

**T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı**

Yüksek Lisans Tezi

**Mal Satış Sözleşmelerinin TFRS15 ve Muhasebe
Uygulama Genel Tebliğlerine Göre
Raporlanmasındaki Farklılıklar: Bir Uygulama**

**Mehmet AKTAŞ
2501100784**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Kerem SARIOĞLU**

İstanbul, 2019

Düzeltilmiş Tez



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : MEHMET AKTAŞ Numarası : 2501100784
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI Danışmanı : PROF.DR.KEREM SARIOĞLU
Tez Savunma Tarihi : 27.08.2019 Saati : 10.00
Tez Başlığı : MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN TFRS15 VE MUHASEBE UYGULAMA GENEL
TEBLİĞLERİNE GÖRE RAPORLANMASINDAKİ FARKLILIKLAR: BİR UYGULAMA

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTM)
PROF.DR.KEREM SARIOĞLU		KABUL
PROF.DR.MERT ERER		KABUL
DOÇ.DR.ÖZGÜR MUHİTTİN ESEN	_____	_____

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.NAZLI KEPÇE		KABUL
PROF.DR.AYŞE PAMUKÇU	_____	_____

Bu tez çalışmasının ilk savunmasında sınav komisyon üyeleri tarafından bazı hususlarda düzeltme kararı verilmiş olup sözkonusu hususlar düzeltilerek aşağıda açıklanmıştır.

Çalışmadaki TFRS 15 ile ilgili “madde(md.)” ifadesi “paragraf(prg)” olarak değiştirilmiştir.

Çalışmanın birkaç farklı kısmında cümle içindeki bazı ifadeler değiştirilmiş ve özellikle uygulama kısmında daha anlaşılabilir olması için yeni kelimeler eklenmiştir.

35. sayfada bir yazarın görüşü hakkındaki yorumda kesin ifadelerde değişiklik yapılmıştır.

79. sayfada tahakkuk esası ile ilgili vergi mevzuatının standarttan temel farkı hakkındaki cümlede değişiklik yapılmıştır.

82. ve 83. sayfada yer alan tablonun 3. satırının ilk sütunundaki ifadede değişiklik yapılmıştır.

Çalışmanın metin kısmındaki ve uygulama kısmındaki örneklere sayı verilmiştir.

Uygulama kısmında özellikle ilk örnekteki verilerin bir kısmı çıkarılarak kayıtlar ve hesaplarda değişiklikler yapılmış, bunun dışındaki birkaç örnek çalışmadan çıkarılmış ve bazı örneklerde ise kayıt isimleri vs. değiştirilmiştir.

Kaynakça kısmında sıralamaya ve ek bilgiye ilişkin düzeltmeler yapılmıştır.

ÖZ

MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN TFRS15 VE MUHASEBE UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİNE GÖRE RAPORLANMASINDAKİ FARKLILIKLAR: BİR UYGULAMA

MEHMET AKTAŞ

Mal satışı işletmeler için çok önemli bir faaliyet olduğu için bunun finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılabilmesi de büyük önem arz etmektedir. İşletmeler için olduğu gibi mal satışıyla ilgili işlemlerin diğer finansal tablo kullanıcıları tarafından da en doğru şekliyle izlenebilmesi için modern dünyada çalışmalar yürütülmüştür. Ancak sözkonusu çalışmalar sonucunda standart haline gelen düzenlemeler birçok yönden ülkemiz uygulamasından farklılık arz etmektedir. Bir başka deyişle mal satışının raporlanmasında uluslararası finansal raporlama standartları ile ulusal olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT) arasında çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı ise mal satış sözleşmelerinden sağlanan hasılatın ve satışla ilgili diğer hususların tespit edilmesi ve muhasebeleştirilmesi sürecinin ulusal ve uluslararası mevzuat(TFRS 15) açısından farklarının ortaya konmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Mal satışı, TFRS 15, MSUGT Satış Raporlama.

ABSTRACT

DIFFERENCES IN REPORTING OF GOODS SALES CONTRACTS ACCORDING TO TFRS 15 AND GENERAL COMMUNIQUE ON ACCOUNTING IMPLEMENTATION AND AN APPLICATION

MEHMET AKTAŞ

Because of sale of goods is a very important activity for the businesses, it is of great importance that it can be correctly reflected on the financial statements. Studies were carried out in the modern world in order to ensure that transactions related to the sale of goods are monitored by the users of other financial statements in the most accurate way, as well as for the businesses. However, the regulations that have become standard as a result of these studies differ in many ways from the application of our country. In other words, there are various differences between the international financial reporting standards and the national Accounting System Implementation General Communiqués (MSUGT) in the reporting of goods sales. The purpose of this study is to reveal the differences process of determination and accounting the revenue from goods sales contracts and other matters related to sales between terms of national and international legislation.

Key Words: Sale of goods, TFRS 15, Sales Reporting MSUGT

ÖNSÖZ

Hasılatın raporlanması için yapılan çalışmalar sonucunda 15 numaralı Uluslararası Finansal Raporlama (Müşteri sözleşmelerinden hasılat) Standardı ortaya çıkmıştır. Söz konusu standart olduğu gibi dilimize çevrildiğinde ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 olarak uygulama alanı bulmuştur.

Çalışmada TFRS 15'te yer alan mal satışını ilgilendirmeyen(yalnızca hizmet vs.) diğer hasılat unsurlarıyla ilgili hükümlerden ve MSUGT ile karşılaştırmada çalışma konusunu ilgilendirmeyen hususlardan bahsedilmemiş, dolayısıyla ilgili standardın bazı kısımları üzerinde durulmamıştır. Aynı şekilde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine ve diğer mevzuata mal satışından kaynaklı hasılatı ve mal satışıyla ilgili farklı durumları ilgilendiren kısımlarıyla sınırlı değinilmiştir.

Tez çalışmasında öncelikle literatür taraması yapılmış ve 15 numaralı Türkiye Finansal Raporlama(yeni hasılat) Standardına göre mal satış sözleşmelerinden sağlanan hasılatın ve bu hasılatın elde edilmesi yolundaki özellikli durumların raporlanmasına ilişkin önceki hasılat standardına(TMS 18'e) göre temel yenilikler kısaca tespit edilmiştir. Ayrıca mal satış sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması Türk vergi sistemi kaynaklı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre değerlendirilerek TFRS 15 ile karşılaştırması yapılmıştır.

Son olarak da mal satış sözleşmelerindeki özel durumları da içeren geniş bir uygulama yapılarak mal satışının raporlanmasındaki farklılıklar ve benzerlikler TFRS 15 ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre ortaya konmuştur.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ.....	1

1.BÖLÜM

MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ ÇERÇEVESİ

1.1. Mal Kavramı ve Satış Sözleşmesi.....	3
1.2. Hukuken Malın Mülkiyetinin Devredilmesi.....	4

2.BÖLÜM

MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN TFRS KAPSAMINDA İNCELENMESİ

2.1. Hasılat ve Hasılatın Tahakkuku.....	6
2.2. TMS 18 ile Karşılaştırma(TFRS 15 Hasılat Standardındaki Temel Yenilikler).....	7
2.3. Standardın amacı ve kapsamı.....	8
2.4. Standardın İşleyişi	10
2.5. Sözleşmelerin Değerlendirilmesi	
2.5.1. Sözleşmenin Belirlenmesi.....	11
2.5.2. Sözleşme Birleşmeleri ve Değişiklikleri.....	14
2.6. Edim Yükümlülüğü Kavramı ve Malın Kontrolünün Hasılatın Raporlanması ile İlişkisi.....	17

2.7. İşlem Fiyatının Belirlenmesi, Ölçümü ve İşlem Fiyatını Etkileyen Hususlar.....	20
2.8. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	26
2.9. İndirimin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	29
2.10. İşlem Fiyatında Değişimler.....	29
2.11. Sözleşme Maliyetleri.....	31
2.12. Sözleşmenin Finansal Tablolarda Sunumu ve Açıklanması.....	34
2.13. Mal Satışı İle İlgili Özellikli Durumlar	
2.13.1. İade Hakkıyla Satış.....	36
2.13.2. Geri Alım Anlaşmaları.....	37
2.13.3. Mal Satışlarında Garanti Hükümleri.....	40
2.13.4. Konsinye Mal Anlaşmaları.....	43
2.13.5. Faturala-Elde tut Anlaşmaları.....	44
2.13.6. Müşterinin Varlığı Kabulü.....	45
2.14. Özellikli Diğer Hususlar	
2.14.1. İşletmenin Vekil(acente vs.) Olabileceği Durumlar.....	46
2.14.2. Müşteriye Sunulan İlave Mal veya Hizmet Seçenekleri.....	48
2.14.3. Müşterilerin Kullanılmamış Hakları ve İade Edilemeyen Peşin Ödenen Ücretler ile Yapılan Bazı Masraflar.....	49
2.14.4. Lisanslama.....	50
2.15. BOBİ FRS'ye Göre Mal Satışının Raporlanması.....	51

3.BÖLÜM

MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİNE GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1.MSUGT'un Amacı, Kapsamı, Niteliği, Vergi Mevzuatı ile İlişkisi ve MSUGT'a Göre Hasılatın Tanınması.....	56
---	----

3.2.Sözleşmenin Belirlenmesi, Sözleşmede Değişiklik ve Birleşme Hususları.....	60
3.3.İndirim, Bedelin Değişken Olması ve Paket Halinde Satışlarda İndirim.....	61
3.4. Bedelin Mal Tesliminden ve/veya Fatura Düzenlenmesinden Önce Tahsil Edilmesi.....	63
3.5. Kredili(Vadeli) Mal Satışı ve Tahsilatın Şüpheli veya İmkansız Hale Gelmesi.....	65
3.6. Bedelin Nakitdışı Kıymetlerden Oluşması.....	68
3.7. Müşteriye Yapılan Ödeme.....	70
3.8. Mal Satışında Verilen Garantiler.....	70
3.9. Konsinye, Acente ve Faturala-Elde tut Anlaşmaları Çerçevesinde Yapılan Satışlar.....	72
3.10. Satılan Malların İade Edilmesi Olasılığı.....	72
3.11. Geri Alıma İlişkin Anlaşma Yapılması.....	73
3.12. Koşullu Satışlar, Deneme Süreli Satışlar ve Satış Sonrası Hizmet Verilmesi Gereken Durumlar.....	73
3.13. Müşteriye Sonraki Satışlar İçin Sunulan İmkanlar.....	74
3.14. Satış Sözleşmeleri İle İlgili Diğer Hususlar.....	75
3.15. Mal Satış Sözleşmelerinde Maliyetlerin Raporlanması.....	76

4.BÖLÜM

MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN TFRS 15 HASILAT STANDARDINA VE MSUGT'A GÖRE BENZERLİK VE FARKLILIKLARI

4.1. Sözleşmenin Kurulması, Hasılatın Doğuşu ve Ölçümü, Sözleşmelerin Birleşmesi ve Sözleşmede Değişiklik.....	79
4.2. Peşin Bedelli Satışlar.....	80
4.3. İndirimli Satışlar.....	81
4.4. Satış Bedelinin Değişmesi ve Değişken Bedelli Satışlar.....	83

4.5. Vadeli Satışlar ve Tahsilatın Şüpheli Hale Gelmesi veya Yapılamaması.....	85
4.6. Ön Ödemeli Satışlar.....	87
4.7. Nakitdışı Bedelli Satışlar.....	89
4.8. Satış İadeleri, Bedel İadesi ve Geri Alım Taahhüdü.....	90
4.9. Garanti.....	91
4.10. Konsinye ve Şartlı Satışlar ile Faturala-elde tut Anlaşmaları.....	93
4.11. Mal Satışı ile İlgili Diğer Hususlar.....	95
4.12. Sözleşme Maliyetlerinin Raporlanması.....	95

5.BÖLÜM

UYGULAMA.....	97
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	128
KAYNAKÇA.....	131

KISALTMALAR LİSTESİ

BOBİ	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
prg.	: Paragraf
S. Nolu	: Sıra Numaralı
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı/Standartları
vs.	: Vesaire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ülkemizde ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından iki mevzuat bulunmaktadır. Bunlardan birisi Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT) ve diğeri Türkiye Finansal Raporlama/Muhasebe Standartlarıdır(TMS/TFRS).

MSUGT, Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunundan(VUK'tan) aldığı yetki ile vergileme temelli muhasebe anlayışına göre yapılmış olan düzenlemelerdir ve işletmeler için uygulanması zorunlu kılınmıştır. Bu düzenlemeye göre bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmeler muhasebe kayıtlarını ve raporlamaları VUK hükümlerine uygun ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre yapmak zorundadırlar.

TMS/TFRSler ise Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu düzenlemelerdir ve farklı ülkelerdeki finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ile ortak bir muhasebe dilinin oluşturulabilmesi açısından gereklidir. Ancak standartların birçok açıdan ulusal mevzuat ile aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar işletmelerin mal satışından sağladıkları hasılatın ve satışla ilgili diğer hususların raporlanması için de geçerlidir.

Hasılat kavramının ne şekilde tanımlanacağı ile özel olarak mal satışından elde edilecek hasılatın hangi kriterlere göre ölçümünün yapılacağı, mal satışı ile ilgili özellikli durumlar ve bu durumlarda işlemlerin nasıl muhasebeleştirilip raporlanacağı işletmeler ve diğer finansal tablo kullanıcıları için çok önemli bir husustur. TFRS 15 (Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat) Standardı adından da anlaşılacağı üzere müşteriler ile yapılan sözleşmeleri esas alarak hasılatı açıklamaktadır. Önceki hasılat standardı olan TMS 18'e göre daha kapsamlı ve açıklayıcı olan TFRS 15 mal ve hizmet satışında sözleşmeye önem vererek hasılatı beş aşamalı bir süreç sonucunda raporlamayı öngörmektedir. TFRS 15 hasılatı mal satışı, hizmet satışı vs. olarak ayırmamış ve böyle bir ayırım yapan 18 nolu hasılat standardını yürürlükten kaldırmıştır. Yeni hasılat standardı gelirin tahakkukuna ilişkin detaylı hükümler

içermekte vefarklı olaylarda yorum gerektiren hususlar nedeniyle benzer işlemlerde farklı muhasebeleştirme uygulamalarına son vermektedir.

Mal satışı temelde ‘sözleşme’ bağlamında değerlendirilerek mal satışının muhasebeleştirilmesi ile ilgili TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında yer alan özellikli durumlara değinilmeye ve bu standarttaki hususların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerindeki karşılığı örnekler verilerek açıklanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda sözleşmelerin oluşum şartları, birleştirilmesi, sözleşme değişiklikleri, hasılatın oluşumu için gereken şartlar, işlem fiyatı ile ilgili hususlar, iade hakkıyla satış, garanti, sözleşme maliyetlerinin durumu ve mal satışının raporlanmasını ilgilendiren diğer hususlar değerlendirilmiştir.

Bu çalışmada mal satış işleminin ne şekilde raporlanacağı TFRS 15 ve MSUGT’a göre açıklanmaya ve kapsamlı bir uygulama ile konunun pekiştirilmesine çalışılmıştır. Çalışmanın amacı sözleşme temelindeki mal satışlarının türlü durumlarda TFRS 15 ve MSUGT hükümlerine göre raporlanmasını açıklamak ve bunlar arasındaki farklılıkları ortaya koymaktır.

Çalışma konusunun dışına çıkılmasını engellemek ve konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla çalışmada TFRS 15 ve diğer mevzuatlarda mal satışı ile birlikte adı geçen hizmet sunumu gibi diğer hasılat oluşturucu unsurlar, konunun sağlıklı bir şekilde açıklanmasına mani olmayacak düzeyde gözardı edilerek sözkonusu mevzuatlarda yalnızca mal satışını ilgilendiren kısımlarla ilgili açıklama ve yorumlarda bulunulmuştur.

Çalışmada öncelikle TFRS 15’in mal satışını ilgilendiren kısımları açıklanmaya çalışılmış, sözkonusu standarda göre sözleşmeye dayalı mal satışı sonucu hasılatın ne zaman doğacağı ve standartta yer alan mal satışıyla ilgili diğer hususlarda raporlama esas ve yöntemleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Daha sonra ise MSUGT ele alınarak mal satışında raporlamanın bu tebliğ hükümlerine ve vergi mevzuatına göre nasıl yapılacağı anlatılmış, müteakiben mal satışlarının raporlanmasında her iki düzenleme karşılaştırılarak nihayetinde bu karşılaştırma bir uygulama ile pekiştirilmiştir.

1. BÖLÜM

MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ ÇERÇEVESİ

Sözleşme iki veya daha fazla taraf arasında düzenlenen ve taraflara karşılıklı haklar veren ve yükümlülükler yükleyen iradi bir işlemdir. Hak ve yükümlülük doğurması sebebiyle sözleşmelerin hukuki sonuçları olacaktır. İşletmelerin önemli faaliyetlerinden birisi olan mal satışı da hukuken sonuçları ve müeyyideleri olan bir sözleşme türüdür. Bu bölümde, malın ve satış sözleşmelerinin tanımları ile mal satış sözleşmelerinin hukuki boyutu incelenecektir.

1.1.Mal Kavramı ve Satış Sözleşmesi

Mal ifadesinin tanımı TFRS 15'te yapılmamakta ancak TMS 18'de yapılmıştır. TMS 18'e göre mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir (TMS 18, Kapsam prg. 3). Bu tanıma göre mal satışı, işletmece üretilen mamüllerin, satılmak üzere satın alınan malların ve satılmak amacıyla işletmenin aktifinde yer alan gayrimenkullerin satışını ifade edecektir. Diğer taraftan TFRS 15'te sözleşmeye bağlı taahhüde dahil edilebilen mal veya hizmetler sayılmıştır. Bunlardan mal satışını ilgilendirebilenler; işletme tarafından satılmak için üretilen mallar, işletme tarafından satın alınıp perakende olarak satılan mallar, işletmece satın alınan mallara ait hakların satışı, ilave mal alımında müşteriye verilen (iskonto, puan vs.) tercih hakları, gelecekteki yeni satışlarla ilgili müşteriye veya onun müşterisine hakların verilmesidir (TFRS 15, prg.26). TFRS 15, üretilip ve satın alınıp satılan mallar ile birlikte mal satışına bağlı hakları da düzenlemektedir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanununa göre “Satış Sözleşmesi satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir. Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir âdet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler.” (TBK, md. 207). Satış sözleşmesinin tarafları için karşılıklı borç

doğurmasının bir sonucu ve mal değişiminden önemli bir farkı; onun, bir bedel karşılığında satış konusunun mülkiyetinin alıcıya devrini öngörmesidir (Akyiğit, 2011:64). Buna göre mal satış sözleşmesini yapan taraflar hukuken borç altına girmişlerdir. Satan taraf malın mülkiyetini alıcıya devretmekle, malı alan taraf ise mal karşılığında üzerinde anlaşılan bedeli satıcıya ödemekle yükümlüdür. TFRS 15'e göre ise sözleşme uygulanabilir haklar ve yükümlülükler doğuran iki veya daha fazla taraf arasında imzalanan bir anlaşmadır (TFRS 15, Ek A). Yani yeni hasılat standardı satış sözleşmelerini taraflara hak veren ve tarafları yükümlülük altına sokan anlaşmalar olarak tanımlar.

1.2.Hukuken Malın Mülkiyetinin Devredilmesi

Mal satış sözleşmelerinin mahiyeti ve sözleşme sonucunda mülkiyetin hukuki olarak karşı tarafa ne zaman devredilmiş sayıldığı Borçlar Kanununa, Ticaret Kanununa ve Medeni Kanuna göre farklılık göstermemektedir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanununa göre genel kural aksi belirtilmediği takdirde sözleşmelerin hiçbir şekil şartına bağlı olmadığıdır. Ancak kanunda şekil şartı öngörüldüğü durumlarda şekle uyulmaması halinde sözleşme geçersizdir. Nitekim taşınmaz satışı resmi sözleşme şartına bağlıdır (TBK md. 12, 237). Taşınır satışında satılan şeyin mülkiyetinin devri için zilyetlik alıcıya devredilmelidir (TBK md. 210). Borçlar Kanunu mal satışında mülkiyet devrinin gerçekleşmesiyle ilgili yarar ve hasarın devrini esas almaktadır. Satılan şeyin yarar ve hasarı taşınırlarda zilyetliğin devri ile taşınmazlarda ise tescil ile alıcıya geçer. Ancak taşınmaz satış sözleşmesinde teslimin tescilden sonraki bir tarihte yapılacağı kararlaştırılmışsa yarar ve hasar teslimin yapıldığı zaman alıcıya geçer (TBK md. 208, 245). Yani tescil yapılsa bile bazı durumlarda mülkiyet devri taşınmazın teslimine kadar ertelenir ve satış süreci teslim ile tamamlanır. Alıcı taşınır mal satışlarında zilyetliği devralmada temerrüde düşerse zilyetlik devredilmiş sayılır (TBK md. 208). Böylece taşınır mal satış sözleşmelerinde mülkiyetin devri için tek şart olan zilyetliğin devri şartları olduğu takdirde alıcı malın zilyetliğini fiilen devralmasa bile mal teslim edilmiş gibi mülkiyet alıcıya geçmiş olur. Alıcı satılan malın başka bir yere gönderilmesini

isterse, satıcı malı taşıyıcıya teslim ettiği anda yarar ve hasar alıcıya geçer (TBK md. 208). Bu durum malın zilyetliğinin bizzat alıcıya geçmesi şartının istisnasıdır.

Türk Borçlar Kanununa göre satış bedelinin para olması gerekir. Bedelin para dışında bir şey olarak belirlenmesi halinde satış sözleşmesi yapılmış olmaz. Ancak tutarın sözleşme sırasında belli olması şartı yoktur (Tekelioğlu, 2017: 511). Bedelin duruma ve şartlara göre belirlenebilir olması yeterlidir (TBK md. 207). Yani Borçlar Kanununa göre sözleşme yapılırken belli olmasa da bedelin para olarak belirlenebilmesi sözleşmenin kurulmuş olması için yeterlidir. Tarafların takas usulü ile anlaşmaları halinde ise sözleşme kurulmuş olmaz.

Medeni Kanunun Eşya Hukuku bölümündeki hükümlere göre taşınmaz malların mülkiyeti tescil ile kazanılır. Bu tür malların mülkiyetinin devri için satış sözleşmesinin resmi şekilde yapılması gerekir (T. Medeni Kanunu, Eşya Hukuku md. 705, 706). Taşınır malların mülkiyeti ise zilyetliğin devri ile kazanılır. “Taşınırın zilyedi onun maliki sayılır.” Öte yandan taşınır malın mülkiyeti devredilip özel bir hukukî ilişkiye istinaden zilyetliği devredilmezse alıcı mülkiyeti teslimsiz kazanmış olur (T. Medeni Kanunu Eşya Hukuku, md. 763, 985, 766).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre ise belirtilen bazı haller dışında tacirler arasında yapılan satış ve mal değişimlerinde Borçlar Kanunundaki sözleşme hükümleri esas alınır (T. Ticaret Kanunu md. 23). Yani işletmenin müşterisi bir tüketici değil de başka bir işletme ise aralarındaki hukuki ilişkide esas olarak Borçlar Kanunu hükümleri uygulanır. Buna göre iki tarafı da tacir olan mal satış sözleşmelerinde taşınırın zilyetliği alıcı tacire geçtiğinde mülkiyet devredilmiş olur ve satıcı işletme satış hasılatını elde etmiş olur. Yine taşınmazların tacirler arasında satışında resmi sözleşme yapılması şartıyla tescil sonucunda mülkiyet karşı tarafa geçer ve satıcı tacir hasılatı elde eder.

Görüldüğü üzere ulusal mevzuatımıza göre mülkiyetin devri ve dolayısıyla mal satış sözleşmeleri sonucunda hukuken satışın ve satış hasılatının doğması genel olarak taşınır mallar için zilyetliğin devri ile ve bazı durumlarda zilyetlik devredilmeden; taşınmaz mallar için ise taşınmazın tescil edilmesiyle gerçekleşir.

2. BÖLÜM

MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN TFRS KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Bu bölümde Uluslararası muhasebe standartları ve Kavramsal Çerçeveye göre hasılat ve hasılatın oluşum koşulları açıklanıp TFRS 15 Hasılat standardının çok detaylı olmayacak şekilde yürürlükten kaldırılan TMS 18 Hasılat standardı ile karşılaştırılması yapılmış, standardın amacı ve kapsamı ile mal satışına ilişkin sözleşmelerde raporlamanın ne şekilde yapılacağını ortaya koymak için gerekli hususlar anlatılmıştır. Bu çerçevede TFRS 15 Hasılat standardı etraflıca ele alınmamış, mal satışı ile ilgisi olmayan hususlara değinilmemiş, çalışma konusu ile sınırlı olacak şekilde irdelenmiştir.

2.1. Hasılat ve Hasılatın Tahakkuku

Hasılat ifadesi TFRS 15'te "İşletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan gelir" (TFRS 15, Ek A) olarak tanımlanmakta; TMS 18'de ise işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelir olarak tanımlanmış ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşımıştır (TMS 18, Amaç). Gelir ise "hesap dönemi boyunca işletme ortaklarının yaptığı katkılarla ilgili olanlar haricinde özkaynakta bir artışa yol açan nakit girişleri ya da varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydalarda meydana gelen artışlardır." (TFRS 15, Ek-A). Bu tanımlara göre hasılat gelirin bir alt unsuru, mal satışı ise hasılatın bir alt unsurudur. Ayrıca gelirin varlığından sözedebilmek için işletmenin özkaynaklarını arttıran nakit girişi olması veya varlıklarında artış ya da yükümlülüklerinde azalış olması gerekir.

Kavramsal Çerçevede yer alan hasılat tanımı TMS 18 ile aynıdır. Kavramsal Çerçeveye göre unsur tanımına giren bir kalemin muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak olması ve maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi halinde bu kalem ilgili (temel) finansal tablolarda gösterilmelidir (Kavramsal Çerçeve, prg. 4.37). Bu durumda bir kalemin finansal tablolarda yer

alabilmesi için işletmenin fayda girişi beklentileri ve ölçüm imkanının olması gerekir. Tahakkuk, unsur tanımına giren bir kalemin belirtilen ölçüt veya koşullara uygun olması halinde bu unsurun bilanço ya da gelir tablosuna dahil edilmesi sürecidir. “Bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamaları içine dahil edilmesini içerir.” (Kavramsal Çerçeve, prg. 4.38). Hasılatın oluşumu sürecinde tahakkuk için netlik ve tutarının belli olması gerekir.

“Tahakkuk esaslı muhasebeleştirme uyarınca, işlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilir. Nakit girişleri ve ödemelerin farklı bir dönemde gerçekleşmiş olması bu durumu etkilemez.” (Kavramsal Çerçeve, prg. A17). Buna göre uluslararası muhasebe standartları hasılatın muhasebeleştirilmesini tahsilatın yapılmasına değil unsurun tahakkuk etmesine bağlamaktadır.

2.2. TMS 18 ile Karşılaştırma (TFRS 15 Hasılat Standardındaki Temel Yenilikler)

TFRS 15’in yürürlüğe girmesiyle “mal” tanımını yapan TMS 18 Hasılat standardı ve bu standardın ilgili yorumları yürürlükten kaldırılmıştır.

Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı adından da anlaşılacağı üzere hasılatın belirlenmesinde sözleşme kavramına ağırlık vermiş ve TMS 18’deki gerçeğe uygun değer kavramı yerine sözleşmedeki hak edilmesi beklenen tutar kavramını tercih etmiştir. Yeni standart ayrıca TMS 18’deki getirilerin ve risklerin devri kavramı yerine edim yükümlülüğü kavramını açıklamıştır. Standartta edim yükümlülüğü sözleşmeye göre yapılması veya temin edilmesi gereken mal veya hizmetlerin müşteriye transferi olarak tanımlamıştır. Standart mal veya hizmetlerin devrini ise kontrolün müşteriye geçmesi olarak açıklamaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardının kapsamına mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı

ve temettüleri girmektedir. TFRS 15 ise bu şekilde bir ayırım yapmamakta ve hasılatı bütün işlem ve sektörler için tek olarak ele almaktadır. Bu çalışmada esas olarak hasılatın yalnızca mal satışı kısmı işleneceği ve TFRS 15'te mal satışı ayrı olarak ele alınmadığı için TMS 18'de belirtilmiş bazı kavramlardan yararlanılacaktır.

TFRS 15'in uygulanması ile TMS 18 hasılat standardındaki özellikle aşağıdaki konularda gelirin muhasebeleştirilmesine ilişkin eksiklikler giderilebilecektir; (İstanbulymmodası, 2014: 2)

- Müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilecek gelirlerin karşılaştırılabilmesi,
- Gelirin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak her bir farklı olayda yorum yapılmasına gerek kalmayacak şekilde gelirin tanımlanması,
- Dipnotlarda gerekli ve yeterli açıklamalar detaylı bir şekilde yapılarak işletmenin gelirleri hakkında kamunun aydınlatılması.

TFRS 15'te, çoklu unsurlu anlaşmalar, değişken fiyatlı sözleşmeler, malların iade hakkı ve garanti hakları gibi unsurları içeren sözleşmelerin muhasebeleştirme esaslarına ilişkin açıklamalar bulunmaktadır (Keskin ve Dinçer, 2015: 222). Mal satışı ile ilgili bu konuların başlıklar halinde ayrıca açıklanması yeni hasılat standardını oldukça değerli hale getirecektir. Çünkü bu hususları TMS 18'e göre ele almak pek mümkün değildir.

Basit perakende işlemlerde TFRS 15'in ayırdedici çokça bir etkisi olmasa da çok unsurlu anlaşmalarda işletmenin gelirinin tanımlanması ve zamanlaması konularının muhasebeleştirilmesinde önceki hasılat standartlarındaki uygulamalara göre farklılıkların olacağı tahmin edilmektedir (İstanbulymmodası, 2014: 12). İşletmeler zamanla bu yeni standarda uyum sağladıklarında hasılat ile ilgili hususlarda yaşadıkları sorunlara cevap bulabileceklerdir.

2.3. Standardın amacı ve kapsamı

Günümüz ticari hayatında hizmet sektörüne kıyasla daha az olsa da mal satışlarında işletmelerin karmaşık durumlarla karşılaşmaları mümkündür. TFRS 15 bu durumlarda hasılatın ortaya çıkmasında, tanımlanmasında, birbirinden

ayrıştırılmasında ve mal satışı ile ilgili her türlü durumlarda işletmeye hiçbir tereddüde yer vermeden yol göstermektedir. “İşletme bu standardı uygularken sözleşme koşullarını ve tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu standardı benzer özellikteki sözleşmelere ve benzer şartlara, pratik yöntemleri içerecek şekilde tutarlı olarak uygular.” (TFRS 15, prg. 3). Böylelikle standartta belirtilen durumlar ile birebir aynı olmasa da mal satışı ile ilgili her işlemin muhasebeleştirilmesinin TFRS 15’te karşılığını bulmak mümkündür.

“TFRS 15’in amacı finansal tabloların kullanıcılarına, işletmenin bir müşteriyle yaptığı sözleşmeden doğan hasılat ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir. Bu amacın gerçekleştirilmesi açısından bu standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığı tahsil etmeyi beklediği bedeli yansıtan tutarda hasılatın finansal tablolara alınmasıdır.” (TFRS 15, prg. 1 ve 2). Standart, hasılatın elde edilmesini edim yükümlülüklerinin (sözleşmedeki taahhütlerin) gerçekleşmesine bağlamıştır.

“Standartın temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, transferi konusunda söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtacak şekilde, bu mal ve hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında muhasebeleştirmesidir.”(CPA Deloitte, 2015:6).

Yukarıdaki açıklamalara göre TFRS 15, müşteriyle yapılan sözleşme esas alınarak bu sözleşme sonucunda ortaya çıkacak hasılatı ve nakit giriş ve çıkışlarını her boyutuyla açıklayarak bunların finansal tablolarda gerçekçi haliyle ortaya konmasını amaçlamaktadır. Burada önemli olan husus hasılatın tahsil edilmesi(veya kazanılması) beklenen bedel ölçüsünde raporlanacağıdır.

TFRS 15, mal satışları ile doğrudan ilgili olmayan şu standartlardaki konular dışında işletmenin müşterileriyle yaptığı tüm mal ve hizmet satış sözleşmelerine uygulanır: (TFRS 15, prg. 5)

- TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamındaki kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta sözleşmeleri,

-TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ya da yükümlülükler ve

-Aynı meslek kolunda faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere ya da potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan takaslar.

TFRS 15'in "Diğer Standartların İptali" kısmında standardın şu standartların yerini alacağı belirtilmiştir: TMS 11 *İnşaat Sözleşmeleri*, TMS 18 *Hasılat*, TFRS Yorum 13 *Müşteri Sadakat Programları*, TFRS Yorum 15 *Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları*, TFRS Yorum 18 *Müşterilerden Varlık Transferleri* ve TMS Yorum 31 *Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri*. (TFRS 15, prg. C10) Dolayısıyla yukarıda belirtilenler dışındaki standartların geçerliliği devam edecek ve bu çalışmada konu ile ilgili veya ilişkili olabilecek diğer standartlara ve Kavramsal Çerçeveye değinilecektir. Ayrıca diğer standartlarda TMS 18'e yapılan atıfların TFRS 15'e yapıldığı kabul edilecektir.

2.4. Standardın İşleyişi

"Standardın temel prensibi gelirin finansal tablolara kaydedilmesi için kontrolün müşteriye geçmiş olması şartına dayandırılmasıdır." (Akkaş, 2017: 1) Bu durumda mal satışının hasılat olarak raporlanabilmesi için devredilen malların işletmenin kontrolünden çıkarak sözleşmenin diğer tarafı olan müşteri tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir. Mal ve/veya hizmetin kontrolünün müşteriye geçmesi ise standartta detaylıca açıklanan sürecin tamamlanması sonucu gerçekleşecektir. TFRS 15'e göre, ilk olarak müşteriyle yapılan sözleşmenin veya sözleşmelerin tanımlanması gerekir. Sözleşmenin geçerli olması sözleşmeye ilişkin belirli şartların gerçekleşmesine bağlıdır. İkinci olarak sözleşmedeki ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması gerekir. Sözleşme yapılırken işletmenin sözleşmede taahhüt ettiği mal ve/veya hizmetleri değerlendirmesi ve devretmeyi taahhüt ettiği her bir edim yükümlülüğünü belirlemesi gerekir. Başka bir deyişle bir sözleşmede

birden fazla yükümlölük varsa sözleşmenin belirlenmesi aşamasında bu yükümlölüklerin ayırt edilmesi ve her birinin ayrı ayrı ölçölmesi gerekir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 225).

İşletmenin bir sonraki adımda yapması gereken şey sözleşmede uygulanacak işlem fiyatını belirlemektir. Daha sonraki aşamada, belirlenen işlem fiyatı ayrı edim yükümlölüklerine dağıtılır. Son olarak işletme edim yükümlölüklerinin yerine getirilmesiyle veya bunlar yerine getirildikçe hasılatı tanımlar ve muhasebeleştirir.

2.5. Sözleşmelerin Değerlendirilmesi

2.5.1. Sözleşmenin Belirlenmesi

“Satış sözleşmeleri satış işleminin tamamlanıp tamamlanmadığına dair en önemli kanıtı sağlarlar” (İstanbulymmodası, 2014: 5). Standart işletmeye sözleşmenin karşı tarafının kim olabileceğini kesin olarak açıklamaktadır. Bir satış sözleşmesinin veya birden fazla sözleşmenin TFRS 15 kapsamında raporlanabilmesi için kesin olarak müşteri ile yapılmış olması gerekir. Aynı şekilde sözleşme maliyetlerinin de muhasebeleştirilmesi için karşı tarafın müşteri olması şartı bulunmaktadır. Müşteri, standartta işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedeli karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraf olarak tanımlanmıştır (TFRS 15, prg. 6,8). Bu tanım kapsamı dışındaki kişiler ile yapılan sözleşmelere bu standardın uygulanması mümkün değildir.

Standartta göre yapılan mal satış sözleşmelerinin kapsamına işletmenin ürettiği ve satın aldığı malların satışı ile işletmece satın alınan mallara ait hakların satışı girer. Bu sözleşmeler müşteriye gelecekteki yeni satışlarda yararlanabileceği hakların verilmesini ve ilave mal alımında tercih hakları verilmesini de kapsayabilir (TFRS 15, prg. 26).

Standart müşteriyle yapılacak sözleşmeleri belli bir şekil şartına bağlamamıştır. Sözleşme yazılı, sözlü veya ticari teamüllere göre başka bir şekilde düzenlenmiş olabilir. TFRS 15 kapsamında bir “işletme bir müşteri ile imzaladığı bir

anlaşmanın uygulanabilir hak ve yükümlölükler doğurup doğurmadığına ve ne zaman doğurduğuna ilişkin tespitlerinde bu uygulama ve süreçleri dikkate alır.” (TFRS 15, prg. 10). Bu da göstermektedir ki standart işletme ile müşteri arasındaki anlaşmanın doğurduğu veya doğurabileceği haklar ve yükümlölükler için yol gösterici bir düzenlemedir.

İşletmenin müşterisi ile yaptığı bir sözleşmeyi TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilmesi için bazı şartların birlikte sağlanmış olması gerekmektedir. Bu şartlar şunlardır: (TFRS 15, prg. 9)

-Sözleşme taraflarca onaylanmış olmalı ve taraflar sözleşmede kendi edimlerini ifa etmeyi taahhüt etmiş olmalıdır.

-Sözleşmenin taraflarınca devredilecek mallar ile ilgili haklar işletmece tanımlanabilmelidir.

-İşletme devredilecek mallarla ilgili ödeme koşullarını belirleyebilmelidir.

-Sözleşme ticari öneme(özelliğe) sahip olmalıdır. Yani sözleşmenin yapılması sonucunda devredilecek mallarla ilgili işletmenin gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarında risk, tutar ve zamanlama bakımından değişiklik beklenmelidir.

-Müşteriye devredilecek mallar karşılığında işletmenin bedel tahsil etme olasılığı olmalıdır. Bedel tahsili olasılığının değerlendirilmesinde sadece müşterinin sözkonusu bedeli vadesinde ödeme gücü ve niyeti dikkate alınır. Bunun dışındaki hususlar tahsil olasılığını etkilemeyecektir.

Açıklanan şart ve durumların tamamı sağlanamazsa işletmenin mal satış sözleşmelerinden elde edilecek hasılatın raporlanması mümkün değildir. Sözleşme başlangıcında bu şartlar varsa, yalnızca bu şart ve durumlarda önemli değişiklikler olması halinde sözleşme tekrar değerlendirilir. Ama başlangıçta bu sözleşme şartları yoksa sonradan bu şartların oluşup oluşmadığına bakılıp değerlendirmeye devam edilir (TFRS 15, prg. 13, 14). Standart, böylece geçerli bir sözleşmeyi tanımlarken başka bir deyişle sözleşmenin geçerli olmasını kesin şartlara bağlamışken bu şartları sağlamayan bir sözleşmeyi de tamamen yok saymaz. Bu şartların sözleşmenin yapılmasından sonraki ileri bir tarihte sağlanması halinde de uygulanabilir bir sözleşmenin ortaya çıkması mümkündür.

