

**T.C.**  
**BAŐKENT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**İŞLETME YÖNETİMİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**18 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINDA HASILATIN**  
**OLUŞUMU**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN**

**FATMA CEYDA DUMAN**

**TEZ DANIŐMANI**

**Yrd. Doç. Dr. ÖZGÜR ÖZMEN UYSAL**

**ANKARA –2007**

## 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 ve Tekdüzen Hesap Planı uygulaması ile farklılıklarını ortaya koymak, özellikle işlemler temelindeki tereddütlerin giderilmesine katkıda bulunmak ve özgün örneklerle anlaşılabilirliğini artırmaktır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamındaki dönemsellik ve gerçeğe uygun değer kavramı temelinde hasılatın muhasebeleştirilmesi, vergi mevzuatımız ve Tekdüzen Hesap Planını uygulamaları ile farklılıklar arz etmektedir. Bu farklılıkların azaltılması uygulayıcılara büyük kolaylık sağlayacaktır.

Hasılat Standardı uzun yıllardır revize edilmediği için, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin güncel tartışmaları yeterince yansıtmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin yeni ihtiyaçlarına cevap veremez ya da yeterince rehberlik sunamaz bir duruma gelmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu son tartışmalar doğrultusunda, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yeni yaklaşımlara paralel olarak Hasılat Standardı'nı yeniden gündemine almıştır.

**Anahtar Kelimeler:** TMS 18, Hasılat, Dönemsellik Kavramı, Gerçeğe Uygun Değer.

## ABSTRACT

The purpose of this research is to study when and how much revenue has accrued in goods sales, service offerings, and interests, copyrights and dividends within the scope of International Accounting Standards 18 and its official translation Turkish Accounting Standards 18 Revenue Standard, to demonstrate its differences with our tax legislation and Uniform Chart of Accounts, to contribute in the removal of doubts based on qualifying transactions and to raise its understanding by original examples.

Accounting of revenue on the basis of periodicity and fair value concept within the scope of Turkish Financial Reporting Standards demonstrates differences with our tax legislation and Uniform Chart of Accounts. Reduction of such differences will assure great ease for users.

Because the Revenue Standard has not been revised for long years, it does not sufficiently reflect current discussions in relation to the accounting of revenue. Therefore, it has come to a position where it is unable to address the new requirements of businesses or offer sufficient guidance. International Accounting Standards Board has reintroduced the Revenue Standard in its agenda along with the latest developments and in parallel with the new approaches relating to the accounting of revenue.

**Keywords:** TAS 18, Revenue, Concept of Periodicity, Fair Value.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
TABLolar LİSTESİ.....	VII
KISALTMALAR.....	VIII
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM I. TARİHİ SÜREÇTE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU.....	5
1.1. Küreselleşme Olgusu ve Muhasebede Ortak Dil İhtiyacı.....	5
1.2. Muhasebe Standartlarını Belirleyen Kuruluşların Yapısı.....	8
1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar.....	9
1.3.1. ABD’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Çalışmaları.....	10
1.3.2. Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Çalışmaları.....	12
1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca Oluşturulan Muhasebe Standartları.....	13
1.4. Ülkemizde Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi ve Hasılat Standardı.....	15
1.4.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	18
1.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	19
1.4.3. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	20
1.4.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	20
1.4.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	21
1.4.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	21
1.5. Hasılat Standardı’nın Tarihsel Gelişimi.....	24
BÖLÜM II. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	27
2.1. Muhasebe Açısından Gelirlerin Ölçülmesinin Önemi.....	27
2.2. Gelir ve Gider Kavramları.....	27
2.2.1. Gelir Kavramı.....	27
2.2.1.1. Hasılat.....	28
2.2.1.2. Kazanç.....	28
2.2.2. Gider Kavramı.....	29
2.3. Muhasebede Tahakkuk İlkesi.....	30
2.3.1. Finansal Tablolar ve Unsurları.....	30
2.3.2. Finansal Tabloları Oluşturan Unsurların Tahakkukunu Belirleyen Ölçütler.....	31
2.3.2.1. Varlıkların Tahakkuku.....	33
2.3.2.2. Borçların Tahakkuku.....	34
2.3.2.3. Gelirlerin Tahakkuku.....	34
2.3.2.4. Giderlerin Tahakkuku.....	35
2.3.3. Hasılatın Ölçüm Esasları.....	36
2.4. Dönemsellik Kavramı.....	38

2.5. Cari Değerleri Esas Alan Ölçüm Esasları: Gerçeğe Uygun Değer Kavramı	39
<b>BÖLÜM III. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI</b>	
<b>DOĞRULTUSUNDA TMS 18 HASILAT STANDARDI</b>	43
3.1. Standardın Amacı	43
3.2. Standardın Kapsamı	43
3.3. Standart Kapsamı Dışındaki Hasılatlar	44
3.4. Standart Kapsamındaki Kavramlar	44
3.5. Kaynaklarına Göre Hasılatın Tahakkuku	46
3.5.1. Mal Satışlarında Hasılatın Tahakkuku	47
3.5.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Tahakkuku	50
3.5.3. Faiz, Temettü ve İsim Haklarına İlişkin Hasılatın Tahakkuku	53
3.6. Ürün Değişiminde Gerçeğe Uygun Değer	54
3.7. İşlemlerin Ayrıştırılması	55
<b>BÖLÜM IV. TMS 18 HASILAT STANDARDI'NIN TÜRKİYE UYGULAMALARI</b>	
<b>İLE KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK İNCELENMESİ</b>	56
4.1. Mal Satışlarında Hasılatın Ölçülmesi	56
4.1.1. Peşin Satış	56
4.1.2. Vadeli Satış	57
4.1.3. Dönem Aşan Vadeli Satış	59
4.1.4. Peşin Fiyatına Vadeli Satış	60
4.1.5. Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar	61
4.1.6. Garantili Satış	64
4.1.7. Satış Hasılatının Servis Ücreti İçermesi	65
4.1.8. Konsinye Mal Satışı	66
4.1.9. Satış Anında Yapılan İskonto	68
4.1.10. Dönem Sonunda Sağlanan Miktar İskontosu	68
4.1.11. Taksitli Satıştan Kaynaklanan Alacağın Erken Tahsili	69
4.1.12. İhracattan Kaynaklanan Olumlu Kur Farkı	69
4.1.13. Şüpheli ve Değersiz Ticari Alacaklar	70
4.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Ölçülmesi	72
4.2.1. Tamamlanma Düzeyi Güvenilir Biçimde Ölçülebilen Hizmet Satışı	72
4.2.2. Katlanılan Maliyet ile Hizmetin Tamamlanabilmesi için Katlanılacak Maliyetin Güvenilir Biçimde Ölçülebildiği Hizmet Satışı	73
4.2.3. Nasıl Sonuçlanacağı Güvenilir Biçimde Tahmin Edilemeyen Hizmet Satışı	75
4.2.4. Acente Faaliyet Gelirleri	76
4.2.5. Bilgisayar Yazılımı Gelirleri	77
4.3. İşletme Varlıklarının Başkaları Tarafından Kullanılmasından Sağlanan Faiz, İsim Hakkı ve Temettü Gelirlerinde Hasılatın Ölçülmesi	78
4.3.1. Faiz Geliri Elde Edilmesi	78
4.3.1.1. Mevduat Faizi Elde Edilmesi	79
4.3.1.2. Henüz Tahsil Edilmemiş Faizi Olan Tahvil Satın Alınması	80
4.3.2. Tahsil Edilebilir Hale Gelmiş Kar Payı Kuponlu Hisse Senedi Satın Alınması	81
4.3.3. İsim Hakkı Gelirleri	82
4.4. Hasılatın Tahakkuk Etmediği Durumlar	83

BÖLÜM V. HASILAT STANDARDI'NIN UYGULANMASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER.....	85
5.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Değerlendirilmesi.....	85
5.2. Ülkemiz Açısından Hasılat Standardı'nın Değerlendirilmesi.....	87
5.2.1. Hasılat Standardı'nın Ülkemiz Uygulamasına Getirdiği Farklılıklar.....	90
5.2.2. Hasılatın Tahakkuk Ettirilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar.....	92
5.3. Hasılat Standardı'na Yönelik Güncel Tartışmalar.....	93
BÖLÜM VI. SONUÇ.....	95
KAYNAKÇA.....	99

## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Özellikli İşlemler Düzeyinde Hasılatın Kayda Alınması.....	92
---	----

## KISALTMALAR

- (AAA) Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association)  
(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)  
(ASSC) Muhasebe Standartlarını Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee)  
(BDDK) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu  
(CCAB) Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies)  
(COBAC) Temel Denetim Kavramları Komitesi (Committee on Basic Auditing Concepts)  
(EITF) Gündeme Gelen Konular Çalışma Grubu (Emerging Issues Task Force)  
(EU/AB) Avrupa Birliği (European Union)  
(FASB) Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)  
(FRC) Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)  
(FRRP) Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel)  
(GASC) Alman Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee)  
(IAASB) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board)  
(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)  
(IFRS/UFRS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)  
(IOSCO) Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (International Organization of Securities Commissions)  
(KOBİ) Küçük ve Orta Boy İşletme  
(OECD) Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)  
(PCAOB) ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)  
(PLSC) Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee)  
(SEC) ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission)  
(SFAS) Finansal Muhasebe Standartları Tebliğleri (Statements of Financial Accounting Standards)  
(SORP) Tavsiye Edilen Uygulamaları (Statements of Recommended Practice)



(SPK) Sermaye Piyasası Kurulu  
(SSAP) Standart Muhasebe Uygulamaları (Statements of Standard Accounting Practice)  
(TFRS) Türkiye Finansal Raporlama Standartları  
(TMS) Türkiye Muhasebe Standartları  
(TMSK) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu  
(TMUD) Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği  
(TMUDESK) Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu  
(TSE) Türk Standartlar Enstitüsü  
(TÜRMOB) Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler  
Odaları Birliği  
(UITF) Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force)  
(UNCTAD) Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (United Nations  
Conference on Trade and Development)  
(UNDTCI) Birleşmiş Milletler Uluslararası Şirketler ve Yatırım Bölümü (United Nations  
Division on Transnational Corporations and Investment)  
(US-GAAP) ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally  
Accepted Accounting Principles)

## GİRİŞ

Finansal muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynaklarını tespit ederek, bunlarda meydana gelen değişimleri sınıflandırarak izleyen, sonuçları özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle, ulaştığı bilgileri işletme ile ilgili olan kişi ve kurumlara raporlayan bir bilgi sistemidir. Ticari hayatın gelişmesi, muhasebeden faydalananların sayısında artışa yol açmıştır. Bu da muhasebenin ürettiği bilgilerin, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması ihtiyacının doğmasına sebep olmuştur. Doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi üretme ihtiyacı da muhasebe standartlarının oluşmasına temel oluşturmuştur. Böylece öncelikle ulusal muhasebe standartları gündeme gelmiştir. Uluslararası ticaretin gelişmesi, sınır ötesi yatırımların artması, işletmelerin uluslararası fon sağlama faaliyetlerinin artması 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 (Chandler, 1992). Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturan, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) 1973 yılında, 71 devlet ve 97 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuştur (Durmuş, 1992). Ülkemizde 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Maliye Bakanlığı tarafından 1994 yılından itibaren uygulanmak üzere Resmi Gazetede yayımlanarak uygulamaya konulmuştur.

Standardı kısaca, ürün ve hizmetlerin özelliklerini ve esaslarını belirten teknik metin olarak tanımlamak mümkündür. Standardizasyon ise, Milletlerarası Standardizasyon Teşkilatı (ISO) tarafından “belirli bir faaliyetle ilgili olarak ekonomik fayda sağlamak üzere bütün ilgili tarafların yardım ve işbirliği ile belirli kurallar koyma ve bu kuralları uygulama işlemi” olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe standardı, işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmamasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaşması amacıyla oluşturulan yönlendirici ölçütler bütünü olarak tanımlanmaktadır (1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. 26.12.1992).

İlk yayımlanan ve en önemli Uluslararası Muhasebe Standartlarından birisi de (UMS/IAS 18) Hasılat Standardı'dır. Hasılatın yayınlanmış muhasebe bilgilerinin en önemli bileşenlerinden birisini oluşturması sebebiyle, muhasebe standartları tarafından yönlendirilmesi kaçınılmazdır (Eccles ve diğerleri, 2004). Hasılat, işletmenin bir faaliyet döneminde olağan faaliyetlerinden kaynaklanan, ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artış yaratan ekonomik faydaların brüt tutarı olarak tanımlanmaktadır. Hasılat Standardı'nın amacı ise, değişik durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde gerçekleştiğini belirlemektir (Örten ve diğerleri, 2006). Muhasebe literatüründe hasılatın finansal tablolar düzeyindeki en önemli kalem olduğuna ilişkin yaygın bir ön kabul bulunmaktadır. Aynı zamanda, gelirin muhasebeleştirilmesi konusu, standart oluşturular ve muhasebecileri en çok uğraştıran konular arasında yer almaktadır (Wüsteman ve Kerzek, 2005).

İşletmelerin önemli amaçlarından birisi de kar etmek ve firma değerini artırmaktır. Karı oluşturan unsurların en üst noktasında hasılat yer almaktadır. Muhasebenin ilgililere karla 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?

Bu hususlar literatürde uzun süredir tartışılmakta olup, ayrıntılar düzeyinde henüz tam bir uzlaşma sağlanamamıştır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin özellikli durumlar, günümüzde bile standart oluşturma açısından dünya düzeyindeki yetkili kurum ve kuruluşlar seviyesinde hala tartışılmaktadır.

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 veya gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilmesi gerektiğinden, vadeli satışlarda satış hasılatı ile vade farkının ayrıştırılması gerekmektedir. Satış bedeli, işletmenin sattığı mal ya da hizmetin bedeli

olduğu halde, vade farkı için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. 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 ve ne kadarının gelecek dönem veya dönemlere ait olduğunun tespit edilmesi gerekir. Bu döneme ait vade farkının, vade farkı tutarının ay sayısına bölünmesi suretiyle değil, kalan vade dikkate alınarak bileşik faiz yöntemiyle, tespit edilmesi gerekir (Örten ve diğerleri, 2006).

Hasılat Standardında, hasılatın ne zaman gerçekleştiği (tahakkuk ettiği) konusu, mal satışlarında, hizmet satışlarında ve faiz temettü ve kullanım ücretlerinde ayrı ayrı belirlenmiştir. Hasılat Standardı'nın önemi ve zorluğu bunlardan ibaret değildir. İskontolar, komisyonlar, ürün değişimi, işlemlerin ayrıştırılması gibi konular da, Hasılat Standardı kapsamına girmekte ve hepsinin ayrı ayrı ve oldukça detaylı bir biçimde dikkate alınması gerekmektedir. Hasılatın finansal tabloların en önemli kalemleri arasında yer almasına karşın, finansal tablolarda yapılması gereken düzeltmelerin en önemli nedenlerinden birisi de hasılatın ölçülmesine ilişkin yapılan hatalardır (Cheney, 2006b). İşletmelerin esas ve yan faaliyetleri kapsamında elde ettikleri olağan gelirlerin tanımı, niteliği, tahakkuk dönem ve koşulları gibi gelir tablosunda yer alan kalem ve verileri ilgilendiren bu standardın uygulayıcı açısından iyi anlaşılması gerekir (Sayarı, 2000).

Günümüzde tüm dünyada egemen olan ekonomik sistem, küreselleşme sürecinde mal, hizmet, sermaye ve bir ölçüde de işgücünün serbest dolaşımını öngörmekte, bu işleyişin sağlanabilmesi için de sermaye sahiplerinin güven duygusunun pekiştirilmesi büyük bir önem taşımaktadır. Bu amaçların gerçekleştirilmesinin temel koşulları, hukukun üstünlüğü prensibini benimsemiş yönetim biçimlerinin varlığı, şeffaflık ve tüm dünyada aynı temelde uyumlaştırılmış muhasebe ve denetim standartlarının uygulanmasıdır (TÜDESK Uluslararası Denetim Standartları, 2004). Sağlıklı bir denetimin ilk şartı standartlara uygun bir muhasebe sürecinin gerçekleştirilmiş olmasıdır. İkinci önemli şart ise, denetimin standartlara uygun yapılmasıdır. Bu şartlardan biri veya her ikisinin eksik

olması halinde, sağlıklı bir denetimin yapılmasından bahsetmek mümkün değildir. Hasılat kalemlerinin tahakkuku ve ölçülmesi konusunun, denetim işlevi açısından da en önemli denetim alanlarından birini oluşturması nedeniyle, Hasılat Standardı'nın özellikli durumlar temelindeki uygulamasının kapsamlı bir biçimde ele alınması gerekmektedir.

Ülkemizdeki ekonomik gelişmeler ve bunun getirdiği uluslararası ilişkilerdeki artış ile küreselleşmenin ortaya çıkardığı fiyat ve kalite rekabeti, muhasebeden yeterli, sağlıklı ve zamanında bilgi alma ihtiyacını artırmıştır. Bu nedenle, işletmenin sınırsız ömrü içerisinde dönemsellik ilkesi kapsamında hasılatın ne zaman tahakkuk ettiğinin Hasılat Standardı uyarınca doğru tespit edilmesi ve doğru ölçülmesi, ülkemizde de bir ihtiyaç haline gelmiştir. AB sürecinde olan ülkemizde, işletmelerinin küreselleşmenin getirdiği rekabet koşulları altında mücadele edebilmeleri ve uluslararası ilişkilerinde aynı dile sahip finansal tablolar aracılığıyla iletişim kurabilmeleri, muhasebe standartlarını, özellikle de hasılatla ilgili standartları, uygulamalarını ve güncelleştirmelerini, zorunlu kılmaktadır.

18 nolu Türkiye Muhasebe Standardında hasılatın oluşumu konulu çalışmamız altı bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, tarihi süreçte muhasebe standartlarının oluşumu kapsamında, ortak dil ihtiyacının ortaya çıkması, muhasebe standartlarını belirleyen kuruluşların yapısı, ABD ve AB'de muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu düzeyinde muhasebe standartlarının gelişimi ve ülkemizde muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi yer almaktadır. İkinci bölümde, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kavramsal çerçeve kapsamında, hasılatın ölçülmesinin önemi, gelir ve gider kavramı, tahakkuk ilkesi, dönemsellik ve gerçeğe uygun değer kavramı ayrıntılı olarak incelenmiştir. Üçüncü bölümde, "Uluslararası Muhasebe Standartları Doğrultusunda TMS 18 Hasılat Standardı" başlığı altında, Hasılat Standardı'nın amacı, kapsamı ve mal satışında, hizmet sunumunda ve faiz, temettü ve isim haklarında hasılatın tahakkuk ettirilmesine yer verilmiştir. Dördüncü bölümde ise, TMS 18 Hasılat Standardı'nın Türkiye uygulamaları ile karşılaştırılmalı olarak incelenmesi kapsamında, özgün örnekler verilerek, standart ile vergi mevzuatı ve Tekdüzen Hesap Planı uygulaması arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Beşinci bölümü standardın uygulamasına ilişkin değerlendirmeler oluşturmaktadır. Çalışmanın altıncı bölümünü oluşturan sonuç bölümünde ise, yapılan değerlendirmelerden ve tartışmalardan hareketle, önerilerde bulunulmuştur.

## **BÖLÜM I. TARİHİ SÜREÇTE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU**

Bu bölümde, küreselleşme olgusu ve muhasebede ortak dil ihtiyacı, muhasebe standartlarını belirleyen kuruluşların yapısı, muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar, ülkemizde muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve hasılat standardı ve hasılat standardının tarihsel gelişimi incelenmiştir.

### **1.1. Küreselleşme Olgusu ve Muhasebede Ortak Dil İhtiyacı**

Yakın bir geçmişe kadar uluslararası ticaret, hemen hemen mal ihracatı ve ithalatından ibaretti. Gelişmiş ihracatçı ülkelerin finans sektörünün oluşturup geliştirdiği akreditif müessesesi ile alacaklı, alacağını garanti altına aldığı için, satıcı alıcı firmanın mali yapısını araştırma ihtiyacını pek fazla hissetmiyordu. Bu nedenle muhasebe ve denetim standartlarının uyumlaştırılması pek fazla gündeme gelmiyordu.

Gelişen yeni ihtiyaçlar doğrultusunda, ulaşım, haberleşme ve özellikle veri iletişimindeki hızlı gelişmeler, uluslararası ticaretin önündeki engellerin azaltılması, sınırların ortadan kalkması, gelişmiş ülkelerde çok yüksek sermaye birikimlerinin ortaya çıkması, büyümenin yavaşlaması, karlılığın azalması sermayedarların daha yüksek getirisi olan gelişmekte olan ülkelere yönelmelerine neden olmuştur. Gelişmekte olan ülkelerin tasarruf hacminin yetersiz olması nedeniyle kalkınmalarını sürdürebilmek için yabancı yatırım ve sermayeye ihtiyaç duymaları, uluslararası ticareti sadece mal ihracatı ve ithalatı ile sınırlı olmaktan çıkarmıştır. Küreselleşme adı verilen bu yeni dünya düzeninde mal, hizmet, sermaye ve belirli ölçülerde iş gücünün serbest dolaşımı esas olmuştur. Hatta mali piyasalarda yaşanan krizlerin temelinde mali sermaye hareketleri ve türev araçların yaygınlaşması ve döviz piyasalarıyla para ve sermaye piyasaları arasında akışkan fonların serbestçe hareketleri yatmaktadır (Gerek, 1999:57). 1980'lerin sonunda günde yaklaşık sadece 190 milyar Dolar hacmi olan dünya döviz piyasası, 2000 yılına gelindiğinde, günlük 1.7 trilyon Dolara ulaşmış durumdadır (Yeldan, 2004:19). Bu da piyasaların ne kadar hızlı bir şekilde büyüyüp geliştiğine ve buna ayak uyduramayanlar için ne denli kötü

sonuçlar yaratabileceğine güzel bir örnektir. Bu yeni dünya düzeninde, dünya ticaretine ulusal Şirketler yerine çok uluslu Şirketler hkim olmaya başlamıştır. Borsalar uluslararası olurken, enerji, finans, silah sektörü gibi çok karlı ve büyük sermaye gerektiren sektörler hemen hemen çok uluslu Şirketlerin tekeline geçmiştir.

Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müŐteriler, hkmetler ve kamu işletmeleri ile genel olarak kamudur. Küreselleşme olarak adlandırılan yeni dünya düzeninde yukarıda sayılan finansal tablo kullanıcıları artık tek bir ülkenin sınırları içersinde değildir. Bu düzende fon yöneticileri, bankacılar, büyük Şirketler ve hatta milyonlarca bireysel yatırımcı, büyük miktarda sermayeyi tek bir tuŐu tıklayarak dünyanın bir ucundan öbür ucuna aktarabilmektedir (Stiglitz, 2001).

Uluslararası sermaye hareketlerinde, borç verecek kurum alacağının vadesi geldiğinde tahsil edileceğinden emin olmak ister, bunu da ancak borç vereceği kurumun mali yapısını inceleyerek veya inceleterek renebilir. Borç veren ve borç alan kurumların ülkelerinde mali raporlar aynı standartlar doğrultusunda hazırlanmazsa, sonuç almak çok zor hatta imknsız olur. Bu nedenle, uluslararası ortak bir dil zorunlu olduğu kadar kaçınılmaz bir hale gelmiştir. Bu ortak dil ihtiyacından kaynaklanan standardizasyonu nihai olarak, bütün ülkelerdeki işletmelerin tamamını, aynı muhasebe metodunun kabul konusunda seçime ve sonuca zorlayan bir süreç olarak tanımlamak mümkündür.

Uluslararası ekonomiye giderek hkim olmaya başlayan çok uluslu Şirketler, birçok ülkede faaliyette buldukları gibi, belli bir üretim bölümlerini farklı farklı ülkelerde gerçekleŐtirmektedirler. Mali tabloların konsolidasyonu, personel transferi, performans ölümü ve denetim kolaylığı gibi nedenlerle faaliyette buldukları bütün ülkelerde mali tabloların müşterek bir dille hazırlanmasını ve denetlenmesini istemektedirler. Aynı zamanda yerel firmalar da çok uluslu firmalarla ortaklık kurmaya, birlikte iş yapmaya baŐladıklarında ortak bir dille anlaŐmak istemektedirler. (Mugan ve Akman, 2005:136).

