

**TMS-18' E GÖRE HASILATIN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TEKDÜZEN MUHASEBE
SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

*Yrd.Doç.Dr. Halis KALMIŞ**
*Öğr.Gör. Feyza DEREKÖY***

ÖZET

18 nolu “Hasılat” Standardı, işletmenin bir muhasebe döneminde olağan faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir ve karların muhasebeleştirme yöntemlerini açıklamaktadır. Bu standart, mal satışları; hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Çalışmada, Hasılat Standardı'nın uygulamaya getirmiş olduğu yenilikler açıklanarak; hasılatın muhasebeleştirilmesi, hasılat oluşturan her bir olayla ilgili örnekler yardımıyla ele alınmaktadır. Bunun yanında, Hasılat Standardı ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi, örnek bir uygulamayla karşılaştırılmaktadır.

ABSTRACT

The Standart “Revenue” no.18, clarifies the accounting methods of incomes and profits aquired from ordinary activities of an entity in an accounting period. This standart is applied in accounting for revenue arising from the sale of goods, the rending services and the use by others of entity assets yielding interest, royalties and dividends.

In the study, the changes in application yield by The Standart have been expressed and the accounting of revenue has been determined by the examples concerning all the cases deriving revenues. Furthermore,

* Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İ.İ.B.F., İşletme Bölümü.

** Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale Meslek Yüksekokulu.

The Revenue Standart and The Uniform Accounting System have been compared with a sample application.

I.GİRİŞ

Muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar, finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarının gelişimini engellemekte ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini kısıtlamaktadır. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak amacıyla muhasebe tarafından çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir.

Bu öneriler içerisinde önce “Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması (International Accounting Harmonization)”, sonra “Muhasebe Standartlarının Yakınsaması” (Covergence of Accounting Standart) yaklaşımı, bütün ülkeleri ortak standartlar etrafında toplamayı amaçlayan, günümüze kadar yapılan çalışmalarda bir çok muhasebe araştırmacısı tarafından en çok kabul gören yaklaşımlar olarak ön plana çıkmıştır¹.

Muhasebede harmonizasyon, farklı muhasebe uygulamaları çerçevesindeki amaçları entegre etmeye yönelik olarak çeşitli metodların geliştirilmesidir. Başka bir ifade ile, harmonizasyon ideal muhasebe politikalarının tüm ülkedeki kuruluşlar tarafından uygulanmasıdır. Harmonizasyondan söz edebilmek için lider ve tamamlayıcı standart koyucuların olması gereklidir. Harmonizasyon süreci, ulusal muhasebe standartlarının, öncü standart koyucunun standartlarıyla entegrasyonuna bağlıdır².

Diğer yandan yakınsama kavramı için standart oluşturacak öncü bir kurum bulunmamaktadır. Yakınsama kavramı, muhasebede uluslararası yakınsama, her ülkenin dünya düzeyinde kullanabileceği tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye katkıda bulunacak yeni

¹ Ümit GÜNCEME, “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, MUFAD, Sayı: 5, Ocak 2000, s. 7.

² Aydın KARAPINAR, Figen ZAİF AYIKOĞLU ve Rıdvan BAYIRLI, “Covergence and Harmonization with International Financial Reporting Standards: A Perspective of Turkey”, I. Uluslararası Balkan Ülkeleri Muhasebe Denetim Araştırma Konferansı, 8-9 Mart, Edirne 2007.

standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyetidir³.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Comitee - IASC) 29 Haziran 1973 tarihinde çeşitli ülkelerdeki muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu ortaya çıkmıştır. Komitenin amacı uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayınlanmasıdır. UMSK'nın uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları, bir çok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından da desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları sürdürölmektedir⁴.

Ölkemizde, UMSK'nun yayınlamış olduğu standartlarla uyumlu standartların oluşturulması , kamu tüzel kişiliğine ve idari, mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından gerçekleştirilmektedir. TMSK 07.03.2002 yılında faaliyete geçmiş olup, daha önce Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından gerçekleştirilen çalışmaları devr almıştır.⁵. Türk Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarını temel alarak bugüne kadar 41 adet Muhasebe Standardı yayınlamıştır.