Sözkonusu şartlar sağlanamamış ama müşteriden bedel tahsil edilmişse yalnızca iki durumda bu bedel hasılat olarak raporlanabilir. Bunlardan birisi işletmenin müşteriye mal/hizmet devriyle ilgili hiçbir yükümlülüğünün kalmamış olması ve taahhüt konusu bedelin tamamına yakınının geri iadesiz bir şekilde tahsil edilmiş olması; ikincisi ise sözleşmenin feshedilmiş olması halinde tahsil edilen bedelin geri iade edilememesidir (TFRS 15, prg. 15). Buna göre sözleşme standarttaki şartlara uygun değilse ve işletme iade edilemez bir bedeli tahsil etmişse, müşteriye mal/hizmet devretme yükümlülüğünün bulunup bulunmadığına veya sözleşmenin iptal edilip edilmediğine bakılarak tahsil edilen bedelin hasılat olarak kabul edilip edilmeyeceği belirlenir. Bu bedel hasılat olarak kabul edilemeyecekse ve müşteri ile yapılan sözleşme standarttaki şartlara uygun değilse tahsil edilen bedel bilançoda yükümlülük olarak yer alır (TFRS 15, prg. 15). İleride bu şart veya durumlardan birisi gerçekleşirse sözkonusu bedel hasılat olarak muhasebeleştirilir. Yani sözleşmenin ifası bu durumda gerçekleşir. Nitekim işletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri henüz devretmemiş ve bu mal veya hizmetler karşılığı bir ücret tahsil edilmemiş veya tahsil hakkı doğmamışsa sözleşmenin tamamen ifa edilmiş olmasından sözedilemez (TFRS 15, prg. 12).

Hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde müşteriden tahsil edilmesi beklenen tutardan ziyade sözleşmede yer alan tutar dikkate alınır. Ancak işletme sözleşmede belirtilen tutardan daha düşük bir tutara razı olacağını tahmin ederse hasılat olarak bu tutar muhasebeleştirilir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 209). Bu şekilde hasılat tutarının belirlenmesinde öncelik sözleşme şartlarına verilse de işletme, ihtiyatlılık ilkesini gözeterek daha az bir tutar beklentisi ihtimalinde sözleşme bedelini gözardı edecektir.

Başlangıçta muhasebeleştirilmiş bir hasılat tutarının tahsilinin tehlikeye girmesi halinde tahsili tehlikeye giren tutar değer düşüklüğü zararı olarak raporlanır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 209). Yani satış yapıldığında ve hasılatın raporlanması şartları oluşuktan sonra hasılat raporlanır ve gelir tablosunda gösterilmeye devam eder. Öte yandan satış yapılmış olmasına rağmen bedelinin tahsil edilemeyebileceği hususu da karşılık ayrılarak gösterilmiş olur. Sonuç olarak

sözleşmenin geçerlilik şartı olan bedeli tahsil etme olasılığı olduğu sürece raporlanan hasılat iptal edilmez.

İşletmenin müşterisine devredilecek malın fiyatında bir indirim teklifi yapması halinde tahsile hakedilecek bedel sözleşmedeki bedelden daha düşük olabilir. Bu husus standartta taahhüt edilen bedelin sözleşmede açıkça belirtilmesi dışındaki durumlarda değişken olması olarak ifade edilir. Söz konusu durumlar ise müşterinin işletmeden bir fiyat indirimi ya da fiyat ile ilgili başka avantajlar elde etmesi gibi haklı beklentileri olması veya işletmenin fiyat avantajı önerisi niyetinin bulunduğu dair göstergeler bulunmasıdır (TFRS 15, prg. 52). Standarttaki bu hüküm, sözleşme hükümleri dışında satış bedelinin müşterinin beklentilerine veya işletmenin niyetine göre değişken ve daha düşük bir tutar olabileceğini göstermektedir.

2.5.2. Sözleşme Birleşmeleri ve Değişiklikleri

Bazı durumlarda aynı müşteri ile yapılmış birden fazla sözleşme birleştirilerek tek bir sözleşme olarak değerlendirilir. Söz konusu durumlardan birisi varsa işletme ilgili sözleşmeleri birleştirir ve muhasebeleştirme süreci de ona göre işler. Bu durumlar standartta şu şekilde belirtilmiştir:

-Tek bir ticari amaçla yapılmış sözleşmelerin bir bütün olarak görü(şü)lmesi (TFRS 15, prg. 17/a): Örneğin bir makinenin satışı, müşteri adresine nakliyesi ve kurulumu için ayrı ayrı sözleşmeler yapılmış ancak bu taahhütlerin tek yükümlülük olarak dikkate alınması gerekebilir ya da bu işler birbirine bağlı olabilir. Bu durumda satış için anlaşma yapılması, makinenin taşınması ve kurulumunun yapılması işlerinin tamamlanması bir bütün halinde düşünülerek muhasebeleştirme işlemi yapılır.

-Bir sözleşmeye göre ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına veya diğer sözleşmedeki yükümlülüklerin yerine getirilmesine bağlanmış olması.

-Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin (veya her bir sözleşmede taahhüt edilen bazı mal veya hizmetlerin) tek bir edim yükümlülüğüne bağlı olarak devredilmesi (TFRS 15, prg. 17/b,c): Yani bir müşteri ile yapılan birden fazla sözleşmelerde birden fazla mal veya hizmetin devri yalnızca bir edimin yerine

getirilmesiyle gerçekleşecekse sözleşmeler tek olarak değerlendirilir. Bu durumda bütün sözleşmelerde yer alan mal ve hizmetler tek sözleşme hükümlerine göre raporlanır.

Tarafların onayının olması halinde yapılan bir sözleşmede ileriki bir tarihte değişiklik yapılabilir. Bu değişiklikler sözleşmenin kapsamında ya da fiyatında olabilir. Aynı bir sözleşme ortaya çıkarmayan kapsam değişikliği her halükarda fiyatta da bir değişikliğe yol açar, ancak bu durumda yeni fiyat üzerinde anlaşma yapılmamış olabilir. Taraflar sözleşmenin kapsamında değişiklik yapmış ancak bunun sonucunda fiyatta nasıl bir değişiklik yapılacağını tespit etmemişlerse işletme işlem fiyatında oluşacak değişikliği standarttaki “değişken bedel” hükümlerine göre tahmin yoluyla belirler (TFRS 15, prg. 19).

Sözleşme değişikliği bazı durumların birarada bulunması halinde ayrı sözleşmeler olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilir. Bu durumlar şu şekildedir: (TFRS 15, prg. 20).

-İlave edilecek mal veya hizmetlerin ayrı olarak satılması halinde uygulanacak satış fiyatlarını yansıtan bedel kadar sözleşme fiyatının artması.

-“Sözleşmenin kapsamını genişleten ayrılabilir mal ve hizmetlerin ilave edilmesi.” (Aktaş ve Varol, 2017: 44). Varsayımsal bir örnek verilecek olursa:

Örnek 1: İşletme müşteri ile A malını 200 TL bedel karşılığında satma konusunda sözleşme yapmıştır. Daha sonra ayrı olarak (tekbaşına) 100 TL bedel ile satılan B malı da sözleşmeye eklenerek sözleşme fiyatı 300 TL olarak değişmiştir. Bu durumda 2 ayrı sözleşme kurulmuştur.

Sözkonusu iki şartın birarada mevcut olmaması halinde, yani değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilemediği hallerde işletme sözleşme başlangıcında taahhüt edilen mallardan sözleşme değişikliği tarihinde henüz devredilmemiş olanları durumuna uygun bulunduğu aşağıda belirtilen 2 yöntemden biriyle muhasebeleştirir.

Henüz devredilmemiş olan(bakiye) malların sözleşme değişikliğine kadar devredilen mallardan farklı nitelikte olması halinde eski sözleşme iptal edilip yeni bir sözleşme yapıldığı varsayılarak sözleşme değişikliği muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. 21/a).

Farklı nitelikte olması, malların diğerlerinden ayrı olarak satılabilmesi, böylelikle tek başına satış fiyatının olması özelliğini ifade etmektedir. Kalan mallar devredilmiş mallardan ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturur. Bu durumda sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olarak görülmesi de eski sözleşme sona ermiş ve hükümleri ortadan kalkmış gibi işlem yapılır. Yeni duruma göre kalan edim yükümlülüklerine dağıtılacak tutar ise, tahsil edilen tutarlar dâhil müşterinin ödemeyi taahhüt ettiği tahmini işlem fiyatına eklenen ve hasılat olarak muhasebeleştirilmemiş bedelin sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilen tutara eklenmesi ile bulunur (TFRS 15, prg. 21/a). Kalan edim yükümlülüğü sözleşme başlangıcında taahhüt edilen ancak sözleşme değişikliği tarihine kadar henüz devredilmemiş mal ve hizmetler ile sözleşme değişikliğiyle eklenen mal ve hizmetlerden oluşur. Konuyla ilgili verilecek varsayımsal bir örnek konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayabilir.

Örnek 2: İşletme A ve B mallarının devri için müşteri ile 1.500 TL bedelli sözleşme yapmıştır. A malı müşteriye devredilerek 600 TL hasılat raporlanmıştır. Daha sonra sözleşmeye C malının satışı da eklenerek sözleşme bedeli 2.200 TL olarak değiştirilmiştir. A, B ve C mallarının tekbaşına satış fiyatları sırasıyla 700, 1.050 ve 750 TL'dir.

Bu durumda yeni(lenmiş) sözleşmeye göre toplam 1.600 TL hasılat raporlanacak olup kalan mallara(B ve C'ye) ilişkin yeni dağıtım tutarları şu şekilde tespit edilir:

B malı için: $1.050/1.800 \times 1.600 = 933,33$ TL

C malı için: $750/1.800 \times 1.600 = 666,66$ TL

Sözleşme değişiklik tarihi itibarıyla henüz devredilmemiş olan hizmet ve mallar devredilmiş olanlar ile aynı nitelikte ise sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin bir parçası gibi değerlendirilerek muhasebeleştirilir. Bu durumda değişikliğin sözleşmenin işlem fiyatına etkisi “hasılatla artış veya azalış şeklinde bir düzeltme” olarak raporlanır (TFRS 15, prg. 21/b). Bu hususta önemli olan nokta işletmenin tek edim yükümlülüğünün olmasıdır. Yani yerine getirilen ve bakiye edim yükümlülüğü bir bütündür. Dolayısıyla edim yükümlülüklerinin birbirinden ayrılması ve işlem fiyatının kalan edim yükümlülüklerine dağıtılması söz konusu değildir. Bu durum çoğunlukla hizmet satış sözleşmeleri için geçerlidir. Örneğin

kısım kısım mal teslimi sözleşmeleri bu kapsama girmemektedir. Çünkü her bir malın tesliminde ayrı bir edim yükümlülüğü yerine getirilir.

2.6. Edim Yükümlülüğü Kavramı ve Malın Kontrolünün Hasılatın Raporlanması ile İlişkisi

Standart müşteri ile yapılan sözleşmede hasılatın doğması ve raporlanabilmesi için edim yükümlülüklerini tanımlar ve farklı edim yükümlülüklerinin bulunması halinde bunların ayrıştırılarak bu yükümlülükler yerine getirildikçe hasılatın kaydedilmesini esas alır. Edim yükümlülüğü işletmenin müşteriye sözleşmeye dayalı olarak farklı bir mal veya hizmeti ya da önemli ölçüde benzer olan ve aynı yöntemle müşteriye devredilen bir seri farklı mal ve hizmet paketini devretme taahhüdüdür (TFRS 15, prg. 22). TFRS 15 edim yükümlülüğü kavramını esas alarak hasılatın raporlanmasına yeni bir anlayış getirmiştir. Bu anlayış günümüz karmaşık işlemlerin olabileceği ticari hayat için bir gerekliliktir. Müşteriye devredilmesi taahhüt edilen mal ve hizmetler bazı durumlarda sözleşmede açık olarak belirtilmeyebilir. Bu gibi durumlarda edim yükümlülüklerinin belirlenmesi için işletmenin ticari teamüllerine ve diğer etkenlere de bakılması gerekebilecektir. Böylece sözleşme dışındaki faktörlere göre müşteriye mal veya hizmet devredileceğine ilişkin haklı bir beklenti oluşuyorsa sözleşme bu faktörleri de içerir (TFRS 15, prg. 24).

Müşteri maldan veya hizmetten tek başına veya kullanımına sunulan mevcut diğer kaynaklarla birlikte faydalanabiliyor ve mal veya hizmet taahhüdü sözleşmedeki diğer taahhütlerinden ayrılabilir nitelikte ise sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetler ayrıdır ve ayrı edim yükümlülüklerini oluşturur. Yani mal ve hizmetler birbirinden ayrıştırılabilir ve sözleşme bağlamında da farklı ise bunlar ayrıdır (TFRS 15, prg. 27). Konu ile ilgili şöyle bir örnek verilebilir:

Bir imalatçı, müşteriye özel bir makine tasarlamak ve üretmek için kurulum ve satış sonrası hizmetler ile birlikte bir sözleşme yapıyorsa, düzenlemedeki çeşitli bileşenleri tanımlamalı ve müşterinin mal veya hizmetten tek başına yararlanabilmesi sebebiyle her biri için ayrı edim yükümlülüğü olarak hesaplamalıdır (Tong, 2014: 5).

Müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devredilmesiyle hasılat muhasebeleştirilir. Malların devredilmesi kontrolünün müşteriye geçmesiyle gerçekleşir. Müşteri mal ve hizmetlerle ilgili olarak tüm kalan faydaları elde edebildiğinde o mal veya hizmetin kontrolü müşteriye devredilmiştir. Kontrol kavramı varlığın sahibi tarafından başkalarının kullanımının ve fayda sağlamanın engellenebilir olmasını içerir (İstanbul ymmodası, 2014: 8). Bir mal veya hizmetin kontrolü zamanın belli bir anında veya zamanla belli bir süreç içinde sağlanır. Bazı mal teslimini içeren sözleşmelerin koşulları karşılandığında hasılatın zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi gerekebilir (TFRS 15, prg. 31). Hasılatın ne şekilde raporlanacağına karar vermek için bazı kriterlere bakılması gerekecektir. Standartta hasılat ile ilgili bu yeni husus hakkında açık ve net ayırdedici kriterler açıklanmıştır.

Varlığın kontrolünün zaman içinde devredildiği aşağıdaki durumlardan birisinin mevcut olması halinde hasılat da tek seferde değil zaman içinde muhasebeleştirilir.

-İşletmenin yükümlülüğünü yerine getirirken sağladığı faydayı müşterinin aynı anda alması ve tüketmesi. Bu durum çoğunlukla hizmet sözleşmelerinde kendini gösterir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 218). Dolayısıyla mal satışı için bu durum pek değerlendirilebilir değildir.

-“İşletme ediminin, varlığın oluşturulması veya geliştirilmesi sırasında kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturmaya ya da geliştirmesi.” (TFRS 15, prg. 35/b) Bu tür satışlarda önemli olan nokta üretim ya da geliştirme aşamasında malın kontrolünün müşteri tarafından sağlanabilmesidir. Üretim veya geliştirme süreci boyunca her aşamaya isabet eden hasılat kayıtlara alınır.

-“Edimi oluşturan varlığın satıcıya alternatif bir kullanım şekli bulunmaması ve işletmenin bugüne kadar tamamlanan edim yükümlülüğü karşılığında ödeme talep etme hakkının bulunması.” (Akkaş, 2017: 7). Alternatif bir kullanıma sahip olma, ilgili malın kolayca başka bir müşteriye devredilebilmesidir. Örneğin gıda sektörü gibi yığın üretim yapan işletmelerde bu durum geçerlidir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 218). Satıcı işletme için bir alternatif kullanımın bulunmaması ise

işletmenin bu malı başka birine satma imkânının olmamasıdır. Gıda sektörü gibi alıcı kitlesi geniş sektörlerin tersine yalnızca belirli bir müşteriye özel olarak üretilen veya geliştirilen malların satışında bu durum sözkonusudur. Belli aşamalar sonucunda tamamlanan bu tür satış sözleşmelerinde işletme her aşama tamamlandığında müşteriden ödeme alma hakkı elde ederse her aşama sonunda işletme fiilen ödemeyi almamış olsa dahi tamamlanan edim yükümlülüğü ölçüsünde hasılat raporlanır.

Edim yükümlülüğünü zamanla yerine getirme şartları yoksa zamanın belirli bir anında yerine getirildiği kabul edilir (TFRS 15, prg. 38). “Edim yükümlülüğünün ne zaman gerçekleştiğinin belirlenmesi için işletme, standartta yer alan kontrolün ele geçirilme kriterlerini esas alır.” (Köse, 2015: 35). Bununla birlikte bir varlığın kontrolünün müşteriye devrinin belli bazı göstergeleri de vardır. Müşterinin, malın kullanımını yönetebilmesi ve söz konusu mal veya malla birlikte verilen hizmetten faydalanabilmesi, malın yasal mülkiyetine sahip olması, malın zilyetliğine sahip olması ve malın müşteriye özel olması, malın müşteri tarafından kabul edilmesi ilgili mal veya hizmetin kontrolünün müşteride olduğuna dair göstergelerdendir (İstanbulymmodası, 2014: 9). Bu göstergeler ilgili varlığın müşteri tarafından doğrudan kullanılabilmesini ve müşterinin varlıktan kalan faydaların tamamından önemli ölçüde yararlandığını gösteriyorsa veya başka işletmelerin sözkonusu faydalara ulaşması müşteri tarafından engellenebiliyorsa kontrolün müşteriye geçtiği kabul edilir. Ancak bu göstergeler bazen tek başlarına kontrol devrinin müşteriye geçtiğini göstermeyebilir. Örneğin konsinye mal satışlarında fiziki zilyetlik kendilerine mal teslim edilenlerde olmasına karşılık malın kontrolü işletmece henüz devredilmemiştir. Yine geri alım anlaşmalarında da bu durum sözkonusudur (TFRS 15, prg. 38/c). Aynı şekilde sözkonusu göstergelerin bulunmadığı bazı durumlarda ise kontrolün müşteriye geçtiği kabul edilir. Örneğin İşletme yasal mülkiyeti yalnızca müşterinin ödeme yükümlülüğüne karşı güvence olarak devretmiyorsa, bu durum müşterinin varlığın kontrolünü sağlamasına engel oluşturmaz (TFRS 15, prg. 38/b). Öte yandan varlığın mülkiyetinden kaynaklanan risk ve getirilerin müşteriye geçmesi sonucunda kontrol devrinde ise bu varlığın devri dışında varlık ile birlikte verilecek ilave bir yükümlülüğe ilişkin risk dikkate alınmaz (TFRS 15, prg. 38/d). Konuyla ilgili şöyle bir örnek verilecek olursa:

Bir malın müşteriye teslimi ile birlikte bu malın montaj, kurulum gibi işlerinin de yapılması yükümlülüğü varsa kontrolün devredilip devredilmediğinin değerlendirilmesinde yalnızca ilgili malın mülkiyetine ait risk ve getirilere bakılır, mal ile birlikte verilecek montaj veya kurulum hizmeti bu kapsamda değerlendirilmez.

Zamanla yerine getirilen her bir edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerleme belirli yöntemlerle ölçülerek hasılat zamanla raporlanır. İşletme benzer edim yükümlülüklerinin ölçümü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi kullanılmalıdır. Seçilen yöntem yalnızca müşteriye devredilen mal veya hizmetler dahil edilir (TFRS 15, prg. 39, 40, 42). İlerlemenin ölçümünde yalnızca belirlenen yöntemin kullanılması hasılatın sağlıklı bir şekilde raporlanmasını sağlayacaktır. Seçilen yöntemin benzer edim yükümlülükleri için de kullanılması tutarlılık açısından önemlidir. Uygun bir ölçüm yapılamaması halinde dahi hasılat belli ölçülerde tanınmalıdır. Edim yükümlülüğünün sonuçları makul bir şekilde ölçülemediği durumlarda hasılat makul ölçüm yapılabilene kadar katlanılan masraflar ölçüsünde muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. 44, 45).

2.7. İşlem Fiyatının Belirlenmesi, Ölçümü ve İşlem Fiyatını Etkileyen Hususlar

İşlem fiyatı taahhüt edilen mal ve hizmetlerin devri karşılığında hak edilmesi beklenen tutarlardan oluşur. Ancak üçüncü kişiler adına yapılan (KDV gibi) tahsilatlar bu bedelin dışındadır. İşlem fiyatının belirlenmesi için sözleşme hükümlerine ve ticari teamüllere bakmak gerekir (TFRS 15, prg. 47). Yani işlem fiyatının belirlenmesi sözleşmedeki hükümler dışında işletme tarafından veya aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler tarafından uygulanagelen ticari örf ve adete de bağlıdır. “İşlem fiyatı sözleşme yapıldığında sabit(belirli) bir bedel olmayabilir.” (pwc, 2014) Bu bedel değişken tutarlardan oluşabilir veya sabit tutarla birlikte değişken tutarları da kapsayabilir (TFRS 15, prg. 47). İşlem fiyatının sabit ve kesin bir tutar olmaması satış hasılatının tespitinde bazı güçlükler doğurmaktadır. Bu tür durumlarda bedelin tahmin yoluyla tespit edilmesi gerekir.

İşlem fiyatı tahminini etkileyen bazı faktörler vardır. Bu faktörler standartta değişken bedel ve bu bedeli sabitleyen tahminler, nakitdışı bedel, müşteriye ödenecek bedel ve sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı olarak belirtilmiştir. (TFRS 15, prg. 48) Doğru bir tahmin yapabilmek için bu faktörlerin herbirinin değerlendirilmesi gerekir.

Sözleşme bedeli indirim, para iadesi, geri ödeme, krediler, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve diğer benzeri unsurlar dolayısıyla değişebilir. Aynı şekilde hak edilecek bedel ileride bir olayın gerçekleşmesine bağlı olarak da değişkenlik gösterebilir. Bu durumlarda sözkonusu unsurlar değerlendirilerek tahsili hak edilecek bedel tahmin edilir (TFRS 15, prg. 50, 51).

Sözleşmede bedelin değişken olduğu belirtilmiş olmasa da aşağıda açıklanan iki durumda bedel değişkendir.

-İşletmenin uyguladığı ticari teamüllere ve sözleşme dışındaki diğer ilgili unsurlara göre sözleşmedeki bedelden düşük bir bedelin kabul edileceğine dair müşterinin haklı bir beklentisinin olması (TFRS 15, prg. 52/a). Örneğin işletmenin üç defa mal sattığı bütün müşterilerine üçüncü defa mal satışında %25 oranında bir indirim uyguladığı biliniyorsa bu durum sözkonusudur. Yani üçüncü veya daha sonraki mal satışlarında müşterinin sözleşme fiyatında indirim yapılmasını istemesi beklenebilir.

-Diğer durum ve şartların işletmenin sözleşme yaparken müşteriye fiyat avantajı sağlamak niyetinde olduğunu göstermesi (TFRS 15, prg. 52/b). Bu duruma varsayımsal bir örnek verilecek olursa:

Örnek 3: Nakit sıkıntısı yaşayan ve iki gün içinde 100.000 TL ödeme yapmak zorunda olan bir işletme sahibi sözleşme yapılırken müşterisine bu durumunu anlatmış ve mal satışının bedelinin 110.000 TL ile 1 hafta içinde ödeneceği üzerine anlaşmıştır. İşletmenin durumundan ve sözleşme şartlarından, 1 hafta ödeme süresi olan müşterinin işletme sahibine iki gün içinde ödeme yapması halinde işletmenin bu malın fiyatında indirim uygulayabileceği anlaşılmaktadır.

İşlem fiyatı belirlendikten sonra işletmeye bağlı veya işletmeden bağımsız olarak şartlar değişebilir. Her raporlama dönemi sonunda şartlardaki değişikliklerin doğru yansıtılması için tahmini işlem fiyatı güncellenir (TFRS 15, prg. 59).

“Değişken bedelle ilgili belirsizlik ortadan kalktığında, muhasebeleştirilmiş kümülatif hasılat tutarında yüksek bir olasılıkla önemli bir iptal olmayacaksa, tahmini değişken bedel tutarının tamamı veya bir kısmı işlem fiyatına dahil edilir.” (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 210). Kümülatif hasılat tutarının iptali ihtimalinde sözkonusu hasılatın iptali olasılığı ve büyüklüğü dikkate alınır (Şavlı, 2016: 44).

Bir müşteri ile yapılan sözleşmede satışı yapılan mal bedellerinin bir kısmının veya tamamının müşteriye iade edilmesinin beklenmesi halinde bu yükümlülüğün bilançoya alınması gerekir. Bu yükümlülük işletmenin tahsil edip de hak etmeyi beklemediği bedelden oluşur (TFRS 15, prg. 55). Konuyla ilgili şöyle bir örnek verilebilir:

İşletmenin bir dağıtıcı vasıtasıyla ürün satışı sözleşmesi vardır. Sözleşmeye göre dağıtıcı firma satılamaması halinde malları iade etme hakkına sahiptir. TFRS 15'e göre işletme hasılatı, büyük ihtimalle iade edilmeyecek ürün sayısı ile ilgili geçmiş tecrübelerine dayanarak dağıtıcıya satış ile daha erken tanıyabilir (Aurora ve Bontaş, 2104: 378). Bu durumda kriter yine malların kontrolünün dağıtıcıya devredilmesidir.

Bilançoya alındıktan sonra her raporlama döneminin sonunda, şartlardaki değişikliğe bakılarak geri ödeme yükümlülüğünün güncellenmesi gerekir (TFRS 15, prg. 55). Örneğin müşteriden tahsil edilen 500 TL'nin 150 TL tutarındaki kısmının iade edileceği öngörülüyorsa bilançoda 150 TL tutarında bir karşılık ayrılır. Tahsil edilen bedelden işletmenin hakettiği kısmı ileride işletmeden veya müşteriden ya da piyasa koşullarından kaynaklanan sebeplerden dolayı değişebilir ve ayrılan karşılık tutarı artış veya azalış gösterebilir.

İşlem fiyatı belirlenirken, müşteriye veya işletmeye mal veya hizmetin finansmanı konusunda ödeme zamanından kaynaklanan önemli bir fayda sağlanması halinde sözleşme önemli bir finansman unsuru içerir. Bu durumda işletme taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkilerine karşılık düzeltme yapar (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 210). Sözleşmede taahhüt edilen malın devir tarihi ile bedelin ödendiği tarih arasında bir yıldan fazla süre öngörülüyorsa bedelde düzeltme yapılmayabilir (TFRS 15, prg. 63). Böylece her vadeli mal satışında finansman unsuru olmayacağını, yani vade farkının çok uzun olmaması halinde

işletme lehine veya aleyhine bir durumun ortaya çıkmayabileceğini görmek gerekir. Ancak örneğin sipariş verilmiş ve 2 yıl sonra teslim edilecek olan malın bedeli peşin ödenirse işletme önemli bir finansman fayda elde etmiş olur. “Paranın zaman değeri için işlem fiyatını düzeltmenin amacı, mal ve hizmetler teslim edildiğinde müşterinin nakit ödeme yapması durumunda işletmenin, taahhüt edilen mal ve hizmetler için müşterinin ödediği fiyatı yansıtan tutarda hasılatı tanınmasıdır.” (Keskin ve Dinçer, 2015: 230). İşletme, sözleşme bedelini paranın zaman değerine göre düzeltirken sözleşme yapıldığı tarihte müşteri ile arasında uyguladığı ayrı bir finansman işleminde kullanılabilecek iskonto oranını uygular (TFRS 15, prg. 64). İşletme ile müşterinin başka bir ticari ilişkide üzerinde anlaştıkları ve kullandıkları iskonto oranı varsa veya olsaydı mal satış sözleşmesinde de bu oran kullanılır. Bu oran sözleşme bedeline mal devredildiğinde müşterinin peşin ödeme yapması halinde uygulanacak iskonto oranı belirlenerek tespit edilebilir. Sözleşme yapıldıktan sonra şartların değişmesine bağlı olarak iskonto oranı güncellenemez (TFRS 15, prg. 64). Örneğin müşteriye 15 ay vadeli olarak satılan fiyatı 175 TL olan bir malın bedeli peşin ödenmek istenirse bu bedele uygulanacak iskonto oranı işletmenin iskonto oranı olarak kabul edilebilir. Ancak eğer iskonto oranı vadeli bedel üzerinden belirlendiyse ileride bu oran yükseltilemez ve düşürülemez.

“Mal ve hizmet teslimi gerçekleştiğinde hasılat kaydı yapılmış olabilir ancak, vade farkı geliri ilgili finansman dönemi boyunca hak edildikçe gelir olarak yansıtılır.” (Şavlı, 2016: 45) Sözleşmede paranın zaman değerinin etkilerine karşılık yapılan düzeltme hasılattan ayrı olarak, yani kümülatif hasılattan ayrıştırılarak işletmenin lehine ise faiz geliri, aleyhine ise faiz gideri olarak gelir tablosunda raporlanır. Bu raporlama sözleşme varlığı ya da alacak veya sözleşme yükümlülüğü muhasebeleştirildikçe o oranda yapılır (TFRS 15, prg. 65).

Sözleşmede önemli bir finansman unsurunun varlığının tespitinde malların taahhüt edilen bedeli ile bu malların nakit satış fiyatı arasındaki fark, malın devir zamanı ile beklenen ödeme zamanı arasındaki fark ve piyasadaki faiz oranları dikkate alınır (TFRS 15, prg. 61). Aşağıdaki durumlarda ise bu faktörler gözardı

edilerek sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içermediği kabul edilir (TFRS 15, prg. 62).

-Müşterinin mal bedelini peşin ödemesi ancak malın ne zaman devredileceğini müşterinin belirlemesi,

-Mal bedelinin büyük bir kısmının değişken olması ve bu bedelin tutarı veya ne zaman ödeneceğinin tarafların kontrolü dışında gelecekteki bir olaya bağlı olarak değişmesi,

-Malın taahhüt edilen bedeli ile nakit satış fiyatı arasındaki farkın finansman dışındaki diğer nedenlerden ortaya çıkması (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 212).

Yukarıdaki durumlardan birinin varlığı halinde işletme tahsil ettiği bedelden faiz gideri veya alacaklandığı bedelden faiz geliri ayrıştırması yapmadan bedelin tamamını hasılat veya alacak olarak raporlayacaktır.

İşletme müşteri ile nakit para veya bunun yerine geçen çek, senet vs. gibi kıymetler yerine başka kıymetler üzerine anlaşabilir. Nakit ve benzerleri dışındaki kıymetler ile sözleşme yapılması sözleşmenin geçerliliğini etkilemez. Bu şekilde yapılan sözleşmeler müşterilere satışları kolaylaştırmak için yapılan takastan farklı olması sebebiyle TFRS 15 kapsamında yer almaktadır. Sözleşmede nakit dışında bir bedel ödeme taahhüdü varsa, işlem fiyatı bu varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür (TFRS 15, prg. 66). Taahhüt edilen gayrinakdi bedel örneğin hisse senedi olarak belirlenmişse hasılat edim yükümlülüğü gerçekleştirildikçe hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerini gösteren borsa rayici üzerinden muhasebeleştirilir (Kılıç, 2017: 27). Yine diğer kıymetler ise kendi özelliğine göre değerlendirilerek başka şekillerde değeri belirlenip hasılat olarak raporlanır. Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi halinde, müşteriye taahhüt edilen malın işlem fiyatı bağımsız satış fiyatı referans gösterilerek dolaylı bir şekilde ölçülür (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 212). Bir mal veya hizmetin bağımsız(tek başına) satış fiyatı “işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyattır.” (TFRS 15, Ek-A). Öte yandan gayrinakdi bedel müşteri veya müşteri yerine hareket eden kişiler tarafından işletmeye doğrudan verilen ve nakit gibi kullanabileceği kıymetler dışındaki bir

unsur da olabilir. Nitekim müşteri sözleşmenin ifasını kolaylaştırmak için mal veya mal ile birlikte verilebilecek hizmetlere katkıda bulunursa, işletme bu mal veya hizmetlerin kontrolünün kendisine geçmesi halinde bu katkıları müşteriden alınan nakitdışı bedel olarak değerlendirir ve muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. 69). Örnek olarak şehirdışındaki müşteriye satışı yapılacak ve işletmenin nakil hizmetini vermesi gereken bir makinenin naklini müşteri kendisi yaparsa bu nakliye hizmeti müşteri tarafından verilen işlem fiyatına dahil edilen bir gayrinakdi bedel olarak kabul edilebilir.

İşletme bazen müşteriye veya müşteriyle ilişkili diğer kişilere bir ödeme yapabilir veya ödemeyi öngörebilir. Söz konusu ödemenin müşteriye satılan bir malın işlem fiyatı tahminini etkileyen bir unsur olup olmadığını değerlendirmek için ödemenin hangi amaçla yapıldığını tespit etmek gerekir. Eğer ödeme müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı değilse ödenecek bedel işlem fiyatında ve dolayısıyla hasılatta indirim olarak muhasebeleştirilir. Ancak müşteriye, alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı ödeme yapılıyorsa bu ödeme işletmenin normal mal veya hizmet alımı gibi muhasebeleştirilir. Bu durumda yapılan ödeme müşteriden alınan farklı mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerini aşarsa bu fark, müşteriye satılan malın işlem fiyatında yapılan bir indirim olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin tahmini iyi bir şekilde yapılamıyorsa müşteriye yapılan ödemenin tamamı işlem fiyatında indirim olarak kabul edilir (TFRS 15, prg. 71, 70). Konuyla ilgili şu varsayımsal örnek verilebilir: Müşteriden alınan gerçeğe uygun değeri 100 TL olan bir mal karşılığında müşteriye 120 TL ödenirse aradaki 20 TL fark işletmenin müşteriye sattığı malın işlem fiyatında indirim olarak görülecektir. Yani bu durumda işlem fiyatı 20 TL düşürülmüş olacaktır. Eğer müşteriden alınan malın değeri doğru olarak tahmin edilemiyorsa müşteriye satılan malın işlem fiyatında 120 TL tutarında bir indirim yapıldığı kabul edilerek raporlama yapılacaktır.

Müşteriye yapılan ödemenin malın işlem fiyatında bir indirim olarak işlem görmesi halinde bu indirim, müşteriye ilgili malın devredilmesi karşılığı hasılatın raporlanması veya ödeme yapılması ya da taahhüdü durumlarından hangisi daha

sonra geliyorsa o tarihte raporlanır (TFRS 15, prg. 72). Örneğin mal müşteriye 02.02.2018 tarihinde devredilip hasılat 05.02.2018 tarihinde raporlanmış ve işletme işlem fiyatında indirim olarak kabul edilecek ödemeyi ise müşteriye 20.01.2018 tarihinde yaparsa bu durumda ilgili indirim 05.02.2018 tarihinde raporlanacaktır.

2.8. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Müşteri ile yapılan sözleşmeler tek bir mal üzerine olabileceği gibi birden fazla malı da kapsayabilir. Sözleşme kapsamında satılan malların ve mal ile birlikte verilen hizmetin işlem fiyatının belirlenmesi sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğünün tespitini ve fiyatın bu edim yükümlülüklerine dağıtılmasını gerektirir. İşlem fiyatı sözleşmede yer alan birden fazla edim yükümlülüğüne bunların tek başına satılması halinde uygulanan bedel üzerinden dağıtılır (TFRS 15, prg. 74).

Ayrı edim yükümlülükleri sözleşmedeki ayrıştırılabilir mal ve hizmetlerden oluşur. Söz konusu dağıtımın yapılabilmesi için sözleşmedeki farklı mal ve hizmetler tespit edilir ve bunların her birinin tek başına (ayrı olarak) satış fiyatları belirlenerek bu satış fiyatlarına orantılı bir şekilde dağıtılır. Bir malın ve varsa bu mal ile birlikte verilen hizmetin tek başına satış fiyatını bulmak için işletmenin bu mal ve hizmeti benzer şartlarda ve benzer müşterilere tek olarak satışında uyguladığı fiyatın tespit edilmesi gerekir. Bu fiyat liste fiyatı olarak veya sözleşmede belirlenmiş olabilir (TFRS 15, prg. 76, 77). Ancak satış fiyat listelerinin esas alınması bazen doğru olmayabilir. “Bu listeler, pazarlama amaçlı hazırlandığı için gerçek işlem fiyatları listedeki fiyatlardan çok farklı olabilir.” (Şavlı, 2016: 56).

Örnek 4: İşletmenin sattığı mallarla birlikte satış sonrası 3 yıl ücretsiz bakım hizmeti bedeli 5.000 TL'dir. Malın tek başına satış fiyatı 4.000 TL ve 1 yıl için verilen hizmetin satış fiyatı 500 TL'dir. Verilen hizmetin tek başına satış fiyatı 3 yıl için toplam 1.500 TL'dir. Buna göre malın ve satış sonrası hizmetin tek başına satış fiyatı arasındaki ilişki oranları sırasıyla $(4.000/5.500)=0,7272$ ve $(1.500/5.500)=0,2727$ 'dir. Satış bedeli bileşenleri $(0,7272 \times 5.000)=3.636,36$ TL mal ve $(0,2727 \times 5.000)=$

1.363,63 TL satış sonrası hizmet olarak paylaşılır (Aurora ve Bontaş, 2104: 379-340).

Eğer mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatı bu şekilde belirlenemiyorsa piyasanın durumu, işletmeye özel durumlar ve müşteri çevresinin özellikleri gibi ilgili tüm faktörler dikkate alınarak tahmin edilir (TFRS 15, prg. 78). Bu şekilde oluşturulan tahmin yöntemleri benzer özellikteki mal ve mal ile birlikte verilen hizmetler için tutarlı olarak uygulanır (istanbulymmodasi, 2014: 8). Dolayısıyla tek başına satış fiyatının belirlenmesi için çok sayıda faktör olmasına karşın belirlenen tahmin yönteminin istikrarlı bir şekilde uygulanması gerekir.

Tek başına satış fiyatını tahmin etmek için bazı yol ve yöntemler vardır. Bu yöntemlerden gerekirse birlikte de yararlanılabilir (TFRS 15, prg. 79). Yani duruma göre sözkonusu yöntemlerden ikisi veya üçü birarada da kullanılabilir. Sözkonusu yöntemler standartta açıklanmıştır.

-Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımına göre aynı malların satıldığı piyasa araştırılır ve bu piyasadaki müşterilerin sözkonusu mallar için ne kadar bedel vermeye hazır oldukları tahmin edilir (TFRS 15, prg. 79/a). İşletme bu fiyatı belirlerken aynı sektördeki diğer işletmelerin benzer mallar için uyguladığı satış fiyatını da dikkate alır ve bu fiyatı kendi maliyet ve kar marjına göre düzeltir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 213-214). Örneğin; işletmenin rakibi olan firmanın sözleşmede yer alan A malı için belirlediği fiyat 50 TL, maliyet 30 TL ise işletme bu mallara müşterilerinin ödemeye razı oldukları fiyatı da dikkate alarak bu mal için bir işlem fiyatı tahmininde bulunur.

-Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı: işletme bir edim yükümlülüğünü yerine getirmek için beklenen maliyeti tahmin edebiliyorsa sözkonusu mal için uygun bir kar oranı belirler ve bunu tahmin ettiği bu maliyet tutarına ekleyerek bu malın tek başına satış fiyatını belirler (TFRS 15, prg. 79/b). Örneğin; işletme birarada sattığı A ve B mallarının satış maliyetlerini ayırtılabiliyor ve bu malların toplam maliyetini biliyorsa ayırtırma sonucu bulduğu B malının maliyetine gerekirse piyasa koşullarını da değerlendirerek bir kar tutarı ekler ve bu malın tek başına satışında uygulayabileceği fiyatı tahmin eder.