Küreselleşme süreci ulusal sermaye piyasalarının uluslararasılaŐmasına yol açmıştır. Şirketlerin hisse senetlerini yabancı ülkelerdeki borsalara kote ettirerek, finansman temin etme yoluna gitmeleri hızla yaygınlaŐmaktadır. Çok büyük fonlara sahip

olan uluslararası spekülâtorler, ulusal borsalarda işlem yapmaktadırlar. Firmaların hisse senetlerinin yabancı borsalarda işlem görebilmesinin önündeki engelleri ortadan kaldırmak için, mali raporlarının uluslararası ortak bir dille hazırlanmış olması gerekli ve zorunludur.

Gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaç duydukları yabancı yatırım ve yabancı sermayeyi çekebilmeleri için, yatırımcı ve sermayedarın ülkesinde muhasebe standartlarının aynı olmasının güven unsurunun oluşmasına katkıda bulunacağı açıktır. Daimler Benz A.G. firmasının 1993 yılında Alman muhasebe standartlarına göre hazırlanmış mali tablolarında 615 milyon DM (Alman Markı) kar, aynı dönem için ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (US GAAP) göre hazırlanan mali tablolarında 1,839 milyon DM zarar açıklamış olması, uluslararası ortak bir dile olan ihtiyacın ne kadar önemli ve zaruri olduğunu ortaya koyan çok güzel bir örnektir (Weetman ve Gordon:1998:82,83).

Ortak dil kullanılması halinde sağlanacak başlıca faydalar; çok uluslu şirketlerde maliyet tasarrufu sağlanması, sınır ötesi finansal raporların kapsamlılığının ve karşılaştırılabilirliğinin artırılması, yüksek kaliteli muhasebe standartları ve uygulamalarının geniş bir alana yayılması ve ülkelere sınırlı kaynaklarla düşük maliyetli finansal muhasebe standartlarının temin edilmesidir (Saudagaran ve Diga, 1998).

Küreselleşmenin ortaya çıkardığı bu zorunlu gelişmeler, kaliteli, ortak, anlaşılabilir, finansal bilgi üretilmesi ihtiyacını da ortaya çıkarmıştır. Günümüzde bu ihtiyaca Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) cevap vermektedir. Bu doğrultuda, AB üyesi ülkelerde hisse senetlerini borsaya kote ettirmiş şirketler için 2005 yılından itibaren UFRS'ye uyma zorunluluğu getirilmiştir (Erhan, 2004).

ABD'de uygulanmakta olan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP) ile UMS arasında farklılıkların giderilmesi amacıyla, 2002 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) arasında Norwalk anlaşması yapılmıştır. Uyumlaştırma çalışmaları halen devam etmekte olup (Erhan, 2004:45), Şubat 2006'da da FASB ve IASB yeni bir işbirliği antlaşması yapmıştır.



Birleşmiş Milletler gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD) ise ekonomik olarak gelişmiş ülkeler açısından muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasıyla ilgilenmekte olup, IASB'nin çalışmalarını desteklemektedir. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü de (International Organization of Securities Commissions-IOSCO) ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin, sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan hususlardan biri olduğunu belirlemiş ve bu sorunu giderebilmek amacıyla, uluslararası menkul kıymetlerin ihracında ve kayda alınmasında, UFRS'nin kabul edilmesi için üyelerini yönlendirmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının kullanımına destek veren diğer uluslararası kuruluşlardan başlıcaları aşağıda sunulmuştur:

- Uluslararası kredi piyasasında önemli bir yere sahip olan Dünya Bankası,
- Gelişmekte olan ülkelerdeki yatırımcılara ve kredi verenlere siyasi risk garantisi sağlayan Çok Taraflı Yatırım Garantisi Kurumu,
- Ülkeler ile yabancı yatırımcılar arasında ortak güvenin olduğu bir ortamın yaratılmasını temin amacıyla, yatırım uyumsuzluklarında uzlaşma ve tahkim olanakları sağlayan Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi Uluslararası Merkezi,
- Özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki tarımsal gelişmeyi desteklemeyi amaçlayan Uluslararası Tarımsal Araştırma Grubu,
- Gelişmekte olan ülkelere uygun koşullarla kredi vermek amacıyla kurulan Uluslararası Kalkınma Birliği,
- Özel şirketlerin kredilendirilmesi konusunda çalışan, Uluslararası Finans Kurumu, kendilerine sunulan finansal tabloların UFRS'ye göre hazırlanmış olmalarını talep etmektedirler.

## **1.2. Muhasebe Standartlarını Belirleyen Kuruluşların Yapısı**

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 (Üstündağ, 2000:32). Tarihsel süreç içerisinde muhasebe standartları, kamu sektörü tarafından yasama

yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşlar vasıtasıyla veya kamunun yasayla görevlendirdiği kuruluşlar tarafından belirlenmiştir. Bu üç sistemin de yararlı ve mahzurlu olduğu yönleri mevcuttur.

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi, muhasebe standartlarının yasama yoluyla kanunlar, yönetmelikler, tebliğler ve benzeri düzenlemelerle kamu tarafından belirlenmesi durumudur (Bostancı, 2002:73). Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi sürecinde ise, dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinden oluşan ulusal veya uluslararası kuruluşlar etkindir. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin olan Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board, APB) bu tip kuruluşlara örnek gösterilebilir (Akgül ve Akay, 2004). Kamu sektörünün muhasebe standartlarını düzenleme yetkisini ilgili kuruluşa devretmesi, muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin, hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntem, yukarıda sayılı iki yöntemin mahzurlarının önemli ölçüde azaltıldığı karma bir sistem olarak düşünülebilir (Üstündağ, 2000:34-36).

Çağımızda muhasebe standartlarını düzenleme yetkisinin yasayla yetkili kılınmış kuruluşlar tarafından yerine getirilmesi uluslararası kabul gören seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika Birleşik Devletler'inde ise Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) bu tür kuruluşlara örnek teşkil etmektedir.

### **1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar**

Uluslararası muhasebe standartlarının hangi aktörlerin katıldığı bir süreçte nasıl gerçekleştiğini anlamaya çalışmak çok önemlidir. Hasılat Standardı'nın oluşumunu ve bu süreçte etkili kuruluşları bütünsel bir yaklaşımla ele almak gerekmektedir. Standartlar bir bütünün parçalarını oluşturduğu için, Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşumuna yönelik yapılan çalışmaların irdelenmesi, Hasılat Standardı'nın daha iyi incelenmesi için gerekli alt yapıyı oluşturacaktır.

Bu doğrultuda, ABD ve Avrupa Birliği düzeyinde muhasebe standartlarının oluşturulma sürecine yer verilip, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu düzeyinde muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ele alınacaktır.

### **1.3.1. ABD’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Çalışmaları**

Amerika Birleşik Devletleri’nde muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Diğer muhasebe standartlarıyla birlikte, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik standartların oluşturulması sürecinde de çok etkili olan ABD düzenleyici kurumlarına değinilmesi, gelişen ihtiyaçlar doğrultusunda yapılan çalışmaların anlaşılabilmesi açısından gereklidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme, 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan 1933 yılındaki Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 yılındaki Menkul Kıymetler Borsası Yasasında yer almaktadır. SEC (ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu, Securities Exchange Commission) 1933 yılında çıkarılan ilgili yasayı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 yılında çıkarılan ilgili yasa SEC’e her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC kuruluşundan itibaren düzenlemeler ve muhasebe konuları üzerine dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartlarını belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlamış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşların en önemlisi Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü’dür (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) (Üstündağ, 2000:37-39; Başpınar, 2005).

ABD’de muhasebe standartlarının oluşturulma sürecini üç bölümde incelemek mümkündür. Birinci dönem Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü’nün (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) faaliyette olduğu 1939 -1959 dönemidir. İkinci dönem Muhasebe Prensipleri Kurulunun (Accounting Principles Board-APB) faaliyette olduğu 1959-1973 dönemdir. Üçüncü dönem ise 1973 yılında kurulan ve halen faaliyette olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) dönemidir (Başpınar, 2005).

FASB, Statements of Financial Accounting Standards (Finansal Muhasebe Standartları Tebliğleri-SFAS) olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren, oluşturulan standartlara açıklık getirmeye ve detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren yorumlar yayınlamaktadır. FASB'ın finansmanı muhasebe firmaları, diğer organizasyonlar ve gönüllü kişiler tarafından yapılan bağışlarla karşılanmaktadır.

FASB standartları oluştururken iki konuya önem vermektedir. Birincisi, sadece kamuya değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaçlarına cevap vermek, ikincisi ise doğrudan katılımcı süreç (due process) sistemi ile ilgili tüm çevrelere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat ve zaman sağlayarak, kamuoyu ile görüş birliği sağlamaya çalışmaktadır. Değişen koşullara göre oluşan yeni ihtiyaçlara zamanında cevap verebilmek amacıyla, FASB 1984 yılında Gündeme Gelen Konular Çalışma Grubu (Emerging Issues Task Force-EITF) unvanlı bir birim oluşturmuştur. EITF, denetim firmaları, büyük şirketler, çeşitli muhasebe kurum ve enstitü temsilcilerinden oluşmaktadır. Temel görevi, muhasebe standartlarına ilişkin olarak, piyasanın kendi iç dinamikleriyle bir uygulama oluşturmasından önce, düzenleyici otoritenin ilgili konu hakkında düzenleme yapmasını sağlamaktadır. EITF toplantıları halka açık yapılmakta, dolayısıyla ilgili tüm çıkar gruplarının görüşlerini açıklayabilmeleri için ortam yaratılmaktadır. FASB tarafından oluşturulan standartlar bir hükümet kuruluşu olan SEC tarafından onaylanmaktadır. Bu onay FASB tarafından oluşturulan standartlara uygulama zorunluluğu sağlamaktadır. SEC, FASB tarafından oluşturulan standartları onaylamama ve düzeltilmesini isteme yetkisine sahiptir.

FASB ile IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, International Accounting Standards Committee) arasında standartları uyumlaştırma çalışmaları ilk olarak 1987 yılında başlamıştır (Mugan ve Akman, 2005:128). Son dönemlerde FASB, ertelenmiş vergiler, bölümlere göre raporlama, finansal araçların muhasebeleştirilmesi gibi standartlarda UFRS'ye yakın düzenlemeler yapmıştır. ABD'de uygulanmakta olan US GAAP ile UMS arasındaki farklılıkları asgariye indirmek amacıyla IASB ile FASB arasında 18 Eylül 2002 tarihinde Norwalk anlaşması imzalanmıştır. Anlaşma ile işletme birleşmeleri, finansal performans ve gelirin mali tablolara yansıtılması gibi konularda ilke bazlı yaklaşım temelinde müşterek çalışmalar yapılmaktadır.

### 1.3.2. Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Oluşturulma alışmaları

Avrupa Birliği lkelerinin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturmaları, ye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması ihtiyacının doğmasına neden olmuştur. Avrupa Birliği tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırma alışmaları, 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca ye ülkelerin şirketler kanunlarını uyumlaştırma çalışmaları ile başlamıştır. Avrupa Birliği'nde muhasebe standartlarının uyumlaştırma çalışmaları direktifler vasıtası ile yürütülmüştür. Bu amaçla 1978 yılında, belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerleme ilkelerine ve denetimine ilişkin düzenlemeleri içeren Dördüncü Direktif, 1983 yılında konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içeren Yedinci Direktif ve 2006 yılında da mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hükümleri içeren Sekizinci Direktif yayınlanmıştır (Akdoğan, 1991:5). Direktifler yayınlanmalarıyla birlikte, ye ülkelerde hukuki geçerlik kazanmamaktadır. ye lkeler direktifleri iki yıl içinde kendi ulusal mevzuatlarına aktarmakla sorumludurlar. Ülkelerin bu sorumluluklarını zamanında yerine getirmemeleri muhasebe standartlarının Avrupa Birliği düzeyinde uyumlaştırılması önünde önemli bir sorun olmuştur. Direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında uyumlaşma sağlama çabaları başlangıçtan itibaren, direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşması, direktiflerin ye ülkeler tarafından ulusal mevzuatlarına zamanında yansıtılmaması, ülkeler arası farklılıkların devam etmesi, direktiflerde zamanında değerlik yapılamaması ve güncelliğin sağlanamaması gibi sorunlar nedeniyle amacına ulaşamamıştır (stndağ, 2000:50,51).

Genelde, sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin yaygınlaşması, bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası boyut kazanması, ülkeler arasındaki ekonomik işbirliği ve birlik oluşturma girişimleri ile i içedir. Dolayısıyla, gelişmekte olan ülkelerin dünya piyasalarına girme çabalarının artması, özellikle Avrupa'daki bankaların ve şirketlerin giderek büyüyen fon ihtiyaçlarını karşılayamamaları nedeniyle uluslararası para piyasalarına bağımlı hale gelmeleri, finansal raporlarda aynı dilin kullanılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Keegan, 1996). Sorunun giderilebilmesi için, 1990'lı yılların başından itibaren mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa genelinde muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi çözümler üzerinde çalışılmıştır.

Bütün bu gelişmelerin sonucunda, muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasının Avrupa düzeyinde değil uluslararası düzeyde olması fikri ağırlık kazanmıştır. Avrupa Komisyonu 14 Kasım 1995 tarihinde AB muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olması görüşünü benimseyerek, Avrupa Konseyi'ne ve Avrupa Parlamentosu'na bildirmiştir (Üstündağ, 2005:161,162). Avrupa Komisyonu Haziran 2002 tarihinde, hisse senetleri menkul kıymet borsaları ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin, (banka ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) finansal tablolarını en geç 2005 yılına kadar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlemelerini kararlaştırmıştır. Avrupa Parlamentosu, Mart 2002 tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından yapılan bu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002 tarihinde yayınlamıştır (Üstündağ, 2005:162). Yapılan düzenleme ile üye ülkeler bu yükümlülüğü halka açık olsun olmasın tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletme konusunda serbest bırakılmıştır (Akdoğan, 2004b). Söz konusu düzenleme, iştirakleriyle birlikte AB genelinde 2002 yılında yaklaşık 7.000 şirketi kapsamakta olup, bu şirketler 2005 yılından itibaren borsalara kote olmadıkça US GAAP standardını kullanma seçeneğine sahip değillerdir (Üstündağ, 2006).

### **1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca Oluşturulan Muhasebe Standartları**

Finansal piyasaların ve ülkelerin gittikçe birbirine bağımlı hale gelmesi sonucunda bir ülke veya piyasada meydana gelen gelişmeler diğer piyasa ve ülkeleri de hızla etkisi altına almaktadır. Teknolojinin ilerlemesi ve sınırları ortadan kaldırmasıyla birlikte, yatırımcılar sınır ötesi yatırım fırsatlarına daha çok ilgi gösterirken, işletmeler de fon sağlayabilme imkânlarını uluslararası alanda mümkün olduğunca genişletme çabasıdadır. Dünyada cereyan eden bu baş döndürücü sermaye hareketleri kapsamında sermaye, kazanç fırsatı gördüğü her yere akarken, en önemli değer “bilgi” ve özellikle “finansal bilgi” olmaya devam etmektedir. Doğru ve karşılaştırılabilir finansal bilgi üretiminin vasıtası olan muhasebe standartları da artan bir önemle gündemdeki yerini korumaktadır. Yatırım kararlarında ihtiyaç duyulan bilgiyi tam, doğru ve zamanında sağlayabilecek ve güvenli bir yatırım ortamı tesis edebilecek kalitede muhasebe standartlarının varlığı uluslararası sermaye hareketlerinden pay alabilmenin en önemli ön koşulları arasında yer almaktadır (Üstündağ, 2003). Muhasebe uygulamalarının ve finansal tabloların karşılaştırılabilir, gerçek durumu yansıtabilir ve şeffaf olabilmesi için, mali tablo kalemlerinin aynı

muhasebe standartları dâhilinde mali tablolara yansıtılması ve ölçülmesi gereği geniş kabul görmektedir (Crockett, 2002). Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ve sermaye hareketlerinin hızlanması ile birlikte uluslararası yatırım kararlarında ve uluslararası şirket alım, satım ve birleşmelerinde görülen yoğun artışlar da küresel muhasebe standartlarına olan ihtiyacı artırmaktadır (Davies, 2003). Örneğin, hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell 2000 yılının ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Turkcell, Türkiye'de ilk 9 ayda 23.7 trilyon zarar açıklarken, New York Borsası'nda 157.8 trilyon TL kar açıklamıştır. Bu durum, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ile SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) muhasebe standartları arasında ne kadar büyük farklılıklar olduğuna ve uluslararası muhasebe standartlarının ne kadar önemli olduğuna ilişkin güzel bir örnektir (Üstündağ, 2000:52).

Küresel muhasebe standartlarına olan ihtiyacın giderek artması, bu yöndeki çalışmaların da artarak devam etmesine neden olmuştur. Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili çalışma yapan kuruluşların başında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) eski adıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi gelmektedir (Demir, 1998:106).

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamış ve bu konunun bir örgüt (komite) tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler ise, ilk defa 1972 yılında Sydney'de yapılan 10'uncu Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir. IASC 1973 yılında dokuz ülkenin özel sektör kuruluşlarının katılımıyla kurulmuştur. Bu ülkeler Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'dir (IASB, 2002). 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 edilmesi ve dikkate alınması olanağını artırmaktır (Birch, 1984).

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)'dur. Günümüz itibarıyla 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'nin üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede

hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademide hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır (TÜRMOB<sup>1</sup>). IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordinasyon kararı alınmıştır ve bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından 31 tanesi halen yürürlükte olan 41 tane uluslararası muhasebe standardı (IAS) yayınlanmıştır (IASB, 2002).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 2000 yılının Mayıs ayında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu olarak yeniden yapılandırılmıştır. IASB tarafından yayınlanan uluslararası standartların ismi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olmuştur. Kurul daha önce IASC tarafından çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) ve standartlarla ilgili yorumlarını onaylayarak yürürlüğünü devam ettirmiştir.

#### **1.4. Ülkemizde Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi ve Hasılat Standardı**

Ülkemizde, muhasebenin ve muhasebe standartlarının gelişmesi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasal olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülkelerin uygulamalarının etkileri görülmüştür (Sürmen ve Dinç, 1996:233,234). Muhasebe uygulamalarında önceleri Fransız mevzuatı ve uygulamalarının, daha sonra 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Alman Ticaret Kanunu'na dayanması nedeni ile Alman muhasebe literatürünün etkisi görülmüştür. (Sevilengül, 2003). Amerika Birleşik Devletleri ile ticari ve siyasi ilişkilerin gelişmeye başladığı 1950'li yıllardan sonra da Amerikan sisteminden etkilenilmiştir (Mungan ve Akman, 2005). Daha sonra 1987 yılında AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son olarak da küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla hemen hemen tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalmıştır (Akgül ve diğerleri, 2006). Finansal tabloların uluslararası müşterek dil olan Uluslararası Muhasebe Standartlarına

---

<sup>1</sup> www.turmob.org.tr/uluslararasi/IFAC.doc



göre hazırlanması, şirketlerimizin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmeleri, uluslararası finansman kaynaklarına daha kolay erişebilmeleri ve yabancı sermaye yatırımlarının önündeki engellerin azaltılması gibi konularda oldukça faydalı olacaktır (Bağcı, 2002). Dış yatırımlarda bulunan işletmelerin karşılaştıkları sorunlar her ne kadar benzer nitelikler göstermekte ise de, gerek yasalardan gerekse muhasebe uygulamasındaki yaklaşım farklılıklarından doğan birçok uyumsuzluk vardır. (Akdoğan ve Sayarı, 1984:87).

Ülkemizde muhasebe uygulamaları vergi kanunları, özellikle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre şekillenmiştir (Erhan, 2004:46). Söz konusu kanunlardaki hükümlerin gelişen ihtiyaçlara cevap veremez hale geldiği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşlar kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yapmışlardır. Bu çok başlı sistem, önemli sayıda işletme grubunu birden fazla muhasebe standardına tabi hale getirmiştir. Örneğin, bir banka vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bilanço için Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planına uymak zorundayken, Sermaye Piyasası Kurulu'na vereceği bilanço için SPK Muhasebe Standartlarına uymak zorundadır, ayrıca banka olarak Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na vereceği bilanço için de BDDK Muhasebe Standartlarına uymakla yükümlüdür. Diğer yandan, alacağı uluslararası kredi için ise ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilanço için Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun hazırlamak zorundadır. Yani bir kurum toplam dört farklı muhasebe standardına uymak zorundadır (Başpınar, 2005). Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Uluslararası şirketler, değişik ülkelerdeki faaliyetlerini izleyebilmek ve faaliyetlerin sonuçlarını karşılaştırarak değerlendirebilmek için, aynı muhasebe yöntemlerini ve aynı muhasebe politikalarını uygulamak istemektedir (Türker, 2004).

Değişik muhasebe standartlarına göre hazırlanmış mali tablolar farklı sonuçların çıkmasına neden olmaktadır. Ülkemizde ulusal ve uluslararası düzeyde kabul gören muhasebe bilgilerinin üretilebilmesi için, öncelikle çok başlılığı ortadan kaldıracak bir kurumsal yapıya ve muhasebe standartlarında müşterek bir dile ihtiyaç vardır. Dünya çapında kullanılacak, kaliteli tek bir muhasebe standartları setinin oluşturulması halinde,

a. Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler azalacak,

b. Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,

c. Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,

d. Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,

e. Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu ise, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlayacak ve

f. Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli engellerin ortadan kalkmasına katkıda bulunulacaktır.

Ülkemizde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASB) üye olmuştur. Üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu kararı ile onaylanmıştır. TMUD'un desteği ile 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği IASB üyesi olmuştur. Bu doğrultuda, 2002 yılında faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS/UMS), yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS/UFRS) benimseme kararı almış ve resmi Türkçe çevirisini yapmak amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) ile telif ve lisans anlaşması imzalamıştır (Erhan, 2004:48).

Ülkemizde muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişim sürecine farklı kuruluşlar düzeyinde oluşturulan komisyonların çalışmaları yön vermiştir. Bu çerçevede, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türkiye Bankalar Birliği, Türk

Standartları Enstitüsü, Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Sigorta Murakabe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu düzeyinde yapılan çalışmalar, farklı düzeylerde etkili olmuştur. Bu kuruluşlardan muhasebe standartlarına en çok katkıda bulunanların yaptıkları çalışmalar özet olarak aşağıda sunulmuştur.

#### **1.4.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Ülkemizin kuruluşunda tasarruf ve sermaye yetersizliği nedeniyle, ekonomik gelişmede öncülüğü İktisadi Devlet Teşekkülleri yapmıştır. 1960'lı yıllara gelinceye kadar ekonominin öncü ve büyük kuruluşları İktisadi Devlet Teşekkülleri olmuştur. Bu nedenle ülkemizde muhasebe standardına yönelik ihtiyaç ilk olarak İktisadi Devlet Teşekkülleri düzeyinde gündeme gelmiştir. Modern anlamda maliyet muhasebesi ve rapor sisteminin yerleştirilmesine ilişkin çalışmalar, 440 sayılı kanunun geçici (1.) maddesinin (9.) fıkrasına uygun olarak kurulan “İktisadi Devlet Teşekkülleri”ni Yeniden Düzenleme Komisyonu Mali İşler ve Muhasebe Grubu tarafından 1964 tarihinden itibaren başlatılmıştır. Komisyon, muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri, rapor sistemi, tekdüzen genel hesap planı ve açıklamaları, mali işler muhasebe ve kontrol dairelerinin organizasyonu ile terimler ve açıklamalar konulu altı adet rapor yayınlamıştır. Yapılan düzenlemeler 1972 yılında uygulamaya koyulmuştur (Akgül ve diğerleri, 2006).

İktisadi Devlet Teşekkülleri kalifiye eleman konusunda uzun yıllar özel sektöre kaynak teşkil etmiştir. İktisadi Devlet Teşekküllerinde muhasebe işi yapan iş gücü, daha sonraları muhasebeye ilişkin bilgi ve uygulamalarını özel sektöre aktarmıştır (Özyürek, 1999:90). Özel sektöre geçen muhasebeciler aracılığıyla İktisadi Devlet Teşekküllerinde uygulanan tekdüzen genel hesap planı özel sektör kuruluşları tarafından da uygulanmaya başlamıştır. İktisadi Devlet Teşekküllerindeki bu uygulama 31.12.1993 tarihine kadar devam etmiştir. İktisadi Devlet Teşekkülleri, 1994 yılı başından itibaren 26.12.1992 tarih

ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen Tekdüzen Hesap Planını uygulamaya başlamışlardır.

