



ISSN:1306-3111  
e-Journal of New World Sciences Academy  
2009, Volume: 4, Number: 4, Article Number: 3C0027

#### **SOCIAL SCIENCES**

Received: July 2009  
Accepted: September 2009  
Series : 3C  
ISSN : 1308-7444  
© 2009 www.newwsa.com

**Said Alpagut Şenel**  
Cumhuriyet University  
asenel@cumhuriyet.edu.tr  
Sivas-Turkey

### **TMS-18 HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA MAL SATIŞINDAN KAYNAKLANAN HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

#### **ÖZET**

TMS-18 Hasılat Standardı; hasılat kavramı, ölçümü ve muhasebeleştirilmesi konusunda mevcut uygulamaya nazaran önemli değişiklikler içermektedir. Standart kapsamında, özellikle vadeli satışların muhasebeleştirilmesi bir taraftan hesap planında değişiklik yapılmasını gerekli kılarken diğer taraftan bugüne kadar sadece finans literatüründe yer alan bugünkü değer, gelecekteki değer hesaplamalarını muhasebe uygulamalarında da gerekli hale getirecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Standartları,  
TMS-18 Hasılat Standardı,  
Gerçeğe Uygun Değer, Hasılat,  
Muhasebe Kayıtları

### **ACCOUNTING OF THE REVENUE RESULT FROM GOODS SOLD WITHIN TMS-18 REVENUE STANDARD**

#### **ABSTRACT**

TMS-18 revenue standard includes important changes about revenue concept, the measurement and the accounting of revenue with respect to the existing practice. To the extent which standard lies, especially accounting of forward sales necessitates changes in accounting plan on the one hand, on the other hand, the concept of present value which only appears in finance literature, will make the calculation of future value required in accounting practices.

**Keywords:** Accounting Standards, TMS-18 Revenue Standard,  
Fair Value, Revenue, Accounting Entries



## 1. GİRİŞ (INTRODUCTION)

Ülkelerin muhasebe standartları ve uygulamaları ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel faktörlerin karmaşık etkileşimi sonucu oluşmaktadır. Bu faktörlerin bileşiminin ülkeden ülkeye farklılaşmasıyla, her ülkenin muhasebe standartları da farklılaşmaktadır (Choi vd. 1999:8).

Ülkelerin ulusal muhasebe standartları arasındaki farklılıkların nedenleri arasında; ülkelerdeki hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi (Lawrance 1996:5), öz sermaye hesaplama farklılıkları, ekonomik faktörler, tarihi, geleneksel ve kültürel farklılıklar (Joumal vd. 2004:18) sayılabilir.

Bununla birlikte; özellikle 21. yüzyılın getirdiği yeni bir süreç olan küreselleşme ile birlikte, piyasalar arasındaki sınırların ortadan kalkması (Oksay vd. 2005:16), ülkelerin uyguladıkları ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalar yapılmasına yol açmaktadır (Nobes 2001:3).

Son zamanlarda zorunlu bir ihtiyaç haline gelen "ortak bir muhasebe dili" arayışı, dünya genelinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurul'u önderliğinde yürütülmektedir (www.iasb.org.uk 30.04.2008).

Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmaktadır. Standartlar; Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Standartlara ilişkin Yorumları'ndan oluşmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın yasalaşması ile yakın bir gelecekte uygulamaya girecek olan standartlardan biri olan TMS-18 Hasılat Standardı mal satışlarından, hizmet sunumlarından ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS-18 Paragraf 1).

Bu makalenin konusu, TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında mal satışından kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesidir.

## 2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ (RESEARCH SIGNIFICANCE)

Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları'ndan biri olan TMS-18 Hasılat Standardı incelenmiştir. Günümüzde işletmeler tarafından satışa sunulan mal ve hizmetlerin çeşitlenmesi, yeni pazarlama, satış ve ödeme yöntemlerinin uygulanmaya başlaması, hasılat kavramının doğru bir biçimde tanımlanması, ölçülmesi ve doğru zamanda muhasebeleştirilmesi üzerinde daha dikkatli düşünülmesi ve özel önem verilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Nitekim hasılatın doğru bir biçimde ölçülmesi ve doğru zamanda muhasebeleştirilmesi 2000'li yılların başından bu yana hazırlanan pek çok uluslararası raporda dünyanın en önemli muhasebe problemlerinden biri olarak görülmektedir.

Diğer taraftan temel muhasebe standartlarından biri olan TMS-18 Hasılat Standardı, Türkiye'de her boyutta ve her sektörde faaliyet gösteren işletmeler tarafından yakın bir gelecekte Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın yasalaşması ile kaçınılmaz olarak uygulanması beklenen bir standarttır. Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 88. maddesinin 1. fıkrasında; "... gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar" hükmü yer almaktadır.



Bir taraftan hasılat kavramının doğru bir biçimde tanımlanması, ölçülmesi ve doğru zamanda muhasebeleştirilmesinin uluslararası alanda daha önemli hale gelmiş olması, diğer taraftan Türkiye’de hasılatla ilgili bir muhasebe standardının yakın bir gelecekte zorunlu olarak uygulanmaya başlanacak olması TMS-18 Hasılat Standardı’nın önemini arttırmıştır.

### 3. STANDARDIN AMACI (TARGET OF THE STANDARD)

TMS-18 Hasılat Standardı’nın amacı hasılat kapsamına giren unsurların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin gösterilmesidir (Gökçen ve diğerleri 2006:175). Bir başka ifade ile bu standart, değişik durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde doğduğunu belirlemeyi amaçlamaktadır (Örten ve diğerleri 2007:253). Amacı belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamak olan TMS-18 Hasılat standardı, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu Standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar (Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-18) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No:85).

### 4. STANDARDIN KAPSAMI (SCOPE OF THE STANDARD)

Standartta hasılat, “işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelir” olarak tanımlanmıştır. Satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkabilen gelir ise, “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve’de, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak öz kaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir (Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-18) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No:85).