-Bakiye yaklaşımı: İşletme bulmak istediği malın veya mala bağlı hizmetin tek başına satış fiyatını bilmiyor ancak sözleşmede yer alan diğer mal ve hizmetlerin tamamının tek başına satış fiyatlarını biliyorsa, bu fiyatların toplamını işlem fiyatından çıkararak ilgili malın tek başına satış fiyatını bulabilir. Ancak bu yöntem yalnızca iki durumda kullanılabilir. Bunlardan birincisi bulunması istenen malın tek başına satış fiyatının çok değişken olması. (Örneğin; tek başına satış fiyatı bulunmak istenen bir malın fiyat aralığı 50 TL ile 130 TL arasında değişiyorsa bu yöntem uygulanabilir.) İkinci durum ise sözkonusu malın fiyatının belirlenmemiş olması ve bu malın geçmişte ayrı olarak satılmamış olmasıdır (TFRS 15, prg. 79/c). İlgili malın tek başına satış fiyatı belli ise ve işletme bu tür bir malı daha önce satmışsa bu yöntemin uygulanması mümkün değildir.

İşletme, sözleşme fiyatından sonra tek başına satış fiyatlarındaki değişiklikleri yansıtmak için işlem fiyatını yeniden dağıtmayacaktır. Yeterli bir edim yükümlülüğüne dağıtılan miktarlar, işlem fiyatının değiştiği dönemde gelir veya giderde bir azalma olarak muhasebeleştirilir (Tong, 2014: 14). Aşağıdaki varsayımsal örnek ile konu daha iyi anlaşılabilir.

Örnek 5: İşletme müşteri ile herbiri ayrı birer edim yükümlülüğü oluşturan A, B, C mallarını kapsayan 500 TL bedelli bir sözleşme yapmıştır. A, B, C mallarının tek başına satış fiyatları sırasıyla 200, 250 ve 150 TL'dir. Sözleşme bedeli bu malların tek başına satış fiyatları oranında dağıtılır ve herbir edim yerine getirildiğinde hasılat raporlanır. A malının tek başına satış fiyatında ileride değişiklik olmuştur.

*Sözleşme başında A malına yapılan dağıtım sonucunda: $200 \times 500 / 600 = 167$ TL hasılat raporlanmıştır.

*Tek başına satış fiyatının 150 TL'ye düşmesi halinde yeniden dağıtım yapılacak olsaydı A malı için hasılat tutarı $150 \times 500 / 550 = 136,36$ TL olarak düzeltilirdi. Ancak yeniden dağıtım yapılmayacağı için $167 - 136,36 = 30,64$ TL gider olarak raporlanır.

*Tek başına satış fiyatının artması halinde ise önceki durum ile arasındaki fark gelir olarak raporlanır.

2.9. İndirimin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Mal satış sözleşmesinde birden fazla mal ve bu malın ifası için gereken hizmet bulunabilir. Sözleşmedeki farklı mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamının sözleşmedeki taahhüt edilen fiyattan yüksek olması halinde müşteriye bir indirim uygulandığı kabul edilir. Bu indirim normal şartlarda sözleşmedeki bütün edim yükümlülüklerine tek başına satış fiyatları ile orantılı bir şekilde dağıtılır. (TFRS 15, prg. 81).

Örnek 6: Bir müşteriyle yapılan işlem bedeli 1.000.000 TL olan bir sözleşmede işletmenin edim yükümlülükleri malların satışı ve hizmet sunumundan oluşur. Mal ve hizmetin tek başına satış fiyatları sırasıyla 900.000 TL ve 200.000 TL'dir. Bu durumda sözleşme bedeli için 100.000 TL tutarında bir indirim sağlanmaktadır. Tamamen bir edim yükümlülüğüne atfedildiğini gösteren herhangi bir gözlemlenebilir kanıt yoksa, indirimin, aşağıdaki gibi mal ve hizmetin tek başına satış fiyatına orantılı olarak dağıtılması gerekir (Tong, 2014: 13).

	Tek Başına Satış Fiyatı	İndirimin Dağıtımı	İşlem Fiyatı Payı
Mal	900.000	81.818	818.182
Hizmet	200.000	18.182	181.818
Toplam	1.100.000	100.000	1.000.000

Eğer işletme düzenli olarak 100.000 TL tutarındaki indirimi tek başına satış bazlı mal satışı için sağlıyorsa, tüm indirim malın satışına tahsis edilecektir. Bu durumda, işlem fiyatının dağıtımı, malların satışı için 800.000 TL ve hizmetlerin sunulması için 200.000 TL olacaktır.

Bazı şartların birlikte sağlanması halinde ise sözkonusu indirim edim yükümlülüklerinin tamamına değil yalnızca bir veya birkaç edim yükümlülüğüne dağıtılır.

2.10. İşlem Fiyatında Değişimler

Sözleşme yapıldıktan sonra çeşitli nedenlerle işlem fiyatının değişmesi mümkündür. Bu durumda sözleşmedeki malların ve bu malların devri ile ilgili

hizmetlerin tek başına satış fiyatı sonradan değişmiş olsa bile işlem fiyatındaki değişiklik sözleşme başındaki esaslara göre edim yükümlülüklerine dağıtılır. (TFRS 15, prg. 88)

İşlem fiyatı değişikliği tarihine kadar sözleşmedeki bir kısım edim yükümlülükleri yerine getirilmiş ise buna isabet eden fiyat değişikliği işlem fiyatının azalması veya artmasına göre bu dönemde düzeltilerek hasılat azaltılır ya da arttırılır (Şavlı, 2016: 62)

Örnek 7: İşlem fiyatı 100 TL olan ve tek başına satış fiyatları 30 TL, 45 TL, 25 TL olan A,B,C mallarını kapsayan bir paketten oluşan bir mal satış sözleşmesinde işlem fiyatı A,B,C mallarına sırayla %30, %45 ve % 25 oranında dağıtıldığı gibi sözleşme yapıldıktan sonra sözleşme fiyatının değişmesi halinde fiyat artışı veya azalışı A,B,C edim yükümlülüklerine yine aynı oranlarda dağıtılır. A malına ait edim yükümlülüğü yerine getirilmişse 30 TL hasılatın raporlanması gerekir. A malı devredildikten sonra paketin işlem fiyatı 150 TL olursa, 15 TL hasılat ilaveten raporlanır. A malı devredildikten sonra işlem fiyatı 80 TL olursa, işlem fiyatındaki 20 TL'lik azalıştan A edim yükümlülüğüne düşen pay olan $(20 \times \%30 =) 6$ TL, hasılat olarak muhasebeleştirilen tutardan indirilir, yani hasılat 6 TL azaltılır.

İşlem fiyatındaki değişim "sözleşme değişikliği sonrası" olmuşsa bu durumun muhasebeleştirilmesi iki yöntemden uygun olanı ile yapılır.

-İşlem fiyatındaki değişim, sözleşme değişikliği öncesi taahhüt edilen değişken bedele dayandırılabiliriyorsa, fiyattaki değişim sözleşme değişikliği öncesinde sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtılır ve sözleşme değişikliği, sözleşme fesih olmuş ya da yeniden yapılmış gibi muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. 90/a). Konuyla ilgili varsayımsal bir örnek verilecek olursa;

Örnek 8: Değişken bedelin 100 TL olarak belirlendiği bir mal satış sözleşmesinin kapsamında bir değişiklik yapıldıktan sonra sözleşmenin işlem fiyatı değişken bedelden kaynaklı olarak artarsa artan tutar sözleşme başlangıcındaki edim yükümlülüklerine dağıtılır ve hasılat olarak kaydedilmeyen tutarlar sözleşme yenilenmiş gibi raporlanır.

-Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmediği durumlarda ise işlem fiyatındaki değişim, değiştirilen sözleşmede yer alan henüz yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine dağıtılır (TFRS 15, prg. 90/b). Yani bu durumda işlem fiyatındaki bir artış veya azalış sözleşme değişikliği sonrası kalan edim yükümlülüklerine dağıtılır. Dağıtımdan sonra her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde yeni fiyata göre hasılat raporlanır. Böylece işlem fiyatındaki değişimin etkisi edim yükümlülüklerinin tamamlanması ile ortaya çıkacaktır.

2.11. Sözleşme Maliyetleri

Müşteri ile yapılan bir sözleşmenin maliyetleri “sözleşme ile doğrudan ilişkili olabileceği gibi sözleşmeden bağımsız da olabilir.” Bu maliyetler standartta sözleşme yapma ek maliyetleri ve sözleşmeyi tamamlama(ifa) maliyetleri olarak birbirinden ayrılmıştır(Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 221).

Sözleşme yapma ek maliyetleri, yalnızca bir müşteri ile sözleşme yapılması halinde katlanılan satış komisyonu gibi maliyetlerdir. Geri kazanılabileceği beklendiği durumda, bu ek maliyetler varlık olarak raporlanır. Sözleşme yapılmamış olsa bile sözleşmenin yapılması için katlanılan maliyetler müşteriye açıkça fatura edilemiyorsa gider olarak raporlanır (TFRS 15, prg. 91, 92, 93). Yani sözleşme düzenlenmesi için yapılan harcamalar yalnızca müşteriye yüklenebilmesi halinde varlık olarak muhasebeleştirilir. Standarttaki bu net ayırım işletmeler için pratiklik sağlayacaktır.

Varlık olarak muhasebeleştirilen ek maliyetlerin itfa süresi bir yıldan fazla değilse bu ek maliyetler gider olarak raporlanabilir (TFRS 15, prg. 94). Örneğin sözleşmenin yapılması için ödenen satış komisyonu masraflarının müşteriden bir yıl içinde tahsil edilebileceği öngörülürse bu maliyetler istenirse aktifleştirilmeyip doğrudan giderleştirilebilir. Bu tercih hakkı maliyetlerin raporlanmasında işletmelere bir esneklik sağlamaktadır.

Sözleşmenin yerine getirilmesi maliyetleri ise başka bir standardın kapsamına giren özellikte olmaması ve bazı şartların birlikte sağlanması halinde **varlık** olarak raporlanır. Söz konusu şartlar;

-Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşmeyle ya da işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması gerekir. Doğrudan ilişkili maliyetlere mal satış sözleşmesinde malın maliyetine doğrudan yüklenebilen malzeme, işçilik giderleri, sözleşmede müşteriye yüklenebileceği belirtilen giderler, yalnızca sözleşme yapılmasından dolayı katlanılan diğer giderler, sözleşme yönetim giderleri ile sözleşmenin ifasında kullanılan araçların sigorta ve itfa giderleri gibi sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyet dağıtımları gibi unsurlar girer. Muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili maliyete ise henüz onaylanmamış belirli bir sözleşme ile devredilecek bir varlığın tasarlanma maliyetleri örnek verilebilir.

-Maliyetlerin, gelecekteki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi (veya bunun devamı) için kullanılacak kaynakları sağlaması veya bunları geliştirmesi gerekir. Bu ise söz konusu maliyetlerin mal satışı sözleşmelerinde doğrudan bu mallarla ilgili olmasını gerektirir.

-Maliyetlerin geri kazanılması beklenmelidir (TFRS 15, prg. 95, 97). Yani maliyetler ileriki tarihlerde işletmeye bir fayda girişi sağlayabilmelidir.

Başka bir standardın kapsamına giren maliyetlere örnek olarak; Müşteri ile yapılan bir sözleşme stokların tedariki için ise, işletme stok maliyetlerini TMS 2 Stoklar standardına göre muhasebeleştirir. Yine yapılan bir sözleşme işletmenin geliştirilmekte olan fikri mülkiyetini kullanmak için bir kullanım tabanlı lisans veriyorsa, fikri mülkiyet geliştirme maliyetleri TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar standardı uyarınca muhasebeleştirilir (Tong, 2014: 14).

Varlık olarak muhasebeleştirilen sözleşme yapma ek maliyetleri ve sözleşme ifa maliyetleri ilgili malın ve hizmetin müşteriye devir zamanı ile tutarlı bir şekilde itfa edilerek zamanla yok edilir. Malın devir zamanında bir değişiklik öngörülürse itfa payında güncelleme yapılarak TMS 8 hükümlerine göre muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. 99, 100).

Örnek 9: Varlık olarak aktifleştirilen maliyetlerin toplamı 1.000 TL'dir. İşletme ürettiği makinenin kurulumunu da yüklenmiştir. Makine teslimi ve kurulum ayrı edim yükümlülükleridir ve herbiri yerine getirildiğinde ilgili hasılat kısmı raporlanır. Dağıtım oranları 0,8 ve 0,2 olarak tespit edilmiştir. Makine teslim edildiği zaman ilgili maliyetlerin 800 TL tutarındaki kısmı itfa edilir. Geriye kalan kısmı ise kurulum yapıldığı zaman itfa edilir.

Varlık olarak muhasebeleştirilen sözleşme maliyetlerinin defter değeri, ilgili malın müşteriye devri karşılığında işlem fiyatının belirlenmesine ilişkin esaslara göre tahsil edilmesi beklenen bedelin kalanından doğrudan bu malın (veya mal devri ile ilgili hizmetlerin) temini ile ilişkili olan ve giderleştirilmemiş maliyetlerin çıkarılması sonucu kalan tutarı aşarsa aradaki bu fark kâr/zarara TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı uygulanarak bir değer düşüklüğü zararı olarak yansıtılır. Değer düşüklüğü durumları ortadan kalktığı ölçüde iptal işlemi bilançoda kar veya zarar olarak yansıtılır (TFRS 15, prg. 101-104).

Örnek 10: İşletmenin aktifleştirdiği sözleşme maliyeti 60 TL'dir. İşletme sözleşme gereği mal devri sonucunda 65 TL tahsil etmeyi beklemekte ve doğrudan bu malın teminiyle alakalı 10 TL maliyete katlanmış olup bunu gider olarak muhasebeleştirmediyse varlık olarak muhasebeleştirilen maliyetin defter değeri (60 TL), $(65-10=)$ 55 TL'yi aştığı için 5 TL bilançoda ilgili varlığın değer düşüklüğü olarak raporlanır.

Sözleşmenin yerine getirilmesi ile ilgili katlanılan bazı maliyetler ise doğrudan maliyet mahiyetinde kabul edilmediği için **gider** olarak gelir tablosuna alınır. Bunlar;

-Müşteriye açıkça fatura edilemeyen genel yönetim giderleri (TFRS 15, prg. 98/a): Ek maliyetlerde olduğu gibi katlanılan maliyet müşteriye açıkça yüklenemiyorsa doğrudan giderleştirilir. Aksi durumda sözkonusu maliyetin geri kazanılacağı beklendiği için diğer şartlar da sağlanmışsa varlık olarak raporlanır.

-Sözleşme bedeli içinde yer almayan ancak sözleşme hayata geçirildiğinde ortaya çıkan atık malzeme, işçilik ve diğer unsurlardan kaynaklı maliyetler (TFRS 15, prg. 98/b): Sözkonusu maliyetlerin sözleşme kapsamında yer almaması zaten sözleşme ile

doğrudan ilişkili olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla müşteri ile sözleşme yapıldıktan sonra ortaya çıkan bu maliyetlerin doğrudan sözleşmeyle ve böylece müşteriyle ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

-Tamamen ya da kısmen yerine getirilmiş edim yükümlülükleri ile ilişkili giderler (TFRS 15, prg. 98/c): Tamamlanmış veya bir kısmı yerine getirilmiş edim yükümlülüklerinin tamamlanmış kısmı ile ilgili ortaya çıkan giderler doğrudan sözleşme ile ilişkilendirilemediği için gider olarak raporlanır. Bu tür giderler tamamen geçmiş edimler ile ilgili olup gerçekleşecek edim yükümlülükleri ile ilişkilendirilemezler, dolayısıyla maliyet olarak raporlanmazlar.

-Sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerinin “yerine getirilmesi ile ilgili olup olmadığı ayırt edilemeyen maliyetler”(Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 222): Katılan maliyetin, ifa edilmiş veya henüz (hiç ya da kısmen) ifa edilmemiş edim yükümlülükleri ile ilgili olduğu tespit edilemiyorsa bu maliyet aktifleştirilmez ve doğrudan giderleştirilir.

2.12. Sözleşmenin Finansal Tablolarda Sunumu ve Açıklanması

TFRS 15 tarafların edim yükümlülüklerini yerine getirme esasına dayalı olduğu için satış sözleşmelerinde belirlenmiş borçların işletme veya müşteriden yalnızca birisi tarafından yerine getirilmesi halinde sözleşmenin finansal tablolarda nasıl gösterileceği işletmenin finansal durumunun tespiti için önemli bir husustur. Tek taraflı olarak yerine getirilen edim yükümlülükleri sonucunda sözleşme yükümlülüğü ve varlığı kavramları ortaya çıkmaktadır.

“Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşteriden aldığı(veya almayı hakettiği) bedel karşılığı mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.” Mal devrinden önce müşteri kısmen veya tamamen bedeli öderse veya işletmenin bedeli koşulsuz isteme hakkı varsa (ödemenin yapıldığı veya ödeme vadesinin geldiği tarihten hangisi önceyse) yapılan ödeme ölçüsünde bir sözleşme yükümlülüğü doğar. (TFRS 15, prg. 106) İşletmenin yükümlülüğünü yerine getirdiği ölçüde sözleşme yükümlülüğü bilançodan çıkarılarak hasılat muhasebeleştirilir.

Sözleşme varlığı ise müşteriye devredilen mal ve mal devrine bağlı hizmetler karşılığında işletmenin bedeli tahsil etme hakkıdır. Bu hak, sürenin geçmesine değil başka bir şarta bağlanmıştır (TFRS 15, prg. 107, Ek-A). Eğer işletme, mal devri ile ilgili sözleşmede yer alan yükümlülüklerini yerine getirdiyse ancak henüz hiç veya yerine getirilen edim yükümlülüğü ölçüsünde bir bedel tahsil etmediyse bunu sözleşme varlığı olarak aktifleştirir. Bazı yazarlara göre bu durum alacak hakkı gibi görülse de kalan yükümlülüğün yerine getirilememe riski olduğu için işletmenin bu bedeli alma hakkı kesinleşmez (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 224). Ancak bu durumun her sözleşme için değil yalnızca hasılatın zamana yaygın olarak tanındığı sözleşmeler için geçerli olduğu söylenebilir. Bunun aksinin iddia edilmesi işletmenin sözleşmeye göre yükümlülüklerinin tamamını ifa etmediği sürece müşteriye karşı koşulsuz hiçbir tahsil hakkına sahip olmadığı anlamı taşır. Dolayısıyla vadesi geldiğinde tahsil hakkı doğan alacaklardan tamamen ayırmadan satış sözleşmesinin niteliğine göre sözleşme varlığının alacaklardan ayrı olarak raporlanması gerekebilir.

Bir görüşe göre mal bedeli müşteriden peşin tahsil edilmiş ancak mal teslim edilmemişse sözleşme yükümlülüğünün bilançoda; fatura düzenlenmemişse alınan avans olarak gösterilmesi, fatura düzenlenmişse ertelenmiş gelir olarak gösterilmesi gerekir (Şavlı, 2016: 83). TFRS 15'e göre faturanın düzenlenip düzenlenmemesi hasılatın ortaya çıkmasını etkilemese de bu şekilde bir raporlama belli aşamalar sonucunda tahakkuka yakınlığı bakımından düşünülmüş olabilir. Henüz fatura düzenlenmemesi gelirin tahakkuk etmesinden uzakta olduğunu göstermekte olduğu için avans hesabında izlenmesi uygundur. Fatura düzenlenmesi ise işletmenin taahhütlerini yerine getirmeye daha çok yaklaştığını gösterdiği için “ileride gerçekleşecek olsa da” gelir olarak isimlendirilerek bilançoda gösterilmesi doğru olacaktır. Aksine bir kısım mal teslim edilmiş ancak herhangi bir bedel tahsil edilmemişse yine faturanın düzenlenip düzenlenmemesine göre sözleşme varlığı bilançoda uygun hesaplarda gösterilir. Böylelikle her iki taraf edim yükümlülüklerini yerine getirmedikleri sürece kesin bir borç ve alacak ortaya çıkmayacaktır.

Standart finansal tablolarda gerekli bilgilerin açıklanmasına oldukça önem vermiş ve detaylı olarak hangi bilgilerin yer alması gerektiği belirtilmiştir. Başka

bir standarda uygun olarak bilgi verilmiş ise TFRS 15'e göre açıklama yapılması gerekmez. Müşterilerle yapılan sözleşmeler, standardın ilgili sözleşmelere uygulanmasındaki önemli muhakemeler ve bunlardaki değişimler, varlık olarak muhasebeleştirilen sözleşmenin maliyetleri açıklanması gereken temel bilgilerdir (TFRS 15, prg. 110, 112). Ayrıca yapılan sözleşmelere göre hangi tutarda hasılatın muhasebeleştirildiği, gelecek dönemlerde muhasebeleştirilecek hasılatın tahmini, ifa edilmemiş edim yükümlülükleri ile ilgili ayrıntılı bilgi ve diğer tahmin ve varsayımlar da açıklanması gereken bilgiler arasında yer alır. Standartta belirtilen diğer hususlar ise "hasılatın ayrıştırılması, sözleşme bakiyelerinin mutabakatı, edim yükümlülükleri, mevcut edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatı, edim yükümlülüğünün yerine getirilme zamanının belirlenmesi, işlem fiyatının belirlenmesi ve edim yükümlülüklerine dağıtılması, sözleşmenin imzalanması ve yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerin varlık olarak muhasebeleştirilmesi" ve pratik çözümlere ilişkin açıklamalardır (TFRS 15, prg. 113-129) (Köse, 2015: 39).

2.13. Mal Satışı İle İlgili Özellikli Durumlar

2.13.1. İade Hakkıyla Satış

İşletme bazen müşteriye kontrolünü devrettiği malı iade etme hakkı verir ve mal iade edildiğinde müşteriye ödediği bedeli iade alma, başka bir ürün verme, işletmeye borçlarından düşülmesi veya gelecekteki alımlarında uygulanacak kredi gibi haklar tanınır. İade hakkıyla yapılan satışlarda mal müşteriye devredildiğinde işletme hak etmeyi beklediği bedel tutarında hasılatı, iade edilmesi beklenen tutarda bir iade yükümlülüğünü ve mal iade edildiğinde müşteriden geri alma hakkı karşılığı bir varlığı finansal tablolara alır, ayrıca satışların maliyetinde düzeltme yapar (TFRS 15, prg. B20, B21). Yani işletme hak etmeyi beklemediği, iade edileceğini öngördüğü bir bedeli alırsa bunu bir yükümlülük olarak bilançoda gösterir. Hak edilmesi beklenen bedel standardın işlem fiyatının belirlenmesine ilişkin hükümlerine göre tespit edilir. Her dönem sonunda hak edilmesi beklenen tutar ve iade yükümlülüğü değerlendirilerek beklentilere göre güncellenir ve muhasebeleştirilen hasılat tutarı ekleme ya da indirme olarak değiştirilir (TFRS 15,

prg. B23, B24, B25). Dolayısıyla sözleşme kurulurken iade edileceği öngörülen bir tutar daha sonra iade edilmeyecek duruma gelebileceği gibi başta hak edildiği düşünülerek hasılat olarak muhasebeleştirilen bir tutar da iade edilecek hale gelebilir. Konu ile ilgili şöyle bir varsayımsal örnek verilebilir:

Örnek 11: İşletme, müşteri ile yaptığı sözleşme kapsamında teslim ettiği 50 adet maldan 9 adedinin iade edileceğini öngörüorsa bundan geriye kalanlar için haketmeyi beklediği bedeli değişken bedel, gayri nakdi bedel ve müşteriye ödenebilir bedel gibi etkileri gözönünde bulundurarak sözleşme hükümleri ve ticari teamüllere göre belirler ve de hasılat olarak gelir tablosunda gösterir. İşletme iade edilmesi beklenen ve müşteriden tahsil edilen bedeli yükümlülük olarak ve beklenen geri alma hakkı karşılığını (iadesi öngörülen malların maliyetini) ise varlık olarak bilançoda gösterir.

İade alınacak mallarda bir değer kaybı olacağı veya tekrar satılabilir hale getirilmesi için ilave masrafların gerekeceği öngörülüyorsa, bilançoda varlık olarak gösterilen tutar önceki kayıtlı bedelinden yapılması öngörülen masraflar düşülerek bulunacaktır (Şavlı, 2016: 67). Böylece varlık ilk değerinden daha düşük bir bedel ile raporlanacak ve gerçek durumu yansıtacaktır.

2.13.2. Geri Alım Anlaşmaları

“Geri alım anlaşması, bir işletmenin bir varlığı sattığı ve aynı zamanda (aynı sözleşmede veya başka bir sözleşmede) bu varlığı geri alma taahhüdü verdiği ya da buna ilişkin seçeneğe sahip olduğu bir sözleşmedir.” Geri alınan varlık müşteriye satılan varlık olabileceği gibi bu varlığın bileşeni-parçası olan başka bir varlık ya da gerçekte bu varlıkla aynı öze ve niteliklere sahip ayrı bir varlık olabilir (TFRS 15, prg. B64). Standart böylelikle geri alınabilecek varlığın kapsamını oldukça geniş tutmuştur. Geri alım anlaşmaları, işletmeye varlığı geri alma yükümlülüğünü veya hakkını düzenleyen ya da işletmenin müşterinin talebi ile varlığı satın alma yükümlülüğünü düzenleyen anlaşmalar şeklinde yapılabilir (TFRS 15, prg. B65). Bir mal işletme tarafından geri alınmak üzere müşteriye satılıyorsa geri alım opsiyonu hükümsüz kalmadığı sürece gerçek anlamda bir mal satışı olduğu kabul edilemez ve

mal satış bedeli hasılat olarak raporlanamaz. Çünkü müşteri bu durumda malın zilyetliğini ele geçirerek kontrolünü sağlamış değildir (TFRS 15, prg. B66). İşletmenin talebi dışındaki sebeplere bağlı geri alım anlaşmalarının nasıl muhasebeleştirileceğini belirlemek için malın hangi bedelle geri alıma konu edildiğine bakmak gerekir.

Eğer işletmenin malı ilk satış bedelinden daha ucuza geri alma yükümlülüğü ya da hakkı varsa mal satış sözleşmesi bir kiralama işlemi olarak kabul edilerek TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına göre muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B66/a). Böylelikle satış bedelinin tamamı hasılat olarak raporlanmaz. Yalnızca bu bedel ile geri alım bedeli arasındaki olumlu fark kira geliri olarak muhasebeleştirilir.

Ancak sözkonusu geri alım bedeli ilk satış bedeline eşitse veya bundan yüksek ise sözleşme bir finansman anlaşması olarak kabul görür. Bu durumda ilgili mal işletmenin bilançosunda varlık olarak yer almayı sürdürür. Müşteriden alınan bedel ise yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden malı geri alma bedeli ilk satış bedelinden yüksek ise aradaki fark faiz gideri olarak Gelir Tablosunda yer alır.

İşletmenin müşterinin talep etmesi ile varlığı ilk satış bedelinden daha düşük bir bedel karşılığında geri alma yükümlülüğü (başka bir deyişle müşterinin satım opsiyonu) varsa sözleşme yapılırken müşterinin bu hakkı kullanmasını teşvik edecek ekonomik şartların olup olmadığı değerlendirilir. Eğer müşterinin bu hususta önemli bir iktisadi teşviği varsa yani müşterinin bu hakkını kullanması ekonomik olarak yararına ise geri alım anlaşması bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B70) “Geri satış fiyatının piyasa fiyatının çok üstünde olduğu bir durum, müşteri için geri satışı teşvik edecek bir şart olarak değerlendirilebilir.” (Şavlı, 2016: 80) Bu hakkın kullanılması işletmenin TMS 17’ye göre varlığın kullanımını belirli bir süre için müşteriye bırakarak buna karşılık bir bedel alması şeklinde kabul edilir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda müşterinin önemli bir iktisadi teşviğinin olmaması sebebiyle satım opsiyonunu kullanmayacağı öngörülüyorsa anlaşma kiralama işlemi olarak değil iade hakkıyla ürün satışıymış gibi kabul edilerek muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B72). Bu durumda sözleşmede sözkonusu opsiyonlu olanlar dışında mal yer almıyorsa işletmenin hak etmeyi beklediği bedel

bulunmadığı için hasılat oluşmaz ve sadece bilançoda iade yükümlülüğü gösterilerek karşılığında geri alım bedeli alacak olarak aktifleştirilir.

Sonuç olarak gerek müşteriden gerekse işletmeden kaynaklı bir sebeple satışı yapılan malın daha düşük bedel ile geri alınması durumu varsa satışı yapılan mal opsiyon süresinin bitimine kadar kiraya verilmiş bir varlık gibi kayıt altına alınır. Bu durumda kayda alma ve raporlama TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı uyarınca yapılacaktır.

Varlığın geri alımı için belirlenen bedel ilk satış bedelinden düşük değilse beklenen piyasa değerine bakılır. Bu durumda geri alım bedeli beklenen piyasa değerinden fazla ise sözleşme bir finansman anlaşması olarak, fazla değilse ve müşterinin satım opsiyonunu kullanacağını gösteren önemli iktisadi bir teşviği varsa sözleşme iade hakkıyla bir ürün satışıymış gibi muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B73, B74).

İlk durumda satılan mal bilançoda varlık, müşteriden alınan bedel ise bir yükümlülük olarak gösterilir. Geri alım bedeli müşteriden alınan bedele eşit değil bu bedelden yüksekse aradaki fark faiz gideri olarak gelir tablosunda gösterilir.

İkinci durumda yani sözleşmenin iade hakkıyla bir ürün satışı gibi değerlendirilmesi durumunda ise sözleşme bilançoda geri alım yükümlülüğü ve geri alınacak bir varlık olarak muhasebeleştirilir. Konuyla ilgili şöyle bir örnek verilebilir: **Örnek 12:** Maliyeti 50 TL, satış fiyatı 100 TL olan ürünlerin %60'ının geri alınması öngörülüyorsa Gelir tablosunda 40 TL hasılat, Bilançoda ise 60 TL tutarında geri alınacak ürünler(varlık) ve geri alım yükümlülüğü raporlanır; Satış maliyeti ise ürün geri alındığında 30 TL azaltılır.

Geri alım anlaşmalarında opsiyon süresi fazla ise geri alım bedeli ile ilk satış bedeli arasındaki fark için paranın zaman değerinin dikkate alınması gerekir (TFRS 15, prg. B67, B75). Sözleşmedeki ilk satış tarihi ile geri alım tarihi arasında önemli bir süre varsa işletmenin ilk alış fiyatını geri alım tarihine göre güncellemesi gerekir. Bu durumda sözleşme gerek bir kiralama işlemi gerekse finansman anlaşması kapsamında olsun varlık ve yükümlülüklerin bugünkü değeri hesaplanarak buna göre muhasebeleştirilmesi gerekecektir. Diğer bir ifadeyle paranın zaman değeri dikkate

alınarak bir değerlendirme yapılır ve hangi bedelin gerçek anlamda daha yüksek olduğuna göre geri alım işleminin kapsamı belirlenerek raporlanır.

Örnek 13: 10.000 TL bedel ile satılan bir mal 3 yıl sonra yine aynı bedel ile geri alınacaksa 3 yıl önceki ilk satış bedelinin geri alım tarihindeki değerinin tespit edilmesi ve olumlu farkın faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Geri alım bedelinin ilk satış bedelinden yüksek olması halinde ise yine ilk satış bedelinin bugünkü değeri tespit edilmesi sonucunda aradaki farkın olumlu veya olumsuz olmasına göre faiz geliri ya da gideri doğar.

Geri alım opsiyonu belirlenen sürede kullanılmazsa yükümlülük bilançodan çıkarılır ve ilgili mal satış bedeli hasılat olarak raporlanır (TFRS 15, prg. B69, 76).

Gerçek mahiyetleri dikkate alındığında malların işletmeye geri dönüşleri bazı durumlarda iade olarak kabul edilmez. Mal renk, beden değişikliği gibi esasen farklı olmayan başka bir mal ile değiştirilirse bu, işletme için iade edilebilir mal kapsamında değerlendirilemez. Ayrıca bozuk malın sağlamı ile değiştirilmesi de bu kapsamda olmayıp garantili satış olarak kabul edilir (Şavlı, 2016: 68).

2.13.3. Mal Satışlarında Garanti Hükümleri

Günümüzde özellikle tüketici haklarını ilgilendiren garanti kavramı mal satışlarında işletmeler için çok önemli bir husustur. İşletmelerin satışını yaptıkları malları için verdikleri garanti taahhütleri işletmeler için maliyet veya gider unsuru olabilmektedir. En basit ifadeyle satılan mal için verilen bir teminat olarak kabul edilebilecek garanti kavramı günümüzde yalnızca satılan malın taahhüt edilen özellikleri dolayısıyla değil daha geniş bir anlamda kullanılmaktadır. Verilen garanti yalnızca satılan malın üzerinde anlaşılan özelliklere uygunluğuna ilişkin güvence sağlamaya yönelik ise ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmez (Deloitte, 2014b). Yani eğer müşterinin bir garantiyi ayrı olarak satın alma seçeneği yoksa, işletme müşteriye ek bir hizmet sunmadıkça verilen garanti TMS 37 Standardı uyarınca karşılık olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B30). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı karşılıkları, “zaman ve tutarlarına

ilişkin kesinlik olmayan borçlar” olarak tanımlamış ve karşılıkların finansal tablolara alınması için bazı şartların varlığını aramıştır. Bu şartlardan biri geçmiş bir olay dolayısıyla mevcut bir yükümlülüğün bulunmasıdır. Söz konusu yükümlülük tüketici kanunları gibi hukuki veya işletmenin satış teamüllerine göre zımni olabilir. Diğer şartlar ise bu yükümlülük sebebiyle işletmeden ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı olasılığının olması ve bunun tutarının doğru şekilde tahmin edilebilir olmasıdır. İşletme söz konusu tahminleri geçmiş satışlarındaki tecrübelerine dayanarak ve bazen de bağımsız uzman raporlarıyla da destekleyerek yapar (TMS 37, prg. 7, 14, 38). Örneğin geçmiş dönemlerde benzer veya aynı malların satışında yapılan garanti masraflarının tutarına ve oranına göre cari dönemde yapılan satışların ne kadarının ne tutarda verilen garanti kapsamında iade, değişim, onarım gibi masraflar doğurabileceği tahmin edilir. Konuyla ilgili TMS 37’de yer alan bir örnekten de yararlanılarak şöyle bir örnek verilebilir.

Örnek 14: İşletme toplam 1000.000 TL bedel ile sattığı mallarda 1 yıl içinde ortaya çıkabilecek imalat hatalarına ilişkin tamir ve değişim maliyetlerini karşılama garantisi vermektedir. İlgili dönemde satılan bütün mallarla ilgili garanti maliyetleri küçük hataların ortaya çıkması halinde 150.000 TL, büyük hataların ortaya çıkması halinde ise 350.000 TL olacaktır. İşletmenin geçmiş yıllardaki deneyimlerine göre sattığı malların yarısında sorun çıkmamakta, kalan kısmın %85’inde küçük çaplı, %15’inde büyük çaplı hatalar ortaya çıkmaktadır. Geçmiş yılların verilerini dikkate alarak işletme tamir veya değişim maliyetleri için tahminde bulunacak olursa:

İşletmenin $(500.000 \times \%85 \times 150.000/1000.000) + (500.000 \times \%15 \times 350.000/1000.000) = (63.750 + 26.250)90.000$ TL garanti gideri hesaplaması ve bu tutarda karşılık ayırması gerekecektir.

Çoğunlukla karşılık ayrılması için yükümlülük tutarının tahmini mümkündür. Ancak bunun mümkün olmadığı durumlarda bu yükümlülük koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında belirtilir (TMS 37, prg. 25, 26). Böylece finansal tablo kullanıcıları tutar belli olmasa da işletmeden ileride bir kaynak çıkışı olabileceğini görebilirler.

Müşteri bir garantiyi ayrıca satın alabiliyorsa bu garanti işletmenin mal için verdiği teminata ek olarak verilen bir hizmet niteliğindedir. Bu şartlarda taahhüt

edilen garanti ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir ve işlem fiyatının bir kısmı bu edim yükümlülüğüne dağıtılır (TFRS 15, prg. B29). Konuyla ilgili varsayımsal bir örnek verilecek olursa;

İşletme sattığı çamaşır makineleri için teknik sebepli arızalara ve üretim hatalarına karşı 3 yıl garanti vermektedir. Müşteri bu garanti hizmeti için ayrı bir bedel ödemez. İşletme sattığı bu ürünler için oluşabilecek olası garanti harcamalarını tahmin ederek bu tutarda karşılık ayıracaktır ve satılan ürünler 3 yıl içinde belirtilen sebeplerle arızalandığında yapılan masraflar tahmini garanti gider karşılıkları tutarından düşülecektir. Ancak işletme bu 3 yıllık garanti hizmetine ilaveten isteğe bağlı ve bedel tahsil etmek koşuluyla sattığı malın garanti süresini 4 yıl daha uzatırsa müşterinin satın aldığı bu garanti bir karşılık olarak değil bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda toplam işlem bedeli ürün satışı ve garanti satışı olarak dağıtılır. Satılan garanti tutarı ertelenmiş gelir olarak bilançoda gösterilir ve ilgili dönemlerde Gelir tablosuna hasılat olarak aktarılır (Şavlı, 2016: 70). Yani ayrı olarak satılan garanti esas mal ile birlikte satılan farklı bir mal veya hizmet gibi işlem görür. Diğer taraftan teminat türü bir garanti ile birlikte hizmet türü bir garanti de taahhüt edilip bunlar ayrı ayrı muhasebeleştirilemiyorsa bu durumda her iki garanti tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B32). Bu durumda teminat türü garanti için karşılık ayırma işlemi yapılmaz.

Verilen garantinin hangi kapsamda olduğunun değerlendirilmesinde bazı faktörlere bakılması gerekir. Garanti kanunen zorunlu olduğu için verilmişse bu, garantinin bir edim yükümlülüğü olmadığını gösterir ve genellikle amacı tüketiciyi kusurlu mallara karşı korumaktır. Garanti süresi ne kadar uzun olursa verilen garantinin bir edim yükümlülüğü olma ihtimali yüksektir. Son olarak garanti kapsamında taahhüt edilen hizmetler, bir ürünün üzerinde anlaşılan şart ve özelliklere uygunluğunu sağlamak için işletme tarafından yapılması gerekiyorsa bu hizmetlerin bir edim yükümlülüğü oluşturma ihtimali düşüktür (TFRS 15, prg. B31). Bu hususlara bakılarak bir mal için verilen garantinin satılan malın teminatı için mi yoksa bedel karşılığında verilen ayrı bir hizmet mi olduğu anlaşılabilecektir. Garantinin niteliği tespit edildikten sonra ne şekilde raporlanacağı belirlenir.

İşletmenin sattığı ürünleri bir hasara veya zarara sebep olduğu için ya da ürünleriyle bağlantılı hak ihlalleri sebebiyle oluşacak yükümlülük ve zararlara karşı savunup kanunen tazminat ödemesi gerekiyorsa bu tür yükümlülükler TMS 37 standardına göre bir karşılık olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B33). Örneğin tüketici kanunlarına göre işletmenin sattığı bir elektronik eşyanın müşteri tarafından kullanım şartlarına uygun olarak kullanılması halinde ortaya çıkacak yangın, patlama vs. gibi durumlar sonucunda oluşacak zararlardan işletme sorumlu tutuluyorsa bu olasılık dolayısıyla karşılık ayrılması gerekir. Yani bu durum ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmez.