#### **1.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. Kurulun temel amaçları; sermaye piyasalarının işleyiş kurallarını belirlemek, piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kurallara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak, sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak, piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamaktır.

Sermaye piyasasının düzgün şekilde çalışmasını sağlamakla görevli olan Kurul, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 22’inci maddesinin kendisine verdiği yetkiye istinaden, muhasebe ilke ve standartlarıyla ilgili birçok tebliğ yayınlamıştır. Son olarak XI seri numaralı 25 nolu “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” 15.01.2003 tarih ve 25290 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlamıştır. Daha sonra, 24.12.2004 tarih ve 25677 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 27 nolu tebliğle 25 nolu tebliğde değişiklik yapılmıştır. Tebliğ ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu şekilde, işletmeler tarafından düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin muhasebe ilke ve kurallarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Söz konusu Tebliğ, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara dönem mali tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Tebliğ, özel hesap dönemi olan işletmeler için, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap döneminden sonraki ilk ara mali tablolardan başlamak üzere uygulanmaktadır. Tebliğin ek 1’inci maddesi ile işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uymaları halinde 25 nolu Tebliğ ile getirilen düzenlemelere uyduklarının kabul edileceği açıklanmıştır. Böylece SPK tebliğlerine henüz yansımamış Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının da uygulanması imkânı sağlanmıştır. İlgili Tebliğin beşinci kısmı ‘hasılat’ konusuna ayrılmış olup, dil farklılıklarının dışında temelde UMS 18 Hasılat Standardı ile farklılık bulunmamaktadır.

### **1.4.3. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Vergi kanunlarında yapılan değişiklikle 1950 yılında beyan sistemine geçilmiştir. Beyan sistemine geçilmesiyle, mali tabloların kullanılması yasal olarak zorunlu hale gelmiştir. Sermaye piyasalarının gelişmesi, işletmelerimizin uluslararası ilişkilerinin artması, uluslararası muhasebe standartlarının ortaya çıkması ve gelişip yaygınlaşması, ulusal standartların yeni ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmesine neden olmuştur (Akdoğan ve Tenker, 1994).

Ülkemizde muhasebe uygulamasında 01.01.1994 tarihi önemli bir dönüm noktasıdır. Bu tarihten sonra mali sektör dışındaki sektörlerde faaliyet gösteren ve bilanço esasına tabi olan tüm işletmeler muhasebe uygulamalarında, aynı temel kavramlar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda, aynı hesap planını kullanıp, aynı mali tabloları düzenlemek zorundadır. (Akdoğan ve Sevilengül, 1993). Tebliğde özellikle belirtilen hususlardan birisi de, tebliğ ile getirilen düzenlemelerin vergi kanunlarından tamamen bağımsız olduğu ve vergi kanunları ile ilgili olarak ortaya çıkacak çelişkilerin giderilmesinin mükellefin sorumluluğunda olduğu yolundaki düzenlemedir (Özer, 1995).

Diğer konularda olduğu gibi gelirin muhasebeleştirilmesi konusunda da Tekdüzen Hesap Planının yaklaşımı, UMS 18 Hasılat Standardı'na kıyasla farklılıklar içermektedir. Çalışmanın dördüncü bölümünde söz konusu farklılıklar geliştirilen örnekler temelinde detaylı olarak incelenmiştir.

### **1.4.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, bankaların 2002 takvim yılı sonu itibariyle, finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, 22.06.2002 tarih ve 24793 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğe ilişkin olarak, 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayınlanmıştır. Yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi

Gazete’de yayınlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik ile 22.06.2002 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonra, 08.11.2006 tarih ve 26340 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğ ile de 22.06.2002 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin 19 adet muhasebe standardı yürürlükten kaldırılmıştır. 01.11.2006 tarihli yönetmeliğin, faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi başlıklı 4’üncü maddesinde, bankaların faaliyetlerini, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirmeleri hükme bağlanmıştır.

#### **1.4.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 09.02.1994 tarihinde TÜRMÖB tarafından kurulmuştur. Kuruluş amacı, denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmasını sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda, ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmelerine yönelik ulusal denetim standartlarının oluşturulması hedeflenmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun faaliyete geçmesiyle 2002 yılında kurulun görevi sona ermiştir. TMUDESK tarafından yayınlanan, ancak yürürlükten kalkan 19 adet standart, TMSK’nın standart belirleme çalışmaları için önemli bir alt yapı oluşturmuştur.

#### **1.4.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Ülkemizde çeşitli kurumlar yasaların kendilerine verdiği yetkiyi kullanarak muhasebe standartları yayınlamaktadır. Her kurum kendi etki alanına giren kurumları yönlendirmek amacı ile muhasebe standartları yayınlamakta, bu da uygulamada karmaşa ve çok başlılığa neden olmaktadır. Ayrıca, işletmeler muhasebe uygulamalarında tabi

oldukları mevzuata göre farklı mali tablolar düzenlemek zorundadırlar. Bugüne kadar birlikteliğin sağlanması mümkün olmamıştır. Bütün bu karmaşa ve çok başlılık ulusal muhasebe standartlarını belirlemek ve geliştirmek amacıyla bir üst kurulun görevlendirilmesi ihtiyacını kaçınılmaz hale getirmiştir. Kanun koyucu, standart hazırlamadaki bu karmaşaya son vermek amacıyla, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu (TMSK) görevlendirilmiştir. Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Anılan Kanun hükmü uyarınca Başbakanlığın ilgili kuruluşu olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, halen Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş bulunmaktadır. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir.

TMSK, belirlediği standartların uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu olmasını hedeflemiş olmakla birlikte, değişik işletme ölçüleri ve sektörler itibariyle uluslararası muhasebe standartlarından farklı istisnai uygulamalar belirleme yetkisine de sahiptir. Kavramsal çerçevenin 6'ncı maddesinde standartların vergi mevzuatı ile ilişkisi aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

“Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumları ile bu kavramsal çerçevede yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. Vergi Usul Kanunundaki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler vergi matrahının hesaplanması ile ilgilidir. Bu itibarla, mükellefler Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kardan hareketle, Vergi Usul Kanunundaki farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu kara eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır.”

UFRS ile tam uyumlu standartların yayınlanmasını benimseyen TMSK, çalışmalarını uluslararası düzeyde kabul gören IASB ile yakın ilişki içinde sürdürmektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) uluslararası alanda geçerlilik kazanması, yani UFRS ile uyumlu olduğunun kabul edilmesi ancak, UFRS setindeki standartların tamamına uyulması ile mümkün olabilir. TMSK ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) arasında 2005 yılında yapılan telif ve lisans anlaşmasında, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun Türk mevzuatı içinde yer alması öngörülmüştür (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2006).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu güne kadar bir adet kavramsal çerçeve, 8 adet TFRS ve 30 adet TMS oluşturarak, aşağıda tarih ve numaraları yazılı Resmi Gazetelerde yayınlamıştır.

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
Kavramsal Çerçeve	16.01.2005 – 25702
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 – 25702
TMS 2 : Stoklar	15.01.2005 – 25701
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 – 25704
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 – 25972
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005 – 25972
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 – 25978
TMS 12 : Gelir Vergileri	28.03.2006 – 26122
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 – 26097
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 – 26040
TMS 17 : Kiralama İşlemleri	24.02.2006 – 26090
TMS 18 : Hasılat	09.12.2005 – 26018
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 – 26124
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005 – 25983
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 – 26040
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005 – 25988
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 – 26040
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 – 26095
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 – 26026
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005 – 26036
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005 – 26040
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 – 26040
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 – 26330
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 – 26122



TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 – 26068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006 – 26112
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 – 26081
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 – 26111
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 – 26335
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006 – 26111
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006 – 26090
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006 – 26125
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006 – 26125
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri	31.03.2006 – 26125
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006 – 26119
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006 – 26110
TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006 – 26066
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar	30.01.2007 – 26419
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri	15.07.2007 - 26583

IASB tarafından 2003 yılının Ekim ayında düzenlenen ve TMSK'nın da katıldığı bir toplantıda, orta ve küçük boy işletmeler için nispeten daha sadeleştirilmiş bir standartlar seti oluşturulmasına karar verilmiştir (Üstünel, 2005). TMSK tarafından KOBİ Muhasebe Standartları çalışmaları devam etmekte olup, henüz resmi gazetede yayınlanmamıştır.

Ülkemizde 2005 yılı başından itibaren bankalar ve halka açık şirketler finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu olarak düzenlenmektedir. Bu doğrultuda, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları bu sektörler için güncel bir mevzuat oluşturmaktadır.

### **1.5. Hasılat Standardı'nın Tarihsel Gelişimi**

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 Standardı'nın 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, 1992 yılının Mayıs ayında yeni bir taslak hazırlanmış, 1993 yılının Aralık ayında revize edilmiş ve 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 2000 yılında yeniden yapılandırılarak

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB International Accounting Standards Board) adını almıştır. UMS 18, IASB tarafından da kabul edildiği için halen yürürlükte bulunmaktadır.

Hasılat Standardı'nın getirdiği en önemli kavramlardan birisi de gerçeğe uygun değer kavramıdır. Gerçeğe uygun değer kavramı, üzerinde en çok tartışılan kavramların başında yer almaktadır. FASB gerçeğe uygun değer kavramı üzerinde özellikle 2002 yılında yaşanan denetim krizlerinden sonra çok yoğun olarak çalışmaktadır (Cheney, 2006a). Bu çalışmaların sonucunda da Eylül 2006'da gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin olarak SFAS 157'yi, daha sonra Şubat 2007'de ise gerçeğe uygun değer kavramını ele alan SFAS (Finansal Muhasebe Standartları Tebliği, Statement of Financial Accounting Standards) 159'u yayınlamıştır<sup>2</sup>. IASB ve FASB hem gerçeğe uygun değer hem de Hasılat Standardı üzerinde birlikte çalışmaktadır ve 2007 yılının son çeyreğinde Hasılat Standardı'yla ilgili olarak ortaklaşa bir tartışma metni yayınlamayı planlamaktadırlar. Henüz tarihi netleşmese de tartışma metninden elde ettikleri veriler doğrultusunda önce taslak metnin hazırlanması ve bir sonraki aşamada da bunun standart haline getirilmesi amaçlanmaktadır. FASB gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin tartışma metinleri yayınlamıştır. Bu metinlerden ileriki aşamalarda IASB'nin de faydalanması beklenmektedir<sup>3</sup>.

Diğer yandan, ülkemiz özelinde de hasılatın doğru muhasebeleştirilmesi konusu hep gündemde olmuştur. Bu konuda daha önce açıklandığı gibi Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşum sürecine katkıda bulunan bütün kurum ve kuruluşların çabaları farklı ölçülerde etkili olmuştur. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir kanunu ile 1989 yılında kurulan, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu kurmuştur.

Kurul, 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) faaliyete geçmesine kadar 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Bunlardan birisi de 01.01.1997 tarihinde yürürlüğe giren ve UMS 18 ile uyumlu olan TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan

---

<sup>2</sup> [www.fasb.org/pdf/fas159.pdf](http://www.fasb.org/pdf/fas159.pdf)

<sup>3</sup> [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk)

Gelirler Standardı'dır (Başpınar, 2005:49,50). TMS 4, 18 nolu UMS esas alınarak hazırlanmış olmasına rağmen, UMS 18 Hasılat Standardından ayrılan yönleri de bulunmaktadır (Özkan, S., 2003:56). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu, (UMS 18) TMS 18 Hasılat Standardı'nı 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazete'de yayınlıyarak, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe koymuştur.

## **BÖLÜM II. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

Bu bölümde, muhasebe açısından gelirin ölçülmesinin önemi, gelir ve gider kavramları, muhasebede tahakkuk ilkesi, dönemsellik kavramı ve cari değerleri esas alan ölçüm esasları incelenmiştir.

### **2.1. Muhasebe Açısından Gelirlerin Ölçülmesinin Önemi**

Sermaye piyasalarının geliştiği ekonomilerde, işletmenin başarısı firma değeri ile ifade edilmektedir. Firma değerinin belirlenmesinde rol oynayan kriterlerden en önemli ikisi karlılık ve pozitif nakit akımıdır (Özkan, S., 2003). Karı oluşturan unsurların en üst noktasında ise hasılat yer almaktadır (Bernstein, 2001). Muhasebenin ilgililere karla ilgili, doğru, yeterli ve zamanında bilgi verebilmesi için ilk şart hasılatın doğru tespit edilmesidir. Aynı zamanda gelirin tanımlanması konusu standart oluşturanlar ve uygulayanları en çok uğraştıran konular arasında yer almaktadır (Wüsteman ve Kerzek, 2005). Bu nedenle 90'lı yılların sonlarından bu yana üzerinde en çok tartışılan muhasebe alanını oluşturmuştur (Özkan, S., 2003).

### **2.2. Gelir ve Gider Kavramları**

Gelir ve gider kavramları kavramsal çerçevenin 65 ila 80 inci paragraflarında tanımlanmıştır.

#### **2.2.1. Gelir Kavramı**

Türkiye muhasebe standartları kapsamında sunulan kavramsal çerçevede gelir, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artış veya özkaynaklarda hissedarların

yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalma, olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların değerindeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Diğer bir deyişle, gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir.

Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesini veya varlıklarda artışlar olmasını sağlar. Nakit, alacaklar, verilen mal ve hizmetlere karşılık alınan mal ve hizmetler gelirin örneklerini oluşturur. Gelir, borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Örneğin, bir işletme alacaklısına mevcut bir borcunun veya yükümlülüğünün kapatılması karşılığında mal veya hizmet sağlayabilir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:29,30).

#### **2.2.1.1. Hasılat**

Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır. Diğer bir deyişle hasılat, bir dönem boyunca bir işletmenin malları teslim etmesi, hizmetleri yerine getirmesi veya işletmenin ana veya esas faaliyetlerini yerine getirmesi için gerçekleştirdiği diğer etkinliklerinin bir sonucu olarak varlıklardaki brüt artış veya borçlardaki azalıştır (Cemalcılar ve Önce, 1999:36). 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, özkaynakta artış yaratmaz ve bu nedenle hasılat olarak kabul edilmezler.

#### **2.2.1.2. Kazanç**

Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabilirdiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlere bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar kavramsal çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamıştır. Kazanç tabiri, örnek olarak, uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları kapsar. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı

olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilir. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanır.

### **2.2.2. Gider Kavramı**

Türkiye muhasebe standartlarına alt yapı oluşturan kavramsal çerçevede giderler, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışlar, olarak tanımlanmıştır. Gideri, bir dönem boyunca bir işletmenin hasılat sağlamak amacıyla, malları teslim etmesi, hizmetleri yerine getirmesi veya esas faaliyetlerini yerine getirmesi için gerçekleştirdiği diğer etkinliklerinin bir sonucu olarak varlıklarındaki brüt azalış veya borçlarındaki artışlar olarak tanımlamak mümkündür (Cemalcılar ve Önce, 1999:36).

İşletmelerin mal ile hizmet hareketleri dışında ve işletmenin amacını gerçekleştirmek için yaptığı harcamalara faaliyet giderleri veya genel giderler denmektedir. Her harcama, işlem nedeniyle elde edilen yararın maliyeti olmaktadır. İşletmelerin, mal veya hizmet maliyeti dışında kalan giderleri; esas faaliyet giderleri, her faaliyet döneminde meydana gelen diğer olağan faaliyet giderleri ile finansman giderleri ve olağandışı giderlerden meydana gelir (Yalkın,1998:383). Giderler, ekonomik bir değer in elde edildiği anda kullanılması, elde edildiği dönemde kullanılması ya da önceki dönem veya dönemlerde elde edilen ekonomik bir değer in kullanılması sonucunda ortaya çıkar. Gider hesapları giderin; nakden veya hesaben ödeme, tahakkuk, peşin ödenen gider hesaplarından aktarma, diğer varlıklarda azalış şeklinde doğması ile borçlanır (Sevilengül, 2003:606).

Kavramsal çerçeveye göre gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderleri içerir. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması şeklinde oluşur.

Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin hem olağan hem de olağan dışı faaliyetlerinden doğabilir. Zararlar ekonomik yarardaki azalışları ifade eder ve özellikleri itibariyle giderlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle kavramsal çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamıştır. Zararlar; yangın, sel gibi felaketlerden oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararları da kapsar. Giderlerin tanımı, bir yabancı paranın kurundaki artıştan dolayı o para cinsinden olan borçlardaki artışlardan kaynaklanabilen gerçekleşmemiş zararları da içerir. Zararlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Zararlar genellikle ilgili gelirler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:30).

### **2.3. Muhasebede Tahakkuk İlkesi**

Kavramsal çerçevenin 22 inci paragrafında yer alan tahakkuk esası ve 82 inci paragraftan başlayıp 101 inci paragrafta biten finansal tabloların unsurlarının tahakkuku aşağıdaki bölümde ayrıntıları ile incelenmiştir.

#### **2.3.1. Finansal Tablolar ve Unsurları**

Kavramsal çerçeveye göre finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterir. Bu geniş gruplar, finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır.

Finansal tablo seti;

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Özkaynaklar değişim tablosu,
- Kar dağıtım tablosu,
- Dipnotlar ile
- Finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olan açıklama kısımlarından oluşur.

Finansal durumun ölçümlemesi ile doğrudan ilgili unsurlar bilançoda;

- Varlıklar,
- Yabancı kaynaklar (borçlar) ve
- Özkaynaklar olarak yer alır.

Gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçümlemesi ile doğrudan doğruya ilgili unsurlar ise,

- Gelirler ve
- Giderlerdir.

### **2.3.2. Finansal Tabloları Oluşturan Unsurların Tahakkukunu Belirleyen Ölçütler**

Finansal tabloları oluşturan unsurların tahakkukunu belirleyen ölçütler kendilerinden beklenen amaca cevap verebilmek için, muhasebenin tahakkuk esasına göre belirlenir. Bu doğrultuda gelir ve karların muhasebeleştirilmesi ile ilgili en önemli konu, gelirin doğuş anının tespit edilmesi ve ne zaman tahakkuk ettirileceğinin belirlenmesidir (Akbulut, 2001). Gelir ve giderler tahsil veya ödeme dönemi ile değil tahakkuk ettikleri yani gerçekleştikleri dönem ile ilişkilendirilir (Sevilengül, 2003:605). Yani her hangi bir gelirin belli bir dönemin gelirleri arasında gösterilmesi için o dönemde tahsil edilmiş olması zorunlu olmadığı gibi, herhangi bir giderin de belli bir dönemin giderleri kapsamına girmesi için belirtilen dönemde ödenmesine gerek yoktur. Gelirlerin ve giderlerin belli bir döneme ilişkin olmaları o dönem için tahakkuklarının yapılması ile mümkün olmaktadır (Yalkın, 1998:400). İşletmelerde dönemsellik kavramı gereğince bu esas uygulanır. Bu esasa göre, işlemlerin ve diğer olayların etkisi, nakit veya nakit benzerleri alındığında veya ödendiğinde değil, bu işlem ve olaylar gerçekleştiği zaman tahakkuk ettirilir ve muhasebe kayıtlarına intikal ettirilerek finansal tablolarda yer alması sağlanır. Ancak nakit akış tablosu, nakit veya nakit benzeri değerlerin tahsil edilmesi veya ödenmesi esas alınarak hazırlanır. Tahakkuk esasına göre hazırlanan finansal tablolar ise, kullanıcıları sadece geçmişteki nakit tahsilâtları ve nakit ödemelerle sonuçlanan işlemler hakkında değil gelecekte nakit ödemesi gerektirecek mevcut yükümlülükler ve gelecekte nakde dönüşecek



mevcut kaynaklar hakkında da bilgilendirir. Böylece, söz konusu finansal tablolar geçmişte olan işlemlerle ve olaylarla ilgili bilgiler vermek suretiyle, kullanıcılara ekonomik kararlar verirlerken en çok yararlanacakları türden bilgiler sunarlar (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:15).

Bilanço ve gelir tablosu unsurları, tahakkuk için gerekli aşağıda belirtilen iki ölçütü taşıması halinde, tahakkuk etmiş sayılır ve bilançoya veya gelir tablosuna dahil edilir:

a. Unsur tanımına giren kalem muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlamalı veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olmalıdır.

**Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı:** Tahakkuk ölçütü, içinde kullanılan olasılık kavramı, bir kalemlle ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olup olmayacağı konusundaki belirsizliğin derecesini ifade eder. Olasılık kavramı işletmenin faaliyetlerini sürdürdüğü ortamdaki belirsizlikleri dikkate alır. Geleneksel ekonomik yarar akışlarındaki belirsizlik düzeyi, finansal tablolar hazırlanırken elde bulunan verilere dayanılarak karşılaştırılır. Örneğin, bir işletmeden olan alacağın tahsilinin olası görünmesi ve aksi bir durumu belirten her hangi bir kanıt olmaması, alacağın bir varlık olarak tahakkuk ettirilmesini gerektirir. Çok sayıda alacak bulunması durumunda ise normal olarak belli orandaki alacakların tahsil edilmeme olasılığının varlığı esas alınır. Bu nedenle, ekonomik yararlar da olması beklenen azalma kadar bir tutar gider olarak tahakkuk ettirilir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:31,32).

b. Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçüle bilmelidir.

**Ölçümlemenin Güvenilirliği:** Yine kavramsal çerçeveye göre, bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için önemli şartlardan birisi de güvenilir bir şekilde tespit edilmiş bir maliyet veya değerinin olmasıdır. Birçok durumda maliyet veya değer tahmin edilmesi gerekebilir. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanmasındaki önemli esaslardan biri olup, finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz. Ancak makul bir tahmin yapılamıyorsa ilgili kalem bilançoda veya gelir tablosunda tahakkuk ettirilmez. Örneğin başkaları aleyhine açılan bir davadan beklenen tahsilât hem varlık hem de gelir olarak tanımlamak için gereken ölçütleri ve olasılık ölçütlerini birlikte kapsayabilir.

Bununla beraber, tazminat tutarı güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa varlık ve gelir tahakkuklarının yapılmaması gerekir. Bu durumda böyle bir davanın varlığı notlarda, açıklamalarda veya tamamlayıcı çizelgelerde açıklanmalıdır. Belli bir zamanda yukarıda yazılı tahakkuk şartlarını taşımayan bir kalem daha sonraki bir tarihte, ilk tarihten sonra ortaya çıkan koşulların veya olayların sonucunda, tahakkuk için gereken şartları taşıyor hale gelebilir. Unsur olmanın esas özelliklerini taşıyan bir kalem, tahakkuk için gereken koşulları taşıyorsa, bu kaleme ilişkin bilgilerin notlarda, açıklayıcı eklerde veya tamamlayıcı tablolarda gösterilmesi gerekir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:32).

Unsurlar arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak, bir kalem, unsur tanımına giriyor ve tahakkuk için gereken ölçütleri taşıyorsa ve bu varlığın tahakkuk ettirilmesi gerekiyorsa, otomatik olarak buna karşılık gelen bir başka unsurun, örneğin, bir gelir veya bir borcun da tahakkuk ettirilmesi gerekir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:31). Bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamları içine dâhil edilmesini içerir.

### **2.3.2.1. Varlıkların Tahakkuku**

Kavramsal çerçevede varlıklar, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerler, olarak tanımlanmıştır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:23). Bir varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa bu varlık bilançoda gösterilir.

Yapılan bir harcamanın, içinde bulunulan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde, işletmeye ekonomik yarar girişi sağlaması mümkün değilse, bilançoda herhangi bir varlık gösterilmez. Bunun yerine bu harcama gelir tablosunda gider olarak gösterilir. Bu şekilde işlem yapılması, yönetimin harcama yaparken işletmenin gelecekte ekonomik yarar sağlaması dışında bir amacının olduğunu ya da yönetimin yanlış yönlendirildiğini göstermez. Anlaşılması gereken başlıca husus, içinde bulunulan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde işletmeye ekonomik yarar girişi sağlanması olasılığının yetersiz olması nedeniyle varlık tahakkuku yapma imkânı bulunmamasıdır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:33).

### **2.3.2.2. Borçların Tahakkuku**

Kavramsal çerçevede borçlar, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülükler, olarak tarif edilmiştir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:23). Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa bilançoda borç tahakkuku yapılır. Uygulamada, anlaşmalardan doğan birbirine eşit yükümlülükler her iki tarafça yerine getirilmemişse, örneğin, sipariş edilen mallar henüz teslim edilmemişse, finansal tablolarda genellikle borç tahakkuku yapılmaz. Ancak, bazı özel durumlarda anlaşmalardan doğan yükümlülükler borç tanımına girebilirler ve tahakkuk ettirmek için gereken şartları taşıyabilir. Böyle durumlarda borç tahakkuk ettirilmesi, buna ilişkin bir varlığın ya da giderin tahakkuk ettirilmesini gerektirir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:33).

