

T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**HASILAT YARATAN İŞLEMLERİN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI İLE VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA İNCELENMESİ
VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
SEYFİ YIKILMAZ

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. ALİ DERAN

NİĞDE
Mayıs, 2014

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin, tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

23/05/2014

SEYFİ YIKILMAZ

ONAY SAYFASI

Doç. Dr. ALİ DERAN danışmanlığında **Seyfi YIKILMAZ** tarafından hazırlanan “**Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi Ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma**” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalında Yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

TARİH:
23.05.2014

JÜRİ:

Danışman : Doç. Dr. Ali Deran
Üye : Prof. Dr. İsmail BEKCI
Üye : Doç. Dr. Murat AKIN

A. Deran
İsmail Bekci
M. Akın

ONAY:

Bu tezin kabulü enstitü yönetim kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç Dr. Mehmet ÖZEL
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

“Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” adlı bu çalışma hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları’nda belirlenen ilkeleri karşılaştırmalı olarak ele alıp farklı uygulamaların tespit edilmesi ve Adana ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler hakkındaki bilgi düzeyinin tespit edilmesi amacıyla yapılmıştır.

Bu çalışmanın yürütülmesinde ve sonuçlandırılmasında sürekli yardım ve tavsiyelerde bulunan, çalışma sürecinde görüş ve önerileriyle çalışmanın bu noktaya gelmesinde desteğini hiçbir zaman esirgemeyen danışmanım Sayın Doç. Dr. Ali Deran’a, bugünlere gelmemde hiçbir zaman desteğini esirgemeyen aileme ve dostlarıma teşekkür ediyorum.

SEYFİ YIKILMAZ

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HASILAT YARATAN İŞLEMLERİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Seyfi YIKILMAZ

İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Ali DERAN

Mayıs 2014, 126 Sayfa

Hasılat kavramının tanımı muhasebe standartları ile vergi mevzuatında farklı anlamlara sahip olması nedeniyle uygulamada bir takım farklılıklar meydana gelmektedir. Bu çalışmanın amacı Türkiye Muhasebe Standartları'nda (TMS) yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları mevcut durumda esas alınan vergi kanunlarındaki hükümlerle karşılaştırarak, TMS'lerin getirdiği yenilikleri ortaya koymak ve TMS'ye geçiş sürecinde bu farklılıklarla ilgili muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini belirlemektir.

Tez çalışmasında öncelikle literatür taraması yapılmış ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin getirdiği yenilikler tespit edilmiştir, ardından bu yeniliklerin muhasebe meslek mensupları tarafından ne derece bilindiğine ilişkin anket çalışması yapılmıştır.

Sonuç olarak hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Mevzuatı'nın belirlediği ilkelerin bir çok noktada farklılık gösterdiği ve bu farklılıklar konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler : Hasılat, Tms 18, Türkiye Muhasebe Standartları,

ABSTRACT

MASTERTHESIS

AN EXAMINATION OF TRANSACTION GENERATED REVENUE WITHIN TURKEY ACCOUNTING STANDARDS WITH TAX LEGISLATION AND ON EMPIRICAL STUDY ON PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

Seyfi YIKILMAZ

Business Administration

Supervisor: Doç. Dr. Ali DERAN

May 2014, 126 Pages

The definition of the revenue concept has some differences occur practise because of the different meanings at accountancy standards and tax legislation. The aim of this study is to show the innovations provided by Turkish Accounting Standarts (TAS) and to define the level of knowledge about the differences during the transition process of those who are the members of professions related to accounting by comparing the principles related to accounting the revenues as stated in TAS with judgments of current tax laws.

In this study, literature review has been completed first and the innovations related to accounting the revenues which are provided by Turkish Accounting Standarts are identified, then a questionnaire was held which deals with the awareness level of the members of professions related to accounting about these innovations.

As a conclusion, it's determined that the principles of accounting the revenues differ in many ways between the Turkish Tax Legislation and Turkish Accounting Standarts, and the knowledge level of the members of professions related to accounting is insufficient.

Keywords: Revenue, IAS 18, Turkish Accounting Standarts

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM:

1. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR VE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN GENEL İLKELER.....	1
1.1. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN GENEL KAVRAMLAR	1
1.1.1. Gelir Kavramı	2
1.1.1.1.Hasılat Kavramı.....	2
1.1.1.2.Kazanç Kavramı	3
1.1.2. Gider ve Zarar Kavramları.....	4
1.2.HASILATIN DOĞRU BİR ŞEKİLDE BELİRLENMESİNİN MUHASEBE AÇISINDAN ÖNEMİ.....	5
1.3.FİNANSAL TABLO UNSURLARININ TAHAKKUKU	5
1.3.1. Muhasebede Tahakkuk İlkesi.....	5
1.3.1.1.Vergi Mevzuatına Göre Finansal Tablo Unsurlarının Tahakkuku	6
1.3.1.2.Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Unsurlarının Tahakkuku	6
1.3.1.2.1. Gelecekte Ekonomik Yarar Sağlama Olasılığı	7
1.3.1.2.2. Ölçümlemenin Güvenilirliği.....	7
1.3.1.2.3. Varlıkların Tahakkuku	8
1.3.1.2.4. Borçların Tahakkuku.....	8
1.3.1.2.5. Gelirlerin Tahakkuku	9
1.3.1.2.6. Giderlerin tahakkuku.....	9
1.3.1.3.Tahakkuk İlkesinin Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması	10
1.3.1.4.Finansal Tablo Unsurlarının Ölçüm Esasları	11
1.3.2. Dönemsellik İlkesi.....	12
1.3.3. Dönemsellik ve Tahakkuk İlkesi İlişkisi	13

İKİNCİ BÖLÜM

2. 18 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI: TMS 18 HASILAT STANDARDI	14
2.1.STANDARDIN AMACI	15
2.2.STANDARDIN KAPSAMI	15
2.3.HASILATIN DOĞUŞU VE ÖLÇÜMÜ	16
2.3.1. Mal Satışlarında Hasılatın Tespiti	16
2.3.1.1.Vadeli Satışlarda Wade Farkının Muhasebeleştirilmesi	17
2.3.1.2.Satış İskontolarının Muhasebeleştirilmesi	22
2.3.1.3.Komisyonların Muhasebeleştirilmesi	24
2.3.1.4.Ürün Değişimi	25
2.3.1.5. Satış Hasılatına Dahil Edilmiş Satış Sonrası Hizmet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi	25
2.3.1.6.Koşula Bağlı Satışların Muhasebeleştirilmesi	27
2.3.1.7.Satış Hasılatının Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi	28
2.4.İKİ FARKLI İŞLEMİN BİR ARADA YAPILMASI DURUMUNDA AYRIŞTIRMA	29
2.5.HASILATIN DOĞUM ZAMANI	30
2.5.1. Mallarla İlgili Önemli Risk ve Getirilerin Alıcıya Devredilmiş Olması	30
2.5.2. Satılan Mallar Üzerinde Kontrol ve Yönetmel Etkinliğin Sürdürülmemesi	32
2.5.3. Hasılat Tutarının Güvenilir Bir Biçimde Ölçülebilmesi	33
2.5.4. İşleme İlişkin Ekonomik Yararların İşletmece Elde Edilmesinin Muhtemel Olması	33
2.5.5. İşleme İlişkin Yüklenilen veya Yüklenilecek Olan Maliyetlerin Güvenilir Bir Biçimde Ölçülebilmesi	34
2.6.HİZMET TESLİMLERİNDE HASILATIN DOĞMA ZAMANI	34
2.7.FAİZ, TEMETTÜ, KULLANIM ÜCRETLERİNDE HASILATIN DOĞMA ZAMANI	38

2.7.1. Faiz Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	38
2.7.2. Temettü Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	39
2.7.3. İsim Haklarının Muhasebeleştirilmesi	39

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

3. TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA HASILAT YARATAN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	41
--	-----------

3.1.VADELİ SATIŞLARIN VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HÜKÜMLERİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	41
--	----

3.2.KOŞULLU SATIŞLARDA TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATINA GÖRE HASILATIN DOĞUŞU.....	47
---	----

3.2.1. Bir Satış İşleminde Alıcının Söz Konusu Malı İade Etme Hakkı Bulunması Durumunda Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Hasılatın Muhasebeleştirilme İlkeleri	48
--	----

3.2.1.1. Söz konusu Malın Önceden Belirlenen Kriterlere Uymaması Durumunda İade Hakkı.....	49
--	----

3.2.1.2.Alıcının Herhangi Bir Sebep Sunmadan Malı İade Hakkının Bulunduğu Satışlar	50
--	----

3.2.1.3.Malların Deneme Ya Da Değerlendirme Amacıyla Gönderilmesi.....	53
--	----

3.2.2. Tahsilatın Alıcı Tarafından Üçüncü Kişilere Satılmasına Bağlı Olması durumunda Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Doğuşu.....	54
--	----

3.3.SATIŞ HASILATINA DAHİL EDİLMİŞ SATIŞ SONRASI HİZMET BEDELİNİN VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA VE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	57
---	----

3.4.NASIL SONUÇLANACAĞI BİLİNMEYEN HİZMET SATIŞLARINDA VERGİ MEVZUATI VE TMS 18 GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	60
3.5.BENZER MAL VE HİZMETLERİN TAKASI HALİNDE VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NA GÖRE HASILATIN DOĞUSU	61
3.6.FAİZ, İSİM HAKKI VE TEMETTÜLERDE HASILATIN VERGİ MEVZUATI VE TMS 18'E GÖRE GERÇEKLEŞMESİ.....	62
3.7.İHRACATLA İLGİLİ ORTAYA ÇIKAN OLUMLU KUR FARKLARININ VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA VE GORE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	64
3.8.İNŞAAT (YAPIM) SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HÜKÜMLERİNE GÖRE DOĞUŞU	65
3.8.1. İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri.....	65
3.8.2. İnşaat Sözleşmelerine Ait Gelir ve Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	67
3.8.3. Vergi Kanunlarına Göre Muhasebeleştirme	68
3.8.4. TMS 11 inşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Muhasebeleştirme	72
3.8.5. Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatında Yer Alan İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilme Hükümlerinin Karşılaştırılması.....	80
3.9.FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE HASILATIN DOĞUŞU	82
3.9.1. Kiralama İşlemlerinde Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Doğuşu ve Muhasebeleştirilmesi .	82
3.9.2. Faaliyet Kiralaması İşlemlerinde Hasılatın Doğuşu ve Muhasebeleştirilmesi.....	85
3.9.3. Sat Geri Kirala İşlemlerinde Hasılatın Doğuşu ve Muhasebeleştirilmesi.....	86

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:

4. VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLME İLKELERİNE İLİŞKİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BİLGİ DÜZEYLERİNİN DEMOĞRAFİK FAKTÖRLERE GÖRE FARKLI OLUP OLMADIĞININ BELİRLENMESİ	87
4.1.ARAŞTIRMANIN AMACI	87
4.2.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI	87
4.3.ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	88
4.3.1. Araştırma Modeli	88
4.3.2. Araştırma Hipotezleri	88
4.3.3. Örneklem Yöntemi	89
4.3.4. Veri Toplama Tekniği	90
4.3.5. Verilerin Analizi	91
4.4.ARAŞTIRMA PROBLEMİ	92
4.5.ARAŞTIRMA BULGULARI	92
4.5.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri	92
4.5.2. Katılımcıların Türkiye Muhasebe Standartları ile İlgili Tutumları	94
4.5.3. Katılımcıların Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Bilgi Düzeylerinin Belirlenmesi	96
4.5.4. Katılımcıların Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin İlkeler İle İlgili Bilgi Düzeylerinin Ne Olduğuna İlişkin Tutumlarının Belirlenmesi	98
4.5.5. Demografik Özellikler İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi	100
4.5.5.1.Cinsiyet İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi 100	
4.5.5.2.Eğitim Düzeyi İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi	104
4.5.5.3.Deneyim İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi	106

4.5.5.4.Çalışma Durumu İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi	109
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	111
KAYNAKÇA	115
EKLER	
EK-1 ANKET FORMU	122
EK-2 ÖZGEÇMİŞ	126

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: TMS 18'e Göre Alacakların İskonto Edilmesinin Bilançoda Sunulması	19
Tablo 2: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı	93
Tablo 3: Meslek Mensuplarının Çalışma Durumlarına Göre Dağılımı	93
Tablo 4: Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	93
Tablo 5: Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı	94
Tablo 6: Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı	94
Tablo 7: Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartlarının Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Getirdiği Yeniliklerin, Türkiye'de Sağlıklı Bir Şekilde Uygulanabilirliği Hakkında Görüşleri.....	95
Tablo 8: Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları İle İlgili Bilgilere Ulaşmada En Çok Tercih Ettiği Kaynaklar.....	95
Tablo 9: TMS'lerin Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Getirdiği Yenilikler Hakkında Meslek Mensuplarının Tutumları	97
Tablo 10: Katılımcıların Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin İlkeler İle İlgili Bilgi Düzeylerinin Ne Olduğuna İlişkin Tutumları.....	98
Tablo 11:Cinsiyet Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının Hasılatın Muhasebeleştirilme İlkeleri İle İlgili Bilgi Düzeyini Ölçen İfadeler İçin Mann-Whitney U Testi.....	100
Tablo 12: Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre Bilgi Düzeyi Ortalamaları	102
Tablo 13: Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre Bilgi Düzeylerine İlişkin Görüşleri	103
Tablo 14: Cinsiyet Değişkeni Açısından TMS 18'in Uygulanabilirlik Görüşü	104
Tablo 15: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Ortalama Bilgi Düzeyi	105
Tablo 16: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Ortalama Bilgi Düzeyi Düşüncesi	105
Tablo 17: Mesleki Deneyim Açısından Meslek Mensuplarının Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bilgi Düzeylerini Ölçen İfadeler İçin Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları	106

Tablo 18:Mesleki Tecrübe İle Ortalama Bilgi Düzeyi İlişkisi.....	109
Tablo 19:Çalışma Durumu Değişkene göre meslek mensuplarının bilgi düzeyi ortalama puanları	110

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD : Amerika birleşik devletleri

FASB: Financial Accounting Standards Board

IASB: International Accounting Standards Board

IASC : International Accounting Standards Committee

KDV : Katma Değer Vergisi

KGK : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMSUGT : Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

TMUD: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali

Müşavirler Odaları Birliği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMSK : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

VUK: Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Ülke ekonomimizin dünya ekonomisine uyum sağlayabilmesi ve mevcut kurum ve kuruluşlarımızın uluslararası piyasalara açılabilmesi için muhasebe uygulamaları anlamında uluslararası kabul görmüş uygulamaların ülkemizde de uygulanması gerekmektedir. Bunu sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) bünyesinde çeşitli çalışmalar yapılmış ve günümüzde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yapılmakta olup, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum sürecinde finansal tablo kullanıcılarına rehberlik edecek tebliğler yayınlanmaktadır.

Yaşanan ekonomik gelişmeler paralelinde Türkiye'de de muhasebe alanında standartlaşma çabaları başlatılmış ve bu doğrultuda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır ve günümüzde Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılmaya devam edilmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ile 01.01.2005 tarihinden itibaren menkul kıymetler borsasında işlem gören işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre muhasebe işlemlerini gerçekleştirmeleri zorunlu hale getirilmiştir. Daha sonraki süreçte 14.02.2011 tarihli, 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 69. Maddesine göre Türkiye'de faaliyet gösteren ve bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun finansal tablo düzenlemesi zorunluluğu getirilmiş olsa da Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) yürürlüğe girmeden önce, uygulamada sorun yaşanmaması ve mevzuata daha kolay uyum sağlanması için 6335 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle birlikte tüm işletmelerin UFRS'ye uygun finansal raporlama hazırlama zorunluluğu kaldırılıp sadece belirli büyüklüğün üstündeki işletmelerin UFRS'ye uygun finansal raporlama hazırlama gerekliliği getirilmiştir.

Ülkemizde hasılat yaratan işlemlerin muhasebeleştirilme ve raporlanmasına ilişkin vergi mevzuatının öngördüğü mevcut uygulama ile Türkiye Muhasebe

Standartları hükümleri arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Dolayısıyla bu farklılıklar Türkiye Muhasebe Standartları'na ve vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tabloların birbirinden farklı olmasına yol açmakta ve bunun sonucunda vergi mevzuatı hükümlerine göre raporlanan kar ile Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanan finansal tablolarda raporlanan kar tutarı birbirinden farklı olmaktadır. Bu doğrultuda Türkiye Muhasebe Standartları'nın hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin getirdiği yeniliklerin, ülkemizde faaliyet gösteren meslek mensuplarının uyum sorunu ile karşı karşıya bırakacağı ve bilgi eksikliğinden kaynaklanan uygulamaya ilişkin sorunların ortaya çıkacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nda yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri vergi kanunlarında yer alan hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile karşılaştırılarak TMS'lerin getirdikleri yenilikleri ortaya koymak ve TMS'lere geçiş sürecinde bu farklılıklarla ilgili olarak muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yeterli olup olmadığını belirlemektir. Çalışma kapsamında yapılan uygulama ile meslek mensuplarının TMS'lerle ilgili bilgi seviyesini ölçmek, TMS'lerin hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin getirdiği yenilikleri muhasebe meslek mensuplarının ne derece bildiklerini test etmek ve meslek mensuplarının demografik özelliklere göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amaçlanmıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmakta olup, birinci bölümde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kavramlar ve hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin genel ilkelerden olan tahakkuk ve dönemsellik ilkesi ile bu ilkelerin vergi mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki uygulamaları karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı incelenmiş ve hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin TMS'nin getirdiği yenilikler ortaya konmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler Türkiye Muhasebe Standartları ve vergi mevzuatı kapsamında karşılaştırmalı olarak

ele alınarak incelenmiş, bununla birlikte sadece hasılat standardı kapsamında kalmayıp muhasebeleştirilmeleri özellik taşıyan işletme tür ve faaliyetleri için hasılatın elde edilmesi, ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin özel ilke ve kuralları barındıran finansal kiralama işlemleri ve inşaat sözleşmelerinden doğan hasılatla ilişkin ilkeler, vergi mevzuatı uygulamaları ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin vergi mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarında belirlenen ilkeler hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyini ölçmeye yönelik yapılan anket uygulamasının sonuçları analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR
VE
GENEL İLKELER

Bu bölümde, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kavramlar olan gelir, hasılat, kazanç, gider ve zarar kavramları, hasılatın doğuşuna ilişkin genel ilkelerden tahakkuk ilkesi, dönemsellik ilkesi ve finansal tablo unsurlarının ölçüm esasları ele alınarak incelenmiştir.

1.1. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN GENEL KAVRAMLAR

Ekonomik hayatta, kar amacı gütsün veya gütmesin tüm işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için bir takım gelirler elde etmeleri gerekmektedir. İşletmeler bu gelirleri elde etme gayreti ile bir takım giderlere de katlanmak zorunda kalmaktadır. Bu doğrultuda giderlerin gelir elde etme gayreti sonucunda ortaya çıktıkları için ekonomik eylemin dinamosunun gelirler olduğu söylenebilir. Bu nedenle işletme faaliyetlerinin etkinliğinin kontrol edilebilmesi için bu kavramların doğru bir şekilde tanımlanabilmesi gerekmektedir (Karapınar, 2011: 3).

Muhasebede gerçekleşen finansal işlemler, işletme organizasyonunun esas faaliyetiyle ilgili olup olmamasına göre ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrıma göre; organizasyonun finansal yapısına olumlu katkıda bulunan işlemler hasılat ve kazanç olarak ikiye ayrılmakta, organizasyonun finansal yapısını olumsuz etkileyen finansal işlemler ise gider ve zarar olarak ikiye ayrılmaktadır. Burada organizasyonun ana faaliyetiyle ilgili olan ekonomik faydalar hasılat, diğer faaliyetlerle ilgili olan ekonomik faydalar ise kazanç olarak isimlendirilmekte iken, organizasyonun ana faaliyetiyle ilgili olan olumsuz finansal olaylar gider, diğer faaliyetlerle ilgili olan ekonomik eksilmeler ise zarar olarak isimlendirilmiştir (Küçük ve Doğan, 2009: 282).

1.1.1. Gelir Kavramı

Türkiye muhasebe standartları kapsamında sunulan kavramsal çerçevenin 70. paragrafında gelir; “muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesinde varlık girişi veya diğ er şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalma” şeklinde tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nda ise gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiğ i kazanç ve iratların safi tutarıdır, şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir kavramı muhaseb e "hasılat" ve "kazanç" kavramlarını kapsayan bir kavram olarak kullanılmaktadır. Buna göre, hasılat işletmenin olağ an faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli gelir kalemlerini kapsar. Kazançlar ise, olağ an ve diğ er faaliyetler ayırımına bakılmaksızın, gelir tanımına giren diğ er kalemleri içerir. Kazançlar da ekonomik yararlardaki artışları ifade eder. Aynı zamanda gelir, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerlerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Dolayısıyla gelirin tanımı hasılat ve kazanç kavramlarının ikisini birden kapsamaktadır (Arslan, 2008: 165).

1.1.1.1. Hasılat Kavramı

Hasılatın kavramı genel olarak bir işten elde edilen sonuç anlamında, Arapça “hasıla” sözcüğünden türetilmiştir (Arslan, 2008,163). Hasılat kavramı pek çok kuruluş tarafından tanımlanmıştır. Örneğ in Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’nun (Financial Accounting Standards Board – FASB) 1977’de yayınladığı taslağ a göre hasılat; bir işletmenin bir dönem boyunca malların dağıtılması ve üretilmesi, hizmetlerin ifası ve diğ er kazanç sağ layan faaliyetlerin icrası yoluyla varlıklarda sağ ladığı brüt artışlar veya yükümlülüklerdeki brüt azalışlar (veya her ikisinin gerçekleşmesi) olarak tanımlanmıştır. Daha sonra bu tanıma yöneltile n eleştiriler neticesinde yapılan düzenleme ile birlikte FASB’in şu tanımı ortaya çıkmıştır: Hasılat; malların dağıtılması, mamul üretimi ve ifası bir ekonomik

birimin asıl veya olağan faaliyet konusunu oluşturan alanlardan belirli bir dönemde elde ettiği nakit akımları, söz konusu ekonomik birime ait varlıklardaki değer artışları veya yükümlülüklerin yerine getirilmesi yoluyla elde edilen kazanımlardır. TMS 18 Hasılat Standardı'nda ise hasılat; “ortakların sermayeye katkısı dışında özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içinde olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı” şeklinde tanımlanmıştır (Küçük ve Doğan, 2009: 281).

Hasılat, olağan faaliyetler sonucunda ortaya çıkan, ortakların sermayeye katkıları dışındaki işletmenin özsermayesindeki artışlardır. İşletmenin olağan faaliyetlerine örnek olarak satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi faaliyetler gösterilebilir. Standart metninde hasılatın tanımında “özsermayede artışla sonuçlanan ekonomik faydalarda artış” ifadesi kullanılmaktadır. “ekonomik faydada artış” sözü ile ifade edilmek istenen işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacak varlıklarda artışlar ya da işletmeden gelecekte ekonomik fayda çıkışına sebep olacak borçlarda azalışlardır (Sarıoğlu, 2009, 113).

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 tutarları içermez. Aynı zamanda acente ilişkilerinde acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları da hasılat değildir, burada hasılat yalnızca komisyon tutarıdır (TMS: 18,8).

1.1.1.2. Kazanç Kavramı

Kazançlar, gelir tanımına girmekle birlikte hasılat olarak isimlendirilemeyen diğer kalemleri ifade eder. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi, olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar esas itibarıyla gelirlere bir farkları yoktur ve ekonomik yararlardaki artışları ifade ederler. Bu nedenle, kazançlar kavramsal çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır (Kavramsal Çerçeve 4.30). Kazançlara gelir tablosunda genellikle ayrı bir kalem olarak gösterilmektedir. Bunun nedeni kazançlara ilişkin bilgilerin ekonomik karar vermede faydalı olmalarıdır. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar (Kavramsal Çerçeve 4.31).

Muhasebede “neden mal satışı, satılan malın maliyeti düşülmeden kaydedilirken, diğer işlemlerde (örneğin döviz satış kaydında) aynı yol izlenmez” sorusunun yanıtı yukarıdaki paragrafın son cümlesinde verilmiştir. Çünkü mal satış işlemi bir hasılat kapsamındadır, döviz satışı ise kazanç olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla hasılat brüt tutar üzerinden ölçümlenirken, kazançlar net değerleri üzerinden ölçümlenmektedir (Karapınar, 2011: 8).

1.1.2. Gider ve Zarar Kavramları

Gider; muhasebe hesap döneminde, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler sonucu hissedarların çektikleri değerler hariç, ekonomik yararlardaki varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucunda özsermayede azalışa neden olan ekonomik yararlardaki azalış veya borçlarda meydana genel artış olarak tanımlanmıştır. Diğer bir tanıma göre gider, işletme faaliyetinin yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüler içerisinde yapılan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tüketimleridir (Büyükmirza, 2011:54).

İşletmelerin mal ve hizmet hareketleri dışında ve işletmenin amacını gerçekleştirmek için yaptığı harcamalara genel giderler denmektedir. İşletmeler mal ve hizmet maliyeti dışında katlandığı giderler işletme fonksiyonları veya oluştukları işletme departmanlarına göre sınıflandırılmaktadır. Buna göre giderler; işletmelerin yeni bilgiden yeni geliştirilmiş bir teknoloji yoluyla yeni mamuller, malzemeler üretmek amacıyla katlandıkları araştırma geliştirme giderleri, mamulün veya ticari malın alıcıya teslimine ilişkin yapılan pazarlama satış dağıtım giderleri, işletme politikalarının ve genel yönetim fonksiyonunun yerine getirilmesi için yapılan genel yönetim giderleri ve işletmelerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmesi için kısa ve uzun vadeli borçlanma sonucu katlandığı finansman giderleri şeklinde sınıflandırılmaktadır (Civelek ve Özkan, 2008: 26).

Zararlar ise işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimler şeklinde tanımlanmaktadır (Büyükmirza, 2011: 54). Zararlar işletmenin hem olağan hem de olağandışı faaliyetlerinden doğabilir. Zararlar; yangın, sel, gibi felaketlerden oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararları da kapsar. Giderin tanımı,

bir yabancı paranın kurundaki artıştan dolayı o para cinsinden olan borçlardaki artışlardan kaynaklanabilen gerçekleşmemiş zararları da içerir. Zararlara ilişkin bilgiler genellikle ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda ayrı bir şekilde gösterilirler. Zararlar ilgili gelirler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanır (Kavramsal Çerçeve 4.35).