09.12.2005 tarihli ve 26018 sayılı Resmi gazetede yayımlanmış olan TMS-18 Hasılat Standardı, işletmenin bir muhasebe döneminde olağan faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır.

Standarda göre hasılat, işletmenin öz kaynaklarında artışa neden olan, sermaye artışı dışında işletmenin bir muhasebe dönemi içerisindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt

³ Sinan ASLAN, “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, MUFAD, Sayı: 23, 2004, s. 94.

⁴ Ahmet Hayri DURMUŞ, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu”, I. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 6-8 Nisan, Antalya 1995.

⁵ Ahmet BAŞPINAR, “ Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı: 146, 2004, s. 51.

tutarıdır. Bu standart aşağıdaki işlem ve olaydan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır⁶ ;

- a. Mal satışları;
- b. Hizmet sunumları ve
- c. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Çalışmada Hasılat Standardının ülkemizdeki uygulamaya getirdiği değişiklikler incelenecektir ve örnek bir uygulama ile standart ile tek düzen muhasebe sistemi karşılaştırılacaktır.

II. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Standartın muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işleme için ayrı ayrı uygulanır. Bazı durumlarda ise muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir⁷.

A) MAL SATIŞINDA HASILAT

Mal satışında hasılatın gerçekleşme koşulları aşağıdaki gibidir. Bu koşullar yerine geldiğinde mal satışına ilişkin hasılat finansal tablolara yansıtılır⁸;

- a) İşlemin 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;

⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standardı-18 Hasılat (TMS - 18) , Sıra No:10, md. 1.

⁷ TMS-18, md. 13.

⁸ TMS-18, md. 14.

- e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi .

1.Peşin ve Vadeli Satışlar

Malın satış bedeli, nakit veya nakit benzeri değer olarak alındığında peşin satış gerçekleşmiş olur. Hasılatın tutarı da taraflar arasında yapılan anlaşma gereği, alınan ya da alınacak olan nakit ya da nakit benzeri tutardır. Ancak üçüncü şahıslar adına tahsil edilen vergiler hasılat olarak muhasebeleştirilmez.

Vadeli satışlarda faiz tutarının, satılan malın satış bedeline dahil edilerek raporlanması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olarak dönem karının olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır. Ayrıca, satış rakamına eklenmiş olan faiz tutarı, işletmenin brüt karının doğru olarak hesaplanmasına da engel olmaktadır. Uygulamada faiz, peşin satış fiyatından ayrı olarak belirlenebilmekte veya satış fiyatına eklenmektedir. Faizin mal ya da hizmetin satış fiyatından ayrı olarak belirlendiği durumda ise bazı muhasebe sorunları ortaya çıkmaktadır. Bu muhasebe sorunlarını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür⁹:

- Faiz tutarının belirlenmesi ve satış tutarından ayrıştırılmasına ilişkin sorunlar,
- Faiz tutarının gelir olarak kabul edileceği dönemin belirlenmesi ve raporlanmasına ilişkin sorunlar .

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 Karlar” grubunda faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Peşin satış tutarı ile vadeli satış tutarı arasındaki fark üç ay boyunca faiz geliri olarak kaydedilir.

⁹ Yakup SELVİ, Fatih YILMAZ ve Kerem SARIOĞLU, “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısında Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMM Yayın Organı, Sayı: 80, 2007, s. 25-27.

Standarda göre satış bedelinin gerçeye uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranının belirlenmesi ile ilgili olarak yine aynı standartta iki yöntem belirlenmiştir. Buna göre emsal faiz oranı¹⁰ ;

a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı ya da

b) Finansal aracın nominal değerini ilgili nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı olarak bulunabilir.

2.Satış İskontoları

Standarda göre satış sırasında hesaplanan hasılat, taraflar arasındaki sözleşmede saptanan tutardan varsa kasa veya miktar iskontosu düşüldükten sonra alınan veya alınacak olan bedelin gerçeye uygun tutardır.

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 düşünülmelidir. Bu durumda iskontonun satış hasılatını azaltıcı bir etkisi olmayacaktır¹¹.