### **2.3.2.3. Gelirlerin Tahakkuku**

Güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi şartıyla, varlıklardaki bir artış ya da borçlardaki bir azalış nedeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı olacaksa, gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır. Bunun anlamı, varlıklarda artışlar veya borçlarda azalışlar meydana getiren tahakkuklar yapıldığında bunlarla (örneğin, mal veya hizmet satışları nedeniyle varlıklardaki net artışlarda veya alacaklının alacağından vazgeçmesi halinde borçlarda meydana gelen azalışlarda olduğu gibi) eş zamanlı olarak gelir tahakkuklarının da yapılmasıdır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:33). Gelir tahakkukları hesabı gerçekleşmesine karşın henüz tahsil edilebilir durumda olmayan gelirlerin, dönem gelirleri arasında gösterilmesinde yararlanan bir hesaptır. İşletmenin bir alacağını temsil etmesi bakımından parasal değerler arasında yer alır. Gelir, tahakkuk ettiği nominal değer üzerinden tahsil edileceğinden, tahsil işleminin gerçekleşeceği ana kadar oluşacak fiyat artışlarından etkilenen ve alacaklarda olduğu gibi, gerçek değerinde fiyat artış oranına göre kayıplar olacaktır (Akdoğan, 2004a:15).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda gelir tahakkuku için yerine getirilmesi gereken usul, örneğin, gelirin kazanılmış olması şartı, kavramsal çerçeveye

göre gelir tahakkuku yapılabilmesinin de şartlarını oluşturur. Söz konusu usul, genellikle gelir tahakkukunu, güvenilir bir şekilde ölçülebilen ve makul bir oranda gerçekleşme ihtimali olan kalemlerle sınırlamaya yöneliktir. Mal ve hizmet satışlarında gelirin tahakkuk ettirilmesi için, malın mülkiyetine ilişkin önemli risk ve yararların alıcıya devredilmiş olması, mülkiyete ilişkin yönetim hakkı ve satılan mal üzerindeki etkili kontrolün sürdürülememesi, gelirin güvenilir biçimde belirlenebilmesi, işleme ilişkin ekonomik yararlarından yararlanılması ve oluşan veya oluşacak maliyetlerin güvenilir biçimde belirlenmesi koşulları aranacaktır. Risk ve yararlar ile mülkiyet ve zilyetliğin birlikte devredilmediği durumlar ile gelirin elde edilmesi için yapılması gereken giderlerin belirlenemediği durumlarda gelir tahakkuk ettirilmeyecek, yapılmış olan tahsilatlar bilançonun pasifinde yansıtılacaktır (Sayarı, 2000:21).

#### **2.3.2.4. Giderlerin Tahakkuku**

Kavramsal çerçeveye göre giderlerin tahakkuku, varlıklardaki bir azalış ya da borçlardaki bir artış nedeniyle ortaya çıkan ve ölçülebilen bir gelecekteki ekonomik yarar azalması koşuluna bağlanmıştır. Borçlarda artışlar veya varlıklarda azalışlar meydana getiren tahakkuk yapılırken, bunlarla (örneğin, çalışanların ödemelere hak kazanmasında ya da maddi duran varlıkların amortismanlarında olduğu gibi) eş zamanlı olarak gider tahakkuklarının da yapılması gerekir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:34).

Giderler ilgili olduğu gelir hesapları ile doğrudan ilişkilendirilmesi esasına göre gelir tablosunda tahakkuk ettirilir. Genellikle, giderlerle gelirlerin eşleştirilmesi olarak adlandırılan bu işlem, doğrudan doğruya ve beraberce aynı işlemde veya diğer olaylardan kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrı ayrı veya bir arada, eşzamanlı olarak tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Örneğin, malların satışı sonucunda gelir tahakkuku yapıldığında satılan malın maliyetini oluşturan değişik giderlerin de tahakkuku yapılır. Ancak, kavramsal çerçevedeki eşleştirme prensibi varlık ve borç tanımlarına girmeyen kalemlerin bilançoda tahakkuk ettirilmesine izin vermez (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:34).

Giderlerden beklenen ekonomik yararın ilerideki birkaç muhasebe döneminde ortaya çıkmasının söz konusu olduğu ve gelirin kabaca ve doğrudan hesaplanabildiği durumlarda, giderler sistematik olarak ve belli bir dağıtım mantığına dayanarak bu

dönemlere paylaştırılmak suretiyle tahakkuk ettirilir. Maddi duran varlıklarla patent ve marka hakları gibi amortisman tabi diğer varlıkların kullanımları ile ilgili amortisman ve itfa payları olarak adlandırılan giderlerin tahakkukunun bu şekilde yapılması zorunludur. Bu dağıtım usulü, giderleri ekonomik yararın ilişkilendirildiği kalemlerin kullanıldığı ya da tüketildiği muhasebe dönemlerinde tahakkuk ettirmek amacını taşır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:34).

Bir harcama yapıldığında, eğer ileride oluşacak bir ekonomik yarar yoksa veya ileride oluşacak ekonomik yarar bilançoda tahakkuk ettirilmesi gereken bir varlık olarak tanımlanma için gereken şartları taşıyor ya da bu şartlar kaybolmuş durumdaysa, gelir tablosunda derhal gider tahakkuku yapılır. Bir borcun oluştuğu ancak bununla ilgili bir varlığın meydana gelmediği durumlarda da, örneğin, ürün garantilerinden doğan borçlarda, gider tahakkuku yapılır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:34).

### 2.3.3. Hasılatın Ölçüm Esasları

Kavramsal çerçevede ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi olarak tarif edilmiştir. Değerleme işleminde ilke olarak varlık ve yükümlülükler ayrı ayrı ele alınarak değerlemeye tabi tutulur. Varlık ve yükümlülükler uygulanan değerlendirme ölçüleri varlık ve yükümlülüklerin niteliklerine göre farklılık gösterir. Bununla beraber, farklı amaçlar için aynı cins varlıkların değerlemesinde farklı değerlendirme ölçülerinin kullanılması da mümkündür (Tokay ve diğerleri, 2005). Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan dört farklı ölçüm esası vardır:

**Tarihi Maliyet:** Geleneksel muhasebe sürecinde kullanılan en temel değerlendirme yaklaşımı; tarihi maliyet yaklaşımıdır. Bu yaklaşıma göre; varlıklar genelde, tarihi değerleriyle değerlemeye tabi tutulurlar. Bu maliyet yönteminin en önemli özelliklerinden birisi, satın alma işleminden sonra varlıkların değerlerinde oluşan değişimleri, değer düşme durumları dışında göz önünde almamasıdır (Akdoğan, 2004a:33). Ancak, belli bir tarihteki varlık ve yükümlülüklerin parasal tutarını belirlemede kullanılan tarihi maliyet yaklaşımı, değişik faktörlerin etkisiyle, finansal tablo unsurlarını gerçeğe sadık kalarak göstermekte yetersiz kalmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 389). Diğer yandan bu yöntem tarafsız

olması ve belgelendirilebilmesi açısından güvenilirdir (Cemalcılar ve Önce, 1999:53). Bu esasa göre varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

**Cari Maliyet:** Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

**Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

**Bugünkü Değer:** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Gerçeğe uygun değer kavramı açıklanırken izleyen sayfada bu ve başka esaslara da genişçe yer verilmiştir. Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır. Bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:36).

## 2.4. Dönemsellik Kavramı

İşletmeler ekonomik alanda yaşamlarını devam ettirebilmeleri için, geçmiş faaliyetlerini değerlemek, kontrolü sağlamak ve geleceği planlamak zorundadırlar (Cemalcılar ve Önce, 1999:48). Diğer bir yandan başta kamu maliyesi, ortaklar, çalışanlar, kredi kuruluşları olmak üzere birçok kişi ve kuruluş, işletme çalışmaları sonucunda ulaşılan sonuçları bilmek isteyecektir (Sevilengül, 2003:24). Bu nedenlerle hazırlanan finansal tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır, eğer bu varsayım geçerli değil ise, yani işletme tasfiye olmak üzereyse, farklı değerlendirme ilkeleri uygulanır (Birch, 1984). Dönemsellik ilkesi, süreklilik varsayımı altında sınırsız kabul edilen faaliyet ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gereğini ifade eder (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:16). Diğer bir deyişle dönemsellik kavramı, bir işletmenin yaşamı boyunca gerçekleştirdiği ekonomik etkinliklerin finansal raporlama amacıyla çeşitli yapay zaman dilimlerine bölünebileceği varsayımdır (Chasteen ve diğerleri,1992:36).Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Hasılatın erken veya geç kayda alınması yanıltıcı raporların çıkmasına neden olacaktır. Bu nedenle de hasılat kayda alınırken hasılatın kayda alınma ilkesine göre muhasebeleştirilmesi gerekir. İşletmeler genellikle faaliyet dönemi için bir yıllık süreyi esas alırlar. Yıllık süre yerine normal faaliyet dönemi de uygulanmaktadır. Normal faaliyet dönemi, dönen varlıkların tam bir dönüşüne olanak veren dönemdir. Diğer bir ifade ile normal faaliyet dönemi, paranın stoka, stokların alacaklara, alacakların da paraya dönüşmesi için gerekli süreyi kapsar. Faaliyet dönemlerini bir yılın altında saptayan işletmelere de rastlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre, hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Ancak, takvim yılı ticari faaliyetlerine uygun olmayan işletmeler için, Maliye Bakanlığı başvurular üzerine 12'şer aylık özel hesap dönemi saptar. SPK sisteminde ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde dönemsellik kavramı olarak ifade edilen dönemsellik varsayımı, işletme faaliyet sonuçlarının objektif olarak değerlendirilmesini sağlayacak ilkelerin uygulanmasını zorunlu kılar (Yalkın, 1998:27).

## 2.5. Cari Değerleri Esas Alan Ölçüm Esasları: Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

Bir değerlendirme yöntemi olarak gerçeğe uygun değer kavramı hasılatın ölçülmesi açısından önemli bir kavramdır. Değerleme yöntemleri ve buna ilişkin ölçütler, işletmenin faaliyet sonuçlarına ve finansal görünümüne doğrudan etki etmesi nedeniyle, muhasebe açısından ayrı bir öneme sahiptirler. Aynı iktisadi değerlerin, farklı değerlendirme ölçüleri ile değerlemeye tabi tutulmaları sonucu, farklı bilanço ve gelir tablosu sonuçlarına ulaşılabilir (Akdoğan, 2004a:31). Bu nedenle de karın doğru tespit edilmesinde ve gerçeğe uygun bilançoların hazırlanmasında değerlendirme yöntemlerinin önemi çok büyüktür.

Geleneksel muhasebe, geçmiş işlemler ve tarihi maliyet yaklaşımına sıkı sıkıya bağlıdır. Bu yaklaşımda para biriminin daima aynı satın alma gücüne sahip olduğu varsayımından hareket etmektedir (Örten ve Karapınar, 2003:5). Ancak paranın satın alma gücünün değişmezliği varsayımı gerçeklere uygun bir varsayım değildir. Bu yaklaşımın uygulamada kolaylık sağladığı ama gerçeği yansıtabilme yeteneğinin çok düşük olduğu söylenebilir (Sayarı,1981:6). Finansal tabloların sadece tarihi maliyet yaklaşımını esas alarak hazırlanması, muhasebede üretilen kimi bilgileri çoğu zaman anlamsızlaştırmakta, finansal tablo kullanıcılarını yanlış kararlar almaya sevk etmektedir. Tarihi maliyet yaklaşımının sadece geçmiş işlemlere dayanması, bu yaklaşımın zayıf yönü olarak ifade edilebilir. Tarihi maliyet yaklaşımının bu zayıf yönünün, küreselleşme ile beraber, artarak hissedilmesi farklı değerlendirme yaklaşımlarının geliştirilmesini gerektirmiştir (Tokay ve diğerleri, 2005). Tarihi süreç içinde muhasebe uygulamalarındaki gelişmeler, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları doğrultusunda olmuş, finansal tablo kullanıcılarının taleplerindeki değişimler, değerlendirme esaslarındaki eğilimleri de belirlemiştir.

Günümüzde, sermaye piyasalarının gelişmesiyle beraber, bilgiye doğrudan ulaşamayan yaygın bir pay sahibi kitlesi ortaya çıkmıştır. Yaygın pay sahibi kitlesinin gerçeğe uygun bilgi ihtiyacı ise finansal tabloların hazırlanmasında tarihi maliyet yaklaşımının yanında, gerçeğe uygun değer yaklaşımının da uygulanmasına yol açmıştır. Bu gelişmeyle beraber, gerçeğe uygun bilgi açıklama kaygısı ortaya çıkmış, bu kaygı, gerçeğe uygun değer yaklaşımının tercih edilmesine yol açmıştır (Şensoy, 2003:21:24). Bu nedenle, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesinde özellikle son zamanlarda piyasa



fiyatına dayanan cari fiyatın kullanılması önerilmektedir. Cari değer uygulaması aktif ve pasifleri tarihi maliyet yerine, cari değerle gösterme düşüncesinden ortaya çıkmıştır. Cari değer belirlenmesinde giriş ve çıkış fiyatlarının farklı olması ve kimi varlıklar için ne alış piyasasında, ne de satış piyasasında fiyat oluşmaması nedeniyle, cari değere ilişkin birden çok değer kavramı geliştirilmiştir (Tokay ve diğerleri, 2005). Cari değerleri esas alan değerlendirme yöntemleri; yerine koyma maliyeti, net gerçekleştirilebilir değer, net bugünkü değer, yoksun olma maliyeti ve gerçeğe uygun değer yönetimleridir.

Yerine koyma maliyeti; varlıkların değerlemesinde, elde bulunan varlığın işlevlerini en iyi şekilde üstlenebilecek özellikte ve piyasada mevcut olan başka varlığı edinebilmek için ödenmesi gereken tutardır (Tokay ve diğerleri, 2005). Yerine koyma maliyeti ile muhasebeleştirilmenin amacı, varlıkların belli bir anda veri olarak alınmış fiziki durumlarının veya faaliyet kapasitelerinin sürdürülmesidir. Yerine koyma maliyeti yöntemi genel olarak aktif ve pasif kalemlerin değerlendirilmesinde, “cari satın alma” fiyatına dayanmaktadır. Bu nedenle elde bulunan varlıkların yenileme maliyeti saptanırken, aynı yaşta ve aynı çalıştırılabilir durumda olmaları, benzer üretim yapabilme, hizmet sunabilme ve benzer kar edebilme yeteneğine sahip olmaları göz önünde bulundurulur (Akdoğan, 2004a:38,39).

Net gerçekleştirilebilir değer yönteminde varlıklar fırsat maliyetleri ile değerlendirilir (Aktaran: Akdoğan, 2004a, Scapens). Fırsat maliyeti ise, varlıkların cari piyasa koşullarında kolaylıkla elden çıkarılabilecekleri varsayımı altında, varlıkların satılması halinde, elde edilebilecek yarara eşit olan nakit tutarıdır (Aktaran: Akdoğan, 2004a, Sidebotham). Net gerçekleştirilebilir değer; bir varlığın beklenen satış fiyatından tahmini satış maliyetleri düşüktükten sonra elde edilen tutardır (Tokay ve diğerleri, 2005). Net gerçekleştirilebilir değer yönteminin uygulanabilmesi bir takım varsayımlara bağlıdır. Bu varsayımlar ise, satışın zorlukla mı yoksa kolaylıkla mı yapılacağı, satın almaya istekli kişilerin bulunması, mevcut piyasa koşullarının devam edeceği konuları ile ilgilidir (Akdoğan, 2004a:56).

Net bugünkü değer ise bir varlığın devamlı kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda satış ya da elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkması beklenen tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeridir (Tokay ve diğerleri, 2005). Bugünkü değer

hesaplanmasında, dolaysız faiz maliyeti ve işletme riskini içiren iskonto oranından yararlanır. Bu değerlendirme yönteminde, gelecek ile ilgili beklentiler ve verimlilik, uygun aralıklarla gözden geçirilir. Net bugünkü değer yönteminde, varlığın kullanılmasıyla veya satılmasıyla sağlanacak net nakit akışları, istenilen verimlilikle, yani ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti ile iskonto edilerek şimdiki değerler bulunur ve bu değerden varlığın maliyetinin şimdiki değeri çıkartılarak varlığın net bugünkü değeri hesaplanır (Akdoğan, 2004a:68).

Yoksun olma maliyeti, değerlemeye konu olan varlıktan mahrum kalınması durumunda, katlanması beklenen en yüksek maliyetli zarardır (Aktaran: Akdoğan, 2004a:70, Bonbright). Bu değerlendirme yönteminde yerine koyma maliyeti, net gerçekleştirilebilir değeri ve net bugünkü değeri arasında hangisi daha yüksek ise o kabul edilir (Akdoğan, 2004a:70).

Gerçeğe uygun değer yönteminde tek bir değerlendirme yönteminin tüm varlık ve kaynak hesaplarına uygulanmasının, finansal tabloların kullanıcılarının gereksinmelerine yanıt vermeyeceği ileri sürülmekte ve her bir varlık ve kaynak hesabı için değişik değerlendirme yönteminin uygulanması önerilmektedir (Aktaran: Akdoğan, 2004a:75, AIOCPA). Parasal varlıklar, normal olarak, iskonto edilmiş nakit değerleri ile gösterilmektedir. Ancak kısa vadeli parasal varlıklar üzerinde, paranın zaman değer etkisi çok küçük olacağından, bu kalemler için bir işlem yapılmasına gerek yoktur. Satış maliyetleri ve satış fiyatları bilinen ve satışı derhal yapılabilen stokların değerlemesinde, net gerçekleştirilebilir değeri esastan hareket edilmekte ve faaliyet karı bu değerlendirme yöntemine göre saptanmaktadır. Bunun dışında kalan diğer stok kalemleri ise yerine koyma maliyeti üzerinden değerlendirilir. Maddi duran varlıklar yerine koyma maliyetine göre değerlendirirken pasifte yer alan yükümlülükler, ileride ödenecek tutarın, şimdiki değeri ile değerlendirilir (Akdoğan, 2004a:76).

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ekonomik değişikliklerin finansal tablolara yansıtılmasını sağlamakta ve farklı kaynaklardan, farklı zamanlarda, farklı değerlerle elde edilen aynı varlıkların finansal tablolarda aynı değerlerle gösterilmesine olanak sağlamaktadır. Ancak muhasebe ve finansal raporlama standartlarında, gerçeğe uygun değer belirlenmesi için önerilen yöntemlerin ihtiyaçlara cevap vermemesi durumunda,

işletme varlık ve yükümlülüklerini nasıl değerleyecektir, sorusunun cevabı standartlarda bulunmamaktadır (Tokay ve diğerleri, 2005). Kavramsal çerçevede gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmıştır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:503,1046).

Gerçeğe uygun değerın bir önemli boyutu da hasılatın ölçülmesine ilişkindir. Kavramsal çerçevede tanımlandığı üzere hasılat, ortakların sermayeye katkısı dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:503). Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki sözlü veya yazılı anlaşma ile belirlenir. Hasılat işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde bulundurularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Çoğu zaman bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzeri toplamıdır. Bu durumlarda gerçeğe uygun değeri hesaplamak genellikle problemlidir (Lubbe ve Milligan, 2006). 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 tahsilâtların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilir.

**a.** Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı.

**b.** Finansal aracın nominal değerini ilgili mal ve hizmet nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasında fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:503,504).

## **BÖLÜM III. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI DOĞRULTUSUNDA TMS 18 HASILAT STANDARDI**

Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmakla görevli ve yetkili olan Türkiye Muhasebe Standartları Kururlu, ulusal muhasebe standartlarını belirlerken Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS/UMS), yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS/UFRS) esas aldığından, TMS 18 Hasılat Standardı ile UMS 18 Hasılat Standardı birbiriyle uyumludur.

### **3.1. Standardın Amacı**

Bu standardın amacı, olağan işlemler ve olaylar sonucu elde edilen ve hasılat kapsamına giren gelirler ve karların ne zaman ve ne ölçüde doğduğunu belirlemek ve muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktır. Hasılat, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilecektir. Standart sözü edilen kriterlerin ne zaman oluştuğunu ve hasılatın nasıl tahakkuk ettirilmesi gerektiğini tanımlamaktadır (Özkan, S., 2003).

### **3.2. Standardın Kapsamı**

Standardın kapsam başlıklı 1'inci paragrafında standardın kapsamı aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Mal satışları
Hizmet sunumları
İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri

### 3.3. Standart Kapsamı Dışındaki Hasılatlar

Standartın 6'ncı paragrafında aşağıda yazılı sekiz kaynaktan ortaya çıkan hasılatın 18 nolu Hasılat Standardı kapsamında olmadığı belirtilmektedir. Bu hasılatlar şunlardır:

Finansal kiralama sözleşmeleri (Finansal kiralama ile ilgili açıklamalar TMS 17 Kiralama işlemleri Standardında belirlenmiştir)
Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler (Konuyla ilgili açıklamalar TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardında belirlenmiştir)
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamındaki sigorta poliçeleri
Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (Konuyla ilgili açıklamalar TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçümleme Standardında belirlenmiştir)
Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler
Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler (Konuyla ilgili açıklamalar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında belirlenmiştir)
Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (Konuyla ilgili açıklamalar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında belirlenmiştir)
Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat

### 3.4. Standart Kapsamındaki Kavramlar

**Hasılat:** Ortakların sermaye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır. 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 yaratmazlar. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarlarını da içerir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:50).

**Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:503,1046).

**Mal:** İşletme tarafından satış amacıyla üretilen mamüller, perakendeci tarafından tekrar satılmak üzere satın alınan emtia gibi ticari mallar ile satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.

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

**İsim Hakkı:** Patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında, talep edilen gelirlerdir.

**Temettü:** Ortaklara sahip oldukları belirli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan karları ifade eder (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:501-503).

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

**Etkin Faiz Yöntemi:** Finansal varlık veya borçların (veya bir finansal varlık veya borç topluluğunun) iskonto edilmiş bedellerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelirinin veya faiz giderinin ilgili döneme dağıtılması yöntemidir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:1046).

**Etkin Faiz Oranı:** Finansal aracın tahmini ömrü sürecinde veya uygun hallerde kısa bir zaman zarfında yapılacak, gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilâtlarını tam olarak finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır. Etkin faiz oranı hesaplanırken, işletme gelecekte meydana gelecek kredi kayıplarını dikkate almamalı, buna karşılık finansal aracın sözleşmeye bağlı tüm şartlarını göz önünde bulundurarak (örneğin, peşin/ön ödeme, alım opsiyonu ve benzerleri) nakit akışlarını tahmin etmelidir. Bu hesaplama, etkin faiz oranının bir parçası olan (bakınız TMS 18) ve sözleşmenin

tarafları arasında ödenen veya alınan tüm masrafları ve puanları, ayrıca işlem masrafları ile diğer tüm prim ve iskontoları da içine almalıdır. Hesaplama benzer nitelikteki finansal araç grubuna ait nakit akışlarının ve tahmini ömrün güvenilir bir şekilde tahmin edilebileceği yönünde bir varsayım altında yapılmaktadır. Ancak bir finansal araca ait (veya bir finansal araç grubuna) nakit akışlarının ve tahmini ömrün güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi gibi ender durumlarda, işletme finansal aracın (finansal araç grubunun) sözleşmede belirlenen süresi boyunca gerçekleşecek sözleşmeye bağlı nakit akışlarını kullanmalıdır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:1046). Dönem sonunda bilançoda yer alacak gerçekleşmemiş faiz tutarını hesaplayabilmek için öncelikle söz konusu finansal olayda geçerli olan efektif faiz oranının aşağıdaki şekilde hesaplanması gerekmektedir. Formülde, “i” aylık faiz oranını, “BD” bugünkü değeri, “GD” gelecekteki değeri ve “n” dönem sayısını temsil edecek şekilde oluşturulur:

$$BD = GD / (1 + i)^n$$

Örneğin,  $1.030,30 / (1 + i)^3 = 1.000$  eşitliğinden efektif faiz oranı aylık %1 olarak hesaplanır (Selvi ve diğerleri, 2007).