1.2. HASILATIN DOĞRU BİR ŞEKİLDE BELİRLENMESİNİN MUHASEBE AÇISINDAN ÖNEMİ

Sermaye piyasalarının geliştiği ekonomilerde, işletmelerin başarısı firma değeri ile ifade edilmektedir. Firma değerinin belirlenmesinde rol oynayan kriterlerden en önemli iki tanesi ise karlılık ve pozitif nakit akımlarıdır (Özkan, 2003: 56). Karlılığı belirleyen en önemli unsur ise işletmenin elde ettiği hasılattır. Finansal tabloların kullanıcılara doğru, yeterli ve zamanında bilgi verebilmesi için hasılatın doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla hasılatın doğru bir şekilde tespiti finansal tablo kullanıcıları için büyük öneme sahiptir.

1.3.FİNANSAL TABLO UNSURLARININ TAHAKKUKU

Kavramsal çerçevenin 22. paragrafında yer alan tahakkuk esası ve 82. paragrafta başlayıp 101. Paragrafta biten finansal tablo unsurlarının tahakkuku ile vergi mevzuatında yer alan tahakkuk esası karşılaştırmalı olarak aşağıdaki bölümde incelenmiştir.

1.3.1. Muhasebede Tahakkuk İlkesi

Tahakkuk İlkesi, gelir ve giderlerin tahsil edildikleri veya ödendikleri döneme bakılmaksızın, maliyet veya tutar itibarıyla belirlendikleri dönemin gelir ve gideri olarak dikkate alınmasını ifade etmektedir.

Tahakkuk kavramından, hukuki sonuç doğuran fatura düzenleme, tahakkuk fişi düzenleme gibi, işlemlerin yapılması anlaşılmalıdır. Uygulamada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 01/01/2013 tarihinden itibaren belirli işletmeler için zorunlu

hale getirilen Türkiye Muhasebe Standartları kapsamındaki tahakkuk ilkesi ile vergi mevzuatındaki tahakkuk ilkesi arasındaki içerik farkları nedeniyle ticari kar ile mali kar birbirinden farklı olacaktır. Bu doğrultuda Türkiye Muhasebe Standartları kapsamındaki tahakkuk ilkesi ile vergi mevzuatı kapsamındaki tahakkuk ilkesi arasındaki uygulama farklılıkları karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır (Yıldırım, 2012,1).

1.3.1.1. Vergi Mevzuatına Göre Finansal Tablo Unsurlarının Tahakkuku

Vergi mevzuatına göre tahakkuk, hasılat veya giderin içerik ve tutar olarak kesinleşmesi ile gerçekleşir (Yıldırım, 2012: 2). Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. maddesinde; "Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediyeye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder." denilmektedir. Bu ifade ile;

- Bir hasılatın "gelir" olarak dikkate alınabilmesi için tahsil edilmiş olmasının gerek olmadığı, alacak olarak tahakkuk etmesinin yeterli olduğu, yani ödeme veya tahsilatın önemli olmadığı
- Bir giderin "gider" olarak dikkate alınabilmesi için borç olarak tahakkuk etmesinin yeterli olduğu, ödenmiş olmasının önemli olmadığı anlaşılmaktadır.

1.3.1.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Unsurlarının Tahakkuku

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında sunulan kavramsal çerçevede tahakkuk; unsur tanımına giren bir kalemin işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olması muhtemelse ve söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bu unsurun bilançoya veya gelir tablosuna dahil edilmesi süreci şeklinde tanımlanmıştır. Bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamları içine dahil edilmesini içerir. Bu tür kalemlerin

muhasebeleştirilmemesi durumunda ne uygulanan muhasebe politikalarının açıklanması, ne de notlar veya açıklayıcı bilgilerle bu durum düzeltilebilir (Kavramsal Çerçeve 4.37).

Bir finansal olayın tahakkuk için gerekli şartları sağlaması durumunda, finansal tablolarda gösterilmesine ilişkin karar verilirken önemlilik kavramı dikkate alınacaktır. Önemlilik kavramına göre bir kalem, tahakkuk için gerekli ölçütleri taşıyorsa ve varlığın tahakkuk ettirilmesi gerekiyorsa, buna karşılık gelen diğer bir unsurun da, örneğin bir gelir veya borcun da tahakkuk ettirilmesi gerekir (Yıldırım, 2012: 3).

1.3.1.2.1. Gelecekte Ekonomik Yarar Sağlama Olasılığı

Bir kalemin, gelecekte kaynak girişi ya da kaynak çıkışı gibi ekonomik bir hareket ortaya çıkarma olasılığının bulunması o kalemin tahakkuku için gerekli şartlardan biridir (Yıldırım, 2012: 3). Buradaki olasılık kavramı bir kalemle ilgili olarak gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olup olmayacağı konusundaki belirsizliğin derecesini ifade eder. Örneğin, bir işletmeden olan alacağın tahsilinin olası görülmesi ve aksi durumu belirten herhangi bir kanıt olmaması, alacağın bir varlık olarak tahakkuk ettirilmesini gerektirir. Çok sayıda alacak bulunması durumunda ise normal olarak belli orandaki alacakların tahsil edilememe olasılığının varlığı esas alınır. Bu nedenle, ekonomik yararlarında olması beklenen azalma kadar bir tutar gider olarak tahakkuk ettirilir (Kavramsal Çerçeve, 4.40).

1.3.1.2.2. Ölçümlemenin Güvenilirliği

Bir kalemin güvenilir bir şekilde tespit edilen bir maliyeti veya bir değeri olması, o kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için gereken ikinci şarttır. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanmalarındaki önemli esaslardan biri olup finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz. Ancak eğer makul bir tahmin yapılamıyorsa ilgili kalem bilançoda veya gelir tablosunda tahakkuk ettirilmez.

Örneğin, başkaları aleyhine açılan bir davadan beklenen tahsilat hem varlık, hem de gelir olarak tanımlanmak için gereken ölçütleri ve olasılık ölçütlerini de taşıyabilir. Bununla beraber, tazminat tutarı güvenilir bir şekilde ölçümlenemiyorsa bir varlık ve gelir tahakkuklarının yapılmaması gerekir. Bu durumda böyle bir davanın varlığı notlarda, açıklamalarda veya tamamlayıcı çizelgelerde açıklanmalıdır (Kavramsal Çerçeve, 4.41).

1.3.1.2.3. Varlıkların Tahakkuku

Kavramsal çerçevede varlık, geçmişte olan işlemler sonucunda doğan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir şeklinde tanımlanmıştır.

Bir varlığın finansal tablolarda gösterilebilmesi için işletme tarafından kontrol edilebilmeli, gelecekte ekonomik yararların işletmeye girişi muhtemel olmalı ve maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde belirlenebilmelidir. Yapılan harcamanın işletmeye harcamanın yapıldığı muhasebe döneminden sonraki dönemlerde ekonomik yarar girişi sağlaması mümkün değilse, bilançoda herhangi bir varlık gösterilmez. Bunun yerine bu harcama gelir tablosunda gider olarak gösterilir. Bunun nedeni yapılan harcamanın içinde bulunan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde işletmeye ekonomik yarar girişi sağlamasının mümkün olmaması ve dolayısıyla varlık olarak tahakkuk yapmanın mümkün olmamasıdır (Kavramsal Çerçeve, 4.45).

Sonuç olarak yapılan bir harcamanın varlık olarak tahakkukunun yapılarak bilançoya alınması için şu şartları taşıyor olması gerekir;

- Varlığın işletmenin kontrolünde olması,
- Gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlaması muhtemel olması,
- Maliyeti ve değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

1.3.1.2.4. Borçların Tahakkuku

Kavramsal çerçevede borç, “geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayacak değerlerinde çıkışa neden olacak mevcut

yükümlülüklerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bilançoda borç tahakkuku yapılır. Ayrıca bir borcun kredi çekilerek veya başka bir borçla kapatılması durumunda yeni bir borç doğar, dolayısıyla yeni doğan borcun tahakkuku için tanımda geçen kriterlere ilave olarak borcun yeni bir borçla kapatılması kriterinin de eklenmesi gerekir.

Finansal tablolarda borç tahakkuku yapılabilmesi için tarafların anlaşmadan doğan yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Örneğin sipariş edilen malların teslim edilmemesi durumunda finansal tablolarda borç tahakkuku yapılmayacaktır. Ancak, bazı özel durumlarda anlaşmalardan doğan yükümlülükler borç tanımına girebilirler ve tahakkuk ettirmek için gereken şartları taşıyabilirler. Böyle durumlarda borç tahakkuk ettirilmesi buna ilişkin bir varlığın da tahakkuk ettirilmesini ya da giderin tanınmasını gerektirir (Gökgün, 2007: 26).

1.3.1.2.5. Gelirlerin Tahakkuku

Güvenilir bir şekilde ölçümlenmek şartıyla, varlıklardaki bir artış ya da borçlardaki bir azalış nedeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı olacaksa, gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır. Bunun anlamı varlıklarda artışlar veya borçlarda azalışlar meydana getiren tahakkuklar yapıldığında bunlarla eş zamanlı olarak gelir tahakkuklarının da yapılmasıdır (Kavramsal Çerçeve, 4.47).

1.3.1.2.6. Giderlerin Tahakkuku

Varlıklardaki bir azalış ya da borçlardaki bir artış meydana getiren ve öngörülebilir bir gelecekteki ekonomik yarar azalması, gelir tablosunda gider olarak tahakkuk ettirilir. Dolayısıyla, borçlarda artışlar veya varlıklarda azalışlar meydana getiren tahakkuklar yapıldığında, bunlarla eş zamanlı olarak gider tahakkukları da yapılmalıdır (Gökgün, 2007: 26).

Giderler ilgili olduğu gelir hesapları ile ilişkilendirilerek eş zamanlı olarak tahakkuk ettirilmelidir. Örneğin malların satışı sonrasında gelir tahakkuku

yapıldığında satılan malın maliyetini oluşturan çeşitli giderlerinde tahakkuku yapılır. Giderlerden beklenen ekonomik yararların ilerideki birkaç muhasebe döneminde ortaya çıkması güvenilir bir şekilde belirlenebiliyor ise ve gelirin kabaca doğrudan hesaplanabildiği durumlarda, giderler ileride ortaya çıkmalarının sözkonusu olduğu dönemlerde sistematik olarak ve belli bir dağıtım mantığına dayanarak bu dönemlere paylaştırılmak suretiyle tahakkuk ettirilir (Örten vd. 2011: 10). Örneğin maddi duran varlıklar, şerefiye, patent hakkı gibi varlıkların kullanımları ile ilgili amortisman ve itfa payları olarak adlandırılan giderlerin tahakkukunun bu şekilde yapılması zorunludur.

1.3.1.3. Tahakkuk İlkesinin Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması

Bir kalemin tahakkuk ettirilip finansal tablolarda gösterilebilmesi için Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında sunulan kavramsal çerçevede güvenilir bir şekilde ölçüm yapabilmek suretiyle muhtemel olma kriteri yeterli görülmüş, vergi mevzuatında ise bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi yeter koşul olarak görülmüştür. Ancak bu farklılık TMS ile vergi mevzuatı arasında bir çatışma yaratmamaktadır (Yıldırım, 2012, 6)

Türkiye muhasebe standartları, yorumları ve kavramsal çerçevede yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek olan finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgili olup, Vergi Usul Kanunu kapsamında hazırlanan finansal tablolar ise vergi matrahının hesaplanması ile ilgilidir. Mükelleflerin Türkiye Muhasebe Standartları'na göre düzenledikleri finansal tablolarda ticari kara ulaşıırken, Vergi Usul Kanunundaki farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirler ticari kara eklenerek veya indirilerek mali kar hesaplanacaktır.

1.3.1.4. Finansal Tablo Unsurlarının Ölçüm Esasları

Ölçüm finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir.

Finansal tablo unsurlarının ölçüm esasları, KGK tarafından yayınlanan Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına ilişkin Kavramsal Çerçeve açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğ’de ölçüm (değerleme), “finansal tablolarda yer alan unsurların bilanço ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan dört farklı ölçüm esası vardır. Bu ölçüm esasları;

Tarihi Maliyet: 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 edilen 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 halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Gerçekleşebilir Değer: 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 gösterilirler.

1.3.2. Dönemsellik İlkesi

Dönemsellik ilkesi, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade etmektedir.

Dönemsellik ilkesinin tanımından yola çıkarak bu ilkenin unsurları aşağıdaki gibi açıklanabilir (Arpacı, 2009: 94);

- İşletmelerin sınırsız kabul edilen ömrü, belirli dönemlere bölünür.
- Her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden ayrı olarak saptanır.
- Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.
- Aynı dönemde tahakkuk eden hasılat, gelir ve karlar, aynı döneme ait maliyet gider ve zararlarla karşılaştırılmalıdır.

Dönemsellik ilkesine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 174. Maddesinde "defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır, hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır" şeklinde değinilmiştir.

Ayrıca yine Vergi Usul Kanunu'nun aktif geçici hesap kıymetleri başlıklı 283. maddesinde "gelecek bir hesap dönemlerine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilememiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir" denilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun pasif geçici hesap kıymetleri başlıklı 287. Maddesinde ise; "gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir" denilmektedir. Bu hükümler neticesinde dönemsellik ilkesi ön plana çıkmaktadır (batıymm. agis, 06.02.2013).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde; "gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." Denilerek gelirlerin dönemsellik ilkesine göre tahakkuk

ettirilmesi gerektiğine değinilmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. Maddesi, 39. Maddesi, 55. Maddesi ve 67. Maddesi dönemsellik ilkesine ilişkin açıklamalar içermektedir (batıymm. agis, 06.02.2013).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. Maddesi "kurumlar vergisi, mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır." denilmektedir, yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesinin birinci fıkrasında "beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir" denilmektedir. Ayrıca yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. Maddesinde "kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir." denilmek suretiyle dönemsellik ilkesi vurgulanmıştır (batıymm. agis, 06.02.2013).

Görülüyor ki vergi mevzuatımızın pek çok maddesinde dönemsellik ilkesinden bahsedilmektedir.

1.3.3. Dönemsellik ve Tahakkuk İlkesi İlişkisi

Dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri arasında tamamlayıcı ve belirleyici bir ilişki vardır. Hesap dönemlerinin bağımsızlığı ve dönemsellik ilkesi gereği işletmelerde iki grup hesap oluşmaktadır. Bunlar bilanço ve gelir tablosu hesaplarıdır (Vergi. agis, 08.02.2013).

Tahakkuk esasının gereği ticari kazançta bir hasılatın ya da bir giderin ilgili dönemde ödenmiş veya tahsil edilmiş olmasının bir önemi yoktur. Ticari kazanç açısından bir gider veya gelirin tahakkuk etmesi yeterlidir. Ancak dönemsellik ilkesinin gereği olarak bir gelir veya gider tahakkuk etmiş olsa bile ilgili olduğu dönemle ilişkilendirilmesi gerekir. Ayrıca dönem sonunda henüz tahakkuk etmemiş olsa bile, bir gelir veya gider kesin olarak oluşmuş ve miktarı kesin olarak biliniyorsa karşılık yoluyla gelir veya gider yazılması gerekir (Vergi. agis, 08.02.2013).

Sonuç olarak dönemsellik ilkesinin işlerlik kazanması tahakkuk ilkesinin uygulanmasına bağlıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

18 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI:

TMS 18 HASILAT STANDARDI

TMS 18 Hasılat Standardı 09/12/2005 tarihli 26018 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır ve işletmenin faaliyetleri sonucunda elde etmiş olduğu gelirlerin ve işlemlerle ilgili karlılık durumlarının muhasebeleştirilmesi ve muhasebeleştirme yöntemlerini açıklamaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardı'nda hasılat; ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım dikkate alındığında hasılatla ilgili şu açıklamalar yapılabilir (Arslan, 2008: 164).

- Hasılat işletmenin meydana getirdiği bir işlem nedeniyle kendi lehine aldığı bir brüt ekonomik fayda tutarıdır. İşletmenin bir başkası adına elde ettiği tutarlar hasılat olarak nitelendirilemez. Örneğin işletmenin hasılatın bir unsuru gibi tahsil ettiği KDV, ÖTV gibi vergiler hasılat değildir.
- Hasılat işletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilen tutardır. İşletmenin esas faaliyeti, olağan faaliyetidir. Örneğin beyaz eşya ticareti ile uğraşan işletmenin hasılatı, beyaz eşya satışlarından oluşur. İşletmenin esas faaliyetinin tek bir kalemden oluşması gerekmemektedir. Birden fazla faaliyet türü işletme için esas faaliyet olarak belirlenebilir. Ancak, işletmenin olağan faaliyetlerini esas faaliyetleriyle sınırlı tutmamak gerekir. Şöyle ki; işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri de olağan faaliyet kapsamında değerlendirilir.

2.1.STANDARDIN AMACI

TMS 18 Hasılat Standardı'nın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre hasılat, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı muhtemel olduğunda ve bu yararlar güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilecektir. Bu standart hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterlerin oluştuğu ve dolayısıyla hasılatın tahakkuk ettirileceği koşulları tanımlamaktadır (Özkan, 2003: 57). Ayrıca, bu standart söz konusu kriterlerin uygulanmasına ilişkin uygulamada açıklayıcı bilgiler sunar.

2.2.STANDARDIN KAPSAMI

Standart, hasılatın muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak hasılat unsurlarını,

- Mal satışları
- Hizmet sunumları ve
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılacak ilkeler, olarak belirlemiştir.

Ayrıca, muhasebeleştirilme uygulamaları özellik taşıyan uygulama ve faaliyetler için özel muhasebe standartlarının benimsendiği durumlarda bu uygulama ve faaliyetlere ilişkin özel standartlar belirlendiği için bu uygulama ve faaliyetler hasılat standardı kapsamı dışında tutulmuştur. Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu standart kapsamına dahil değildir (TMS 18: 6):

- Finansal kiralama sözleşmeleri (finansal kiralama işlemlerine ilişkin ilkeler TMS 17 Kiralama İşlemleri standardında belirtilmiştir.)
- Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler.(TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi standardı konuya ilişkin açıklamaları içermektedir.)
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta sözleşmeleri.

- Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardı konuya ilişkin açıklamaları içermektedir.)
- Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler.
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı konuya ilişkin açıklamaları içermektedir.)
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı konuya ilişkin açıklamaları içermektedir.)
- Madencilik faaliyetinden elde edilen hasılat.

2.3.HASILATIN DOĞUŞU VE ÖLÇÜMÜ

Bir işlemde doğan hasılat genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de dikkate alınarak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18: 10).

Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işlemin tarafları tarafından yapılan sözleşme ile belirlenir ve sözleşme bedeli genelde nakit cinsinden belirlenir. Ancak bedel tahsilatının ertelendiği durumlarda hasılatın gerçeğe uygun değeri hasılat tutarı için belirleyici olmaktadır.

2.3.1. Mal Satışlarında Hasılatın Tespiti

TMS 18 Hasılat standardında mal ifadesinin kapsamı şu şekilde açıklanmıştır; “mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.” Burada, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili ürettiği yada satılmak üzere satın aldığı malların TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında olduğu ve satış amacıyla elinde bulundurduğu arsa ve gayrimenkullerin satışından doğan hasılatın ticari

faaliyet kapsamında gerçekleşen hasılat olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (Karapınar, 2011: 17-18).

2.3.1.1.Vadeli Satışlarda Vade Farkının Muhasebeleştirilmesi

Hasılat gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Hasılat yaratan bir işlem doğduğunda çoğu zaman bedeli nakit veya nakit benzeri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan yada alınacak olan nakit ya da benzeri tutardır. Ancak hasılat bedeli olarak işletmeye nakit ve nakit benzeri varlıkların girişinin ertelendiği durumda satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alacağın bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunur. Satış bedelinin gerçeğe uygun değerinin bulunmasında diğer bir ifadeyle alacağın bugünkü değerine indirgenmesinde kullanılacak faiz oranı (TMS 18:11);

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

TMS 18 hasılat standardına göre hasılat tutarının gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmesi gerektiğinden, vadeli satışlarda satış bedeli içerisinde yer alan vade farkı tutarının satış bedelinden ayrıştırılarak faiz geliri olarak raporlanması gerekmektedir. Böylece gerçeğe uygun değerine indirgenen hasılat tutarı finansal tablolarda gösterilebilecektir. Vade farkı olarak ayrıştırılan tutar ise raporlama dönemine ait sürenin geçmiş olması koşuluyla faiz geliri olarak muhasebeleştirilecektir. Vade farklarının bu şekilde muhasebeleştirilmesiyle muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden dönemsellik ilkesine uyum sağlanmış olmaktadır. Uygulamada vadeli satışlarda vade farklarının muhasebeleştirilmesinde kullanılacak faiz oranının tespitinde sorun yaşanmaktadır. Eğer işletmenin peşin ve vadeli satış fiyatları belli ise faiz tutarının hesaplanmasında faiz oranının kullanılmasına gerek kalmayacak, vade farkı vadeli satış fiyatından peşin satış fiyatının çıkarılması sonucu bulunacaktır (Örten vd., 2011:269).

Vadeli satışlarda vade farkı ve faiz hesaplanırken TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebe ve Ölçme Standardında belirtildiği üzere basit faiz formülü değil, bileşik

faize göre iç iskonto yöntemi (etkin faiz yöntemi) kullanılacaktır. Bu faiz oranı da Vergi Usul Kanununun 264. Maddesine göre yapılan reeskont işleminde kullanılan faiz oranından farklı olduğu için mali kar ile ticari kar tutarları birbirinden farklı olacak ve “gelir vergisi” standardına göre fark tutarının vergi oranı ile çarpılması sonucu bulunan değer kadar geçici farka neden olacaktır (Örten vd., 2011:269).

Standarda göre vade farkına ilişkin gelir tahakkuku yapılabilmesi için vade süresinin dolması gerektiğinden vade sonuna kadar söz konusu vade farklarının “Ertelenmiş (Kazanılmamış) Gelirler” hesabında izlenmesi gerekmektedir. Ertelenmiş gelirler hesabı pasif karakterli bir hesaptır. Bu hesabın 124 (-) kod numarası ile açılması halinde, aktif düzenleyici bir hesap olarak, bilançoda ticari alacaklar grubu içinde yer alacaktır. Hesabın bu şekilde açılması halinde, hem satış fiyatı içinde var olan vade farkının ayrıştırılması sağlanacak, hem de 124 (-) nolu hesabın aktif düzenleyici bir hesap olması nedeniyle, senetli alacaklarda uygulanan reeskont işleminin de uygulanmasına gerek kalmadan alacak bugünkü değeri ile bilançoda gözükecektir (Akbulut, 2001: 36). Ancak reeskont işleminin uygulanmasına gerek kalmaması için TC Merkez Bankası avans faiz oranı ile vade farkının hesaplanmasında kullanılan faiz oranının aynı olması gerekmektedir.

Ertelenmiş gelirler hesabının 382 kod numarasıyla açılması durumunda ise, hesap pasifte kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alacaktır. Dolayısıyla alacaklar bugünkü değer ile değerlendirilmesi mümkün olmayacak sadece satış fiyatı içindeki vade farkının ayrıştırılması sağlanacaktır. Dolayısıyla ertelenmiş gelirler hesabının 124 kod numarası ile alacak kalemlerinin bugünkü değerleri ile bilançoda görünmesi bakımından daha faydalı bir yöntem olacaktır (Akbulut, 2001: 36).

TMS 18’e göre alacakların iskonto edilmesinin bilançoda sunulmasını basit örneklerle aşağıdaki gibi göstermek mümkündür (Özkan, 2003, 64).

Tablo 1: TMS 18'e Göre Alacakların Iskonto Edilmesinin Bilançoda Sunulması

124 nolu hesabın kullanılması		382 nolu hesabın kullanılması	
12. Tic. Alacaklar		12. Tic. Alacaklar	
120 Alıcılar		120 Alıcılar	382. Ert. Gelir.
121 Alacak Sen.		121 Alacak Sen.	
(-) 124 Ert. Gelir.			

Ancak bu durumda şöyle bir sorunla karşılaşılacaktır. Hasılatın gerçeğe uygun değeri, KDV'siz değer üzerinden, alacakların değeri ise KDV'li değer üzerinden hesaplandığı için iki tutar birbirine uyumlu olmayacak, alacakların reeskont tutarı, hasılatın ayrıştıran vade farkını geçebilecektir. Bu durumda (Özkan, 2003: 64),

- KDV üzerinden hesaplanacak tutar önemsiz olarak, başka bir ifade ile, 124 nolu hesapta takip edilen tutar, reeskont tutarı olarak kabul edilir.
- Alacakların içerisinde yer alan KDV nedeniyle, ertelenmiş gelir tutarı ile mahsup edilemeyen reeskont tutarı, faiz gelirlerinden indirilir

Örnek: A işletmesi sipariş üzerine iş yapmaktadır. Dolayısıyla peşin ve vadeli fiyatları ayrı ayrı tespit edilmemekte, müşteri ile pazarlıklar sonucu tespit edilmektedir. 01.12.2012 tarihinde bir mal grubu 2720 TL peşin, 2000 TL'side 4 ay sonra tahsil edilmesi koşuluyla (%18 KDV dahil) teslim edilmiştir. A işletmesinin bulunduğu sektörde genellikle aylık %2 vade farkı uygulanmaktadır. Bu işleme ilişkin yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Örten vd., 2011'den uyarlanmıştır). KDV peşin tahsil edilmiştir.

Satışın peşin değeri: $2.000 + ((2.000 / (1 + 0,02))^4) = 2.000 + (2000 / 1.08243216)$

$$= 2.000 + 1847.69 = 3847.69$$

Faiz: $2000 - 1847.69 = 152.31$

01/12/2012	
100 KASA	2720,00
120 ALICILAR	2000,00
124 ERTELENMİŞ GELİRLER	152.31
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	3847.69
391 HESAPLANAN KDV	720,00
/	

31.12.2012 Bilanço tarihinde ertelenmiş gelirlere yazılmış tutarın bir aylık kısmı gerçekleşmiş faiz olarak dikkate alınacak, bu tutar 4 aylık faiz tutarının 4'e bölünmesi ile değil etkin faiz yöntemine göre kalan vade dikkate alınarak hesaplanacaktır.

$$\text{Peşin değer} = 2000 / (1 + 0.02)^3 = 1884.65$$

$$\text{İşlemiş faiz} = 1847.69 - 1884.65 = 36.96$$

31/12/2012	
124 ERTELENMİŞ GELİRLER	36.96
642 FAİZ GELİRLERİ	36.96
642.01 vadeli satış gelirleri	
/	

Bu kayıttan sonra gelir tablosunda 4000 TL satış geliri olarak değil, 3847,69 TL satış geliri, 36,96 TL vade farkı satış geliri görülecek, bilançoda ise ertelenmiş gelirler 115,35 TL olarak görülecektir. Daha sonraki dönemlerde her ay veya bilanço dönemleri sonunda toplam faiz gelirin ne kadarının kazanıldığı etkin faiz yöntemine göre hesap edilecek ve 124 ertelenmiş gelirler hesabından gelir hesaplarına alınacaktır.

