardan farklı bir uygulama getirmemektedir.

TMS 18 Hasılat standardında, mal ve hizmetlerin benzer özelliklere ve benzer değerlere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak kabul edilmemektedir. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesi durumunda, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak kabul edilir ve alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle bulunur. Oysa, vergi mevzuatımızda ve Tekdüzen Hesap Planı uygulamasında her iki koşulda da mal ve hizmet değişimi veya vadeli takas hasılat olarak kabul edilmektedir.

TMS 18 Hasılat standardında, tek bir işlemle iki farklı hasılat elde edilmesi halinde muhasebenin temel kavramlarından olan özün önceliği ilkesi gereği, işlemlerin ayrıştırılması öngörülmektedir. Örneğin, bir ürünün satış bedeli içerisinde ayrıştırılabilir nitelikte satış sonrası servis bedeli bulunuyorsa hasılat olarak sadece ürün satış bedeli muhasebeleştirilir. Servis bedelinin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ise ertelenir ve

servis hizmetinin verildiği dönemlerde hasılat olarak kaydedilir. Hasılat standardının muhasebeleştirilmesinde özellik arz eden bu gibi durumlar için kolay anlaşılabilir örnekler seti geliştirilmelidir. Bunun yanı sıra, standardın yeterince ışık tutmadığı tartışmalı durumlar somut örnekler ile açıklanmalıdır. Örneğin; bilgisayar yazılımlarının muhasebeleştirilmesi konusunda TMS 18 Hasılat standardı yeterince açık değildir. Bu konuda çalışmaların derinleşmesi faydalı olacaktır.

Vergi mevzuatı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Standartları; peşin satışlarda, faiz, temettü ve isim hakkı gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde birbiriyle uyumlu olmasına rağmen; vadeli satış, işlemlerin ayrıştırılması, ve takas gibi konularda birbirlerinden farklı uygulamaları öngörmektedirler. Bu farklı uygulamalar, muhasebe standartları temel alınarak yapılacak vergi kanunu değişiklikleri ile ortadan kaldırılabilir.

6102 sayılı Ticaret Kanunu ile belirlenen kriterleri sağlayan şirketlerin, mali tablolarının muhasebe standartlarına uygun olarak yayınlanması mecburiyeti getirilmiştir. Ancak hali hazırda kullanılmakta olan Tekdüzen Hesap Planı, muhasebe standartlarının gerektirdiği bütün hesapları içermediği gibi bazı hesapların niteliği ve işleyişine ilişkin yapılan düzenlemeler de muhasebe standartları için yeterli değildir. Bu nedenlerle, yeni bir hesap planının oluşturulması da uygulama birliğini sağlamak açısından olumlu olacaktır.

Türkiye’de uzun yıllar vergi kanunları hükümlerinin etkisi ile şekillenmiş muhasebe uygulamalarının varlığı, özellikle küçük işletmeler için muhasebenin sadece vergi için bir araç olduğu anlayışını ortaya çıkarmıştır. Bundan dolayıdır ki vergi için doğru ancak yönetsel olarak doğru olmayan, yönetsel kararların dayanağı olamayan mali tablolar ortaya çıkabilmektedir. Oysa muhasebe, vergi için bir araç olmakla birlikte; muhasebenin tek fonksiyonu, vergi matrahının hesaplamasını sağlamak değildir. Muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerin mali tabloları; “fair value” ilkesi gereği gerçeği yansıttığından yönetsel kararlarda kullanılabilir.

Yapılan bu çalışma ile hasılatın muhasebeleştirilmesi açısından vergi mevzuatının ve muhasebe standartlarının bakış açıları ortaya konarak, örnek uygulamalarla farklı ve benzer durumlar açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

I. Kitaplar

AKBULUT, Akın. **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği. 2012.

AKBULUT, Akın vd. **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Kobi Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş**. Ankara: Türmob Yayınları-414. 2011.

AKDOĞAN, Nalân ve Orhan Sevlengül. **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Ankara: Gazi Kitapevi. 2007.

AKGÜL, Başak Ataman ve Hüseyin AKAY. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2002.

BABUŞCU, Şenol. Adalet HAZAR ve Sedat YENİCE. **SPK Bağımsız Denetim Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**. Ankara: SPK Lisanslama Serisi:161. 2012.

ELİTAŞ, Cemal. **UFRS (TMS-TFRS)Uygulamaları**, Ankara: Hipotez Yayınları, 2011.

EPSTEİN, Barry J. ve Abbas Ali Mirza. **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**. USA: John Willey & Sons Inc. 2005.

EPSTEİN, Barry J. ve Eva K. JERMAKOWİCZ. **IFRS Policies and Procedures**. ABD: John Wiley & Sons Inc. 2008.

GÖKÇEN, Gürbüz, Başak ATAMAN ve Cemal ÇAKICI. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**. İstanbul: Beta Yayınları. 2011.

GÜLER, İbrahim. **Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Kobi TFRS Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2012.