**Finansal Varlık veya Borçların Etkin Faiz Oranı Yöntemiyle İskonto Edilmiş Bedeli:** Finansal varlık veya borçların ilk kayıta ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş toplam tutarı düşüldükten veya eklendikten, değer düşüklüğü veya tahsil kabiliyeti zayıflayan varlıklar için ortaya çıkan değer düşüş karşılıkları düşüldükten sonra (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) ulaşılan tutardır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:1045).

### 3.5. Kaynaklarına Göre Hasılatın Tahakkuku

TMS 18’ e göre hasılatın tahakkuku mal satışlarında hasılatın tahakkuku, hizmet sunumlarında hasılatın tahakkuku ve faiz temettü ve isim haklarına ilişkin hasılatın tahakkuku olmak üzere üç başlık altında incelenecektir.

### 3.5.1. Mal Satışlarında Hasılatın Tahakkuku

Mal satışlarında hasılatın ne zaman tahakkuk etmiş sayılacağı ve dolayısıyla ne zaman finansal tablolara yansıtılacağıyla ilgili ölçütler, Hasılat Standardı'nın 14 ila 19'uncu paragraflarında belirlenmiştir. Söz konusu ölçütlere göre, aşağıdaki koşulların tamamının gerçekleşmesi halinde mal satış hasılatı finansal tablolara yansıtılır.

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.

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. Bazı durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

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



a. İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması;

b. Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması (konsinye satış gibi);

c. Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;

d. 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 tahsilâtını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir (Bkz Özkan, A. 2003). Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Satış bedelinin tahsilini garanti altına almak amacıyla mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan otomobil satışları da bu kapsamdadır. 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 tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibariyle finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, işletme sattığı elektrikli tıraş makinesine 60 gün koşulsuz iade garantisi vermektedir; diğer deyişle, özünde işletme yetersiz performansa ilişkin bir garanti vermektedir. Bu durumda işletme satışı ne zaman kayıt altına alacaktır? Burada, riskin düzeyi önemlidir. Sahiplikle ilgili risk düzeyi düşükse ve geçmiş deneyimlere göre bu tür satışlarda sadece % 2 oranında bir geri dönüş olduğu biliniyorsa, satış 60 günlük süre sonunda değil, satış anında gerçekleşmiş kabul edilerek satış hasılatının finansal tablolara yansıtılması ve % 2 düzeyindeki iadeye ilişkin maliyet için karşılık ayırması gerekir (Örten ve diğerleri, 2006).

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Diğer deyişle hasılat ancak satılan mal ve hizmete ilişkin ekonomik yararlardan işletmenin yararlanması söz konusu olduğunda tahakkuk ettirilecektir. Ancak bu tutarın tamamı veya bir kısmının tahsilinde belirsizlik görüldüğünde gelir düzeltilmeyecek, ortaya sonradan çıkan bu durum alacakla ilgili olduğundan karşılık ayırma yoluna gidilecektir. Dönem içinde tahsil edilemeyeceği kesinleşen kısımlar ise doğrudan sonuç hesabına yazılacaktır (Sayarı, 2000:21). 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. Diğer yandan, ihalenin kazanılması şartına bağlı olarak yapılan mal alım sözleşmelerine istinaden satış hasılatı finansal tablolara yansıtılamaz. Çünkü satışın gerçekleşme şartı olan ihalenin kazanılıp kazanılmadığı henüz belli değildir. 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.

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.

Mal satış hasılatının belirlenmesinde, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde bulundurulur. İskontolar literatürde katalog, kasa ve miktar iskontoları olarak üçe ayrılmaktadır (Örten ve diğerleri, 2006). **Katalog iskontosu**, satış anında yapılan iskontodur. Müşterinin aldığı malın bedeli fatura üzerinde belirlendikten sonra, müşterinin özelliği veya miktarın büyüklüğü nedeniyle yapılan faturada indirim biçiminde gösterilen iskontolar herhangi bir muhasebeleştirme işlemi gerektirmez. **Kasa iskontosu**, müşterinin vadeli olarak aldığı malın bedelini vadeden önce ödemesi dolayısıyla satışa uygulanan vade farkının bir kısmının iadesi şeklinde olmak

üzere yapılır ve “kasa iskontosu” olarak nitelendirilen indirim, bu niteliği göz önünde tutularak kaydedilir. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre yapılacak muhasebeleştirme, satış hasılatını azaltacak şekilde olmalıdır. Muhasebe Standartları uyarınca vade farkının ayrılıp faiz geliri olarak kaydedilmesi durumunda, kasa iskontosu bu hesaba kaydedilmez, faiz gelirinden indirilir. Satış işleminin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun muhasebeleştirilmesi durumunda, 611 Satış İskontoları hesabına gerek kalmamaktadır. Çünkü vade farkları satış gelirleri olarak kaydedilmemiş olacağından satış gelirinden bir düzeltme de gerekmeyecektir (Sevilengül, 2005:332). **Miktar iskontosu** ise, belirli satış miktarlarını aşan işletmelere yapılan iskontodur. Bu tür iskontolar genellikle dönem sonlarında yapılmaktadır. Diğer bir deyişle, alıcının belli tutarlar üzerinde alım yaparak işletmenin mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine satıştan sonra yapılan ve miktar iskontosu olarak nitelendirilen indirimler de Tekdüzen Hesap Planı’na göre 611 Satış İskontoları hesabına alınarak satış gelirlerinden düşürülür (Sevilengül, 2005:696).

### **3.5.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Tahakkuku**

Hizmet sunumlarında hasılatın ne zaman tahakkuk etmiş sayılacağı ve dolayısıyla ne zaman finansal tablolara yansıtılacağıyla ilgili ölçütler, Hasılat Standardı’nın 20 ila 28’inci paragraflarında belirlenmiştir. 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. Söz konusu standarda göre aşağıdaki koşullarının tamamının gerçekleşmesi halinde işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebileceği kabul edilir ve hasılat finansal tablolara yansıtılır.

**a.** Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

**b.** İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;

**c.** Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; ve

**d.** İşlem için katılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

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

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

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

**a.** Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,

**b.** Hizmet bedeli,

**c.** Ödeme şekli ve koşulları.

İşletmede etkin bir 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.

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir (TMS 18; Özkan, S., 2003:70):

a. Hizmetin tamamlanan kısmına ilişkin verilerin dikkate alınması,

b. Bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,

c. İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bilanço gününe kadar katlanılan maliyetlerin oranı (işlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır).

Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz. 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.

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

**Geri Kazanılabilir Değer:** Bir varlığın net gerçekleştirilebilir değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

**Net Gerçekleşebilir Değer:** Bir varlığın beklenen satış fiyatından tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra elde edilebilen tutardır.

**Bugünkü Değer:** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değeri ile gösterilir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:36).

**Kullanım Değeri:** Bir varlığın devamlı kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda satış ya da elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkması beklenen tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeridir. Bu değer net bugünkü değer veya net şimdiki değer olarak ifade edilmektedir. Bir varlığın kullanım değeri, söz konusu varlığın cari ekonomik değerini yansıtır.

İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, hasılat finansal tablolara yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, hasılat 26'ncı paragraf hükmü yerine, 20'nci paragraf hükmü çerçevesinde muhasebeleştirilir.

### **3.5.3. Faiz, Temettü ve İsim Haklarına İlişkin Hasılatın Tahakkuku**

Faiz, temettü ve isim haklarına ilişkin hasılatının ne zaman tahakkuk etmiş sayılacağı ve dolayısıyla ne zaman finansal tablolara yansıtılacağıyla ilgili açıklamalar TMS 18 nolu Hasılat Standardı'nın 29 ila 34'üncü paragraflarında belirlenmiştir. Söz konusu ölçütlere göre, işlemle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi koşullarının birlikte gerçekleşmesi halinde aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır.

**a.** Faiz, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;

**b.** İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir; ve

c. Temettüler; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

İşletme varlıklarının diğer işletme ve kişiler tarafından kullanılmasında ortaya çıkan faizler, kullanma hakları ve temettü gelirlerinden faizler için karşı tarafa sağlanan kaynağın raporlama dönemindeki kullanım süresi, haklar için sözleşme koşullarına göre raporlama dönemine ilişkin tutarları esas alır. Temettüler için ise ortakların kar paylarının genel kurul tarafından onaylanması tahakkuka esas oluşturur. İşlemiş faiziyle birlikte satın alınan menkul kıymetlerde faiz geliri yalnızca edinme sonrası süreye ait kısmı içerecektir. İlan edilmiş temettüyü içeren bir hisse senedi alındığında, dağıtım kararı alınmış kar payı tutarı menkul kıymetin alış maliyetinden indirilerek ayrı bir hesapta gösterilmesi sağlanacaktır (Sayarı, 2000:21). Seçmeli bazda olanlar dışında, eğer ayırıştırma yapmak zor ise, bu tutarların hisse senetleri maliyetlerinin bir kısmını karşıladığının açıkça belirlenebildiği durumlar hariç temettüler hasılat olarak kayda alınır.

İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

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.

### **3.6. Ürün Değişiminde Gerçeğe Uygun Değer**

Mal ve hizmetlerin benzer özelliklere ve değerlere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilemez. 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 (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:504).

### **3.7. İşlemlerin Ayrıştırılması**

Hasılat Standardındaki 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 hizmetlerinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı işlemler serisi bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılmadığı durumlarda, muhasebeleştirme 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 (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:504).



## BÖLÜM IV. TMS 18 HASILAT STANDARDI'NIN TÜRKİYE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK İNCELENMESİ

Bu bölümde, mal satışlarında hasılatın ölçülmesi, hizmet sunumlarında hasılatın ölçülmesi, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinde hasılatın ölçülmesi ve hasılatın tahakkuk etmediği durumlar Türkiye uygulamaları ve örnekler bazında incelenmiştir.

### 4.1. Mal Satışlarında Hasılatın Ölçülmesi

Mal satışlarında hasılatının ne zaman tahakkuk etmiş sayılacağı ve dolayısıyla ne zaman finansal tablolara yansıtılacağıyla ilgili ölçütlere göre aşağıdaki koşulların tamamının gerçekleşmesi halinde mal satış hasılatı finansal tablolara yansıtılır: İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri 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 ve işleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

#### 4.1.1. Peşin Satış

Bir adet çamaşır makinesi 01.03.2007 tarihinde katma değer vergisi hariç 1.800 YTL'ye peşin olarak satılmıştır.

01.03.2007			
100	KASA	2.124,00	
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		1.800,00
391	HESAPLANAN KDV		324,00

Ücreti nakit olarak tahsil edilen satışlarda gelir, sevkiyat yapıldığında ve satıcı veya satıcının temsilcisi tarafından alındığında kayda alınır (UMS 18, Ek A, 2d). Bu durumda, Tek Düzen Hesap Planı, TMS 18 ve vergi mevzuatı birbiriyle uyumludur.

#### 4.1.2. Vadeli Satış

Peşin fiyatı 10.000 YTL olan büro mobilyası, 01.01.2007 tarihinde 2 ay vadeli 11.000 YTL'ye satılmıştır. Vade farkının muhasebeleştirilmesindeki esaslar Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına kıyasla farklılık göstermektedir. Muhasebe standartlarına göre vade farkları faiz gelirleri olarak kabul edilmektedir. Buna göre gelir satış anında değil, sürecin geçmesi ile doğmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:578).

Satış, Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına göre, aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir:

01.01.2007			
120	ALICILAR	12.980,00	
	600 YURTIÇI SATIŞLAR		10.000,00
	602 DİĞER GELİRLER		1.000,00
	391 HESAPLANAN KDV		1.980,00

Satışın standartlara uygun kaydı ise aşağıdaki gibidir:

01.01.2007			
120	ALICILAR	12.980,00	
	600 YURTIÇI SATIŞLAR		10.000,00
	122 ALACAK REESKONTLARI		1.000,00
	391 HESAPLANAN KDV		1.980,00

Birinci ay sonunda kayıt aşağıdaki gibidir:

31.01.2007			
122	ALACAK REESKONTLARI	500,00	
	642 FAİZ GELİRLERİ		500,00

Vade farkı, satış hasılatı değil faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Tekdüzen Hesap Planına göre, 11.000,00 YTL olan satış hasılatının 10.000,00 YTL'lik kısmı yurtiçi satışlar hesabına 1.000,00 YTL'lik kısmı da diğer gelirler hesabına kaydedilmektedir. Standarda göre ise vade farkları süre geldikçe faiz gelirleri hesabına aktarılacaktır. Vergi mevzuatımıza göre de satış hasılatının tamamının satışın yapıldığı dönem geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Örneğimizde satış tarihi ile vade aynı dönem içinde kaldığı için vergi mevzuatına göre de bir farklılık ortaya çıkmamaktadır.

Bu çerçevede, 122 nolu Alacak Reeskontları hesabı yerine 382 nolu Ertelenmiş Gelirler hesabı da kullanılabilir. Örnekte Tekdüzen Hesap Planı uygulaması göz önüne alınarak 122 nolu hesap kullanılmıştır. Tekdüzen Hesap Planında 122 nolu hesap Alacak Senetleri Reeskontu olarak adlandırılmaktadır. Burada sadece alacak reeskontları diye kullanılmasının sebebi vadeye bağlı ancak senetsiz olan alacaklarda yaklaşımların farklılık göstermesidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:107,108). Vergi Usul Kanunu (m.281) "senede bağlı alacaklar değerleme gününün kıymetine icra edilebilir" şeklinde bir belirleme yaptığından, Vergi Usul Kanunu açasından banka, banker ve sigorta şirketleri dışında senetsiz alacaklara reeskont uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Buna karşılık TMS 18 Hasılat Standardı'nda (m.11) satış bedelinin gerçeğe uygun değere indirgenmesinde senetli/senetsiz ayrımı yapılmamaktadır. Dolayısıyla elde edilen satış gelirinden gelecek döneme ait olanın ayrılmasında ve gelecek döneme kadar bekletilmesinde, alacağın senetli veya senetsiz olması değil, belirli bir vadeye bağlı olması esas alınmaktadır. Standartta bu husus, "nakit ve nakit benzerlerinin girişinin ertelendiği durum" olarak ifade edilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:107,108).

#### 4.1.3. Dönem Aşan Vadeli Satış

Yukarıdaki örnekte, satışın 01.12.2007 tarihinde yapılması ve iki aylık vadenin bir ayının takip eden takvim yılına taşması halinde, satış tutarı faizden ayrı olarak satış anında kayıt edilir (UMS 18, Ek A, 8). Bu doğrultuda, aşağıdaki kayıt yapılır.

01.12.2007			
120	ALICILAR	12.980,00	
	122 ALACAK REESKONTLARI		500,00
	642 FAİZ GELİRLERİ		500,00
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		10.000,00
	391 HESAPLANAN KDV		1.980,00

Vade farkının bu döneme ait olan bölümü dönem faiz geliri olarak muhasebeleştirilmiştir. Gelecek yılın Ocak ayını ilgilendirilen kısmı ise alacak reeskontları hesabına kaydedilmiştir. Vergi yasalarına göre, dönem karı hesabına kaydedilmesi gereken tutar vade farkının tamamı olan 1.000 YTL olması gerekirken, 500 YTL kaydedilmiştir. Yapılan işlemin vergi yasaları ile uyumlaştırılması için aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekir.

01.12.2007			
900	MATRAHA İLAVE EDİLECEK GELİRLER	500,00	
	910 MATRAHA İLAVE EDİLECEK GELİR KARŞILIĞI		500,00

Ticari bilanço karı alacak reeskontları hesabına kaydedilen 500 YTL nedeniyle aynı miktar noksan teşekkül etmiştir. Bu da ertelenmiş vergi alacağının doğmasına neden olmuştur. Ertelenmiş vergi alacağının hesaplanıp muhasebe kaydının yapılması gerekir. Kurumlar vergisi oranı % 20 olduğuna göre, 500 YTL'nin ertelenmiş vergi alacağı  $(500 \times 0,20) = 100$  YTL olacaktır.

01.12.2007			
184	ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI	100,00	
691	DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		100,00

Gelecek yılın Ocak ayında alacak reeskontları hesabı kapatılarak faiz gelirleri hesabına aktarılacaktır.

01.01.2008			
122	ALACAK REESKONTLARI	500,00	
642	FAİZ GELİRLERİ		500,00

Takip eden yıl olan 2008 yılında, 500 YTL faiz gelirleri hesabına aktarılmak suretiyle dönem karı hesabına dahil edildiği için, 2008 yılında bu gelirle ilgili normal vergi tahakkuku yapılacağından, ertelenmiş vergi alacağıyla ilgili muhasebe kaydının iptal edilmesi gerekir.

01.01.2008			
691	DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	100,00	
184	ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI		100,00

#### 4.1.4. Peşin Fiyatına Vadeli Satış

İşletme yaptığı kampanya gereği peşin fiyatı 5.000 YTL olan su arıtma cihazını 01.01.2007 tarihinde 1 ay vadeli ancak yine 5.000 YTL'ye satmıştır. Yapılan anlaşmaya göre, % 18 KDV ise peşin olarak tahsil etmiştir. İşletme vade farkını dikkate almaz ise, TMS 18'e göre iskonto işleminin yapılması gerekmektedir. İşletmenin bulunduğu sektörde aylık ticari faiz oranının %10 olduğu varsayıldığında, satışın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır (Bkz. Özkan, S., 2003:63'den uyarlanmıştır):

Satış fiyatı: 5.000,00 YTL

Aylık iskonto oranı: %10

Gerçeğe uygun değer: X

$X + (\%10 \cdot X) = 5.000,00 \text{ YTL}$  ise  $X = 4.545,45 \text{ YTL}$  olarak hesaplanır.

Faiz Geliri:  $5.000 \text{ YTL} - 4.545,45 \text{ YTL} = 454,55 \text{ YTL}$

01.1.2007			
100	KASA	900,00	
120	ALICILAR	5.000,00	
	600	YURTIÇI SATIŞLAR	4.545,45
	122	ALACAK REESKONTLARI	454,55
	391	HESAPLANAN KDV	900,00

Alacağın tahsil edilmesine ilişkin kayıt da aşağıdaki gibi olacaktır.

01.02.2007			
100	KASA	5.000,00	
122	ALACAK REESKONTLARI	454,55	
	120	ALICILAR	5.000,00
	642	FAİZ GELİRLERİ	454,55

Satış tutarının, faizden ayrı olarak satış anında kaydedilmesi gerekmektedir. Satış fiyatı, toplam tahsil edilecek taksitlerin emsal faiz oranı ile iskonto edilesi suretiyle bulunan ödemelerin bugünkü değeridir. Faiz tutarı etkin faiz yöntemi kullanılarak tahakkuk esasına göre gelir kaydedilmektedir (UMS 18, Ek A, 8).

#### 4.1.5. Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar

Peşin bedeli 10 milyar TL olan (+ %18 KDV peşin) bir taşıtı 18 ay vadeli olarak ve aylık %4 faizle 1 Ocak 2002 tarihinde satın alınmıştır. Mal alıcıya teslim edilmesine rağmen taksitlerin tamamı tahsil edilinceye kadar mülkiyetin hukuken satıcıda kalmasını sağlayan mülkiyeti muhafaza sözleşmesi yapılmıştır. Buna ilişkin ödeme planı şöyledir (Özkan, A., 2003:98-105):

Aylar	Aylık Taksit	Faiz Ödemesi	Ana Para Ödemesi	Kalan Borç
0	--	--	--	10.000.000.00
1	789.933.281	400.000.000	389.933.281	9.610.066.719
2	789.933.281	384.402.669	405.530.612	9.204.536.107
3	789.933.281	368.181.444	421.751.837	8.782.784.270
4	789.933.281	351.311.371	438.621.910	8.344.162.360
5	789.933.281	333.766.494	456.166.787	7.887.995.573
6	789.933.281	315.519.823	474.413.458	7.413.582.115
7	789.933.281	296.543.285	493.389.996	6.920.192.119
8	789.933.281	276.807.685	513.125.596	6.407.066.523
9	789.933.281	256.282.661	533.650.620	5.873.415.902
10	789.933.281	234.936.636	554.996.645	5.318.419.258
11	789.933.281	212.736.770	577.196.511	4.741.222.747
12	789.933.281	189.648.910	600.284.371	4.140.938.376
13	789.933.281	165.637.535	624.295.746	3.516.642.630
14	789.933.281	140.665.705	649.267.576	2.867.375.054
15	789.933.281	114.695.002	675.238.279	2.192.136.775
16	789.933.281	87.685.471	702.247.810	1.489.888.965
17	789.933.281	59.595.559	730.337.722	759.551.243
18	789.933.281	30.382.038	759.551.243	0
Toplam	14.218.799.058	4.218.799.058	10.000.000.00	

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Satıcının taşıt satım kaydı aşağıda gösterilmiştir.

01.01.2002			
100	KASA	2.559.383.320	
121	ALACAK SENETLERİ	14.218.799.058	
	121.01 Ana Para		
	10.000.000.000		
	121.02 Faiz		
	4.218.799.058		
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		10.000.000.000
382	ERTELENMİŞ GELİRLER		3.620.137.748
482	ERTELENMİŞ GELİRLER		598.661.310
391	HESAPLANAN KDV		2.559.383.320

Satıcının beşinci taksiti tahsil kaydı aşağıdaki gibidir.

01.05.2002			
100	KASA		789.933.281
	121	ALACAK SENETLERİ	789.933.281
		121.01 Ana Para 456.166.787	
		121.02 Faiz 333.766.494	

01.05.2002			
382	ERTELENMİŞ GELİRLER		333.766.494
	642	FAİZ GELİRLERİ	333.766.494

Alıcının taşıt alım kaydı aşağıda gösterilmiştir.

01.01.2002			
254	TAŞITLAR		10.000.000.000
191	İNDİRİLECEK KDV		2.559.383.320
182	ERTELENMİŞ GİDERLER		3.620.137.748
282	ERTELENMİŞ GİDERLER		598.661.310
	321	BORÇ SENETLERİ	14.218.799.058
		321.10 Ana Para	
		10.000.000.000	
		321.20 Faiz	
		4.218.799.058	
	100	KASA	2.559.383.320

Alıcının beşinci taksiti ödeme kaydı aşağıdaki gibidir.

01.05.2002			
321	BORÇ SENETLERİ		789.933.281
	321.01	Ana Para 456.166.787	
	321.02	Faiz 333.766.494	
		100 KASA	789.933.281

01.05.2002			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ		333.766.494
	182	ERTELENMİŞ GİDERLER	333.766.494



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 (Özkan, A., 2003).

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) taşıtın satın alındığı takvim yılı sonuna kadarki faizlerin taşıtın maliyetine eklenmesi zorunludur. Takip eden yıllara ait faiz giderleri taşıtın maliyetine ilave edilebileceği gibi finansman gideri olarak da muhasebeleştirilebilir. Taşıtın maliyetine ilave edilen faiz giderleri amortisman yoluyla gider yazılabilir. Ne var ki bu konuda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardının yaklaşımı farklı olup, ilgili varlık özellikli varlık olmadığı sürece finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesini ve maliyetlere eklenmemesini öngörmektedir.

#### **4.1.6. Garantili Satış**

Ürünün fiyatı ölçülebilir bir satış sonrası hizmet ücreti içeriyorsa, bu ücret ertelenir ve hizmetin sunulduğu dönem içinde gelir olarak kayıt altına alınır. Ertelenen miktar beklenen giderleri ve buna uygun bir karı kapsar (UMS 18, Ek A, 11).

Ford firması ithal ettiği ve bayileri vasıtasıyla satışa sunduğu Mondeo marka araçlarına üç yıl garanti vermektedir. Satış fiyatı garanti bedelini de içermekte olup, ithalatçının bayiye ve bayinin alıcıya kestiği faturalarda araç satış bedeli, garanti bedeli ayırımı yapılmamıştır. Bayi, imalatçı ve ithalatçının onayıyla, yer yıl için 900 YTL karşılığında iki yıl daha ek garanti vermektedir. Bir araç 31.03.2007 tarihinde 40.000 YTL bedelle satılmıştır. Alıcı 1.800 YTL daha ödeyerek ilave iki yıl daha garanti satın almıştır (Özel Tüketim Vergisi satış bedeline dâhil edilmiş olup ayrıca muhasebeleştirilmemiştir). Satışın muhasebeleştirilme işlemi aşağıdaki gibidir (Bkz. Örten ve diğerleri, 2007:271'den uyarlanmıştır):

31.03.2007			
102	BANKALAR		49.324,00
	600	YURTIÇİ SATIŞLAR	40.000,00
	482	ERTELENMİŞ GELİRLER	1.800,00
	391	HESAPLANAN KDV	7.524,00

İlk üç yıla ait garanti bedeli satış bedelinden ayrıştırılmadığı için, ayrıca muhasebeleştirilememiştir. Üç yıllık garanti süresi bittikten sonra dördüncü yıl iki yıllık garanti bedelinin yarısı ertelenmiş gelirler hesabından çıkarılarak yurtiçi satışlar hesabına aktarılmıştır. Beşinci yılda kalan garanti bedeli olan 900 YTL için aynı işlem yapılmıştır.