Bu işlemin doğurduğu vergisel etkilerde olacaktır. Bu işlem senet üzerinden yapılan bir işlem olmadığı için vergi mevzuatı açısından reeskontu kabul edilmeyecek dolayısıyla vergi kanunları açısından gelir yazılması gereken faiz

gelirleri döneminde gelir yazılmak üzere ertelendiği için, ticari kar vergi karından az çıkacak ve ertelenmiş vergi varlığı doğacaktır. Bu durum için aşağıdaki kaydın yapılması gerekecektir;

_____ 31/12/2012 _____	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	23.07
691 VERGİ GİDERİ/ GELİRİ	23.07
(115,35 x 0.20 = 23.07)	

/

Eğer yukarıdaki işlem senetsiz satış şeklinde değil de senetli bir işlem olsaydı, dolayısıyla vergi yasaları açısından reeskont mümkün olsaydı, öncelikle reeskont işlemi için, geçerli olan TC. Merkez Bankası avans faiz oranı kullanılması gerekecekti. Bu oranın da %30 olduğunu varsayarsak senedin vadesine göre kalan 3 aylık reeskont şu şekilde hesaplanmış olacaktır:

$$\text{Senedin peşin değeri} = 2000 / (1 + (0.30 \times 3/12)) = 1860.47$$

$$\text{Kapsadığı faiz} = 2000 - 1860.47 = 139.53$$

Vergi yasalarına göre 139.53 TL'lik reeskont gideri yazılabilecek iken, 115,35 TL yazılmıştır. Dolayısıyla Kar Zarar 24.18 TL eksik raporlanmıştır. Bunun sonucunda ticari kar vergi karından yüksek çıkacak ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü söz konusu olacaktır.

_____ 31/12/2012 _____	
691 VERGİ GİDERİ/ GELİRİ	4.84
484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	4.84
(24.18 x 0.20)	

İşletmeler tek bir vadeli satış işlemi için vade farkını belirlemede sorun yaşamayacaklardır. Ancak işletmenin birden fazla satış işlemi söz konusu ise tüm satışları için ayrı ayrı vade farkı hesaplaması olanaklı olmamaktadır. Dolayısıyla

birden fazla satış işlemi için vade farkı hesaplaması gereken işletmelerin aşağıdaki gibi hareket etmesi durumunda TMS hükümlerine uygun hareket etmiş olacaklardır (Örten Vd., 2011: 276);

- Öncelikle satışa konu olan işlemin vadeli satışı yoksa peşin satışı olduğu tespit edilmeli, eğer vadeli satış ise alınan nakit ve nakit benzeri tutarının içinde finansman işleminin olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Eğer satış vadeli yapılmış ve finansman işlemi taşımıyorsa bu satışın vadeli satış olarak nitelendirilmesi doğru olmayacaktır. Nitekim vade farkı olarak çok küçük rakamlarla karşılaşılacaktır.
- Teslimat yapıldığı sırada hasılat bedeli olarak belirli sayıda sıralı senet (vadeli çek) alınıyorsa bu durumda gerçekten bir vadeli işlem bulunmaktadır ve gelir reeskontu yapılması gerekmektedir. Bu durumda çeklerin vadesi ve müşterinin kredibilitesi dikkate alınarak vade farklarının hesaplanması gerekmektedir. Bu belli sayıdaki işlem için ayrı ayrı hesaplanabilir, çok sayıda vadeli çek mevcut ise bunların tümüne ortalama bir vade uygulamak doğru bir uygulama olacaktır.
- Cari hesap ile çalışılan müşterilere yapılan satışlardaki vade farklarının hesaplanması, müşteriye yapılan satışlar ve müşteriden yapılan tahsilatlar excell gibi elektronik tabloda standartlaştırılıp, müşterinin riskine göre faiz oranı belirlenerek yapılabilir.
- Bazı sektörlerde satışlar kredi kartı ile yapılmaktadır. 8-12 ay gibi vadelerle yapılan bu satışlarda belirli bir tutarda peşin alınmaktadır. İşletmeler bu sliplerin vadelerini beklemeden hemen bankalara temlik etmekte ve bedellerini tahsil etmektedirler. Bankanın komisyon ve faiz olarak aldığı tutarlar satış gelirinden indirilecek kısım olarak dikkate alınacaktır.

2.3.1.2.Satış İskontolarının Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre satış sırasında hesaplanan hasılat, taraflar arasındaki sözleşmede saptanan tutardan varsa ıskontolar düşüldükten sonra tahsil edilen veya tahsil edilecek olan bedelin gerçeğe uygun tutarı, şeklinde tanımlanmıştır.

İskontolar literatürde üçe ayrılmaktadır. Bunlar, kasa, katalog ve miktar ıskontolarıdır (izdenetim. agis, 06/05/2013)

Kasa ıskontosu, alacağın erken tahsil edilmesi ile ilgili yapılan ıskontodur. Tahsilatın vadesinden önce yapılması durumunda ıskonto satış hasılatı tutarından değil, bahsedilen faiz gelirinden bir düşüş olarak değerlendirilmelidir. Bu durumda ıskonto satış hasılatını düşürücü bir etki yapmayacak vade farkından doğan faiz gelirini düşürücü bir etki yapacaktır.

Katalog ıskontosu, satış anında yapılan ıskontodur, işletmenin katalog ıskontosu yaparak düzenlediği faturada ıskonto tutarı ayrı olarak gösterilebilir.

Miktar ıskontosu ise, belirli satış miktarını aşan işletmelere yapılan ıskontodur, bu tür ıskontolar genellikle dönem sonlarında yapılmaktadır.

Örnek : İthal çimento yerine, yerli çimento sloganıyla yeni bir kampanya başlatan A Çimento AŞ. 200 tondan fazla çimento alan müşterilerine 15 ton çimento bedelsiz vermektedir. 1 ton çimentonun maliyeti 1000 TL ve satış fiyatı KDV dahil 1500 TL'dir. Alıcı B İnşaat Ltd. Şti. işletmesi, 220 ton çimento satın almış ve bedelini A Çimento AŞ.'nin banka hesabına havale yapmış ve 15 ton çimento bedelsiz verilmiştir. (Özkan, 2003'den uyarlanmıştır.)

_____ / _____	
102 BANKALAR	330.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	279.661,02
391 HESAPLANAN KDV	50.338,98
_____ / _____	
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ	235.000
152 MAMÜLLER	235.000
_____ / _____	

Bu örnekte A Çimento AŞ.'nin hasılat olarak finansal tablolara yansıtacağı tutar KDV hariç toplam satış bedelidir. Sattığı ürünlerin toplam maliyet bedeli ise sattığı malların maliyet tutarına bedelsiz olarak verdiği malların maliyet bedeli eklenmek suretiyle bulunur.

2.3.1.3. Komisyonların Muhasebeleştirilmesi

Satış hasılatının tahsil edilebilmesinin, alıcının teslim aldığı malları üçüncü kişilere satması koşuluna bağlandığı satışlar “konsinye satışlar” olarak nitelendirilmektedir. Bu tür işlemlerde mallar fiziksel olarak alıcıya teslim edilmiş olsa da mal sahipliği ve sahiplikten doğan risk ve getiriler alıcıya devredilmediğinden söz konusu teslimler hasılat olarak değerlendirilmemelidir. Bu tür işlemlerde alıcı (konsinye) teslim aldığı malları kullandıkça veya başkalarına sattıkça mal bedelini satıcıya (konsinyatör) ödemektedir. Bu nedenle bu tür mal teslimlerinde, alıcı malı kullandıkça veya üçüncü kişilere sattıkça hasılat finansal tablolara yansıtılmalıdır (Ölçen, 2008: 8). Bu özelliği nedeniyle konsinye satışların muhasebeleştirilmesi, diğer satışların muhasebeleştirilmesinden bazı farklılıklar göstermektedir.

TMS 18 Hasılat Standardı'nda hasılat tutarının yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarının içereceği ve 3. kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri gibi tutarların, özkaynakta herhangi bir artışa neden olmayacağı için, hasılat olarak nitelendirilmesinin mümkün olmayacağından bahsedilmiştir. Ayrıca, acente ilişkilerinde acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilatların hasılat olarak nitelendirilmesinin yanlış olduğu, hasılatın yalnızca komisyon tutarından ibaret olacağı hükmü yer almaktadır.

Örnek: Bir seyahat acentesi yurt dışı tur biletlerini %10 komisyon karşılığında satmaktadır. Seyahat acentesinin aylık toplam satışı 10.500,00 TL'dir. Buna göre seyahat acentesinin yapması gereken muhasebe kaydı;

100 KASA	10.500
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	9.450,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	889,83
391 HESAPLANAN KDV	160,17

2.3.1.4. Ürün Değişimi

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerle değiştirilmesi veya mal ve hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi ancak işlemin ticari özünün bulunmaması, durumları hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Bu tür işlemler, belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere yapılmaktadır. Birbirinden farklı mal ve hizmetlerin değiştirilmesinde, eğer takas işlemi ticari nitelikte ise bu işlem 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 hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumda hasılat elden çıkan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır (Arslan, 2008: 170).

2.3.1.5. Satış Hasılatına Dahil Edilmiş Satış Sonrası Hizmet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi

Hasılat yaratan bir işlemin finansal tablolara yansıtılması için tarafların sözleşmeden doğan yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Bir satış sözleşmesinde tarafların yerine getirmeleri gereken yükümlülükler malın teslimi veya hizmetin sunulmasıyla sonuçlanacak bir sürecin parçalarıdır (Özkan, 2007: 63).

Standart satış hasılatına dahil edilmiş satış sonrası hizmet bedellerinin muhasebeleştirilme ilkelerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

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

Standardın ekler kısmında montaj işleminin basit ve karmaşık montaj olarak ikiye ayrılmıştır. Bu ayrıma göre satılan malın monte edilmesi basit bir süreç ise, malın teslim edildiği anda hasılatın muhasebeleştirilmelidir (Özkan, 2005: 73). Montaj işlemi karmaşık bir yapıda ise yani sözkonusu ürün montaj işlemi gerçekleşmeden kullanılacak düzeyde değilse hasılat montaj işleminin gerçekleşmesine kadar ertelenir.

- b) Hasılat standardına göre, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikte satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır (TMS 18: 13).
- c) Birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği taktirde ticari etkisinin anlaşılmadığı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanmalıdır. Örneğin, işletme ticari mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde, ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; böyle bir durumda iki işlem birlikte değerlendirilmelidir (TMS 18: 13).

Bu duruma örnek bir finansman tekniği olarak kullanılan varlığa dayalı kredi kullanımı olabilir. 100 ton buğdayın makbuz senedi karşılığında 110.000 TL'ye tekrar alınmak şartı ile 100.000 TL'ye satılması özün önceliği kavramı gereği birlikte değerlendirilmelidir ve hasılat olarak kaydedilmemelidir (Elitaş, 2011: 156).

2.3.1.6. Koşula Bağlı Satışların Muhasebeleştirilmesi

Standartta göre işletmenin sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesine neden olan koşulların varlığı durumunda bu işlem bir satış niteliğinde değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmesi var olan koşulların gerçekleşmesine kadar ertelenir. Malın sahipliği ile ilgili risklerin taşınmaya devam ettiği durumlar standartta şu şekilde açıklanmıştır (TMS, 18:16):

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

Örnek: Aylık finansal tablo düzenleyen ve doğalgaz tesisatı kuran bir işletme, 200 konutluk bir sitenin doğalgaz tesisatını kurma ihalesini kazanmıştır. Doğalgaz tesisatı sisteminin toplam ihale bedeli 320.000,00 TL'dir. İşletme 01/08/2012 tarihinde 100.000,00 TL almış ve bir ayda 50 adet doğalgaz tesisatı sistemi kurmuştur (Sağlam ve Şengel, 2007: 575'den uyarlanmıştır).

_____	01/08/2012	_____
100 KASA		100.000,00
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		100.000,00
_____	/	_____

Ay içerisinde 50 adet doğalgaz sistemini çalışır halde teslim edilmesi ile işletme açısından satış gerçekleşmiş olur.

_____	/	_____
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		80.000,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		80.000,00
_____	/	_____

- b) Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması. Bu tür satışlar konsinye satış olarak adlandırılır ve gelir, alıcının malları üçüncü kişilere sattığı an kaydedilmelidir. Bu durum Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile uyumludur.
- c) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması, işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması ve malların geri gönderimi konusunda belirsizlik mevcut ise hasılat alıcının alımdan vazgeçme süresinin dolmasını takiben kayıtlara alınmalıdır.

2.3.1.7.Satış Hasılatının Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi

Standart daha önce kayıtlara alınmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılmasını önermektedir. Bu durum Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile uyumludur (Kalmış ve Dereköy, 2010: 130).

Şüpheli ticari alacaklara karşılık ayırmada uygulamada ortaya çıkan sorun, satış işleminde KDV'yi peşin tahsil etmeyen işletmelerin KDV tutarını mal bedelinden ayırmadan alacağın tamamını ticari alacakmış gibi kabul ederek şüpheli alacak karşılığı ayırmalarıdır. Böylece önceden tahsil edilip, işletmenin geliri olarak finansal tablolara yansıtılmayan KDV tutarı, şüpheli ticari alacaklara karşılık ayırarak gelir veya kurumlar vergisi matrahından düşülmekte böylece, matrahın olması gerekenden az hesaplanmasına neden olmakta ve yanlış bir uygulama yapılmaktadır.

Örnek: Yıllık finansal tablo düzenleyen işletme peşin fiyatı KDV dahil 3540 TL olan bir malı 3 ay vadeli olarak 4720 TL'ye satmıştır. Alıcı ödemeyi vadesinde yapmamış ve kendisi yazılı olarak uyarılmasına rağmen ödemeyi gerçekleştirmemiştir.

_____ / _____		
120 ALICILAR	4.720	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		3.000
391 HESAPLANAN KDV		720
124 ERTELENMİŞ GELİRLER		1.000
_____ / _____		
Vade tarihinde yapılacak kayıt:		
_____ / _____		
124 ERTELENMİŞ GELİRLER	1.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		1.000
_____ / _____		
Şüpheli hale gelen alacağın şüpheli ticari alacaklar hesabına alınması		
_____ / _____		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	4.720	
120 ALICILAR		4.720
_____ / _____		
Şüpheli ticari alacaklar hesabına alınmış alacak tutarına, KDV tutarını ayrıştırarak karşılık ayrılması		
_____ / _____		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	4000	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KAR.		4000
_____ / _____		

2.4.İKİ FARKLI İŞLEMİN BİR ARADA YAPILMASI DURUMUNDA AYRIŞTIRMA

TMS 18 Hasılat standardında, hasılat yaratan işlemlerin tekil bir işlem olduğunu belirtmektedir. Her satış işlemi genellikle kendi başına, diğer benzer satış işlemlerinden ayrı olarak ele alınır. Bazı durumlarda tek bir işlemin içinde barındırdığı ayrıştırılabilir kısımları olabilir ve bunları ayrıştırarak, her birini ayrı ayrı ele almak, işlemin özünü yansıtmak amacıyla gereklidir. Örneğin, bir ürünün

satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikte satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Örneğin klima ticareti ve yetkili servisi işi ile uğraşan bir işletme, bir klimayı 1500 TL'ye satmaktadır. Fakat alıcı 200 TL daha verirse işletme 2 yıl boyunca klimanın bakım işini de ücretsiz olarak yapacaktır. TMS 18 açısından burada hasılat tutarı klima satış değeri olan 1500 TL'dir. Bakım için alınan 200 TL ise bakım işleminin yapıldığı dönemde finansal tablolara hasılat olarak yansıtılması gerekmektedir (Karapınar, 2011: 27).

TMS 18 Hasılat Standardı'nda hasılat kavramı tekil bir işlem olarak nitelendirildiğinden içerisinde birden fazla işlem barındıran satış işleminde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin aşağıdaki sorunlarla karşılaşmaktadır (Arslan, 2008: 170);

- Alıcının satışla ilgili tüm işlemler gerçekleşmeden yapılan teslimden fayda sağlayamaması
- Paket fiyatlandırma nedeniyle her işleme ait hasılatın toplam hasılat içerisinde ayrıştırılamaması.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde yaşanan işlemlerin ayrıştırılması sorunu hasılat olarak nitelendirilen tüm teslimlerin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde raporlama açısından sorun teşkil etmeyecektir. Ancak teslimlerin aynı muhasebe döneminde gerçekleşmemesi durumunda hangi dönemde ne kadar hasılat tahakkukunun yapılması belirsizliği ortaya çıkacaktır (Arslan, 2008: 171).

2.5. HASILATIN DOĞUM ZAMANI

TMS 18'e göre aşağıdaki koşulların tümünün gerçekleşmesi durumunda hasılat doğmuş sayılır (TMS, 18: 14).

- Mallarla ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi,
- Mallar üzerinde kontrol ve yönetsel etkinliğin sürdürülmemesi,
- Hasılatın güvenilir olarak ölçülmesi,
- Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması,

- Yüklenilen veya yüklenilecek maliyetlerin güvenilir olarak ölçülmesi.

Bu koşullar aşağıda açıklanmıştır:

2.5.1. Mallarla İlgili Önemli Risk ve Getirilerin Alıcıya Devredilmiş Olması

Mal satışlarında malların alıcıya teslim edilmesiyle mallar fiziksel olarak alıcının eline geçmektedir (Özkan, 2005: 68). Ancak, mülkiyetin devrine rağmen işletme sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam ediyorsa bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bu duruma ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir (TMS, 18: 16).

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

İşletmenin sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer, işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk yararlarını devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir bir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla

finansal tablolara yansıtılır (TMS 18:17). Ancak mal satışı ile ilgili olan, ilerde ortaya çıkabilecek normal garanti koşullarındaki maliyetlerin güvenilir bir biçimde tahmin edilemediği durumlarda (örneğin malın yeni olması, o malla ilgili normal garanti koşullarında değişiklik yapılması gibi nedenler) işletme bu tahmini yapabilir hale gelinceye kadar satış hasılatının tahakkuku ertelenebilir (Özkan, 2005: 72).

Örneğin, internet üzerinden satış yapan A işletmesi, yaptığı satışlarda 30 gün koşulsuz iade garantisi vermektedir. Bu durumda A işletmesinin satışı ne zaman gerçekleşmektedir.

A işletmesi, satışını yapmış olduğu ürünü için 30 günlük koşulsuz iade garantisi vermektedir. Bu açıdan söz konusu mala ilişkin risk ve getiri devri sözkonusu 30 günlük iade süresinin dolması ile birlikte yapılacaktır. Ancak, burada riskin düzeyi önemlidir. İşletme geçmiş deneyimlerine bakarak riskin düzeyinin düşük olduğunu ve bu tür satışlarda %2'lik bir dönüş olduğunu tespit ediyor ise, satış bu 30 günlük süre sonunda değil, satış anında gerçekleşmiş sayılır. %2'lik iadeye ilişkin ise karşılık ayrılır (batıymm. agis, 14.05.2013)

_____ / _____	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	1.000.000
108 01 Kredi Kart Slipleri	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	980.000
374 İADE GARANTİSİ GİDER KARŞILIĞI*	20.000

*bu hesap öneri niteliğindedir.

_____ / _____

2.5.2. Satılan Mallar Üzerinde Kontrol ve Yönetsel Etkinliğin Sürdürülmemesi

İşletmenin sattığı mallara ilişkin risk ve getirileri karşı tarafa devrettiğinin göstergeleri; satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolün olmaması ve malla ilgili yönetsel kararları alamaması durumlarıdır (Örten vd. 2011: 288).

Örneğin işletme yasal mülkiyeti, müşteri teslimatı kabul ettiğinde ve montaj ile test süreci tamamlandığında karşı tarafa geçecek bir mal sattığında, mala ilişkin hasılatı, risk ve getirilerin alıcıya geçtiği yani mala ilişkin kontrol ve yönetsel etkinliğin alıcıya devredildiği zaman olan montajın tamamlandığı ve müşterinin teslimatı kabul ettiği anda tahakkuk ettirebilecektir.

2.5.3. Hasılat Tutarının Güvenilir Bir Biçimde Ölçülebilmesi

Hasılatın finansal tablolarda gösterilebilmesi için hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde hasılat tutarı finansal tablolara yansıtılmayacaktır. Hasılatın belirlenmesi belirli bir şarta bağlanması durumunda da o şart gerçekleşene kadar hasılatın tahakkuku ertelenir (Örten vd. 2011: 288).

Örneğin A İnşaat A.Ş. inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. A İnşaat A.Ş. B Belediyesinin açtığı ihaleyi kazanması durumunda, 100 adet PVC pencerelerinin 10.000 TL bedelle temini için C AŞ. İle anlaşmışsa, burada satış işlemi ihaleyi kazanma şartına bağlandığı için herhangi bir hasılat kaydı yapılmaz (batıymm. agis, 14.05.2013).

2.5.4. İşleme İlişkin Ekonomik Yararların İşletmece Elde Edilmesinin Muhtemel Olması

Hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için gerekli olan bir diğer koşul da işleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması durumudur. Bu koşul bazı durumlarda tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar gerçekleşmeyebilir (batıymm, agis. 14.05.2013).

Örneğin, merkezi yurt dışında olan bir işletmeye yapılan satışta, yetkili otoritenin malın yurt dışına çıkışına izin vermesi konusunda belirsizlik varsa hasılat tutarının işletmece elde edilmesi konusunda belirsizlik mevcuttur ve hasılat finansal tablolara yansıtılmamalıdır.

2.5.5. İşleme İlişkin Yüklenilen veya Yüklenilecek Olan Maliyetlerin Güvenilir Bir Biçimde Ölçülebilmesi

Hasılatın elde edilmesi için katlanılan giderlerin güvenilir bir biçimde ölçümlenmesi koşuluyla hasılat finansal tablolara yansıtılır. Ancak, giderler güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önceden alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TMS 18: 19).

2.6.HİZMET TESLİMLERİNDE HASILATIN DOĞMA ZAMANI

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunda elde edilecek hasılat tutarı, güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor ise hasılat, işlemin tamamlanma derecesi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu koşullar;

- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma derecesinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- İşlem için şuna kadar katlanılan maliyetler ve ileride katlanılacak maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre hizmet sunumuna ilişkin hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, işlemin tamamlanma derecesi dikkate alınarak, belirlenmektedir. Bu doğrultuda bilanço tarihi itibariyle tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanan tamamlanan hizmete karşılık gelen hasılat tutarı finansal tablolara gelir olarak yansıtılacak, bu gelirin sağlanması için katlanılan maliyetler ise gider olarak finansal tablolara yansıtılacaktır (Örten vd.,2011:289). Hizmet teslimlerinde hasılatın bu yöntemle göre belirlenmesi işletmenin dönem içindeki performansı hakkında yararlı bilgiler sağlayacaktır. Hizmet teslimlerinde

hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesinde, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı düzenlemeleri yol gösterici niteliktedir. Ayrıca hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgili olması nedeniyle, bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat tutarı “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir(Karapınar, 2011: 18).

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme verilen hizmeti güvenilir bir şekilde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerir (TMS 18: 24):

- Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- İşlemin toplam maliyeti ile bugüne kadar katlanılan toplam maliyetin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hak edişler ve müşterilerden alınan avanslar hizmetin tamamlanma derecesinin tespitinde dikkate alınmaz.

İşletme tarafından işlemin karşı tarafıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir (TMS 18:23).

- Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,
- Hizmet bedeli,
- Ödeme şekil ve koşulları.

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 (TMS 18: 25). Buna bağlı olarak diğer giderlerinde

ertelenmesi yapılır. TMS 2 Stoklar Standardında, ertelenen bu giderlere hizmet stoku denilmektedir (Ölçen, 2008:15).

Hizmet stokunun ortaya çıktığı diğer bir durum ise, tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde yapılan işe ilişkin incelemeler veya raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı yöntemlerinden birinin kullanılarak tamamlanma düzeyinin belirlenmesidir. Bu düzeye göre, işe ilişkin incelemeler sonucu işin tamamlanma düzeyine göre gerçekleşen giderlerin gelir tablosu hesaplarına aktarılması söz konusu olur. Gelir tablosuna aktarılmayan giderler, bilançoda hizmet stoku olarak raporlanır (Örten vd., 2011: 295).

Örneğin; bir dekorasyon işletmesi bir binanın tüm iç dekorasyon işini 10.000 TL bedelle almıştır. İşin tahmini olarak 8.000 TL'ye bitmesi beklenmektedir. Dönem sonu geldiğinde 2.700 TL'lik harcama yapılmış, 3.200 TL tahsil edilmiştir. İşin tamamlanma düzeyi, işe ilişkin incelemeler esas alınarak %30 olarak saptanmıştır.

Bu durumda işletme dönem sonunda 3.000 TL hasılat olarak 2.400 TL ise hizmet satış maliyeti olarak gelir tablosu hesaplarına alacaktır. Geriye kalan 200 TL'lik tahsilat avans olarak, 300 TL ise hizmet stoku olarak bilanço hesaplarında yer alacaktır (Örten vd. 2011: 296).

İşletmenin hizmet sunumuna ilişkin hasılatı doğru bir şekilde belirleyebilmesi için, işletmede etkin bir finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması gereklidir. İşletme, hizmet sunumu devam ederken, verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği anlamına gelmez (TMS 18:23).

Hizmet sunumuna ilişkin işlem sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır (TMS 18:26). İşlem sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi dolayısıyla, katlanılan maliyetler kadar hasılat yazılması sonucunda, finansal tablolarda bu işlemten kaynaklanan kar ya da zarar görünmeyecektir. Katlanılan maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı

durumlarda ise finansal tablolara hasılat yansıtılmayacak ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilecektir (TMS 18:28).

Örnek: ABC Özel Güvenlik Ltd. Şti. A Büyükşehir Belediyesi ile büyükşehir sınırları içindeki parklarda güvenlik hizmetini 1 yıl süreyle 200.000 TL bedelle yapmak için 01.06.2013 tarihinde anlaşmıştır. Ödemeler 3 aylık dönemler itibariyle takip eden ayın 3. gününde yapılacaktır. Anlaşma süresi boyunca ABC işletmesinin 120.000 TL gidere katlanacağı tahmin edilmektedir. ABC işletmesi 01.06.2013 tarihinde büyükşehir belediyesinden 60.000 TL avans almıştır. Dönem sonu itibariyle 70.000 TL gider gerçekleşmiştir.

01/06/2013	
100 KASA	60.000
340 ALINAN AVANSLAR	60.000

Dönem sonu itibariyle tamamlanma derecesi= $70.000/120.00= 0.58$

Dönem sonun itibariyle gerçekleşen hasılar = $0.58*200.000 = 116.000$

120 ALICILAR	56.000
340 ALINAN AVANSLAR	60.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	116.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	70.000
DEĞİŞİK VARLIK VE KAYNAK HS.	70.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	70.000
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YAN.	70.000

2.7.FAİZ, TEMETTÜ, KULLANIM ÜCRETLERİNDE HASILATIN DOĞMA ZAMANI

Standartta gelir olarak tanımlanan ve olağan faaliyetlerden elde edilen gelir ve kar unsurları işletmenin varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılmasından elde edilen faiz, isim hakkı ve temettü gibi gelirlerdir (Dereköy ve Kalmış, 2010:131). İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri, işlemle ilgili ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması ve hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçümünün mümkün olması durumunda aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi ile birlikte hasılatla gerçekleşmiş olur (TMS 18:29-30).