• Satış Hasılatına Dahil Edilmiş Satış Sonrası Hizmet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi

Bir hasılat yaratan işlemle ilgili olarak, hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için tarafların üzerilerine düşenleri yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu durumda bir satış sözleşmesinde tarafların yerine getirmesi gereken sorumluluklar malın teslimi ya da hizmetin verilmesiyle sonuçlanacak bir sürecin parçaları şeklinde anlaşılmalıdır¹².

¹⁰ IAS-18, parag. 5-6.

¹¹ Münir ŞAKRAK, “Satış İndirimleri”, Muhasebe – Finansman Dergisi, Sayı: 12, Yıl: 9, Nisan 2000, s. 106.

¹² Serdar ÖZKAN, “TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre “İşlemin Ayrıştırılması””, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMÖ Yayın Organı, Sayı: 82 Temmuz 2007, s.63.

Standart satış hasılatına dahil edilmiş satış sonrası hizmet bedellerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri aşağıda açıkladığı şekilde belirlemiştir.

a) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması durumunda; gelir malların kabulü, kurulumu ve muayenesi gerçekleşikten sonra kabul edilir¹³.

b) Hasılat Standardına göre, 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 yansıtılmalıdır¹⁴.

c) Birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği ve ticari etkisinin anlaşılamadığı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanmalıdır¹⁵. Örneğin, işletme ticari mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde, ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; böyle bir durumda iki işlem birlikte değerlendirilmelidir.

3.Koşula Bağlı Satışların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre, işletmenin sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilemez¹⁶. Sahiplikle ilgili risk ifadesi, mala sahip olmanın mal sahibi üzerinde yattığı olumsuz etkiler olarak düşünülmelidir¹⁷Aşağıda örnekleri verilen, malın sahipliğiyle ilgili riskin

¹³ TMS-18, md.16.

¹⁴ TMS-18, md.13.

¹⁵ TMS-18, md. 13

¹⁶ TMS-18, md. 16

¹⁷ Serdar ÖZKAN, “ UMS – 18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının

Kaydedilmesinde “Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi” Koşuluna İlişkin Açıklama ve

taşınmaya devam ediliği koşula bağlı satışlar, koşul yerine getirildiğinde muhasebeleştirilmelidir¹⁸;

- İşletmenin normal garanti kapsamı dışında ortaya çıkan performans noksanlığından kaynaklanan bir yükümlülüğü söz konusu ise; malı satın alan açısından kullanılabilir veya satılabilir aşamaya gelmişse gelir olarak kaydedilmeli, Aksi halde gelir kaydı yapılmamalıdır.

- Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması; konsiye satış olarak adlandırılan satış işlemlerinde gelir, alıcının malları üçüncü kişilere sattığı an kaydedilmelidir. Bu durum Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile uyumludur.

- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz tamamlanmamış olması; montaj işlemi tamamlanana kadar satış hasılatı gelir olarak kaydedilmemelidir.

- Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması; malların geri gönderimi konusunda belirsizlik varsa gelir, teslimatın yasal kabulünden sonra ya da verilen iade süresinin dolmasını takiben kayıtlara alınmalıdır.

- **Satış Hasılatının Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi**

Standart, kayıtlara alınmış ancak tahsil edilememiş ya da tahsili şüpheli hale gelmiş hasılat tutarının, düzeltilmesinin yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılmasını önermektedir. Bu durum Tekdüzen muhasebe sistemi ile de uyumludur.

Örnekler”, Mali Çözüm, ISMMMO Yayın Organı, Sayı: 72, 2005, s. 68.

¹⁸ TMS-18, md. 16

B) HİZMET SATIŞINDA HASILAT

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir¹⁹;

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

Hizmet satışında gelirin ölçümü bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak yapılır. Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir²⁰:

- a) Yapılan işle ilgili incelemeler,
- b) Bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir biçimde tahmin edilemediği ancak katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olduğu durumlarda hasılat sadece geri kazanılabileceği beklenen maliyet tutarında finansal tablolara yansıtılır²¹.

¹⁹ TMS-18, md. 20.