Bu standart;

- mal satışlarından,
- hizmet sunumlarından ve
- işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılır.

Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu Standart kapsamına dahil değildir:

- Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat
- Finansal kiralama sözleşmeleri
- Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri,
- Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması,
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler,
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması,
- Sigorta poliçeleri,
- Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat,
- Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,

TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında olmayan hasılatın hangi standartlar kapsamında ele alınacağı EK: 1’de verilmiştir.



## 5. MAL SATIŞINDAN KAYNAKLANAN HASILATIN DOĞMA ZAMANI VE ÖLÇÜMÜ (EMERGENCE TIME AND MEASUREMENT OF THE REVENUE ARISING FROM MERCHANDISE SOLD)

Hasılat ile ilgili en önemli konu, hasılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı (doğma zamanı) ve ölçümüdür.

Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda ve kazanılmış sayıldığı (yani doğma zamanında) muhasebeleştirilir.

TMS-18 Hasılat Standardı, hasılatın doğduğu zamanının belirlenmesi ile ilgili olarak kapsamına giren faaliyetlerden kaynaklanan hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için farklı kriterler getirmiştir. Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm şartlar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır (TMS-18 Paragraf 14).

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

TMS-18 Hasılat Standardı'na göre hasılatın doğduğu (yani ortaya çıktığı, gerçekleşmiş olduğu) bu beş şartın var olması halinde kabul edilecektir.

TMS-18 Hasılat Standardı'na göre hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS-18 Paragraf 9). 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 (TMS-18 Paragraf 10).

TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında, özellikle vadeli mal satışından kaynaklanan hasılatla ilişkin muhasebe kaydının doğru yapılabilmesi gerçeğe uygun değer kavramının bilinmesini gerektirir. Bu nedenle TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında, gerçeğe uygun değer kavramı aşağıda ele alınmıştır.

## 6. GERÇEĞE UYGUN DEĞER (FAIR VALUE)

Geleneksel muhasebe sürecinde kullanılan en temel değerlendirme yöntemi; Tarihi Maliyet Yöntemi'dir (Akdoğan vd. 1987:389; Gençoğlu 2007:6). Bu yaklaşımda, ekonomik değerlerin defter ya da belgelerde yazılı olan değeri esas alınmaktadır. (Hacırüstemoğlu 1997:30). Tarihi Maliyet Yöntemi'nde tüm işlemler, gerçekleşme tarihindeki parasal değerleri ile kayıtlara geçirilmekte ve bu işlemler kayıtlara geçirildikten sonra değerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde değiştirilmemektedir.

Geleneksel muhasebe sürecinin dayandığı Tarihi Maliyet Yöntemi, günümüzde finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu veri ve bilgileri üretmekte yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle muhasebede Tarihi Maliyet Yöntemi dışında bazı yaklaşımların geliştirilmesi gereksinimi ortaya çıkmıştır (Sterling 1987:345). Bu bağlamda, Uluslararası Muhasebe Standartları'nda son zamanlarda piyasa fiyatına dayanan Cari Değer Yöntemi'nin uygulanması önerilmektedir. Cari Değer Yöntemi'nde tarihi maliyetler yerine cari değerler esas alınmaktadır.



Özellikle 1980'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Saving-Loans krizi ile Uluslararası Muhasebe Standartları'nda yer almaya başlayan (www.casact.org 25.02.2005) "fair value" kavramı, ülkemizde, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'nde "makul değer", Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tebliği'nde "rayiç değer" ve Türkiye Muhasebe Standartları'nda "gerçeğe uygun değer" olarak ifade edilmiştir.

Gerçeğe uygun değer kavramı farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Gerçeğe uygun değer, bir varlığın satılması ile gerçekleşecek olan tahmini bir fiyat veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ödenecek tahmini bir bedeldir (www.isda.org 28.04.2009). Bir başka tanıma göre gerçeğe uygun değer, bir varlığın normal ticari koşullarda bilgili ve istekli bir satıcı ile bilgili ve istekli bir alıcı arasında el değiştirmesi sırasında saptanan değişim değeridir (Gençoğlu 2007:8). TMS-18 Hasılat Standardı'na göre gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS-18 Paragraf 7).

Gerçeğe uygun değer ve maliyet değeri aslında birbirlerinden farklı kavramlar değildir. Maliyet değeri, işlemin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değerdir. Alıcı ve satıcı, işlem tarihinde alım satım konu olan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri konusunda anlaşmaya varmışlardır. Üzerinde anlaşılan gerçeğe uygun değer, mal veya hizmetin maliyet değeri olarak kayıtlanmıştır.

Bir başka ifadeyle; alıcı ve satıcı, işlem tarihinde alım satım konu olan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri konusunda anlaşmaya varmışlardır (Foster vd. 2001:2).

Mal satışlarından kaynaklanan hasılatın gerçeğe uygun değeri, peşin satış yapılması durumunda, alıcı ile satıcı arasındaki anlaşma ile belirlenen tutardır. Satış peşin yapıldığı için her iki taraf arasında anlaşılan satış tutarı gerçeğe uygun değerdir. Bir başka ifadeyle, peşin satış durumunda hasılat, kasaya giren tutardır (Gökçen vd. 2006:178).

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, kasaya giren tutarın katma değer vergisi dahil tutar olmasına karşılık gerçeğe uygun değer katma değer vergisi hariç tutar olduğudur. Çünkü, TMS-18 Hasılat Standardı katma değer vergisini hasılat olarak kabul etmemektedir (TMS-18 Paragraf 8). Katma değer vergisi hariç tutar aşağıdaki formül ile hesaplanır.

$$\text{KDV Hariç Tutar} = \text{KDV Dahil Fatura Tutarı} / 1 + \text{Vergi Oranı} \quad (1)$$

Örneğin, bedeli peşin tahsil edilen 150.\_TL tutarındaki bir satış işlemi alıcı ile satıcı işletmelerin bağımsız ekonomik birimler, bilgili ve istekli kişiler oldukları bilindiğinden bu işlemde hasılatın gerçeğe uygun değeri 150.\_TL'dir (TESMER 2007:105). Örnekte kasaya giren tutar (katma değer vergisi oranı %18 kabul edildiğinde) 177.\_TL olmasına rağmen gerçeğe uygun değer 150.\_TL'dir.