- Faiz, birleşik faiz yöntemine (etkin faiz yöntemi) uygun bir şekilde muhasebeleştirilmeli,
- İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmeli ve
- Temettüler; tahsil edilebilir duruma geldiklerinde muhasebeleştirilmelidir.

2.7.1. Faiz Gelirinin Muhasebeleştirilmesi

Faiz “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve ölçme” standardında belirtilen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir (Ataman vd. 2011:274).

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faiz tahakkukunun mevcut olması durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır, edinim öncesi işlemiş faiz tutarı ise menkul kıymetin maliyetinden indirilecektir (TMS.18.32). Bunun nedeni, eğer işletme faiz gelirini ayrı olarak izlemez ise, işletmenin elde etmiş olduğu faiz geliri olduğundan büyük görülür ayrıca menkul kıymetin satışında menkul kıymetin değeri olduğundan büyük görüleceği için zararına satış görüntüsü ortaya çıkar. Bu görüntü ise gerçeği yansıtmaktan uzaktır (Arslan, 2008: 177).

2.7.2. Temettü Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

Standartta, “temettüler hissedarların tahsil etme imkanı ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır” denmektedir. Hissedarların temettüleri tahsil etme imkanı ise karın ortaklara dağıtımının genel kurul tarafından onaylanması durumunda söz konusu olacaktır.

Standart faiz getirili menkul kıymet ile kar payı getirili menkul kıymet ayrımı yapmıştır. Böyle bir ayrımın yapılmasının nedeni de hisse senetlerinde kar paylarını ifade eden kuponların menkul kıymetten ayrılabilir olmasıdır. Standart, hisse senetlerinin muhasebeleştirilmesinde ise hisse senetlerinin satın alındığı tarihte edinme öncesi net geliri ilan edilmiş hisse senedi temettülerinin bu menkul kıymetlerin net değerinden indirileceği hükmü getirmiştir (Sağlam ve Şengel, 2007: 585).

2.7.3. İsim Haklarının Muhasebeleştirilmesi

Standartta isim hakları, daha gerçekçi bir yöntemin bulunmaması koşulu ile sözleşme hükümleri esas alınarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir denmektedir.

Örnek: Bir film işletmesi bir televizyon kanalı ile anlaşarak biri dizi film diğeri ise belgesel olmak üzere iki projenin hayata geçirilmesi konusunda anlaşmıştır. Filmlerin mülkiyeti işletmede kalmak üzere dizi film sözleşmeye göre 2 ay yayınlanacak izleyici oranı yüksek olursa filmin yayınlanmasına devam edilecektir. Belgesel ise koşulsuz yayınlanacaktır. Film işletmesi dizi filmin 5 ayda yayınlanacak olan 20 bölümü için 1.000.000TL belgesel için 700.000TL’yi 1.07.2006 tarihinde nakden almıştır.

Dizi film de sözleşme koşuluna göre hak sahibi işletme filmin tutulmaması durumunda filmi geri almayı taahhüt ettiği için, verilen süre doluncaya kadar gelir tahakkuk ettirilmemelidir (Sağlam ve Şengel, 2007: 587).

_____ / _____	
100 KASA	1.000.000
280 GELECEK AYLARA AİT GELİR	1.000.000
_____ / _____	

Filmin yayınlanmasına devam etmesi durumunda aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

_____ / _____	
280 GELECEK AYL. AİT GELİR.	1.000.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.000.000
_____ / _____	

Belgesel sözleşmesinde hak sahibi işletme hakkın kullanımı sonrası herhangi bir yükümlülüğü bulunmadığı için aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

_____ / _____	
100 KASA HESABI	700.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	700.000
_____ / _____	

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA HASILAT YARATAN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hasılat kavramının muhasebe standartları ve vergi mevzuatında farklı anlamlara sahip olması nedeniyle uygulamada farklılıklar meydana gelmektedir. Muhasebe standartlarına göre hasılat net tutar üzerinden ifade edilmekte iken vergi mevzuatında hasılat brüt tutar üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Böylece vergi mevzuatı ve muhasebe standartlarına göre hesaplanan hasılat tutarları birbirinden farklı olmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatına göre hasılat yaratan işlemlerin muhasebeleştirilme ilkeleri karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

3.1.VADELİ SATIŞLARIN VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HÜKÜMLERİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Vade farkı kavramı yasalarda belirgin bir şekilde tanımlanmış bir kavram olmamakla birlikte, paranın zaman değerindeki değişimlerden dolayı, para borcunun ifasındaki gecikmelerden zarar gören alacaklının korunması amacıyla belirlenen, peşin satış fiyatı ile vadeli satış fiyatı arasındaki farktır. Ayrıca 24 Aralık 2003 tarihli 25326 Sayılı Resmi Gazete’de 2001/1 esas nolu olarak yayınlanan Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu’nun kararına göre “vade farkı verisiye veya taksitle satışlarda vade tarihinden başlayarak fiili ödeme tarihinde mal ve hizmet bedeline ekleme yapılmak suretiyle semen¹’in ulaştığı miktarı ifade eder” demek suretiyle vade farkı tanımlanmaya çalışılmıştır (Dinç, 2008: 74).

Vadeli satışların muhasebeleştirilmesi ve raporlama ilkeleri, maliye bakanlığının 1992 yılında yayınlayıp 1994 yılında zorunlu olarak uygulamaya koyduğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (TMSUGT) ile TMS

¹ Alıcının borcu

18 Hasılat Standardı'nda farklı şekilde belirlenmiştir. Bu farklılıklar, faizin hesaplanma şekli, gelir olarak finansal tablolara yansıtılması ve raporlama biçimi hususlarındadır. TMSUGT, vade farklarını bir finansman olayının sonucu olarak değil bir satış işleminin parçası olarak gördüğünden, izleyen hesap dönemini ilgilendirsin veya ilgilendirmesin bu tür satışların tamamını Vergi Usul Kanunu'ndaki vergileme yaklaşımına uygun olarak satış işleminin gerçekleştiği hesap döneminin geliriymiş gibi kabul ederek, 60 Brüt satışlar hesap kümesinde muhasebeleştirmekte ve raporlamaktadır. Dönem sonlarında işletmenin senetli alacakları bulunması halinde ise, bunlar için reeskont işlemi isteğe bağlı olarak yapılabilmektedir (VUK, md.281 -285). Bu işlem neticesinde işletme tahakkuk etmemiş faiz tutarı kadar bir gider raporlayarak karı azaltmaktadır. Senetsiz alacaklar için ise herhangi bir reeskont işlemi yapılması VUK hükümlerine göre mümkün değildir (Badem, 2012: 62). Ayrıca Türkiye'de çok yaygın bir şekilde kullanılan ileri tarihli çekler için de VUK hükümlerine göre reeskont işlemi yapılamamaktaydı. Ancak 30 Nisan 2013 tarihinde yayınlanan 64 numaralı Vergi Usul Kanunu sirküleri ile çekler için de reeskont uygulaması mümkün hale gelmiştir.

TMSUGT'de 60 Brüt Satışlar hesap grubunun kapsamı şu şekilde açıklanmıştır; brüt satışlar işletmenin esas faaliyeti çerçevesinde satılan mal veya hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen değerleri kapsar, satılan mal veya hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içerisinde gösterilir. 60 brüt satışlar hesap grubunda yer alan 600 brüt satışlar hesabı ise, “yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanımda alınan ya da tahakkuk ettirilen sözü ile peşin ve vadeli satışların tamamının bu hesap kullanılarak muhasebeleştirileceği anlaşılmaktadır. Ayrıca yine aynı hesap grubunda yer alan 602 diğer gelirler hesabı da “satış tarihindeki vade farkları bu hesapta izlenir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumda vade farkları 600 nolu hesaba değil 602 nolu hesapta izlenmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada faturaların vade farkı ayırımı yapılarak düzenlenmemesi nedeniyle satış geliri ve vade

farkları ayrıştırılmadan 600 nolu hesapta muhasebeleştirilmektedir (Badem, 2012: 63).

Örnek: A işletmesi peşin satış fiyatı 1000 TL olan bir malı, 1300 TL'ye 3 ay vadeli olarak B işletmesine satmıştır (işlemi basitleştirmek amacıyla KDV ihmal edilmiştir).

TMSUGT'ne göre muhasebeleştirme (senetsiz satış)

_____ / _____	
120 ALICILAR	1.300,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.300,00
_____ / _____	

Dönem sonunda, alacak senetsiz olduğundan VUK hükümlerine göre reeskont işlemi uygulanamamaktadır. Böylece, A işletmesinin bilançosunda alacaklar vade sonundaki değeri üzerinden, 1300 TL olarak raporlanacak ve henüz tahakkuk etmemiş olan faiz tutarları da alacaklar içerisinde görünecektir. A işletmesinin gelir tablosunda da satışlar 1.300 TL olarak raporlanacak ve bu durumda gelir tablosunda satış hasılatı içerisinde, faiz geliri olarak raporlanması gereken tutar raporlanmış olacaktır. Faizin satış hasılatına dahil edilmesi, satış rakamını olduğundan daha büyük gösterecek, satış karlılık oranının hatalı bulunmasına ve satış hasılatının kullanıldığı finansal analiz sonuçlarının da yanıltıcı sonuçlar vermesine sebep olacaktır. Diğer taraftan, bu döneme ait olmayan faiz gelirlerinin gerçekleşmiş gibi kabul edilmesi net karın yanlış tutardan finansal tablolara yansıtılmasına neden olacaktır. Bu durum, dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri ile çelişmekte ve sadece cari dönemin değil gelecek dönemlerinde finansal tablolarının hatalı olarak hazırlanmasına neden olacaktır (Selvi, vd., 2007).

Aynı örnek olaydaki satış 3 ay vadeli senet karşılığında yapılmış olduğu varsayıldığında ise VUK hükümlerine göre satışın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır: (Reeskont oranının 0,10 olduğu varsayımıyla)

121 ALACAK SENETLERİ	1.300,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.300,00
31/12/20XX		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	21,31 ²	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		21,31
01/01/20XX		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	21,31	
647 REESKONT FAİZ GELİRİ		21,31

Reeskont işlemi ile satış hasılatı içerisinde raporlanan henüz tahakkuk etmemiş faiz gelirlerinin hasılat tutarından düşülmesi yerine bir gider kalemi oluşturularak toplam net karlılık düzeltilir. Böylelikle VUK hükümlerine göre, reeskont uygulamasıyla “reeskont faiz gideri” kalemi yaratılmaktadır. Yaratılan bu kalem nakit çıkışı gerektirmeyen bir gider olduğundan gerçek bir gider değildir. Reeskont işlemi, aslında gelir tablosunda “faiz geliri” olarak raporlaması gereken bir işletmenin faiz geliri yerine “reeskont faiz gideri” raporlamasına neden olmaktadır. Bu durum, finansal tabloların anlaşılabilirliğini ve yorumlanmasını zorlaştırmaktadır (Selvi, Yılmaz, Sarıoğlu, 2007: 39).

Sonuç olarak vadeli satışlarda faiz tutarının, satılan mal ya da hizmet satış bedeline dâhil edilerek raporlanması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olarak dönem karının olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır. Üstelik, satışlar rakamına eklenmiş olan faiz tutarı, işletmenin brüt karlılığının yanlış hesaplanmasına neden olmaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre ise vadeli satışlarda satış bedeli içerisindeki vade farkının, satılan malın satış bedeline dahil edilerek raporlanması muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olduğundan, satış bedelinin satış tarihindeki gerçeğe uygun değerinin hesaplanıp, tahsilat zamanındaki değeri ile hesaplanan gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olan vade farkının brüt satışlar içerisinde değil

² Reeskont tutarı: (senet tutarı*reeskont oranı* vadeye kalan gün)/ (360+(reeskont oranı*vadeye kalan gün))
= (1300*0.1*60)/(360(0.1*60)) = 21,31

faiz gelirleri arasında raporlanması gerekmektedir. Faizin mal ya da hizmetin satış fiyatından ayrı olarak belirlendiği durumda bazı muhasebe sorunları ortaya çıkmaktadır. Bu muhasebe sorunları faizin tutarının belirlenmesi ve faiz tutarının gelir olarak belirleneceği dönemin belirlenmesi ve raporlanmasına ilişkin sorunlardır (Dereköy ve Kalmış, 2010: 127).

TMS 18'e göre, vadeli olarak yapılan bir satış işleminde gerçeğe uygun değer, vade farkı çıkarıldıktan sonra kalan peşin satış fiyatıdır. Vadeli satışlarda anlaşmaya varılarak satış bedeline eklenen veya eklendiği varsayılan vade farkı veya faiz tutarı satış geliri değildir ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir. Gerçeğe uygun değer ise gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesiyle belirlenir (TMS, 18:11).

Bununla birlikte vadesi satışın yapıldığı hesap döneminden sonraki hesap dönemlerine sarkan senetsiz vadeli satışlar için TMS 18 hasılat standardına göre yapılan muhasebeleştirme işlemlerinde TMS 12 Gelir Vergisi Standardı açısından ertelenmiş vergi etkisi doğmaktadır (Badem, 2012: 61). Ayrıca senetli alacaklarda uygulanan reeskont oranı ile vade farkındaki faiz oranı farklı olması koşuluyla senetli alacaklarda da ertelenmiş vergi etkisi doğacaktır.

Örnek : Aylık Finansal Tablo düzenleyen ABC işletmesi 01.05.2013 tarihinde peşin satış fiyatı 1.400 TL olan malı 4 ay vadeli KDV hariç 1.700 TL'ye satıyor. KDV bedeli müşteriden peşin tahsil ediliyor

MSUGT'ne göre kayıt :

01/05/2013	
100 KASA	306
120 ALICILAR	1.700
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.700
391 HESAPLANAN KDV	306

TMS'ye göre kayıt :

01/05/2013	
100 KASA	306
120 ALICILAR	1.700
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.400
124 ERTELEMİŞ GELİRLER	300
391 HESAPLANAN KDV	306
/	

Peşin satış fiyatı ile vadeli satış fiyatı arasındaki fark olan 300 TL henüz kazanılmamış bir gelir olduğundan ileriki dönemlerde gelir hesaplarına aktarılmak üzere öneri niteliğinde olan "124 ERTELENMİŞ GELİRLER" hesabına kaydedilir.

Vade farkları, dönemselik kavramı gereği faiz geliri olarak etkin faiz yöntemi kullanılarak ilgili döneme yansıtılır.

Etkin Faiz Yöntemi:

$$BD = GD / (1+i)^{(\text{vadeye kalan gün/vade bazı})}$$

$$\text{Faiz Oranı} = \left(\frac{\text{vadeli değer}}{\text{peşin değer}} \right)^{1/(\text{kalan süre/ vade bazı})}$$

$$\text{Faiz Oranı} = \left(\frac{1700}{1400} \right)^{1/4/12} - 1 = 1,79$$

$$BD = 1700 / (1,79)^{3/12} = 1469,64$$

$$\text{Döneme ilişkin faiz tutarı} : 1469,64 - 1400 = 69,66$$

31/05/2013	
124 ERTELEMİŞ GELİRLER	69,66
642 FAİZ GELİRLERİ	69,66
/	

Bu kayıttan sonra gelir tablosunda, 1.400,00 TL satış geliri, 69,66 TL'de vade farkı faiz geliri olarak raporlanacak, bilançoda alacak reeskontu 230,34 TL olarak görülecek, dolayısıyla alacağın iskonto edilmiş maliyeti 1.469,66 TL olarak görülecektir.

Bu uygulamayla alacaklara reeskont işlemi dönem sonunda değil, satış işlemi gerçekleştiğinde yapılmaktadır. Böylelikle bu işlem bir alacak reeskonta olmaktan çok gelir reeskontu olmaktadır. Her ay veya bilanço dönemleri sonunda toplam reeskont tutarının ne kadar olduğu hesaplanarak gelir hesaplarına yazılacaktır (Elitaş 2011: 149).

Reeskont işlemi nedeniyle TMSUGT'ne göre muhasebeleştirilen hasılat tutarı ile TMS'ye göre muhasebeleştirilen hasılat tutarı arasında fark bulunması nedeniyle, bu farkın doğuracağı vergisel etki olacaktır. Dönem sonunda kar / zarara bilançodaki alacak reeskontu kadar tutar (230,34 TL) eksik raporlanmıştır. Bu rakamın vergi yasalarına uyum nedeniyle matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Aynı rakam izleyen yılda matrahtan indirilecektir. Bu da ertelenmiş vergi varlığını oluşturacaktır. Bu tutar da aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir

_____ / _____	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	46,07 ³
691 VERGİ GİDERİ / GELİRİ	46,07
_____ / _____	

3.2.KOŞULLU SATIŞLARDA TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATINA GÖRE HASILATIN DOĞUŞU

Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre işletmenin yaptığı satışla ilgili önemli riskleri taşıyor olup olamamasına göre hasılatın muhasebeleştirilme zamanı değişmektedir. İşletmenin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre sahiplikle ilgili risk ve getirileri taşıyabildiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibi açıklanabilir.

³ 230,34*0.20 = 46,07

3.2.1. Bir Satış İşleminde Alıcının Söz Konusu Malı İade Etme Hakkı Bulunması Durumunda Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Hasılatın Muhasebeleştirilme İlkeleri

Bir satış işleminde, alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması durumları, hasılatın ne zaman finansal tablolara yansıtılacağı konusunda belirsizliklere neden olmaktadır (TMS, 18: 16). Türk Vergi Mevzuatı'na göre bu tür satış işlemlerinde hasılat mallar alıcıya teslim edildiğinde finansal tablolara alınmalı ve ileride normal garanti koşullarında ortaya çıkabilecek iadelere ilişkin herhangi bir muhasebeleştirme işlemi sözkonusu olmamaktadır. TMS 18 Hasılat Standardı'na göre ise bu tür satış işlemlerinde sahiplikle ilgili önemsiz risk taşınması nedeniyle hasılat, gelecekteki iadeleri güvenilir bir şekilde tahmin edebilme ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayrılması koşuluyla, satışın gerçekleştirildiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Örnek: ABC firması sattığı fotokopi makinelerine 2 yıl iade etme garantisi vermektedir ve ABC işletmesi 06/02/2013 tarihinde 10.000 TL'ye bir fotokopi makinesi satmıştır. Geçmişe dönük tutulan kayıtlar satılan fotokopi makinelerinin yaklaşık % 2'lik kısmının iade edildiğini göstermektedir.

Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirme;

_____	/	_____	
120 ALICILAR		10.000	
			10.000
		600 YURTİÇİ SATIŞLAR	
_____	/	_____	

TMS'ye göre muhasebeleştirme;

120 ALICILAR	10.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		9.800
374 İADE GARANTİSİ GİDER KARŞ.		200

Yukarıdaki satış işleminde normal garanti koşullarında ortaya çıkabilecek maliyetler güvenilir bir şekilde belirlenebilmektedir. Ancak satışı yapılan ürünün, satıcı firma için yeni bir ürün olması ve iadelere ilişkin bir tahminde bulunulamaması gibi durumlarda sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin ne derece devredildiği bilinmediğinden normal garanti koşullarında ortaya çıkabilecek maliyetler güvenilir bir şekilde tahmin edilememektedir. Böyle durumlarda hasılatın finansal tablolara yansıtılması garanti süresinin sonuna kadar ertelenmesi gerekecektir. Vergi mevzuatına göre hasılat yine satış işleminin gerçekleştiği tarihte finansal tablolara yansıtılacaktır.

3.2.1.1.Söz konusu Malın Önceden Belirlenen Kriterlere Uymaması Durumunda İade Hakkı

Satıcının müşteri ile yaptığı satış sözleşmesinde, alıcıya satın aldığı malın önceden belirlenen kriterlere uymaması durumunda iade hakkı tanınması durumunda hasılat, vergi mevzuatına göre mallar teslim edildiği anda finansal tablolara yansıtılmalı ve oluşabilecek iadeler için herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılmamalıdır. Türkiye Muhasebe Standartları'na göre ise, hasılatın tahakkuku alıcıya tanınan iade hakkı dolana kadar ertelemeli veya iade süresinin dolmasını beklemeden satış tutarını hasılat yazıp, önceden yaptığı satışlardaki iadelere göre tahminleme yaparak karşılık ayırması gerekmektedir (Sağlam vd. 2007: 578).

Örnek: A Müşavirlik ve Muhasebe işletmesinin kullanmakta olduğu Y isimli muhasebe programı demode olmuş ve iş hacmi giderek artan işletmenin isteklerine

cevap veremez duruma gelmiştir. A işletmesi Y isimli muhasebe programı yerine B isimli muhasebe programı almayı düşünmektedir. Ancak B isimli muhasebe programının mevcut bilgi işlem sistemine uyumlu olup olmayacağı konusunda kuşkuları bulunmaktadır. B isimli muhasebe programı satan Z işletmesi A Müşavirlik ve Muhasebe İşletmesine B muhasebe programının mevcut bilgi işlem sistemine uyumu konusunda herhangi bir sorun yaşanması durumunda geri alma taahhüdü vermesi sonrasında A Müşavirlik ve Muhasebe İşletmesi bedelini peşin vererek B programını satın almıştır (Özkan, 2005: 83'den uyarlanmıştır).

Çözüm: Z işletmesi bu satış işlemine ilişkin hasılatı TMS 18'e göre, finansal tablolara yansıtırken daha önce benzer pek çok satış işlemi yaptığı ve satmış olduğu B programının tüm bilgi işlem sistemlerine uyumlu konusunda sorun yaşanmayacağını düşündüğünden, satış bedelinin tamamını teslimatla birlikte finansal tablolara yansıtmasında sakınca yoktur. Ayrıca daha önce B programının iadelerine ilişkin yeterince tecrübesi olduğundan ayrılacak karşılık tutarının da belirlenmesi sorun olmayacaktır. Vergi Mevzuatına göre hasılat ise yine satış anında doğacak ancak iade tutarları konusunda herhangi bir karşılık ayırma durumu sözkonusu olmayacaktır.

3.2.1.2. Alıcının Herhangi Bir Sebep Sunmadan Malı İade Hakkının Bulunduğu Satışlar

Bu tür satış işlemlerinde alıcı, satın aldığı malı belirlenen süre içerisinde koşulsuz iade hakkına sahiptir. Buna göre alıcı kendisine tanınan süre içerisinde malı satıcıya iade ettiğinde mal bedelini geri alabilecektir (Özkan, 2005: 80). Bu tür satış işlemlerinde hasılat, vergi mevzuatına göre malın teslimi ile birlikte gerçekleşmiş sayılmakta ve hasılat tutarının finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. İlerde yaşanması muhtemel iadelere ilişkin ise iade işlemi gerçekleşene kadar herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılmayacaktır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ise, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir bir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer verilere göre bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla hasılat finansal tablolara yansıtılır. Satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir bir şekilde tahmin edebilmesi mümkün değil ise

işletme bu tahmini yapabilir duruma gelinceye kadar hasılatın muhasebeleştirilmesi ertelemelidir (TMS 18: 17).

Örnek: ABC AŞ. ofis malzemeleri satmakta ve alıcılara satın aldıkları malı 30 gün içerisinde iade etme hakkı tanımaktadır. ABC AŞ. 100 adet yazıcıyı tanesi %18 KDV hariç 160 TL'den satmıştır. Yazıcıların maliyet bedeli ise 90 TL'dir. ABC AŞ. iadelerin toplam satışların % 2'si kadar olacağını tahmin etmektedir. Türkiye muhasebe standartları ve vergi mevzuatına göre muhasebeleştirme işlemleri:

Vergi mevzuatına göre muhasebe kayıtları:

_____ / _____		
120 ALICILAR	18.880,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		16.000,00
391 HESAPLANAN KDV		2.880,00
_____ / _____		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	9.000,00	
153 TİCARİ MALLAR		9.000,00
_____ / _____		
İade edilen mallar nedeniyle yapılacak kayıt		
_____ / _____		
610 SATIŞTAN İADELER	160,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	28,80	
120 ALICILAR		188,80
_____ / _____		
153 TİCARİ MALLAR	90,00	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		90,00
_____ / _____		

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre muhasebe kayıtları;

_____ / _____		
120 ALICILAR	18.880,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		15.680,00
391 HESAPLANAN KDV		2.880,00
374 SATIŞ İADESİ KARŞILIKLARI		320,00
_____ / _____		

İade edilmeyeceği düşünülen mallar için maliyet kaydı;

_____ / _____		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	8.820,00	
153 TİCARİ MALLAR		8.820,00
_____ / _____		

İade süresi bittiğinde 1 adet yazıcının iade edildiği anlaşılmıştır;

İadeler tahmin edilenden az olduğu için, 1 adet yazıcının hasılat ve maliyet kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

_____ / _____		
374 SATIŞ İADESİ KARŞILIKLARI	160,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		160,00
_____ / _____		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	90,00	
153 TİCARİ MALLAR		90,00
_____ / _____		

İade edilen mal bedellerinin müşteri cari hesabından mahsubu;

_____ / _____		
374 SATIŞ İADESİ KARŞILIKLARI	160,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	18,80	
120 ALICILAR		188,80
_____ / _____		

Vergi Mevzuatı'na göre tahakkuk ettirilen hasılat tutarı ile Türkiye Muhasebe Standartları'na göre tahakkuk ettirilen hasılat tutarı karşılaştırıldığında iade işlemi farklı bir hesap dönemine kaymıyorsa iki yöntemle göre de net hasılat tutarı 15.840,00 TL'dir. Ancak iade işleminin farklı bir hesap döneminde gerçekleşmesi halinde dönem sonunda vergi mevzuatına göre hasılat tutarı 16.000,00 TL satışların maliyeti de 9.000,00 TL iken muhasebe standartlarına göre hasılat tutarı ayrılan karşılık nedeniyle 15.680,00 TL satışların maliyeti ise 8.820,00 TL olacaktır. Dolayısıyla dönem sonunda gelir tablosunda muhasebe standartlarına göre ve vergi mevzuatına göre farklı rakamlar raporlanacak ve bu farklılığın doğurduğu vergisel bir etki olacaktır. Vergi mevzuatına göre kar 7.000,00 TL olarak raporlanırken muhasebe standartlarına göre kar 6.860,00 TL olarak raporlanacak bu da ertelenmiş vergi varlığını doğuracaktır ve aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

	/		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			28,00 ⁴
691 VERGİ GİDERİ/ GELİRİ			28,00
	/		

3.2.1.3.Malların Deneme Ya Da Değerlendirme Amacıyla Gönderilmesi

Firmalar mevcut durumda satışını yaptıkları veya piyasaya yeni sundukları bir ürünün satışını arttırmak amacıyla, alıcıya malı almadan önce bir süre denemesi, memnun kalmazsa iade etmesi hakkı verebilmektedir. Bu tür satış politikasının izlendiği işlemlerde, alıcının sözkonusu malı iade edip etmeyeceği bilinmediğinden, söz konusu mala ilişkin risk ve getiri devri yapılmamıştır. Dolayısıyla vergi mevzuatına göre deneme ya da değerlendirme amacıyla gönderilen mallar, konsinye satış olarak nitelendirilmekte ve hasılat bu malların kullanılması ya da kabulünün gerçekleşmesine kadar ertelenmelidir. TMS 18 Hasılat Standardı ilkelerine göre de hasılat yaratan işlem gerçekleşmemiştir ve finansal tablolara alıcının söz konusu malı iade etmeyeceği anlaşılana kadar hasılat yansıtılmamalıdır.