KIZILOT, Şükrü. **Açıklamalı ve İċtihatli Katma Değer Kanunu ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2012.

KOÇ YALKIN, Yüksel. **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım. 2010.

KURT, Ganite. **TMS-18 Hasılat**. Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL ve Bünyamin ÖZTÜRK (Editörler). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2007.

MİRZA, Abbas Ali. Magnus ORREL ve Graham J.HOLT. **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Second Edition**. ABD: John Wiley & Sons Inc. 2008.

MÖLLER, Hans Peter. **Accounting Regimes and Their Effects on the German Stock Market**. Jayme M.GODFREY ve Keryn CHALMERS (Editörler). **Globalisation of Accounting Standards**. ABD: Edward Elgar Publishing Limited. 2007.

ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi. 2007.

ÖZERHAN, Yıldız ve Serap YANIK. **TMS TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**. Ankara: Türmob Yayınları-427. 2011.

SAĞLAM, Nejdet. **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları Yayın No: 1282, 2001.

SAĞLAM, Nejdet. Mehmet YOLCU ve Ali Osman EFLATUN. **UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi**. İstanbul: Hipotez Yayınları. 2012.

STEVENSON, Kevin M. **The IASB Some Personel Reflections**; Jayne M. GODFREY and Keryn CHALMERS. (Editörler). **Globalisation of Accounting Standarts**. ABD: Edward Elgar Publishing Limited. 2007.

ŞENYÜZ, Doğan, Adnan GERÇEK ve Mehmet YÜCE. **Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2008.

TOROSLU, M.Vefa. **Türkiye Muhasebe Standartları Hasılat-Maliyet İlişkisi**, Ankara: Adalet Yayınevi. 2011.

TÜRKER, İpek. **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri**. Ankara: Türmob Yayınları-407. 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS Resmi Gazetede Yayınlanan Bölümler, Ankara: TMSK Yayınları. 2010.

II. Sürelı Yayınlar

AKBULUT, Yıldız. "Türkiye Muhasebe Standardı-4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının İncelenmesi". **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Sayı: 3. (Ocak 2001).

AKBULAK, Yavuz. "Uluslararası Muhasebe Standartlarında Elde Edilen Hasılat Kavramı". **Mali Pusula**. Sayı: 14. (Şubat 2006).

AYBOĞA, Hanifi. "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları". **Vergi Sorunları**. Sayı: 180. (Eylül 2003).

- BOSTANCI, Serpil. "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu". **Mali Çözüm**. Sayı: 59. (Nisan-Mayıs-Haziran 2002).
- ELMAS, Yunus. "TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılat Değerlemesi ve Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması". **Vergi Sorunları**. Sayı: 307. (Nisan 2014).
- KALMIŞ, Halis ve Feyza DEREKÖY. "TMS-18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması". **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt: 12. Sayı: 1. (Ocak 2010).
- KÖROĞLU, Çağrı ve Canan Başaloğlu GÖZLÜKÇÜ. "TMS-18 Hasılat Standardına Göre Mal Satışlarının, Hizmet Sunumlarının ve Faiz-İsim Hakları-Temettüleri Muhasebeleştirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 78. (Haziran 2010).
- KÜÇÜK, Muzaffer. "Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması". **Yaklaşım**. Sayı:254. (Şubat 2014).
- LAZOL, İbrahim. "SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe". **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı: 7. (Temmuz: 2000).
- ÖZKAN, Serdar. "UMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde "Sahiplikle ilgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi" Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler" **Mali Çözüm**. Sayı: 72. (Temmuz-Ağustos-Eylül 2005).
- SALTOĞLU, Müge. "Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler". **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt: 7. Sayı: 1. (Mart 2005).
- SELVİ, Yakup, Fatih YILMAZ ve Kerem SARIOĞLU. "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması". **Mali Çözüm**. Sayı: 80. (Mart-Nisan 2007).

TEKİN, İsa. "Vade Farklarının Vergi Kanunları ve TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Raporu**. Sayı: 108. (Eylül 2008).

UÇAK, Cemalettin. "Hizmet Üretimlerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi". **Vergi Dünyası**. Sayı: 298. (Haziran 2006).

USLU, M. Selçuk. "Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması". **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Sayı: 9. (Ocak 1998).

YILDIRIM, Haşmet. "Hasılatın TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kâr/Mali Kâr Karşılaştırması" **Yaklaşım**. Sayı:238. (2012 Ekim).

III. İnternet Kaynakları

APAK, Talha. "Reklamasyon Nedir, Reklamasyon ve Komisyon Giderlerinin Vergi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi". (Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/70MaliCozum/10%20talha%20apak.pdf> (Erişim Tarihi:25.10.2013).

ATEŞ, Koray. "Reklamasyon Nedir ve Nasıl Muhasebeleştirilir". (Çevrimiçi)
http://www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=173 (Erişim Tarihi: 25.10.2013).