²⁰ TMS- 18, parag. 24.

²¹ TMS- 18, parag. 28.

C)FAİZ, İSİM HAKLARI ve TEMETTÜ GELİRLERİ

Standartta gelir olarak tanımlanan diğer olağan gelir ve kar unsurları işletmenin varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılmasından elde edilen faiz, temettü, isim hakları gibi gelirlerdir. Diğer olağan gelir ve karlar aşağıdaki durumların gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilir²²;

- İşleme ilgili ekonomik yararlarından işletmenin yararlanması

- Gelir tutarının doğruya yakın belirlenmesi.

Standartta “tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş faizi içeren bir menkul kıymetin alınması durumunda, izleyen faiz tahsilatının edinme öncesi ve sonrası dönemlere ayrılacağı, yalnızca edinme sonrası kısmın gelir olarak kaydedileceği” hükme bağlanmıştır.

Patent, yazılım, telif hakları, filmler gibi işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan ücret ve isim hakları, sözleşmenin özü dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Standartta, “İsim haklarının muhasebeleştirilmesinde daha gerçekçi bir yöntemin bulunmaması koşulu ile isim hakları, sözleşme hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilir” denmektedir.

Standart faiz getirili menkul kıymet ile kar payı getirili menkul kıymeti ayırmıştır. Bunun nedeni de hisse senetlerinde kar paylarını ifade eden kuponların menkul kıymetten ayrılabilir olmasıdır. Standart hisse senetlerinin muhasebeleştirilmesinde ise hisse senetlerinin satın alındığı tarihte edinme öncesi net geliri ilan edilmiş hisse senedi temettülerinin bu menkul kıymetlerin net değerinden indirileceği hükmü getirilmiştir. Standart madde 30 /c’de , “Temettüler hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır” demektedir. Bu da karın ortaklara dağıtımının genel kurul tarafından onaylanması durumunda söz konusudur. Bu durum Tekdüzen muhasebe sistemi ile de uyumludur.

²² TMS- 18, parag. 29.

IV. TMS-18 HASILAT STANDARDI İLE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN ÖRNEK ÜZERİNDE KARŞILAŞTIRILMASI

XYZ TİC. A.Ş.'i Kasım 2007 tarihinde faaliyete başlamış olup, yurt dışından ithal ettiği tekstil makinelerini satmaktadır. Makinelerin montajı firma tarafından yapılmaktadır ve montaj süresi 1 aydır. Firma 1 Ocak 2008'den itibaren 6 ay boyunca yeni makine ithal etmeden elindeki stokları bir yıl vadeli senet karşılığı satma kararı almıştır. Maliyeti 26.000 TL olan tekstil makinelerinin peşin fiyatı 30.000 YTL, 1 yıl vadeli fiyatı ise 36.000 YTL'dir.

Altı ayda bir finansal tablo düzenleyen ve devamlı envanter yöntemini kullanan firmanın 1 Ocak 2008 tarihli dönem başı bilançosu ve Ocak- Haziran 2008 ayları arasındaki işlemleri aşağıdaki gibidir. (KDV İhmal edilmiştir.)

<u>XYZ TİC.A.S. NİN 01.01.2008 TARİHLİ BİLANÇOSU</u>		
<u>I. DÖNEN VARLIKLAR</u> 850.000		
KASA	60.000	
BANKA	200.000	
ALACAK SENETLERİ	90.000	
TİCARİ MALLAR	500.000	
<u>II. DURAN VARLIKLAR</u> 99.500		
DEMİRBAŞLAR	30.000	
BİNA	70.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	500	
AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI		949.500
<u>III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</u> 429.500		
SATICILAR	360.000	
BORÇ SENETLERİ	69.500	
<u>IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</u> ---		
<u>V. ÖZKAYNAKLAR</u> 520.000		
SERMAYE	500.000	
DÖNEM NET KARI	20.000	
PASİF VARLIKLAR TOPLAMI		949.500

Ocak : 2 adet makine satılmıştır.
Şubat : 3 adet makine satılmıştır.
Nisan: 3 adet makine satılmıştır.
Mayıs: 4 adet makine satılmıştır.
Haziran: 2 adet makinenin satışı yapılmıştır.