⁴ 140*0.20 = 28,00

3.2.2. Tahsilatın Alıcı Tarafından Üçüncü Kişilere Satılmasına Bağlı Olması durumunda Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Doğuşu

Bu tür işlemlerde satıcı sözkonusu malları alıcıya teslim etmiş olmasına rağmen, satış hasılatının tahsil edilmesi alıcının malları kullanması ya da satması şartına bağlanmaktadır. Böyle işlemler işletme dilinde “konsinye satışlar” olarak adlandırılmaktadır (Ataman vd, 2011: 269).

Vergi mevzuatına göre konsinye malların tesliminde herhangi bir satış işlemi gerçekleşmiş sayılmaz ve hasılatın muhasebeleştirilmesi bu malların kullanılması veya üçüncü kişilere satılmasına kadar ertelenir. TMS 18’e göre de işletmenin, malın satışı esnasında, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi nedeniyle, hâsılat finansal tablolara yansıtılmayıp, sözkonusu malların kullanılması veya üçüncü kişilere satılmasına kadar ertelenir (Aktürk ve Acar, 2012: 34). Dolayısıyla konsinye satışlarda mallar fiziksel olarak alıcıya geçmiş olsa da malla ilgili risk ve getiriler alıcıya geçmemesi nedeniyle bu tür teslimatların hasılat olarak muhasebeleştirilmemesi gerekmektedir. Alıcı söz konusu malları kullandıkça veya başkasına sattıkça malla ilgili risk ve getiriler alıcıya devredilmiş sayılacak ve hasılat finansal tablolara yansıtılabilecektir.

Örnek: ABC Giyim AŞ. her bir paketin maliyeti 6.000,00 TL olan 3 paket ürünü Z Giyim Ltd. Şti.’ne satılmak üzere konsinye olarak gönderilmiştir. ABC Giyim AŞ. ile Z Giyim Ltd. Şti. arasındaki anlaşmaya göre ABC giyim ürünler satıldığında her bir paket için %8 KDV hariç 7.000,00 TL alacaktır. Bir süre sonra 2 paket ürünün Z giyim ltd. şti. tarafından 17.000,00 TL’ye peşin satılmıştır. Anlaşma gereği ABC giyim AŞ.’ye 15.120,00 (14.000,00 TL + 1.120 TL) TL gönderilmiştir.

ABC giyim AŞ. Tarafından yapılacak muhasebe kayıtları;

- Malların satış amaçlı sevkine ilişkin muhasebe kaydı;

_____ / _____		
153 TİCARİ MALLAR		18.000,00
153 02 Konsinye mallar		
153 TİCARİ MALLAR		18.000,00
153 Stoktaki mallar		
_____ / _____		

- Malların teslim alan işletme tarafından satışına ilişkin muhasebe kaydı

_____ / _____		
120 ALICILAR		15.120,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		14.000,00
391 HESAPLANAN KDV		1.120,00
_____ / _____		

- Satışı yapılan malların maliyet hesabına devri;

_____ / _____		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		12.000,00
153 TİCARİ MALLAR		12.000,00
153 Konsinye olarak gönderilen mallar		
_____ / _____		

- Satış bedelinin komisyon bedelini düşükten sonra mal sahibine ödenmesine ilişkin muhasebe kaydı;

_____ / _____		
102 BANKALAR		15.120,00
120 ALICILAR		15.120,00
_____ / _____		

- Satış sonrası nazım hesapların satılan mallarla ilgili kısmının kapatılmasına ilişkin muhasebe kaydı;

_____ / _____		
933 EMANET STOK VERENLER	12.000,00	
932 EMANET ALINAN STOKLAR		12.000,00
_____ / _____		

Z Giyim Ltd. Şti.'nin yapacağı muhasebe kayıtları;

- Mallar konsinye olarak teslim alındığında yapılacak muhasebe kaydı;

_____ / _____		
932 EMANET ALINAN STOKLAR	18.000,00	
933 EMANET STOK VERENLER		18.000,00
_____ / _____		

- Konsinye mal satıldığında;

_____ / _____		
100 KASA	18.360	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		17.000
391 HESAPLANAN KDV		1.360
_____ / _____		

- ABC işletmesine konsinye gönderilen mallardan iki paketinin satıldığı bildirildikten sonra anlaşmaya göre 15.120 TL gönderip malların faturası alındığında;

_____ / _____		
153 TİCARİ MALLAR	14.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.120	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		15.120
_____ / _____		

- Satış bedelinin komisyon bedeli düşüldükten sonra mal sahibine ödenmesine ilişkin muhasebe kaydı

/	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	15.120
100 KASA	15.120
/	

- Satış sonrası nazım hesapların satılan mallarla ilgili kısmının kapatılmasına ilişkin muhasebe kaydı;

/	
933 EMANET ALINAN VERENLER	18.000,00
932 EMANET ALINAN STOKLAR	18.000,00
/	

Bu işlemler sonucunda söz konusu işleme ilişkin, ABC Giyim AŞ.'nin finansal tablolarında 14.000,00 TL hasılat raporlanacak, satılan malın maliyeti ise 12.000 TL olacak ve 2.000 TL kar raporlanacaktır, Z Giyim Ltd. Şti'nin finansal tablolarında ise hasılat olarak 17.000 TL yer alacak, satılan malın maliyeti ise 14.000 TL olacak ve söz konusu satış işlemine ilişkin kar 3000 TL olarak finansal tablolarda raporlanacaktır.

3.3.SATIŞ HASILATINA DAHİL EDİLMİŞ SATIŞ SONRASI HİZMET BEDELİNİN VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA VE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu tür işlemlerin muhasebeleştirilme ilkeleri Türk Vergi Mevzuatı ile TMS 18 uygulamaları açısından farklılık göstermektedir.

TMS-18 Hasılat Standardı'na göre muhasebeleştirme ilkelerinin işlemin özünü yansıtabilmesi amacıyla, birden fazla bileşen içeren satış işleminin iyi analiz edilerek ayrıştırılması ve her bileşene ilişkin hasılatın gerçekleşme ilkelerinin ayrı ayrı belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir

nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu servis işlemine ilişkin alınan bedelin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, cep telefonu satan bir işletme, sattığı ürünlere 1 yıl garanti vermektedir ve bir ürünün 1 yıl garantili satış fiyatı 1000 TL + %18 KDV dir. Firma 50 TL karşılığında müşterilerine 1 yıl daha garanti süresini uzatma imkanı sunmaktadır. Satılan ürünün garanti süresini 1 yıl daha uzatması durumunda, bu şirket satış işleminden elde ettiği hasılatı muhasebeleştirirken 1000 + %18 KDV tutarını hasılat yazacak, ancak, 50 TL'yi ilgili garanti yılında hasılat yazmak üzere henüz öneri niteliğinde olan 124 Ertelemiş Gelirler hesabına kaydedecektir.

Vergi mevzuatında, satış hasılatına dahil edilmiş satış sonrası hizmet bedellerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler ve Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki uygulamalar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- a) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması durumunda; vergi mevzuatına göre montaj satış işleminin bir parçası olarak düşünülür ve hasılatın satış anında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. TMS 18'e göre ise, satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması durumunda hasılat çalışmanın ikinci bölümünde açıklandığı üzere malların kabulü kurulumu ve muayenesi gerçekleşince kabul edilir.

Örnek: Baskı makineleri satan ve aylık finansal tablo düzenleyen A işletmesi 10.03.2013 tarihinde montaj dahil peşin fiyatı 23.000 TL olan bir makineyi 30.000 TL'ye bir senet karşılığı satmış ve faturasını düzenlemiştir. Montajın 30/03/2013 tarihinde tamamlanması tahmin edilmektedir.

- Vergi mevzuatına göre muhasebeleştirme ;

_____	10/03/2013	_____
121 ALACAK SENETLERİ		30.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		30.000
_____	/	_____

Dönem sonunda ise söz konusu senetli alacağa reeskont uygulanacaktır.

- TMS'ye göre muhasebeleştirme ;

10/03/2013	
121 ALACAK SENETLERİ	30.000
124 ERTELENMİŞ GELİRLER	30.000
/	
Montaj tamamlandığında;	
30/03/2013	
124 ERTELENMİŞ GELİRLER	30.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	23.000
642 FAİZ GELİRLERİ	7.000
/	

b) Bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikte satış sonrası servis tutarını da içermesi durumunda vergi mevzuatı ve TMS uygulamaları birbirine benzerlik göstermektedir. İki uygulamaya göre de servis hizmeti mal satışına ilişkin hasıllardan ayrıştırılarak, servis hizmetinin yapıldığı dönemde muhasebeleştirilmelidir. Dolayısıyla vergi mevzuatı ve TMS'ye göre raporlanacak hasılat tutarı birbirine eşit olacaktır.

Örnek: Torna tesviye makineleri imalatı yapan bir işletme 3 aylık bakım işi dahil birim maliyeti 30.000,00 TL olan bir torna makinesini 3 aylık bakım işi dahil %18 KDV hariç 45.000,00 TL'den 01/11/2013 tarihinde satıyor. İşletmenin bakım işi için almış olduğu ücret aylık 1.000,00 TL'dir, bakım işi için katlandığı toplam maliyet ise 450,00 TL'dir.

01/11/2013	
120 ALICILAR	53.100,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	42.000,00
391 HESAPLANAN KDV	8.100,00
124 ERTELENMİŞ GELİRLER	3.000,00
01/11/2013	
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ	30.000,00
153 TİCARİ MALLAR	30.000,00
/	

İlk ay ve daha sonraki aylarda bakım işi yapıldığında;

01/12/2013	
124 ERTELENMİŞ GELİRLER	1.000,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.000,00
01/12/2013	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	450,00
...İLGİLİ HESAPLAR	450,00
/	

3.4.NASIL SONUÇLANACAĞI BİLİNMEYEN HİZMET SATIŞLARINDA VERGİ MEVZUATI VE TMS 18 GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu tür satış işlemlerinin muhasebeleştirilme esasları Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'nda farklılık göstermektedir. Vergi mevzuatına göre yapılan işe ilişkin gelir ve maliyetler kesin olarak ölçüleceği tarihe kadar hasılatın tahakkuku ertelenmelidir. TMS' ye göre ise hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir bir şekilde tespit edilemediği durumda, katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olan kısmı kadar hasılat finansal tablolara yansıtılır.

Örnek: A işletmesi kurumsal Telekom aboneliği hizmeti veren bir işletmedir ve yapılan her abonelik için B telekomünikasyon işletmesinden 200 TL komisyon almaktadır. B Telekomünikasyon işletmesi abonelik işlemlerini müşterinin tarifeye

uygunluğunu kontrol ettikten sonra onaylamakta ve onay işlemi yaklaşık 15 gün sürmektedir. A işletmesi ise saha satış elemanlarına yaptıkları her abonelik için 15 günlük onay sürecini beklemeden 50 TL prim vermektedir. 30/12/2013 tarihi itibarıyla onay bekleyen 45 adet üyelik başvurusu bulunmakta ve A işletmesi bu 45 üyelik için personellerine toplam 2250 TL prim ödemesi yapmıştır.

Vergi mevzuatına göre sözkonusu komisyon gelirlerinin tamamı, gelirin kesin olarak ölçülebileceği zaman finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

TMS'ye göre muhasebe kayıtları;

30/12/2013	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	2.250,00
100 KASA	2.250,00
/	
Yılsonunda gelirin tahakkuk ettirilmesi;	
30/12/2013	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	2.250,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	2.250,00
/	

Dönem sonunda henüz kesinleşmemiş 9.000 TL komisyon gelirinin yapılan giderler kadar olan kısmı finansal tablolara gelir olarak yansıtılacaktır. Sonuç olarak söz konusu işleme ilişkin gelir tablosunda herhangi bir kar – zarar rakamı oluşmayacaktır.

3.5.BENZER MAL VE HİZMETLERİN TAKASI HALİNDE VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NA GÖRE HASILATIN DOĞUSU

Bu tür işlemlerin muhasebeleştirilme esasları Türk Vergi Mevzuatı ve TMS hükümlerine göre farklılık göstermektedir. Vergi mevzuatına göre farklı veya aynı

mal ve hizmet değişimi veya vadeli takası hasılat olarak kabul edilmektedir ve mal ve hizmetlerin takas yoluyla satışı işlemlerinden sağlanan tutarlar, işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilir. Bu işlemler sırasında mübadeleye konu mal ve hizmetler arasında parayla ölçülebilen farklılıklardan doğan kazanç ve kayıplar da işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilir. TMS'ye göre muhasebeleştirilme esasları ise çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak verilmiştir. TMS'ye göre bu tür işlemler, hasılat olarak nitelendirilmemektedir.

3.6.FAİZ, İSİM HAKKI VE TEMETTÜLERDE HASILATIN VERGİ MEVZUATI VE TMS 18'E GÖRE GERÇEKLEŞMESİ

TMS 18'e göre faiz isim hakkı ve temettülere ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri çalışmanın ikinci bölümünde açıklanmıştır. Faiz gelirleri, temettüler ve isim haklarından doğan hasılatın, tahakkuk esasına göre kayda alınması dönemsellik kavramı açısından bakıldığında tekdüzen muhasebe sistemi ile uyumludur (Elitaş, 2011: 161).

Örnek: A işletmesi ihraç tarihi 01.01.2013 ve nominal bedelli 15.000 TL olan özel kesim tahvilini işlemiş faizi ile birlikte 1 Ağustos da 15.740 TL'den satın almıştır. Döneme isabet eden faiz tutarı 1.230 TL'dir.⁵

Tahvilin alış değeri ile işlemiş faizinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım bulunmaktadır.

1.Yaklaşım, tahvillerin alış değeri ile kaydedilmesi ve işlemiş faizin mali hesaplarda gösterilmesi

_____ / _____	
111 ÖZEL KESİM TAH. SEN. VE BONOLARI	15.740
100 KASA	15.740
_____ / _____	

⁵ Elitaş, Cemal, (2011), "UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları," Hipotez Yayınları, Ankara' dan uyarlanmıştır.

Tahvil faizinin itfası		
_____ / _____		
100 KASA	1.970	
111 ÖZEL KESİM TAH. SEN VE BONOLARI		740
642 FAİZ GELİRLERİ		1.230
_____ / _____		

2.Yaklaşım, Tahvillerin alışıta işlemiş faizinin ayrıştırılarak kayıtlara alınması

_____ / _____		
111 ÖZEL KESİM TAH. SENET VE BONOLARI	15.000	
198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	740	
100 KASA		15.740

_____ / _____		
Tahvil faizinin itfası		
_____ / _____		
100 KASA	1.970	
198 DİĞER ÇEŞ. DÖNEN VARLIKLAR		740
642 FAİZ GELİRLERİ		1.230
_____ / _____		

3.7.İHRACATLA İLGİLİ ORTAYA ÇIKAN OLUMLU KUR FARKLARININ VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA VE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Vergi mevzuatına göre ihracat işlemleri ile ilgili olarak aynı dönemde ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 nolu yurtdışı satışlar hesabında muhasebeleştirilmektedir. TMS' ye göre ise tüm olumlu kur farkları Diğer Olağan Gelir ve Karlar grubunda "Kambio Karları" hesabında izlenmesi gerekmektedir (Argün, 2002: 2).

Örnek: Yurtdışına koltuk takımı ihracatı yapan ABC Mobilya Ltd. Şti. 15.08.2013 tarihinde Merkez bankası döviz alış kuru 1.80 TL iken Almanya'ya 10.000 EURO'luk bir ihracat gerçekleştirmiştir.

Vergi mevzuatına göre muhasebeleştirme;

15/08/2013	
120 ALICILAR	18.000,00
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	18.000,00
/	

İhraç edilen mal bedeli 20.09.2013 tarihinde döviz alış kuru 1.83 TL iken işletmenin bankadaki döviz tevdiat hesabına alıcı tarafından aktarılmıştır.

20/09/2013	
102 BANKALAR	18.300,00
120 ALICILAR	18.000,00
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	300,00
601 03 Kam. Karı	
/	

Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre muhasebeleştirme;

15/08/2013	
120 ALICILAR	18.000,00
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	18.000,00
/	

Mal bedeli müşteri tarafından banka hesabına aktarıldığında;

_____	20/09/2013	_____
102 BANKALAR		18.300,00
120 ALICILAR		18.000,00
646 KAMBİO KARLARI		300,00
_____	/	_____

3.8.İNŞAAT (YAPIM) SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HÜKÜMLERİNE GÖRE DOĞUŞU

Çalışmanın bu bölümünde yapımı bir hesap döneminden uzun süren ve sözleşmeye ilişkin hasılatın elde edilmesi, ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda belirlenmiş, yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde dönem gelirlerinin ve maliyetlerin saptanması, vergi mevzuatı hükümleri ile karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

3.8.1. İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri

İnşaat sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşme, şeklinde tanımlanmaktadır. İnşaat sözleşmelerine örnek olarak köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış sözleşmeler gösterileceği gibi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası gösterilebilir (Ağca, 2007, 240).

İnşaat sözleşmeleri, fiyatlandırmada yöntemlerine göre “sabit fiyatlı sözleşme”, “maliyet artı kar sözleşmeleri” ve her iki fiyatlandırma yönteminin de özelliklerini taşıyan inşaat sözleşmeleri şeklinde sınıflandırılabilir. Sabit fiyatlı sözleşme, belirli durumlarda maliyet güncellemesine konu olabilen ve yapımının

sabit bir bedel veya üretim birim başına sabit bir birim fiyatı kabul ettiği sözleşmelerdir. Maliyet artı kar sözleşmeleri ise, yapımcıya kabul edilebilir bir maliyet düzeyine, bu maliyetin bir yüzdesi veya belirli bir tutar eklenerek ödemenin yapıldığı sözleşmelerdir (Sayarı, 2002: 2).

İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelirler, tarafların anlaşmaya vardıkları sözleşme bedelleri ile sözleşmeye konu işlerdeki ek ödeme talepleri ve teşvik ödemeleri ile ilgili gelir olarak sonuçlanası beklenen ve güvenilir bir şekilde ölçülebilen ek hak ediş tutarlarıdır (Göğüş, 2006: 84). Sözleşme maliyetleri ise belirli bir sözleşmeye taraf olunmasından kaynaklı sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşterilere yüklenebilecek olan diğer maliyetleri içerir (Yılmaz, 2009: 14).

Taahhüt verilerek yüklenilen inşaat faaliyetlerinin tamamlanması işin niteliği gereği çoğu zaman bir hesap döneminden daha uzun sürelerle yayılabilmektedir (Şen, 2012: 84). Bunun sonucunda işe ilişkin gelir, maliyet ve giderlerin ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği, vergilendirmenin ne zaman yapılacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır (Ağca, 2007: 234). İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin temel sorun da maliyet ve giderlerin ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin belirsizlikten kaynaklanmaktadır. Bu belirsizliği ortadan kaldırmak adına başlıca iki yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden ilki Türk Vergi Mevzuatı'nda kullanılan tamamlanmış sözleşme yöntemi, diğeri ise Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın benimsediği tamamlanma yüzdesi yöntemidir.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde, sözleşmeye ilişkin kar ve zararın belirlenmesi için inşaat işinin büyük ölçüde bitirilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla sözleşmeyle ilgili kar veya zararın tespiti için işin bitimine kadar beklenmektedir. Bu durum muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk ilkelerine aykırı olmakta ve gelir ve maliyetler ilgili oldukları dönemlerde raporlanmayıp işletmenin sunduğu finansal tabloların gerçeği yansıtmaktan uzak olmasına neden olmaktadır (Ataman vd. 2011: 185). Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre, iş bitene kadar herhangi bir kar rakamı beyan edilmediğinden dönem başında vergi vermeyi

önlediği, geç de olsa daha somut bir kar veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntemdir. Ancak, taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kar rakamının elde edilmemesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermemesi gibi nedenlerle eleştirilen bir yöntemdir. (Örten vd., 2007, s.117)

Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise ana düşünce, sözleşmede belirlenen işin bitirilip bitirilmemesine bakılmaksızın dönem bazında gerçekleştirilen işin tamamlanma derecesine göre hasılat ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasıdır. Bu şekilde başlangıçta işin tamamı için saptanan toplam gelir ve gider tutarı, her dönem sonunda hesaplanan tamamlanma derecesine göre dönemlere dağıtılmış olmaktadır. Böylece her dönemin gelir ve giderleri ilgili oldukları dönemlerde finansal tablolara yansıtılmış olacak ve dönemsellik kavramına uyum sağlanacaktır (Şen, 2012: 86).

3.8.2. İnşaat Sözleşmelerine Ait Gelir ve Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerin muhasebeleştirilme esası, sözleşme gelirlerinin dönemlerinin belirlenmesine dayanmaktadır. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde gelir, sözleşmenin tamamlanmasından ziyade yapılmakta olan işler olarak adlandırılır. Sözleşme maliyetleri ise; belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili olan maliyetler, sözleşmeyle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek maliyetler ve müşteriye yüklenecek maliyetler olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır (Akgün, 2013: 80).

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebeleştirilme ilkeleri belirlenmiştir. Buna göre inşaat sözleşmelerinden doğan hasılat ve maliyetler, faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek için katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılarak muhasebeleştirilmektedir. İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkelere Türk Vergi Mevzuatında da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde yer verilmiştir.

Vergi mevzuatına göre, birden fazla takvim yılında tamamlanacak inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın gelir ve gideri sayılarak işin bitim yılı beyannamesinde gösterilir (Yıldırım, 2012).

3.8.3. Vergi Kanunlarına Göre Muhasebeleştirme

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde elde edilen kar ve zararlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesinde yer alan "tamamlanmış sözleşme" yöntemine göre işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri veya gideri sayılarak, işin tamamlandığı yılın beyannamesinde gösterilir. Bu nedenle işin devam ettiği yıllarda ortaya çıkan gelirler bilançonun pasifinde, maliyetler ise bilançonun aktifinde muhasebeleştirilerek takip edilir(Yıldırım, 2012).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesinin, ikinci fıkrası hükmüne göre yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, bu kapsamdaki her inşaat işine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterin ayrı sayfalarında göstermek ve kar zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadırlar. Hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılırlar. Yapılan inşaat ve onarım işinin herhangi birinin bitmemiş olması, inşaat ve onarım işine genel giderlerden pay verilmesine engel değildir. Hangi işe ait olduğu belli olan giderler dağıtıma tabi tutulmadan doğrudan ilgili olduğu işe ait hesaplara yazılırlar (Yıldırım, 2012).

İşletmeler üstlendiği her bir inşaat ve onarım işlerine ait maliyetleri ayrı ayrı, 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan, "170-177 No.lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesaplarında izlemelidir. Bu hesaplarda biriken maliyetler, geçici kabul yapıldığında "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilecektir. Yüklenici işletmenin yaptığı işlere karşılık aldığı hakediş bedelleri ise yine her sözleşme için ayrı olarak açılacak "350-357 No.lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri" hesaplarında izlenmelidir. İşin geçici kabulü yapıldığında bu hesaplarda biriken tutarlar ise, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında borçlandırılır. Dolayısı ile inşaat sözleşmelerine ilişkin maliyetler ve hak

edişler, yıllara yaygın iş bitene kadar bilançoda sırasıyla dönen varlık ve kısa vadeli yabancı kaynak olarak raporlanmaktadır. Sonuç olarak maliyetler ve hak edişler arasındaki olumlu ya da olumsuz fark, iş bitene kadar kar ya da zarar olarak gelir tablosunda gösterilmeyecektir (Yılmaz, 2009: 13).

Gelir Vergisi Kanunu Madde 44'e göre inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne için olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Örnek: ABC AŞ. 2012 yılında kurulmuş olup İnşaat sektöründe faaliyet göstermektedir. İşletme ilk olarak bir okul inşaatı yapmak üzere müşteri ile anlaşmıştır. İşin tamamlanma süresi iki yıl olup bedeli 2.000.000 TL olarak belirlenmiştir. İnşaatın tahmini toplam maliyeti ise 1.600.000 TL'dir. İnşaat belirlenen zamanda tamamlanmış olup gerçekleşen maliyet ve hak ediş bilgileri aşağıdaki gibidir

	2012	2013
Madde ve Malzeme Giderleri	500.000	300.000
İşçik Giderleri	300.000	200.000
Diğer Giderler	200.000	100.000
Toplam Maliyet	1.000.000	600.000
Elde Edilen Hakediş	1.400.000	600.000

İSTENEN: İşletmenin başka herhangi bir iş veya sözleşme yapmadığı varsayılarak 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin gelir tablolarını ve muhasebe kayıtlarını tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlayınız (niyazikurnaz, agis. 18.11.2013)

Tamamlanma yöntemine göre dönem boyunca gerçekleşen inşaat işine ilişkin maliyetler işin bitimine kadar 170-177 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesaplarında; elde edilen hak edişler ise 350-357 yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri hesaplarında biriktirilmektedir. İnşaat işinin tamamlandığı tarih itibariyle ise bu hesaplardan çıkarıp ilgili gelir tablosu hesaplarına aktarılmakta ve kar-zarar belirlenmektedir.

2012 Yılı Muhasebe Kayıtları

/	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.000.000
100 KASA	500.000
150 İLK MADDE VE MAL	500.000
/	
170 YILL. YAY.İNŞ.ON.MALİYETLERİ	1.000.000
741 HÜM. YANSITMA HS.	1.000.000
/	
100 KASA	1.400.000
350 YYİO HAKEDİŞ BADELERİ	1.400.000
/	
741 HİZMET ÜRT. YANSITMA HES.	1.000.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.000.000
/	

Bu yöntemde inşaatın tamamlanmasına kadar kar veya zarar hesaplaması yapılmamaktadır. Bu nedenle 2011 yılı itibarıyla yıllara yaygın inşaat ve onarma işine ilişkin gerçekleşen maliyet ve elde edilen hakedişler gelir tablosuna yansıtılmayıp bilançoda varlık ve yükümlülük olarak görünecektir.