2.13.4. Konsinye Mal Anlaşmaları

İşletmeler bazen mallarını doğrudan kendileri satmayıp satmak üzere başka işletmelere gönderebilirler. Bu işlem konsinye satış olarak adlandırılır. Bu durumda malın hangi tarihte kime satıldığının kabulü ve satış hasılatının ne zaman ve ne tutarda raporlanacağı normal(dogrudan müşteriye) satıştaki şartlardan farklı olacaktır.

Standart, bir malın tesliminin konsinye mal anlaşması olarak kabul edilmesi için malın kontrolünün işletmede olması şartını aramaktadır (TFRS 15, prg. B77). Yani işletmenin malı bir bayisine veya dağıtıcısına göndermesi halinde bu malın kontrolü hala işletmede ise gönderilen bu mal için hasılat raporlanmaz. Gönderilen malın konsinye mal anlaşması kapsamında olduğunu gösteren bazı durumlar vardır. Bunların bazıları standartta açıklanmıştır (TFRS 15, prg. B78).

- Malın bayinin bir müşterisine satışına veya belirlenmiş bir sürenin sonuna kadar işletmenin kontrolünde olması,
- İşletmenin malın iadesini veya üçüncü bir tarafa (başka bir bayi gibi) devrini isteyebilmesi,
- Bayinin malın bedelini ödeme ile ilgili koşulsuz bir yükümlülüğünün olmaması(depozito ödemesi bu kapsamda değildir).

Yukarıdaki durumlar malın kontrolünün hala işletmede olduğunu ve bayinin bir müşteri gibi malın bedelini -depozito hariç- ödeme borcu olmadığını, dolayısıyla bayiye yapılan mal tesliminin müşteriye teslim olarak kabul edilemeyeceğini ve hasılatın doğmadığını açıklamaktadır. Aksi takdirde örneğin bayiye gönderilen mal bayi tarafından müşteriye satılmadan veya belirli bir süre dolmadan bayinin kontrolüne geçerse veya işletmenin bayiden bu malın iadesini ya da üçüncü bir tarafa devrini isteme hakkı yoksa veyahut bayi kendisine gönderilen malın bedelini müşteriye satmadan veya başka bir koşul aramadan işletmeye ödemekle yükümlü ise ortada bir konsinye mal anlaşmasının değil mal satış sözleşmesinin olduğunu kabul etmek gerekir.

2.13.5. Faturala-Elde tut Anlaşmaları

Bazı durumlarda işletme bir malın satışına ilişkin fatura düzenler ancak bu malı belirli bir süre sonuna kadar fiilen müşteriye devretmez. Böyle durumlar çoğunlukla müşterinin talebi sonucunda ortaya çıkar. Müşterinin malı muhafaza edecek yerinin olmaması veya başkaca sebeplerle bir süre malın zilyetliğini devralmaması şeklinde işletme ile sözleşme yapılabilir. Malın kontrolünün ne zaman müşteriye geçtiğine bakılır ve buna göre malın devri ile ilgili edim yükümlülüğünün yerine getirilme zamanı tespit edilir. Bu tespitin yapılabilmesi için zamanın belirli bir anında yerine getirilen edim yükümlülükleri şartlarına bakılması gerekir. Bununla birlikte bazı durumlarda müşteri malı fiilen elde tutmama yönünde karar alsa da malı kullanabilme ve maldan kalan bütün faydaları elde etme bakımından kontrolü elinde tutmaktadır. İşletme böyle durumlarda yalnızca müşteriye malı saklama hizmetini sağlamaktadır (TFRS 15, prg. B79, 80). Dolayısıyla malın kontrolü her durumda fiilen malın zilyetliğine sahip olmaktan ibaret değildir. Sözleşmedeki şartlara bakılarak durumun niteliği belirlenmelidir.

Edim yükümlülüklerinin zamanın belirli bir anında yerine getirilmesi şartlarının(varlığın fiziki zilyetliğinin devri hariç) yanında müşterinin faturala-elde tut anlaşması kapsamında malın kontrolünü sağlaması bakımından bazı şartların birlikte sağlanmış olması gerekir. Bu şartlar sözkonusu anlaşmanın somut bir gerekçe ile yapılması, malın müşteriye ait olarak ayrıca tanımlanması, malın fiilen müşteriye

devredilmeye hazır olması ve işletmenin malı kullanamaması veya başka bir müşteriye yönlendirememesidir (TFRS 15, prg. B81). Bu şartlardan herhangi biri sağlanamazsa, örneğin ilgili mal her an müşteriye devredilemiyorsa veya anlaşma müşterinin talebi sonucu değil ancak belli bir neden olmadan işletmenin kendi inisiyatifine göre yapılmışsa ya da işletme ilgili malı kullanabiliyorsa faturala-elde tut anlaşmasının varlığı sözkonusu değildir.

Bir malın faturala-elde tut anlaşması kapsamında satışına ilişkin hasılat raporlanırsa işlem fiyatının dağıtımı için kalan edim yükümlülüğü olup olmadığına bakılır (TFRS 15, prg. B82). İşletme örneğin müşteriye malı sattıktan sonra belli bir süre muhafaza etme hizmeti veriyorsa hala kalan bir edim yükümlülüğünün olduğu kabul edilir. İşletmenin malı muhafaza etmesi ayrı bir edim yükümlülüğü olduğu için mal müşteriye teslim edildiğinde verdiği bu hizmet için işlem fiyatının kalan kısmı hasılat olarak raporlanır.

2.13.6. Müşterinin Varlığı Kabulü

Bazı sözleşmelerde müşterinin malı kabulü şartı bulunabilir. Bu tür sözleşmelerde bu şartın gerçekleşmesi satış hasılatının tanınması için gereklidir. Müşterinin bir malı kabul etmesi o malın kontrolünü sağladığına ilişkin göstergelerden biridir. Varlığın kabulü şartı bir malın veya buna bağlı hizmetin müşterinin istediği ve işletme ile anlaştığı şartları ve özellikleri sağlamaması halinde müşteriye sözleşmeyi iptal etme veya bu durumun telafisini isteme imkanını sağlar. Müşterinin malı kabul ettiği zaman kontrolün müşteriye geçtiği zaman olarak değerlendirilir (TFRS 15, prg. B83).

Bir malın kontrolünün sözleşme şartlarına uygun olarak müşteriye devredildiğinin objektif bir şekilde işletmece tespiti halinde müşterinin malı kabulü işlemi malın kontrolü devrinin tespitini etkilemez. İşletme benzer mal sözleşmeleri ile ilgili geçmiş tecrübelerinden de yararlanarak sözkonusu tespiti yapabilir. Hasılat müşterinin malı kabulünden önce raporlanırsa mal devrine ilişkin henüz yerine getirilmemiş edim yükümlülükleri varsa bunların ayrıca muhasebeleştirilmesinin gerekip gerekmediğine bakılmalıdır (TFRS 15, prg. B84). Yani işletme müşteriyle anlaştığı vasıflarda ve şekilde malın kontrolünün müşteriye geçtiğini tespit ederse,

müşterinin malı kabulü kontrolün devri için bir gösterge olarak aranmaz. Örneğin beyaz eşya ticareti yapan işletme önceki satışlarından edindiği tecrübeye göre istenen özelliklerde malın siparişinin alınıp hazırlanması ve kargolanması halinde malın kontrolünün devredildiğini öngörüyorsa bu mal ile birlikte verilmesi gereken montaj vs. hizmetlerin olup olmadığı da gözönünde bulundurularak hasılatı raporlaması gerekir.

Varlığın doğrudan müşteri tarafından kullanılması ve kalan faydalarından yararlanılması müşterinin varlığı kabul ettiğinin göstergesi olabilir (TFRS 15, prg. 38/e). Bu durum işletme tarafından tespit edilemezse müşteri kabul tutanağı işletmeye ulaşana kadar varlığın kontrolünün müşteriye devredildiği tespit edilemeyebilir (TFRS 15, prg. B85). Dolayısıyla hasılatın tanınması için belli göstergelerin bulunması yetebileceği gibi bu göstergelerin bulunmaması halinde müşterinin bizzat varlığı kabulünün belgelenmesi gerekir.

Deneme amaçlı teslimlerde deneme süresi bitene kadar müşteri bedel ödeme taahhüdünde bulunmazsa malın kontrolünün devri müşterinin varlığı kabulüyle ya da deneme süresi sonunda sağlanmış olur (TFRS 15, prg. B86). Örneğin mal müşteriye teslim edilir ve müşteri tarafından bedeli ödenirse malın kontrolünün devredildiğinin kabul edilmesi gerekir. Çünkü deneme süresi olsa da müşterinin bedelini ödemesi büyük ihtimalle malın kabul edileceğinin göstergesi olacaktır.

2.14. Özellikli Diğer Hususlar

TFRS 15'te mal satışının raporlanması konusunu önemli ölçüde etkilemeyeceği düşünülen bazı hususlar yer almaktadır. Bunlara da çok kapsamlı olmayacak şekilde değinilmiş ve mal satışını ilgilendirebilecek kısımları açıklanmaya çalışılmıştır.

2.14.1. İşletmenin Vekil(acente vs.) Olabileceği Durumlar

Mal satış sözleşmeleri genellikle işletme ve müşteri olmak üzere iki taraf arasında olmakla birlikte işletmeyi vekaleten temsil eden üçüncü bir tarafın varlığı da

mümkündür. Sözleşmede üçüncü bir taraf varsa bunun görevinin asıl işletmeyi temsil etmek olup olmadığının tespit edilmesi gerekir. Bunun için ise malın kontrolünün bu üçüncü tarafa geçip geçmediğine bakılacaktır. Eğer ki mal müşteriye devredilmeden önce bu tarafça kontrol edilebiliyorsa üçüncü taraf(işletme) edim yükümlülüğünü bizzat yerine getirip malın devrini müşteriye geçirmesi karşılığında hak etmeyi beklediği tutarın tamamını hasılat olarak muhasebeleştirir. Ancak işletmenin edim yükümlülüğü başka bir tarafın temin ettiği malları müşteriye ulaştırmak ise, işletme vekildir ve yalnızca aracılık bedelini veya komisyonunu hasılat olarak kaydeder (TFRS 15, prg. B34, B35, B36). Örneğin üretici işletme ihraç edilecek malları öncelikle dış ticaret şirketine fatura edip dış ticaret şirketi ise yurt dışındaki müşteriye fatura ettiğinde dış ticaret şirketi vekil görevi görmektedir. Yani dış ticaret şirketi ihraç konusu mallar üzerinde geçici olarak hukuki mülkiyet sağlamış olur ve bu şirketin hasılat olarak raporlayacağı tutar aldığı veya almaya hak kazandığı komisyon vs. bedelinden ibarettir. Yine internet üzerinden yapılan satışlarda da üretici firma tarafından satıcı firmaya mal bedeli üzerinden belirli bir komisyon verilebilmektedir (Şavlı, 2016: 73). Aracılık görevi türlü şekillerde olabilmektedir. Ancak hangi ad ile anılırsa anılsın standart açısından niteliği değişmeyecektir. Doğrudan satışlarda olduğu gibi standartın temel kriteri malın kontrolünün sağlanmış olup olmadığıdır.

Standartta müşteriye mal temin edilmeden önce kontrolünün sağlanmadığının ve dolayısıyla işletmenin vekil olduğunun bazı göstergeleri sayılmıştır. Buna göre sözleşmenin ifası başka bir tarafın sorumluluğunda ise, malların sevkiyatları veya iadelerinde işletmenin stok riski yok ise, işletmenin fiyat belirleme yetkisi yok ise yani ilgili malların fiyatının belirlenmesinde işletme söz hakkı sahibi değilse, işletme mal satışı karşılığında yalnızca komisyon alıyorsa veya malların devrine karşılık müşteriden kaynaklanan kredi(tahsil edilememe) riski beklenmiyorsa işletme vekildir (TFRS 15, prg. B37). Bu durumlardan herhangi birinin olması zaten vekalet ilişkisi olduğunu gösterir. Bunların olmaması halinde ise malın kontrolünün kimde olduğuna ayrıca bakılması gerekecektir.

2.14.2. Müşteriye Sunulan İlave Mal veya Hizmet Seçenekleri

İşletmeler bazen mal sattıkları müşterilerine daha sonraki alışlarını bedelsiz veya indirimli olarak sağlama imkanı verirler. Müşteri ile yapılan sözleşmede ilave mal veya hizmetler edinme seçeneği sağlanmışsa, bu seçenek ancak müşteriye sözleşmeyi taraf olarak imzalaması halinde elde edebileceği maddi bir hak veriyorsa bir edim yükümlülüğü oluşturur. Müşteriye maddi bir hak tanınması halinde müşteri ileride sunulacak malların bedelini peşin öder ve işletme sözkonusu malların devredilmesi ya da bu seçeneğin sonlanması halinde hasılatı raporlar (TFRS 15, prg. B40). Yani müşteriye tanınan maddi hak ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturur ve peşin tahsil edilen bedel, ileride müşteriye sunulacak imkanlar nispetinde müşteri bu imkanlardan yararlandıkça veya yararlanma imkanı kalmadığında hasılatı dönüşür. Müşteriye tanınan sözkonusu imkanları sadakat programları kapsamında değerlendirmek mümkündür. “Müşteri sadakat programları, müşterinin işletmeye sadık kalmasını teşvik ederek müşteri karlılığını arttırmak için kullanılan bir pazarlama çabasıdır.” Bu kapsamda mal satışları ile ilgili en yaygın olarak kullanılan yöntem perakendecilerin müşterilerine verdikleri hediye puan veya indirim sağlayan üyelik kartlarıdır. Böylelikle müşterilere alış hacmi ile orantılı olarak faydalar sağlanır. Müşteriler işletmeden yaptıkları alışveriş sonucunda kazandıkları puanları ileride aynı işletmeden yapacakları alışverişlerde indirim veya bedelsiz ürün olarak kullanabileceklerdir (Pamukçu ve Pamukçu, 2016: 76, 77). TFRS 15 ile Müşteri Sadakat Programları(TFRS Yorum 13) iptal edildiği için bu hususla ilgili yalnızca TFRS 15 hükümleri geçerli olacaktır. Aşağıdaki varsayımsal örnek ile konu daha iyi anlaşılabilir.

Örnek 15: Müşteriye birim fiyatı 40 TL olan 100 adet A ürününü alması sebebiyle 1 yıl içinde 50 adede kadar satın alacağı A ürünlerini 30 TL fiyata alma hakkı verildiğinde işletmenin sözkonusu satış bedelinden 1 yıl sonuna kadar $(50 \times (40 - 30) =) 500$ TL edim yükümlülüğünü raporlaması gerekir. Müşterinin bu hakkı kullanması halinde kullanıldığı ölçüde bu yükümlülük hasılatı dönüştürülür. Bu hakkın kullanılmaması halinde ise her halükarda en geç 1 yıl sonunda yükümlülük finansal tablolardan çıkarılır.

2.14.3. Müşterilerin Kullanılmamış Hakları ve İade Edilemeyen Peşin Ödenen Ücretler ile Yapılan Bazı Masraflar

“Sözleşmenin sunumu” bölümünde açıklandığı gibi işletme gelecekte mal veya hizmetleri devretme yükümlülüğü ile ilgili müşteriden aldığı ön ödeme tutarını sözleşme yükümlülüğü olarak raporlar, daha sonra mal devri yapıldığında ise bu yükümlülük finansal tablolardan çıkarılarak hasılat olarak raporlanır (TFRS 15, prg. B44). Alınan ön ödeme avans olarak nitelendirilebilir. Ancak ön ödeme tutarı avans olarak raporlanabileceği gibi başka bir adla da bilançonun pasifinde yer alabilir. Önemli olan husus belli şartlar oluşmadan alınan bu bedelin hasılat olarak kabul edilemeyeceğidir. Yapılan ön ödeme iade edilemez nitelikteyse, müşteri bir malı veya hizmeti gelecekte alma hakkı elde eder. Ancak bazen müşteri sözleşmeden doğan haklarının “kırılma” olarak adlandırılacak kısmını kullanmayabilir. İşletmenin bir sözleşmede kırılma beklentisi varsa beklediği tutarı müşterinin kullandığı haklar oranında hasılat olarak muhasebeleştirir. İşletmenin kırılma beklentisi yoksa kalan hakların kullanılma ihtimali azaldığında beklenen kırılma tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B45, B46). Böylelikle mal devredilmeden de müşterinin haklarını kullanmama beklentilerine göre ön ödemenin hasılat olarak kabulü mümkündür.

İşletmenin başka bir tarafa devretmekle yükümlü olduğu müşterinin kullanılmamış hakları dolayısıyla tahsil edilen bedel hasılat olarak değil yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B47). Çünkü sözleşmeden doğan hakkı müşteri kullanmasa bile kendisine devredilecek tarafın kullanması muhtemeldir.

“Bazı satış sözleşmelerinde, sözleşmenin başında müşteriden alınan ön ödeme sözleşme süresinden önce feshedilse bile geri ödenmez.” Standartta yer verilen bu duruma mal satışından ziyade hizmet sektöründe karşılaşılmaktadır (Şavlı, 2016: 76). Öte yandan mal satışı ile ilgili sözleşme yapıldığında müşterilerin iade edilmemek üzere işletmeye peşin ödediği bedeller aşağıdaki şartların olması halinde muhasebeleştirilecektir:

-Söz konusu “bedelin müşteriye devredilen spesifik bir mal ile ilişkili olması”

-Sözkonusu “bedelin (gelecekteki sözleşme dönemleri dahil) ileride müşteriye verilecek mal ve hizmetlere ilişkin avans” niteliğinde olması (kpmg.com.tr, UFRS 15-Hasılat Muhasebesi Değişiyor).

İşletmenin bir sözleşmenin yapılmasıyla ilgili katlandığı iade alınamayacak nitelikteki maliyetler ise genel olarak hizmet sözleşmeleri ile ilgili olduğu için mal satış sözleşmeleri bakımından pek önem arzetmemektedir.

2.14.4. Lisanslama

Lisans, müşteriye işletmenin satış haklarını da içerebilecek fikri mülkiyet haklarına erişim hakkı verir. Lisans anlaşması mal satışı ile birarada yapılabileceği için mal satış sözleşmelerini ilgilendirebilecektir. Örneğin bir makinenin satış sözleşmesi ile makinenin işletim sistemi lisansı da satılabilir. Ancak işletim sisteminin kullanımı zorunlu olup bu hizmet yalnızca makineyi satan işletmeden sağlanabiliyorsa yine bir lisans devri sözkonusudur (Şavlı, 2016: 77).

Lisansın mal ile birlikte satıldığı sözleşmelerde ayrılabilir yükümlülükler belirlenerek işlem tutarı yükümlülüklerle dağıtılır. Lisans verme taahhüdü örneğin sözleşme kapsamındaki malların bir parçasını oluşturuyorsa veya işlevlerini tamamlıyorsa lisans verme ve mal satışı birlikte taahhüt edilmiştir ve bu, tek edim yükümlülüğü olduğunu gösterir. Bu durumda bu yükümlülüğün zaman içinde mi yoksa zamanın belirli bir anında mı yerine getirildiğini standarttaki hükümlere göre tespit etmek gerekir. Sözkonusu taahhütler birbirinden farklı ise yine bu yükümlülüklerin ne şekilde yerine getirildiğine karar vermek gerekir (TFRS 15, prg. B54-56). Bu doğrultuda hasılat sözleşme müşteriye lisansa erişim hakkı veriyorsa zamanın belirli bir anında, lisansı kullanım hakkı veriyorsa lisans sözleşmesi boyunca kaydedilir (Şavlı, 2016: 78).

Basit nitelikli mal satışlarını pek ilgilendirmeyen lisanslama konusu, kapsamlı satışlar için önem arz edebilmektedir ve işletme standarttaki hükümleri dikkate alarak doğru şekilde ve zamanda lisans hakkını muhasebeleştirir.

2.15. BOBİ FRS'ye Göre Mal Satışının Raporlanması

“Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetime tâbi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir ve sözkonusu işletmelerde MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini alacaktır.” (kgk, Erişim tarihi:11.05.2018) Ülkemizde TFRS uygulamayan ancak bağımsız denetime tâbi olan çok sayıda işletme bulunduğu için bu kapsamdaki işletmelerin uygulamaları gereken BOBİ FRS'ye değinilmesi gerekli ve faydalı olacaktır.

BOBİ FRS, Hasılatı TMS 18 gibi “işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir” olarak tanımlar ve bu standart, işletmenin satılmak üzere ürettiği veya satın aldığı malların satışı sonucunda oluşan hasılatın kayda alınmasında uygulanır (Bobi Frs, prg. 5.2, 5.3).

BOBİ FRS'de de tahakkuk esası geçerli olup Nakit Akış Tablosu dışındaki finansal tabloların tahakkuk esasına göre düzenlendiği ifade edilmektedir. BOBİ FRS'ye göre “Tahakkuk esası, nakit giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin ekonomik varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir” (Bobi Frs, prg. 1.16).

TMS 18'i yürürlükten kaldıran TFRS 15 ve bu standardın beş aşamalı hasılat modelinin, tam set TFRS uygulamak zorunda olmayan büyük ve orta boy işletmeler için uygulanması zor olabileceği için BOBİ FRS'nin hasılatla ilişkin hükümleri, “TFRS 15 yerine TMS 18 ile uyumlaştırılmıştır.” Ayrıca BOBİ FRS mal satış sözleşmeleri ile ilgili olabilecek “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardındaki düzenlemeler (Karşılıkların muhasebeleştirilme ölçütleri, koşullu borç ve varlıkların gösterimi, vb.) ile de genel olarak uyumludur.” (Ataman ve Cavlak, 2017: 160, 162). TMS 37 ile aralarındaki küçük farklılıklar ise hasılat ile ilgili değildir.

BOBİ FRS'de hasılatın ölçümü ve kayda alınma zamanı aynen TMS 18'de olduğu gibidir. Hasılat “ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel”

olduğu ve bu faydalar güvenilir bir şekilde ölçülebildiği zaman kayda alınır. Hasılat, işletme ile müşterinin yaptıkları sözleşmede anlaştıkları satış iskontoları “düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel” üzerinden ölçülür (Bobi Frs, prg. 5.5, 5.8). Bu özelliği ile TFRS 15’e nazaran hasılatın tespiti daha kolaydır ve hasılat daha kısa bir sürede raporlanabilir.

Hasılatın kaydedilmesi çoğunlukla her bir işlem için ayrı olarak uygulanır. Bazı durumlarda ise tek bir işlem kısımlara ayrıştırılabiliyorsa muhasebeleştirme kriterlerinin her bir kısmı ayrı “uygulanması gerekebilir.” Örneğin bir malın satış bedeline satış sonrası hizmetler de dahilse ayrıştırılabilir her bir kısım ayrı olarak kaydedilir (Bobi Frs, s.30, md. 5.6) Bu şekilde hasılatın hangi unsurlardan oluştuğu daha iyi görüldüğü için daha sağlıklı bir raporlama yapılmış olur. Ancak bazı durumlarda muhasebeleştirme kriterleri birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisine yani birden fazla işleme birlikte uygulanır. Örneğin işletme sözleşmede sattığı malı belli bir süre sonra geri satın alacağını belirtmişse satış ve geri alma işlemleri tek işlem gibi görülür ve muhasebeleştirme kriterleri bu işlemlere “birlikte uygulanır.” (Bobi Frs, s.30, md. 5.7). Böylelikle satış sözleşmesinin ticari etkisi daha iyi anlaşılabilir. Bu uygulama raporlamayı da basit hale getirecektir.

Mal satışına ilişkin hasılat, TMS 18 ile birebir aynı olmak üzere aşağıdaki durum ve şartların tamamının bulunması halinde muhasebeleştirilir (Bobi Frs, s.32, md. 5.14):

-“Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.” Bu devrin müşteriye ne zaman yapıldığını tespit etmek için satış işleminin şartlarına bakmak gerekecektir. Bu devir çoğunlukla ve özellikle perakende satışlarda yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri ile aynı zamanda gerçekleşir (Bobi Frs, s.32, md. 5.15).

-İşletmenin satılan mallar üzerinde bir kontrolünün bulunmaması. “Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder.”

-“Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi”.

-İşletmenin mal satışı ile ilgili ekonomik faydaları elde etmesinin muhtemel olması.

-Satış için “katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”

BOBİ FRS’de sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin devredilmediği ve dolayısıyla hasılatın muhasebeleştirilmediği bazı durumlara örnekler verilmiştir (Bobi Frs, s.32, md. 5.16). Buna göre;

-İşletmenin verdiği normal garantiler dışında malın performansı ile ilgili bir garanti verilirse,

-Satış hasılatının tahsilinin (konsinye satışlar gibi) müşterinin malı satması şartına bağlanması halinde,

-Satışın malın kurulumunu da içermesi ve kurulumun henüz bitmemiş olması halinde,

-Müşterinin satış sözleşmesine göre tek taraflı olarak malı almaktan vazgeçme hakkı varsa ve işletme bu malların iadesinden emin değilse hasılat oluşmuş kabul edilmez.

Yukarıdaki örneklerin herbirinde işletmenin malın sahipliği ile ilgili risk veya getirileri taşıdığı görülmektedir. Söz konusu durumlardan herhangi birisi mevcut olduğu sürece hasılat raporlanmayacaktır.

Malların takası ile ilgili ise yine TMS 18 ile aynı doğrultuda olan yalnızca farklı nitelikteki ve değerdeki malların birbiri ile takası hasılat doğuran bir işlemidir. Bu tür takaslarda hasılat alınan malın gerçeğe uygun değerine göre belirlenir. Bu belirlemede varsa ödenen veya tahsil edilen tutarlar duruma göre gerçeğe uygun değerden çıkarılır ya da bu değere eklenir. Alınan malın gerçeğe uygun değeri ölçülemiyorsa hasılat elden çıkarılan malın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bu şekilde de ölçüm yapılamıyorsa elden çıkarılan malın “defter değeri esas alınır.” Benzer malların takası ise hasılat olarak muhasebeleştirilmez (Bobi Frs, s.31, md. 5.12).

Örnek 16: İşletme değerleri ve özellikleri birbirinden farklı olan A malı karşılığında B malını almak üzere müşteri ile sözleşme yapmıştır. B malının biliniyorsa gerçeğe uygun değeri hasılat olarak raporlanır. İşletme B malının yanında bir miktar para da alırsa hasılat bu tutarı da kapsar. Tersine B malını almak için işletme A malı ile birlikte bir miktar para da öderse hasılat B malının gerçeğe uygun değerinden bu

tutarın çıkarılması sonucu kalan tutardır. A ve B mallarının ikisinin de gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilememesi halinde ise işletmenin sattığı A malının defterde kayıtlı değeri hasılat olarak kabul edilir.

BOBİ FRS’de hasılat ile ilgili bazı hususlar ise TFRS 15 ile uyumludur. Şöyle ki BOBİ FRS’de hasılatın 1 yılı aşmayacak sürede tahsil edilmesi öngörülürse TFRS 15’te olduğu gibi vade farkları hasılattan ayrıştırılmaz. Bu durum TFRS 15’te isteğe bağlı olarak düzenlenmiştir. Vade 1 yıldan uzun bir süre olarak öngörülüyorsa vade farkı ayrıştırılarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilir ve hasılat malın peşin bedeli ile ölçülür (Bobi Frs, s.30, md. 5.9).

Yine TFRS 15’te olduğu gibi hasılat olarak kaydedilen tutarın tahsilinde sonraki tarihlerde belirsizlik oluşursa hasılatta düzeltme yapılması yerine varsa değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirme yapılır. Satış bedelinin tahsilinde hasılatın ilk kayıt anında önemli bir tehlike varsa “hasılat düzeltilmiş bedel üzerinden ölçülür.” (Bobi Frs, s.31, md. 5.11). Yani hasılatın raporlanmasından sonra alacağın tahsili tehlikeye girse de hasılatın azaltılması yerine alacağın değer düşüklüğü için karşılık ayrılır.

Müşterinin maldan memnun kalmaması halinde ödediği bedeli iade alma hakkı varsa ve işletme bu iade tutarlarının tahminini güvenilir bir şekilde yapabiliyorsa hasılat muhasebeleştirilir ve “iadeler için karşılık” ayrılır (Bobi Frs, s.32, md. 5.17). Yani işletmenin mal bedelini iade etme ihtimali varsa ve ne kadarının iade edileceği öngörülebiliyorsa bir yandan şartları bulunduğu için hasılat, diğer yandan iade ihtimali sebebiyle karşılık gideri muhasebeleştirilir.

Yapılan mal satışı ile ilgili müşteriye daha sonra bedelsiz ya da indirimli mal ve hizmet satın alma hakkı veren hediye puanlar ise ilk yapılan satıştan ayrı olarak muhasebeleştirilir. Satış bedeli hediye puanlar ile kalan kısım arasında paylaştırılır ve hediye puanlara ait hasılat puanların kullanıldığı dönemlerde muhasebeleştirilir (Bobi Frs, s.31, md. 5.13). TMS 18’de yer almayan hediye puan hususu TFRS 15’te de doğrudan yer almamakla beraber “müşteriye ödenecek bedel” konusu içinde düşünülebilir. Çalışmanın ilgili kısmında belirtildiği üzere TFRS 15’te müşteriden

alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı olmayan ödeme olarak kabul edilebilecek hediye puanlar hasılatla indirim olarak muhasebeleştirilir.

Görüldüğü üzere BOBİ FRS’de mal satışı ile ilgili raporlama kuralları genel olarak daha basit olması sebebiyle TMS 18 ile paralel olmasının yanında bazı hususlarda TFRS 15 ile benzerlikler de bulunmaktadır.



3. BÖLÜM

MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİNE GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. MSUGT'un Amacı, Kapsamı, Niteliği, Vergi Mevzuatı ile İlişkisi ve MSUGT'a Göre Hasılatın Tanınması

MSUGT bilanço usulünde defter tutan kişiler için uygulanması zorunlu düzenlemeler içermektedir. 1 sıra nolu MSUGT'da bu düzenlemelerin amacı bu kapsamdaki “teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” olarak ifade edilmiştir. Bu düzenlemeler Vergi Usul Kanununun hükümlerine dayanılarak hazırlanmış olduğu için zorunlu kılınan bu hükümlere aykırı durumların mali rapor ve beyannamelerde gösterilmesi ve bu rapor ile beyannamelerin ilgili kanun hükümlerine göre düzenlenmesi gerekir (1 sıra nolu MSUGT). Böylece MSUGT'a göre mal satışının raporlanmasının da vergi kanunlarındaki hükümlere uygun olması gerekmektedir. Dolayısıyla MSUGT'a göre mal satışının raporlanması ile ilgili aşamaların Vergi Usul Kanunu, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki hükümler dikkate alınarak yapılması gerekecektir.

MSUGT'da ve vergi mevzuatında hasılatın muhasebeleştirilmesinde dönemsellik ve tahakkuk kavramları esas alınmaktadır. Tahakkuk esası, gelirin ve giderin miktar ve kapsam itibarıyla kesinleşmesi ve hukuken talep edilebilir hale gelmesi şeklinde tanımlanabilir. Kesinleşme ise miktar olarak hesaplanabilmeyi, geliri haketmeyi ve gider olarak borç altına girmeyi ifade eder (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, Karar ve Esas No : 2004/1, Danıştay Kararı). Daha basit bir anlatımla tahakkuk esası, gelirlerin tahsil edilip edilmediğine giderlerin ise ödenip ödenmediğine bakılmaksızın doğdukları anda muhasebeleştirilmeleridir. 1 nolu MSUGT'da brüt satışların tanımı “İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam

değerleri kapsar.” (1 sıra nolu MSUGT) şeklinde yapılarak satışların gerçekleşmiş olmasında bedelin tahsil edilmesi şart olarak görülmeyerek tahakkuk etmiş olması yeterli bulunmaktadır.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı ise “işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması” olarak ifade edilmekte, “hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi” kavramının gereği olarak görülmektedir (1 sıra nolu MSUGT). Bu ise dönemsellik kavramı ile tahakkuk esasının içiçe olduğunu göstermektedir. Yine 1 nolu MSUGT’deki Mali tablolar ilkelerine göre gerçekleşmemiş “satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilemez. Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır” (1 sıra nolu MSUGT, Gelir Tablosu İlkeleri). Bu şekilde satışın ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı ve satış hasılatı ile maliyet ve giderlerinin ne zaman raporlanması gerektiği tespit edilebilecektir.

Vergi kanunlarında mal satışı, hasılat ve tahakkuk kavramları tanımlanmamıştır. Ancak VUK, GVK ve KVK’da hasılatı, tahakkuku ve dönemsellik ilkelerini ifade eden ve ilgilendiren maddeler bulunmaktadır. GVK’da yer alan “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.”(GVK, md. 37) ifadesine göre mal satışı da ticari faaliyet kapsamında olduğu için bu faaliyet dolayısıyla ticari kazanç hükümleri geçerlidir. Yine GVK’da işletme hesabında ticari kazancın tespiti maddesinde hasılatın tahsil olunan paralardan ve tahakkuk eden alacaklardan meydana geldiği ifade edilmektedir (GVK madde 39). Bu ise ticari kazançta gelirin elde edilmesinin tahakkuk esasına bağlandığını göstermektedir. KVK’da kurum kazancının tespitinin GVK’nın ticari kazanç hükümlerine göre yapılacağı(KVK, md. 6) belirtilmiş olduğu için mal satışını yapan şahıs değil de kurum olduğunda yine tahakkuk esası geçerli olacaktır. Dönemsellik ilkesi ile ilgili ise GVK ve KVK’da gelirin ve kazancın takvim yılı ve hesap dönemi içinde elde edilmesi hükümleri yer almaktadır. Yani vergi

uygulamasında hem gerçek kişi hem kurum için vergiye tabi gelirin kavranmasında dönemsellik ilkesine bağlı olarak "tahakkuk esası" benimsenmişken, ticari kazancın saptanmasında gelir ve gider tahakkuk tarihi itibarıyla elde edilmiş ve yapılmış sayılır.

Mal satışı ticari mal, mamul ve aynı nitelikteki diğer stok satışlarından oluşur (SEVİLENGÜL, 2008: 699). Mal satışında gelirin miktar ve kapsam itibarıyla kesinleşmesinin en önemli karinesi fatura düzenlenmesidir. VUK'ta faturanın, satılan mal veya yapılan işe karşılık tüccar tarafından düzenlenerek müşteriye verilen ticari belge olduğu belirtilmiştir (VUK, md. 229). Yapılan satışla ilgili düzenlenen faturada hem tutar hem de satılan malın mahiyeti gösterilmektedir. Böylece vergi kanunlarında açıkça belirtilmiş olmasa da fatura düzenlenmesi, satış bedelinin tahakkuk ettiğinin bir göstergesidir. Çünkü fatura düzenlendiğinde müşteri işletmeye(tüccara) karşı borçlu duruma gelecektir.

Ancak fatura düzenlenmesi her durumda tek başına hasılatın tahakkuk ettiğini göstermez. Faturanın düzenlenmesi ile hasılatın tahakkuk edeceğinin bir istisnası ihracat teslimleridir. Hasılat, ihracata ilişkin fatura düzenlendiğinde değil fiili ihraç tarihinde gerçekleşir ve muhasebeleştirilmesi de bu tarihte yapılır. Fiili ihraç tarihi ise ihraç beyannamesinin kapanma tarihidir (Maç, 2010: 106). Fatura, ihraç beyannamesinden önce düzenlenebileceği gibi sonrasında da düzenlenebilir. Dolayısıyla ihracatta hasılat fatura düzenlenmeden önce de tahakkuk edebilecektir. Bu hususta Maliye Bakanlığı birimleri tarafından verilen özalgeler bulunmaktadır. "Fatura tarihi ve ihracat kapanış tarihlerinin farklı olması" konulu bir özalgede durum özetle aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

Satış sözleşmesinde İhraç konusu malın satıcının Türkiye'deki fabrika, depo veya işyerinde alıcı veya onun adına hareket edenlerce teslim alınacağı belirlenmiş ise satıcının bu yerlerden birinde söz konusu malı teslim etmesiyle satış sözleşmesi tamamlanmış ve gelir tahakkuk etmiş olur. Öte yandan ihracatta malın satıcının Türkiye'deki işyerinde teslim alınması hali hariç, şirketin ihracat gelirinin fiili ihraç tarihi itibarıyla tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi gerekir (Gelir İdaresi Başkanlığı

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08/04/2016 tarih ve 93767041-130[39-2014/176]-33 sayılı özelge).

İlgili özelgeden anlaşılabacağı üzere mali idare ihracatta satıcının malı Türkiye'deki işyerinde teslimini yeterli görmemiş, ihracat gelirinin fiili ihracat ile tahakkuk ettiği ifade edilmiştir. Özelgenin konusundan ise fiili ihracatın ihracat kapanış tarihi olduğu anlaşılmaktadır. Bu ise ihracat(gümrük) beyannamesinin kapandığı tarih olacaktır. Mali idare tarafından aynı açıklamaların bulunduğu çok sayıda özelgeler verilmiştir.

MSUGT'a göre işletmelerin muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve planına göre kurmaları zorunludur (1 S. nolu MSUGT). Tekdüzen hesap planı ise bilanço ve gelir tablosu hesaplarından oluşur. Mal satışı ile ilgili bu iki finansal tabloda birçok hesap yer almakla birlikte Brüt satışlar hesabının ayrı olarak incelenmesi gerekir. Brüt Satışlar İşletmenin esas faaliyetleri kapsamında satılan mal veya hizmetler karşılığında tahsil edilen ya da tahakkuk ettirilen değerlerin toplamından oluşur. Brüt satışlar içinde "subvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri" de yer alır. Katma Değer Vergisi ise brüt satış tutarına dahil değildir. Brüt satışlardan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimler çıkarıldıktan sonra net satışlara ulaşılır (1 S. nolu MSUGT). İadeler, iskonto ve satışlarla ilgili diğer indirimler toplam satışların unsurları olduğu için bunların herbirinin finansal tablolarda gösterilmesi gerekir. Bu, tam açıklama kavramının bir gereğidir. Öte yandan tutarlarının tespiti mümkün olmayan alacaklar tahakkuk ettirilmez ve bunların bilanço dipnot veya eklerinde gösterilmesi gerekir (1 S. nolu MSUGT). Böylelikle vadeli satışlarda mal satış bedeli belirlenemediği takdirde ihtiyatlılık kavramı gereği hasılatın muhasebeleştirilmesi ertelenir.

Muhasebenin temel kavramlarından Tam açıklama kavramına göre finansal tablolar yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmelidir (1 S. nolu MSUGT, Muhasebenin temel kavramları). MSUGT'da finansal tablolarda hangi bilgilerin bulunması gerektiği belirtilmemektedir. Ancak Tam açıklama kavramı gereği finansal bilgilerin tam olarak açıklanması, finansal tablo kalemleri kapsamına girmeyen ve "alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da

yer verilmesi” gerekmektedir (1 S. nolu MSUGT, Muhasebenin temel kavramları). Sözkonusu muhtemel olaylar finansal tabloların dipnotlarında açıklanarak olası durumlara karşı finansal tablo kullanıcıları bilgilendirilmelidir.

3.2. Sözleşmenin Belirlenmesi, Sözleşmede Değişiklik ve Birleşme Hususları

Satış geliri tutarı işletme ve alıcının yaptığı sözleşme ile belirlenir (SEVİLENGÜL, 2008: 699). Vergi kanunlarında mal satışı ve satış sözleşmesi tanımları olmadığı gibi sözleşme değişikliği ve birleşmesi ifadeleri de bulunmamaktadır. Bu durumda satış sözleşmesinin geçerli olması için hasılat standardındaki gibi belirli şartlar yoktur. Ayrıca standarda göre aynı müşteri ile yapılmış birden fazla sözleşmenin tek sözleşme kabul edildiği hallerde mal satışı yine yalnızca tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Aynı şekilde sözleşmede yapılan değişikliklerin ayrı sözleşme kabul edildiği hallerde de durum böyledir. Bu ise çoğunlukla fatura düzenlendikçe hasılatın kaydedilmesi şeklindedir. Yani MSUGT ve vergi kanunlarına göre satış hasılatı belli aşamalar sonucunda tanımlanmadığı için sözleşmenin tek veya birden fazla olması raporlama sürecini etkilemeyecektir.