TMS-18 Hasılat Standardı, vadeli satışlarda vadenin içine gömülü olan vade farkının mal satış bedelinden ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanmasını gerektirmektedir (Gökçen vd. 2006:179; Örtün vd. 2007:255; TESMER 2007:105). Standarda göre hasılat, alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmelidir (TMS-18 Paragraf 9). Gerçeğe uygun değer, vadeli satışlarda, malın peşin satış fiyatı yani nominal tutarıdır. Bu durumda vadeli satışlarda, satış fiyatı içinde yer alan vade farkı ayrıştırılarak, satış işlemi, peşin satış fiyatı yani gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanmakta dolayısıyla hasılat tutarı vade farkını içermemektedir.

TMS-18 Hasılat Standardı'na göre, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda yani vadeli satış yapıldığında,



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:

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

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, Standardın 29 ve 30. paragrafları ile TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'na göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS-18 Paragraf 11).

TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nda etkin faiz yöntemi ve etkin faiz oranı aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

Etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı ise; 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 (TMS-39 Paragraf 9).

Burada sözü edilen etkin faiz yöntemi bileşik faiz yöntemidir (Örten vd. 2007:255; Sarıoğlu 2009:121). Etkin faiz oranı ise, finans literatüründe iç kârlılık oranı olarak ifade edilen, yatırımın gerektireceği nakit çıkışlarının bugünkü değeri ile ekonomik ömrü boyunca sağlayacağı nakit girişlerinin bugünkü değerini eşit kılan, bir başka ifadeyle yatırımın net bugünkü değerini sıfıra eşitleyen iskonto oranıdır.

Vadeli satışlarda gerçeğe uygun değer, satışı yapılan malın peşin satış fiyatıdır. Bir başka ifade ile gerçeğe uygun değer, farklı zaman dilimleri içinde ortaya çıkacak nakit girişlerinin bugüne indirgenmesi sonucu ulaşılan değeri ifade etmektedir. Bu bağlamda TMS-18 Hasılat Standardı muhasebe literatürüne peşin değer kavramını getirerek, zamana dayalı ortaya çıkan gelirlerin, diğer gelirlerden ayrılmasını hedeflemektedir.

TMS-18 Hasılat Standardı'nda bahsedilen gerçeğe uygun değer (malın peşin satış fiyatı) kavramının, finans literatüründe paranın zaman değeri hesaplamalarında kullanılan bugünkü değer, vadeli satış tutarının ise gelecekteki değer olarak tanımlanması mümkündür.

Paranın zaman değeri, yatırımcının herhangi bir parayı bu gün tüketmekten vazgeçmesi karşılığında almaya razı olduğu "ek gelir" şeklinde açıklanabilir. Paranın zaman değeri hesaplamaları, farklı zaman dilimleri içinde nakit girdilerin ve yapılan harcamaların belli bir iskonto (faiz) oranı ile ortak bir zaman dilimine indirgemektir. (Türkiye İş Bankası Eğitim Müdürlüğü 2001:11).

Paranın zaman değeri hesaplamaları finans literatüründe özellikle yatırım projelerinin değerlendirilmesinde kullanılmaktadır. TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında muhasebe literatüründe de yerini alan paranın zaman değeri hesaplamalarında kullanılan bugünkü değer ve gelecekteki değer kavramları aşağıda açıklanmıştır.

Bugünkü değer; farklı zaman dilimleri içinde ortaya çıkacak nakit giriş veya çıkışlarının, paranın zaman değerini ve katlanılan riskin derecesini yansıtan uygun bir iskonto oranı ile iskonto edilmesi, bugüne indirgenmesi sonucu ulaşılan değerdir. Gelecekteki değer ise; başlangıçtaki yatırım tutarının, paranın zaman değerini ve katlanılan riskin derecesini yansıtan uygun bir faiz oranı üzerinden



belli bir süre sonunda ulaşacağı değerdir. Bir başka ifade ile gelecekteki değer bugünkü değerın geleceğe taşınmış halidir.

Paranın zaman değeri, paraya uygulanan faize dayanılarak hesap edilmektedir. Faiz tutarı; ana para miktarı, faiz oranı ve ana paranın kullanılma (ödünç verme) süresine bağlı olarak değışmekle birlikte hesaplama yöntemine göre de farklı sonuçlara ulaşılmaktadır. Faiz tutarının hesaplanmasında, ana paranın bütün devreler boyunca sabit tutulup tutulmamasına göre, basit faiz ve bileşik faiz olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Bileşik faiz yönteminde bugünkü ve gelecekteki değer aşağıdaki formüller ile hesaplanır.

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1 + \text{iskonto Oranı})^{\text{süre}} \quad (2)$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Peşin Değer} * (1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{süre}} \quad (3)$$

Bugünkü ve gelecekteki değer kavramlarını bir örnekle şu şekilde açıklayabiliriz.

100.000.\_TL'nin %15 faiz oranı üzerinden üç yıl süre ile herhangi bir alana yatırıldığını varsayalım. 100.000.\_TL, üç yıl sonra 152.087,50.\_TL'ye ulaşacaktır.