2013 Yılı Muhasebe Kayıtları

/	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	600.000
100 KASA	300.000
150 İLK MADDE VE MAL	300.000
/	

/	
170 YILL. YAY.İNŞ.ON.MALİYETLERİ	600.000
741 HÜM. YANSITMA HS.	600.000
/	
100 KASA	600.000
350 YYİO HAKEDİŞ BADELERİ	600.000
/	
741 HİZMET ÜRT. YANSITMA HES.	600.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	600.000
/	
350 YYİO HAKEDİŞ BEDELLERİ	2.000.000
600 YURT İÇİ SATIŞLARI	2.000.000
/	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.600.000
170 YILL. YAY.İNŞ.ON.MALİYETLERİ	1.600.000
/	
600 YURT İÇİ SATIŞLARI	2.000.000
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	2.000.000
/	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	1.600.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.600.000
/	

2013 YILI GELİR TABLOSU

(Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi)

Satış Gelirleri	2000000
Satışların Maliyeti	1600000

Brüt Satış K/Z	400000

3.8.4. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Muhasebeleştirme

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na göre, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir, gider ve maliyetler, güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi koşulu ile tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, döneme ait finansal tablolara gelir ve gider olarak yansıtılmalıdır (TMS, 11: 22)

Standart sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi ifadesini sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kar sözleşmeleri için ayrı ayrı açıklamıştır;

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir (TMS 11: 23).

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir (TMS 11, 24) :

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

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na göre söz konusu işe ilişkin maliyet ve gelirlere ilişkin tahminlerin gözden geçirilmesi ve gerektiğinde değiştirilmesi, sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği anlamına gelmemektedir.

Bir inşaat sözleşmesinin nasıl sonuçlanacağını güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve inşaatın tamamlanma aşamasının tespiti sözleşme maliyet ve gelirlerinin muhasebeleştirilmesi açısından önemli konulardır. Yüklenici işletme tamamlanma oranının hesaplanmasında “girdilere dayalı değerlendirme” ve “çıktılara dayalı değerlendirme” yöntemlerinden birini kullanabilir (Yılmaz, 2009: 11). Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir (TMS 11: 30).

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;
- Yapılan işe ilişkin incelemeler veya
- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Bu yöntemlerden girdiyi esas alan ölçüm yöntemi, işle ilgili o ana kadar katlanılan maliyetlerin toplam maliyete oranlanması yöntemidir. Çıktıyı esas alan ölçüm yöntemi ise yapılan işe ilişkin incelemeler ve fiziki tamamlanma oranı yöntemleridir (Alagöz, 2011:3)

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11, 26).

Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında, gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak alınan malzeme maliyetleri ile taşeronlara yapılan avans ödemeleri dikkate alınmamalı ve sözleşme maliyetlerine dahil edilmemelidir. Hesaplama, katlanılan

maliyet toplamı yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilerek bulunmalıdır (Yıldırım, 2012).

Tamamlanma Yüzdesi (Oranı) = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Sözleşme başlangıcında belirlenen tahmini sözleşme maliyetlerinin belirli bir süre sonra çeşitli nedenlerle güncellenmesi sözkonusu olacağından tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasına ilişkin formül şu şekilde ifade edilebilir (Yıldırım, 2012)

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Fiili Maliyet + İşin Tamamlanması İçin Gereken Maliyet

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre cari dönem geliri ise aşağıdaki formül yardımıyla yapılabilir (Yılmaz, 2009: 12);

Cari dönem hasılatı = (Tamamlanma yüzdesi) X (sözleşme bedeli) – (önceki dönemlerde muhasebeleştirilen gelir)

Yukarıda yer alan formül yardımıyla hesaplanan cari dönem hasılatı, o döneme ait maliyetlerle birlikte gelir tablosunda raporlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan hasılat dönem içinde alınan hakedişlerden fazla ise aradaki fark faturalandırılmamış bir alacak olarak bilançoda yer alacaktır. Cari dönemde hesaplanan hasılat, dönem içinde alınan hakediş bedellerinden az ise bu durumda fazla hakediş bedeli alınmış olduğundan aradaki fark bilançoda borç olarak raporlanacaktır (Yılmaz, 2012: 12).

Örnek: İşletme tamamlanması 2 yıl sürecek bir hastanenin inşa edilmesi için müşterisi ile sözleşme imzalamıştır. Sözleşme bedeli 2.000.000 TL sözleşmenin öngörülen maliyeti ise 1.250.000 TL'dir. İşletme ilk yıl 550.000 TL maliyete katlanmış ve müşteriye ;

- (varsayım 1) 800.000 TL hakediş bedelini fatura etmiş, müşteri bu tutarın tamamını nakden ödemiştir.
- (varsayım 2) 900.000 TL hakediş bedelini fatura etmiş, müşteri bu tutarın tamamını nakden ödemiştir.

Yüklenici işletme başlangıç sözleşme bedelinde ve tahmini maliyeti de herhangi bir revizyon yapmamıştır.⁶

Çözüm:

$$TY = \frac{\text{O tarihe kadar gerçekleşen maliyet}}{\text{o tarihe kadar gerçekleşen maliyet} + \text{işin bitirilebilmesi için gereken maliyet}} =$$

$$TY = \frac{550.000}{550.000 + 700.000}$$

$$TY = 0.44 = \%44$$

Dönem geliri = (TY x Sözleşme Bedeli) – Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Geliri

$$= (0.44 \times 2.000.000) - 0$$

$$= 880.000 \text{ TL}$$

Dönem gideri = (TY x Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti) - Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Gideri

$$= (0.44 \times 1250.000) - 0$$

$$= 550.000 \text{ TL}$$

İlk yıl karı: 880.000-550.000 = 330.000 TL

Varsayım 1 : 800.000 TL hak ediş:

İlk yıl kayıtları(vergiler ve diğer kesintiler dikkate alınmamıştır):

Sözleşme için o dönem yapılan = 550.000

maliyetler

O dönem elde edilen kar = 330.000

Toplam = 880.000

Zarar = 0

⁶ Sağlam, Necdet, Şengel, Salim (2007), “Türkiye Muhasebe Standartları” İSMMMMO Yayınları’ dan uyarlanmıştır.

O dönem fatura edilmiş hak ediş tutarı = 800.000
Müşteriden brüt alacaklar = 880.000-800.000 = 80.000 TL

Muhasebe kayıtları:

_____ / _____		
150 İLK MADDE MALZEME	550.000	
KASA , BANKA		550.000
_____ / _____		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	550.000	
150 İLK MADDE MALZEME		550.000
_____ / _____		
100 KASA	880.000	
350 Y.Y.İ. ve HAKEDİŞ BED.		880.000
_____ / _____		
170 Y.Y.İ. ve O. MALİYETLERİ	550.000	
741 HİZMET Ü. MAL. YAN.		550.000
_____ / _____		
741 HİZMET Ü. MAL. YAN.	550.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		550.000
_____ / _____		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	550.000	
170 Y.Y.İ. ve O. MALİYETLERİ		550.000
_____ / _____		
182 ONAYLANACAK HAKEDİŞLER*	80.000	
Veya 1XX devam eden inş. Söz. Alacaklar		
350 Y.Y.İ. ve O. HAKEDİŞ BED.	800.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		880.000
*öneri niteliğindedir.		
_____ / _____		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	550.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		550.000
_____ / _____		

600 YURTIÇİ SATIŞLAR	880.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		880.000

Varsayım 2.(900.000 TL hakediş)

Zarar	= 0	
O dönem fatura edilmiş hakediş tutarı	= 900.000	
Toplam	= 900.000	
Sözleşme için o dönem yapılan maliyetler	= 550.000	
O dönem elde edilen kar	= 330.000	
Toplam	=880.000	
Müşteriye brüt borç tutarı	=900.000-880.000 = 20.000 TL	

150 İLK MADDE MALZEME	550.000	
KASA , BANKA		550.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	550.000	
150 İLK MADDE MALZEME		550.000

100 KASA	900.000	
350 Y.Y.İ. ve HAKEDİŞ BED.		900.000

170 Y.Y.İ. ve O. MALİYETLERİ	550.000	
741 HİZMET Ü. MAL. YAN.		550.000

741 HİZMET Ü. MAL. YAN.	550.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		550.000

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	550.000	
170 Y.Y.İ. ve O. MALİYETLERİ		550.000
350 Y.Y.İ. ve O. HAKEDİŞ BED.	900.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		880.000
341 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI*		20.000
veya 3XX devam eden inş. Söz. Hakediş. bed.		
*öneri niteliğindedir.		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	550.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		550.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	880.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		880.000

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin yapılan tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, tahminlerde yapılan güncellemenin etkisi, yapıldığı dönemin ve izleyen dönemlerin gelir tablolarına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde kullanılır (Sayarı, 2004: 79).

Örneğin, 3 yılda tamamlanacak ve 60 TL'ye mal olacak bir sözleşmede ilk yıl katlanılan maliyet 20 TL ise tamamlanma yüzdesi ilk yıl için $20 \text{ TL} / 60 \text{ TL} = \%33,33$ olacaktır. İkinci yıl, maliyet tahmini 15 TL artmış ve bu durum alıcı tarafından da onaylanmış ise ve ikinci yıl katlanılan maliyetin 17,5 TL olması halinde ikinci yıl tamamlanma yüzdesi, $(20 \text{ TL} + 17,5 \text{ TL}) / 75 \text{ TL} = \%50$ olacaktır (Şen, 2012: 87'den uyarlanmıştır).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilemediği durumlarda ise tamamlanma yüzdesi yöntemi şu şekilde uygulanır (TMS 11: 32):

- Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı (yapılan giderlerin müşteriden tahsil edilmesi muhtemel olan kısmı) kadar gelir kaydedilir.
- Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.
- Sözleşme ile ilgili olarak meydana gelmesi muhtemel olan zararlar ortaya çıktığı dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

TMS 11'in Türk muhasebe uygulamalarında yaygın olarak kullanılan ihtiyatlılık kavramını göz ardı etmektedir. TMSUGT'nde ihtiyatlılık ilkesi “işletmeler muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar” şeklinde izah edilmiştir. Oysa TMS 11'e göre değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden “gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar” ve “güvenilir bir biçimde ölçülebilenler” sözleşme gelirine dahil edilebilmektedir (Ağca, 2007: 244).

3.8.5. Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatında Yer Alan İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilme Hükümlerinin Karşılaştırılması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait hasılat vergi kanunlarına göre tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebeleştirilirken, Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerine göre tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Bu temel farklılık nedeniyle ortaya çıkan iki yöntem arasındaki uygulama farklılıkları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Alagöz, 2009:4):

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde sözleşmeye ilişkin hasılatın doğuşunun sözleşmenin tamamlanmasına kadar ertelenmesi nedeniyle katı bir ihtiyatlılık ilkesi mevcuttur. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise işin tamamlanma oranına göre hasılat ve maliyetlerin gelir tablosuna aktarılmasıyla dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.

- Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari kazancın doğru bir şekilde tespitini amaçlamaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanan finansal tablolar tahakkuk ve dönemsellik ilkelerine aykırı hazırlandığı için bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri barındırmamaktadır, tamamlanma yüzdesi yönteminde, tahakkuk esasına göre dönemsel olarak gelir ve maliyet belirlendiği için bu engeller ortadan kalkmaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının yarattığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanmasıyla ortadan kalkmakta ve finansal tablolar ile faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde sözleşmeye ilişkin gelirler işin tamamlandığı dönemde finansal tablolara yansıtıldığından, kar dağıtımı konusunda engeller ortaya çıkarırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kar dağıtım kararlarının sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortaya çıkan maliyet ve gelirlerin ölçülmesi, amacıyla kullanılan “Tamamlanmış Sözleşme” veya “Tamamlanma Yüzdesi” yöntemleri arasındaki en önemli farklılık ise kâr/zararın belirlenme ve raporlanma zamanıdır (Akgün, 2013: 91).

Standart kapsamında bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemediği durumda, sözleşme gelir ve giderlerinin kayda alınmasında tamamlanma yüzdesi yöntemine başvurulamaz. Bu durumda sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre, inşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisinin olduğu an beklenen zarar tutarı doğrudan gider olarak

kaydedilecektir. Vergi kanunları açısından ise tahsilatı konusunda belirsizlik oluşan hasılat tutarının dönem giderleri olarak finansal tablolara yansıtılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun değersiz alacaklar başlıklı 322. maddesi ve şüpheli alacaklar başlıklı 323. maddesinde yer alan şartların sağlanmış olması gerekmektedir (Yıldırım, 2012).

Finansal tablolar, muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlanır. Vergi kanunlarına göre tahakkuk, hasılat veya giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesidir. Kesinleşme ise bir gelirin doğması veya bir giderin oluşmasıdır. Dolayısıyla bu yöntemde kâr veya zarar işin bittiği dönemde oluşmaktadır. Standartlarda tahakkuk ilkesi ile ilgili açıklamalar kavramsal çerçevede yapılmıştır ve gelir ve giderin muhtemel olması tahakkuk için yeterli sayılmıştır. Ayrıca Kavramsal Çerçeve'de güvenilir bir ölçüm yapılabildiği sürece tahmin sonucu tespit edilen tutarın tahakkuk için yeterli olduğu belirtilmiştir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde gelir ve giderin muhtemel olduğu veya güvenilir bir ölçüm yapıldığı her dönemde kâr zarar hesap edilmektedir. Bu nedenle işin devam ettiği dönemlerde ticari kâr ile mali kâr arasında farklılık ortaya çıkmaktadır (Yıldırım, 2012)

Tamamlanma yüzdesi yönteminin en önemli özelliği yıllardan beri ülkemizde benimsenmiş gibi görünmesine rağmen muhasebenin genel kabul görmüş kurallarıyla çelişen bir uygulamayı değiştirecek olmasıdır. Zira uzun süre alan inşaat işlerinin yıllar boyu biriktirilen maliyet ve hak edişlerinin işin bittiğinin kabul edildiği dönem eşleştirilerek o dönemin sonucu olarak nitelendirilmesinin, kendisini mesleğin dayandırdığı temel kurallara bağlı sayan muhasebeci tarafından benimsenebilecek bir yaklaşım olmadığı açıktır (Sayarı, 2002: 6).

3.9.FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE HASILATIN DOĞUŞU

Finansal kiralama işlemlerinde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin vergi mevzuatı hükümleri ve Türkiye Muhasebe Standartları hükümleri birbirine paralellik

göstermektedir. Dolayısıyla finansal kiralama işlemlerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili herhangi bir farklılık mevcut değildir.

3.9.1. Kiralama İşlemlerinde Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Doğuşu ve Muhasebeleştirilmesi

Kiralama işlemlerinin genel olarak muhasebeleştirilmesinde TMS 17’de yer alan düzenlemeler ile 319 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği ile önemli ölçüde benzerlik göstermektedir. Finansal kiralama işleminden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili herhangi bir farklılık mevcut değildir.

Bir kiralama işleminin finansal kiralama olarak nitelendirilmesi halinde, kiraya veren finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları finansal durum tablolarına (bilançolarına) yansıtırlar ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak gösterirler (TMS 17: 36).

Üreticiler ve satıcılar, genellikle müşterilerine bir varlığı satın alma veya kiralama seçeneği sunarlar. Herhangi bir varlığın üreticisi yada satıcısı konumundakiler tarafından finansal kiralama suretiyle kiralanması sonucunda iki farklı hasılat unsuru oluşur (İbiş vd. 2008: 192):

- Kiralanan varlığın, normal satış fiyatında, uygulanabilir miktar ve ticari indirimler de dikkate alınmak suretiyle kesin olarak satışından elde edilecek kar veya zarar tutarına eşit tutarda kar veya zarar; ve
- Kiralama süresince elde edilecek finansman geliri.

Kiralama işlemlerinde kiraya veren tarafından, kiralama süresinin başında finansal tablolara yansıtılacak satış gelirleri, ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri, yada, bu değer altında olması koşuluyla piyasa faiz oranının kullanılması durumunda hesaplanan ve kiraya veren tarafından elde edilecek asgari kira ödemelerinin bugünkü değeridir . Kiraya veren tarafından elde edilecek asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin üzerinde

kalan kısmı satıcının kiralama süresince elde edeceği finansman gelirini ifade eder (Küçük, 2012: 2).

Finansman geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir. Kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresine sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı amaçlar. Kiraya verenin kiralama işlemindeki brüt yatırımını hesaplamada kullanılan tahmini garanti edilmemiş kalıntı değerler, sürekli olarak gözden geçirilir. Bu kalıntı değerinde eksilme olması durumunda, gelirlerin kiralama süresine dağılımı yeniden gözden geçirilir ve tahakkuk ettirilmiş tutarda meydana gelen eksilmeler muhasebeleştirilir (Küçük, 2012:2).

Örnek: A Ltd. Şti. ile B Finansal Kiralama AŞ. Arasında yapılan finansal kiralama sözleşmesinin özeti aşağıdaki gibidir.

Kiralanan varlık	Özalit Makinesi
Kira süresi	6 yıl
Kiralanan varlığın piyasa değeri	300.000 TL
Satın alma tarihi	01.01.2013
Ödeneme tarihi ve şekli	Her yılın sonunda eşit taksitlerle
Kiralanan varlığın ekonomik ömrü	6 yıl
Kabul edilen faiz oranı	%12
Varlığın aktif değeri	220.000 TL

B Finansal Kiralama AŞ. Yıllık finansal tablo düzenlediğine göre ödeme planını oluşturarak finansal kiralama işletmesinin muhasebe kayıtlarını yapınız.

Ödeme planı

SIRANO	TARİH	TAKSİT	ANAPARA	FAİZ	BRÜT FAİZ	KALAN ANAPARA
01	31.12.2013	72.967,72	36.967,72	36.000,00	36.000,00	263.032,28
02	31.12.2014	72.967,72	41.403,84	31.563,87	31.563,87	221.628,44
03	31.12.2015	72.967,72	46.372,30	26.595,41	26.595,41	175.256,14
04	31.12.2016	72.967,72	51.936,98	21.030,74	21.030,74	123.319,16
05	31.12.2017	72.967,72	58.169,42	14.798,30	14.798,30	65.149,75
06	31.12.2018	72.967,72	65.149,75	7.817,97	7.817,97	0,00
TOPLAM		437.806,29	300.000,00	137.806,29	137.806,29	

01/01/2013

154 FİNANSAL KİRALAMA MALLARI	220.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	39.600	
320 SATICILAR		259.600

01/01/2013

120 ALICILAR	72.967,72	
220 ALICILAR	364.838,57	
124 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. FAİZ. GEL.		72.967,72
224 KAZANILMAMIŞ FİN KİR. FAİZ GEL.		364.838,57

01/01/2013

624 FİNANSAL KİR. MAL. MALİYETİ	220.000	
154 FİNANSAL KİRALAMA MALLARI		220.000

01/01/2013

102 BANKALAR	86.101,91	
120 ALICILAR		72.967,72
391 HESAPLANAN KDV		13.134,19

01/01/2013

124 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. GEL.	36.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		36.000

31/12/2013

224 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. GEL.	31.563,87	
124 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. GEL.		31.563,87

/

	31/12/2013	
220 ALICILAR		72.967,72
120 ALICILAR		72.967,72
	/	

3.9.2. Faaliyet Kiralaması İşlemlerinde Hasılatın Doğuşu ve Muhasebeleştirilmesi

Bir kiralama işleminin faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması durumunda bu kiralama işleminden kaynaklanan kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem var olmadıkça, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir (Akdoğan vd., 2011: 113).

Faaliyet kiralamasında kiraya verenin, kiralama konusu varlığın üreticisi veya satıcısı konumunda bulunduğu bir kiralamada, kiraya veren, söz konusu işlem satışa eşit olmadığından, faaliyet kiralamasına ilişkin olarak herhangi bir satış karı muhasebeleştiremez (TMS 17: 55).

3.9.3. Sat Geri Kirala İşlemlerinde Hasılatın Doğuşu ve Muhasebeleştirilmesi

Sat geri kirala işlemi, bir varlığın satışı ve yine aynı varlığın geri kiralanması işlemidir. Sat geri kirala işleminden doğan hasılat, kiralama işleminin finansal kiralama ve faaliyet kiralaması şeklinde sonuçlanmasına göre muhasebeleştirilir.

Sat geri kirala işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirinin defter değerinin üzerindeki kısmı kiraya veren tarafından hemen gelir olarak muhasebeleştirilmeyip ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir. Gelirin ertelenmesinin nedeni bu işlemin özünün, kiralanın varlığı teminat göstererek finansman sağlamak olmasıdır (TMS 17:60).

Sat geri kirala işlemi faaliyet kiralaması ve ilgili kira ödemeleri ile satış fiyatları gerçeğe uygun değerde ise, normal bir satış işlemi söz konusudur ve her türlü kar ya da zarar hemen muhasebeleştirilir. Satış tarihinde gerçeğe uygun değerın defter değerinden düşük olması durumunda ise, defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark hemen muhasebeleştirilir (TMS 17:63).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLME İLKELERİNE İLİŞKİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BİLGİ DÜZEYLERİNİN DEMOĞRAFİK FAKTÖRLERE GÖRE FARKLI OLUP OLMADIĞININ BELİRLENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde; yapılan anket çalışmasının amacı, sınırlılıkları, araştırma problemi, elde edilen bulgular ve araştırma yöntemi hakkında bilgiler verilmiştir.

4.1.ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı; Türkiye Muhasebe Standartları'nda (TMS) yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları mevcut durumda esas alınan vergi kanunlarındaki hükümlerle karşılaştırarak, TMS'lerin getirdiği yenilikleri ortaya koymak, TMS'ye geçiş sürecinde bu farklılıklarla ilgili muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini belirlemek ve muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin demografik faktörlere göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemektir. Bu doğrultuda yapılan anket çalışması ile meslek mensuplarından bilgiler toplanmış ve istatistiksel analiz yöntemleri yardımıyla meslek mensuplarının konu hakkındaki bilgi düzeyleri ortaya konmaya çalışılmıştır.

4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

Araştırmanın evreni Adana ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Adana'da TÜRMOB'a kayıtlı meslek mensubu üye sayısı 2013 Eylül ayı itibariyle 324 Serbest Muhasebeci, 1659 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 130 Yeminli Mali Müşavir olmak üzere toplam 2113'tür (TÜRMOB, 2013). Bu doğrultuda araştırmanın evrenini 2113 meslek mensubu oluşturmaktadır. Ana kütleyi temsil eden 2113 meslek mensubuna ulaşmanın maliyet

ve zaman bakımından mümkün olmaması dolayısıyla, örneklem yöntemi kullanılmıştır.

4.3.ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde elde edilen verileri toplama teknikleri, anket formu içeriği ve verilerin analiz yöntemleri ile ilgili bilgilere yer verilecektir.

4.3.1. Araştırma Modeli

Araştırma kapsamında belirlenen amaçlar doğrultusunda betimsel ve ilişkisel araştırma modellerinden yararlanılmıştır. Betimsel (tanımlayıcı) araştırma, çok geniş bir alanı içerir ve amacı pazar çevresiyle ilgili doğru ve tam bilgiler elde etmektir. İlişkisel araştırma ise iki değişken arasındaki ilişkinin yönünü ve varlığını görmek amacıyla yapılan istatistiksel analizdir ve yapılan bu analiz sonucunda değişkenler arasında bir bağlantı olup olmadığı belirlenir (Nakip, 2008: 22)

Araştırmada meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin ne olduğuna ilişkin düşünceleri ile tespit edilen bilgi düzeyi arasındaki ilişkinin belirlenmesi ilişkisel araştırma modeli yardımıyla, meslek mensuplarına ilişkin demografik değişkenlerin belirlenmesi ise tanımlayıcı modelin kullanımıyla sağlanmıştır.

4.3.2. Araştırma Hipotezleri

Araştırma kapsamındaki bağımlı değişken, meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeyidir. Bağımsız değişkenler ise cinsiyet, deneyim, eğitim düzeyi ve çalışma durumudur. Bu değişkenler ile çalışma kapsamında aşağıda verilen hipotezler oluşturulmuştur.

H1: Meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeyleri cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

H2: Meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgi düzeylerine ilişkin görüşleri cinsiyet değişkenine göre farklılık göstermektedir.

H3: Meslek mensuplarının TMS'nin uygulanabilirliği ile ilgili görüşleri cinsiyet değişkenine göre farklılık göstermektedir.

H4: Farklı eğitim düzeyindeki meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeyleri birbirinden farklıdır.

H5: Farklı eğitim düzeyindeki meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleriyle ilgili bilgi düzeylerine ilişkin görüşleri birbirinden farklıdır.

H6: Farklı deneyime sahip meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeyleri birbirinden farklıdır.

H7: Meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeyleri çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

4.3.3. Örneklem yöntemi

Araştırmanın uygulanmasında ihtimalsiz örneklem yöntemlerinden kolayda örneklem yöntemi seçilmiştir. Kolayda örneklemede, birimlerin seçimi büyük ölçüde görüşmeciye bırakılmıştır. Görüşmeci uygun göreceği kişiye anketi uygulamayı teklif ederek uygulama gerçekleştirilir (Nakip, 2008: 140).

Araştırma evreninden belirlenen örneklem büyüklüğünün %95 güvenilirlik düzeyinde evreni temsil edebilmesi için en az ne kadar olması gerektiğine ilişkin yapılan hesaplama sonucu, 384⁷ meslek mensubunun araştırmaya dahil olması yeterli görülmüştür. Bu bağlamda 384 meslek mensubuna ulaşılmış ve anket formları elden dağıtılmıştır, ancak geri dönen anket formlarından 306 tanesi değerlendirmeye dahil edilmiştir.

$${}^7 N = \frac{\pi \cdot (1-\pi) \cdot 0,5 \cdot (1-0,5)}{(e/z)^2 \cdot \left(\frac{0,05}{1,96}\right)^2} = 384$$

4.3.4. Veri Toplama Tekniği

Araştırmada veri toplama tekniği olarak, geniş kitlelere ulaşmak hedeflendiğinden, zaman ve maliyet unsurları dūřünüerek en avantajlı yöntem olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yöntemi ile insan davranışları, bilgi düzeyleri, tercihleri, tutumları, inançları, duyguları gibi çok farklı türde veri toplamak mümkündür. Ayrıca anket yönteminin birçok avantajı mevcuttur. Bu avantajlar; anketi cevaplandıran kişilerin kimliklerini açıklamak zorunda olmamaları nedeniyle ankete verdikleri cevapların daha doğru ve tutarlı olması, soru ve cevapların yazılı olması dolayısıyla ankete katılan kişilerin verdikleri cevapları kontrol imkânları olması, büyük kitlelere ulaşmayı gerektiren durumlarda anket yöntemi kullanılarak daha iyi bir örnekleme grubu oluşturarak bu örneklemenin ana kütleyi temsil etme kabiliyetini arttırmanın mümkün olması, cevapların yazılı ve standartlaştırılmaya imkân sağlaması ve ekonomik olmasıdır. Ayrıca anket, basit bir bilgi toplama süreci değildir. Elde edilen verilerin doğruluğu, büyük ölçüde kullanılan yöntemlere bağlıdır (Bař, 2013: 13).