Peşin bedelli satışlarda hasılat tutarı, üzerinde anlaşılan bedelden iktisadi ve ticari icaplara uygun indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutardır (Yıldırım, 2012: 309). Sözleşme yapıldıktan sonra sözleşmenin kapsamında ya da fiyatında yapılan değişiklik dolayısıyla mal bedelinde değişiklik olursa işletme veya müşteri tarafından bu değişiklik dolayısıyla fatura düzenlenmesi halinde hasılatta azalma ve artma olarak muhasebeleştirme yapılır. Varsayımsal bir örnek verilecek olursa; 100 TL bedelli mal satışı hasılat olarak muhasebeleştirildikten sonra bedelin 90 TL olması halinde müşterinin 10 TL tutarında fatura düzenlemesiyle hasılat 10 TL azaltılır ve müşteri 10 TL alacaklı hale gelir ya da müşteriye nakit veya vadeli bir ödeme yapıldıysa bu kıymetin çıkışı bilançodan yapılır. Bedelin 115 TL olması halinde ise işletme 15 TL tutarında fatura düzenledikten sonra hasılat 15 TL arttırılır ve müşteri 15 TL borçlu hale gelir ya da işletmeye nakit veya vadeli bir ödeme yapıldıysa bu kıymet bilançoda gösterilir.

3.3. İndirim, Bedelin Değişken Olması ve Paket halinde Satışlarda İndirim

Mal satışında indirim uygulaması üç şekilde olabilir (SEVİLENGÜL, 2008: 702):

- Mal bedeli faturada belirtildikten sonra müşterinin özelliği ya da belirli bir miktarı aşması sebebiyle indirimin faturada gösterilmesi halinde zaten hasılat faturadaki indirim sonrası tutar olduğu için indirimle ilgili ayrı bir muhasebe işlemi yapılmaz.

- Vadeli mal satışında müşterinin bedeli vadeden önce ödemesi halinde uygulanan kasa iskontosu vade farkının bir kısmının iadesi şeklindedir ve satış hasılatının bu indirim tutarında azaltılması muhasebeleştirilir.

- Müşteriye belli miktar veya tutarlar üzerinde alış yapması sebebiyle mal satışından sonra satış tutarının bir kısmı ya da satış tutarı üzerinden belirlenen bir oranda yapılan miktar iskontosunda satış hasılatının indirim tutarında azaltılması muhasebeleştirilir.

Kasa iskontosu ve miktar iskontosu MSUGT'ta da benzer bir şekilde ifade edilmektedir.

Vergi mevzuatında indirim(iskonto) hakkında doğrudan yalnızca KDV kanununda “Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontoların” matraha dahil olmadığı hükmü bulunmaktadır (KDV Kanunu md. 25). GVK'da yer alan “Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin” kazancın tespitinde indirilebileceği (GVK md. 40/1) hükmünün ise satılan mallar için sonradan yapılan iskontoları kapsadığını ve nihayetinde hasılatı azaltacağını kabul etmek gerekir.

Fatura VUK'ta “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika” olarak tanımlanmıştır (VUK md. 229). Buna göre önceki bölümde de değinildiği üzere satış sözleşmesi ve ilk faturanın düzenlenmesinden sonraki bir tarihte bir miktar iskontosu yapılırsa alıcı müşterinin satıcı işletmeye indirim tutarında bir fatura düzenlemesi gerekir. Müşterinin nihai

tüketici olması halinde ise gider pusulası düzenlenmelidir. Burada satılan mal karşılığında müşteri değil tüccar(işletme) borçlandığı için iskonto faturasını(veya gider pusulasını) müşterinin düzenlemesi gerekir.

Yapılan sözleşmede müşterinin işletmeden belirli bir tutarın veya miktarın üzerinde mal alması halinde müşteriye ciro primi adı altında bir indirim uygulanabilmektedir. Çoğunlukla dönem sonlarında hesaplanan ciro priminin faturası izleyen yılda düzenlenebilmektedir. Faturanın izleyen yılda düzenlenmesi hasılatın izleyen yılda azaltılmasını gerektirmez. MSUGT ve vergi mevzuatına göre kazancın tespitinde dönemsellik ve tahakkuk esası kabul edildiği için fatura daha sonraki yılda(dönemde) düzenlense dahi işletme hasılatındaki azalmayı müşterinin ciro primine hak kazandığı dönemde muhasebeleştirir. İşletme bazen de müşteriye nakdi iskonto yerine, yaptığı iskonto değerinde bedelsiz mal verebilmektedir. Bu durumlarda işletme normal bir satış yapmış gibi satış faturası düzenler ve faturada gösterilen hasılat ile birlikte aynı tutarda iskontoyu muhasebeleştirir (Demir, 2012: 80, 96). Böylece sonuç olarak herhangi bir hasılat oluşmadığı gibi raporlama da doğru bir şekilde yapılmış olur. Ayrıca ciro primi uygulamasında faturanın düzenlenmesinden önce hasılatındaki değişimin muhasebeleştirilmesi de istisnai bir durum teşkil etmektedir.

Satış faturasında birden fazla mal yer almakta ve tek bir iskonto gösterilmişse iskonto tutarı her bir mal türüne orantılı olarak dağıtılmalıdır (Akbulut; 2012: 1054) Danıştay 3. Daire 19.06.1997 tarih ve E. 1996/4318, K. 1997 /2566 sayılı Kararı) Bu hususla ilgili şöyle bir varsayımsal örnek verilebilir:

Tek faturada gösterilen ve bedelleri sırasıyla 30, 40 ve 50 TL olan A, B ve C malları için faturada %10 iskonto oranı yer alıyorsa A, B ve C mallarına uygulanan iskonto tutarları sırasıyla 3, 4 ve 5 TL olur. Faturadaki tutar(108 TL) doğrudan hasılat olarak raporlanır. Bu malların ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi halinde net hasılat tutarları sırasıyla 27, 36 ve 45 TL olacaktır.

Mal satış bedelinin değişken bir özellikte olması ise ancak bedelin yabancı para birimi cinsinden olması gibi durumlarda söz konusu olabilir. MSUGT'ta genel olarak yabancı para ile yapılan satışlara ilişkin bir husus yer almasa da ihracatta

ortaya çıkan kur farkları ile ilgili bilgi verilmektedir. Buna göre ihraç edilen mallarla ilgili dönem sonuna kadar oluşan (lehe) kur farkları satış hesabında izlenecek, sonraki dönemde oluşan kur farkları ise kambiyo karı hesabında izlenecektir (1 sıra nolu MSUGT). İhracatta aleyhe oluşan kur farklarına ilişkin ise MSUGT’ta bir bilgi bulunmamaktadır. Ancak bunun da lehe oluşan kur farkları gibi değerlendirilmesi gerekir. Ayrıca ihracat işleminde kur farkları ile ilgili verilen bu bilginin yabancı parayla yapılan bütün satışlar için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Örneğin Euro ile yapılan satışlarda bedel peşin olarak tahsil edilirse hasılat satış gününün kuru ile muhasebeleştirilir ve daha sonra kur değişikliği hasılatta artış veya azalış olarak değil satışla ilişkilendirilmeden kur farkı gelir veya gideri olarak muhasebeleştirilir. Mal satışının vadeli yapılması halinde ise dönem sonuna kadar oluşan kur farkları hasılat artışı veya azalışı olarak; izleyen dönemlerde oluşan kur farkları dönemsellik ilkesi gereği ilgili dönemin gelir veya gideri olarak raporlanır.

Paket halinde mal satışının raporlanması tek bir mal satışının raporlanması ile aynı mahiyettedir. Varsayımsal bir örnek verilecek olursa:

İşletmenin tek başına sırasıyla 10, 15 ve 20 TL fiyatla sattığı A, B ve C mallarını toplu olarak, yani üçünü birden 35 TL fiyatla satması halinde işletme hasılatı tek seferde ve yalnızca 35 TL olarak muhasebeleştirir. Malların ayrı ayrı farklı fiyatlarla satılması halinde toplam bedelin farklı olması ya da her bir malın farklı tarihlerde ve raporlama dönemlerinde müşteriye teslim edilmesi paket halinde satışta özel bir muhasebe işlemi gerektirmeyecektir.

3.4. Bedelin Mal Tesliminden ve/veya Fatura Düzenlenmesinden Önce Tahsil Edilmesi

Vergi mevzuatına göre genel olarak faturanın düzenlenmesi ile hasılat doğar ve satılan malın müşteriye teslim edilip edilmediğine bakılmadan malın bedeli satış işleminin yapıldığı dönem hasılat olarak muhasebeleştirilir (Sağlam, 2011: 197). İşletme bazen malı teslim etmeden önce müşteriden mal bedelini tahsil edebilir. Eğer bu tahsilat avans niteliğindeyse bilançoda avans hesabına alınır ve mal teslimine ilişkin işlemlerin tamamlanmasıyla birlikte hasılat hesabına alınır. Avans olarak

bedel alınması halinde genellikle fatura düzenlenmez. Bu durum fatura düzenlenmeden yalnızca bedelin tahsil edilmesinin hasılatın elde edilmiş sayılmayacağını göstermektedir. Mal tesliminden önce tahsil edilen bedel avans niteliğinde değilse yine hasılat kaydı yapılmaz ve bilançoya “Gelecek dönemlere(aylara/yıllara) ait gelirler” hesabına yükümlülük olarak alınır. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nda yer alan “gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir”(VUK, md. 287) hükmü tahsilat yapılmış olmasına rağmen bu tahsilatın cari yıla ait bir satış ile ilgili olmaması halinde tahsil edilen bedelin hasılat olarak değil, yükümlülük olarak raporlanması ve sonraki dönemlerde hakedilebilir duruma geldiği zaman hasılat olarak raporlanması gerektiğini ifade etmektedir. Bu durum muhasebenin ihtiyatlılık ilkesine ve dönemsellik kavramına uygun düşmektedir.

MSUGT’ta ise satışlara ilişkin avanslar satış sözleşmeleri dolayısıyla “işletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarlar” olarak ifade edilmiş ve “gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen” hasılatın bilançoda ayrıca gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir (1 sıra nolu MSUGT). Peşin tahsil edilen bedelin müşterinin sipariş vermesi halinde avans olarak, sipariş vermemesi halinde ise gelecek aylara veya yıllara ait gelir olarak muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır. Bu, MSUGT’ta yer alan Dönemsellik, Tam açıklama, İhtiyatlılık ve hatta Özün önceliği kavramları gereğidir.

Sonuç olarak tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi gereği ister avans olarak ister başka adlarla alınmış olsun müşteri ile yapılan sözleşmeye göre mal satışından önce tahsil edilen bedel hasılat olarak değil yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Tahakkukun şartları oluştuğunda ise ilgili dönemde bilanço hesabında yer alan peşin tahsil edilen bedel ile ilgili yükümlülük hesabı kapatılır ve hasılat gelir tablosuna alınır.

Müşterinin ödediği bu bedel karşılığında bir mal almayacağının kesinleşmesi halinde ise ilgili yükümlülük tutarı hasılat olarak değil, “Özün Önceliği” kavramı gereği faaliyet dışı gelir olarak raporlanmalıdır. İşletmenin müşterinin peşin ödemesi karşılığındaki kullanmadığı haklarını başka bir tarafa devretme yükümlülüğü varsa

bu hak kullanılana kadar veya hakkın kullanılmasından vazgeçilene kadar peşin tahsil edilen bedel yükümlülük olarak kayıtlarda yer alır.

3.5. Kredili(Vadeli) Mal Satışı ve Tahsilatın Şüpheli veya İmkansız Hale Gelmesi

Mal teslimi yapılmış ancak bedeli tahsil edilmemişse hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar müşteriyle yapılan sözleşmedeki tutar olacaktır. Yani bu aşamada ileride yapılabilecek indirimler dolayısıyla net tahsil edilmesi gereken tutar dikkate alınmayacaktır. Vadeli satışlarda hasılat kaydı yapıldıktan sonra ileriki zamanlarda müşteri ile anlaşılan tutardan daha az bir bedele razı olunacağına karar verilirse buna ilişkin fatura düzenlenmesi sonucunda aradaki fark satış indirimi olarak gelir tablosuna alınır ve net hasılat bu tutarda azaltılır. Bu indirim vadeden önce ödeme (kasa iskontosu) sebebiyle olabileceği gibi müşterinin vadeli mal alışlarının belli bir miktar veya tutarı aşması (miktar iskontosu) sebebiyle de yapılabilir (1 S. nolu MSUGT). Satış indiriminin yapılmasına yalnızca işletme tarafından karar verilebilmesi durumunda veya indirim yapılması belli şartlara bağlanmışsa bu durumun veya şartların oluşmuş olması gerekir.

Bedel tahsil edilmeden satış hasılatından sonra vadesi gelen alacağın tahsil edilememe riski ortaya çıkarsa kanunda yer alan şartların oluşması halinde alacak şüpheli hale gelir. Alacağı şüpheli hale getiren sözkonusu şartlar VUK'da şu şekilde belirtilmiştir:

-Alacağın dava veya icra safhasında bulunması veya

-Alacak için protesto yapılmasına ya da yazı ile en az 2 kez istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olup alacağın dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması (VUK, 323. md).

Yukarıda yazılı durumlardan birinin oluşması halinde şüpheli hale gelmiş teminatlı olanlar dışındaki alacaklar için bu şartların oluştuğu dönemde değerlendirme gününün tasarruf değeri üzerinden karşılık ayrılabilir. Tasarruf değeri “iktisadi kıymetin sahibi için değerlendirme günü arzettiği gerçek değer” olarak tanımlanmıştır (VUK, 264. md). Kanun hükmü alacağın şüpheli hale gelmesi halinde karşılık ayrılmasını zorunlu

kılmamış ancak MSUGT'un ihtiyatlılık kavramı gereği bu durumda karşılık ayrılması gerekir. Öte yandan dönemsellik kavramı karşılık ayırmada önemli bir husustur. Vergi mevzuatında net ve kesin olarak ifade edildiği için alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonra karşılık ayrılabilmesi mümkün değildir.

Alacağın dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması ile ilgili objektif ölçüler bulunmamaktadır. Ancak dava ve icra takibi için yapılacak giderlerin alacak tutarından fazla olması bunun bir ölçüsü olabilir. Bununla birlikte her durum ayrı olarak değerlendirilmelidir. Ayrıca şüpheli alacak dolayısıyla karşılık ayrılabilmesi için satış bedelinin gelir olarak muhasebeleştirilmiş olması şarttır. Örneğin avans olarak muhasebeleştirilmiş bedel için karşılık ayrılamaz (Hesap Uzmanları Derneği, 2012: 444, 448). Ayrılan karşılık bir gider unsuru olduğu için gelir dışındaki bir tutardan düşülmesi mümkün değildir. Aksi taktirde bir uygulama karşılık ayırmanın amacına ters düşer. Konuyla ilgili şöyle bir varsayımsal örnek verilebilir:

Örnek: 500 TL'ye kredili olarak satılan bir malın vade tarihi gelmesine rağmen müşteriden yalnızca 200 TL tahsil edilebiliyorsa veya edilebileceği tahmin ediliyorsa ve ancak kalan 300 TL'nin tamamı için değil 200 TL için icra takibi başlatılmışsa yalnızca bu tutar şüpheli alacak olarak kabul edilecek ve aynı yıl içinde karşılık ayrılacaktır. Herhangi bir dava veya icra takibi yapılmayan 100 TL ise şüpheli alacak kabul edilmeyecek ve bu tutar için karşılık ayrılamayacaktır.

VUK'un tarif ettiği haller dışında alacağın sübjektif kriterlere(işletmenin değerlendirmesine) göre tahsili şüpheli durumda olsa bile alacağın kanunen şüpheli hale gelmesi ve üzerinden karşılık ayrılması mümkün değildir. MSUGT'ta yer alan "Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır."(1 sıra nolu MSUGT, Bilanço İlkeleri) ifadesinden de MSUGT'un VUK'a dayanılarak düzenlendiği dikkate alındığında VUK hükümleri dışında karşılık ayırmanın uygun olmadığı anlaşılmaktadır.

Kredili satışlarda vadesi gelen bütün şüpheli ticari alacaklar için belli şartlar varsa karşılık ayrılabilirken alacağın dönem sonunun değerine dönüşümü(reeskont)

yalnızca vadesi gelmeyen senetli alacaklar için geçerlidir. Ayrıca VUK’a göre reeskont işlemi zorunlu kılınmamıştır, isteğe bağlıdır.

Satış bedelinin tahsilinin imkansız hale gelmesi halinde ise VUK’un “Değersiz alacaklar” hükmünün uygulanması gerekecektir. Şüpheli alacaklarda olduğu gibi alacağın değersiz hale geldiğinin kabulü için kanundaki bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Bu şartlar tahsil imkansızlığının mahkeme kararına veya kanaat verici bir belgeye dayanmasıdır. VUK’a göre bu hallerde alacak tasarruf değerini kaybeder ve muhasebe kayıtlarındaki değeriyle zarar olarak (işletme hesabı esasında gider olarak) muhasebeleştirilir (VUK, 322. md). Yargı kararının ve kanaat verici belgenin alacağın kesin olarak tahsilinin imkansız hale geldiğini veya alacaktan vazgeçilmiş olduğunu gösterir nitelikte olması zorunludur. Alacağın geçici bir süre tahsilinin imkan dahilinde olmadığını gösteren karar ve belgeler alacağı değersiz hale değil, şüpheli hale getirir. Örneğin müşteri hakkında başlatılan yasal takip sonucunda aciz vesikasının düzenlenmesi alacağın tahsilini yalnızca şüpheli hale getirebilir. Ayrıca alacağın değersiz hale geldiği dönemin(yılın) hesaplarına zarar olarak geçirilmemesi halinde sonraki dönemlerde zarar veya gider olarak muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Değersiz alacağın daha sonra tahsili halinde ise kar hesabında raporlama yapılır (Hesap Uzmanları Derneği, 2012: 435-437). Yani daha sonraki dönemlerde tahsil edilebilen alacak hasılat olarak değil, tahsil edildiği dönemin karı olarak raporlanır.

VUK hükümleri kredili satışlarda vade farkının ayrı muhasebeleştirilmesini öngörmemektedir. Satış faturasına vade farkını içeren faiz dahil edilir ve hasılat bir bütün olarak raporlanır (Selvi, Yılmaz ve Sarıoğlu, 2007: 35). Bu durumda vade farkına ilişkin yalnızca senede dayalı alacak ve borçlar için reeskont işlemi uygulanabilir. 1 sıra nolu MSUGT’ta alacak senetlerinin gerçek değerleriyle gösterilebilmesi için bilanço gününde reeskont işlemlerinin yapılması gerektiği(1 sıra nolu MSUGT, Bilanço İlkeleri), VUK’ta ise henüz vadesi gelmemiş olan senetli alacakların değerlendirme gününün kıymetine dönüştürülebileceği belirtilmiştir. Dönüştürme işlemi senette yazılı faiz oranı üzerinden, bu oran yoksa TCMB resmi iskonto oranı üzerinden yapılır (VUK, 281. md). Mal satışı karşılığında senet

verilmişse ve hasılat olarak kaydedilen tutar vadesi henüz gelmediği için tahsil edilebilir durumda değilse dönemsellik ilkesine uygun olduğu üzere dönem sonundan vade tarihine kadar kalan süre için reeskont faiz gideri hesaplanır. Böylelikle tahakkuk etmemiş faiz tutarı kadar bir gider raporlanarak kar azaltılır (Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 2016: 145).

3.6. Bedelin Nakitdışı Kıymetlerden Oluşması

Mal satışı karşılığında müşteriden paradan başka kıymetler alınması halinde işletme VUK'un değerlendirme kısmındaki hükümlerine göre ilgili kıymeti muhasebeleştirir. Paradan başka kıymetler nakit, senet, çek vs. gibi tutarı belli olan kıymetler dışındaki varlıkları ifade eder. Bunlar mal, hizmet, hisse senedi veya başka bir kıymet olabilir. Malın başka bir mal/hizmet karşılığında satışına ilişkin VUK'ta amortismanına tabi malların trampa edilmesinin yani takasının satış hükmünde olduğu ifade edilmiştir (VUK, md. 328). Buna göre amortismanına tabi her türlü malların takasının satış olarak kabul edilmesi gerekir. Amortismanına tabi olmayan (diğer) malların takası ile ilgili ise KDV Kanunu dışındaki vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Hasılatın tespiti ile ilgili olmasa da KDV Kanununda trampanın(takasın) iki ayrı teslim hükmünde(KDV Kanunu, md. 2/5) olduğu ifade edilmiştir. KDV kanununun amacı farklı olsa da bu hüküm vergi kanunlarının bütünlüğü içerisinde ele alındığında takasın iki ayrı alış satış işlemi olarak değerlendirilmesi gerekir. Akademik yazılarda ise amortismanına tabi olup olmadığı ayırt edilmeksizin bütün malların birbiri ile takası hasılat doğurucu bir işlem olarak görülmektedir. Öte yandan takas edilen malların benzer veya farklı özellik ve değerlerde olmasının takas işleminin satış kabul edilme özelliğini değiştirdiğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Çoğunlukla kabul edilen ve akademik çalışmalarda benimsenen görüşe göre satılan mal karşılığında müşteriden benzer kıymet ve özelliklerdeki başka bir mal alınması halinde hasılat, satılan malın emsal bedeli ile muhasebeleştirilir (Sağlam, 2011: 192). VUK'ta "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde

emsaline nazaran haiz olacağı değer” olarak tanımlanmıştır (VUK, md. 267). Buna göre nakit dışında benzer bir varlık karşılığında satılan ve gerçek bedeli bilinmeyen bir malın bedelinin tespiti aynı veya benzer özellikteki başka malların satış fiyatına bakılarak yapılır. Yine bedelin bilinmediği durumlarda bedelin tahmini VUK’un emsal bedel hükümlerine göre yapılır. VUK’da emsal bedelin tespiti için sırasıyla uygulanabilecek 3 yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler şu şekilde açıklanmıştır; Öncelikle bakılması gereken Ortalama fiyat yöntemi, işletmenin aynı türdeki asgari belli bir miktarın üzerindeki malların satış tutarlarına göre tespit edilir. Bu şekilde tespit yapılamaması halinde emsal bedeli, satılan malın maliyet bedeli belirlenebiliyorsa bu bedele toptan ve perakende satışlarda sırasıyla %5 ve %10 eklenerek bulunur. Bu yöntemin de uygulanmasının mümkün olmaması halinde ise emsal bedel Takdir Komisyonu tarafından belirlenir (VUK, md. 267).

Diğer bir görüşe göre malların benzer bir mal veya hizmet ile takas edilerek satılmasında hasılat, bedel olarak alınan kıymetin işlem günündeki rayiç bedeliyle muhasebeleştirilir (Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 2016: 148). VUK’ta rayiç bedel, “bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri” olarak tanımlanmıştır (VUK, mükerrer md. 266). Rayiç bedel, malların başka mallar ile takasından ziyade mal dışındaki nakitdışı bedel veya hizmetler ile takasında uygulanabilir bir bedel tespit ölçüsü olabilir. Çünkü emsal bedel yalnızca “mal” için uygulanabilir. Öte yandan takasın yapıldığı tarihte bedel yerine alınan kıymetin normal alım satım değerinin bilinmesi halinde emsal bedelin uygulanmasına ihtiyaç duyulmaması gerekir. Örneğin müşteri kendisine satılan mal karşılığında işletmeye bir hizmet sunuyorsa bu hizmetin normal alım değeri hasılat olarak raporlanır. Mal karşılığında işletmeye hisse senedi verilmesi halinde ise senedin borsa rayici üzerinden hasılat raporlanır. Çünkü hisse senedinin rayiç bedeli, işletme tarafından bedel olarak elde edildiği günün borsadaki kıymetidir. Hisse senedi işletmenin aktifine girdikten sonra ise artık borsa rayici dikkate alınmaz, satılması halinde elde edilme(alış) bedeli ile değerlendirilir.

Sözleşmeye göre malın satışı ile ilgili verilecek hizmetlerin bir kısmının müşteri tarafından yapılması vergi kanunlarına göre hasılatın tutarını veya zamanını

etkileyebilecek bir durum değildir. Örneğin kural olarak malın nakliyesinin veya montajının işletme tarafından yapılması gerekir ve ancak bu hizmetleri müşterinin kendisi yaparsa işletme olağan durumda yapacağı satış veya dağıtım giderini muhasebeleştirmez. Çünkü vergi mevzuatı giderleri ancak fiilen yapılması halinde kabul etmektedir.

3.7. Müşteriye Yapılan Ödeme

İşletme mal sattığı müşteriye bir ödeme yaparsa bu ödemenin hangi amaçla yapıldığına bakılarak muhasebeleştirme yapılır. Ödeme müşteriden alınan farklı mal veya hizmetlere karşılık yapılmışsa mal alış işlemi olarak kayıt yapılır. Ödeme müşteriden mal veya hizmet alış için yapılmamışsa müşteri tarafından bir fatura düzenlenmediği sürece hasılatta indirim olarak değil, yalnızca müşteriye borçlu durumda gösterecek şekilde muhasebeleştirilir.

Mal bedelinin kısmen veya tamamen müşteriye iadesinin beklenmesi halinde ise bedelin işletmeye iadesi yapılmadığı sürece herhangi bir muhasebe işlemi yapılmaz. Yani satış bedelinin müşteriye iade edilmesi yüksek bir olasılık olsa bile yalnızca bedel fiilen iade edildiği ve iade faturası düzenlendiği zaman hasılatla bir azalış olarak muhasebeleştirilir.

3.8. Mal Satışında Verilen Garantiler

Muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık ilkesine göre işletmelerin muhasebe olaylarında temkinli olmaları ve karşılaşılabilecek riskleri gözönünde bulundurmaları gerekir. İhtiyatlılık ilkesi gereği işletmeler meydana gelebilecek gider ve zararları için karşılık ayırırlar, olası gelir ve kârlar ise gerçekleşene kadar muhasebeleştirilmez. Ancak bu ilkeye göre gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılamaz (1 S. nolu MSUGT, Muhasebenin temel kavramları). Vergi mevzuatında karşılık kavramı “Gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen ancak miktarı kesin olarak tahmin edilemeyen ve işletme için bir borç mahiyeti taşıyan belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan meblağlar” olarak ifade edilmiştir

(VUK, md. 288). Satılan mallar için verilen garanti ile ilgili ise vergi kanunlarında herhangi bir husus bulunmamaktadır. Dolayısıyla satış sonrası verilecek hizmetleri ifade eden mallara verilen garantilerle ilgili satış hasılatından herhangi bir tutar ayrıştırılmaz. Böylelikle vergi kanunlarında belirtilen bir durum olmadığı için VUK'a ve dolayısıyla MSUGT'a göre garanti kapsamında yapılabilecek giderlerin tahmin edilerek hasılatın belli tutarlarda eksik raporlanması veya tahmin edilen garanti giderleri için karşılık ayrılması sözkonusu olmayacaktır. Çünkü vergi mevzuatı fiilen yapılmadığı sürece giderlerin yapıldığını kabul etmez.

Eğer belli bir süre için verilen garantinin süresi dolduktan sonra işletme müşteriye ayrı bedel karşılığında ek garanti imkanı tanıyorsa bu tutar dönemsellik ve özün önceliği ilkesi gereği ilgili olduğu dönemlerde hasılat olarak muhasebeleştirilir (Sağlam, 2011: 181). Ek garanti kapsamında tahsil edilen tutarlar VUK'un olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı hükmüne uygun olacak şekilde ek garanti satışı ile ilgili fatura gibi belgelerin düzenlendiği tarihte bilanço hesabında aktifleştirilir ve garanti hangi dönemler için verildiyse o dönemlerin sonunda hasılatla dönüştürülür. Bu konuya ilişkin Maliye Bakanlığı birimleri tarafından verilen özelgeler de mevcuttur. Verilen bir özeldede şirket tarafından satılan ürünlerin satışı anında müşterilere satılan ek garanti paketlerine ait gelirlerin ek garanti paketlerinin satışının yapıldığı dönemin geliri olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06/10/2016 tarih ve 64597866-125[6-2015]-17781 sayılı özelge).

Garanti kapsamında yapılan giderlerin nasıl raporlanacağını ise kanunu yorumlayarak tespit etmek gerekecektir. GVK "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderleri" ve işle ilgili sözleşmeye veya kanuna dayanarak ödenen zarar ve tazminatları kanunen gider olarak kabul etmektedir (GVK, md. 40). Buna göre garanti kapsamında yapılan giderler veya ödenen tazminatlar ilgili olduğu dönemde gider olarak gelir tablosunda raporlanır. Nitekim Maliye Bakanlığı birimlerinin bu yönde verdiği özelgeler mevcuttur. Bir özeldede garanti kapsamındaki satışlar nedeniyle verilen bedelsiz bakım, onarım ve yenileme hizmet bedelleri, satış bedeli içinde satışın yapıldığı yılın hasılatına dahil

edildiğinden, sözkonusu giderlerin ilgili işlemlerin yapıldığı yılda gider olarak gösterilmesi gerektiği görüşü verilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 31/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2011/18-27 sayılı özelge). Sözkonusu özelge dönemsellik ve özün önceliği kavramlarına uygundur.

3.9. Konsinye, Acente ve Faturala-Elde tut Anlaşmaları Çerçevesinde Yapılan Satışlar

Vergi mevzuatına göre malların konsinye satışında hasılat gerçek(nihai) müşteriye satışı yapılanaya kadar ertelenir ve mallar müşteriye satıldığında muhasebeleştirilir. Bu durum komisyoncular(acente) vasıtasıyla satışlarda da geçerlidir (Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 2016: 146). Bu tür satışlarla ilgili KDV kanunu dışında vergi mevzuatında doğrudan bir hüküm bulunmamasına karşın VUK'un "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." ve "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar."(VUK, md. 3,19) hükümleri gereği satış, malların konsinye satış yapana veya komisyoncuya gönderilmesi ile değil, müşteriye teslimi ve satış bedelinin tahakkuku ile gerçekleşir.

Faturala-elde tut şeklindeki satışlarda yine olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alındığında işletmenin malı sattığını gösteren faturayı düzenlediği tarihte satış gerçekleşmiş olur ve hasılat muhasebeleştirilir. Nitekim bu tür satışlarda faturanın düzenlenmesi ile mülkiyet müşteriye geçer ve malın zilyetliğinin işletmede bulunması durumu hasılatın tahakkukunu engellemez (Akbulut; 2012: 1101).

3.10. Satılan Malların İade Edilmesi Olasılığı

İşletme yaptığı sözleşmede müşteriye sattığı malı belli şartlarla veya süreli ya da süresiz iade etme hakkı tanırorsa iade olasılığı yüksek olsa bile satış hasılatının ertelenmesi veya bununla ilgili karşılık ayrılması sözkonusu değildir. Nitekim satılan malın iadesi olasılığı vergi kanunlarında yer almadığı gibi bu tür bir olasılık için vergi mevzuatına göre karşılık ayrılabilmesi de mümkün değildir. İade olasılığı olan bir mal satıldığında ve faturası düzenlendiğinde satış bedeli tahakkuk eder. Mal fiilen

iade edilmediği sürece GVK'nın 40. maddesine göre giderleştirme mümkün değildir (Akbulut; 2012: 1107) İade hakkının müşteriye ister satın aldığı malın belirlenen özelliklerde olmaması durumunda ister hiçbir gerekçe göstermeksizin ve süresiz olarak tanınması durumu değiştirmeyecektir (Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 2016: 146). Mal iade edildiğinde buna ilişkin satış iadesi kaydı yapılarak net satışlar azaltılır.

3.11. Geri Alıma İlişkin Anlaşma Yapılması

İşletmenin sattığı malı geri almayı taahhüt ettiği ya da müşteriye malı işletmeye geri satma imkanı verdiği anlaşmalar ile ilgili doğrudan MSUGT ve vergi mevzuatında bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla geri alım anlaşması mali tablolarda tutarı belli bir yükümlülük kalemi oluşturmaz, şarta bağlı gelir olarak değerlendirilemez ve mal satışı yapıldığında yalnızca satışa ilişkin muhasebeleştirme yapılır. Öte yandan Tam açıklama kavramı gereği “mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmelidir.” MSUGT'un Yabancı kaynaklara ilişkin ilkelerine göre ise “İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.” (1 sıra nolu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Bilanço ilkeleri). Geri alım yükümlülüğü veya hakkı da bu kapsamda değerlendirilebileceği için bu durumun bilanço dipnotlarında açıklanması uygun olacaktır.

3.12. Koşullu Satışlar, Deneme Süreli Satışlar ve Satış Sonrası Hizmet Verilmesi Gereken Durumlar

Mal satışı belli koşullarla veya müşteriye teslimden belli bir süre sonra yapılmış olabilir ya da teslim ile birlikte satışın tamamlanması için bazı işlemlerin yapılması gerekebilir. “Şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.” (1 sıra nolu MSUGT, Gelir Tablosu İlkeleri). Buna göre sözleşmede bedelin tahsil edilmesi bazı şartlara bağlanmışsa bu bedel, alacak olarak finansal tablolarda gösterilmez ve bu husus yalnızca tablo dipnotlarında belirtilir. Örneğin müşteriyle yapılan

sözleşmede malın montajının yapılacağı şartı varsa ve montaj satılan mal için vazgeçilmez bir husus ise (montajın yalnızca işletme tarafından yapılabileceği ve montaj yapılmadan satın alınan malın kullanımının mümkün olmadığı ya da uygun bir şekilde kullanılmadığı durumlar gibi) montaj işlemi tamamlanmadan hasılat muhasebeleştirilmez ve bu durum Gelir Tablosunun dipnotunda belirtilir. Satış sonrası verilmesi gereken hizmet bedeli toplam satış bedelinden ayrılabilir özellikle ise mal satış bedelinin teslim ve fatura düzenlenmesi sonucunda, mala ilişkin hizmet bedelinin ise hizmetin yapıldığı tarihte muhasebeleştirilmesi gerekir (Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 2016: 147). Bu şekilde raporlama yapılması özün önceliği ve özellikle dönemsellik kavramına uygundur.

Mal müşteriye deneme amaçlı verilip satışa ilişkin fatura düzenlenmemişse müşteri tarafından kabul edilmedikçe satışla ilgili bir işlem yapılmamalı ve yalnızca stok durumuna ilişkin muhasebeleştirme yapılmalıdır. Malların belli bir deneme süresinden sonra kesin olarak alınıp alınmayacağına karar verileceği durumlarda malların satın alınacağına karar verildiği zaman hasılat tahakkuk eder ve muhasebeleştirilir (Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 2016: 146). Çünkü VUK’a göre “olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas” alınması gerekir. Deneme süresi içinde malların satın alınacağına karar verilmeden hasılatın muhasebeleştirilmesi bu hükme uygun düşmeyecektir.

3.13. Müşteriye Sonraki Satışlar İçin Sunulan İmkanlar

İşletme müşterisinin ileride yapacağı mal alışlarını indirimli veya bedelsiz sağlayabilir. Bu durum müşteriye işletme ile alışverişe teşvik etmeyi amaçlayan bir ödüllendirme uygulaması gibi görülebilir. MSUGT ve vergi kanunlarında bu durum ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Dolayısıyla müşteriye tanınan bu tür imtiyazlar sebebiyle yükümlülük altına girilmediği için karşılık ayırma veya gider/maliyet oluşturma ya da hasılatın herhangi bir şekilde azaltılması gibi bir durum sözkonusu değildir. Müşterinin kendisine sunulan indirimli mal alış hakkını kullanması halinde indirimli tutar üzerinden fatura düzenlenir ve hasılat kaydı yapılır. Bedelsiz satışlar ise GVK’nın 40/1. maddesine istinaden aynı pazarlama

gideri olarak kabul edilir (Bilen, 2006: 88). Yani daha önce muhasebeleştirilen hasılatın azaltılması yoluna gidilmez. Aynı şekilde verilen alışveriş puanlarının da müşteri tarafından kullanıldığında pazarlama ve satış gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Böylece müşterinin kendisine sunulan bedelsiz mal alımı imkanını kullanması halinde işletme malın maliyet bedelini gider olarak muhasebeleştirecektir. Ancak dönemsellik ve tahakkuk esası gereğince bir gider unsuru tutar ve mahiyet olarak kesinleştiği dönemde dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla yapılan satışlar karşılığında verilen puanlar müşterilerce kullanılmadığı sürece avans hesabında izlenmesi gerekir (Pamukçu ve Pamukçu, 2016: 81).

3.14. Satış Sözleşmeleri İle İlgili Diğer Hususlar

TFRS 15’te yer alan ve mal satış sözleşmelerini ilgilendirebilecek önemli hususlar dışında kalan diğer hususların da MSUGT ve vergi mevzuatı yönünden incelenmesi gerekmektedir. Bu hususlar:

- Müşterinin malı kabul şartlı satışlar,
- Geri iadesiz peşin tahsilatlar ve yapılan bazı masraflar,
- Satılan mallara ilişkin lisans haklarıdır.

Bu hususlarla ilgili vergi kanunlarında hükümler bulunmamaktadır. Ancak bu durumlar sözkonusu olduğunda VUK’un “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.”(VUK, md. 3) hükmünün dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda vergi mevzuatında (lafz olarak) açıkça yer almasa da yukarıda belirtilen üç durumda vergi kanunlarının hükümlerine göre işlem yapılacaktır.

MSUGT ve vergi mevzuatında müşterinin satılan malı kabul edip etmemesi hasılatın raporlanmasını etkilemeyecektir. Malın kontrolünün müşteriye geçmesi hasılatın tanımlanma zamanı için önemli olmayıp genel olarak satış faturasının düzenlenmesi ile satış işlemi muhasebeleştirilir.

İşletme mal satışından önce müşteriden geri iade edilmemek üzere bir bedel aldığıında “özün önceliği” kavramı gereği bu bedelin hasılat dışında bir gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Çünkü esas olarak bu bedel satışın yapılması ile alakalı değildir ve satış sözleşmesi feshedilse dahi işletme için bir gelir unsurudur. Satış sözleşmesinin yapılmasıyla ilgili katlanılan harcamalar ise aktifleştirilmez ve dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

İşletmenin sattığı mal lisansa erişim veya kullanım hakkını da içeriyorsa bedelin tamamının mal satış tarihinde hasılat olarak raporlanması gerekir. Lisans, işletmenin finansal tablolarında maldan ayrı bir gayrimaddi hak olarak raporlanmış olsa da bu hakkın mal satışından ayrı olarak değerlendirilerek muhasebeleştirilmesi sözkonusu değildir.

3.15. Mal Satış Sözleşmelerinde Maliyetlerin Raporlanması

MSUGT’a göre bütün satışlar ile bunların maliyet ve giderleri brüt tutarları ile muhasebeleştirilir ve satış bedelleri maliyetlerinden ayrı olarak Gelir tablosunda gösterilir. Satılan mal ile doğrudan ilgili olan malzeme, işçilik ve ürünlerin üretim giderleri maliyet olarak; mal satışları ile ilgili yapılan ve doğrudan malın maliyeti kapsamına girmeyen giderler ise genel yönetim giderleri ile pazarlama, satış ve dağıtım giderleri olarak muhasebeleştirilir (1 S. nolu MSUGT). Yani MSUGT’un maliyetleştirme kriteri, katlanılan giderin satılan malı meydana getiren temel girdi olup olmadığıdır. MSUGT temel girdiler dışında kalan malın satışı için yapılan bütün harcamaların dönem gideri olarak raporlanmasını öngörmektedir.

“Hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.” (1 S. nolu MSUGT, Gelir Tablosu İlkeleri). Her bir kalemin ayrı ayrı gösterilmesi sonucu gelir tablosu oluşturulur. İşletmenin ürettiği mallarda satış maliyetleri direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Vergi mevzuatına göre malların maliyetinin hangi unsurlardan oluştuğunu tespit etmek için kanunun “Değerleme” hükümlerine bakılması

gerekecektir. VUK'a göre üretilen malların maliyetine aşağıdaki unsurlar girmektedir(VUK, md. 275):

- Mamulün meydana getirilmesinde harcanan ilk ve ham maddelerin bedeli,
- Mamulün üretiminde kullanılan işçilik,
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay(maliyete eklenmesi mecburi değildir, gider de yazılabilir.),
- Ambalajlı olarak satılan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli.

İşletmenin satmak üzere aldığı malların maliyeti ise mal alış bedeli ile bu alış dolayısıyla yapılan ve giderleştirilmeyen maliyetlerin toplamından oluşur. Vergi mevzuatına göre satış konusu malların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. Ancak malın satış günündeki bedeli maliyet bedelinden en az %10 daha düşükse mala emsal bedeli uygulanabilir (VUK, md. 274). Vergi kanunu böylelikle değer kaybına uğrayan mallar için işletmelere tercih hakkı tanımıştır. Ayrıca maliyet bedeli yerine uygulanabilecek emsal bedelin tespiti için kanunda yer alan yöntemler çalışmanın 3.6. kısmında açıklanmıştır. Bunlardan Ortalama fiyat yönteminin uygulanabilmesi mümkün değilse emsal bedelin Takdir esasına göre tespiti şarttır. Maliyet bedeli ise kanunda iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan her türlü ödemelerin toplamı olarak ifade edilmektedir (VUK, md. 262). Kanundaki maliyet bedeli ifadesinin kapsamına satınalma bedelinin yanında malların satışına kadar yapılan her türlü masrafların dahil edilmesi gerekmektedir. Bu masraflar mallar için yapılan sigorta gideri, muhafazası için ödenen kiralama bedeli olabileceği gibi malı daha değerli veya daha özellikli bir hale getirmek için eklenen bir parça veya teknolojik program da olabilir. Kanunda maliyet bedeline hangi unsurların gireceği belirtilmemiş ancak bazı hususlar ile ilgili açıklamalar çıkarılan tebliğde yapılmıştır. Tebliğde satın alınan mal ile ilgili kur farkları, kredi faizleri ve komisyon giderlerine değinilmiştir. Mallar işletmenin stoklarına girene kadar yabancı para karşılığında satın alınan mallara ait kur farklarının maliyete eklenmesi zorunlu iken malın satın alınması için alınan kredilerin faizleri ve komisyon giderleri için böyle bir zorunluluk yoktur (238 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği). Buna göre faturada yer alan malın alış bedelinin yanında (ithal edildiyse) gümrük vergisi, mal

satılana kadar işletmenin ödediği alım ile ilgili taşıma, muhafaza ile ilgili sigorta, komisyon vs. masraflar, faturada gösterilmemiş ve daha sonra ortaya çıkmış olsa bile fatura düzenlenerek gösterilen vade farkları, işletme stoğuna girene kadar ortaya çıkan kur farklarının maliyet bedeline eklenmesi zorunludur. Alınan finansman kredilerine ait faiz ve komisyonlar ile mal stoklara girdikten sonra aleyhe oluşan kur farkları ise doğrudan gider yazılabileceği gibi maliyete de eklenebilir. Mal stoğa girmeden işletmenin lehine ortaya çıkan kur farkları malın maliyetini azaltacaktır.

Öte yandan VUK, satış konusu olabilecek (gayrimenkul kapsamındaki) bazı varlıklarda satınalma bedeline bazı unsurların da eklenmesini hükmetmektedir. Buna göre satın alınan makine ve tesisata ait gümrük vergisi ile nakliye ve montaj giderlerinin satınalma bedeline eklenmesi mecburi kılınmışken alım ile ilgili olabilecek noter, kıymet takdiri, komisyon giderlerinin ve özel tüketim vergisinin bu bedele eklenmesi ya da genel gider olarak gösterilmesi tercihe bırakılmıştır (VUK, md. 270). Ancak kanunun sözkonusu makine ve tesisatı gayrimenkul kapsamında değerlendirmesi bunların satılabilir ticari mal olarak nitelendirilemeyeceğini göstermektedir.

“İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri” faaliyet giderlerini oluşturmaktadır (1 S. nolu MSUGT, Hesap Planı Açıklamaları, Faaliyet giderleri). Bu unsurlar satış maliyetine yüklenemediği için aktifleştirilmez, böylece doğrudan dönem gideri olarak raporlanır.

Dönemsellik ilkesi gereği bir dönem içinde yapılan satışlar aynı dönemin maliyetleri ile karşılaştırılır (1 S. nolu MSUGT). Böylelikle fazla veya eksik maliyet gösterilerek dönem karının olduğundan farklı raporlanması engellenmiştir.

4. BÖLÜM

MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNİN HASILAT STANDARDINA VE MSUGT'A GÖRE BENZERLİK VE FARKLILIKLARI

4.1. Sözleşmenin Kurulması, Hasılatın Doğuşu ve Ölçümü, Sözleşmelerin Birleşmesi ve Sözleşmede Değişiklik

Satış sözleşmeleri, TFRS 15 için sözleşmeyi esas aldığından dolayı çok önemli bir husus iken MSUGT için bu derece önem arz etmemektedir. TFRS 15'e göre sözleşmenin geçerli olması ve dolayısıyla hasılatın raporlanabilmesinin ilk şartının sağlanması için sözleşmenin bazı hususları ve özellikleri kapsamalıdır. Sözleşmelerin sözkonusu özellikleri sağlamaması halinde işletme ve müşteri için yükümlülük ve hak doğurucu bir sözleşmeden bahsedilememekle birlikte standartta bunun istisnaları da bulunmaktadır. MSUGT ve vergi mevzuatında ise sözleşmenin kurulması ve geçerli olması için herhangi bir şart bulunmamaktadır.

Hasılat, hem MSUGT ve vergi mevzuatında hem de uluslararası standartlarla(ve dolayısıyla TFRS ile) ilgili finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirleyen Kavramsal Çerçeve'de belirtildiği üzere tahakkuk esasına göre belirlenir. Yani her iki mevzuat da hasılatın oluşumunu mal satış bedelinin tahsiline bağlamamıştır. Ancak standarda ve vergi mevzuatına göre tahakkukun tanımı ve zamanı farklılık göstermektedir. Tahakkuk kavramı, doğrudan belirtilmemiş olmakla birlikte vergi mevzuatına göre gelirin kesinleşmesi ve hukuken talep edilebilir hale gelmesi olarak kabul edilirken Kavramsal Çerçeve'de bir unsurun işletmeye gelecekte yarar sağlamasının muhtemel olması ve ölçümünün güvenilir bir şekilde yapılabilmesi tahakkuk için yeterli görülmektedir. Tahakkuk esasları ile ilgili iki mevzuat arasındaki temel fark; standartta tahakkukun ihtimale dayalı olması, vergi mevzuatında ise tahakkuk için VUK'a göre düzenlenmiş belgeler aranmasıdır.

Vergi mevzuatına göre çoğunlukla faturanın düzenlenmesi ile hasılat doğarken TFRS 15 hasılatı beş aşamalı bir süreçte tahakkuk ettirir. TFRS 15'te ilgili aşamalar tamamlanarak malın kontrolünün müşteriye geçmesiyle hasılat belli bir tarihte veya süreçte tanınırken MSUGT'ta faturanın düzenlenmesi ile ve bazı durumlarda fatura düzenlenmeden de hasılat tanınmaktadır. İhracat satışlarında ise

fatura düzenlense dahi ihracat fiilen gerçekleşmeden hasılat doğmaz. Böylece hasılatın oluşumu genel olarak TFRS 15'e göre MSUGT'tan daha uzun bir süreçte gerçekleşir.

TFRS 15, mal satışında hasılat olarak raporlanacak işlem fiyatını mal ve hizmetlerin müşteriye devri karşılığında hak edilmesi beklenen tutar olarak kabul eder. Ancak tahsil edilmesi beklenen tutar daha yüksek olsa da işletme hasılatı sözleşmede belirtilen tutar üzerinden raporlar. İşletmenin sözleşmedeki tutardan düşük bir bedele razı olacağı muhtemelse hasılat olarak sözleşmedeki tutar değil, tahmin edilen tutar raporlanır. Bu durum ihtiyatlılık ilkesine uygun düşmektedir. Vergi mevzuatına göre ise hasılat, faturada gösterilen iskonto vs. diğer indirimlerden geriye kalan bedeldir. İhtimale veya beklentiye göre faturadaki tutardan eksik veya fazla hasılat raporlanması sözkonusu değildir.

TFRS 15'te birden fazla sözleşmelerin birleşmesi ve sözleşmede yapılan değişikliklerin ayrı sözleşme olarak değerlendirildiği durumlarda hasılat her bir sözleşme bağlamında ayrı raporlanır. Vergi mevzuatında ise bu tür durumlarda yalnızca yeni fatura düzenlenmesi ile hasılatta değişiklik kabul edilir.

4.2. Peşin Bedelli Satışlar

TFRS 15 ve vergi mevzuatına göre hasılat tahakkuk esasına dayandığı için iki mevzuata göre de genel olarak satılan malın bedelinin peşin olarak tahsil edilmesi tek başına hasılat doğurmaz. Öte yandan sözleşmenin kurulması şartları yoksa veya malın kontrolü müşteriye geçmese de bedelin müşteriye iade edilmemek üzere tahsil edilmesi işletmenin müşteriye mal ve/veya hizmet devrine ilişkin bir yükümlülüğünün kalmaması ve sözleşmenin feshedilmesi hallerinde TFRS 15'e göre hasılatın raporlanması için yeterlidir. Müşteriden tahsil edilen bedel iade edilebilir nitelikte ise yükümlülük olarak raporlanır ve ilgili şartlar sağlandığı zaman edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi oranında bu yükümlülük hasılatı dönüşür. İlgili şartlar bulunsada dahi tahsil edilen mal bedelinden iade edilmesinin beklendiği kısmı yükümlülük olarak raporlanır. Paket satışlarda ise paketteki her bir edim

yükümlülüğü belirlenerek işlem fiyatı bu edim yükümlülüklerine dağıtılarak tespit edildiği için her bir edim yerine getirildiğinde hasılat raporlanır.

Vergi mevzuatına göre ise fatura düzenlenmedikçe peşin tahsil edilen bedel avans olarak veya gelecek dönemlere ait gelir kapsamında yükümlülük olarak raporlanır. Faturanın düzenlenmesi ile hasılat tahakkuk eder ve yükümlülük ortadan kalkar. Böylece tahsilat tutarı bilançodan çıkarılarak gelir tablosunda hasılat olarak muhasebeleştirilir. Paket halinde mal satışının raporlanması ise tek bir mal satışının raporlanmasından farklılık arzetmemektedir. Paketin fiyatının tamamı tek seferde raporlanır.

4.3. İndirimli Satışlar

İndirim konusu TFRS 15'te oldukça geniş kapsamlı olarak işlenmiştir. Standardın birçok kısmında indirim ile ilgili ifadeler bulunmaktadır. İndirimli satışın raporlanması indirimin sözleşme başında ve daha sonra yapılmasına, indirim yapılacağı beklentisi ve göstergelerinin bulunmasına, müşteriye yapılan ödemenin indirim sayıldığı hallere ve sonraki alımlar için indirim sağlanmasına göre değişiklik gösterecektir.

Birden fazla mal ve mal satışı ile ilgili hizmet içeren sözleşmelerde bunların ayrı olarak satılması halinde uygulanacak bedellerinin toplamı sözleşme bedelinden fazlaysa indirim yapıldığı kabul edilir. Aksi bir durum olmadığı sürece sözleşmenin başında yapılan indirim, sözleşmedeki bütün edim yükümlülüklerine tekbaşına satış fiyatları oranında dağıtılarak indirimden geriye kalan tutar yükümlülükler yerine getirildikçe hasılat olarak raporlanır. Ancak indirimin hangi mal veya hizmetler için sağlandığı biliniyorsa indirim yalnızca bunlara dağıtılacaktır.

İşletmenin müşteriye indirim uygulayacağı yönünde haklı beklentisi veya belirtilerin bulunması halinde ise sözleşme bedeli değişken kabul edilir ve tahmin yoluyla tespit edilir.

İşletmenin müşteriden farklı mal veya hizmetler karşılığı dışında müşteriye yaptığı ödeme de sattığı malın işlem fiyatında bir indirim olarak raporlanır. Ayrıca müşteriye yapılan ödemenin müşteriden alınan farklı mal veya hizmetin değerini aşması halinde aşan kısım indirim olarak kabul edilir.

Son olarak müşteriye ileride bir alış yapması halinde indirim hakkı tanındığı takdirde ileride sağlanacak indirim tutarı yükümlülük olarak raporlanır. Çünkü ileride yapılacak satış ile ilgili indirim tutarının müşteriden peşin alındığı kabul edilir. Müşterinin indirim hakkından yararlanması halinde veya bu haktan yararlanma imkanı sona erdiğinde ise sözkonusu yükümlülük hasılat olarak raporlanır.

TFRS 15'te indirim ile ilgili hususlar açıklandıktan sonra indirim konusu MSUGT'a göre ele alınacaktır. MSUGT uygulamasında indirimin faturada belirtilmesi, kasa ve miktar iskontoları ayrı olarak değerlendirilmelidir.

Satış anında faturada gösterilen indirim kayıtlarda ayrı olarak gösterilmez. Yalnızca faturada indirim sonrası kalan tutar hasılat olarak raporlanır.

Vadeli satışlarda vadeden önce bedelin ödenmesi halinde yapılan indirim hasılatın azaltılması şeklinde muhasebeleştirilir. Aynı şekilde satışlarda belli bir miktar veya tutar sınırının aşılması sebebiyle indirim yapılması halinde de indirim tutarı kadar hasılat azaltılır. Ancak hasılatın azaltılması için indirim faturasının düzenlenmesi gerekir.

Ayrıca işletmenin müşteriden mal veya hizmet alış dışındaki amaçlarla müşteriye yaptığı ödemeler ve müşteriye ileride indirimli mal satılacağına ilişkin verilen taahhütler indirim veya yükümlülük olarak raporlanmaz. Müşteri süresi içinde geçerli olan indirimli alış hakkını kullanırsa düzenlenecek faturada indirimden geriye kalan tutar hasılat olarak raporlanır.

Mal satışında indirimin raporlanması ile ilgili TFRS 15 ve MSUGT arasındaki temel farklılıklar genel olarak aşağıdaki tabloya alınmıştır.

DURUM	TFRS 15	MSUGT
Birden fazla mal ve hizmet içeren satış paketlerinde indirim uygulaması	Mal ve hizmetlerin tekbaşına satış fiyatları toplamı sözleşme bedelini aşarsa indirim yapılmıştır.	Yalnızca faturada belirtilirse indirim yapılmıştır ve yalnızca indirimden geriye kalan tutar(hasılat olarak) raporlanır.
İşletmenin müşteriye indirim uygulayacağı	İndirim ve hasılat tutarı tahmin yoluyla	İndirim ile ilgili bir işlem yapılmaz.

beklenti veya belirtilerinin bulunması	belirlenir.	
İşletmenin müşteriye başka bir işleme bağlı olmadan (müşteriden mal/hizmet alımı dışındaki sebeplere bağlı) ödeme yapması	Bu ödeme işlem fiyatında indirim kabul edilerek sözleşmedeki edim yükümlülüklerine tekbaşına satış fiyatları oranında dağıtılır.	İndirim ile ilgili bir işlem yapılmaz.
Müşteriye ilerideki alışları için indirim hakkı tanınması(hediye puan verilmesi vs.)	Bu hak yükümlülük olarak raporlanır ve hak kullanıldığında veya hakkın kullanım imkanı bittiğinde hasılatı döndürür.	İndirimli alış hakkı kullanılmadığı sürece indirim ile ilgili bir işlem yapılmaz.
Vadeli satışlarda vadeden önce bedelin ödenmesi halinde veya satışlarda belli bir miktar veya tutar sınırının aşılması sebebiyle indirim yapılması	Henüz yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine sözleşme başındaki esaslara göre dağıtılır. Yerine getirilmiş edim yükümlülükleri için ise hasılat azaltılır.	İndirim hasılatın azaltılması (satış iskontosu kaydıyla net satışta azalış) olarak muhasebeleştirilir.

4.4. Satış Bedelinin Değişmesi ve Değişken Bedelli Satışlar

TFRS 15'e göre indirim dışında satılan malın bedelinde değişiklik olması sözleşmede değişiklik ve yalnızca fiyatta değişiklik olarak ayrı ele alınmalıdır.

Sözleşmenin kapsamında yapılan değişiklik sonucunda yeni bir sözleşme şartları yoksa mevcut sözleşmede işlem fiyatı değişken olarak kabul edilir ve tahmin yoluyla belirlenir. Sözleşme değişikliğinin olası diğer sonuçları ise mevcut

sözleşmeye ek yeni bir sözleşmenin ortaya çıkması ve mevcut sözleşmenin yerine yeni bir sözleşmenin yürürlüğe girmesidir.

Yalnızca işlem fiyatının değişmesi halinde toplam artış veya azalış tutarı değişiklik tarihine kadar yerine getirilen edim yükümlülüklerine sözleşme başındaki tek başına satış fiyatları oranında dağıtılarak hasılat arttırılır veya azaltılır.

Fiyattaki değişim, sözleşmenin ilk halindeki değişken bedelden kaynaklanıyorsa fiyat değişimi sözleşmenin ilk halindeki edim yükümlülüklerine dağıtılır ve hasılat olarak kaydedilmeyen tutarlar sözleşme yenilenmiş gibi raporlanır.

Sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme niteliğinde değilse işlem fiyatındaki değişim sözleşmenin değişmiş halindeki bakiye edim yükümlülüklerine dağıtılır ve her bir yükümlülük yerine getirildikçe yeni fiyata göre hasılat raporlanır.

İndirimli Satışlar başlığı altında da belirtildiği üzere sözleşmede açıkça belirtilmese bile indirim uygulanacağına yönelik haklı beklenti veya belirtiler varsa sözleşme bedeli değişkendir ve tahmin yoluyla tespit edilir. Ancak tespit edilen bu bedel şartlardaki değişikliklere göre ileride değiştirilebilir.

MSUGT ve vergi mevzuatına göre ise her türlü fiyat değişiminde yalnızca yeni fiyat dolayısıyla fatura düzenlenmesi halinde hasılatta azalma ve artma olarak muhasebeleştirme yapılır. Yani değişim dolayısıyla fatura düzenlenmedikçe fiyat değişimi yapılmış kabul edilmez.

MSUGT uygulamasında bedelin değişken olması satış bedelinin yabancı para birimi cinsinden olması gibi durumlarda mümkündür. Kur değişimi vadeli satışlarda dönem sonuna kadar hasılatta değişiklik olarak; izleyen dönemlerde ve her durumda peşin satışlarda ise hasılat ile ilişkilendirilmeksizin dönem gelir veya gideri olarak muhasebeleştirilir.

Satış bedelinin değişmesi temelde TFRS 15'te sözleşme değişikliğinin sözleşmenin kapsamına ve yeni bir sözleşme doğurup doğurmayacağına bağlı olarak sonuçlar doğururken MSUGT yalnızca fiyat değişikliğine ilişkin fatura düzenlenmesi halinde değişikliği kabul eder. Bedelin değişken olması ise TFRS 15'e göre

beklentilere ve bazı göstergelere göre mümkün olup bedel tahminen belirlenebilirken MSUGT'a göre kesin kriterlere bağılı olup tahminen belirlenmesi mümkün değildir.

4.5. Vadeli Satışlar ve Tahsilatın Şüpheli Hale Gelmesi veya Yapılamaması

Hasılatın tanınması hem TFRS 15 hem MSUGT'a göre tahakkuk esasına dayalı olduğu için vadeli mal satışında bedel tahakkuk ettiğinde hasılat raporlanır. TFRS 15 satış konusu varlığın kontrolünün müşteriye geçmesi sonucunda sözleşmedeki taahhütlerin yerine getirilmesiyle, MSUGT ise genel olarak faturanın düzenlenmesi ile bedeli tahakkuk ettirir.

TFRS 15'e göre hasılatın zamana yaygın olarak ortaya çıktığı sözleşmelerde işletme malın devri ile ilgili yükümlölüklerinin bir kısmını yerine getirmesine karşın müşteri buna karşılık gelen bedeli ödemediyse sürenin geçmesinden başka koşullu bir hak olan sözleşme varlığı ortaya çıkar. Bilançoda koşullu alacak olarak raporlanacak olan sözleşme varlığı bedelin koşulsuz olarak istenebilir hale gelmesi ile ticari alacağı dönüşerek muhasebeleştirilir.

MSUGT uygulamasında vadeli satışlarda fatura düzenlenmesi halinde sözleşmedeki tutar kadar hasılat raporlanır. İşletme daha sonra yapılacak iskontolar vs. dolayısıyla bu tutardan daha az bir bedele razı olacaksa aradaki fark satış indirimi olarak kabul edilerek net hasılat azaltılır.

Görüldüğü üzere peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satışlarda da hasılatın tanınması için; TFRS 15 edim yükümlölüğünün taraflarca yerine getirilmesini, MSUGT fatura düzenlenmesini şart görmektedir.

Vade farkı standarda göre hasılatıtan ayrı olarak muhasebeleştirilirken MSUGT uygulamasında böyle bir ayrıştırma yoktur. Standarda göre senetli olup olmadığına bakılmaksızın bütün alacaklar için iskonto uygulanması gerekirken VUK'ta yalnızca senetli alacaklarda ve isteğe bağılı iskonto uygulaması vardır. Ayrıca iskonto oranı standartta işletmenin müşteri ile yaptığı başka bir ticari ilişki

üzerinden belirlenirken VUK uygulamasında senet üzerindeki faiz oranı, yoksa merkez bankasının iskonto oranıdır.

Vadeli satışlarda bedelin tahsili şüpheli hale gelirse alacak yalnızca VUK'ta yer alan belli şartlardan birinin varlığı halinde şüpheli alacak olarak kabul edilir ve üzerinden karşılık ayrılabilir. Kanundaki şartların gerçekleşmesi için ise alacağın vadesinin gelmiş olması gerekir. Yine bedelin tahsilinin imkansız hale gelmesi de kanundaki belli şartların varlığına bağlıdır. İlgili şartlar sağlanmışsa tasarruf değerini kaybederek değersiz hale gelen alacak muhasebe kayıtlarındaki değeriyle zarar olarak muhasebeleştirilir.

TFRS 15'te bedeli tahsil etme olasılığı satış sözleşmesinin geçerlilik şartıdır. Bu olasılığın değerlendirilmesinde işletme yalnızca müşterinin satış bedelini vadesinde ödeme gücünü ve niyetini dikkate alır (TFRS 15 prg. 9/e). Standartta açık bir şekilde belirtilmemiş olmakla birlikte sözleşmenin tamamlanmasından ve hasılatın muhasebeleştirilmesinden sonra müşteriden bedeli tahsil etme olasılığı kalmadığında sözleşmenin geçerliliğinin iptal edilmesi gerekir. Nitekim standartta verilen örneğe göre müşteri ödeme gücünü önemli ölçüde kaybederse işletme, müşteriye devredilecek kalan mal/hizmetler karşılığı hak edeceği bedelin tahsil olasılığını yeniden değerlendirebilir (TFRS 15 prg. 13). Bu değerlendirme sonucunda işletmenin bedeli tahsil etme olasılığı kalmamışsa sözleşmenin muhasebeleştirilmesi mümkün olmadığı için hasılat iptal edilmelidir. Muhasebeleştirilmiş hasılat bedelinin tahsilinin riskli olması halinde ise riskli tutar için karşılık ayrılır. Karşılık ayrılabilmesi için VUK'taki gibi şartlar bulunmamaktadır. İşletme kendi değerlendirmesine göre alacağın şüpheli hale geldiğine karar verebilir.

Vadeli satışlar ile ilgili durumlar TFRS 15 ve MSUGT'a göre aşağıdaki tabloda açıklanmaya çalışılmıştır.

DURUM	TFRS 15	MSUGT/VUK
Vadeli satışta Hasılat kaydı	İşletme edim yükümlülüklerini kısmen yerine getirdiğinde	Fatura düzenlendiğinde hasılat raporlanır.

	bilançoda sözleşme varlığı raporlanır. İşletmenin edim yükümlülüğü kalmadığında ise sözleşme varlığı alacağa dönüşür ve hasılat muhasebeleştirilir.	
Vade farkının raporlanması	Hasılatтан ayrı olarak raporlanır.	Hasılatтан ayrıştırılmaz.
Vadeli alacaklarda iskonto uygulaması	Bütün vadeli alacaklar için uygulanmalıdır. Ancak vade farkı 1 yıldan fazla değilse zorunlu değildir.	Yalnızca senetli alacaklar için olup uygulanması zorunlu değildir.
Vadeli satışta bedelin tahsilinin şüpheli hale gelmesinin koşulu	İşletmenin kendi değerlendirmesine göre alacak şüpheli hale gelir.	VUK'ta yer alan belli şartlardan birisi mevcutsa şüpheli ticari alacak oluşur.
Vadeli satışlarda bedelin tahsilinin şüpheli/riskli hale gelmesi halinde raporlama	İşletme riskli tutar için karşılık ayırmalıdır.	İşletme riskli tutar için bedelin riskli hale geldiği dönemde karşılık ayırabilir. Karşılık ayırma zorunlu değildir.
Vadeli satışlarda bedelin tahsilinin imkansız hale gelmesinin koşulu	Tahsilin imkansız hale geldiğine işletme kendi değerlendirmesine göre karar verir.	VUK'ta yer alan belli şartlardan birisi mevcutsa alacak değersiz hale gelir.
Bedelin tahsilinin imkansız hale gelmesi halinde raporlama	Muhasebeleştirilmiş olan hasılat iptal edilmelidir.	Hasılat iptal edilmez. Alacak muhasebe kayıtlarındaki değeriyle zarar olarak muhasebeleştirilir.

4.6. Ön Ödemeli Satışlar

TFRS 15'te işletme malı devretmeden önce müşteri işletmeye bir ön ödeme yaparsa bir sözleşme yükümlülüğü ortaya çıkar (TFRS 15, prg. 106). Bu yükümlülük bilançoda avans, gelecek dönemlere ait gelir veya başka bir ad ile de raporlanabilir. Hasılatın raporlanması belli bir sürecin tamamlanmasına bağlı olduğu için satış bedelinin tahsil edilmesi tekbaşına hasılatın elde edildiğini göstermez. Hasılatın tanınması için öncelikle geçerli bir sözleşmenin kurulması gerekir. Ancak geçerli bir sözleşmenin şartları bulunmasa da müşteriden tahsil edilen iade edilemez bir bedel, bazı durumlarda hasılat olarak kabul edilir. Bu durumlar işletmenin müşteriye karşı hiçbir yükümlülüğünün kalmamış olması veya sözleşmenin feshedilmiş olmasıdır (TFRS 15, prg. 15). Bu durumlardan birisi yoksa tahsil edilen bedel müşteriye iade edilemez nitelikte olsa dahi standartta belirtilen aşamalar tamamlanmadan hasılatın raporlanması mümkün değildir. Bilançoda yükümlülük olarak raporlanacak olan bu bedelin her dönem sonunda şartlardaki değişikliklere göre güncellenmesi gerekir (TFRS 15, prg. 55). İade edilmesi beklenen bir tahsilat tutarı ileride kısmen de olsa iade edilemez duruma geldiğinde ilgili şartların bulunması halinde bu kısmın hasılat olarak raporlanması gerekir.

MSUGT ve vergi mevzuatında ise işletmenin aldığı ön ödeme; fatura düzenlenmeyip sipariş verildiyse avans olarak, sipariş verilmediyse gelecek dönemlere (aylara/yıllara) ait gelir olarak bilançoda yükümlülük hesaplarında raporlanır. Fatura düzenlendiğinde veya herhangi bir şekilde tahakkuk şartları oluştuğunda ise ilgili yükümlülük hesabı kapatılır ve hasılat gelir tablosuna alınır. Ancak müşterinin yaptığı ön ödeme karşılığında bir mal almayacağı kesinleşirse ilgili yükümlülük tutarı faaliyet dışı gelir olarak raporlanır. Ön ödeme iade edilemez nitelikte ise bedelin tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi gerekir. Bu bedel yine fatura düzenlenmesi ve sipariş verilmesine bağlı olarak satış hasılatı veya faaliyet dışı gelir olarak raporlanmalıdır. Yapılan ön ödeme karşılığında işletme müşterinin kullanmadığı haklarını başka bir tarafa devretmekle yükümlü ise bu hak sona erene kadar ön ödeme tutarı yükümlülük hesabında (bilançoda pasif olarak) yer almaya devam eder.

Ön ödemeli satışlar ile ilgili durumlar tablodaki gibi açıklanabilir.

DURUM	TFRS 15	MSUGT/VUK
Yapılan ön ödeme sonucunda	Sözleşme yükümlülüğü ortaya çıkar. İşletme bu yükümlülüğü avans veya başka bir ad ile de raporlayabilir.	Fatura düzenlenmeden sipariş verilmişse avans olarak, aksi taktirde gelecek dönemlerin geliri olarak raporlanmalıdır. Bedel tahakkuk ettiğinde hasılat raporlanır.
Müşteriden iade edilemez bir bedel tahsil edildiyse	İşletmenin müşteriye karşı hiçbir yükümlülüğü yoksa veya sözleşme feshedilmiş ise ön ödeme hasılat olarak raporlanabilir. Aksi taktirde yükümlülük olarak kalır.	Fatura düzenlenmiş ve sipariş verilmişse hasılat olarak, aksi taktirde faaliyet dışı gelir olarak raporlanmalıdır.
Peşin tahsil edilmiş satış bedelinin iade edilmesi bekleniyorsa	Ön ödeme yükümlülük olarak raporlanarak her dönem sonunda iadesi beklenen tutardaki değişikliklere göre hasılatın güncellenmesi gerekir.	Bedel iade edilmediği sürece yukarıdaki durumlara göre işlem yapılır.

4.7. Nakitdışı Bedelli Satışlar

İşletmenin nakit dışında bir varlık karşılığında müşteri ile yaptığı sözleşmeler TFRS 15 kapsamında yer alan bir satış olarak kabul edilir. Bu tür sözleşmelerde satış bedeli, müşterinin işletmeye taahhüt ettiği varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür (TFRS 15, prg. 66). Bu değer doğru olarak tahmin edilemiyorsa bedel, bağımsız satış fiyatı referans gösterilerek dolaylı bir şekilde ölçülür (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 212).

TFRS 15 nakitdışı bedeli oldukça geniş kapsamlı görmektedir. Nitekim müşterinin satın aldığı mal veya mal ile birlikte verilebilecek hizmetlere yaptığı katkı dahi işletmenin elde ettiği nakitdışı bedel olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg.

69). Standardın hasılat oluşum kıstası, malların farklı özellik ve değerlerdeki mal ve hizmetler karşılığında devredilmesidir.

MSUGT'ta nakit dışı satış bedeli veya takas ile ilgili bir ifade yer almamaktadır. Vergi kanunlarında ise bütün malların takası ile ilgili olmasa da amortismanına tabi malların birbiri ile takası satış olarak kabul edilmektedir. Takasın satış olarak kabul edilmediği ile ilgili vergi mevzuatında bir hüküm bulunmaması ve akademik doktrinde takasın hasılat doğurucu bir işlem olduğunun kabulü gereğince her türlü takasın satış hükmünde olduğu ve hasılat doğurucu bir işlem olduğunun kabul edilmesi gerekir. Bedel yerine alınan varlığın rayiç değeri biliniyorsa hasılat olarak bu tutar raporlanmalı, bilinmiyorsa hasılat satılan malın emsal bedeli ile muhasebeleştirilmelidir. Bu şekilde bedel tespit edildiğinde VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri uygulanmalıdır. Müşterinin satın aldığı mal için vereceği taşıma veya diğer hizmetler ise hasılat tutarını etkileyecek bir husus değildir.

4.8. Satış İadeleri, Bedel İadesi ve Geri Alım Taahhüdü

TFRS 15'e göre müşteriye iade hakkı tanıyan satışlarda hasılat ve iade yükümlülüğü birlikte raporlanır. Aynı zamanda iade olasılığı olan varlığın maliyet bedeli de bilançoda ayrıca gösterilir. İşletmenin tahsil edip iade edileceğini öngördüğü satış bedeli bilançoda yükümlülük olarak gösterilir. Kontrolü devredilen malların iade olasılığı iade hakkı süresince yeniden gözden geçirilerek hasılat ve yükümlülük tutarları güncellenir. Satılan mal için verilen geri alım taahhüdü ise geçerli olduğu sürece hasılat raporlanmaz. Geri alım yükümlülüğü ya da hakkı ilk satış fiyatından düşük veya fazla olmasına göre kiralama ya da finansman işlemi olarak kabul edilir.

MSUGT'ta ve vergi kanunlarında ise iade olasılığına ve geri alım taahhüdüne ilişkin bir hüküm yoktur. Mallar kesin iade edilmediği sürece satış kaydı dışında herhangi bir iade olasılığı dolayısıyla karşılık ayrılmaz. Mal satış bedelinin müşteriye iade edilmesi ihtimalinin olması halinde iade gerçekleşmediği ve iade faturası

düzenlenmediği sürece iadeye ilişkin herhangi bir işlem yapılmaz. Geri alım yükümlülüğü veya hakkı ise yalnızca bilanço dipnotlarında belirtilmelidir.

Mal ve bedel iadesi ile geri alım taahhüdüyle ilgili durumlar aşağıdaki tablodaki gibi açıklanabilir.

DURUM	TFRS 15	MSUGT/VUK
İade hakkı tanıyan (mal iade olasılığı olan) satışlarda raporlama	Bir yandan Gelir Tablosunda iadesi beklenmeyen tutarda hasılat tanınırken diğer yandan bilançoda iade yükümlülüğü ve geri alma karşılığı bir varlık raporlanır.	İade olasılığı dolayısıyla herhangi bir karşılık ayrılmaz ve işlem yapılmaz.
İzleyen dönemlerde iade hakkı süresince yapılacak işlem	İade olasılığı her dönem gözden geçirilerek hasılat ve yükümlülük tutarları güncellenir.	İade yapılmadığı sürece herhangi bir işlem yapılmaz.
Bedel iadesinin öngörüldüğü satışlarda raporlama	İade edilme ihtimali olan tutar bilançoda yükümlülük olarak raporlanır.	Yalnızca iade gerçekleşip iade faturası düzenlendiği zaman iade raporlanır.
Geri alım yükümlülüğü veya hakkı içeren satışlarda raporlama	İlk satış fiyatına göre kiralama ya da finansman işlemi olarak raporlanır.	İlgili hak veya yükümlülük yalnızca bilanço dipnotlarında belirtilir.

4.9. Garanti

TFRS 15, satılan malın taahhüt edildiği gibi olduğuna ilişkin verilen garantiyi karşılık olarak raporlar. Ayrılacak karşılık tutarı ise TMS 37 Standardı uyarınca geçmiş dönemlerde garanti kapsamında yapılan masraflar dikkate alınarak tahmin yoluyla bulunur. Bu tutarın tahmin edilememesi halinde ise garanti yükümlülüğü finansal tablo dipnotlarında belirtilir (TMS 37, prg. 25,26). MSUGT'a göre ise mallar için verilen bu tür garantiler dolayısıyla karşılık ayrılması veya hasılat kaydı

dışında bir işlem yapılması sözkonusu değildir. Vergi kanunlarında yer bulmadığı için MSUGT normal garantiler için bir muhasebe işlemi öngörmez.

Normal garanti dışında işletmenin bir bedel karşılığında müşteriye verdiği garantiler TFRS 15 uygulamasında mal satışından ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Böylece mal satışına ilişkin toplam işlem bedeli ürün satışı ve garanti satışı olarak dağıtılarak garanti tutarına isabet eden işlem bedeli bilançoda varlık olarak raporlanarak garanti verilen dönemlerde hasılatla dönüşür (Şavlı, 2016: 70). MSUGT'a göre ise bu tür ek garantiler, vergi mevzuatında açıkça yer almamakla birlikte Maliye Bakanlığı birimlerinde verilen özeldeler de dikkate alındığında öncelikle fatura düzenlendiğinde bilançoda varlık olarak muhasebeleştirilir; garantinin ilgili olduğu dönemlerde hasılat olarak raporlanır. Yani ulusal mevzuatta standarttaki uygulamaya benzer şekilde normal garantiden farklı olarak satılan garanti bedeli hasılattan ayrıştırılarak muhasebeleştirilir.

Mal satışında garanti ile ilgili durumlar aşağıdaki tablodaki gibi açıklanabilir.

DURUM	TFRS 15	MSUGT/VUK
Satılan mal için verilen bedelsiz (normal) garanti	TMS 37 Standardına göre karşılık ayrılır.	Garanti için herhangi bir muhasebe işlemi yapılmaz.
Normal garanti için ayrılacak karşılık tutarının belirlenmesi	Geçmiş dönemlerdeki garanti masrafları dikkate alınarak tahmin yoluyla bulunur. Tahmin edilemiyorsa bu husus dipnotlarda açıklanır.	Herhangi bir karşılık ayrılmaz.
Satılan ek garanti	Ayrı bir edim yükümlülüğü olarak işlem görür.	Mal satış bedelinden ayrı olarak raporlanır.
Ek garantinin raporlanması	İşlem bedelinin garanti tutarına isabet eden kısmı bilançoda aktifleştirilerek garanti dönemlerinde hasılatla dönüşür.	Ek garanti bedeline ilişkin fatura düzenlendiğinde bilançoda aktifleştirilerek garanti dönemlerinde hasılatla dönüşür.

4.10. Konsinye ve Şarh Satışlar ile Faturala-elde tut Anlaşmaları

Malların konsinyasyon suretiyle ve komisyoncular(acente) vasıtasıyla satışında TFRS 15 ve MSUGT'un uygulamaları birbirine benzerdir. Malın müşteri tarafından kontrol edilebildiği zaman devredildiği kabul edildiği için TFRS 15 bu tür satışlarda hasılatı malların müşteriye teslim edildiği zaman raporlar. Ayrıca standartta malın konsinye satış kapsamında olduğuna ilişkin kontrolün hala işletmede olduğunu gösteren bazı durumlar açıklanmıştır. MSUGT uygulamasında yine satış bedeli malın konsinye satış yapan veya komisyoncu tarafından nihai müşteriye teslimi ile tahakkuk eder. Yani her iki mevzuata göre de işletmenin yalnızca malın zilyetliğini müşteri dışındaki kişilere geçirmesiyle satış gerçekleşmiş olmaz.