01.04.2010			
482	ERTELENMİŞ GELİRLER		900,00
	600	YURTIÇİ SATIŞLAR	900,00

Vergi yasalarına göre de verilen ek iki yıllık garanti bedeli gelecek yılların satış hasılatı olduğundan, ertelenmiş vergi alacağı oluşmamıştır. Bu nedenle ertelenmiş vergi alacağı kaydı yapılmamıştır. TMS'deki bu uygulama Tekdüzen Hesap Planıyla uyumlu olup, vergi yasalarımıza göre de iki yıllık garanti bedeli bu dönemin değil gelecek yılların satış hasılatıdır.

#### 4.1.7. Satış Hasılatının Servis Ücreti İçermesi

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre ürünün fiyatı tanımlanabilir bir satış sonrası hizmet ücreti içeriyorsa, bu ücret ertelenir ve hizmetin sunulduğu dönem içinde gelir olarak kayda alınır (UMS 18, Ek A, 11).

Örneğin; Volvo firması ithal ettiği iş makinesine 1 yıl süre ile 6 ayda bir servis hizmeti vereceğini ve bunun da 150.000,00 YTL olan satış fiyatına dâhil olduğunu açıklamıştır. Servis hizmetinin bedeli 5.000,00 YTL'dir. İşletme 01.01.2007 tarihinde makineyi almıştır. Vergiler göz önüne alınmaz ise kayıt aşağıdaki gibi yapılacaktır (Bkz.

PricewaterHouseCoopers, IFRS workbooks for accounting professionals IAS 18 Revenue adlı çalışmadan uyarlanmıştır<sup>4</sup>):

01.01.2007			
100	KASA	150.000,00	
	382	ERTELENMİŞ GELİRLER	10.000,00
	600	YURTIÇİ SATIŞLAR	140.000,00

İlk altıncı ay sonunda aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

01.06.2007			
382	ERTELENMİŞ GELİRLER	5.000,00	
	600	YURTIÇİ SATIŞLAR	5.000,00

#### 4.1.8. Konsinye Mal Satışı

TMS 18'e göre konsinye mal gönderilmesi, satış işlemi olarak görülmemektedir. Satış işlemi alıcının söz konusu malları satması ile gerçekleşmektedir. Firmanın peşin veya vadeli satışa göre muhasebe kaydını yapması gerekir.

Örneğin; firma 5 adet oto teybini tanesi 600,00 YTL'den 01.03.2007 tarihinde konsinye olarak göndermiştir. Oto teybini maliyeti 500,00 YTL'dir. Alıcı firmanın 07.04.2007 tarihinde oto teyplerinin 2 adedinin satıldığını bildirmesi üzerine iki adet oto teybine ait satış faturası tanzim edilerek alıcı firmaya gönderilmiştir. Aracının komisyonu % 10 dur. Malın gönderilmesine ilişkin kayıtların yapıldığı ve satışın peşin yapıldığı kabul edilirse hasılat ve komisyon aşağıdaki gibi kayıt edilecektir.

07.04.2007			
100	KASA	1.416,00	
	600	YURTIÇİ SATIŞLAR	1.200,00
	391	HESAPLANAN KDV	216,00

<sup>4</sup> www.accountingreform.ru

07.04.2007			
760	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞTİM GİDERLERİ	120,00	
191	İNDİRİLECEK KDV	21,60	
	100 KASA		141,60

07.04.2007			
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	1.000,00	
	153 TİCARİ MALLAR		1.000,00
	153.03 Komisyoncudaki Mallar		

Aynı işlem komisyoncu tarafından aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

07.04.2007			
100	KASA	1.416,00	
	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		1.416,00

07.04.2007			
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	141,60	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		120,00
	391 HESAPLANAN KDV		21,60

07.04.2007			
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	1.274,40	
	100 KASA		1.274,40

Tekdüzen Hesap Planına ve vergi mevzuatımıza göre de konsinye mal satışı gerçek bir mal satışı değildir. Gelir, satıcı tarafından malların üçüncü taraflara satılması ile kayıt altına alınır (UMS 18, Ek A, 2c).

#### 4.1.9. Satış Anında Yapılan İskonto

Standarda göre satış anında yapılan iskonto miktarı istenilirse ayrıca muhasebeleştirilebileceği gibi sadece net satış hasılatı olarak da muhasebeleştirilebilir (Örten ve diğerleri, 2007:268). Tekdüzen Hesap Planı uygulamasında ise, satış anında sağlanan iskonto muhasebeleştirilmez. Satış bedelinin net değerinin muhasebeleştirilmesi ile yetinilir. Tekdüzen Hesap Planı göz önünde bulundurularak aşağıda satış anında yapılan iskontonun muhasebeleştirilmesine bir örnek verilmiştir.

Örneğin; buzdolabı imalatı ve satışı yapan firma stoklarını eritme ve satışlarını artırma amacıyla 20 adet buzdolabı alan bayilerine 1 adet buzdolabını bedelsiz verme kararı almıştır. Bayilerinden biri 01.03.2007 tarihinde 40 adet buzdolabı satın almış. Kendisine 2 adet buzdolabı bedelsiz teslim edilmiştir. Buzdolabının satış bedeli katma değer vergisi hariç 1.800,00 YTL, maliyet bedeli ise 1.500,00 YTL'dir. Satış işleminin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

01.03.2007			
100	KASA	72.000,00	
611	SATIŞ İSKONTOLARI	3.600,00	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		75.600,00

01.03.2007			
620	SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ	63.000,00	
	152 MAMÜLLER		63.000,00

#### 4.1.10. Dönem Sonunda Sağlanan Miktar İskontosu

Yıl içerisinde 100 adet buzdolabı satın alan bayiye dönem sonunda 12.000,00 YTL miktar iskontosu yapılmaktadır. Yıl içinde 100 buzdolabı satın alan bayi iskonto alacağıyla ilgili 31.12.2007 tarihli faturasını tanzim ederek, imalatçı firmaya göndermiştir.

31.12.2007			
611	SATIŞ İSKONTOLARI		12.000,00
191	İNDİRİLECEK KDV		2.160,00
	120	ALICILAR	14.160,00

Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına göre de aynı muhasebe kaydının yapılması gerekir. Vergi mevzuatıyla da uyumlu olduğu için vergi düzeltmesi yapılmasına ihtiyaç yoktur.

#### 4.1.11. Taksitli Satıştan Kaynaklanan Alacağın Erken Tahsili

Hasılat Standardı uygulandığında vade farkları satış gelirlerine (600, 601 veya 602 nolu hesaplara) alınmadığından satış gelirlerini düzeltici nitelikteki 611 Satış İskontoları hesabı çalışmaz (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:582).

Beş ay vadeli satış nedeniyle son taksit olan 100.000,00 YTL müşteri tarafından vadesinden önce ödendiği için son aya ait vade farkı olan 8.000,00 YTL'nin 5.000,00 YTL'sinin tahsilinden vazgeçilmiştir.

31.12.2007			
100	KASA HESABI		103.000,00
122	ALACAK REESKONTLARI		8.000,00
	120	ALICILAR	108.000,00
	642	FAİZ GELİRLERİ	3.000,00

#### 4.1.12. İhracattan Kaynaklanan Olumlu Kur Farkı

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre döviz kurlarındaki artış nedeniyle meydana gelen olumlu farkın (500,00 YTL) 646 Kambiyo Karları hesabına kaydedilmesi gerekir. Ancak Tekdüzen Hesap Planı uygulamasında, 601 Yurtdışı Satışlar hesabına kaydedilmesini gerekmektedir.

Firma Almanya'ya 01.03.2007 tarihinde 10.000,00 EUR tutarında mermer ihraç etmiştir. İhraç edilen mermerlerin gümrükten geçtiği 01.03.2007 tarihinde kur 1,800 YTL, mal bedelinin firmanın hesabına geçtiği 07.04.2007 tarihinde ise 1,850 YTL'dir (Bkz. Özkan, S., 2003:58'den uyarlanmıştır).

Mermer ihracatının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

01.03.2007				
120	ALICILAR		18.000,00	
	601	YURTDIŞI SATIŞLAR		18.000,00

Satış bedelini tahsili ve kur farkının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

07.04.2007				
102	BANKALAR		18.500,00	
	120	ALICILAR		18.000,00
	646	KAMBIYO KARLARI		500,00

#### 4.1.13. Şüpheli ve Değersiz Ticari Alacaklar

TMS 18'e göre, alacağın şüpheli hale gelen kısmı başlangıçta tahakkuk ettirilen satış hasılatından düşülmez, gider olarak tahakkuk ettirilir.

Firma 01.03.2007 tarihinde peşin fiyatı katma değer vergisi hariç 2.000,00 YTL olan bir buzdolabını %10 vade farkıyla üç ay vadeli satmıştır. Aylık taksit 804,23 YTL olarak belirlenmiştir. Katma değer vergisi peşin tahsil edilmiştir (Bkz. Özkan, S., 2003:77'den uyarlanmıştır).

	Ana para	Faiz	Ana para taksit tutarı	Toplam aylık taksit	Kalan ana para borcu
Ay					
Nisan	2.000,00	200,00	604,23	804,23	1.395,77
Mayıs	1.395,77	139,58	664,65	804,23	731,12
Haziran	731,12	73,11	731,12	804,23	0,00
Toplam		412,69	2.000,00	2.412,69	

Buzdolabı satışının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

01.03.2007			
100	KASA	434,28	
120	ALICILAR	2.412,69	
	600	YURTIÇI SATIŞLAR	2.000,00
	122	ALACAK REESKONTLARI	412,69
	391	HESAPLANAN KDV	434,28

Nisan ayı taksitinin tahsil edilmesinde yapılacak muhasebe kaydı:

01.04.2007			
100	KASA	804,23	
122	ALACAK REESKONTLARI	200,00	
	120	ALICILAR	804,23
	642	FAİZ GELİRLERİ	200,00

Haziran ayı taksitinin tahsil edilememesiyle birlikte alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmesi nedeniyle yapılacak muhasebe kaydında, öncelikle vadesi geldiği için alacak reeskontları hesabında kayıtlı olan 73,11 YTL faiz geliri olarak tahakkuk ettirilir.

01.06.2007			
122	ALACAK REESKONTLARI	73,11	
	642	FAİZ GELİRLERİ	73,11

İkinci olarak, üçüncü taksitinin tahsilinin şüpheli hale gelmesi nedeniyle, alacağın 120 Alıcılar hesabından 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabına aktarılmasıyla ilgili muhasebe kaydı yapılır.

20.06.2007			
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	804,23	
	120	ALICILAR	804,23



Şüpheli hale gelmiş olan son taksit yılsonunda hala tahsil edilememişse, karşılık ayrılır. Bu suretle dönem karı son taksit kadar azalır, dolayısıyla ilgili karşılık mevzuat hükümlerine uygun olarak ayrılmışsa daha az miktarda vergi ödenir.

31.12.2007			
654	KARŞILIK GİDERLERİ	804,23	
	129 ŞÜPHELİ TİC. ALA. KARŞILIĞI		804,23

Örnekte tahsili şüpheli hale gelen 804,23 YTL satış hasılatından düşülmemiş 654 Karşılık Giderleri hesabına borç yazılmak suretiyle gelir tablosuna gider olarak yansıtılmıştır. TMS 18'deki bu uygulama Tekdüzen Hesap Planı uygulamasıyla uyumludur. 213 sayılı, Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesinde şüpheli alacakların gider yazılma koşulları, 322'inci maddesinde de alacağın değersiz hale gelme koşulları açıklanmaktadır.

#### **4.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Ölçülmesi**

Hizmet sunumlarında hasılatının ne zaman tahakkuk etmiş sayılacağı ve dolayısıyla ne zaman finansal tablolara yansıtılacağı, işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır.

##### **4.2.1. Tamamlanma Düzeyi Güvenilir Biçimde Ölçülebilen Hizmet Satışı**

Müşteriye ait firmanın konfeksiyon atölyesinin bir yıllık temizlik hizmetlerinin katma değer vergisi hariç olmak üzere yıllık 96.000,00 YTL'ye yapılacağı 01.03.2007 tarihinde yapılan anlaşma ile taahhüt edilmiştir. Ücret aylık olarak her ayın son günü ödenecektir. Mart ayında 4.000,00 YTL personel ve 2.000,00 YTL temizlik malzemesi gideri yapılmıştır. Temizlik malzemesi için 360 YTL katma değer vergisi nakit ödenmiştir.

Giderlerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

31.03.2007		
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	6.000,00
191	İNDİRİLECEK KDV	360,00
	100 KASA	6.360,00

İşletme tarafından 31.03.2007 tarihinde tahsil edilen Mart ayı hizmet bedelinin muhasebeleştirilmesine ilişkin yevmiye maddelerine aşağıda yer verilmiştir. Bir yıllık ücret 96.000,00 YTL'dir. Hizmet 12 ay süresince verilecektir. Her ay hizmetin gerçekleşme oranı 1/12 oranındadır. Mart ayı satış hasılatı hizmetin gerçekleşme oranına göre  $(96.000/12 \times 1) = 8.000,00$  YTL tutarındadır. Gelir hizmet dönemi boyunca kayda alınmalıdır (Özkan, 2006).

31.03.2007		
100	KASA	9.440,00
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	8.000,00
	391 HESAPLANAN KDV	1.440,00

Toplam hizmet bedelinin verilecek süreye bölünmesi suretiyle bir aylık hizmet bedelinin tespit edilmesi, Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına ve vergi mevzuatına da uygundur.

#### **4.2.2. Katlımlan Maliyet ile Hizmetin Tamamlanabilmesi için Katlanılacak Maliyetin Güvenilir Biçimde Ölçülebildiği Hizmet Satışı**

İşletme, katma değer vergisi hariç 300.000,00 YTL bedel karşılığı, 31.12.2008 tarihinde teslim edilmek üzere, bir villanın yapım işini 01.03.2007 tarihinde taahhüt etmiştir. Tahmin edilen yapım maliyeti 260.000,00 YTL'dir. İşletmenin, 31.12.2007 tarihi itibarıyla katlandığı maliyet, 16.000,00 YTL işçilik ve 88.000,00 YTL inşaat malzemesi olmak üzere toplam 104.000,00 YTL'dir. İnşaat malzemesi alımlarında 15.840,00 YTL katma değer vergisi ödenmiştir. İşe başlarken 60.000,00 YTL avans alınmıştır. Kalan ödemeler yıl sonlarında yapılacaktır.

Alınan avansın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

01.03.2007			
100	KASA	60.000,00	
	340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	60.000,00

2007 takvim yılında yapılan imalat giderlerinin muhasebeleştirilmesi ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2007			
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	104.000,00	
191	İNDİRİLECEK KDV	15.840,00	
	100	KASA	119.840,00

Hasılatın muhasebeleştirilmesi aşağıda verilmiştir. İnşaatın toplam maliyeti 260.000,00 YTL, 2007 yılında imal edilen inşaatın maliyeti 104.000,00 YTL ve inşaatın 2008 yılına kalan kısmının maliyeti ise 156.000,00 YTL'dir. Bu verilere göre, 2007 takvim yılında inşaatın toplam maliyetinin  $(104.000/260.000=0,40)$  % 40'lık kısmı gerçekleşmiştir. İnşaatın 2008 yılına kalan kısmının toplam maliyete oranı ise % 60'dır. Hasılat da bu oran esas alınarak tespit edilecektir. Toplam hasılat olan 300.000,00 YTL'nin 2007 takvim yılına isabet eden kısmı  $(300.000 \times 0,40)$  120.000,00 YTL'dir.

31.12.2007			
100	KASA	81.600,00	
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	60.000,00	
	600	YURTİÇİ SATIŞLAR	120.000,00
	391	HESAPLANAN KDV	21.600,00

Vergi mevzuatımıza göre (Gelir Vergisi Kanunu Madde 42) birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi sayıldığından geliri işin bitiminde yani, 2008 takvim yılında beyan edilecektir. TMS 18'e göre ise, 2007 yılında yapılan işin geliri 2007 yılında beyan edilecektir. Tekdüzen Hesap Planı uygulaması da mevcut vergi mevzuatına göre muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

#### 4.2.3. Nasıl Sonuçlanacağı Güvenilir Biçimde Tahmin Edilemeyen Hizmet Satışı

TMS 18 dönem sonlarında nasıl sonuçlanacağı güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda hasılatın ancak, finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılmasını öngörmektedir.

By-pass olmak üzere 27.12.2007 tarihinde hastaneye yatan hasta yapılan tetkikler sonucunda 30.12.2007 tarihinde ameliyat edilmiştir. Hasta SSK emeklisi olup, hastane ile SSK arasında yapılan anlaşma sonucunda by-pass olan hastalar için SSK katma değer vergisi hariç 2.700,00 YTL ödemektedir. Hastane masrafları hastanın yaşına, hastalığın derecesine ve ameliyat sonrası ortaya çıkan komplikasyonlara göre değişmektedir. Söz konusu hasta için 31.12.2007 tarihine kadar 1.900,00 YTL masraf yapılmıştır. Hasta taburcu edileceği tarihe kadar daha ne kadar masraf yapılacağı belli değildir. SSK 29.12.2007 tarihinde hastaneye ameliyat ücretini ödemiştir.

Giderlerin yapılmasının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

31.12.2007			
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.900,00
	100	KASA	1.900,00

SSK'dan ameliyat ücretinin tahsil edilmesinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

31.12.2007			
100	KASA		2.700,00
	340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	2.700,00

Yılsonunda gelirin tahakkuk ettirilmesi aşağıdaki gibidir.

31.12.2007			
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	1.900,00	
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		1.900,00

Dönem sonunda, 2.700,00 YTL ameliyat ücretinin yapılan giderler kadar olan 1.900,00 YTL tutarındaki kısmı finansal tablolara gelir olarak yansıtılmıştır. Bu nedenle dönem sonlarında kar veya zarar oluşmaz. Vergi mevzuatımıza göre bu hasta için yapılan giderin ve elde edilen hasılatın, gelirin kesin olarak ölçülebildiği 2008 yılında finansal tablolara yansıtılması gerekir.

#### 4.2.4. Acente Faaliyet Gelirleri

TSM 18'e göre acentenin sadece alacağı komisyonu hasılat olarak kaydetmesi gerekir.

Sigorta acenteliği yapan firma 01.03.2007 tarihinde 10.000,00 YTL kasko sigortası ve 12.000,00 YTL yangın sigorta poliçesi tanzim etmiştir. Acente kasko sigorta hasılatından % 10, yangın sigorta hasılatından % 8 komisyon almaktadır. Hasılat Standardı'na göre, acentenin satış hasılatı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir.

01.03.2007			
100	KASA	22.000,00	
320	SATICILAR		20.040,00
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		1.960,00

Vergi yasalarımıza göre de sadece alınan komisyon bedeli satış hasılatıdır. İster net ister brüt yazılsın sonuç değişmediği için, vergi yasalarına aykırı bir husus meydana gelmemektedir.

Hasılat Standardı'nın ek kısmındaki belirlemeye göre, acentelerin daha fazla hizmet sunmasını gerektirmeyen durumlarda tahsil edilen veya edilecek komisyonlar ilgili poliçelerin başlangıç veya yenilenme tarihleri itibariyle gelir kaydedilir. Ancak, acentenin poliçe süresince daha fazla hizmet sunmak zorunda kalması olası ise, komisyonun tümü veya bir kısmı ertelenir ve poliçenin geçerli olduğu dönem boyunca gelir olarak kayıt altına alınır (UMS 18, Ek A, 13).

#### 4.2.5. Bilgisayar Yazılımı Gelirleri

Kişiye özel bir yazılım geliştirme karşılığında alınan ücretlerde, gelirin gerçekleşmesi genellikle ileride gerçekleşecek bir olaya bağlıdır. Bu gibi durumlarda gelir olayın gerçekleşmesi ile kayıt altına alınır. İşlem bir destek hizmeti de içeriyorsa gelir tamamlanma evreleri dikkate alınarak kaydedilir (UMS 18, Ek A, 19).

Konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren bir firmadan 01.04.2007 tarihinde pazarlama servisinde kullanacağı bir bilgisayar yazılım programı siparişi alınmıştır. Bilgisayar programı tekstil firmasına 01.06.2007 tarihinde teslim edilmiştir. Sipariş tutarının tamamını oluşturan 60.000,00 YTL ürün teslim edildiğinde peşin olarak tahsil edilmiştir. Teslim tarihini takip eden aydan başlamak üzere satış sonrası destek hizmeti için yıllık 6.000,00 YTL olarak anlaşılmıştır. Katma değer vergisi ihmal edilmiştir.

Satış hasılatının tahsili aşağıdaki gibidir.

01.06.2007			
100	KASA	60.000,00	
	600	YURTIÇI SATIŞLAR	60.000,00

Temmuz ayına ait satış sonrası destek hizmetinin tahsili aşağıdaki gibidir (12.000,00 / 12 = 500,00 YTL).

31.07.2007			
100	KASA	500,00	
	600	YURTIÇI SATIŞLAR	500,00

### 4.3. İşletme Varlıklarının Başkaları Tarafından Kullanılmasından Sağlanan Faiz, İsim Hakkı ve Temettü Gelirlerinde Hasılatın Ölçülmesi

Faiz, temettü ve isim haklarına ilişkin hasılatın ne zaman tahakkuk etmiş sayılacağı ve dolayısıyla ne zaman finansal tablolara yansıtılacağı, işlemle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi koşullarının birlikte gerçekleşmesine bağlıdır.

#### 4.3.1. Faiz Geliri Elde Edilmesi

İşletme bir iştirakine 01.01.2007 tarihinde yıllık %10 faizle iki yıl vadeli 10.000,00 YTL borç para vermiştir. Bir kereye mahsus olmak üzere 200 YTL tutarındaki komisyon ücretini peşin olarak tahsil etmiştir. Toplam faiz (10.000\*0,10\*2) 2.000 YTL'dir. Şirket faizleri her yılın sonunda ödeyecektir. Her aya düşen faiz tutarı (2.000\*%24) 83,33 YTL'dir. Başta alınan komisyon tutarının her aya düşen miktarı ise (200\*%24) 8,33 YTL'dir. Hesaplara katma değer vergisi dâhil edilmemiştir (Bkz. PricewaterHouseCoopers, IFRS workbooks for accounting professionals IAS 18 Revenue adlı çalışmadan uyarlanmıştır<sup>5</sup>).

01.01.2007			
232	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	10.000,00	
100	KASA		10.000,00

Komisyon gelirinin tahsili aşağıdaki gibidir.

01.01.2007			
100	KASA	200,00	
382	ERTELENMİŞ GELİRLER		100,00
482	ERTELENMİŞ GELİRLER		100,00

<sup>5</sup> www.accountingreform.ru

Birinci aya isabet eden komisyon tutarının gelir hesaplarına aktarılması aşağıdaki gibidir.

31.01.2007			
382	ERTELENMİŞ GELİRLER		8,33
	643	KOMİSYON GELİRLERİ	8,33

Birinci aya isabet eden faiz tutarının gelir hesaplarına aktarılması aşağıdaki gibidir.

31.01.2007			
181	GELİR TAHAKKUKLARI		83,33
	642	FAİZ GELİRLERİ	83,33

#### 4.3.1.1. Mevduat Faizi Elde Edilmesi

İşletme 01.11.2007 tarihinde 100.000,00 YTL tutarında üç ay vadeli ve aylık % 2 faizli mevduat hesabı açtırmıştır.

01.11.2007			
102	BANKALAR		100.000,00
	100	KASA	100.000,00

Dönem sonunda iki aylık işlemiş faizin tahakkuk ettirilmesine ilişkin yevmiye maddesi aşağıdaki gibidir.

31.12.2007			
181	GELİR TAHAKKUKLARI		4.000,00
	642	FAİZ GELİRLERİ	4.000,00

TMS 18'e göre kalan bir aylık faiz gelirinin de 2008 yılının Ocak ayının sonunda tahakkuk ettirilmesi gerekir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 285'inci maddesinde



“Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.” denilmektedir. Vergi mevzuatımızdaki bu hüküm mevduat faiz gelirlerinin vade sonunda değil, dönem sonlarında tahakkuk ettirilmesini öngören TMS 18 ile uyumludur.