I. DURUM : İşletme 01 Ocak 2008 itibariyle hasılat standardını kullanarak muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmiştir. Standardına göre Ocak- Haziran ayları arasındaki işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları, altı aylık gelir tablosu ve 30.06.2008 tarihli bilançosu aşağıda verilmiştir.

Ocak :

2 adet makinenin vadeli satışı;

/	
121 ALACAK SENETLERİ	72.000
380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	72.000
/	

Şubat:

Montajı tamamlanan 2 adet makinenin satış hasılatı

/	
380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	60.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	60.000
/	
621 S.T.M.M.	52.000
153 TİCARİ MALLAR	52.000
/	

3 adet makinenin vadeli satışı;

/	
121 ALACAK SENETLERİ	108.000
380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	108.000
/	

Ocak ayında satışı yapılan 2 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.000
<hr/>		

Mart:

Montajı tamamlanan 3 adet makinenin satış hasılatı;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	90.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		90.000
<hr/>		
621 S.T.M.M.	78.000	
153 TİCARİ MALLAR		78.000
<hr/>		

Ocak ayında satışı yapılan 2 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.000
<hr/>		

Şubat ayında satışı yapılan 3 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.500	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.500
<hr/>		

Nisan:

3 adet makinenin vadeli satışı ;

121 ALACAK SENETLERİ	108.000	
380 GEL.AYL.AİT GELİRLER		108.000
<hr/>		

Ocak ayında satışı yapılan 2 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.000
642 FAİZ GELİRLERİ	1.000

Şubat ayında satışı yapılan 3 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.500
642 FAİZ GELİRLERİ	1.500

Mayıs:

Montajı tamamlanan 3 adet makinenin satış hasılatı;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	90.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	90.000
621 S.T.M.M.	78.000
153 TİCARİ MALLAR	78.000

4 adet makinenin vadeli satışı ;

121 ALACAK SENETLERİ	144.000
380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	144.000

Ocak ayında satışı yapılan 2 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.000
642 FAİZ GELİRLERİ	1.000

Şubat ayında satışı yapılan 3 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.500	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.500

Nisan ayında satışı yapılan 3 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.500	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.500

Haziran:

Montajı tamamlanan 4 adet makinenin satış hasılatı;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	120.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		120.000

621 S.T.M.M.	104.000	
153 TİCARİ MALLAR		104.000

2 adet makinenin vadeli satışı;		
121 ALACAK SENETLERİ	72.000	
380 GEL.AYL.AİT GELİRLER		72.000

Ocak ayında satışı yapılan 2 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.000

Şubat ayında satışı yapılan 3 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.500
642 FAİZ GELİRLERİ	1.500

Nisan ayında satışı yapılan 3 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	1.500
642 FAİZ GELİRLERİ	1.500

Mayıs ayında satışı yapılan 4 adet makinenin vade farklarının hasılat olarak kaydedilmesi;

380 GEL.AYL.AİT GELİRLER	2.000
642 FAİZ GELİRLERİ	2.000

XYZ TİC.A.Ş.' nin 30.06.2008 tarihli Gelir Tablosu ve Bilançosu;

XYZ TİC.AŞ. GELİR TABLOSU (30.06.2008)

BRÜT SATIŞLAR	360.000
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	---
NET SATIŞLAR	360.000
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	312.000
BRÜT SATIŞ KARI	48.000
FAİZ GELİRLERİ	16.000
DÖNEM NET KARI	64.000

XYZ TİC.A.Ş. NİN 30.06.2008 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>I. DÖNEN VARLIKLAR</u>		1.042.000
KASA	60.000	
BANKA	200.000	
ALACAK SENETLERİ	594.000	
TİCARİ MALLAR	188.000	
<u>II. DURAN VARLIKLAR</u>		99.500
DEMİRBAŞLAR	30.000	
BİNA	70.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	500	
AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI		1.141.500
<u>III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</u>		556.500
SATICILAR	360.000	
BORÇ SENETLERİ	69.500	
GELEC.AYL AİT GELİRLER	128.000	
<u>IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</u>		-----
<u>V. ÖZKAYNAKLAR</u>		584.000
SERMAYE	500.000	
GEÇMİŞ YILLAR KARI	20.000	
DÖNEM NET KARI	64.000	
PASİF VARLIKLAR TOPLAMI		1.141.500

II. DURUM: Firma Tek Düzen Muhasebe Sistemini kullanmaya devam etmektedir. Faturalar vadeli bedel (36.000 YTL) üzerinden düzenlenmekte ve vade farkı gösterilmemektedir. İlgili muhasebe kayıtları, gelir tablosu ve dönem sonu bilançosu aşağıda verilmiştir.