İşletmenin malın faturasını düzenleyip malı müşterinin isteğine bağlı olarak teslim etmemesi halinde TFRS 15'te yine kontrolün müşteriye geçmesi kriterine göre işlem yapılır. İşletme faturasını düzenlediği malı saklama hizmeti dışındaki sebeplerle elde tutarsa kontrol hala işletmededir ve hasılat bu aşamada raporlanmaz. Faturala-elde tut anlaşması kapsamında yapılan satışlarda malı saklama gibi hizmetler ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturuyorsa işlem fiyatı bu yükümlülüklerle dağıtılarak hasılatın bir kısmı daha sonra raporlanır. Bu tür satışlarda vergi mevzuatı zaten faturanın düzenlenmesini yeterli bulduğu için MSUGT uygulamasında satış gerçekleşmiş ve hasılat tanınmış olur. Ancak bu durumda işletme stoklarından çıkış yapılmaz, satılan mal emanet stoklarına alınabilir.

Müşterinin malı kabul şartı bulunan sözleşmelerde bu şart, kontrolün sağlanıp sağlanmadığına göre farklı sonuçlar doğuracaktır. İşletme geçmiş satış tecrübelerini de dikkate alarak malın kabulden önce kontrolünün müşteriye geçtiği sonucuna varırsa hasılat raporlanır. Bazı durumlarda ise malın bizzat kabulüne gerek kalmadan kontrolünün sağlandığı tespit edilebilir. Bunlar malın müşteri tarafından doğrudan kullanılması ve kalan faydalarından yararlanılması gibi durumlardır (TFRS 15, prg. 38/e). Yine malın deneme amaçlı tesliminde müşteri bedel ödemeyi taahhüt ederse varlığın kabulü veya deneme süresinin sonu beklenmeden malın kontrolü devredilmiş sayılır (TFRS 15, prg. B86). Kesin bir hüküm bulunmamakla birlikte

vergi mevzuatına göre deneme amaçlı satışlarda malların alınacağına ilişkin kesin karar verilmeden hasılatın muhasebeleştirilmemesi gerekir. MSUGT'a göre ise şarta bağlı satışlarda hasılat tahakkuk ettirilmez ve bu durum yalnızca dipnotlarda açıklanır (1 sıra nolu MSUGT, Gelir Tablosu İlkeleri). Dolayısıyla fatura düzenlense dahi müşterinin malı kabul şartı varsa işletme ancak müşteriye satışla ilgili şartlar gerçekleştiği zaman hasılat tanınabilir. Öte yandan satılan mal için verilmesi gereken hizmetler mal satışından ayrı olarak değerlendirilebiliyorsa mal faturası düzenlendiği zaman hasılat raporlanır, ancak özün önceliği ve dönemsellik ilkeleri gereği ilgili hizmetlere ilişkin hasılat hizmet yapıldığında raporlanmalıdır (Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 2016: 147).

Mal satışı ile ilgili yukarıda açıklanan özellikli durumlara aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.

DURUM	TFRS 15	MSUGT/VUK
Konsinye ve acente satışlarında hasılatın raporlanması	Mal asıl müşteri tarafından kontrol edilebildiği zaman hasılat raporlanır. Bu, çoğunlukla malların müşteriye teslimi ile gerçekleşir.	Malın asıl müşteriye teslim edilmesi ile hasılat raporlanır.
Faturala - elde tut anlaşmalı satışlarda hasılatın raporlanması	Malın kontrolü şartlarına göre değerlendirilerek kontrolün müşteriye geçmesiyle hasılat raporlanır.	Faturanın düzenlenmesi ile satış gerçekleşmiş olur ve hasılat raporlanır.
Malı kabul şartlı satışlarda hasılatın raporlanması	Malın kabulünden önce ancak malın kontrolünün müşteriye geçtiği tespit edilebilirse hasılat raporlanır.	Fatura düzenlense dahi işletme taahhütlerini yerine getirdiği zaman hasılat raporlanır.
Deneme süreli satışlarda hasılatın raporlanması	Müşteri bedeli ödemeyi taahhüt ederse malın kontrolü devredilmiş sayılarak deneme süresi bitmeden hasılat raporlanır.	Müşteri malı alacağına dair kesin karar verdiği zaman hasılat raporlanmalıdır.

4.11. Mal Satışı ile İlgili Diğer Hususlar

Mal satışını önemli ölçüde olmasa da ilgilendiren bazı diğer hususların da iki mevzuat açısından kısaca değerlendirilmesi faydalı olacaktır. Bu hususlar müşteriye sunulan hakların kullanılmaması ve satılan malların lisanslama haklarının raporlanması olarak ifade edilebilir.

Standarta göre işletmenin yükümlülük olarak raporladığı müşterinin yaptığı ön ödeme dolayısıyla gelecekte bir malı veya hizmeti alma hakkını kullanmayacağı beklentisi varsa kullanılan haklara orantılı bir şekilde ön ödeme tutarı hasılat olarak raporlanır. İşletmenin bu yönde bir beklentisi yoksa müşterinin kalan haklarını kullanma ihtimali azaldığı zaman beklenen ön ödeme tutarı hasılat olarak raporlanır. Vergi mevzuatında ise bu tür ödemeler avans olarak raporlanarak bu hakkın kesin olarak kullanılmaması veya haktan vazgeçilmesi halinde faaliyet dışı gelir olarak raporlanır. Böylece yapılan ön ödeme öncelikle her iki mevzuata göre de yükümlülük olarak raporlanır ancak bunun sonucunda doğan hakların kullanılmaması halinde standart sözkonusu ödeme tutarını hasılat olarak muhasebeleştirirken vergi mevzuatı bunu fatura düzenlenmemesi sebebiyle hasılat olarak değerlendirmez.

Mal ile birlikte lisans hakkının da satıldığı sözleşmelerde lisans verme taahhüdü mallardan ayrılamaz nitelikteyse tek edim yükümlülüğü olarak zaman içinde ya da zamanın belirli bir anında mal ile birlikte muhasebeleştirilir. Ancak lisans ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturuyorsa ayrıca muhasebeleştirilir. Vergi mevzuatında ise lisans hakkına ilişkin hükümler bulunmamaktadır ve dolayısıyla mal satışı lisansa erişim veya kullanım hakkını da içeriyorsa bedelin tamamının mal satış tarihinde hasılat olarak raporlanması gerekir.

4.12. Sözleşme Maliyetlerinin Raporlanması

TFRS 15 sözleşme yapma ek maliyetleri ve sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri olarak ayrıştırdığı sözleşme maliyetlerini belli kriterlere göre malın devir zamanı ile uyumlu itfa edilecek şekilde varlık(maliyet) olarak veya dönem gideri olarak muhasebeleştirir.

İşletmenin ek maliyetlerin geri kazanılabileceği beklentisi varsa bunlar varlık olarak raporlanır. Ancak bu maliyetler bir yıla kadar itfa edilebilir nitelikte ise gider olarak raporlanabilir (TFRS 15, prg. 94).

Bazı sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri doğrudan malın maliyeti niteliğinde olmadıkları için standarda göre doğrudan gider olarak raporlanır. Örneğin ek maliyetlerde olduğu gibi müşteriye açıkça yüklenemeyen maliyetler doğrudan giderleştirilir. Bunlar dışındaki maliyetler başka bir standardın kapsamına girmemesi koşuluyla bazı şartların birlikte sağlanması halinde varlık olarak raporlanır.

MSUGT'da ise satılan mal ile ilgili harcamalar özelliklerine göre standarttaki gibi detaylı bir şekilde açıklanmamıştır. MSUGT'un sözkonusu harcamaları raporlama kriteri oldukça basittir. Doğrudan satılan malın alışı veya üretimi için yapılan harcamalar maliyet olarak raporlanırken faaliyet giderleri gibi veya malın finansmanı için yapılan giderler dönem gideri olarak raporlanmalıdır. Öte yandan VUK'ta üretilen malların maliyetine hangi unsurların gireceği de ayrı ayrı belirtilmiştir. Buna göre üretimde kullanılan malzeme, işçilik, genel üretim giderinin ve varsa ambalaj giderinin maliyete eklenmesi zorunlu kılınmışken işletmenin yönetim giderlerinden mamule pay vermesi tercihe bırakılmıştır (VUK, md.275).

Satın alınarak satış konusu yapılacak mallar esas olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekirken satış bedelinin maliyet bedelinden %10 veya daha düşük olması halinde vergi mevzuatı emsal bedelinin uygulanabileceği konusunda işletmeye tercih hakkı tanımıştır (VUK, md. 274). Emsal bedeli ise yine kanunda belirtilen yöntemlerden biriyle tespit edilir. Maliyet bedeli malın satın alınması ve değerinin artırılması için yapılan her türlü ödemeleri kapsar (VUK, md. 262). Buna göre alınan finansman kredilerine ait faiz ve masraflar hariç stoklara girene kadar mal için yapılan bütün masraflar malın maliyetine dahil edilmek zorundadır. Mal satılana kadar değer arttırıcı her türlü ödeme de malın maliyetine dahildir.

5. BÖLÜM

UYGULAMA

Bu uygulama varsayımsal A İşletmesinin mal satışlarına ilişkin çeşitli durumların raporlanmasını görmek amacıyla hazırlanmıştır.

A İşletmesi tekstil makinesi ve makine parçaları üretimi ile bunların ve bakım setinin satışı ve makine bakımı faaliyeti ile uğraşmaktadır. Uygulamada maliyet, garantiler ve ücretsiz hizmetler ile ilgili kayıtlar ilk(geniş kapsamlı) satış sözleşmesinde işlenmiştir. İşletmenin sözleşmelerinin tamamının TFRS 15'teki geçerlilik şartlarını taşıdıkları kabul edilecektir. Kayıtlarda hesapların isimleri farklı olsa da önemli olan hesapların niteliği ve ilgili kalemin raporlanma tarihidir. Varlık, yükümlülük, gelir, gider hesapları farklı isimlerle raporlanabilmektedir.

Yapılan satış sözleşmelerinde Katma Değer Vergisi ve benzeri vergiler ihmal edilmiştir. MSUGT'a uygun kayıtlarda tekdüzen hesap planı kısmen gözardı edilmiştir.

Örnek 1: 01.06.2018 tarihinde B unvanlı müşterisinden birim satış fiyatı 1.000 TL olan 40 adet A1 model makine siparişi almıştır.

Sözleşme şartlarına göre işletme malları teslim ettikçe bedeli almayı hakedecektir. Makinelerin kurulumu teslim tarihinden itibaren 1 ay içinde yapılacaktır.

B, sözleşme bedeli 36.000 TL olan makinelerin bedelinin %30'u olan 10.800 TL'yi 01.07.2018 tarihinde banka hesabından ödemiştir.

A işletmesi sattığı makineler için 03.07.2018 tarihinde 36.000 TL tutarında fatura düzenlemiş ve siparişin satış bedeli 27.000 TL olan 30 adetlik kısmını teslim ederken 12.600 TL tahsil etmiştir. 01.08.2018 tarihinde teslim edilen makinelerin kurulumu yapılmıştır. Geri kalan 10 adet makine daha sonra teslim edilecektir.

04.09.2018 tarihinde işletme bedelin kalan kısmı(12.600 TL) için 2019 yılı Ocak ayı başında tahsil edilmek üzere alacak senedi almıştır.

İşletme 02.01.2019 tarihinde müşteriye sözleşmedeki kalan 10 adet malı teslim etmiş ve aldığı senedi ibraz ederek siparişin kalan bedeli olan 12.600 TL'yi tahsil etmiştir.

02.02.2019 tarihinde son(1 ay önce) teslim edilen 10 adet makinenin kurulumu yapılmıştır.

Sözkonusu makinelerin 5 yıl garantisi bulunmaktadır. İşletmenin geçmişte A1 model makine satışlarında 5 yıllık garanti süresi içinde ortalama satış bedelinin %6'sı oranında iade, arıza vs. gideri olmuştur. Ayrıca müşteri 5 yıl ek garanti için işletmeyle herbir adet makine için 100 TL olmak üzere toplam 4.000 TL ödemede bulunmuştur.

Bütün makinelerin bakımı ise ilk 2 yıl ve her makine için yılda 2 defa olmak üzere işletme tarafından ücretsiz yapılacaktır.

Bakım hizmeti işletme tarafından ayrıca (tekbaşına) verilmediği için bedeli bilinmemektedir. Ancak benzer işletmelerce her bir model makinenin 1 defa bakım hizmeti fiyatının yaklaşık 50 TL olduğu bilinmektedir.

Öte yandan işletmenin kendine özgü faktörleri dikkate alındığında ise vereceği bu tür bir bakım hizmetinde her bir bakım başına uygulayabileceği satış fiyatının 40 TL olabileceği tahmin edilmektedir.

İşletme vergi kanunları hükümlerine göre zaruri olmadığı takdirde genel yönetim ve finansman giderlerinden ürettiği mallara pay vermemeyi planlamaktadır.

01.06.2018 tarihli sözleşme(40 adet A1 model makine siparişi) ile ilgili maliyetler aşağıdaki gibidir:

- Sözleşme dolayısıyla ödenen noter harcı, damga vergisi vs.: 200 TL
- Siparişin hazırlanması için alınan kredinin döneme düşen faizi: 500 TL
- Makinelerin üretimi için kullanılan malzeme(ilk madde malzeme, yardımcı malzeme vs.) bedeli: 15.000 TL
- Makinelerin üretimi için çalışan işçilerin ücret ödemeleri vs.: 8.000 TL
- Satılan malların müşteri adresine teslimi için sözleşme başında peşin yapılan nakliyat ödemeleri: 300 TL
- Makinelerin üretimi için bir mühendislik şirketinden alınan sözleşmeye konu mallarla ilgili danışmanlık hizmeti bedeli: 1.000 TL

TFRS 15'in 91-98 arasındaki paragraflarına göre mahiyetleri itibariyle yukarıdaki maliyetlerin raporlaması aşağıdaki gibi olacaktır:

-Sözleşme dolayısıyla **ödenen noter harcı ve damga vergisi** sözleşmenin yerine getirilmesi maliyeti olup müşteriye açıkça fatura edilemeyen genel yönetim giderleri olduğu için varlık olarak değil, dönem gideri olarak raporlanır.

-Satılan malların üretimi için alınan **kredinin ilgili dönem faizi**, bu mallar özellikli bir varlık olmadığı için gider olarak raporlanır.

-Üretimde **kullanılan malzeme bedeli ve işçilik ücreti gibi mahiyeti gereği siparişin hazırlanması için alınan danışmanlık ve nakliye hizmetleri bedelleri** de malın maliyetine doğrudan yüklenebilen, gelecekteki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi için kullanılacak kaynakları sağlayan ve geri kazanılması beklenen maliyetler oldukları için varlık olarak bilançoda raporlanmalı ve aşağıdaki gibi kaydedilmelidir:

STOKLAR		24.300
Direkt Malzeme Ve İşçilik Maliyetleri	8.000	
Endirekt İşçilik Maliyetleri	15.000	
Genel Üretim Maliyetleri	1.300	
KASA/BANKA vs.		24.300

Varlık olarak muhasebeleştirilen bu maliyetler mallar müşteriye devredildikçe Standardın 99. paragrafına göre giderleştirilir. 40 adet makineden herbirinin varlık olarak muhasebeleştirilen maliyeti $(24.300/40)=607,50$ TL'dir. Ancak bakım hizmeti de ayrı bir edim yükümlülüğü olduğu için bu hizmetlere ait maliyetler de hizmetler yapıp hasılat tanındıkça giderleştirilmelidir. Dolayısıyla her bir makinenin müşteriye devrinde $(24.300/36.000 \times 740)=499,50$ TL, her bir makinenin bakımı yapıldığında $((607,50-499,50)/4)=27$ TL giderleştirilir.

MSUGT ve Vergi mevzuatı bakımından Maliyetlerin Değerlendirilmesi

VUK'a ve MSUGT uygulamasına göre üretilen malların maliyetine dahil edilecek unsurlar:

Üretimde kullanılan malzeme(ilk madde malzeme) bedeli(15.000 TL)

Üretimde hurda(atık) haline gelen malzeme bedeli(500 TL)

Makine üretimi için çalışan işçilerin ücretleri vs.(Direkt İşçilik giderleri)(8.000 TL)

Biten mamulün nakliyat giderleri(300 TL)

Sözleşmedeki mamullerin üretimi için alınan danışmanlık hizmeti bedeli(1.000 TL)

Sözleşmedeki malların **Toplam** maliyeti: 24.800 TL

Sipariş dolayısıyla alınan finansman kredisinin faizi ise maliyete eklenmesi zaruri olmadığı için doğrudan giderleştirilecektir.

Bu durumda sözleşmede yer alan malların üretimi ile ilgili maliyet muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	1.800
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	8.000
DİREKT İLK MADDE MALZEME MALİYETLERİ	15.000
KASA/BANKA vs.	24.800
MAMULLER	24.800
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	1.800
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	8.000
DİREKT İLK MADDE MALZEME MALİYETLERİ	15.000

Sözleşmede malların(makinelerin) teslimi ile kurulumu ayrı edim yükümlülükleri olarak görülmemelidir. İşletme malları müşteriye teslim ettiği tarihlerde edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olduğu için hasılat malların teslim tarihlerinde muhasebeleştirilir. Nitekim malların teslimi ile standardın 38. paragrafında yer alan varlığın kontrolünün müşteriye devrinin göstergeleri de bulunmaktadır. Ücretsiz verilmesi taahhüt edilen bakım hizmeti ise kontrolün devrini etkileyecek bir husus değildir. Ancak ayrı bir edim yükümlülüğü olduğu için malın kontrolünden ayrı olarak hasılat zaman içinde (yerine getirildikçe) muhasebeleştirilmelidir. Tekbaşına satış fiyatı gözlemlenebilir olmadığı için TFRS 15'in 79. paragrafı da dikkate alınarak tahmini fiyatın(her bir makine için 40 TL) satış fiyatı olarak esas alınması gerekir. Bilançoda gelecek dönemlere ait gelir olarak raporlanan peşin tahsil edilen bakım bedeli her bir makine için bakım hizmeti verildiğinde hasılatla dönüştürülür.

36.000 TL olan sözleşmenin işlem fiyatı TFRS 15'in 74. paragrafına göre makine ve bakım hizmeti olarak edim yükümlülüklerine dağıtıldığında 900 TL olan 1 adet makinenin bedeli şu şekilde ayrıştırılır;

Herbir bakım bedeli 40 TL olduğu için 2 yılda toplam 4 defa verilecek 1 adet makineye ait bakım hizmeti bedeli: 160 TL

(bakım hizmeti bedeli çıkarıldığında) 1 adet makineye düşen satış bedeli: 740 TL

Makinelerin bedelinin %30'u($36.000 \times \%30 = 10.800$ TL) ödendiğinde 01.07.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

BANKA	10.800
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	10.800

03.07.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

BANKA/KASA vs.	12.600
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	10.800
TİCARİ ALACAKLAR	3.600
SATIŞ HASILATI	22.200
GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİRLER(BAKIM)	4.800
SATILAN T. MALLAR MALİYETİ	14.985
Devredilen makine maliyetlerinin İtfası($499,50 \text{ TL} \times 30 \text{ adet}$)	
STOKLAR	14.985
GELECEK DÖNEML. AİT GİDERLER(BAKIM HİZ. GİDERİ)	3.240
Devredilen makinelerin Bakım maliyeti($27 \text{ TL} \times 30 \text{ adet} \times 4 \text{ defa}$)	
İşçilik, Parça vs.	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	3.240

04.09.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

ALACAK SENEDİ	12.600
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	9.000
TİCARİ ALACAKLAR	3.600

02.01.2019 tarihinde 9.000 TL tutarında 10 adet mal teslim edilmesi ve alınan senedin tahsil edilmesiyle aşağıdaki gibi kayıtlar yapılmalıdır.

SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	9.000
BANKA/KASA vs.	12.600
ALACAK SENEDİ	12.600
SATIŞ HASILATI	7.400
GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİRLER(BAKIM)	1.600
SATILAN T. MALLAR MALİYETİ	4.995
Devredilen makine maliyetlerinin İtfası(499,50 TL X 10 adet)	
STOKLAR	4.995
GELECEK DÖNEML.AİT GİDERLER(BAKIM HİZ. GİDERİ)	1.080
Devredilen makinelerin Bakım maliyeti(27 TL X 10 adet X 4 defa)	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.080

Henüz hiç bakım hizmeti verilmediği için tahsil edilen bedel aslında henüz hakedilmiş değildir. Dolayısıyla toplam (40 adet X 160 TL=) 6.400 TL yükümlülük olarak bilançoda kalacaktır. 2 yıl içinde) herbir makine için (toplam 4 defa) verilecek bakım hizmeti sonucunda aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİRLER(BAKIM)	40
BAKIM HİZMET GELİRİ	40

40 adet makinenin bakımı işletme tarafından bedelsiz yapılacağından sözleşmede yer alan her bir makine bakımına ait aktifleştirilen maliyet itfası için aşağıdaki gibi kayıtlar yapılmalıdır.

BAKIM HİZMET GİDERİ	27
GELECEK DÖNEML.AİT GİDERLER(BAKIM HİZ. GİDERİ)	27
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	27
BANKA/KASA/STOKLAR	27
İşçilik, Parça vs.	

Standardın B30 paragrafı gereğince normal garantinin raporlanması için geçmiş yıllara ait garanti giderleri dikkate alındığında toplam satış bedelinin %6'sı oranında karşılık ayrılarak aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KARŞILIK GİDERİ(36.000 X %6)	2.160
GARANTİ GİDER KARŞILIKLARI	2.160

40 adet makinenin ek garantisi için tahsil edilen (100 TLx40=) 4.000 TL bedel, standardın B29 paragrafı gereğince gelecekte verilecek ayrı bir hizmet olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir.

BANKA/KASA vs.	4.000
GELECEK YILLARA AİT GELİR(EK GARANTİ YÜKÜML.)	4.000

MSUGT ve vergi mevzuatına göre faturanın düzenlenmesi ile satış bedeli tahakkuk eder. İşlem fiyatı faturada yazılı olan bedeldir. MSUGT uygulamasında yapılması gereken raporlamalar aşağıda tarihlerine göre gösterilmiştir.

Müşteri 01.07.2018 tarihinde sözleşme bedelinin %30'unu ödediğinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

BANKA(36.000 X %30)	10.800
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	10.800

03.07.2018 (fatura düzenleme) tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

BANKA/KASA vs.	12.600
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	10.800
TİCARİ ALACAKLAR	12.600
SATIŞ HASILATI	36.000
T.MALLAR MALİYETİ	24.800
TİCARİ MALLAR	24.800
Teslim edilen (18.600 TL)	
Henüz teslim edilmeyen (6.200 TL)	

04.09.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

ALACAK SENEDİ	12.600
TİCARİ ALACAKLAR	12.600

02.01.2019 tarihinde aşağıdaki gibi kayıtlar yapılmalıdır.

BANKA/KASA vs.	12.600
ALACAK SENEDİ	12.600

İşletme normal garanti için herhangi bir işlem yapmayacak, ek garanti için ise fatura düzenlendiğinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	4.000
EK GARANTİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	4.000

Ek garanti yükümlülüğü normal garanti süresinden sonra her bir dönem sonunda hasılatla dönüştürülür. Garanti kapsamında yapılan gider ve ödemeler ile bedelsiz verilen ürünlerin maliyetleri ise karşılıklardan ayrılarak dönem gideri olarak raporlanır.

Örnek 2: İşletme 01.07.2018 tarihinde peşin bedeli 1.000 TL olan bakım setini 2 taksit halinde ödenmek üzere 1.500 TL fatura bedeli ile C isimli müşterisine vadeli olarak satarak teslim etmiştir. Taksitler 200 günde bir ödenecektir.

Vadeli bedeli peşin bedele indirgeyen etkin faiz oranı geçerli vade için %50'dir. Böylece satış bedelinin bir kısmı standardın 65. paragrafında belirtildiği üzere ertelenmiş faiz geliri olarak bilançoda raporlanmalıdır.

Hesaplama $PV = FV / (1+i)^n$ formülü ile yapılmalıdır. Buna göre; Bugünkü Değer = $Gelecekteki\ değer / (1+faiz\ oranı)^{dönem\ sayısı}$

$$Bugünkü\ Değer = 1.500(1,05)^{400/365} = 961,85\ TL$$

01.07.2018 tarihinde şu şekilde bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	1.500
SATIŞ HASILATI	961,85
GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR(Faiz)	538,15

31.12.2018 tarihinde finansal tablolar hazırlandığında yıl sonuna kadar olan vade farkı hesaplanarak $(538,15 \times 185 / 400 =)$ 249 TL) faiz tahakkuku yapılmalı ve aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR(Faiz)	249
GELİR TAHAKKUKLARI	249

İlk taksit(15.01.2019) tarihindeki tahsilatın $(538,15 \times 200 / 400 =)$ 269 TL tutarındaki kısmı faiz geliridir. İlgili tarihte aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KASA/BANKA vs.	750
GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR(Faiz)	20
GELİR TAHAKKUKLARI	249
TİCARİ ALACAKLAR	750
FAİZ GELİRİ	269

İkinci taksit(05.08.2019) tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KASA/BANKA vs.	750
GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR(Faiz)	269
TİCARİ ALACAKLAR	750
FAİZ GELİRİ	269

MSUGT ve vergi mevzuatına göre ise fatura bedelinin tamamı hasılat olarak tek seferde raporlanır. 01.07.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	1.500
SATIŞ HASILATI	1.500

Örnek 3: İşletme 04.07.2018 tarihinde C unvanlı müşterisinden X, Y ve Z isimli makine parçaları siparişi almıştır. Sözleşme bedeli 1.000 TL olan makine parçalarının tek başına satış fiyatları sırasıyla 300 TL, 400 TL ve 500 TL'dir. 05.07.2018 tarihinde X malı müşteriye teslim edilmiş ve kontrolü müşteriye geçmiştir. 06.07.2018 tarihinde fatura düzenlenmiş, bedelin 07.12.2018 tarihinde ödeneceği üzerinde anlaşılmıştır. 09.07.2018 tarihinde Z malı teslim edilmiş, 11.07.2018 tarihinde ise sözleşme bedeli 900 TL olarak değiştirilerek sözleşme bedelinin tamamı peşin olarak işletmeye ödenmiştir. Y malı ise 15.07.2018 tarihinde müşteriye teslim edilmiştir. İşletme ile müşteri arasında daha önceki alışverişlerde erken ödeme durumunda yıllık % 17 iskonto oranı uygulanmıştır.

Paket halindeki bu satışta malların tek başına satış fiyatları toplamı sözleşmede taahhüt edilen fiyattan yüksek olduğu için standardın 81. paragrafına göre indirim satış sözleşmesindeki her bir malın fiyatına aşağıdaki gibi dağıtılarak muhasebeleştirilmelidir.

Mallar	Tek Başına Satış Fiyatı	İndirimli Paket Fiyatı	Sağlanan İndirim
X	300	250	50
Y	400	333,33	66,67
Z	500	416,67	83,33
Toplam	1.200	1.000	200

Bu durumda her bir malın fiyatında $(200/1.200=)\%16,66$ oranında indirim yapılmıştır.

X malının müşteriye teslim edilmesiyle 05.07.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	250
SATIŞ HASILATI	250

Z malının müşteriye teslim edilmesiyle 09.07.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	416,67
SATIŞ HASILATI	416,67

Aynı dönemde sözleşme bedelinde erken ödeme sebebiyle indirim yapılması, içinde finansman unsuru olan bir satış olduğunu göstermektedir. Yani buradaki indirimin niteliği erken ödeme dolayısıyla hasılatla yapılan bir iskontodur.

11.07.2018 tarihinde sözleşme bedelinin değiştirilerek tamamının işletmeye ödenmesiyle aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KASA/BANKA vs.	900
SATIŞ İNDİRİMLERİ(İSKONTO)	100
TİCARİ ALACAKLAR	666,67
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ(Y Malı için)	333,33
Y malı teslim edildiğinde 15.07.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	333,33
SATIŞ HASILATI	333,33

Örnek 4: Bu örnekteki olaylar A işletmesi açısından incelenecektir. Ç firması BB işletmesine makine siparişi vermiş ancak bu makinelerin zamanında teslim edilememesi riskine karşı 05.07.2018 tarihinde A ile de satış sözleşmesi yaparak bedele ilişkin hükümlere yer vermeksizin 2 ay içinde 2 adet makinenin hazırlanmasını istemiştir. Sözleşmeye göre Ç'nin BB'ye verdiği siparişlerin zamanında teslim edilmesi halinde A'dan sözleşmedeki mallar satın alınmayacaktır. Fatura malların teslimi ile birlikte düzenlenecektir. Ç sözleşme başlangıcında işletmeye 1.000 TL ön ödeme yapmıştır. Sözleşme şartlarına göre A'dan malların alınmaması sebebiyle sözleşmenin feshedilmesi halinde Ç firmasına sözkonusu ön ödeme iade edilmeyecektir.

Olası devredilecek mallar ile ilgili ödeme koşulları belirlenmediği ve tarafların sözleşmedeki edimlerini ifa etmesi taahhüdü sözleşme dışındaki başka bir durumun gerçekleşmesine bağlı olduğu için aslında standardın 9. paragrafı gereğince sözleşmenin geçerlilik şartı sağlanmamıştır. Ancak şartlar sağlanamamış olsa da

sözleşmenin feshedilmiş olması halinde tahsil edilen bedelin geri iade edilmesi mümkün olmadığı için Ç'den alınan bedel 15. paragrafa göre hasılat olarak raporlanabilir. Bu durumda aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KASA/BANKA vs.	1.000
SATIŞ HASILATI	1.000

Vergi mevzuatına göre ise fatura düzenlenmedikçe peşin tahsil edilen bedel avans olarak raporlanır. Mallar teslim olmasa bile sözkonusu(2 aylık) sürenin sonunda peşin tahsil edilen bedel iade edilmeyeceği için bu bedel işletme için satış dışında bir gelirdir ve satış dışı olağan veya olağandışı gelir olarak raporlanır. Bedel tahsil edildiğinde ve 2 aylık süre sonunda müşteri makinelerin alımından vazgeçtiğinde sırasıyla aşağıdaki gibi kayıtların yapılması gerekir.

KASA/BANKA vs.	1.000
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	1.000
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	1.000
DİĞER GELİRLER	1.000

Örnek 5: İşletme Temmuz ayında D unvanlı müşterisinden toplam 500 TL karşılığında 2 adet makine bakım seti siparişi almıştır. İşletmenin D firmasına son 3 yıl boyunca makine bakım seti satışı olmuştur. İşletme, ilgili malları 10.07.2018 tarihinde müşteriye teslim etmiş ancak fatura 15.07.2018 tarihinde düzenlenmiştir. İşletme satış politikası gereği 4 yıl peşpeşe bakım seti satın alan müşterilerine çoğunlukla 4. yılda toplam satış bedeli üzerinden %15 ile %20 arasında indirim sağlamıştır. 4 yılda toplam 20-24 adet ürün alan müşterilere sağlanan indirim oranı %15 iken, 25 adet ve üstü ürün alan müşterilere %20 oranında indirim sağlanmıştır. D firması geçmiş yıllarda işletmeden toplam 19 adet bakım seti satın almıştır. Sözleşmede indirime ilişkin bir hüküm bulunmasa da standardın 52/a paragrafına göre müşterinin indirim yapılacağı yönündeki haklı beklentisi vardır. Böylece D firmasına yapılan satış bedeli üzerinden (toplam 21 adet alışa ulaştığı için) %15

indirim yapılması öngörülerek satış bedelinin tahmin edilmesi gerekir. Malın müşteriye teslim edildiği tarihte kontrolü devredilmiştir.

10.07.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	425
SATIŞ HASILATI	425

Vergi mevzuatına göre ise hasılatın ortaya çıkmasının, satışın gerçekleşmiş sayılmasının en önemli karinesi fatura düzenlenmesidir. Ancak VUK'un olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı hükmü gereği fatura daha sonraki bir tarihte düzenlense de malın müşteriye teslim edildiği tarihte satış gerçekleşmiştir. Böylelikle 10.07.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	500
SATIŞ HASILATI	500

Faturanın indirimli tutar üzerinden düzenlendiği tarihte ise aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

SATIŞ İNDİRİMLERİ	75
TİCARİ ALACAKLAR	75

Örnek 6: İşletme 01.09.2018 tarihinde F isimli müşterisine 4.000 TL tutarında fatura düzenleyerek 4 adet A2 model makine satmıştır. Makineler aynı tarihte teslim edilerek bedeli tahsil edilmiştir. Makinelerin toplam maliyeti 2.800 TL'dir. F, işletme ile yaptığı sözleşmeye göre sözkonusu makineyi 1 yıl içinde herhangi bir gerekçe göstermeden iade edebilecektir. İşletme makinelerin 2'sinin bu sürede iade edileceğini tahmin etmektedir.

Mal iade hakkı tanınan satış sözleşmelerinde standardın B21 paragrafı gereğince iade edilmesi beklenmeyen mallar ile ilgili hasılat tanınırken iade yükümlülüğü bilançoda pasifleştirilir. Yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olmalıdır.

KASA/BANKA vs.	4.000
SATIŞ HASILATI	2.000
İADE YÜKÜMLÜLÜĞÜ	2.000
T.MALLAR MALİYETİ(Makineler)	1.400
GERİ ALIM HAKKI	1.400
TİCARİ MALLAR	2.800

İşletme iade olasılığını 1 yıllık süre içinde izleyerek B24 paragrafına göre iade yükümlülüklerini güncellemelidir. Örneğin 01.12.2018 tarihinde 2 yerine yalnızca 1 adet makinenin iade edileceği yönünde tahmini değişirse aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

İADE YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.000
SATIŞ HASILATI	1.000
T.MALLAR MALİYETİ(Makineler)	700
GERİ ALIM HAKKI	700

MSUGT uygulamasında faturanın düzenlenmesi ile yalnızca satış hasılatının tamamı muhasebeleştirilir. İade gerçekleşip iade faturası düzenlendiği zaman aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır.

SATIŞTAN İADELER	
KASA/BANKA/ALACAK vs.	

Örnek 7: İşletme 13.09.2018 tarihinde G isimli müşterisi ile yaptığı sözleşmeye göre birbirinden ayrı kullanımı müşteri için mümkün olmayan 2’şer adet A3 model makine ve makine aparatı ile 2 takım bakım seti satmıştır. Sözleşme bedeli 3.000 TL olan makine, aparat ve bakım setinin herbirinin tek başına satış fiyatları sırasıyla 1.000 TL, 350 TL ve 300 TL’dir. Fatura 14.09.2018 tarihinde

düzenlenmiştir. Sözleşmeye göre işletme tüm edim yükümlülükleri yerine getirilmeden bedeli talep edemeyecektir. 1 adet makine 17.09.2018 tarihinde G'ye teslim edilmiştir.

Sözleşme bedeli paketteki her bir ürünün tek başına satış fiyatları toplamından daha düşük olduğu için 81. paragrafa göre topluca yapılan indirimin her bir ürüne düşen kısmı hesaplanarak indirim aşağıdaki gibi ürünlere dağıtılmalıdır.

Mallar	Tek Başına Satış Fiyatı	İndirimli Paket Fiyatı	Sağlanan İndirim
Makine	(2 adet)2.000	(2 adet)1.818,18	181,82
Mak.aparatı	(2 adet)700	(2 adet)636,36	63,64
Bakım seti	(2 takım)600	(2 adet)545,45	54,55
Toplam(TL)	3.300	3.000	300

Bu durumda müşteriye her bir malın fiyatında $(300/3.300=)$ %9,09 oranında indirim yapılmıştır.

Müşteriye teslim edilmesiyle 1 adet makinenin kontrolü devredilmiş, 107. paragrafa göre henüz yerine getirilmesi gereken edim yükümlülükleri bulunsa dahi bir alacak doğmuştur. Sözleşmede 6 ayrı edim yükümlülüğü bulunduğu için bedel, bütün edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde tahsil edilebilir hale gelir. Dolayısıyla sözkonusu bedelin sözleşme varlığı olarak muhasebeleştirilmesi daha uygun olacaktır. 17.09.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

SÖZLEŞME VARLIĞI	909,09
SATIŞ HASILATI	909,09

Örnek 7'nin devamı: 19.09.2018 tarihinde pakette yer alan diğer ürünler teslim edilmeden maliyetlerin arttığı gerekçesiyle sözleşmede değişiklik yapılmış, 3.000 TL olan sözleşme bedeli %10 oranında artarak 3.300 TL olarak değiştirilmiştir. 30.09.2018 tarihinde 1 takım bakım seti teslim edilmiş ve işletmeye 2.000 TL ödenmiştir. Fiyat artışına ilişkin fatura 01.10.2018 tarihinde düzenlenmiştir.

Sözleşme değişikliği yapıldığında edim yükümlülüklerinin bir kısmı yerine getirilmiştir. Bu nedenle 19.09.2018 tarihinde sözleşme bedelinin artmasıyla

standardın 21/b paragrafı gereğince yerine getirilen edim yükümlölükleri ile ilgili hasılat artışı aşğıdaki gibi raporlanacaktır.

SÖZLEŞME VARLIĞI	90,91
SATIŞ HASILATI	90,91

Kalan edim yükümlölüklerine ilişkin ise işlem fiyatındaki değışim dolayısıyla standardın 90. paragrafına göre önceki dağıtım esas alınarak fiyat tespiti aşğıdaki gibi yapılır.

Mallar	Tek Başına Satış Fiyatı	İndirimli Paket Fiyatı
Makine	(1 adet)1.000	(1 adet)1.000
Mak. aparatı	(2 adet)700	(2 adet)700
Bakım seti	(2 takım)600	(2 adet)600
Toplam	2.300 TL	2.300 TL

30.09.2018 tarihinde aşğıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KASA/BANKA vs.	2.000
SÖZLEŞME VARLIĞI	1.000
SATIŞ HASILATI	300
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	700

Böylece sözleşme varlığı bitmiş, sözleşme yükümlölüğü ortaya çıkmıştır.

MSUGT uygulamasında faturanın düzenlenmesi ile satış tamamlanmış olur. Yine lehe fatura düzenlenmesi ile ek hasılat raporlanır. Sırasıyla 14.09.2018, 30.09.2018 ve 01.10.2018 tarihlerinde aşğıdaki gibi kayıtlar yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	3.000
SATIŞ HASILATI	3.000
KASA/BANKA vs.	2.000
TİCARİ ALACAKLAR	2.000
TİCARİ ALACAKLAR	300
SATIŞ HASILATI	300

Örnek 8: İşletme 01.10.2018 tarihinde J isimli müşterisi ile yaptığı sözleşmeye göre satış fiyatı 3.000 TL olan 1 adet A7 model makineyi lisans hakkıyla birlikte satarak teslim etmiştir. Lisans hakkı makinenin çalıştırılabilmesi için zorunludur. İşletme J'ye ilk defa satış yapmakta olup satış politikası gereğince J'den sözleşmedeki bedelden 500 TL eksik (2.500 TL) tahsil etmeyi planlamaktadır.