Anket formu üç ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcıların demografik özellikleri ile ilgili sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde katılımcıların Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili genel bilgi düzeylerinin ne olduğunu dūřündükleri, Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili daha önce eğitim alıp almadıkları, Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanmasıyla ilgili görüşleri ve Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili bilgilere ulaşmada hangi kaynakları tercih ettikleri ile ilgili sorular bulunmaktadır. Üçüncü bölümde katılımcıların Hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Anket formunun ilk sayfasında anketin konusu ve önemi ile ilgili bilgi vermek amaçlı bir not eklenerek katılımcıların anketin amacı ile ilgili bilgilendirilmesi sağlanmıştır.

Anket formu meslek mensuplarına 25/09/2013 tarihinde ADANA SMMMO tarafından yapılan E-Fatura, E-Defter, Arşivleme ve Kayıtlı Elektronik Posta Uygulamaları konulu seminerde dağıtılmış, gerekli açıklama yapılmış ve seminer bitiminde anket formları toplanmıştır.

Ankette yer alan ifadeler arasındaki iç tutarlılığın belirlenmesi amacıyla güvenilirlik katsayısı hesaplanmıştır. Tanımlayıcı bir araştırmada güvenilirlik katsayısının 0,70 ve üzeri olması arzu edilen durumdur, bu çalışmada bulunan 0,85 katsayısı bu değerle karşılaştırıldığında, araştırmada kullanılan değişkenlerin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

4.3.5. Verilerin Analizi

Araştırma kapsamında toplanan veriler bilgisayara aktarılmış ve veriler istatistiksel analizler yardımıyla analiz edilmiştir. Tüm analizlerde anlamlılık düzeyi olarak $\leq 0,05$ kullanılmıştır.

Meslek mensuplarına ilişkin demografik özelliklerin belirlenmesi amacıyla tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerden (frekans, yüzde) yararlanılmıştır.

Meslek mensuplarının bilgi düzeyinin belirlenmesi amacıyla meslek mensuplarına 15 adet önerme yöneltilmiş ve bu önermeleri kesinlikle katılmıyorumdan, kesinlikle katılıyorum kadar beşli likert ölçeğe göre değerlendirmeleri istenmiştir. Değerlendirmelere 1'den 5'e kadar puan verilmiştir. Önermeler, katılmayan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yüksek olduğu, katılanların ise bilgi düzeylerinin düşük olduğu sonucuna varılacağı şekilde oluşturulmuştur. Buna göre meslek mensuplarının değerlendirmelerine atanan puanların ortalamasının yüksek çıkması meslek mensuplarının konu hakkında bilgi düzeylerinin düşük olduğunu, ortalamasının düşük çıkması ise meslek mensuplarının konu hakkında bilgi düzeylerinin yüksek olduğunu göstermektedir.

Meslek mensuplarına yöneltilen hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili bilgi düzeylerinin ne olduğuna ilişkin düşüncelerini değerlendirmek amacıyla hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleriyle ilgili 17 farklı konu hakkında bilgi düzeylerini hiç bilmiyorumdan, çok iyi biliyorduma kadar beşli likert ölçeğe göre değerlendirmeleri istenmiş ve verilen yanıtlara 1'den 5'e kadar değer verilmiştir. Buna göre meslek mensuplarının verdikleri yanıtların ortalamasının düşük olması konu ile ilgili bilgi düzeylerinin düşük olduğunu düşündükleri, ortalamasının yüksek

olması ise konu ile ilgili bilgi düzeylerinin yüksek olduğunu düşündükleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin demografik faktörlere göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla Mann-Whitney U, Ki Kare ve Kruskal Wallis analizleri kullanılmıştır.

4.4.ARAŞTIRMA PROBLEMİ

Araştırmanın ana problemi, Türkiye Muhasebe Standartları'nın hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin getirdiği yenilikler hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyinin belirlenmesidir. Bu doğrultuda, araştırma hipotezleri çalışmanın amacı doğrultusunda oluşturulmuştur. Ayrıca esas amaca ek olarak farklı amaçlar da belirlenmiştir. Bu doğrultuda meslek mensupları arasındaki cinsiyet, çalışma durumu, eğitim düzeyi ve deneyim gibi demografik özelliklerdeki farklılıkların bilgi düzeyi ile ilişkisi incelenmiştir.

4.5.ARAŞTIRMA BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili bilgi düzeyi, tutum ve davranışlarını belirlemek üzere uygulanan anket çalışmasının bulgularına yer verilecektir.

4.5.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini öğrenmek amacıyla cinsiyetleri, mesleki deneyimleri, unvanları, çalışma durumları, eğitim durumları sorulmuş, elde edilen bilgiler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 2:
Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
S.M.	3	1
S.M.M.M.	252	82,3
Y.M.M.	3	1
DİĞER	48	15,7
TOPLAM	306	100

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvan durumuna göre dağılımları Tablo 2’de gösterilmiştir. Buna göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının %1’i Serbest Muhasebeci, %82,3’ü Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %1’i Yeminli Mali Müşavir ve %15,7’si ise henüz unvan sahibi olmamış ya da stajyer meslek mensuplarından oluşmaktadır.

Tablo 3:
Meslek Mensuplarının Çalışma Durumlarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
SERBEST	225	73,5
BAĞIMLI	81	26,5
Toplam	306	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının çalışma durumları Tablo 3’de gösterilmiş olup, araştırmaya katılan meslek mensuplarının %73,5’i serbest çalışırken, %26,5’i ise bağımlı çalışmaktadır.

Tablo 4:
Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
ERKEK	183	59,8
KADIN	123	40,2
Toplam	306	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımlarına baktığımızda, katılımcıların %59,8’i erkek, %40,2’si kadın olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 5:
Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
LİSE	3	1
ÖNLİSANS	9	2,9
LİSANS	267	87,3
LİSANSÜSTÜ	27	8,8
Toplam	306	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre dağılımlarına baktığımızda, %1'i lise, %2,9'u önlisans, %87,3'ü lisans ve %8,8'i lisans üstü mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 6:
Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
5 YILDAN AZ	63	20,6
5-10 YIL	66	21,6
11-15 YIL	81	26,5
15 YILDAN FAZLA	96	31,3
Toplam	306	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre dağılımlarına baktığımızda meslek mensuplarının %20,6'sı 5 yıldan az, % 21,6'sı 5-10 yıl, % 26,5'si 11-15 yıl, %31,3'ü ise 15 yıldan fazla kıdeme sahip olduğu tespit edilmiştir.

4.5.2. Katılımcıların Türkiye Muhasebe Standartları ile İlgili Tutumları

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartlarının Türkiye'de uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini tespit etmek amacıyla yöneltilen soruya, meslek mensuplarının %22,5'si Türkiye Muhasebe Standartlarının Türkiye'de sağlıklı bir şekilde uygulanabileceğini düşünürken %57,9'u sağlıklı bir

şekilde uygulanamayacağını düşünmektedir. Katılımcıların %19,6'sı ise fikrinin olmadığını beyan etmiştir.

Tablo 7:

Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartlarının Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Getirdiği Yeniliklerin, Türkiye’de Sağlıklı Bir Şekilde Uygulanabilirliği Hakkında Görüşleri

Evet	69	%22,5
Hayır	177	%57,9
Fikrim yok	60	%19,6
Toplam	306	100,0

Meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili bilgilere ulaşmada en çok tercih ettiği kaynağın tespitine yönelik cevaplandırılması istenen sorunun yapılan analiz sonucu Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8:

Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları İle İlgili Bilgilere Ulaşmada En Çok Tercih Ettiği Kaynaklar.

	Frekans	Yüzde
TÜRMOB TARAFINDAN DÜZENLENEN KURSLAR	87	28,4
ÖZEL OLARAK KATILDIĞINIZ KURSLAR	30	9,8
İNTERNET	117	38,2
SÜRELİ YAYINLAR	15	4,9
BAĞIMSIZ DENETİM EĞİTİMLERİ	3	1
STANDARD A İLİŞKİN YAYINLANAN TEBLİĞLER	54	17,6
TOPLAM	306	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili bilgilere ulaşmada en çok tercih ettiği kaynağın %38,2 ie internet olduğu, en az tercih edilen kaynağın ise %1 ile bağımsız denetim eğitimleri olduğu tespit edilmiştir.

4.5.3. Katılımcıların Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Bilgi Düzeylerinin Belirlenmesi

Çalışmanın bu bölümünde, anket çalışmasında meslek mensuplarına yöneltilen 15 adet ifade ile Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar ile vergi mevzuatında yer alan ilkeler arasındaki farklılıklarla ilgili meslek mensuplarının bilgi seviyeleri ölçülmeye çalışılmıştır. Buna göre katılımcıların söz konusu ifadeleri 5'li likert ölçeğe göre ((1) kesinlikle katılmıyorum, (2) katılmıyorum, (3) kararsızım, (4) katılıyorum, (5) kesinlikle katılıyorum) değerlendirmeleri istenmiştir ve cevaplara 1'den 5'e kadar değer verilmiştir. Meslek mensuplarının söz konusu 15 adet ifadeye katılmamaları doğru cevap olarak belirlenmiş, dolayısıyla verilen yanıtların puan ortalamalarının düşük çıkması, meslek mensuplarının konu hakkında bilgi düzeylerinin yüksek olduğu, yüksek çıkması ise bilgi düzeyinin düşük olduğu anlamına gelmektedir. Buna göre katılımcıların hesaplanan ortalama puanı 2,92 olarak bulunmuştur. Elde edilen bu ortalama puan meslek mensuplarının konu hakkında yeterli bilgi düzeyine sahip olmadığının göstergesidir.

Ankette yer alan ifadeler arasında meslek mensuplarının bilgi düzeyinin en yüksek olduğu konu, “sabit varlık satışından elde edilen değerlerin hasılat olarak değerlendirilmemesi gerektiği” konusudur. Buna karşın, “hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri” konusu katılımcıların en az bilgi sahibi olduğu konudur.

Tablo 9

TMS'lerin Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Getirdiği Yenilikler Hakkında Meslek Mensuplarının Tutumları

TMS 18 Hasılat Standardı ve Vergi Mevzuatı'nda yer alan uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda her iki uygulamada da;						Ortalama Bilgi Düzeyi değeri
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
1- Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır.	0,147	0,265	0,166	0,363	0,059	2,92
2- Hasılat kavramının tanımı aynıdır.	0,176	0,304	0,186	0,295	0,039	2,72
3- Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir	0,186	0,235	0,127	0,353	0,098	2,94
4- Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir.	0,186	0,343	0,167	0,275	0,029	2,62
5- Hasılat ve gelir aynı anlama gelmektedir.	0,186	0,304	0,147	0,333	0,029	2,72
6- Vadeli satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkeleri birebir aynıdır.	0,118	0,333	0,294	0,235	0,020	2,71
7- Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri aynıdır.	0,088	0,265	0,324	0,284	0,039	2,92
8- Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın	0,108	0,235	0,334	0,284	0,039	2,91
9- Konsinye satış sözleşmelerinde hasılat, mallar üçüncü kişiye satışı beklenilmeden alıcıya teslimi sırasında doğar ve finansal tablolara yansıtılır.	0,078	0,186	0,422	0,284	0,030	3,00
10- Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	0,078	0,255	0,333	0,304	0,029	2,95
11- Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde birebir aynıdır.	0,069	0,216	0,245	0,431	0,039	3,16
12- İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 yurtdışı satışlar hesabında	0,108	0,265	0,167	0,412	0,039	3,03
13- Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirme ilkeleri birebir aynıdır.	0,098	0,284	0,206	0,412	0	2,93
14- Hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	0,049	0,275	0,186	0,451	0,039	3,16
15- Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	0,039	0,245	0,314	0,373	0,029	3,11

4.5.4. Katılımcıların Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin İlkeler İle İlgili Bilgi Düzeylerinin Ne Olduğuna İlişkin Tutumlarının Belirlenmesi

Katılımcıların, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler ile ilgili bilgi düzeylerinin ne olduğunu değerlendirmeleri anketin 7. sorusunda istenmiştir. Katılımcılara hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin 17 adet ifade yöneltilmiş ve bu ifadelerle ilgili bilgi düzeylerini beşli likert ölçeğe göre (1-hiç bilmiyorum, 2- bilmiyorum, 3- fikrim yok 4- biliyorum 5- çok iyi biliyorum) değerlendirmeleri istenmiştir. Buna göre katılımcıların hesaplanan ortalama puanı 3,44 olarak bulunmuştur. Burada bulunan ortalamanın 5'e yakın olması meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler ile ilgili bilgi düzeylerinin yüksek olduğunu düşündükleri anlamına gelirken, ortalamanın 1'e yakın olması bilgi düzeyinin düşük olduğunu düşündükleri anlamına gelmektedir. Anketin bu bölümüne ilişkin elde edilen bulgular Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10: Katılımcıların Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin İlkeler İle İlgili Bilgi Düzeylerinin Ne Olduğuna İlişkin Tutumları

Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre;	Hiç Bilmiyorum	Bilmiyorum	Fikrim Yok	Biliyorum	Çok İyi Biliyorum	Ortalama değer
Hasılatın tanımı ve nasıl ölçüldüğünü	0,039	0,088	0,029	0,784	0,060	3,74
Hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini	0,020	0,108	0,029	0,775	0,069	3,76
Satış fiyatı üzerinde var olan vade farklarının nasıl hesaplanacağını	0,010	0,147	0,176	0,618	0,049	3,55
Hasılatın hesaplanmasında, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve indirimlerin nasıl değerlendirileceğini	0,029	0,147	0,157	0,608	0,059	3,52
Vadeli satışların muhasebeleştirilme ilkelerini	0,029	0,137	0,176	0,627	0,029	3,49

Koşullu satışların muhasebeleştirilme ilkelerini	0,020	0,206	0,304	0,431	0,039	3,26
Satış hasılatının tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirme ilkelerini	0,020	0,216	0,186	0,549	0,029	3,35
İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini	0,010	0,235	0,294	0,412	0,049	3,25
Hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkelerini	0,010	0,137	0,118	0,696	0,039	3,62
Satış fiyatına dâhil edilmiş satış sonrası hizmet bedellerinin muhasebeleştirilme ilkelerini	0,010	0,206	0,186	0,559	0,039	3,41
Konsinye satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini	0,020	0,235	0,333	0,402	0,010	3,15
Benzer mal ve hizmetlerin takası işleminin muhasebeleştirilme ilkelerini	0,010	0,235	0,206	0,529	0,200	3,31
Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini	0,010	0,255	0,245	0,480	0,010	3,23
Kiralama işlemlerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini	0,010	0,098	0,176	0,696	0,200	3,62
Hasılat kapsamında olan faiz gelirinin muhasebeleştirilme ilkelerini	0,010	0,137	0,147	0,677	0,029	3,58
Hasılat kapsamında olan isim hakkının muhasebeleştirilme ilkelerini	0,010	0,157	0,304	0,500	0,029	3,38
Hasılat kapsamında olan temettü bedelinin muhasebeleştirilme ilkelerini	0,010	0,176	0,294	0,500	0,020	3,34

Tablodaki verilere göre meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili kendilerine yöneltilen ifadeler arasında en çok bilgi sahibi olduklarını düşündükleri konu “hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleridir”, en az bilgi sahibi olduklarını düşündükleri konu ise “Konsinye satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri” konusudur.

4.5.5. Demografik Özellikler İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi

Çalışmanın bu bölümünde katılımcıların hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin cinsiyet, eğitim durumu, çalışma durumu ve TMS hakkında eğitim alıp almama gibi demografik faktörlere göre değişiklik gösterip göstermediği tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.5.5.1.Cinsiyet İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi

Katılımcıların hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerini tespit etme amacıyla yöneltilen 15 adet önermeye yaptıkları değerlendirmelerin cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği belirlemek amacıyla söz konusu değişkenlere Mann-Whitney U testi uygulanmış ve analiz sonuçları Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11:

Cinsiyet Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının Hasılatın Muhasebeleştirilme İlkeleri İle İlgili Bilgi Düzeyini Ölçen İfadeler İçin Mann-Whitney U Testi

	Cinsiyet	Frk.	Sıra. Ort.	Sıra top.	Sig.
Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır.	Erkek	183	147,28	26952,00	0,119
	Kadın	123	162,76	20019,00	
Hasılat kavramının tanımı aynıdır.	Erkek	183	144,35	26416,50	0,022*
	Kadın	123	167,11	20554,50	
Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir.	Erkek	183	152,71	27946,50	0,844
	Kadın	123	154,67	19024,50	
Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir.	Erkek	183	133,48	24427,50	0,000*
	Kadın	123	183,28	22543,50	
Hasılat ve gelir aynı anlama gelmektedir.	Erkek	183	145,48	26623,50	0,044*
	Kadın	123	165,43	20347,50	
Vadeli satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	145,78	26677,50	0,053
	Kadın	123	164,99	20293,50	

Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri aynıdır.	Erkek	183	143,15	26196,00	0,009*
	Kadın	123	168,90	20775,00	
Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır.	Erkek	183	142,16	26016,00	0,004*
	Kadın	123	170,37	20955,00	
Konsinye satış sözleşmelerinde hasılat, mallar üçüncü kişiye satışı beklenilmeden alıcıya teslimi sırasında doğar ve finansal tablolara yansıtılır.	Erkek	183	155,96	28540,50	0,531
	Kadın	123	149,84	18430,50	
Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	153,82	28149,00	0,936
	Kadın	123	153,02	18822,00	
Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	150,40	27523,50	0,430
	Kadın	123	158,11	19447,50	
İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 yurtdışı satışlar hesabında izlenmelidir.	Erkek	183	142,56	26088,00	0,006*
	Kadın	123	169,78	20883,00	
Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	150,60	27559,50	0,460
	Kadın	123	157,82	19411,50	
Hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	152,93	27987,00	0,884
	Kadın	123	154,34	18984,00	
Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	149,37	27334,50	0,294
	Kadın	123	159,65	19636,50	

Meslek mensuplarının kendilerine yöneltile 15 adet ifadeye yaptıkları değerlendirme sonuçları bağımsız örneklem Mann-Whitney U Testi ile analiz edilmiş ve aralarında cinsiyet değişkenine göre anlamlı fark tespit edilen ifadeler koyu renkte

ve (*) ile gösterilmiştir. Buna göre meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre aşağıdaki konularda bilgi düzeylerinin farklı olduğu tespit edilmiştir.

- Hasılat kavramının tanımını erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre daha iyi bildiği,
- Sabit varlık satışı işleminin muhasebeleştirilme ilkelerini erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre daha iyi bildiği,
- Hasılat ve gelir kavramlarının tanımlarını erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre daha iyi bildiği,
- Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre daha iyi daha iyi bildiği,
- Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış işlemlerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre daha iyi bildiği,
- İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farklarının muhasebeleştirilme ilkelerini erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre daha iyi bildiği.

Katılımcıların, hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeyleri ortalamalarının, cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla söz konusu değişkenlere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Uygulanan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12: Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre Bilgi Düzeyi Ortalamaları

Cinsiyet	Frekans	Sıra Ort.	Sıra Top.	U	P
Erkek	183	143,37	26236,50	9400,50	0,014
Kadın	123	168,57	20734,50		

Tabloda erkek meslek mensuplarının bilgi düzeyi ortalaması değerinin, kadın meslek mensuplarına göre daha düşük çıkması, erkek meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin daha yüksek olduğunun göstergesidir. Ancak bu farkın rastlantısal mı

yoksa gerçek bir başarının göstergesi mi olduğunu tespit edebilmek için Asymp. Sig değerine bakılır bu değer p değeridir. Mann-Whitney U testi sonucunda bulunan 0,014 değeri %95 anlamlılık derecesinde 0,05'den küçük olduğu için iki grup arasında farklılık söz konusudur. Dolayısıyla, katılımcıların bilgi düzeyleri cinsiyet değişkenine göre farklılık göstermektedir ve H1 hipotezi kabul edilir.

Katılımcıların hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili ortalama bilgi düzeylerine ilişkin görüşlerinin cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği Mann-Whitney U testi ile analiz edilmiş analiz sonuçları Tablo 13'de verilmiştir.

Tablo 13: Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre Bilgi Düzeylerine İlişkin Görüşleri

Cinsiyet	Frekans	Sıra Ort.	Sıra Top.	U	P
Erkek	183	168,33	30804,00	8541,00	0,000
kadın	123	131,44	16167,00		

Tabloda erkek meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili bilgi düzeylerinin ne olduğuna ilişkin görüşlerinin ortalama puanının kadın meslek mensuplarının ortalama puanından yüksek çıkması, erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili bilgi düzeylerinin yüksek oluşunu düşündükleri anlamına gelmektedir. Ancak bu farkın rastlantısal mı yoksa gerçek bir farklılık mı olduğunun tespiti için P değerine bakılması gerekmektedir. Mann-Whitney U testi sonucunda bulunan 0,000 değeri %95 anlamlılık derecesinde 0,05'den küçük olduğu için iki grup arasında farklılık söz konusudur. Dolayısıyla, katılımcıların hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgi düzeylerine ilişkin görüşleri cinsiyet değişkenine göre farklılık göstermektedir ve H2 hipotezi kabul edilir.

Tablo 12 ve Tablo 13 sonuçları karşılaştırıldığında, iki sonuç arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu görülmektedir. Tablo 12 sonuçlarına göre erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri

ile ilgili bilgi düzeyinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmış, Tablo 13’de de erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili bilgi düzeyinin yüksek olduğunu düşündükleri sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların Türkiye Muhasebe Standartları’nın Türkiye’de sağlıklı bir şekilde uygulanabilirliği ile ilgili görüşlerinin cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği ki kare testi ile analiz edilmeye çalışılmış ve sonuçları Tablo 14’de gösterilmiştir.

Tablo 14: Cinsiyet Değişkeni Açısından TMS 18’in Uygulanabilirlik Görüşü

Cinsiyet	TMS 18’in uygulanabilirliği				Fikrim Yok	%	Toplam	%	Asm,Sig
	Evet	%	Hayır	%					
Erkek	48	26,2	111	60,7	24	13,1	183	100	0,00
Kadın	24	19,5	63	51,2	36	29,3	123	100	0,00
toplam	72	23,5	174	56,9	60	19,6	306	100	0,00

Tablodaki değerlerden erkeklerin %60,7’sinin, kadınların ise %51,2’sinin TMS’nin Türkiye’de sağlıklı bir şekilde uygulanmayacağını düşündüğü, kadınların %29’unun konu hakkında fikrinin olmadığı, erkek meslek mensuplarının, kadın meslek mensuplarına göre TMS’nin uygulanamayacağını daha çok düşündükleri gözlenmektedir. Bununla birlikte ki kare test tablosu incelendiğinde bulunan 0,00 değerini 0,05’den küçük olduğu için cinsiyet değişkenine göre TMS’nin Türkiye’de uygulanabilirlik görüşü farklılık göstermektedir. Dolayısıyla H3 hipotezi kabul edilir.

4.5.5.2.Eğitim Düzeyi İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi

Yapılan anket çalışmasında meslek mensuplarının eğitim durumu dört gruba ayrılmıştır. Ancak toplanan verilerin dağılımı yapacağımız analize uygun olmadığından meslek mensupları eğitim durumlarına göre iki gruba ayırarak, katılımcıların hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin, eğitim değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla söz konusu

değişkenlere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Uygulanan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 15’de gösterilmiştir.

Tablo 15: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Ortalama Bilgi Düzeyi

EĞİTİM DURUMU	Frekans	Sıra Ort.	Sıra Top.	U	P
Lise					
Ön lisans	279	163,19	45531,00	1062,00	0,000
Lisans					
Lisans Üstü	27	53,33	1440,00		

Tabloda eğitim durumu lisans üstü olan meslek mensuplarının bilgi düzeyi ortalamasının, eğitim durumu lisans, ön lisans ve lise olan meslek mensuplarının bilgi düzeyi ortalamasından yüksek olduğu görülmektedir. Ancak bu farkın rastlantısal mı yoksa gerçek bir başarının göstergesi mi olduğunu belirleyebilmek için P değerinin incelenmesi gerekmektedir. P değerinin 0,00 olduğu görülmektedir. Söz konusu değer 0,05’den küçük olduğu için, eğitim durumu ile hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin ortalama bilgi düzeyi arasındaki ilişkinin anlamlı olduğu, iki gruba ait değerlerin birbirinden farklı olduğu, lisans üstü eğitim düzeyine sahip meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin diğer gruba göre daha iyi olduğu sonucuna ulaşılmıştır ve H4 hipotezi kabul edilmiştir.

Katılımcıların hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili bilgi düzeylerine ilişkin görüşlerinin eğitim düzeyi değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği Mann-Whitney U testi ile analiz edilmiş ve analiz sonuçları Tablo 16’da verilmiştir.

Tablo 16: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Ortalama Bilgi Düzeyi Düşüncesi

EĞİTİM DURUMU	Frekans	Sıra Ort.	Sıra Top.	U	P
Lise					
Ön lisans	279	143,50	40036,50	976,50	0,000
Lisans					
Lisans Üstü	27	256,83	6934,5		

Tabloda lisans, ön lisans ve lise mezunu meslek mensuplarının lisans üstü eğitim almış meslek mensuplarına göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin daha düşük olduğunu düşündükleri görülmektedir. Ancak bu farkın rastlantısal mı yoksa gerçek bir gösterge mi olduğunu belirleyebilmek için P değerine bakılmalıdır. P sütunundaki değer 0,000 olduğu görülmektedir. Söz konusu değer 0,05’den küçük olduğu için, iki gruba ait ortalamalar arasındaki farklılığının anlamlı olduğu, lisans üstü eğitim düzeyine sahip meslek mensuplarının diğer grup meslek mensuplarına göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin daha yüksek olduğunu düşündükleri sonucuna ulaşılır ve H5 hipotezi kabul edilmiştir.

4.5.5.3. Deneyim İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi

Katılımcıların hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerini tespit etme amacıyla meslek mensuplarına yöneltilen 15 adet önermeye yaptıkları değerlendirmelerin deneyim değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği belirlemek amacıyla söz konusu değişkenlere Kruskal-Wallis Testi uygulanmış ve aralarında anlamlı fark tespit edilen analiz sonuçları Tablo 17’de gösterilmiştir.