Faiz Oranı: %15

100.000  $\xrightarrow{\hspace{10em}}$  152.087,50

Bugünkü Değer Süre: 3 Yıl Gelecekteki Değer

$$\text{Bugünkü Değer} = 152.087,50 / (1 + 0,15)^1 = 100.000,00._\text{TL}$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = 100.000 * (1 + 0,15)^3 = 152.087,50._\text{TL}$$

Bugünkü Değer: Üç yıl sonra elimize geçecek 152.087,50.\_TL'nin %15 iskonto oranı üzerinden bu günkü değeri 100.000.\_TL'dir.

Gelecekteki Değer: 100.000.\_TL'nin %15 faiz oranı üzerinden üç yıl sonraki değeri 152.087,50.\_TL'dir.

#### **7. MEVCUT UYGULAMA VE HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA PEŞİN MAL SATIŞINA İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI (EXISTING PRACTICE AND ACCOUNTING ENTRIES RELATED TO CASH SALE WITHIN REVENUE STANDARD)**

TMS-18 Hasılat Standardı'nda mal satışına ilişkin bir tanım yer almamaktadır. Ancak, Standartta yer alan "mal" tanımından hareketle mal satışı; mamul satışları, ticari mal satışları ve satılmak üzere elde bulundurulmuş gayrimenkul satışları olarak tanımlanabilir.

TMS-18 Hasılat Standardı'nda "mal" kavramı aşağıdaki gibi tanımlanmıştır: "Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen malları ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayri menkulleri içerir" (TMS-18 Paragraf 3).

Mal satışının peşin yapılması durumunda, muhasebe kayıtları açısından mevcut uygulama ile TMS-18 Hasılat Standardı arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, bu işlemin muhasebe kayıtlarına alınabilmesi TMS-18 Hasılat Standardı'na göre, yukarıda değinildiği gibi, standardın 14. paragrafında belirtilen şartların sağlanmış olması gerekir.

**Örnek 1:** A işletmesi 15.05.2009 tarihinde %18 KDV dahil 2.950.\_TL tutarında peşin satış yapmıştır. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{KDV Hariç Tutar} = [2.950 / 1 + 0,18] = 2.500._\text{TL}$$



15.05.2009	
100 Kasa	2.950, 00
391 Hesaplanan KDV	450,00
600 Yurt İçi Satışlar	2.500,0 0

TMS-18 Hasılat Standardı ile mevcut uygulama arasındaki farklılık mal satışının vadeli yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır.

**8. MEVCUT UYGULAMA VE HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA VADELİ MAL SATIŞINA İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI (EXISTING PRACTICE AND ACCOUNTING ENTRIES RELATED TO FORWARD SALE WITHIN REVENUE STANDARD)**

İşletmeler peşin satış politikasını, vadeli satış politikasına her zaman tercih ettikleri halde rekabetçi şartlar işletmeleri kredili (vadeli) satış yapmaya zorlamaktadır. Günümüzde pek çok endüstri kolunda, alacakların toplam varlıklar içerisindeki payının %25'i geçtiği görülmektedir (Akgün 2007:187).

Mal veya hizmet satışlarında satış tutarının tahsilinin satış tarihinden daha sonraki bir tarihe ertelenmesi durumu vadeli satış olarak tanımlanmaktadır. Genellikle bir mal veya hizmetin peşin satış fiyatı ile vadeli satış fiyatı arasında bir fark vardır. Bu fark faizdir (Selvi vd. 2007:27).

Vadeli mal satışlarında ortaya çıkan vade farkı ile ilgili olarak, kanunlarımızda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bununla birlikte Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu'nun kararında vade farkı, "... mal ve hizmet satım sözleşmesinde kararlaştırılan veya ticari teamüllere göre vade tarihinden başlayarak fiili ödeme tarihindeki mal ve hizmet bedeline eklemeye yapılmak suretiyle semen'in ulaştığı miktarı ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır (Yargıtay Kararı:2003). Öte yandan 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde vadeli mal satışlarında ortaya çıkan vade farklarının satış hasılatından ayrı olarak Diğer Gelirler Hesabı'nda izlenmesi gerektiği belirtilmektedir (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği:1992).

**Örnek 2:** B işletmesi 05.01.2009 tarihinde peşin değeri 600.000.\_TL olan bir malı 2 ay vadeli senet almak suretiyle %18 KDV hariç 686.940.\_TL bedelle satmıştır. Buna göre söz konusu tebliğ hükümlerine göre aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

$$\text{KDV Tutarı} = 686.940 * 0,18 = 123.649,20._\text{TL}$$

05.01.2009	
121 Alacak Senetleri	810.589, 20
391 Hesaplanan KDV	123.649,20
600 Yurt İçi Satışlar	600.000,00
602 Diğer Gelirler	86.940,00

Ancak, kanunlarımızda vade farkının fatura üzerinde ayrı olarak gösterilmesine ilişkin bir zorunluluğun yer almaması nedeniyle, uygulamada vadeli satışlarda vade farkı fatura üzerinde ayrıca gösterilmemektedir. Fatura ile ilgili düzenlemeler; Türk Ticaret Kanunu'nun 23, 66, 1147, 1150, 1154, 1157, 1208 ve 1443. maddelerinde, Vergi Usul Kanunu'nun 229 ila 232. maddelerinde yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nda fatura içeriğinin nasıl olması gerektiği hususunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu 230. maddesinde faturanın içeriği ayrıntılı bir şekilde belirtilmiş olmakla birlikte madde metninde vade farkı ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır.





Vadeli satışlarda vade farkı, fatura üzerinde ayrıca gösterilmediği için, satış hasılatı olarak Yurt İçi Satışlar Hesabı'na kaydedilmektedir. Dolayısıyla vadeli satış işlemi için uygulamada aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmaktadır.