Ocak :

2 adet makinenin vadeli satışı;

_____ / _____		
121 ALACAK SENETLERİ	72.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		72.000
_____ / _____		
621 S.T.M.M.	52.000	
153 TİCARİ MALLAR		52.000
_____ / _____		

Şubat:

3 adet makinenin vadeli satışı ;

121 ALACAK SENETLERİ	108.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		108.000
621 S.T.M.M.	78.000	
153 TİCARİ MALLAR		78.000

Nisan:

3 adet makinenin vadeli satışı ;

121 ALACAK SENETLERİ	108.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		108.000
621 S.T.M.M.	78.000	
153 TİCARİ MALLAR		78.000

Mayıs:

4 adet makinenin vadeli satışı ;

121 ALACAK SENETLERİ	144.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		144.000
621 S.T.M.M.	104.000	
153 TİCARİ MALLAR		104.000

Haziran:

2 adet makinenin vadeli satışı;

121 ALACAK SENETLERİ	72.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		72.000

621 S.T.M.M.	/	52.000
153 TİCARİ MALLAR	/	52.000

XYZ TİC.AŞ. GELİR TABLOSU(30.06.2008)

BRÜT SATIŞLAR	504.000
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-----
NET SATIŞLAR	504.000
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(364.000)
BRÜT SATIŞ KARI	140.000
DÖNEM NET KARI	140.000

TEXMA TİC.A.Ş. NİN 30.06.2008 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>I. DÖNEN VARLIKLAR</u>	990.000
KASA	60.000
BANKA	200.000
ALACAK SENETLERİ	594.000
TİCARİ MALLAR	136.000
<u>II. DURAN VARLIKLAR</u>	99.500
DEMİRBAŞLAR	30.000
BİNA	70.000
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	(500)
AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI	1.089.500
<u>III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</u>	429.500
SATICILAR	360.000
BORÇ SENETLERİ	69.500
<u>IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</u>	-----
<u>V. ÖZKAYNAKLAR</u>	660.000
SERMAYE	500.000
GEÇMİŞ YILLAR KARI	20.000
DÖNEM NET KARI	140.000
PASİF VARLIKLAR TOPLAMI	1.089.500

V. SONUÇ

Farklı ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası şirketlerin artışı ve uluslararası sermaye piyasalarının gelişimi muhasebe uygulamalarında uluslararası uyumu gerektirmiştir. Bunun sonucu ortaya çıkan muhasebe standartları ve uygulamalarında başarı sağlayabilmek için ulusal düzeydeki düzenlemeler önem kazanmaktadır.

Temel muhasebe standartlarından biri olan Hasılat Standardı tüm işletmeler tarafından uygulanması beklenen bir standarttır. Hasılat Standardına göre yapılmış olan muhasebe kayıtları neticesinde oluşturulan mali tablolar işletmenin finansal analizinin doğru olarak gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Örneğin, kredili satışlarda ayrıştırılan, vade farklarından kaynaklanan faiz tutarı, dönemin faiz gelirlerine dahil edilmektedir. Bu durum, işletmenin satış hasılatını ve brüt satış karını gerçeğe uygun olarak yansıtmaktadır. Ayrıca vade farkından kaynaklanan faiz geliri de doğru bir şekilde sınıflandırılarak, gelir tablosunda diğer olağan gelir ve karlar grubu içinde yer alan faiz gelirleri hesabında gösterilerek, net satış karının doğru hesaplanmasına olanak sağlamaktadır.