Tablo 17:

Mesleki Deneyim Açısından Meslek Mensuplarının Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bilgi Düzeylerini Ölçen İfadeler İçin Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

İfade	Deneyim	N	Ortalama Farkı	SD	X ²	Sig.
Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir	5 yıldan az	63	139,36	3	9,157	0,027
	5-10 yıl	66	137,55			
	11-15 yıl	81	174,89			
	15+	96	155,70			

Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir.	5 yıldan az	63	163,36	3	8,939	0,030
	5-10 yıl	66	176,00			
	11-15 yıl	81	140,11			
	15+	96	142,86			
İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 yurtdışı satışlar hesabında izlenmelidir.	5 yıldan az	63	143,79	3	14,126	0,003
	5-10 yıl	66	150,02			
	11-15 yıl	81	182,72			
	15+	96	137,61			
Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirme ilkeleri birebir aynıdır.	5 yıldan az	63	167,14	3	20,409	0,000
	5-10 yıl	66	150,64			
	11-15 yıl	81	179,06			
	15+	96	124,95			
Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	5 yıldan az	63	138,86	3	12,084	0,007
	5-10 yıl	66	139,66			
	11-15 yıl	81	180,28			
	15+	96	150,03			

Hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin meslek mensuplarının genel bilgi seviyelerini ölçebilmek için belirlediğimiz 15 adet ifade için meslek mensuplarının mesleki deneyimleri açısından Kruskal-Wallis Testi uyguladığımızda Tablo 17'deki sonuçlar elde edilmiştir. Kruskal-Wallis testine göre Tablo 17'de görünen 5 ifadeye %95 anlamlılık düzeyinde meslek mensuplarının mesleki deneyimleri açısından aralarında anlamlı fark olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Grupların Tablo 17'deki sıra ortalamaları dikkate alındığındaki aralarında anlamlı fark tespit edilen mesleki deneyim aralıkları aşağıda sıralanmıştır;

- “Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir” ifadesinde en yüksek bilgi düzeyine sahip grup “5-10 yıl” deneyime sahip grup iken, en düşük bilgi düzeyine sahip olan grup ise “11-15 yıl” deneyime sahip olan gruptur.
- “Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir” ifadesinde en yüksek bilgi düzeyine sahip olan grup “11-15 yıl” tecrübeye sahip olan grup iken, en düşük bilgi düzeyine sahip olan grup ise “5-10 yıl” tecrübeye sahip olan gruptur.
- “İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 yurtdışı satışlar hesabında izlenmelidir” ifadesinde, en yüksek bilgi düzeyine sahip olan grup “15 yıldan fazla” tecrübeye sahip olan grup iken, en düşük bilgi düzeyine sahip olan grup ise “11-15 yıl” tecrübeye sahip olan gruptur.
- “Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirme ilkeleri birebir aynıdır” ifadesinde, en yüksek bilgi düzeyine sahip olan grup “15 yıldan fazla” tecrübeye sahip olan grup iken, en düşük bilgi düzeyine sahip olan grup ise “11-15 yıl” tecrübeye sahip olan gruptur.
- “Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır” ifadesinde, en yüksek bilgi düzeyine sahip olan grup “5 yıldan az” tecrübeye sahip olan grup iken, en düşük bilgi düzeyine sahip olan grup ise “11-15 yıl” tecrübeye sahip olan gruptur.

Katılımcıların hasılatın muhasebeleştirilmesine ilkelerine ilişkin ortalama bilgi düzeylerinin deneyim değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla söz konusu değişkenlere Kruskal-Wallis analizi uygulanmıştır. Uygulanan Kruskal-Wallis analizi sonuçları Tablo 18’de verilmiştir.

Tablo 18:
Mesleki Tecrübe İle Ortalama Bilgi Düzeyi İlişkisi

	deneyim	N	Ortalama farkı	SD	X ²	Sig.
Ortalama Bilgi Düzeyi	5 yıldan az	63	148,64	3	7,378	0,061
	5-10 yıl	66	156,36			
	11-15 yıl	81	173,44			
	15+	96	137,89			

Tabloda en yüksek bilgi düzeyine sahip olan grubun 15 yıl üstü tecrübeye sahip olan grup olduğu, en düşük bilgi düzeyine sahip olan grubun ise 11-15 yıl arası deneyime sahip olan grup olduğu görülmektedir. Ancak bu farklılığın rastlantısal mı yoksa gerçek bir gösterge mi olduğunu belirleyebilmek için sig. (anlamlılık) değerini incelemek gerekmektedir. Sig. (anlamlılık) sütunundaki değer 0,061 olduğu görülmektedir. Sözkonusu değer 0,05'den büyük olduğu için, mesleki tecrübe ile hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri hakkında bilgi düzeyi arasındaki ilişki $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı değildir, H₆ hipotezi reddedilir ve farklı deneyime sahip meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ortalama bilgi düzeyleri arasındaki farkın anlamlı olmadığı sonucuna ulaşırlr.

4.5.5.4.Çalışma Durumu İle Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi

Katılımcıların, hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin, çalışma durumu değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla söz konusu değişkenlere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Uygulanan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 19'da verilmiştir.

Tablo 19;

Çalışma Durumu Değişkene Göre Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyi Ortalama Puanları

ÇALIŞMA DURUMU	Frekans	Sıra Ort.	Sıra Top.	U	P
Serbest	225	145,28	32688,00	7263,00	0,007
Bağımlı	81	176,33	14283,00		

Tabloda serbest çalışan meslek mensuplarının, bağımlı çalışan meslek mensuplarına göre ortalama değerlerinin düşük çıkması, hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili bilgi düzeylerinin daha yüksek olduğunun göstergesidir. Ancak bu farkın rastlantısal mı yoksa gerçek bir başarının göstergesi mi olduğunu tespit edebilmek için aşağıdaki P değerinin incelenmesi gerekmektedir. Mann-Whitney U testi sonucunda bulunan 0,007 değeri %95 anlamlılık derecesinde 0,05'den küçük olduğu için iki grup arasında farklılık söz konusudur. Dolayısıyla, katılımcıların bilgi düzeyleri çalışma durumu değişkenine göre farklılık göstermektedir ve serbest çalışan meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeyi bağımlı çalışan meslek mensuplarına göre daha yüksektir ve H7 hipotezi kabul edilir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Küresel anlamda, ekonominin gelişimi, ticaret ve üretimin büyük boyutlara ulaşması ve böylece farklı ülkelerde faaliyet gösteren firma sayısının artması, ülkeler arasındaki sınırların kalkmasına ve uluslararası anlamda ortak bir muhasebe dili ihtiyacının baş göstermesine yol açmıştır. Bu ortak dil Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları farklı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının birbirleriyle benzer şekilde ve değerinde raporlanmasını uyumlaştırarak, işletmelerin finansal durumlarının ulusal ve uluslararası piyasalarda en doğru şekilde yansıtılmasını sağlamaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın amacı; "işletme ile ilgili ekonomik kararlar alacak tüm işletme ilgililerine işletmenin finansal durumu ve faaliyet performansı hakkında yararlı ve anlaşılabilir bilgi sunmak" olarak açıklanmıştır. Ülkemizde bu amaca uygun finansal tabloların hazırlanmasını sağlayacak muhasebe ilkeleri henüz tam anlamıyla uygulanamamakla birlikte sadece halka açık işletmeler, bankalar, sigorta işletmeleri, bağımsız denetime tabi olacak işletmeler ve konsolidasyon kapsamına alınacak işletmeler için başlatılmıştır. Ülkemizde finansal raporlamadaki kurallar vergi kanunlarına göre belirlendiğinden, meslek mensupları bilgi için muhasebe yapmaya değil vergi için muhasebe yapmaya yönlendirilmekte ve bunun sonucunda işletmenin sunduğu finansal tablolar işletme ile ilgili tüm karar alıcılarının amacına hizmet etmekten çok, esas amacı vergi matrahının doğru hesaplanması olan finansal tablolar halini almaktadır. Böylece yayımlanan finansal tablolar tüm çıkar gruplarının amacına hizmet eder nitelikte olmamaktadır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları muhasebeleştirme ve raporlama açısından birçok noktada Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nden farklılık göstermektedir. Bu farklılık Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan finansal tablolar ile Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hazırlanan finansal tabloların farklılık göstermesine neden olmaktadır. Bu farklılıkların en başında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri gelmektedir. Hasılat işletmenin karlılığını ve performansını belirleyen en önemli

unsurdur, dolayısıyla hasılatın doğru bir şekilde tespit edilmesi finansal tablo kullanıcıları için büyük öneme sahiptir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları'nın belirlediği esaslar ile Türk Vergi Mevzuatı'nın belirlediği esaslar arasında tespit edilen farklılıklar şu şekilde özetlenebilir:

- Vadeli satışların muhasebeleştirilme ilkeleri Türkiye Muhasebe Standartları ve vergi mevzuatında birbirinden farklıdır. Vergi mevzuatı içerisinde vade farkı barındıran satışlarda vade farkının finansman işleminin sonucu değil bir satış işleminin sonucu olarak gördüğünden, vade farkına ilişkin bedeli satışın yapıldığı dönemde hasılat olarak nitelendirir. Türkiye Muhasebe Standartları ise vade farkının finansman işleminden kaynaklandığını düşünmekte ve vade farkına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesini erteleyerek ilgili olduğu dönemde hasılat olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.
- Alıcının söz konusu malı iade etme hakkı bulunduğu satışlarda TMS ve Türk Vergi Mevzuatı'na göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirinden farklıdır. TMS 18'e göre bu tür satış işlemlerinde sahiplikle ilgili olumsuz risk taşınması durumunda hasılat gelecekteki iadeleri güvenilir bir şekilde tahmin edebiliyor ise bir karşılık ayırma koşulu ile satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır. Vergi Mevzuatında ise herhangi bir karşılık ayırma mümkün değildir.
- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması durumunda TMS 18 Hasılat Standardı'na göre hasılat malların kabulü, kurulumu ve montajı tamamlandıktan sonra kabul edilir. Vergi mevzuatına göre ise montaj satış işleminin bir bütünü olarak düşünülür ve hasılatın satış anında muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir.
- Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında TMS 18 Hasılat Standardı ve Vergi Mevzuatına göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirinden farklıdır. TMS 18 Hasılat Standardı'na göre katlanmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olan kısmı kadar hasılat finansal tablolara yansıtılır. Vergi Mevzuatına göre ise yapılan işe ilişkin gelir ve maliyetler kesin olarak ölçüleceği tarihe kadar hasılatın tahakkuku ertelenmelidir.

- Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde TMS 18 Hasılat Standardı takas işlemini mal ticareti olarak değil malın zaman ve yer bakımından değişimi olarak nitelendirmekte ve takas işleminin hasılat olarak nitelendirilmemesi gerektiğini öngörmektedir. Vergi mevzuatında ise farklı veya aynı mal ve hizmetlerin takası hasılat olarak kabul edilmektedir. Hasılat ise alınan mal ve hizmetin rayiç bedeliyle ölçülür.
- Kar payı içeren menkul kıymet edinimlerinde söz konusu kar payı vergi mevzuatına göre vergi matrahına dahil olması gereken bir gelirdir. TMS 18 Hasılat Standardı'na göre ise değer hazır değerler hesabına kaydedildiği için gelir tablosunda yer almaktadır.
- İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları vergi mevzuatına göre brüt değerlerle ifade edilen mal ve hizmet satışının içinde 601 no.lu hesapta izlenirken TMS 18 Hasılat Standardı'na göre Diğer Olağan Gelir ve Karlar grubunda izlenmesi gerekmektedir.
- İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi de TMS ve Türk Vergi Mevzuatında farklılık göstermektedir. TMS'ye göre sözleşmeye ilişkin gelir ve maliyetler tamamlanma oranına göre dönemsel olarak finansal tablolara yansıtılırken, vergi mevzuatına göre ise sözleşmeye ilişkin gelir ve maliyetler işin bittiği yıl finansal tablolara yansıtılmaktadır.

Tespit edilen bu uygulama farklılıkları ile ilgili muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin ölçülmesi amacıyla bir anket formu hazırlanmış ve Adana ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına uygulanmıştır.

Meslek mensuplarına dağıtılan anket formlarından geri dönenlerin 306 tanesi değerlendirmeye alınmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre analiz sonuçları ve bütün demografik özelliklerle yönelttiğimiz sorular arasındaki ilişkilerin analiz sonuçları çalışmanın dördüncü bölümünde belirtilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki genel bilgi düzeylerinin ne olduğunu değerlendirmelerinin istendiği soruya meslek mensuplarının, %52,9'u biliyorum yanıtını vermiştir. Buna göre, araştırmaya katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası Türkiye Muhasebe Standartları hakkında bilgisinin olduğunu düşünmektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %58'i Türkiye Muhasebe Standartları'nın sağlıklı bir şekilde uygulanamayacağını düşünmektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, Türkiye Muhasebe Standartları'nın hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin getirdiği yenilikler hakkında bilgi düzeylerini tespit etmeye yönelik sorulan 15 adet soruya verilen cevaplar ortalama değerlerine göre incelendiğinde meslek mensuplarının bilgi düzeyinin en yüksek olduğu konu, "sabit varlık satışından elde edilen değerlerin hasılat olarak değerlendirilmemesi gerektiği" konusudur. Buna karşın, "hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri" konusu katılımcıların en az bilgi sahibi olduğu konudur. Genel itibariyle araştırmaya katılan meslek mensuplarına yöneltilen sorulara verilen cevaplara bakıldığında meslek mensuplarının Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri arasındaki farklılıklar konusunda bilgi düzeylerinin düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan, (2004), “Enflasyon Muhasebesi (2. Baskı), Gazi Kitapevi, Ankara
- AKDOĞAN, Nalan, “Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi” Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, Mart, s.1-28
- AKDOĞAN N., Aktaş R., Deran, A., Erhan D.U., Acar, V., (2011), “Sektörel Muhasebe” Gazi Kitapevi Ankara
- AKBULUT, Yıldız, (2001), “Türkiye Muhasebe Standardı-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının İncelenmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2001 S 31-40.
- AKGÜN, Ali İhsan, (2013), “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:58, 77- 96.
- AKTÜRK, Ahmet, ve Acar, Durmuş, (2012), “Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve Temelleri”, Mali Çözüm Dergisi Sayı:113, s. 17-38
- ALAGÖZ, Ali (2009) , “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi” Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:2 Sayı:1, 1-39
- ARGÜN, Doğan, (2002), “İhracat İşlemleri Sonucunda Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi Sayı:61
- ARPACI, Ömer, Altar (2009), “Tahakkuk ve Dönemsellik İlkeleri” Mali Çözüm Dergisi sayı:92, 91-100
- ARSLAN, Erdoğan (2008), “TMS 18 Hasılat Standardı ve Vergi Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi,” VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, ASMMMO. 163-183

- ATAMAN, Başak; ÇAKICI, Cemal; GÖKÇEN, Gürbüz (2011), Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- ATAKAN Tülin, Gökbulut İlker, (2006), “Türkiye’de Yapılan Finansal Kiralama İşlemlerine İlişkin Eski ve Yeni Düzenlemelerin Muhasebe Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Uygulamaya Yönelik Örneklenmesi”, Mali Çözüm Dergisi Sayı 78 S:58-78
- AYBOĞA Hanifi, (2002), “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu” Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt 5 Sayı 8
- BADEM, Cankut, (2012), “ TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertenmiş Vergi Etkisi; TMSUGT İle Karşılaştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Sayı:36, 61-82
- BAĞCI, Hamdi (2002), “Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslar arası Standartlarla Uyum, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi” (10-12 Ekim, İstanbul) Bildiriler Kitabı.
- BAŞ, Türker, (2013), “Anket Nasıl Hazırlanır, Nasıl Uygulanır, Nasıl Değerlendirilir” Seçkin Kitapevi, Ankara
- BIRCH, L.M., “Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Türkiye’deki Muhasebe ve Denetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, Türkiye VI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiriler, Gazi Üniversitesi, Alanya, 9-11 Mayıs 1984.
- BOSTANCI, Serpil, (2002), “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,” Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 59, No:12
- BÜYÜKMİRZA, Kamil, (2011), “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Gazi Kitapevi, Ankara
- ÇELİK, Ercan, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Adana

CİVELEK, Muzaffer ve Özkan, Azzem, (2008), “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi” Detay Yayıncılık, Ankara

DEMİR, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan (2007), “UFRS(TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:23 S. 65-79

DİNÇ, Engin, (2008), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, Mali Çözüm Dergisi Sayı 90 S.71-101

DUMAN, Ceyda, Fatma, (2007), “18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu” Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, ANKARA

DURŞUN, Nevruz, Nergis, (2007), “ Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar.” Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi Ankara

ELİTAŞ, Cemal, (2011), “UFRS (TMS- TFRS) Uygulamaları”, Hipotez Yayınları, Ankara

FİDAN, Erol, Meral, CİNİT, Hasan (2013), “ 1 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı”, Muhasebe ve Denetime Bakış (40), 63-82.

GÖĞÜŞ, Handan Sümer (2006), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (19): 75-86.

- GÖKGÜN, Ersin,(2007), “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve”, Mali Ufuklar Dergisi Sayı 39 S: 21 – 28
- İBİŞ C., Selvi Y., Yılmaz F., Sipahi B., Demir V., Sarioğlu K., (2008), “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar” İSMMMO Yayınları İstanbul
- İBİŞ C. ve Özkan, S. (2006).Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74, s.25–43
- KALMIŞ, Halis, DEREKÖY, Feyza, (2010) TMS 18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt. 5, sayı: 1.
- KARAPINAR, Selahattin, (2011), “Türkiye’de Hasılat Ölçümü ve Raporlanmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri,” Ekin Yayıncılık Bursa
- KÜÇÜK, Ergün, Doğan, Ahmet, (2009), “Özellikli Durumlar Bağlamında Muhasebe İşlemlerinde Hasılatın Kayda Alınması”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 33, Temmuz-Aralık 279-293
- KÜÇÜK Muzaffer, (2012), ”Kiralama İşlemleri Vergi Uygulaması ve Muhasebe Standardı Karşılaştırması”, Yaklaşım Dergisi Sayı 239
- MUGAN, Şimga, Can (2008), “Gerçeğe Uygun Değer Kavramı” XII. Türkiye Muhasebe Sempozyumu (26-30 Kasım 2008): Kıbrıs’ta Sunulan Bildiri. [Http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/can_simga_mugan.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/can_simga_mugan.doc) (erişim tarihi 09/12/2012).
- NAKİP, Mahir, (2008), “Pazarlama Araştırmalarına Giriş” Seçkin Yayınları, Ankara
- ÖZKAN, Serdar, 2003. TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının Uluslararası Uygulamalar İle Karşılaştırılması ve T.D.H.P.’ na Uyarlanması. Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs:55-86.

- ÖZKAN, Serdar, (2007), “TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre “İşlemin Ayırıştırılması””, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 82, Temmuz 2007, s.63.
- ÖZKAN, Serdar, (2005),“ UMS – 18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde “Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi” Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler”, Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 72, s. 66-85.
- SARIOĞLU, Kerem, (2009), “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar” İSMMMO Yayınları
- SÖNMEZTÜRK, Çağlar, 2010, “TMS 18 - Hasılat Standardı ve Lojistik Firmasında Uygulama” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi İstanbul.
- TOKAY, S. Hüseyin, Deran, Ali ve Aktaş Rafet (2005). “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:4, 91-114
- TOKAY, S. Hüseyin, Deran, Ali, (2008), “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçütleri” Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, S. 15-48
- SAĞLAM, Necdet, Şengel, Salim (2007), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları
- SARIOĞLU, Kerem (2008). “ Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları” İSMMMO Yayınları.
- SAYARI, Mehmet (2004), “İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 6, (3): 61-76.
- SAYARI, Mehmet, (2002), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı” Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2 Sayı: 6

- SELVİ Yakup, Yılmaz, Fatih, Sarioğlu, Kerem, (2007), “ Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması” Mali Çözüm Dergisi Sayı 80 S: 25-42
- ŞEN, Kıymetli, İlker, (2012), “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi Cilt:16 Sayı:2 S.83-94
- TALU, H., (2001), “Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarındaki Yeri ve Önemi”,V.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiriler, TÜRMOB Yayınları
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. 2010. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartları. Ankara: Grup Matbaası.
- YILDIRIM, Haşmet (2012),” Tahakkuk İlkesinin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İçeriği ve Aralarındaki Farklılık” Yaklaşım Dergisi, Sayı 234
- YILMAZ, Asuman, (2003) “Avrupa Birliği Bilanço Hukuku’nda IAS-Tüzüğü’nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye’deki Durum”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:10 S.117-130
- YILMAZ, Fatih, (2009), “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, Yıl:20 Sayı: 64 S.8-26
- 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (Erişim tarihi 26.12.1992)
- www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=771&submenuheader=4 (erişim tarihi: 25/11/2012)
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf (erişim tarihi 16.09.2012)

<http://www.batiymm.com.tr/?p=2581> (erişim tarihi: 25/11/2012)

319 seri nolu VUK Genel Tebliği, (01.07.2003) Ankara: Resmi Gazete.

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu, (28.06.1985) Ankara: Resmi Gazete.

(kgk.gov.tr/contents/files/yoneticiozetleri/IASB.doc, (erişim tarihi 16.09.2012).)

spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=771&submenuheader=4 (erişim tarihi: 25/11/2012)

www.spk.gov.tr (erişim tarihi 16.09.2012)

kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf. (erişim tarihi 11.11.2012)

<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=28> (erişim tarihi 28.04.2013)

<http://www.vergi.com.tr/yurt-disindan-alinacak-danismanlik-hizmetine-iliskin-fatura-4-aylik-donemler-ha/489> (erişim tarihi 28.04.2013)

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/umitgučenme/001/> (erişim tarihi 28.04.2013)

EK -1: ANKET FORMU

ANKET FORMU

Sayın Meslek Mensubu;

Bu çalışma Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Programı kapsamında yürütülen “Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tez çalışması ile ilgili olarak tasarlanmıştır.

Bu çalışmada, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları’nın getirdiği yenilikler ile Vergi Usul Kanunu uygulamaları arasındaki farklılıklar konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyleri tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Çalışmanın doğru ve güvenilir sonuçlar ortaya koyabilmesi sizin sorulara tam ve doğru yanıtlar vermenize bağlıdır.

Anket sorularını yanıtlamanız, yaklaşık 7 dakikanızı alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. Çalışmaya göstereceğiniz ilgi ve çok kıymetli cevaplarınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Ali DERAN

Seyfi YIKILMAZ

Niğde üniversitesi sosyal bilimler enstitüsü yüksek lisans programı
e-posta : seyfiyikilmaz28@hotmail.com

1) KİŞİSEL BİLGİLER

1.1. UNVAN

SM () SMMM () YMM () DİĞER ()

1.2. ÇALIŞMA DURUMU

SERBEST () BAĞIMLI ()

1.3. CİNSİYET

ERKEK () KADIN ()

1.4. EĞİTİM

LİSE () ÖNLİSANS () LİSANS () LİSANSÜSTÜ ()

1.5. DENEYİM

5 YILDAN AZ () 5-10 YIL () 11-15 YIL () 15+ ()

2) Daha önce Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili bir eğitim aldınız mı?

Evet () Hayır ()

3) Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki genel bilgi seviyenizi ifade eden kutucuğu işaretleyiniz.

- () Hiç Bilmiyorum
() Bilmiyorum
() Fikrim Yok
() Biliyorum
() Çok İyi Biliyorum

4) Türkiye muhasebe standartları ile ilgili bilgilere ulaşmada belirtilen kaynaklar arasında en çok kullandığınızı belirtiniz.

- () TÜRMOB tarafından düzenlenen kurslar () Standarda ilişkin olarak yayınlanan tebliğler
() Özel olarak katıldığınız kurslar () Bağımsız denetim eğitimlerinden
() Süreli yayınlar () internet

5) Türkiye muhasebe standartlarının, Türkiye’de sağlıklı bir şekilde uygulanabileceğini düşünüyor musunuz?

Evet () Hayır () Fikrim Yok ()

6) Türkiye muhasebe standartlarının hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin getirdiği yeniliklerin, Türkiye’de sağlıklı bir şekilde algılanacağını düşünüyor musunuz?

Evet () Hayır () Fikrim Yok ()

7) Aşağıda Türkiye Muhasebe Standartları’na göre hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu bilgiler hakkındaki görüşlerinizi en iyi yansıtan seçeneği işaretleyiniz.

Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre;	Hiç Bilmiyorum	Bilmiyorum	Fikrim Yok	Biliyorum	Çok İyi Biliyorum
Hasılatın tanımı ve nasıl ölçüldüğünü					
Hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini					
Satış fiyatı üzerinde var olan vade farklarının nasıl hesaplanacağını					
Hasılatın hesaplanmasında, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve indirimlerin nasıl değerlendirileceğini					
Vadeli satışların muhasebeleştirilme ilkelerini					
Koşullu satışların muhasebeleştirilme ilkelerini					
Satış hasılatının tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirme ilkelerini					
İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini					
Hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkelerini					
Satış fiyatına dâhil edilmiş satış sonrası hizmet bedellerinin muhasebeleştirilme ilkelerini					
Konsinye satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini					
Benzer mal ve hizmetlerin takası işleminin muhasebeleştirilme ilkelerini					

Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini					
Kiralama işlemlerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerini					
Hasılat kapsamında olan faiz gelirin muhasebeleştirilme ilkelerini					
Hasılat kapsamında olan isim hakkının muhasebeleştirilme ilkelerini					
Hasılat kapsamında olan temettü bedelinin muhasebeleştirilme ilkelerini					

8) Aşağıda Yer Alan İfadelerle İlgili Olarak Görüşünüzü Kutucuklara X İşareti Koyarak Belirtiniz.

TMS 18 Hasılat Standardı ve Vergi Mevzuatı'nda yer alan uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda her iki uygulamada da;	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
16- Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır.					
17- Hasılat kavramının tanımı aynıdır.					
18- Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir					
19- Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir.					
20- Hasılat ve gelir aynı anlama gelmektedir.					
21- <u>Vadeli satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkeleri</u>					
22- Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri aynıdır.					
23- Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır.					
24- Konsinye satış sözleşmelerinde hasılat, mallar üçüncü kişiye satışı beklenilmeden alıcıya teslimi sırasında doğar ve finansal tablolara					
25- Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.					
26- Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.					
27- İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 yurtdışı satışlar hesabında izlenmelidir.					

28- Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirme ilkeleri birebir aynıdır.					
29- Hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.					
30- Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.					

Anket burada sona ermiştir. İlginiz ve bu anket formunun doldurulmasında göstermiş olduğunuz sabırdan dolayı çok teşekkür ederiz.

EK-2: ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Seyfi Yıkılmaz
Doğum Yeri ve Tarihi : Adana / 1990
Medeni Hali : Bekar
İletişim Bilgileri : seyfiyikilmaz28@hotmail.com
545 303 63 36

EĞİTİM

2003 - 2006 : Ceyhan Lisesi
2007 - 2011 : Niğde Üniversitesi İşletme Bölümü
2011 - 2014 : Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme
Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı

İŞ DENEYİMİ

2011- 2012 : Barış Orman Ürünleri İth. İhr. Ltd. Şti. – Genel
Muhasebe
2012- 2014 : SMMM Bürosu – Genel Muhasebe