#### 4.3.1.2. Henüz Tahsil Edilmemiş Faizi Olan Tahvil Satın Alınması

İşletme 01.01.2007 ihraç tarihli ve bir yıl vadeli 100.000,00 YTL nominal bedelli tahvili 3 aylık işlemiş 5.000,00 YTL faizi ile birlikte 105.000,00 YTL’ye 31.03.2007 tarihinde satın almıştır (Bkz. Akdoğan ve Sevilengül, 2007:88-92’ den uyarlanmıştır).

31.03.2007			
111	ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI	105.000,00	
	111.001 Alış Bedelleri	100.000,00	
	111.002 Tahakkuk Eden Faiz	5.000,00	
100	KASA		105.000,00

Söz konusu tahvil 31.12.2007 tarihinde 20.000,00 YTL faizi ile birlikte tahsil edilmiştir.

31.12.2007			
100	KASA	120.000,00	
111	ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI		105.000,00
	111.001 Alış Bedelleri	100.000,00	
	111.002 Tahakkuk Eden Faiz	5.000,00	
642	FAİZ GELİRLERİ		15.000,00

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 değerlenir. Bu nedenle satın alınan tahvilin alış bedeli ile muhasebeleştirilmesini öngören TSM 18 ile vergi mevzuatı birbiriyle uyumludur.

#### **4.3.2. Tahsil Edilebilir Hale Gelmiş Kar Payı Kuponlu Hisse Senedi Satın Alınması**

İşletme 01.03.2007 tarihinde geçici olarak elde tutulmak amacıyla kâr dağıtım kararı alınmış ve henüz tahsil edilmemiş 50.000,00 YTL nominal bedelli hisse senedini 8.000,00 YTL'lik kar payı kuponu ile birlikte 58.000,00 YTL'ye satın almıştır.

01.03.2007			
110	HİSSE SENETLERİ		50.000,00
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER		8.000,00
	100	KASA	58.000,00

07.04.2007 tarihinde 8.000,00 kar payı tahsil edilmiştir.

07.04.2007			
100	KASA		8.000,00
	108	DİĞER HAZIR DEĞERLER	8.000,00

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279'uncu maddesine göre hisse senetlerinin kar payını da içeren alış bedeli ile muhasebeleştirilmesi gerekir. Yine vergi mevzuatımıza göre 8.000,00 YTL dönem vergi matrahına dâhil olması gereken bir gelirdir, hesaben ve nakden talep edilebilir hale geldiği hesap döneminin gelir tablosunda yer alması zorunludur. TMS 18'de diğer hazır değerler hesabına kaydedildiği için gelir tablosunda yer almamaktadır. Hisse senedi satıldığında kar veya zarar doğması halinde gelir tablosunda yer alacaktır.

### 4.3.3. İsim Hakkı Gelirleri

Hasılat Standardı'nın ekine göre, şirket varlıklarının kullanım ücretleri ile isim haklarının, sözleşmenin özüne göre kayda alınması gerekmektedir. Gelir kaydetme, sözleşme süresince eşit tutarlarda yapılabilir. Lisans verenin ek yükümlülüğü olmayan, lisans alanın da sabit bir ücret karşılığında serbest kullanım hakkı edindiği sözleşme özünde bir satıştır. Lisans ücretinin veya telif hakkının alınması gelecekteki bir olayın ortaya çıkmasına bağlı ise, gelir olayının gerçekleştiği dönem veya alacağın tahsilinin muhtemel olduğu zaman kayda alınır (UMS 18, Ek A, 20).

Mc' Donalds ile imtiyaz hakları anlaşması olan bir bayi, Mc' Donalds'a her yılbaşında 20.000,00 YTL ödemektedir. Ayrıca her ay da 1.500,00 YTL ödemektedir ve bunun karşılığında 1.800,00 YTL değerinde gıda maddesi almaktadır. Aradaki 300 YTL'lik fark başta ödenen 20.000,00 YTL ( $300 \times 12 = 3.600$ ) içindedir. Bayi her aybaşında ödeme yaptığı ana firma tarafından aşağıdaki kayıt yapılır (Bkz. PricewaterHouseCoopers, IFRS workbooks for accounting professionals IAS 18 Revenue adlı çalışmadan uyarlanmıştır<sup>6</sup>):

01.01.2007			
100	KASA	20.000,00	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		16.400,00
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		3.600,00

01.02.2007			
100	KASA	1.500,00	
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	300,00	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1.800,00

01.02.2007			
620	SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ	1.800,00	
	153 TİCARİ MALLAR		1.800,00

<sup>6</sup> www.accountingreform.ru

#### 4.4. Hasılatın Tahakkuk Etmediği Durumlar

TMS 18 Hasılat Standardında hasılatın tahakkuk etmedi durumlar ana başlıkları ile aşağıda açıklanmıştır.

**Mülkiyetin Alıcıya Geçmemesi:** İşletme malını konsinye olarak verdiğinde, malın mülkiyeti kendisinde olduğundan, satış işlemi söz konusu değildir. İşletme malını sergilemesi için bir başka firmaya teslim ettiyse, bu koşulda da malın mülkiyeti kendisinde olacağından satış işlemi olarak nitelendirilmemelidir (Özkan, S.,2003:66). İşletme, malı bir süre deneyip, memnun kalırsa satın alacaksa, malın mülkiyeti alıcıya geçmediğinden, burada da satıştan dolayısı ile hasılatı söz edilemez.

**Montaj İşleminin Satış Anlaşmasına Dahil Olup Olmaması:** İşletmenin yaptığı satış anlaşmasına montaj işlemi dâhilse montaj işlemi bitene kadar satış işlemi yapılmış sayılmaz (UMS 18, Ek A, 2a). Ancak yapılacak montaj işlemi önemsiz ise, yani işletmenin önceki tecrübelerine dayanarak montaj sırasında hiçbir soruna rastlanmıyorsa, o zaman satış işlemi olarak nitelendirilebilir. Örneğin; bir çamaşır makinesinin montajını önemsiz olarak nitelendirmek mümkündür. Çünkü ürünün montajı yapılmadan çalışıp çalışmadığı kontrol edilmiş olup, üretici firma dışında başka şahısların da rahatlıkla yapabileceği bir işlem söz konusudur. Ancak bu montaj işlemi mutfak dolaplarıyla ilgili olsaydı, alınan bir yanlış ölçü sonucu dolap yerine tam oturmayabilirdi. Dolayısı ile işlemin riski ve montajın önemi oldukça fazla olacaktı ki bu gibi koşullarda, montaj işlemi tamamlanmadan satıcının sorumlulukları bitmeyeceğinden, satış işlemi gerçekleşmiş sayılamaz (Özkan, S., 2003:68).

**Malın Mülkiyetinin Alıcıya Geçmesine Rağmen Satış Sayılmaması Gereken İşlemler:** İşletme diğer bir işletmeye sonradan geri almak koşulu ile mal satar ve karşılığında senet alırsa, bu durumda işletme satış yapmamış sayılır. Örneğin, bir işletme sonradan geri almak üzere 1.000 YTL tutarında mal satmış ve karşılığında 3 ay vadeli senet almış ise, bu koşulda Hasılat Standardı'na göre satış yapmamış sayılır. Bir işletme diğer işletmeye mal satar ve bu malın da satılabilirliğini garanti ederse, bu işlem satış sayılmaz. Örneğin, işletmenin sattığı malın ve kendi elindeki malın tek başına bir ekonomik değeri

olmayabilir. İki mal birleştiklerinde ancak bir ekonomik değere sahip oluyorsa işletme ne zaman mal satıyorsa diğer firma da satmak zorundadır. Bu gibi koşullarda mülkiyet alıcıya geçmesine karşın işletme satış yapmamış sayılır. İşletme sattığı mal karşılında vadeli senet alıyor ancak malını sattığı firmayla bu malları satana kadar ödeme konusunda hiçbir zorlama olmayacağı ve temerrüt faizi işlemeyeceği konusunda anlaşmışsa, yine işletme satış yapmış sayılmaz. TMS 18 bu gibi durumları satış saymamaktadır; çünkü işletmelerin yıl sonu raporlarında daha iyi bir finansal yapıya sahip oldukları izlenimini yaratmak için sıklıkla bu gibi kayıtlara başvurdukları gözlenmiştir (Özkan, S., 2003:66).

**Faturalandır ve Beklet Tipi Satışlar** (Satış işleminin yapıldığı faturanın kesildiği ve mülkiyetin alıcıya geçtiği halde sevkıyatın alıcının isteği üzerine ertelendiği satışlar): İşletme satış yapmış ancak mallarını alıcıya teslim etmemişse, işlemin gelir olarak kayıt altına alınabilmesi için, TMS 18'e göre, aşağıdaki koşulların sağlanması gereklidir:

- a. İşletmenin mallarını teslim edeceği konusunda bir şüphesi olmamalıdır.
- b. İşletme satış anında mallarını elinde hazır bulundurmalıdır.
- c. Alıcı teslimatın ertelenmesinin doğuracağı şartlar hakkında bilgi sahibi olmalıdır.
- d. İşletmenin bu alıcıya uyguladığı ödeme koşullarının diğer alıcılara uyguladığından farklı olmaması gerekir (Özkan, S., 2006).

Mallar imal edildikten veya satıldıktan sonra alıcıya teslim edilecekse hasılat kayda alınmaz (UMS 18, Ek A, 1).

**Malın Performansından Kaynaklanan, Yalnızca Alıcının Tahmini ile İlgili Sübjektif Nedenlerden İade Hakkı Tanınabilir:** Örneğin; televizyon aracılığıyla satılan birçok ürün, "alın kullanın 15 gün veya 1 ay içinde memnun kalmazsanız ürünü geri alırız", denilerek satılmaktadır. Bu gibi durumlarda, müşteri tanınan süre zarfında ürünü iade edip parasını geri alma hakkına sahiptir. Bu nedenle, işletme iade hakkının bitmesinin ardından tahakkuk işlemini gerçekleştirmelidir (Özkan, S., 2003:66).

## **BÖLÜM V. HASILAT STANDARDI'NIN UYGULANMASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER**

Bu bölümde, uluslararası muhasebe standartlarının değerlendirilmesi, ülkemiz açısından hasılat standardının değerlendirilmesi ve hasılat standardına yönelik güncel tartışmalar konuları işlenmiştir.

### **5.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Değerlendirilmesi**

Küreselleşme denilen yeni dünya düzeninin, görünür bir gelecekte çok fazla değişme ihtimali görülmemektedir. Diğer bir deyişle, ülkemiz de dâhil ulusal devletlerin bu yeni düzenden kendilerini soyutlama imkânları da bulunmamaktadır. Sanayileşme ve kalkınmasını hızlandırmak ve bunu kesintisiz sürdürmek kararlığı içerisinde olan ülkemizde, ulusal tasarrufların yetersiz olması nedeniyle, yabancı yatırım ve sermayeye ihtiyaç vardır. Yabancı yatırımı ve sermayeyi çekebilmek için yapılması gereken öncelikli işlerden birisi de finansal raporların ortak bir dil olan UFRS ile uyumlu hazırlanmış olmalarını temin etmektir. Ülkemizin amacı, Avrupa Birliğine tam üye olarak katılmaktır. Bu amaç doğrultusunda, ülkemizde uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinin Avrupa Birliği muhasebe sistemi ile uyumlaştırılması zorunlu olmuştur. Bu nedenle, Avrupa Birliği muhasebe sisteminin çeşitli yönlerden irdelenmesi ve ülkemizde uygulanmakta olan muhasebe sistemleri ile karşılaştırılması önem kazanmıştır (Yalkın,1991:77). Küreselleşmenin ortaya çıkardığı bu zorunlu gelişmeler, kaliteli, ortak bir dile dayalı anlaşılabilir finansal bilgi üretilmesi ihtiyacını da ortaya çıkarmıştır. Günümüzde bu ihtiyaca Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) cevap vermektedir. AB üyesi ülkelerde, hisse senetlerini borsaya kote ettirmiş şirketler için, 2005 yılından itibaren UFRS'ye uyma zorunluluğu getirilmiştir (Erhan, 2004). ABD'de uygulanmakta olan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) arasında farklılıkların giderilmesi amacıyla, 2002 yılında Uluslararası

Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) arasında Norwalk anlaşması yapılmıştır. Uyumlaştırma çalışmaları halen devam etmektedir. Şubat 2006'da da FASB ve IASB yeni bir işbirliği anlaşması yapmıştır.

Birleşmiş Milletler gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD) ise ekonomik olarak gelişmiş ülkeler açısından muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasıyla ilgilenmekte olup IASB'nin çalışmalarını desteklemektedirler. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü de (International Organization of Securities Commissions-IOSCO) ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin, sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan hususlardan biri olduğu belirlenmesinden hareketle bu sorunun giderebilmesi amacıyla uluslararası menkul kıymetlerin ihraçlarında ve kayda alınmasında, UMS'nin kabul edilmesi için üyelerini yönlendirmektedir.

AB üyesi ülkelerde uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının hisse senetleri borsalarda kote edilmiş şirketlerde uygulanması zorunlu olup, diğer firmalar kendi ulusal standartlarını uygulamaktadır. Diğer yandan, UFRS'nin dünya düzeyinde kabul gördüğünün en önemli göstergelerinden birisi de, bankacılık işlemlerini düzenleyici otoriteler tarafından oluşturulan Basel Komitesinin (Basel Committee on Banking Supervision), UFRS üzerinde yürüttüğü çalışmalar sonucunda, 2000 yılında UFRS'yi desteklediğini açıklamasıdır. Bankacılık sektöründe Basel-II kuralları 2008 yılından itibaren uygulanmaya başlayacaktır. İşletmelerin bankalarla çalışabilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaları gerekmektedir (Akgül ve diğerleri 2006). Bu kapsamda, muhasebe uygulamalarının Türkiye'de uygulanma ve gelişme tarihçesi ile finans sisteminin geçirdiği evreler paralellik arz etmektedir. Ne zaman muhasebe uygulamalarında muhasebe ilkeleri göz ardı edilmişse ülkemiz finans sisteminde sorunlar yaşanmıştır. Özellikle 1990-2000 yılları arasındaki şeffaflıktan uzak bankacılık dönemi en bariz örnekleme dönemimizdir (Bilgin, 2006).

Muhasebe alanında uluslararası ortak bir dile olan ihtiyacın, ülkemizin iktisadi gelişmesine paralel olarak, her geçen gün artması nedeniyle, mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlara cevap vermek üzere, 2002 yılında, sadece bu amaçla çalışacak idari ve mali

özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul oluşturacağı standartların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyum içinde olmasını hedef olarak benimsemiş ve çalışmalarını bu yönde devam ettirmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Hasılat Standardı da dâhil olmak üzere, bu güne kadar bir adet kavramsal çerçeve, 8 adet TFRS ve 30 adet TMS hazırlamıştır. Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde yaklaşması süreci doğrultusunda, ülkemiz özelinde de, Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu 2003 yılında UMS ile uyumlu 25 nolu muhasebe standartları tebliğini yayınlarak, ulusal düzeyde sürece destek vermiştir.

## **5.2. Ülkemiz Açısından Hasılat Standardı'nın Değerlendirilmesi**

Muhasebe standartlarının yaklaşması yönünde, uzun yıllardır hem kamusal düzeyde hem de mesleki kuruluşlar düzeyinde yürütülen farklı çalışmaların bir uzantısı olarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olarak (UMS 18), TMS 18 Hasılat Standardı'nı 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazete'de yayımlayarak, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe koymuştur.

Uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından da desteklenen ve yönlendirilen bu süreç, bütün standartların uygulamaya yönelik etkileri düzeyinde kapsamlı olarak incelenmesini kaçınılmaz kılmıştır. Bu çerçevede, TMS 18 Hasılat Standardı'nın, diğer standartlar arasında çok özel bir konumu bulunmaktadır. Günümüzde, hem uygulamacılar hem de akademisyenler düzeyinde, özellik içeren bazı işlemlerin muhasebeleştirilmesi konusunda, Hasılat Standardı'nın ne ölçüde yeterli olduğu konusundaki tartışmalar devam etmektedir. IASB ve FASB gibi kuruluşların, günümüzde hasılatın muhasebeleştirilmesi konusuna, öncelikli projeleri arasında yer vermiş olmaları, bu tartışmalar için önemli bir kuramsal zemin oluşturmuştur. Hasılatın doğru ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar düzeyinde sunulan bilginin doğruluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlayan en önemli muhasebe süreçlerinden birisidir.

Küçük ve orta ölçekli firma (KOBİ) olarak adlandırılan diğer firmalar için sadeleştirilmiş, basite indirgenmiş bir standardın oluşturulması için çalışmalar devam



etmektedir. Ülkemizdeki ulusal büyük firmaların, ABD ve AB'ye dâhil ülkelerdeki küçük ve orta ölçekli firmalara tekabül ettiği düşünülürse, Hasılat Standardı'nın uygulamasında ortaya çıkabilecek zorluklar daha iyi anlaşılabilir. Ülkemizde hasılatın muhasebeleştirilmesi gerek akademik çevreler gerekse finansal tablo hazırlayıcı ve kullanıcıları tarafından hala üzerinde çalışılan bir konudur. Diğer standartlar için olduğu gibi, Hasılat Standardı'nın da ülkemizde uygulanmasının önündeki en büyük engel nicelik ve nitelik olarak yetişmiş meslek mensubunun azlığıdır.

IASB tarafından orta ve küçük boy işletmeler için sadeleştirilmiş olan taslak metinde Hasılat Standardı'na ilişkin bölüme oldukça uzun yer verilmiş olup büyük bir farklılaştırma yapılmamıştır. Uygulamada birçok tartışmaya yol açan, en kapsamlı standartlar arasında yer alan Hasılat Standardı'nın orta ve küçük boy işletmeler için daha da sadeleştirilmesi gerekmektedir. Aksi durumda özellikle ülkemizde uygulamada birçok zorluk çıkacaktır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi açısından da küreselleşmenin getirdiği ortak dil ihtiyacı ile yine ülkemize özgü uygulama zorlukları arasında bir denge kurulmalıdır. Bu çözüm yolu da yasa düzenlemenin yanı sıra etkili bir eğitimle mümkündür ve bir geçiş sürecine ihtiyaç vardır. Bu geçiş süresinde;

- Vakit kaybedilmeden TFRS bütün üniversitelerin ilgili bölümlerinde zorunlu ders kapsamına alınmalıdır.

- TMSK'nın koordinatörlüğünde, odalar ve borsalar ile meslek örgütlerinin öncülüğünde bir meslek içi eğitim seferberliğine girilmeli, mümkünse bu eğitimler en azından belli büyüklükteki firma çalışanları için zorunlu hale getirilmelidir.

Güncel tartışmaların da odağında bulunan Hasılat Standardı bütün işletmeleri doğrudan ilgilendirmekte ve burada yapılan bir yanlış bütün finansal tabloların yanıltıcı bilgiler vermesine neden olmaktadır. Çünkü gelir tablosunun en üst kalemi satış hasılatıdır. Üstelik üzerinde en çok hileyle yönlendirme yapılabilen hesaplarla doğrudan ilişkilidir. TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ve TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri gibi diğer birçok standart ise çok daha dar kapsamlı olup sınırlı işletmeyi

ilgilendirirken, Hasılat Standardı ticari faaliyette bulunan bütün işletmeleri doğrudan ilgilendirmektedir. Bu nedenlerle de bu standardın ve ilgili kavramsal çerçevenin çok doğru bir şekilde anlaşılması ve uygulanması gerekmektedir. Hasılat Standardı'nda hasılatın ne zaman gerçekleştiği konusu, mal satışlarında, hizmet satışlarında ve faiz, temettü ve isim haklarında ayrı ayrı belirtilmiştir. Bunun yanı sıra komisyonlar, ürün değişimleri, işlemlerin ayrıştırılması ve iskontolar yine bu standart kapsamında ele alınmıştır. Standart kapsamındaki bütün bu hususlar ticari hayatta en çok karşılaşılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi sürecine ışık tutmaktadır.

Hasılat Standardı'nın amacı gelirin ne zaman doğduğuna bağlı olarak ne kadar tahakkuk etmesi gerektiğine açıklık getirmektir. Zaten hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin en önemli husus gelirin ne zaman tahakkuk ettirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilmelidir. Bu standart sözü edilen kriterlerin oluştuğu ve dolayısıyla hasılatın tahakkuk ettiği koşulları tanımlamaktadır (Sönmez, 2007). Farklı standartlara göre hazırlanmış finansal tablolar birbirinin tam tersi sonuçların çıkmasına neden olabilmektedir.

Gerçeği yansıtmayan finansal tablolar tüm finansal tablo kullanıcılarını yanıltarak, doğru karar vermelerini engeller ve zarar görmelerine neden olur. Bu nedenle, tüm hesap ve işlemlerin denetimi içinde hasılatın denetiminin özel ve öncelikli bir önemi vardır. Bu husus Uluslararası Denetim Standartları kapsamında da vurgulanmıştır. Şöyle ki; bir işletmenin tüm hesap ve işlemlerinin denetimi için kurallar manzumesi oluşturan Uluslararası Denetim Standartları hasılatın doğru tespit edilmesinde en önemli iki unsurdan biri olan gerçeğe uygun değer kavramı için özel bir bölüm ayırmıştır. Hasılat Standardı dışında hiçbir standart için Uluslararası Denetim Standartlarında özel bir bölüm mevcut değildir. Hasılat Standardı'nın en önemli iki ayağından biri olan gerçeğe uygun değer kavramına özel bir bölüm ayrılması ve gerçeğe uygun değer ölçümlerine ve açıklanmasına ilişkin çok ayrıntılı bir denetim sürecinin öngörülmesi, Uluslararası Denetim Standartlarının hasılatın denetimine ne kadar önem verdiğini göstermektedir.

Etkin bir denetim süreci yürütülmesiz Hasılat Standardı'nın mevcut olması, aslında çok da anlam ifade etmemektedir. Karşılaştırılabilir ve güvenilir bir bilgi ancak iyi

bir denetimle elde edilebilir. Amerika'nın en büyük denetim firmalarından biri olan Arthur Andersen, Enron ve Worldcom firmalarının denetiminde yolsuzluk yapmış, bu şirketlerin iflası ise Amerikan ekonomisini sarsmıştır (Eaton, 2005). Bu da standartların tek başına yeterli olmadığını, iyi bir denetimin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir (Conrad ve Camby, 2005). ABD'de finansal tabloların yeniden düzenlenmesine olan en büyük ihtiyacın hasılatın yanlış kaydedilmesinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu skandallardan sonra FASB özellikle hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu üzerine yoğunlaşarak çalışmıştır (Dobler ve Hettich, 2006).

### **5.2.1. Hasılat Standardı'nın Ülkemiz Uygulamasına Getirdiği Farklılıklar**

Hasılat Standardı kapsamında iki önemli kavram vardır. Bunlardan ilki dönemsellik ilkesi olup, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla eşleştirilerek muhasebeleştirilmesini gerektirir. Bu çerçevede gelirin ve giderin ne zaman doğduğu yani hangi dönemin geliri ya da gideri olduğu çok önemlidir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, Hasılat Standardı ile ülkemiz vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planı uygulaması farklılık gösterebilmektedir. Farklı kullanıcılara farklı finansal tablolar hazırlanmasının bir nedeni de budur. Amaç doğru sonuçlara ulaşmak ise her iki sistemin de birbiriyle uyumlu olması gerekmektedir. Hasılatın tahakkuk ettirilmesinden kaynaklanan dönem farklılıkları, vergilerin ne zaman ödenmesi gerektiğini etkilemektedir.