05.01.2009	
121 Alacak Senetleri	810.589, 20
391 Hesaplanan KDV	123.649,20
600 Yurt İçi Satışlar	686.940,00

Bu kayıt, satış hasılatının olması gerekenden fazla raporlanmasına yol açmaktadır. Öte yandan birden fazla döneme sarkan vade farkının, hasılat tutarına ilave edilmesi nedeniyle, dönemlere ayrıştırılması mümkün olmamaktadır. Bu durum muhasebenin dönemsellik kavramına uyulmaması ve dolayısıyla ticari kâr (zararın) ve buna bağlı olarak mali kâr (zararın) dönemler itibarıyla olması gereken tutardan farklı bir tutar olarak belirlenmesine yol açmaktadır. TMS-18 Hasılat Standardı, mevcut uygulamadan kaynaklanan bu sorunları ortadan kaldırmaktadır.

Daha önce de değinildiği gibi, vadeli satışlarda gerçeğe uygun değer malın peşin satış fiyatı yani nominal tutarıdır. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, TMS-18 Hasılat Standardı'na göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Vade farkı (faiz geliri), vadeli satış yapıldığında tahakkuk etmiş ancak henüz kazanılmamış bir gelir olduğu için, dönemsellik kavramı gereği ilgili dönemlerde gelire aktarılmak üzere, önce bir bilanço hesabına kaydedilmeli daha sonra ilgili dönem sonlarında kazanılmış (realize olmuş) kısmı Faiz Gelirleri Hesabına aktarılmalıdır.

Literatürde vade farkının izleneceği bilanço hesabı ile ilgili olarak çeşitli hesaplar önerilmektedir. Örneğin, Gençoğlu tarafından yapılan bir çalışmada Tekdüzen hesap planındaki tanımına tam uymamakla birlikte "Gelecek Aylara Ait Gelir Hesabı" ya da "Ertelenmiş Gelirler Hesabı" gibi bir pasif hesabın kullanılmasının mümkün olduğu belirtilmektedir (Gençoğlu 2007:156). Kurt yaptığı bir çalışmada "Gelecek Aylara Ait Gelir Hesabı" ya da "Ertelenmiş Gelirler Hesabı" adlı bir hesap kullanmıştır (Kurt 2007:566). Örtten, Kaval ve Karapınar tarafından yapılan bir çalışmada "Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı" kullanılmıştır (Örtten vd. 2007:256). Sarıoğlu'da yaptığı bir çalışmada "Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı'nı kullanmıştır (Sarıoğlu 2009:121). Selvi, Yılmaz ve Sarıoğlu yaptıkları bir çalışmada "Gerçekleşmemiş Faizler Hesabı'nı kullanmışlardır (Selvi vd. 2007:30). Akdoğan ve Sevilengül tarafından "Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabı (veya Ertelenmiş Faiz Gelirleri)" önerilmiştir (Akdoğan vd. 2007:36). TESMER tarafından 2007 yılı içinde yapılan seminerlerde dağıtılan eğitim notlarında ise "Kazanılmamış Gelirler Hesabı" adlı bir hesap kullanılmıştır (TESMER 2007:105).

Yazarlar tarafından önerilen tüm bu hesapların işlevleri aşağı yukarı aynıdır. Ancak kullanılacak hesabın hem satış hasılatının hem de ticari alacakların gerçeğe uygun değerle gösterilmesini sağlayacak bir işleve sahip olması gerekir.

Bu durumda yukarıda önerilen hesaplar içinde Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı ön plana çıkmaktadır. Ancak, vadeli satış sonucu doğan alacak, senetli veya senetsiz olabilmektedir. Alacağın senetsiz olması Alıcılar Hesabının kullanılmasını gerektireceğinden, Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı, alacakların gerçeğe uygun değerle gösterilmesi işlevini yerine getiremeyecektir. Çünkü, Vergi Usul Kanunu 281. maddesine göre reeskont işlemi sadece senede bağlı



alacaklar için söz konusudur. Alıcılar Hesabında izlenen alacaklar için yasal olarak reeskont uygulaması söz konusu olmamaktadır.

Akdoğan ve Sevilengül yukarıda sözü edilen makalede, Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı yerine önerdikleri Ticari Alacaklar Reeskontu hesabının niteliğini "Ticari alacaklar grubunda yer alan senetli veya senetsiz alacaklara dahil edilmiş olup da gelir yazılması gelecek aylara ertelenmiş bulunan tutarların izlendiği hesaptır" şeklinde tanımlamışlardır (Akdoğan vd. 2007:40).

Vadeli mal satışlarında ortaya çıkan vade farkının (yani faiz tutarının) yukarıda tanımlandığı gibi Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı gibi bir hesaba kaydedilmesi durumunda; pasif karakterli olan Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı, bilançoların aktif tarafında ticari alacaklar grubunda bir indirim kalemi olarak yer alacak ve böylece hem ticari alacakların hem de vade farkı (yani faiz tutarı) 600 Yurt İçi Satışlar veya 602 Diğer Gelirler hesaplarından farklı bir hesaba kaydedildiği için satış hasılatının gerçeğe uygun değerle gösterilmesi sağlanacaktır.

Kanımızca, yukarıda önerilen hesaplar içinde Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabı; hem satış hasılatı ve alacakların gerçeğe uygun değerle gösterilmesini sağlayacak bir işleve sahip olması hem de uygulayıcılar tarafından daha kolay kabullenilecek nitelikte olması nedeniyle kullanılması en uygun olan hesaptır.

TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında örnek 2'deki B işletmesinin yapması gereken kayıt (örnekte B işletmesi 05.01.2009 tarihinde peşin değeri 600.000. TL olan bir malı 2 ay vadeli senet almak suretiyle %18 KDV hariç 686.940. TL bedelle satmıştı) aşağıdaki gibi olacaktır.