Standarda göre satılan varlığın monte edilmesinin sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturması ve montajın henüz tamamlanmamış olması durumunda, hasılat montajın tamamlanmasından sonra mali tablolara yansıtılmalıdır. Böylece, satış hasılatı ve brüt satış karı doğru olarak hesaplanarak, işletmenin finansal durumu ve faaliyet performansı hakkında faydalı ve anlaşılabilir bilgi sunulabilecektir.

Bunun yanında işletmeler hasılatı muhasebeleştirirken, ürün ve hizmet çeşitlerindeki farklılaşmadan dolayı dikkatli olmalıdırlar. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde üzerinde titizlikle durulması gereken başka unsurlarda bulunmaktadır. Standarda göre, mal satışında satış bedeli gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınmalıdır. Ancak vadeli bir satış söz konusu olduğunda, vade farkı faiz geliri olarak kaydedilmelidir. Ayrıca mal satışında gelirin kaydedilebilmesi için, malın mülkiyeti ve önemli riskleri alıcıya devredilmiş olmalıdır. Aksi takdirde bu işlem satış olarak kabul edilmemeli ve gelir tahakkuku yapılmamalıdır. Bununla beraber

hasılatın muhasebeleştirilmesi için, işlemle ilgili maliyetler güvenilir bir biçimde ölçülebilmelidir. Satış sırasında maliyetin ölçülmesi mümkün değilse maliyet belirlenene kadar gelir kaydı ertelenmelidir.

Hizmet satışında da, hizmetin gerçekleştirilebilmesi için katlanılan maliyet ve giderler ölçülebildiği takdirde muhasebeleştirilmelidir. Yapılan hizmet, katlanılan maliyetle eşleştirilmeli ve hizmet tamamlandıkça tamamlanma yüzdesine göre gelir olarak kaydedilmelidir.

Faiz getirili menkul kıymetler işlemiş faizi ile birlikte edinilirse, edinme öncesi işleyen faiz, faiz gelirlerine alınmamalı sadece edinme sonrası işleyen faiz dönemsellik kavramına uygun olarak gelir olarak kaydedilmelidir. Kar payı getirili menkul kıymetler ise kar payı ilan edilmiş kuponları ile birlikte satın alındığında, ilan edilen kar payları alış değerinden düşülerek muhasebeleştirilmelidir. Haklardan elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesinde daha gerçekçi bir yöntemin bulunmaması halinde, isim hakları sözleşme hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmelidir.

KAYNAKÇA

ASLAN, Sinan, “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, MUFAD, Sayı: 23, 2004.

BAŞPINAR, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı: 146, 2004.

DURMUŞ, Ahmet Hayri, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu”, I. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 6-8 Nisan, Antalya 1995.

GÖKÇEN, Gürbüz, ATAMAN AKGÜL, Başak ve ÇAKICI, Cemal, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006.

GÜNCEME, Ümit, “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, MUFAD, Sayı: 5, Ocak 2000.

GÜNCEME GENÇOĞLU, Ümit, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.

KARAPINAR, Aydın, ZAFİF AYIKOĞLU, Figen ve BAYIRLI, Rıdvan, “Covergence and Harmonization with International Financial Reporting Standards: A Perspective of Turkey”, I. Uluslararası Balkan Ülkeleri Muhasebe Denetim Araştırma Konferansı, 8-9 Mart, Edirne 2007.

ÖZKAN, Serdar, “ UMS – 18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde “Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi” Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler”, Mali Çözüm, ISMMMO Yayın Organı, Sayı: 72, 2005, s. 68.

ÖZKAN, Serdar, “TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre “İşlemin Ayrıştırılması””, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMÖ Yayın Organı, Sayı: 82, Temmuz 2007, s.63.

SELVİ, Yakup, YILMAZ, Fatih ve SARIOĞLU, Kerem, “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması”, İSMMMÖ Yayın Organı, Mali Çözüm, Sayı: 80, 2007.

ŞAKRAK, Münir, “Satış İndirimleri”, Muhasebe – Finansman Dergisi, Sayı: 12, Yıl: 9, Nisan 2000.

Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ,
Sıra no: 10, 2005.
IAS 18 Revenue, IASC Foundation Education.