Lisans hakkı makinenin işlevini tamamlayan nitelikte olduğu için makine ile tek bir edim yükümlülüğü olarak raporlanır. Ayrıca işletme sözleşmedeki tutardan daha düşük bir tutara razı olacağını planladığı için açık olmasa da 52. paragrafa göre bir indirim uygulamakta olup hasılat olarak bu tutarı muhasebeleştirir. Buna göre 01.10.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	2.500
SATIŞ HASILATI	2.500

Vergi mevzuatına göre ise, satışın gerçekleşmiş olmasının en önemli karinesi fatura düzenlenmesi olsa da VUK'un olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı hükmü gereği fatura düzenlenmeden malın müşteriye teslim edildiği tarihte satış gerçekleşmiştir. Ancak bu durumda satışın hangi bedel ile raporlanacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi mevzuatı mantığı gereği işletmenin daha düşük bir bedele razı olacağı öngörülse de fatura düzenlenene kadar hasılat olarak müşteriyle anlaşılan bedelin esas alınması gerekir. Daha sonraki tarihte fatura daha düşük bir tutarda düzenlendiği taktirde faturadaki bedele göre düzeltme yapılması gerekir. Böylelikle 01.10.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	3.000
SATIŞ HASILATI	3.000

Örnek 9: İşletme 09.10.2018 tarihinde K isimli müşterisine vadeli olarak 1 adet A7 model makine satmıştır. Makine 13.10.2018 tarihinde K'nın adresine götürülerek bırakılmış ancak kurulumu yapılmamış ve 3.000 TL tutarında fatura düzenlenmiştir. K ile yapılan sözleşmeye göre 09.12.2018 tarihinde makine bedeli olarak kurulum dahil 3.000 TL ödeme yapılması gerekmektedir. Söz konusu

makinenin kurulumu işletme tarafından ayrı olarak verilen bir hizmet değildir. Aynı model makinelerin kurulumunun benzer işletmeler tarafından yaklaşık 200 TL bedel karşılığında yapıldığı bilinmektedir. Alacağın vadesinde makine kurulumunu yapan işletme K'dan alacağını tahsil edememiştir. Bunun üzerine 21.12.2018 tarihine kadar K'nın faaliyeti ve durumunu takip eden işletme ödemelerinde sorun yaşadığını tespit etmiş ve alacağının ancak %50'sini tahsil edebileceği kanaatine varmıştır. 23.12.2018 tarihinde sözkonusu alacak için dava açılmıştır. 29.01.2018 tarihinde müşteriden 1.000 TL tahsil edilmiş ve geri kalan alacağın tahsilinin imkansız olduğu anlaşılmıştır. Dava da aynı şekilde sonuçlanmış ve sonuç 11.02.2018 tarihinde işletmeye tebliğ edilmiştir.

İşletme 13.10.2018 tarihinde makinenin kontrolünü devrederek bir edim yükümlülüğünü yerine getirmiş ancak ayrı bir edim yükümlülüğü olan kurulumu yapmadığı için 107. paragrafta göre henüz alacağı hakedecek duruma gelmemiştir.

SÖZLEŞME VARLIĞI	2.800
GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR	2.800

09.12.2018 tarihinde kurulumun yapılmasıyla ticari alacak hakedilir duruma gelmiştir.

TİCARİ ALACAKLAR	3.000
GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR	2.800
SATIŞ HASILATI	3.000
SÖZLEŞME VARLIĞI	2.800

21.12.2018 tarihinde alacağın tahsili şüpheli hale geldiğine işletme tarafından kanaat getirildiği için 101. paragrafta göre %50 oranında değer düşüklüğü zararı raporlanır.

ŞÜPHELİ T. ALACAKLAR	1.500
KARŞILIK GİDERİ	1.500
ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI	1.500
TİCARİ ALACAKLAR	1.500

29.01.2019 tarihinde yalnızca 1.000 TL tahsil edilerek işletme geri kalan bedelin tahsil edilemeyeceği kanaatine vardığı zaman hasılatın tahsil edilemeyen kısmı iptal edilerek aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KASA/BANKA VS.	1.000
SATIŞ HASILATI	2.000
KARŞILIK GİDERİ	1.500
TİCARİ ALACAKLAR	1.500

MSUGT ve vergi mevzuatına göre ise fatura düzenlendiğinde hasılat fatura tutarı üzerinden doğar. Dava açıldığında alacak şüpheli hale gelerek karşılık ayrılabilir. Mahkeme kararıyla da alacağın belirtilen kısmı değersiz(tahsil edilemez) hale gelir. Buna göre 13.10.2018, 23.12.2018 ve 11.02.2018 tarihlerinde sırasıyla aşağıdaki gibi kayıtlar yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	3.000
SATIŞ HASILATI	3.000
ŞÜPHELİ T. ALACAKLAR	1.500
KARŞILIK GİDERİ	1.500
ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI	1.500
TİCARİ ALACAKLAR	1.500
KASA/BANKA vs.	1.000
DÖNEM ZARARI(DEĞERSİZ ALACAK)	500
ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI	1.500
ŞÜPHELİ T. ALACAKLAR	1.500
TİCARİ ALACAKLAR	1.500

Dava 2018 yılında açılmış olup alacak bu yıl içinde şüpheli hale geldiği için karşılık ancak 2018 yılı sonuna kadar ayrılabilir. 2019 yılında şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Alacağın bir kısmı ise 2019 yılında mahkemenin

kararıyla değersiz hale geldiği için ilgili tutar ancak 2019 yılı içinde zarar olarak raporlanabilir.

Örnek 10: İşletme 15.10.2018 tarihinde L unvanlı müşterisi ile yaptığı sözleşmeye göre satış fiyatı 3.000 TL olan 1 adet A7 model makineyi Kasım ayında teslim edecek ve en geç Aralık ayında makinenin kurulumunu yapacaktır. L işletmeye sözleşme başlangıcında 2.000 TL ödeme yapmıştır.

İşletme henüz edim yükümlülüğünü yerine getirmediği için 15.10.2018 tarihinde işletmeye yapılan ödeme 106. paragrafa göre hasılat olarak değil, yükümlülük olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

KASA/BANKA vs.	2.000
ALINAN AVANSLAR	2.000

MSUGT uygulamasında mal teslim edilmeden ve fatura düzenlenmeden tahsil edilen bedel avans olarak, fatura düzenlenince satış olarak raporlama yapılır.

Örnek 11: İşletme 17.10.2018 tarihinde M unvanlı müşterisi ile yaptığı sözleşmeye göre işlem fiyatı 3.000 TL olan 2 adet A6 model makineyi satmıştır. Bunun üzerine işletmeden son 5 yılda makine satın almış olan M şirketine gelecek 2 ay içinde en az 2 adet aynı model makine satın alması halinde söz konusu 2 adet makinenin aynı satış fiyatı üzerinden %30 indirim sağlanacağı sözleşmede belirtilmiştir.

Taahhüt edilen indirim tutarı standardın B40 paragrafına göre yükümlülük olarak raporlanır. Gelecek 2 yıl içinde yapılacak satışlar birlikte tek bir sözleşmeye bağlı paket satış gibi kabul edilerek indirim tutarı aşağıdaki gibi hesaplanıp bulunabilir.

17.10.2018 tarihindeki (2 adet) satışların bedeli: 3.000 TL

17.12.2018 tarihine kadarki (sonraki 2 adet) satışların bedeli: (3.000 TL x %70=) 2.100 TL

Toplam İşlem fiyatı: 5.100 TL

Herbir adet makinenin teslimi ayrı birer edim yükümlülüğü kabul edildiğinde makinelerin tekbaşına satış fiyatı($5.100 / 4 =$) 1.275 TL olacaktır. Bu durumda tahsil edilen 3.000 TL'nin 2.550 TL tutarındaki kısmı 17.10.2018 tarihindeki 2 adet makinenin kontrolünün devri sonucundaki hasılat olup kalan kısmı(450 TL) aynı sözleşmeye bağlı gelecekte yapılacak satışlar ile ilgili yükümlülüktür. Bu durumda aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KASA/BANKA vs.	3.000
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	450
SATIŞ HASILATI	2.550
Müşteri 17.12.2018 tarihine kadar söz konusu 2 adet makineyi satın alırsa aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır.	
KASA/BANKA vs. veya TİCARİ ALACAKLAR	2.100
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	450
SATIŞ HASILATI	2.550
17.12.2018 tarihine kadar söz konusu makineler alınmadığı takdirde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır.	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	450
SATIŞ HASILATI	450

MSUGT uygulamasında fatura düzenlendiğinde fatura tutarının tamamı hasılat olarak raporlanacak, gelecekte yapılacak indirim ile ilgili herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Örnek 12: İşletme 21.11.2018 tarihinde P unvanlı müşterisinden toplam 8.000 TL karşılığında 2 adet A8 model makine siparişi almıştır. P sözleşme başlangıcında bedelin tamamını işletmeye ödemiş ve işletme 8.000 TL fatura düzenleyerek 1 adet makineyi müşteriye devretmiştir. Sözleşmeye göre işletmenin

siparişin kalanını 31.12.2018 tarihine kadar teslim edememesi halinde ödenen bedel P'ye iade edilecektir. 16.12.2018 tarihine gelindiğinde işletme siparişi Aralık ayı sonuna kadar tamamlayamayacağı kanaatine varmıştır.

21.11.2018 tarihinde henüz bedelin iade edileceğine dair bir beklenti olmadığı için 1 adet makinenin devredilmesiyle hasılat; standardın B23 paragrafı gereğince kalan edimler dolayısıyla yükümlülük doğar. 16.12.2018 tarihinde ise bedelin tamamının iade edileceği beklentisi olduğu için hasılat yükümlülük olarak raporlanır. Bu durumda 21.11.2018 tarihinde ve 16.12.2018 tarihinde sırasıyla aşağıdaki gibi kayıtlar yapılmalıdır.

KASA/BANKA vs.	8.000
SATIŞ HASILATI	4.000
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	4.000
SATIŞ HASILATI(SATIŞTAN İADELER)	4.000
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	4.000

31.12.2018 tarihine kadar siparişin yetiştirilememesi halinde tahsil edilen paranın iade edilmesiyle sözleşme yükümlülüğü ortadan kalkar. Siparişin yetiştirilmesi halinde ise aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	8.000
SATIŞ HASILATI	8.000

MSUGT ve vergi mevzuatına göre fatura düzenlendiğinde bedelin tamamı hasılat olarak raporlanır ve 31.12.2018 tarihinden sonra bedel fiilen iade edilmediği ve müşteri tarafından iade faturası(ya da işletme tarafından bunun yerine geçebilecek bir belge) düzenlenmediği sürece hasılatın iptali(satış iadesi) ve yükümlülük ile ilgili herhangi bir işlem yapılmaz.

Örnek 13: İşletme 24.11.2018 tarihinde R şirketine satış bedeli 1.000 TL olan 1 adet A3 model makine satmak üzere sözleşme yapmıştır. Ancak sözleşmeye

göre işletme R'den aynı zamanda yaklaşık 1 yıl boyunca kullanılmış ve atıl durumda olan A6 model bir makine aldığı için satış bedeli nakit olarak tahsil edilmeyecek, sözkonusu makine ile takas edilecektir. Aynı model makineler işletme tarafından 1.500 TL bedel ile satılmaktadır. Makinelerin kullanım ömrü 10 yıl olup çoğunlukla ilk yıllarda daha yoğun çalıştırıldığı için bedeli hızlandırılmış amortisman yoluyla itfa edilmektedir. Sözkonusu makinenin gerçeğe uygun değerinin ise 1.300 TL olduğu bilinmektedir. Aynı özelliklerdeki ve durumdaki bir makine piyasada yaklaşık 1.200 TL bedel ile satılmaktadır. İşletme tahminen 100 TL maliyetle yapacağı bir bakım sonucunda makineyi yeni makinelerin bedelinin %80'i bir bedel ile satacağını tahmin etmektedir. 26.11.2018 tarihinde takas işlemi gerçekleşmiş ancak herhangi bir fatura düzenlenmemiştir.

İşletme takas yaparak nakit dışındaki bir varlık karşılığında satış sözleşmesi yapmıştır. Bu durumda işlem fiyatı (TFRS 15, 66. paragrafa göre) işletmeye taahhüt edilen varlığın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Dolayısıyla takas yoluyla elde edilen duran varlığın amortismanı veya işletme tarafından hangi bedel ile satılacağını tahmini önemli değildir. 26.11.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ MALLAR(Takasla alınan A6 model makine)	1.300
SATIŞ HASILATI	1.300

MSUGT ve vergi mevzuatına göre gerçek satış bedeli bilinen malların takas yoluyla satılmasında bedel takas alınacak varlığın rayiç bedelidir. Normal alım satım değeri olan rayiç bedel olarak piyasa değerinin esas alınması gerekir. Karşılıklı fatura düzenlenmediği için muhasebeleştirmenin 26.11.2018 tarihinde yapılması gerekir.

TİCARİ MALLAR(Takasla alınan A6 model makine)	1.200
SATIŞ HASILATI	1.200

Örnek 14: İşletme Kasım ayında S unvanlı müşterisine maliyeti 800 TL, satış bedeli 1.000 TL olan 1 adet A1 model makine teslim etmiştir. Sözleşmeye göre

işletme sözkonusu makineyi Aralık ayı sonuna kadar 1.200 TL bedel ile geri alma hakkına sahiptir.

İşletmenin ilk satış fiyatından daha yüksek bir bedel ile malı geri alma hakkı bulunduğu için standardın B73 paragrafı gereğince yapılan sözleşme bir finansman anlaşmasıdır.

KASA/BANKA vs.	1.000
ERTELENMİŞ FİNANSMAN GİDERİ	200
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.200
SÖZLEŞME VARLIĞI	800
TİCARİ MALLAR	800
Aralık ayı sonunda geri alma hakkı kullanılırsa;	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.200
FAİZ GİDERİ	200
KASA/BANKA vs.	1.200
ERTELENMİŞ FİNANSMAN GİDERİ	200
TİCARİ MALLAR	800
SÖZLEŞME VARLIĞI	800

MSUGT'a göre ise geri alım hakkı muhasebeleştirilmez, işlem olağan bir satış gibi raporlanarak bilanço dipnotlarında açıklama yapılır.

KASA/BANKA vs.	1.000
SATIŞ HASILATI	1.000
T.MALLAR MALİYETİ	800
TİCARİ MALLAR	800

Sözkonusu mal geri alındığında ise işlem, olağan bir alım olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

TİCARİ MALLAR	1.200
KASA/BANKA vs.	1.200

Örnek 15: İşletme 03.11.2018 tarihinde T unvanlı acentesine müşteriye satılmak üzere 2.500 TL maliyetli malı(A7 model makine) 3.000 TL tutarında fatura düzenleyerek göndermiştir. Mal 04.11.2018 tarihinde acenteye ulaşmıştır. Acente 06.11.2018 tarihinde malı müşteriye satarak teslim etmiş ve 07.11.2018 tarihinde satış faturası düzenleyerek işletmeye göndermiştir. 09.11.2018 tarihinde 200 TL komisyon kesintisi yapılarak mal bedeli (2.800 TL) işletmenin hesabına gönderilmiştir.

Malın kontrolünün müşteriye geçtiği 06.11.2018 tarihinde edim yükümlülüğü yerine getirilmiş ve satış gerçekleşmiştir. Ancak işletme acentenin fatura düzenlemesi ile satış yapıldığı bilgisini almıştır. 07.11.2018 ve 09.11.2018 tarihlerinde sırasıyla aşağıdaki kayıtlar yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	3.000
SATIŞ HASILATI	3.000
T.MALLAR MALİYETİ	2.500
TİCARİ MALLAR	2.500
BANKA	2.800
PAZARLAMA, SATIŞ vs. GİDERLERİ	200
TİCARİ ALACAKLAR	3.000

TFRS 15'te olduğu gibi MSUGT uygulamasında da konsinye ve acente vasıtasıyla satışlarda malın asıl müşteriye ulaşması ile satış gerçekleşir. Dolayısıyla satış, işletmenin değil acentenin fatura düzenlediği tarihte raporlanır. 03.11.2018, 07.11.2018 ve 09.11.2018 tarihlerinde sırasıyla aşağıdaki gibi kayıtlar yapılmalıdır.

TİCARİ MALLAR(Acenteye gönderilen mallar)	2.500
TİCARİ MALLAR(Stoktaki mallar)	2.500
TİCARİ ALACAKLAR	3.000
SATIŞ HASILATI	3.000
T.MALLAR MALİYETİ	2.500
TİCARİ MALLAR(Acenteye gönderilen mallar)	2.500
BANKA	2.800
PAZARLAMA, SATIŞ vs. GİDERLERİ	200
TİCARİ ALACAKLAR	3.000

Örnek 16: İşletme 04.11.2018 tarihinde U isimli müşterisine satış bedeli 2.000 TL olan 1 adet makine satmak üzere sözleşme yapmıştır. Sözleşmeye göre işletme fatura düzenledikten 20 gün sonra malı teslim edecek ve makinenin kurulumunu yapacaktır. İşletme 05.11.2018 tarihinde fatura düzenlemiş, müşteri ise 09.11.2018 tarihinde mal bedelinin tamamını işletmeye ödemiştir. U, 25.11.2018 tarihinde devam etmekte olan bir üretim dolayısıyla henüz eski makinesini hurdaya çıkaramadığı için makineyi bir süre teslim alamayacağını belirtmiştir. 29.11.2018 tarihinde makine U'ya gönderilerek teslim edilmiş, 30.11.2018 tarihinde makinenin kurulumu yapılmıştır. Söz konusu mal işletme tarafından kurulum hizmeti olmadan 1.850 TL bedel ile satılmakta, kurulum hizmeti verildiğinde 1.950 TL bedel ile satılmaktadır.

Malın faturalama tarihinden kısa bir süre sonra teslim edilmesi gerektiği için satış sözleşmesi standardın B79 paragrafına göre faturala elde-tut anlaşması kapsamındadır. Müşterinin malı belirlenen tarih sonunda alamayacağını söylemesi halinde ise malı kullanabilme ve bütün faydaları elde etme imkanı olduğu için müşteri malı kontrol etmektedir. Bu durumda işletme müşteriye bir süre malı

muhafaza hizmeti vermektedir. Malı muhafaza ve kurulum hizmetlerinin ayrı edim yükümlülükleri olması halinde işlem fiyatı yükümlülükler dağıtılır. Böylece fatura düzenleme tarihinde mal müşteri tarafından kontrol edilebildiği için hasılatın yalnızca mal bedeline ilişkin kısmı raporlanır. Malın teslim edildiği tarihte ise malı muhafaza hizmetine ilişkin kısım raporlanır. Kurulum hizmeti 100 TL, geriye kalan 50 TL muhafaza hizmetine ilişkin bedel kabul edilmelidir. 05.11.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

SÖZLEŞME VARLIĞI	1.850
SATIŞ HASILATI(Yalnızca mal bedeline ilişkin kısım)	1.850
09.11.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.	
KASA/ BANKA vs.	2.000
SÖZLEŞME VARLIĞI	1.850
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	150
Yapılan ödemenin henüz yerine getirilmeyen edim yükümlülüklerine (bakım ve muhafaza hizmetine) isabet eden kısmı yükümlülük olarak raporlanır. 29.11.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	50
SATIŞ HASILATI(Yalnızca muhafaza bedeline ilişkin kısım)	50
30.11.2018 tarihinde işletme bütün edim yükümlülüklerini yerine getirdiği için aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	100
SATIŞ HASILATI(Kurulum hizmetine ilişkin kalan kısım)	100

MSUGT uygulamasında faturanın düzenlenmesiyle satış ve alacak fatura bedeli üzerinden raporlanır.

Örnek 17: İşletme 07.11.2018 tarihinde V isimli müşterisine maliyeti 1.600 TL ve satış bedeli 2.000 TL olan 1 adet makine satmak üzere sözleşme yapmıştır.

Sözleşmeye göre müşteri malı deneyerek mal tesliminden itibaren 20 gün içinde kesin alıma ilişkin kararını verecektir. Sözleşmede işletmeye yapılacak ödeme koşulları belirlenmemiştir ancak ödeme yapılması halinde müşteriye iade edilemeyeceği şartı bulunmaktadır. İşletme 09.11.2018 tarihinde faturayı düzenlemiş ve malı 11.11.2018 tarihinde müşteriye teslim etmiştir. Müşteri ise mal bedelinin yarısını 13.11.2018 tarihinde işletmenin hesabına göndermiştir. 29.11.2018 tarihinde müşteri malı kabul etmediğini belirtmiş ve iade etmiştir.

Deneme süreli satışta standardın B86 paragrafına göre müşteri bedeli ödeyeceğini taahhüt etmediği için malın kontrolünü herhangi bir tarihte sağlamış değildir. İşletme devredilecek malın ödeme koşullarını belirleyemediği için standardın 9. paragraftaki şartlar sağlanmamış olup sözleşmenin bu durumda muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. 11.11.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılabilir.

TİCARİ MALLAR(Deneme amaçlı teslim edilen mal)	1.600
TİCARİ MALLAR(Stoktaki mal)	1.600

Deneme süresi dolmadan ve müşteri kararını vermeden tahsil edilen bedel iade edilemez nitelikte olduğu ve işletmenin mal devrine ilişkin yükümlülüğü kalmadığı için 15. paragraf gereğince işletmeye 13.11.2018 tarihinde yapılan ödeme hasılat olarak raporlanır.

KASA/ BANKA vs.	1.000
SATIŞ HASILATI	1.000

29.11.2018 tarihinde ise aşağıdaki gibi bir kayıt yapılacaktır.

TİCARİ MALLAR(Stoktaki mal)	1.600
TİCARİ MALLAR(Deneme amaçlı teslim edilen mal)	1.600

MSUGT uygulamasında fatura düzenlense ve mal teslim edilse dahi alıcı malları kesin olarak kabul etmediği sürece satış raporlanmaz ve bu durum dipnotlarda açıklanır. Ayrıca TFRS 15 uygulamasında olduğu gibi mal stoklardan çıktığı zaman yalnızca buna ilişkin muhasebeleştirme yapılır. Malın iade edildiği

29.11.2018 tarihinde ise işletmede kalan bedel hasılat olarak değil, aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

KASA/ BANKA vs.	1.000
DİĞER GELİRLER*	1.000

*Diğer Gelirler TDHP'nda Olağan veya Olağandışı ya da Diğer Faaliyetlerden Gelir olarak gösterilebilir.

Örnek 18: İşletme 28.11.2018 tarihinde Y isimli müşterisine fatura düzenleyerek satış bedeli 1.000 TL olan 1 adet A1 model makine teslim etmiş ve bedelini peşin tahsil etmiştir. Sözleşmeye göre Y söz konusu makineyi Aralık ayı sonuna kadar 800 TL bedel ile satma opsiyonuna (geri verme hakkına) sahiptir. A1 eski model makineler olup yeni üretimlerde çoğunlukla kullanılmamaktadır. Ayrıca işletme, üretimde tercih edilen yeni modellerin yakın zamanda uygun fiyatlarla tedarik edilebileceğini bilmektedir. 30.12.2018 tarihinde Y opsiyonu kullanmayacağını işletmeye bildirmiştir.

Sözleşme geri alım anlaşması kapsamında değerlendirilmeli ve müşterinin opsiyonu kullanacağına ilişkin (A1 yerine daha çok tercih edilen yeni modellerin ucuz fiyat ile alınabilmesi gibi) önemli sebepleri olduğu için (TFRS 15 B70'e göre) söz konusu satış bir kiralama işlemi olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir.

KASA/ BANKA vs.	1.000
KİRALAMA GELİRİ	200
KİRACIYA BORÇLAR	800

TFRS 15 B76'ya göre opsiyon kullanılmadığı için yükümlülük finansal tablolardan çıkarılarak hasılat raporlanır. Bu durumda kira gelirinin de hasılatla dönüştürülmesi gerekir. 30.12.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KİRALAMA GELİRİ	200
KİRACIYA BORÇLAR	800
SATIŞ HASILATI	1.000

MSUGT'a göre bu tür sözleşmeler hasılatın raporlanmasını geciktiremez. Müşterinin geri satım opsiyonu yalnızca bilançoda dipnot olarak gösterilir. 28.11.2018 tarihinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

KASA/ BANKA vs.	1.000
SATIŞ HASILATI	1.000

Örnek 19: İşletme, faaliyeti yeni makinelerin geliştirilerek üretilmesi olan Z isimli müşteri ile anlaşarak Z'ye 3 ay boyunca ürettikçe aynı özelliklere ve değere sahip yeni teknoloji makine parçası teslim edecektir. Toplam 13 haftada yapılacak satışlar için sözleşme bedeli 6.500 TL olarak belirlenerek 03.12.2018 tarihinde bu tutarda fatura düzenlenmiştir. Parçaların tamamı birarada olmadan müşteri yeni projesini yürütemeyeceği için sözleşmeye göre taahhüt edilen malların tamamı devredilmeden bedel hakedilmeyecek ve talep edilemeyecektir.

Müşteri projesi için sözkonusu parçalara daha çok sayıda ihtiyaç duyacağı için 7. haftada(15.01.2019 tarihinde) sözleşmede değişiklik yapılarak teslim edilecek mal sayısı (yine her hafta 1 adet olmak üzere) 18 adet, sözleşme bedeli ise 8.100 TL olarak belirlenerek 1.600 TL ek fatura düzenlenmiştir.

Sözleşme değişikliğine kadar her mal tesliminde standardın 107. paragrafına göre aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	500
SATIŞ HASILATI	500

İşletme malların tamamını müşteriye devretmeden bedeli haketmeyeceği için her bir mal tesliminde hasılat raporlansa da mal satışlarının tamamı tek edim yükümlülüğü gibi görülebilir. Sözleşme değişikliği ise henüz devredilmemiş olan mallar devredilmiş olanlar ile aynı nitelikte olduğu için standardın 21/b paragrafına göre ilk sözleşmenin devamı olarak değerlendirilmelidir. Bu durumda sözleşme değişikliğine kadar devredilen malların hasılatında düzeltme yapılmalıdır.

	Tutar
İlk 6 haftada devredilmiş olan malların raporlanmış hasılatı(6 X 500)	3.000 TL
Sözleşme değişikliği sonucunda yeni sözleşme bedeli	8.100 TL
Yeni sözleşme bedeline göre 1 adet makinenin satış bedeli(8.100 / 18)	450 TL
Yeni sözleşmeye göre 1 adet makinenin satış bedelindeki azalış(500-450)	50 TL
Yeni sözleşmeye göre raporlanmış hasılatta yapılacak azalış(6X50)	300 TL

Sözleşme değişikliği sonucunda 15.01.2019 tarihinde hasılatdaki azalış aşağıdaki gibi kaydedilmelidir.

SATIŞ HASILATI(veya SATIŞ İNDİRİMİ)*	300
TİCARİ ALACAKLAR	300

* TDHP'de DİĞER İNDİRİMLER hesabı kullanılır.

Sözleşme değişikliğinden sonra her bir mal tesliminde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	450
SATIŞ HASILATI	450

MSUGT uygulamasında faturanın düzenlenmesiyle satış ve alacak raporlanır. 03.12.2018 tarihinde aşağıdaki gibi kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	6.500
SATIŞ HASILATI	6.500

Sözleşme değişikliğiyle 2. faturanın düzenlenmesi sonucunda 15.01.2019 tarihinde aşağıdaki gibi kayıt yapılmalıdır.

TİCARİ ALACAKLAR	1.600
SATIŞ HASILATI	1.600

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Temel amacı kazanç sağlamak, bir başka deyişle kar elde etmek olan ticari hayattaki bütün işletmelerin bu amaçlarına ulaşabilmeleri için satış faaliyetlerini doğru ve anlaşılır bir şekilde raporlamaları gerekir. Bunun için de nihayetinde sözleşmeye bağlı hasılat ile ilgili uluslararası finansal raporlama standardı oluşturulmuştur. Ülkemizde ise bu standart sınırlı olarak uygulanmaktadır.

Bu çalışmada prensip esaslı olan TFRS 15 ve kural esaslı olan ulusal mevzuata göre mal satışının raporlanması ile ilgili farklılıklar ve benzerlikler ortaya konmuştur. Genel olarak TFRS 15'te mal satışının raporlanması prensipler doğrultusunda işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır. Böylece TFRS 15'e göre işletme sözleşmenin durumunu takip ve analiz ederek en doğru bulduğu şekilde ve zamanda raporlama yapacaktır. Ülkemizin vergi mevzuatı ve buna dayanan MSUGT vergileme kaygısıyla oluşturulan kesin ve pek esnek olmayan kurallar taşıdığı için ideal bir raporlamayı esas alan TFRS 15'ten farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar raporlamanın gerek zamanı gerekse içeriğini kapsamaktadır. Daha açık bir ifade ile mal satış sözleşmeleri sonucunda yapılan her bir hareketin hasılatın tanınması gibi finansal raporlamaya ilişkin işlemlerde TFRS 15 ve MSUGT birbirinden oldukça farklı uygulamalar içermektedir. Temel olarak her iki mevzuat da tahakkuk ilkesini esas almakla birlikte tahakkuk kavramı farklı şekillerde ifade edildiği için raporlama zamanı açısından farklılıklar bulunmaktadır. Sözkonusu farklılıklar yalnızca hasılatın tanınmasında değil; satış fiyatının belirlenmesinde, indirim, tahsilatın şüpheli hale gelmesi, garanti, iade hakkıyla satış, iade olasılığı, koşullu satışlar, opsiyonlu satışlar ve maliyetlerin raporlanmasında da görülmektedir.

Hasılat MSUGT uygulamasında çoğunlukla daha kolay tanınmaktadır. İhracat satışları gibi sözleşmeler vergisel kaygılar sebebiyle bunun istisnasını oluşturabilmektedir. TFRS 15'te hasılatın raporlanması farklı süreçlerin tamamlanması ile gerçekleşirken MSUGT genellikle çok daha kısa bir sürede raporlanmaktadır. Örneğin Standartta satış işlemi bir sözleşmeye dayandığı ve sözleşmede taahhüt edilen bütün edimlerin yerine getirilmesi gerektiği için edimlerin

tamamı yerine getirilmeden işletme için gerçek anlamda bir alacak doğmuş olmaz. Bunun sebebi sözleşmedeki bütün edimlerin bir bütün olarak görülmesidir. Yerine getirilen her bir edim yükümlülüğü bir bütünün birer parçasıdır ve taahhüt edilen mal ve hizmetler tamamen devredilmeden müşteriden bir alacak talep etme hakkı doğmaz. Böylelikle yalnızca bir malın teslimi taahhüdünden oluşmayan bir sözleşmede yerine getirilen her bir taahhüt işletmenin bilançosunda bir varlık olarak gösterilir. Ticari alacak da bilançoda gösterilen bir varlık olmakla birlikte standartta sözleşme varlığı ifadesinin kullanılmasının amacı bunu ticari alacaktan ayırtetmektir.

Standarttaki sözleşmenin karşılıklı ve tam olarak ifa edilmesi ilkesinin aksine MSUGT uygulaması için sözkonusu süreç önem taşımamaktadır. Çoğunlukla faturanın düzenlenmesi ile hasılat, indirim, iade gibi işlemleri raporlayan MSUGT, satış bedelinin tahsilinin şüpheli veya imkansız hale gelmesi gibi durumları da somut şartlara bağlamıştır. Standart ise aksine işletmenin özellikle geçmiş tecrübelerine de dayanarak olasılıklara ve gerçeğe uygun tahminlere önem vermektedir. TFRS 15'e göre mal satışında işletmeler daha çok kendisinin, müşterinin ve piyasanın durumunu dikkate alarak bazen de sözleşme şartlarının önüne geçecek şekilde raporlama yapmaktadır. Olasılık ve tahminleri kesinlikle dikkate almayan ulusal mevzuatımızın uluslararası standartlar ile uyumunu sağlamak için mevzuatımızda birtakım değişikliklerin yapılması faydalı olacaktır. Ancak bunun gerçekleşebilmesi için vergileme kaygısının azaltılması gerekmektedir.

Ülkemiz ekonomisinde çok önemli bir yer tutan mal satışları sonucunda devlet kendi payını kolayca tahsil edebilmek için özellikle faturalama ile işletmelerden alacağını hak edebilecek duruma gelmektedir. Çünkü kar üzerinden alınan verginin doğmasında hasılatın sağlanmış olması çok önemli bir unsurdur. İşlem üzerinden alınan KDV gibi vergilerde ise hasılatın sağlanmış olması yeterlidir. Ayrıca vergilemeden kolayca vazgeçilmediği için nihai olarak satış gelirinin elde edilememesi gibi durumlar da somut ve belgelendirilebilir kanıtlarla kabul edilmektedir. Bunun sebebi devletin işletmelere olan güven eksikliği olabileceği gibi vergi geliri ihtiyacının dozu veya her ikisi birlikte de olabilir.

Ülkemizdeki işletmelerin önemli bir kısmını kapsayan BOBİ FRS ise ülkemizdeki işletmeler için daha uygulanabilir başka bir ifadeyle uygulaması daha basit ilkeler içermektedir. BOBİ FRS uygulamasında mal satış sözleşmelerinde TFRS 15'teki kadar işlemlerin ve beklentilerin vs. takibine gerek kalmayacaktır. Böylelikle MSUGT ile oldukça farklı uygulamalar içeren TFRS 15 yerine ülkemizdeki işletmelerin BOBİ FRS'ye daha kolay bir şekilde uyum sağlaması beklenmektedir. Yine vergi mevzuatımızda mal satışının raporlanması ile ilgili BOBİ FRS'ye daha kolay uyumlu hale gelebilecek değişiklikler yapılabilir.



KAYNAKÇA

1 Sıra Nolu MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği , 1992
238 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği	238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
Akbulut, Akın	Karşılaştırmalı TMS/TFRS - Vergi Uygulamaları , Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1. Baskı, Ankara, Ekim 2012
Akkaş, Jale	Grant Thornton Haber Bülteni, 2017, (Çevrimiçi), http://www.gtturkey.com , 15.07.2018
AKTAŞ, Rabia ve VAROL, İsmail Deniz	Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , Sayı: 73/Ocak 2017, (Çevrimiçi), http://dergipark.gov.tr , 11.05.2018
AKYİĞİT, Ercan	Satış Mal Değişimi ve Bağışlama Sözleşmeleri , Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2011
Ataman, Başak ve Cavlak, Hakan	Bobi Frs İle Tam Set Tms/Tfrs Karşılaştırılması, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi , Sayı:3, Kasım 2017, s.153-168, (Çevrimiçi), http://dergipark.gov.tr/download/article-file/369972 , 13.06.2018
Aurora, Cristina Bontaş, Bunea	New Approaches On Revenue Recognition Andmeasurement , (Çevrimiçi), http://www.strategiimanageriale.ro.pdf , 11.09.2018
BİLEN, Abdulkadir	Bedelsiz Teslimlerin Vergi Boyutu ve Muhasebe Kayıtları, Mali Çözüm Dergisi , sayı:76, 2006, s.69-89
CPA Deloitte	(Çevrimiçi)
Danıştay Kararı	http://www.resmigazete.gov.tr/ , Karar ve Esas No: 2004/1
DEMİR, Şeref	İskontoların Muhasebe ve Denetimi, Mali Çözüm , sayı:109, Ocak-Şubat 2012 s.77-111
	Denetim İlke ve Esasları , M. Hesap Uzmanları Derneği, 5.baskı
Gelir İdaresi Başkanlığı	Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 06/10/2016 tarih ve 64597866-125[6-2015]-17781 sayılı özelge , (Çevrimiçi), www.gib.gov.tr
Gelir İdaresi Başkanlığı	Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 31/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2011/18-27 sayılı özelge , (Çevrimiçi), www.gib.gov.tr
Gelir İdaresi Başkanlığı	Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 08/04/2016 tarih ve 93767041-130[39-2014/176]-33 sayılı özelge , (Çevrimiçi), www.gib.gov.tr

İstanbul YMM Odası	Hasılat Standardındaki Değişiklikler , Ağustos 2014 (Çevrimiçi), http://www.istanbulymmoo.org.tr , 21.05.2018
Kamu Gözetimi Kurumu	BOBİ FRS, (Çevrimiçi), http://www.kgk.gov.tr , 11.05.2018
Keskin, Ayşe İrem ve Dinçer, Banu	UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama , 02.03.2015, (Çevrimiçi), www.dergipark.gov.tr , 15.07.2018
KILIÇ, Gökhan	UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi, Başkent Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi , Ankara 2017
KÖSE, Tunç ÇELİKAY, Duygu Şengül	Yeni Hasılat Standardı Ve Getirdiği Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi , sayı:127, Ocak-Şubat 2015, (Çevrimiçi), www.academia.edu , 12.05.2018
KPMG Türkiye	UFRS 15-Hasılat Muhasebesi Değişiyor, (Çevrimiçi), https://assets.kpmg ., 11.05.2018
MAÇ, Mehmet	İhracat Hasılatının Kurumlar Vergisi, Kdv Ve Tms Açısından Hangi Tarih İtibariyle Muhasebeleştirilmesi Gerektiği, Mali çözüm sayı:100, Temmuz-Ağustos 2010, (Çevrimiçi), s.105-112
MERT, Hüseyin BAŞ, Ece	TMS 18 “Hasılat” ve UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardlarının Faktoring İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi , sayı:52, Ağustos 2017, (Çevrimiçi), http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/5dd43892-ee86-4bb6-99c4-cc226095209a/ , s.35-56
ÖZERHAN, Yıldız MARŞAP, Beyhan YANIK, Serap Sebahat	IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , Sayı: Haziran 2015 (Çevrimiçi), http://dergipark.gov.tr , 18.07.2018
PAMUKÇU, Fatma PAMUKÇU, Nevzat	Müşteri Sadakat Programları Çerçevesinde Yapılan Satışların Mevcut Yasal Düzenlemeler Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında İncelenmesi Ve Muhasebe Uygulamaları, Mali Çözüm Dergisi , sayı:136, Eylül-Ekim 2016, s.75-90
SAĞLAM, Necdet	Örneklerle UFRS Kayıtları , Muhasebetr, Haziran 2015
SELVİ Yakup, Yılmaz, Fatih,	Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi ,
SEVİLENGÜL, Orhan	Genel Muhasebe , Ankara, Gazi Kitabevi,14. Baskı, 2008

ŞAVLI, Tuba	UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması , İstanbul 2016, İSMMMO, (Çevrimiçi),
TEKELİOĞLU, Numan	Mecelle’de ve T. Borçlar Kanunu’nda Satış Sözleşmesinin Kurulması ve Unsurları, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , (Çevrimiçi), www.dergipark.gov.tr, 21.05.2018
TFRS 15	http://www.kgk.gov.tr
TFRS Kavramsal Çerçeve	http://www.kgk.gov.tr , 24.04.2018
TMS 18	http://www.kgk.gov.tr , 11.05.2018
TMS 37	http://www.kgk.gov.tr , 17.09.2018
Türk Borçlar Kanunu	6098 sayılı T. Borçlar Kanunu Resmi Gazete Sayısı ve Tarihi: 27836, 04.02.2011
Türk Medeni Kanunu, Eşya Hukuku	4721 sayılı T. Medeni Kanunu Resmi Gazete Sayısı ve Tarihi: 24607, 08.12.2001
Türk Ticaret Kanunu	6102 sayılı T. Ticaret Kanunu Resmi Gazete Sayısı ve Tarihi: 27846, 14.02.2011
Tong, Tan Liong	A Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers , (Çevrimiçi), http://www.masb.org.my , 29.08.2018
UFRS Bülten	Yeni Hasılat Standardı, Kasım 2014 (Çevrimiçi), www.pwc.com.tr , 13.06.2018
VAROL, İsmail Deniz	Yeni Hasılat Standardı Tfrs 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”:Yorum ve Uygulamaları, Celal Bayar Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi , Manisa, 2016
Vergi Kanunları	Savaş Yayınevi, 6. Baskı, Ekim 2017
YIKILMAZ, Seyfi ERDURU, İncilay DERAN, Ali	Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Ömer Halisdemir Üniv. İİBF Dergisi , (Çevrimiçi), www.dergipark.gov.tr , Ekim 2016, s.143-164, 10.08.2018
YILDIRIM, Haşmet	Hasılatın TMS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari kar/Mali kar Karşılaştırması, Yaklaşım Dergisi , sayı:238, Ekim 2012, s.307-322