05.01.2009	
121 Alacak Senetleri	810.589, 20
391 Hesaplanan KDV	123.649,20
600 Yurt İçi Satışlar	600.000,00
— Ticari Alacaklar	86.940,00
Reeskontu	

Bu durumda 686.940. TL tutarındaki vade farkı (faiz geliri) 600 Yurt İçi Satışlar veya 602 Diğer Gelirler hesaplarından farklı bir hesaba kaydedildiği için satış hasılatı gerçeğe uygun değeri ile gösterilmiş olacaktır. Öte yandan Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabına yazılmış birden fazla döneme sarkan vade farkının (faiz gelirin), her dönem sonunda o döneme ait kısmı kazanılmış faiz olacağından Faiz Gelirleri Hesabına aktarılarak dönemlere ayrıştırılması mümkün hale gelmektedir.

B işletmesi tarafından 05.01.2009 tarihinde satışa ilişkin yukarıdaki kayıt yapıldıktan sonra, 2 ay boyunca her ay sonunda kazanılmış faiz tutarının Faiz Gelirleri Hesabına aktarılması gerekir. Her ay sonunda kazanılmış faiz tutarını hesaplayabilmek için öncelikle söz konusu finansal olayda geçerli olan efektif faiz oranının hesaplanması gerekmektedir.

Efektif faiz oranı,  
Bugünkü Değer = Gelecekteki Değer / (1 + Iskonto Oranı)<sup>süre</sup>  
eşitliğinden,  
600.000 = 686.940 / (1 + Iskonto Oranı)<sup>2</sup>  
aylık %7 olarak hesaplanır.

Efektif faiz oranı hesaplandıktan sonra, her ay sonunda kazanılmış faiz tutarı hesaplanabilir. Faiz Gelirleri Hesabına aktarılması gereken kazanılmış faiz tutarı, toplam tutarın vadeye bölünmesi suretiyle değil, kalan vade dikkate alınarak hesaplanmalıdır.



05 Şubat 2009

$$\begin{aligned} \text{Peşin Değer} &= 686.940 / (1+0,07)^1 = 642.000.\_TL \\ \text{Kazanılmış Faiz} &= 642.000 - 600.000 = 42.000.\_TL \end{aligned}$$

05 Mart 2009

$$\begin{aligned} \text{Peşin Değer} &= 686.940 / (1+0,07)^0 = 686.940.\_TL \\ \text{Kazanılmış Faiz} &= 686.940 - 642.000 = 44.940.\_TL \end{aligned}$$

Kazanılmış faiz tutarı aşağıdaki gibi de hesaplanabilir:

Peşin Değer	Faiz Oranı	=	Kazanılmış Faiz	
600.000._TL	* 0,07	=	42.000._TL	05 Şubat
642.000._TL	* 0,07	=	44.940._TL	05 Mart

Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

05.02.2009	
— Ticari Alacaklar Reeskontu	42.000
642 Faiz Gelirleri	42.000

05.03.2009	
— Ticari Alacaklar Reeskontu	44.940
642 Faiz Gelirleri	44.940

Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabı 2. ayın sonunda aşağıdaki gibi olacaktır.

	Borç	Ticari Alacaklar Reeskontu	Alacak	
05.02.2009	42.000		86.940	05.01.2009
05.03.2009	44.940			
Toplam	86.940		86.940	Toplam

Aşağıda mevcut uygulama ve TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında vadeli mal satışlarının muhasebe kayıtlarına ilişkin örnekler verilmiştir.

**Örnek 3:** C işletmesi 10.02.2009 tarihinde 3 ay vadeli senet almak suretiyle %18 KDV dahil 1.003.000.\_TL tutarında satış yapmıştır. Aylık faiz oranı %7'dir.

- Mevcut uygulama kapsamında;

$$\text{KDV Hariç Tutar} = [1.003.000 / 1+0,18] = 850.000.\_TL$$

10.02.2009	
121 Alacak Senetleri	1.003.000,00
600 Yurt İçi Satışlar	850.000,00
391 Hesaplanan KDV	153.000,00

- TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında;

$$\text{KDV Hariç Tutar} = [1.003.000 / 1+0,18] = 850.000.\_TL$$

$$\text{Peşin Satış Fiyatı} = 850.000 / (1+0,07)^3 = 693.853,20.\_TL,$$

$$\text{Faiz Geliri} = 850.000 - 693.853,20 = 156.146,80.\_TL$$

10.02.2009	
121 Alacak Senetleri	1.003.000,00
600 Yurt İçi Satışlar	693.853,20
391 Hesaplanan KDV	153.000,00
— Ticari Alacaklar Reeskontu	156.146,80



Her ay sonunda Faiz Gelirleri Hesabına aktarılması gereken kazanılmış faiz tutarlarının hesaplanması:

10 Mart 2009

$$\begin{aligned} \text{Peşin Değer} &= 850.000 / (1+0,07)^2 = 742.422,92 \text{._TL} \\ \text{Kazanılmış Faiz} &= 742.422,92 - 693.853,20 = 48.569,72 \text{._TL} \end{aligned}$$

10 Nisan 2009

$$\begin{aligned} \text{Peşin Değer} &= 850.000 / (1+0,07)^1 = 794.392,52 \text{._TL} \\ \text{Kazanılmış Faiz} &= 794.392,52 - 742.422,92 = 51.969,60 \text{._TL} \end{aligned}$$

10 Mayıs 2009

$$\begin{aligned} \text{Peşin Değer} &= 850.000 / (1+0,07)^0 = 850.000,00 \text{._TL} \\ \text{Kazanılmış Faiz} &= 850.000 - 794.392,52 = 55.607,48 \text{._TL} \end{aligned}$$

Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

10.03.2009	
— Ticari Alacaklar Reeskontu	48.569,72
642 Faiz Gelirleri	48.569,72
	2
10.04.2009	
— Ticari Alacaklar Reeskontu	51.969,60
642 Faiz Gelirleri	51.969,60
	0
10.05.2009	
— Ticari Alacaklar Reeskontu	55.607,48
642 Faiz Gelirleri	55.607,48
	8

Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabı 3. ayın sonunda aşağıdaki gibi olacaktır.