AVDER, Erdoğan. "Muhasebenin Ülkemizdeki tarihi Gelişimi ve Tekdüzen Hesap Planı". (Çevrimiçi) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/> (Erişim Tarihi: 29.10.2013).

“Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar”. (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm> (Erişim Tarihi: 01.07.2014).

BAŞPINAR, Ahmet. "Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartların Oluşumuna Genel Bir Bakış”. **Maliye Dergisi**. (Çevrimiçi)
http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md146/muhaseses_tandard%C4%B1.pdf (Erişim Tarihi:01.11.2013).

“Members of the IASB”. (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IASB/Pages/Members-of-the-IASB.aspx>, (Erişim Tarihi: 08.01.2014).

ERGİN, N.Emre. “660 Sayılı KHK İle Bağımsız Denetim”.
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13574&arananKey=GSS>
(Erişim tarihi: 21.09.2013).

IAS “Country Accounting Standards Updates”. (Çevrimiçi)
<http://www.iasplus.com/country/country.htm> (Erişim Tarihi: 15.02.2013).

“IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook”. (Çevrimiçi)
http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf (Erişim Tarihi:09.01.2014).

"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu". (Çevrimiçi)
[http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html) (Erişim Tarihi:16.09.2013).

"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Yönetmelik". (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-516-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-yonetmelik.html (Erişim Tarihi: 21.09.2013).

"Kanun Hükümünde Kararname". (Çevrimiçi)

www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111102-5.htm. (Erişim Tarihi: 09.02.2013).

KARADUMAN, İbrahim. "TMS 18 Hasılat Standardına Göre Vadeli Mal Satışlarında Vade Farkının Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Vergi Mevzuatı İle Farklar". <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4874> (Erişim Tarihi: 14.01.2014).

KÜÇÜK, Muzaffer. "Hasılat (TMS 18) (Vergi Uygulaması – Muhasebe Standardı Karşılaştırması)". <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14829&arananKey=tfrs> (Erişim Tarihi: 28.09.2013).

"List of Fasb Pronouncements". (Çevrimiçi)

http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_FASB_pronouncements (Erişim Tarihi: 19.09.2013).

ÖRTEN, Remzi ve Salih TORUN, "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde TFRS'ye Uygun Finansal Tablo Düzenlemedeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri". <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20361&arananKey=tfrs> (Erişim Tarihi: 21.09.2013).

ÖZERHAN, Yıldız. "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi". (Çevrimiçi)

<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14589&arananKey=tfrs> (Erişim Tarihi: 21.09.2013).

SEVİĞ, Veysi. "Çeklerde Reeskont". (Çevrimiçi)

<http://www.resulkurt.com/?artikel,6318/ceklerde-reeskont/veysi-sevig> (Erişim Tarihi: 10.10.2013).

ŞANLI, Nail. "Global Muhasebe Standartları". (Çevrimiçi)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/07-%2060%20NA%C4%B0L%20SANLI.doc>. (Erişim Tarihi:01.11.2013)

"TMS 31 Yorum". (Çevrimiçi)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS_Yorum/TMSYORUM31.pdf (Erişim Tarihi: 08.10.2013).

"TMSK 2008 Faaliyet Raporu". (Çevrimiçi)

http://kgk.gov.tr/contents/files/2008_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim Tarihi:09.10.2013).

"Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları". (Çevrimiçi)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf> (Erişim Tarihi: 19.09.2013).

"Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği". (Çevrimiçi)

<http://www.tnud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14>. (Erişim Tarihi:16.09.2013).

"Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli MaliMüşavirler Odaları Birliği". (Çevrimiçi)

<http://www.turmob.org.tr/turmobweb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWcfTeDkN3v7hpdpl1CvMGkGsUQabcw2RY2dopRkwEEhbb1RoK2MUXVaaSNHLAyjwrM=> (Erişim Tarihi:16.09.2013).

"Vergi Usul Kanunu". (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.10.2013).

"TMS 18 Hasılat Standardı". (Çevrimiçi)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf (Erişim Tarihi:22.09.2013).

“TMS/TFRS 2013 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle)”. (Çevrimiçi)
[http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html) (Erişim Tarihi:22.09.2013).

“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları”.
(Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf> (Erişim Tarihi: 19.09.2013).

“Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği”. (Çevrimiçi)
<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14>, (Erişim Tarihi:
19.09.2013).

“Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”. (Çevrimiçi)
http://www.vergisorumlari.com.tr/konu_bilgi.aspx?konudeger=tfrs, (Erişim
Tarihi:15.09.2013).

IV. Diğer Kaynaklar

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

3065 sayılı KDV Kanunu.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

DUMAN, Fatma Ceyda. “**18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu**”. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. Ankara. 2007.

SÖNMEZTÜRK, Çağlar, “**TMS 18 Hasılat Satandardı ve Lojistik Firmasında Uygulaması**”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010.

UFRS Cep Kitapçığı. Deloitte. 2008.