Hasılat Standardı'nın üzerinde durduğu ikinci önemli kavram ise gerçeğe uygun değer kavramıdır. TMS 18'de, gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli guruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tarif edilmiş ve hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür hükmüne yer verilmiştir. Vadeli satışlarda hasılatın gerçeğe uygun değeri alacağın emsal faiz oranı ile iskonto edilerek bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunur. Bu kavram muhasebe literatüründe üzerinde en çok tartışılan kavramların başında yer almaktadır. Bunun sebebi çok kapsamlı ve detaylı olmasının yanı sıra finansal tabloları hazırlayanların yorumlarına açık olduğu için farklı sonuçların oluşmasına yol açan bir değerlendirme yöntemi olmasıdır. Dönemsellik ilkesinin uygulanmasında olduğu gibi, burada da farklı değerlendirme yöntemleri kullanılırsa çok farklı finansal tablolar ortaya çıkabilir. Standardın bir eksik tarafı, gerçeğe uygun değer

belirlenmesi için önerilen yöntemlerin ihtiyaca cevap vermemesi durumunda, işletme varlık ve yükümlülüklerinin nasıl değerlendirileceği konusunda yeterince aydınlatıcı olmamasıdır (Tokay ve diğerleri, 2005). Hasılatın muhasebeleştirilmesinde, bazı durumlarda, örneğin, birden fazla unsurdan oluşan sözleşmeye dayalı satış işlemlerinde, farklı unsurlar açısından, gerçeğe uygun değer belirlenebilmesinin, büyük ölçüde meslek çalışanın yargısını gerektirmesi, ikilemlere neden olmaktadır (Wüstemann ve Kierzek, 2005).

Hasılat Standardı'nın getirdiği önemli bir yenilik de hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilmesi nedeniyle, vadeli satışlarda satış hasılatı ile vade farkının ayrıştırılması gerekliliğidir. Standarda göre satış bedeli, işletmenin sattığı mal ya da hizmetin bedelidir ancak vade farkı özünde işletmelerin müşterilerine açtığı bir kredidir. Kredi karşılığında elde edilen tutar ise satış hasılatı değil faiz gelirdir. İşletmelerin bu ayrımı yapabilmeleri için kalifiye iş gücüne sahip olmaları gereklidir ki, bu da işletmelere ek maliyetler yüklemektedir. Ancak vade farkı ayrıca belirtiliyor ise, faiz oranına ihtiyaç kalmaz. Vadeli satışlarda, vade farkının bir bölümü gelecek dönemlere ait olabilir. Bu durumlarda, vade farkının ne kadarının bu dönemin ne kadarının ileriki dönemlerin olduğu ayrıştırılmalıdır. Bu ayrıştırma yapılırken dikkat edilmesi gereken husus, vade farkının, vade tutarının ay sayısına bölünmesi esasıyla değil, kalan vade dikkate alınarak bileşik faiz yöntemi ile hesaplanmasıdır (Örten ve diğerleri, 2006).

Hasılat Standardı'nın getirdiği bir diğer yenilik ise, hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılatın bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılmasıdır. Tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Bu yöntemler; hizmetin tamamlanan kısmına ilişkin verilerin dikkate alınması, bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranının ve işlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranının belirlenmesidir.

## 5.2.2. Hasılatın Tahakkuk Ettirilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar

Hasılatın ne zaman tahakkuk ettirilmesi gerektiğinin belirlenmesi, muhasebenin en can alıcı işlemlerinden birisidir. Hasılatın doğru muhasebeleştirilmesinin ön koşulu olarak, özellikli durumlar temelinde, belirli koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi gerekir. Aşağıda sunulan tablo, özellikli işlemler düzeyinde, dikkate alınması gereken koşulların belirlenmesi konusunda rehberlik sağlayabilecek hususları içermektedir.

**Tablo 1. Özellikli İşlemler Düzeyinde Hasılatın Kayda Alınması**

	<b>Satıcı riskleri ve kazançları karşı tarafa transfer etmiştir</b>	<b>Satıcının malların yönetimi ile ilgisi kalmamıştır</b>	<b>Hasılatın kayda alınma zamanı</b>
Koşulsuz mal satışı anlaşmasında mülkiyet hakkı transferi	Evet	Evet	Mal transferinde
Acente antlaşmasına göre mal transferi yapıldıysa	Hayır	Hayır	Acente malları iade hakkından vazgeçtiğinde ve malları üçüncü kişilere satışı kesinlik kazandığında hasılat kayıt edilir. (Acente için ise hasılat tutarı yalnızca komisyon tutarı kadardır.)
Mallar transfer edilmesine rağmen mülkiyetin saklı tutulması (mülkiyeti muhafaza sözleşmeleri)	Evet	Evet	Mal transferinde kredi riski önemli bir risk değildir, gelir kaydedilebilir.
Satış koşulsuz yapılmış ancak satış fiyatı mal teslim edinene kadar belirlenmemişse	Evet	Evet	Mal transferinde
Eğer alıcı depozito veya teminat ödemişse	Hayır	Hayır	Alıcı malı teslim alınca

Satış yapılmış fatura kesilmiş ancak malın teslimatı alıcının isteği üzerine ertelendiyse (faturalandır ve beklet tipi satışlar)	Evet	Evet	Alıcı mülkiyet hakkını kabul ettiğinde, aşağıdaki koşulların sağlanması şartı ile hasılat kayda alınır. 1. Teslimatın yapılması mümkün ise, 2. Satış esnasında mallar hazır, tanımlanmış ve teslim hazırdır ise, 3. Alıcı ertelenmiş teslimat koşullarını kabul ederse, 4. Olağan ödeme vadeleri uygulanıyor ise.
Montaj işleminin satış anlaşmasına dahil olması.	Hayır	Hayır	Malın montajı yapıp kontrol edildiğinde
Alıcı malları teslim aldıysa ve satıcının malın performansına ilişkin verdiği garanti normal garanti koşullarının dışındaysa	Durum ve koşullara göre değişmektedir	Durum ve koşullara göre değişmektedir	Satıcı daha fazla önemli risk ve performansa bağlı zorunluluklara maruz değilse hasılat kaydedilebilir.

**Kaynak:** www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/E86D380A7F97C1668025714D0036AC58

### 5.3. Hasılat Standardı'na Yönelik Güncel Tartışmalar

Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak UMS 18 Hasılat Standardı ve UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı olmak üzere iki ayrı standart vardır. Her iki standart da Uluslararası Muhasebe Kurulu tarafından 1993 tarihinde son kez revize edildiği için, tüm standartlar arasında en eski standartlardır. Bu nedenle de hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin en son eğilimler standartlara yeterince yansımamıştır (Wüstemann ve Kierzek, 2005). Hasılat Standardı'na yönelik tartışmaların günümüzde de devam etmesinin nedenlerinden birisi de güncel olmamasıdır.

Günümüzde IASB uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde ilke temelli yaklaşım ağırlık kazanmıştır (Wüstemann ve Kierzek, 2005). Bu gelişmeyle birlikte, gelirin muhasebeleştirilmesi konusunda, literatürde “gelir ve gider yaklaşımı” ve “varlık ve borç yaklaşımı” olarak adlandırılan iki ayrı model üzerindeki tartışmalar sürmektedir. UMS 18 Hasılat Standardı ağırlıklı olarak “gelir gider yaklaşımı” temelinde

hazırlanmıştır. Burada hedef, finansal tabloların, öncelikle işletmenin performansına ilişkin bilgi vermesidir. Bu doğrultuda, öncelik gelir ve giderin doğrudan kar kavramı üzerinden, işletme faaliyetlerine ilişkin başarı ölçütü olarak tanımlanmasına verilmiştir. Dönem karının hesaplanmasında, “varlıklar ve borçlar”, ertelenmiş gelir ve giderleri temsil etmektedir. Diğer yandan finansal tabloların bilgi sağlaması hedefinde ağırlık mali durumun ölçülmesine verildiğinde ise gelirler, işletmenin varlıkları ve borçlarındaki değişimler üzerinden, dolaylı olarak tanımlanmaktadır. Bu ikinci yaklaşım “varlık ve borç yaklaşımı” olarak adlandırılmaktadır (Wüstemann ve Kierzek, 2005:76). Diğer bir deyişle, örneğin, mal ve hizmet satışlarında, işlemin varlıklar üzerinde yarattığı artış ile borçlar üzerinde yarattığı artış arasındaki fark, hasılatın belirlenmesine temel oluşturmaktadır.

FASB hasılatın tanınmasında “varlık ve borç yaklaşımı”nı göz önüne alırken, IASB ağırlıklı olarak “gelir gider yaklaşımı”nı göz önüne almıştır. Ancak IASB de son yıllarda varlık ve borç yaklaşımı üzerinde çalışmaktadır (Wüstemann ve Kierzek, 2005). Bu doğrultuda FASB ve IASB, 2002-2004 yıllarında hasılatın muhasebeleştirilmesinde “varlık ve borçlar yaklaşımı” üzerinde çalıştılar. Her iki kurul da ağırlıklı olarak sözleşmeye dayalı varlık ve borçların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesinin mevcut durumda hasılatın kaydedilmesine ilişkin problemlerin çözümü açısından uygun olup olmadığını araştırmışlardır. (Wüstemann ve Kierzek, 2005). Yine her iki Kurul, konuya ilişkin olarak, 2006-2008 yılları arasında da birlikte çalışmayı hedeflemektedir. IASB ise 2007’nin son çeyreğinde bir tartışma metni yayınlamayı planlamaktadır.<sup>7</sup> Bu çalışmalar sonucunda, FASB ve IASB hasılatın muhasebeleştirilmesi hususunda uzlaşmayı öngörmektedir. FASB hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda daha uzun süredir çalışmakta olup, aslında IASB’ yi de büyük ölçüde etkilemiştir.

---

<sup>7</sup> www.iasb.org

## BÖLÜM VI. SONUÇ

İşletmelerin başarısı firma değeri ile ifade edilmektedir. Firma değeri ise işletmenin karlılığı ve pozitif nakit akımı ölçütleri temelinde belirlenmektedir. Karlılığı oluşturan en temel unsur, elde edilen hasılattır. Gelir tablosunun en başında yer alan kalem de satış hasılatıdır. Satış hasılatı zamanında ve doğru olarak ölçülmeksizin, brüt karın, ödenecek vergilerin, dönem net karının ve dağıtılacak karın hatasız hesaplanması mümkün değildir.

UMS 18 ve onun resmi tercümesi olan TMS 18 Hasılat Standardı, mal satış, hizmet satış 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 bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarları dışındaki kısmı içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarı ile sınırlıdır.

Hasılatın ne zaman (hangi dönemde) ve ne kadar tahakkuk ettiği konusu, TMS 18 Hasılat Standardı'nın özünü oluşturmaktadır. Hasılat Standardı iki ana kavram üzerine temellendirilmiştir. Bunlardan birincisi dönemsellik ilkesi, ikincisi ise gerçeğe uygun 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 karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.



Mali tablolar, amaçlanan faydayı sağlamaları için tahakkuk esası dikkate alınarak hazırlanır. Bu yöntemde, işlemlerin ve diğer olayların etkileri, bunlarla ilgili nakit ve nakit benzerlerinin tahsilâtlarının veya ödemelerinin yapıldığı tarih itibariyle değil, bunların vuku bulduğu tarihler esas alınarak mali tablolara alınır. İşlem ve olaylar tahakkuk ettiği tarih itibariyle mali tablolara alınır ve ilgili dönemin mali tablolarında gösterilir.

TMS 18 Hasılat Standardı kapsamındaki dönemsellik kavramı temelinde, hasılatın muhasebeleştirilmesi vergi mevzuatımız ve Tek Düzen Hesap Planındaki yönlendirmelere kıyasla farklılıklar arz etmektedir. Bu farklılıkların azaltılması uygulayıcılara büyük kolaylık sağlayacaktır.

Gerçeğe uygun değer, TMS 18 Hasılat Standardı'nda, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak 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 değeri belirleyecek emsal faiz oranı aşağıdakilerden birisi olabilir.

**1.** Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı.

**2.** Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurularak, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Faiz geliri hesaplanırken basit faiz oranı değil bileşik faiz oranı kullanılmalıdır.

Gerçeğe uygun değer kavramı temelinde, hasılatın miktarı, faiz ve faizin muhasebeleştirileceği dönem konusunda TMS 18 ile vergi mevzuatımız ve Tek Düzen Hesap Planına dayalı uygulama arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Görece yeni bir müessese olarak karşımıza çıkan gerçeğe uygun değer kavramı, muhasebede üzerinde en çok tartışılan kavramların başında yer almaktadır. TMS uygulamasına geçen şirketler için tarihi maliyet kavramı gerekli koşullar oluştuğunda büyük ölçüde yerini bu çok tartışmalı kavrama bırakmıştır. Kavramın çok kapsamlı ve detaylı niteliğiyle, alternatif uygulamalara imkân tanınması nedeniyle, uygulayıcılar, kullanıcılar ve denetleyenler tarafından tam anlamıyla öğrenilip özümsemeden, uygulamada tam anlamıyla başarıya ulaşılması çok zor olacaktır.

TMS 18 Hasılat Standardı'nda, 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 takası hasılat olarak kabul edilmektedir.

TMS 18 Hasılat Standardı'nda, 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 Standardı'nın muhasebeleştirilmesinde özellik arz eden bu gibi durumlar için iyi 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.

Hasılat Standardı, uzun yıllardır revize edilmediği için, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin güncel tartışmaları yeterince yansıtmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin yeni ihtiyaçlarına cevap veremez ya da yeterince rehberlik sunamaz bir duruma gelmiştir. Diğer yandan, standartların fazla revize edilmesi ise uygulayıcıları zorlayacak, uygulamada problemlere yol açacaktır. Bu doğrultuda beş yılda bir her standardın gözden geçirilmesi, gerekiyorsa revize edilmesi gereklidir. Her geçen gün ticaretin şekli değişmekte, yeni iş kollarına dayalı sektörler ortaya çıkmakta ve standartlar ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmektedir.

Hasılat Standardı, IASB nezdindeki son tartışmalar doğrultusunda, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yeni yaklaşımlara paralel olarak tekrar ele alınmaktadır. Bu çerçevede Kurul, varlık ve yükümlülüklerdeki hangi değişmelerin hasılat artışına yol açacağı yanında, acentelik sözleşmeleri, müşterinin katkısını içeren satış işlemleri ve fon yöneticileri tarafından ilk tahsil edilen ücretler açısından hasılatın kayıt edilmesi konuları üzerinde yoğunlaşmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Akbulut, Y. 2001. Türkiye Muhasebe Standardı 4: satışlar ve diğer olağan gelirler standardının incelenmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ocak: 31-40.
- Akdoğan, N. 1991. Dördüncü yönergenin öngördüğü bilanço tablosu ve Ülkemizdeki uygulamalarla karşılaştırılması. *XII. Muhasebe Sempozyumu-Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları*. Girne.
- Akdoğan, N. 2004a. *Enflasyon muhasebesi (2. baskı)*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, N. 2004b. Muhasebe standartlarına toplu bakış muhasebe uygulaması ve vergi ilişkisi. *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV*. Ankara: Ankara SMMM Odası Yayınları 33.
- Akdoğan, N., ve Aydın, H. 1987. *Muhasebe teorileri*. Ankara.
- Akdoğan, N., ve Sayarı, M. 1984. Türk ve yabancı işletmelerin karşılaştıkları muhasebe sorunlarına çözüm önerileri. *Türkiye 6. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Sorunları*. Alanya: Gazi Üniversitesi Yayınları.
- Akdoğan, N., ve Sevilengül, O. 1993. *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ne göre tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*. Ankara: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Akdoğan, N., ve Sevilengül, O. 2007. *Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu, tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması (12. baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N., ve Tenker, N. 1994. *Tekdüzen muhasebe sisteminde mali tablolar ve oran analizi*. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Akgül, B. A., ve Akay, H. 2004. *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye' de uygulama etkinliğine ilişkin bir araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akgül, B. A., Çakıcı, C., ve Gökçen, G. 2006. *Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- American Institute of Certified Public Accountants. 1973. *Report of the study group on the objectives of financial statemets*. New York.
- Bağcı, H. 2002. Ulusal muhasebe standartları ve uluslararası standartlara uyum, *XVII, Türkiye Muhasebe Kongresi*. İstanbul: 10-12 Ekim.
- Başpınar, A. 2005. Türkiye' de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan: 42-57.
- Bernstein, M., C. 2001. Revenue rules. *Interactive Week*, 11 Aralık: 8(44).

- Bilgin, T. 2006. *İzmir SMMMO' nun Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*. KKTC: 6-10 Aralık. 4 Nisan 2007, [http://www.tmsk.org.tr/basin/basinaciklamasi\\_061227.html](http://www.tmsk.org.tr/basin/basinaciklamasi_061227.html).
- Birch, M. 1984. Uluslararası muhasebe standartları açısından Türkiye' deki muhasebe ve denetim uygulamalarının değerlendirilmesi. *Türkiye 6. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Sorunları*. Alanya: Gazi Üniversitesi Yayınları. 13-23.
- Bonbright, J, C. 1937. *The valuation of property*. New York: McGraw-Hill, Inc.
- Bostancı, S. 2002. Küreselleşen muhasebede standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*, Nisan-Mayıs-Haziran. 10 Aralık 2006, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc>.
- Cemalcılar, Ö., ve Önce, S. 1999. *Muhasebenin Kurumsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Chandler, R. A. 1992. The international harmonisation of accounting: in search of influence. *The International Journal of Accounting*, 27: 222–233.
- Chasteen, L., Flaherty, R., ve O'Connor, M. 1992. *Intermediate accounting (4. baskı)*. New York: McGraw-Hill, Inc.
- Cheney ,G. 2006a. Making sense of revenue recognition, *Financial Executive*, Temmuz-Ağustos:32-35.
- Cheney, G. 2006b. Revenue recognition remains accounting's 800-lb gorilla. *Accounting Today*, Haziran 19- Temmuz 9: 16-17.
- Crockett, A. 2002. Towards global financial reporting standards: a critical pillar in the international financial architecture. *BIS Speeches*. 10 Aralık 2006, [www.bis.org/speeches](http://www.bis.org/speeches).
- Conrod, J., ve Camby, C. 2005. Revenue recognition jugment in spot light. *CAP*, 4(2): 229-249.
- Davies, H. 2003. *In praise of International Accounting Standards*. 2 Mart 2007, [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk).
- Demir, Ş. 1998. Uluslararası Muhasebe Standartlarına toplu bir bakış. *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat: 21-47.
- Demir, V. 2007. KOBİ' ler için UFRS' nin son taslağı ve değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan: 43-58.
- Dobler, M., ve Hettich, S. 2006. Rethinking revenue recognition, critical perspectives on the IASB's current proposals. *Munich Business Research*, March.

- Durmuş, A.H. 1992. *Uluslararası Muhasebe Standartları 1-31*. İstanbul: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği.
- Eaton, S.; B. 2005. Crisis and the consolidation of International Accounting Standards: Enron, the IASB, and America, *Business and Politics*, 7(3):4.
- Eccles, T., Holt, A., ve Smith, W. 2004. Revenue recognition and real estate companies: a preliminary analysis. *The Journal of Corporate Real Estate*, 4(3):245-270.
- Erhan, U., D. 2004. Türkiye’ de muhasebe standartlarının gelişimi. *MÖDAV*, Kasım: 39-79.
- Gerek, S. 1999. *Finansal küreselleşme ve Türkiye*. Eskişehir :Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1095.
- International Accounting Standards Board. 2002. Preface to Statements of Inteational Accounting Standards, *International Accounting Standards*.
- Keegan, M. 1996. Harmonistion of acconting in Eupore. **2. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. 3-7 Nisan.
- Lubbe, I., ve Milligan, J. 2006. Measurement of revenue - what value? Accountancy SA. *Accounting & Tax Periodicals*. Ağustos: 12.
- Mugan, S., C., ve Akman, N., H. 2005. Convergence to international financial reporting standards: the case of Turkey. *The International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation*, 2: 128.
- Örten, R., ve Karapınar, A. 2003. *Enflasyon muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. 2006. Uluslararası finansal raporlama standartları. *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Semineri*. Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F ve Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası.
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. 2007. *Türkiye muhasebe finansal raporlama standartları*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Özer, M. 1995. *Vergi kanunları ve tek düzen muhasebe sitemi kapsamında mali tablolar envanter ve değerlendirme mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması mali tablolar analizi bilgisayar muhasebe yazılımlarında mali tabloların düzenlenmesi uygulama örnekleri*. Ankara: Özkan Matbaacılık.
- Özkan, A. 2003. Mülkiyeti muhafaza sözleşmesiyle yapılan satışlar ve muhasebe uygulamaları üzerine etkileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(3): 93–106.
- Özkan, S. 2003. TMS-4 Satışlar ve diğer olağan gelirler standardının uluslararası uygulamalar ile karşılaştırılması ve T.D.H.P.’ na uyarlanması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Mayıs:55-86.

- Özkan, S. 2006. TMS 18 Hasılat. *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Türkiye Muhasebe Standartları Semineri 3*. 24 Kasım.
- Özyürek, M. 1999. Muhasebe mesleğinin bugünü ve yarını. Ankara: *TÜRMOB Yayınları*.
- Saudagaran, S., M., ve Diga, J., G. 1998. Accounting harmonization in ASEAN: benefits, models and policy issues. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 7(1):22.
- Sayarı, M. 1981. *Enflasyonda gerçek satış karının saptanması: gerçek satış karının saptanması açısından stok değerlemesiyle ilgili bir öneri*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 146.
- Sayarı, M. 2000. 4 numaralı satışlar ve diğer olağan gelirler standardının uygulamamıza getirdiği yenilikler. *MÖDAV*, Mart: 19-22.
- Scapens, R. W. 1977. *Accounting in an inflation environment*. London: The Macmillan Pres.
- Selvi, Y., Yılmaz, F., ve Sarioğlu, K. 2007. Kredili satışların muhasebeleştirilmesi ve UFRS ve VUK açısından karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan: 25-42.
- Sevilengül, O. 2003. *Genel muhasebe (11. baskı)*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Sevilengül, O. 2005. *Genel muhasebe (12. baskı)*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Sidebotham, R. 1876. *Introduction to the theory and content of accounting (2. baskı)*. Oxford: The Pergaman Press.
- Sönmez, F. 2007. *4 nolu TMS satışlar ve diğer olağan gelirler*. 12.Ocak 2007, <http://web.adu.edu.tr/akademik/fersonmez/pub/tms4.DOC>.
- Stiglitz, J., E. 2001. Principle of financial regulation: a dynamic portfolio approach. *The World Bank Research Observer*, 16(1).
- Sürmen, Y., ve Dinç, E. 1996. *Türkiye' de genel muhasebenin dünü, bugünü ve eleştirileri*. SPK Yayınları, 54.
- Şensoy, N. 2003. Değerleme esasında eğilim ve etkileşimler. *XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Antalya: Mayıs, 21-24.
- Tokay, H., Deren, A., ve Aktaş, A. 2005. Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında gerçeğe uygun değer yaklaşımı ve muhasebe uygulamalarına etkisi. *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Muğla: 1.3.32
- TÜDESK Uluslararası Denetim Standartları. 2004. *TÜRMOB Yayınları*.
- Türker, M. 2004. Küresel muhasebe uygulamalarının Ülkemiz muhasebesine yansımaları ve sonuçları. *Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Eğitsel Tatil*. Bodrum: 22 Haziran.

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. 2006. *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartları*. Ankara: Grup Matbaası.
- Üstündağ, S. 2000. Muhasebe standartları oluşturulması süreci. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 1(1): 31-57.
- Üstündağ, S. 2003. Global muhasebe standartlarına doğru. *Aktive Finans*, 5(28): 6-16.
- Üstündağ, S. 2005. Avrupa Birliği'nde finansal raporlama. *Sigorta Araştırmaları Dergisi*, Ekim:1, 159-163.
- Üstündağ, S. 2006. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Türkiye Muhasebe Standartları. *Mali Pusula*, Ocak: 13, 53-55.
- Üstünel, B. 2005. 2006 yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının yılı olacak. *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül. 13 Şubat 2007, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/01%20bulent%20ustunel.pdf>.
- Weetman, R., C., ve Gordon, P., P. 1998. International financial accounting a comparative approach. *Financial Times*, Great Britain: Pitman Publishing. 82-83.
- Wüstemann, J., Kierzek, S. 2005. Accounting in Europe, revenue recognition under IFRS revisited: conceptual models, current proposals and practical consequences. *The European Accounting Association*, 70-106.
- [www.fasb.org](http://www.fasb.org)
- [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk)
- [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr)
- Yalkın, Y, K. 1991. Dördüncü yönergenin öngördüğü gelir tablosu ve Ülkemizdeki uygulamalarla karşılaştırılması. *Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Avrupa Topluluğu'na Entegrasyonda Muhasebe Standartları*. Kıbrıs: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Yalkın, Y, K. 1998. *Genel muhasebe ilkeleri uygulaması (10. baskı)*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yeldan, E. 2004. *Küreselleşme sürecinde Türkiye ekonomisi (10. baskı)*. İstanbul: İletişim Yayınları.