	Borç	Ticari Alacaklar Reeskontu	Alacak
05.03.2009	48.569,72	156.146,80	10.02.2009
05.04.2009	51.969,60		
05.05.2009	55.607,48		
Toplam	156.146,80	156.146,80	Toplam

TMS-18 Hasılat Standardı; peşin fiyatına vadeli satışlarda satış tutarının tamamı, satışın bir kısmının peşin bir kısmının vadeli yapılması halinde ise sadece vadeli kısım için gerçeğe uygun değer hesaplaması yapılmasını gerektirmektedir. Mevcut uygulama da ise her iki durumda da böyle gereklilik bulunmamaktadır.

**Örnek 4:** D işletmesi 12.04.2009 tarihinde peşin fiyatı %18 KDV dahil 141.600.\_TL olan bir malı 1 ay vadeli senet almak suretiyle peşin fiyatına satmıştır. Aylık faiz oranı %7'dir.

- Mevcut uygulama kapsamında;

$$\text{KDV Hariç Tutar} = [141.600 / 1 + 0,18] = 120.000 \text{._TL}$$

12.04.2009	
121 Alacak Senetleri	141.600,00
600 Yurt İçi Satışlar	120.000,00
391 Hesaplanan KDV	21.600,00



- TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında;

$$\begin{aligned} \text{KDV Hariç Tutar} &= [141.600 / 1 + 0,18] = 120.000.\_TL \\ \text{Peşin Satış Fiyatı} &= 120.000 / (1 + 0,07)^1 = 112.149,53.\_TL \\ \text{Faiz Geliri} &= 120.000 - 112.149,53 = 7.850,47.\_TL \end{aligned}$$

12.04.2009	
121 Alacak Senetleri	141.600,00
600 Yurt İçi Satışlar	112.149,53
391 Hesaplanan KDV	21.600,00
— Ticari Alacaklar Reeskontu	7.850,47

Ay sonunda Faiz Gelirleri Hesabına aktarılması gereken kazanılmış faiz tutarın hesaplanması:

12 Mayıs 2009

$$\text{Peşin Değer} = 120.000 / (1 + 0,07)^0 = 120.000.\_TL$$

$$\text{Kazanılmış Faiz} = 120.000 - 112.149,53 = 7.850,47.\_TL$$

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

12.05.2009	
— Ticari Alacaklar Reeskontu	7.850,47
642 Faiz Gelirleri	7.850,47

Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabı 1. ayın sonunda aşağıdaki gibi olacaktır.

	Borç	Ticari Alacaklar Reeskontu	Alacak	
12.05.2009	7.850,47	7.850,47		12.04.2009
Toplam	7.850,47	7.850,47		Toplam

**Örnek 5:** E işletmesi 10.03.2009 tarihinde %18 KDV hariç 350.000.\_TL tutarında satış yapmış, 150.000.\_TL peşin tahsil etmiş geriye kalan kısım için 2 ay vadeli senet almıştır. Aylık faiz oranı %7'dir.

- Mevcut uygulama kapsamında;

$$\text{KDV Tutarı} = 350.000 * 0,18 = 63.000.\_TL$$

10.03.2009	
100 Kasa	150.000,00
121 Alacak Senetleri	263.000,00
600 Yurt İçi Satışlar	350.000,00
391 Hesaplanan KDV	63.000,00

- TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında;

$$\text{KDV Tutarı} = 350.000 * 0,18 = 63.000.\_TL$$

$$\begin{aligned} \text{Peşin Satış Fiyatı} &= [150.000 / (1 + 0,07)^0] + [200.000 / (1 + 0,07)^2] \\ &= 324.687,75.\_TL \end{aligned}$$

$$\text{Faiz Geliri} = 350.000 - 324.687,75 = 25.312,25.\_TL$$

10.03.2009	
100 Kasa	150.000,00
121 Alacak Senetleri	263.000,00
600 Yurt İçi Satışlar	324.687,75
391 Hesaplanan KDV	63.000,00
— Ticari Alacaklar Reeskontu	25.312,25



Her ay sonunda Faiz Gelirleri Hesabına aktarılması gereken kazanılmış faiz tutarın hesaplanması:

10 Nisan 2009

$$\text{Peşin Değer} = 200.000 / (1+0,07)^1 = 186.915,89 \text{ TL}$$

$$\text{Kazanılmış Faiz} = 186.915,89 - 174.687,75 = 12.228,14 \text{ TL}$$

10 Mayıs 2009

$$\text{Peşin Değer} = 200.000 / (1+0,07)^0 = 200.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kazanılmış Faiz} = 200.000 - 186.915,89 = 13.084,11 \text{ TL}$$

Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

10.04.2009		10.05.2009	
— Ticari Alacaklar Reeskontu	12.228,14	— Ticari Alacaklar Reeskontu	13.084,11
642 Faiz Gelirleri	12.228,14	642 Faiz Gelirleri	13.084,11

Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabı 2. ayın sonunda aşağıdaki gibi olacaktır.

	Borç	Ticari Alacaklar Reeskontu	Alacak
10.04.2009	12.228,14	25.312,25	10.03.2009
10.05.2009	13.084,11		
Toplam	25.312,25	25.312,25	Toplam

## 9. SONUÇ (CONCLUSION)

Muhasebe meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri muhasebe kayıtları ve hazırlanan mali tablolar, günümüzde işletme dışında yer alan taraflar (işletmeye ortak olmak, yatırım yapmak isteyen kişi ve/veya kurumlar, işletmeye kredi verecek finans kuruluşları vb.) için de büyük önem ifade etmektedir.

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımakta ve dolayısıyla ülkeler arasında farklı muhasebe uygulamaları söz konusu olmaktadır. Ancak, özellikle 21. yüzyılın getirdiği yeni bir süreç olan küreselleşmeyle beraber piyasalar arasındaki sınırların ortadan kalkmasıyla dünyada son zamanlarda "ortak bir muhasebe dili" arayışı zorunlu bir ihtiyaç haline gelmiş ve ülkelerin muhasebe sistemlerinde buna uygun olarak birçok düzenlemenin yapılması gerekliliği ön plana çıkmıştır.

Küreselleşen dünyada muhasebe sisteminin işlevselliğinin sağlanması muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda atılan adımların Türkiye için en önemlilerinden biri Türkiye Muhasebe Standartları'nın yayımlanmasıdır.

Türkiye Muhasebe Standartlarının yürürlüğe girmesi sadece mali tabloların hazırlanmasında değil kayıt düzeninde de değişiklikler meydana getirecektir. TMS-18 Hasılat Standardı mal satışlarından, hizmet sunumlarından ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Bu çalışmada, TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında mal satışından kaynaklanan hasılatın ölçümü ve muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Standart kapsamında, hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür ve vadeli mal satışlarında vadenin içine gömülü olan vade farkı mal satış bedelinden ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanır. Bu bağlamda TMS-18 Hasılat Standardı hem satış hasılatının hem de vadeli satışlardan doğan ticari alacakların gerçeğe uygun değerle gösterilmesini gerektirmektedir.



TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında ülkemiz muhasebe sistemine getirilen en önemli yenilik, bugüne kadar sadece finans literatüründe yer alan bugünkü değer, gelecekteki değer ve iç kârlılık oranı gibi kavramların artık muhasebe literatüründe de telaffuz edilmeye başlanmasıdır.

#### **KAYNAKLAR (REFERENCES)**

1. Akdoğan, N., ve Aydın H., (1987). Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi, Yayın No: 98, Ankara
2. Akdoğan, N., ve Sevilengül O., (2007). "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 84, ss: 29-70
3. Akgün, M., (2002). "İşletmelerde Etkinlik ve Nakit Çevirme Süresi Analizi", Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 60, ss:186-195
4. Choi, F., Frost C.A., Meek G.K., (1999). International Accounting, Prentice Hall Inc, New Jersey
5. Foster, J. ve Upton, W., (2001). "The Case for Initially Measuring Liabilities at Fair Value. Understanding the Issues", FASB, May 2001, Volume: 2, Series: 1
6. Gençoğlu, G.Ü., (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitapevi, İstanbul
7. Gökçen, G., Akgül, B.A., Çakıcı, C., (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul
8. Hacırüstemoğlu, R., (1997). Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları, İstanbul
9. Joumal, S. ve Vulin, S., (2004). Development Of Harmonisation In The 21st Century-Is Accounting Harmonisation Possible And Can It Be Measured?. Department Of Business Administration, Master Thesis, Spring Term
10. Kurt, G., (2007). TMS-18 Hasılat, Editörler: Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 52, Ankara
11. Lawrance, S., (1996). International Accounting, International Thomson Business Press, London
12. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği., Seri No:1, (1992). 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı (mükerrer) Resmi Gazete
13. Nobes, C.W., (Ed.) (2001). Gaap 2001-A Survey Of National Accounting Rules Benchmarked against International Accounting Standards, IFAD
14. Oksay, S. ve Acar, O., (2005). Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-3, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, İstanbul
15. Örtün, R., Kaval, H., Karapınar, A., (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitapevi, Ankara
16. Sarıoğlu, K., (2009). Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar, Editör: Demir, V., 2.b., İSMMMO Yayınları, Yayın No: 99, İstanbul
17. Selvi, Y., Yılmaz F., ve Sarıoğlu K., (2007). "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması", Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 80, ss: 25-42
18. Sterling, R., (1987). "Cost (Historical Versus Current) Versus Exit Value". Edited by Robert Bloom and Pieter T. Elgers, Accounting Theory-Policy, HBJ Inc, U.S.A.



19. TMS-18 Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ., Sıra No: 10, 09.12.2005 Tarih ve 26018 Sayılı Resmi Gazete
20. TMS-18 Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ., Sıra No: 85, 13.08.2008 Tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete
21. TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ., Sıra No: 41, 03.11.2006 Tarih ve 26335 Sayılı Resmi Gazete
22. TESMER, (2007). Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Sürekli Eğitimci (Formatör) Eğitimi Projesi, Eğitim Notları, Gaziantep, 13-16 Aralık
23. TÜRK TİCARET KANUNU., Kanun No: 6762, 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete
24. TÜRKİYE İŞ BANKASI EĞİTİM MÜDÜRLÜĞÜ., (2001). Getiri Hesaplama Yöntemleri ve Bankacılıkta Kullanılan Formüller, 2.b., Yayın No: 75
25. VERGİ USUL KANUNU., Kanun No: 213, 10.01.1961 Tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete
26. YARGITAY KARARI., (2003). Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu Kararı. Esas No. 2001/1, Karar No: 2003/1, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete
27. [www.casact.org](http://www.casact.org) (Erişim Tarihi: 25.02.2005)
28. [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk) (Erişim Tarihi:30.04.2008)
29. [www.isda.org](http://www.isda.org) (Erişim Tarihi:28.04.2009)





**EK:1**

**TMS-18 HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA OLMAYAN HASILATIN İLGİLİ  
OLDUĞU STANDARTLAR (STANDARDS CONCERNING REVENUE THAT IS NOT IN THE  
SCOPE OF TMS-18 REVENUE STANDARD)**

<b>HASILATIN KAYNAĞI</b>	<b>İLGİLİ OLDUĞU STANDART</b>	
Hizmetlerin sunumuyla ilgili olarak proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat	TMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
Finansal kiralama sözleşmeleri	TMS 17	Kiralama İşlemleri
Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri	TMS 28	İştiraklerdeki Yatırımlar
Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması	TMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler	TMS 41	Tarımsal Faaliyetler
Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması	TMS 41	Tarımsal Faaliyetler
Sigorta poliçeleri	TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat	TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler	-	-