



**TMS 18 HASILAT STANDARDI VE
AFYONKARAHİSAR İLİ BİR MERMER İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

Zafer KARDEŞ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Serdar ÖGEL

Ocak, 2018

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TMS 18 HASILAT STANDARDI VE
AFYONKARAHİSAR İLİ BİR MERMER
İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

Hazırlayan
Zafer KARDEŞ

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Serdar ÖGEL

AFYONKARAHİSAR, 2018

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “TMS 18 Hasılat Standardı ve Afyonkarahisar İli Bir Mermer İşletmesi Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmada yazdığımı ve yararlanılan kaynakların kaynakçada gösterilen kaynaklardan meydana geldiğini, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu belirterek onurumla doğrularım.

26/01/2018

Zafer KARDEŞ

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Serdar ÖGEL
Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Duygu KIZILDAĞ
: Yrd. Doç. Dr. Naciye GÖKÇE

İmza



İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Zafer KARDEŞ' in "TMS 18 Hasılat Standardı ve Afyonkarahisar İli Bir Mermer İşletmesi Örneği" başlıklı tezi, 26.01.2018 günü saat 14.00'da Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Celal DEMİR
MÜDÜR

ÖZET

Zafer KARDEŞ

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

Ocak 2018

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Serdar ÖGEL

Uluslararası düzeyde ticaretin artması, ilgili işletmelerin muhasebe işlemlerini de etkilemektedir. Ülkeler arasında muhasebe sistemlerinin farklı olması işletmelerin mali tablolarında yer alan sonuçlarını da etkilemektedir. Muhasebe verilerini farklı kesimler farklı nedenlerle kullanmaktadırlar. Muhasebede ortak bir dil oluşturmak amacıyla tüm dünyada çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmaktadır. Bu doğrultuda sermaye piyasasına kayıtlı şirketlerin uygulamak zorunda oldukları Türkiye Muhasebe Standartları, yakın bir zamanda tüm işletmeleri kapsamı içine alacak şekilde düzenlenecektir.

Bu çalışmada, “Türkiye Muhasebe Standartları”ndan 18 numaralı Hasılat Standardının işletmelerin mali tablolarını nasıl etkilediğini ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu nedenle Afyonkarahisar’da faaliyet gösteren bir mermer işletmesi muhasebe verileri üzerinde “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”ne ve “Türkiye Muhasebe Standartları”na göre ayrı ayrı kayıtlar yapılarak aradaki farklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışmaların sonucunda TMS 18’e göre işletmenin karı ve ödemesi gereken vergi miktarı daha düşük oluşmuştur.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 18 Hasılat Standardı, Mermer İşletmesi, Hasılat

ABSTRACT

Zafer KARDEŞ

AFYON KOCATEPE UNIVERSITY

THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES

DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION

January 2018

Advisor: Asst. Assoc. Dr. Serdar ÖGEL

The increase in international trade affects the accounting operations of relevant businesses, as well. Therefore, differences in accounting systems across countries influence the results of the financial statements of the businesses. Different parties use accounting data for different purposes. In order to establish a common language in accounting, various institutions and organizations in all around the world work together enthusiastically. The relevant institutions in our country are working for the same purpose, as well. In this direction, Turkish Accounting Standards which must be applied by businesses registered in capital market will be regulated to comprise all businesses soon.

In this study, the way how 18 numbered Revenue Standard of Turkish Accounting Standards affects the financial statements of businesses is intended to be examined. In the direction of the aim of the study, the differences between accounting records under General Communiqué on Accounting System Application and accounting records under Turkish Accounting Standards are demonstrated by using the accounting data of a marble company that operates in Afyonkarahisar. As a result of the study, it is presented that according to Revenue Standard, the profit and the payable tax amount of business are lower.

Key Words: Turkish Accounting Standards, 18 Revenue Standard, Marble Company, Revenue.

TEŞEKKÜR

Bu çalışmayı oluşturmamda desteğini, bilgi ve deneyimlerini esirgemeyerek her türlü yardımı yapan tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Serdar ÖGEL'e bu tezin daha iyi olması için elinden gelen yardımı esirgemeyen değerli hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Naciye GÖKÇE'ye ve hep yanımda olan sevgili eşim Halime KARDEŞ'e yaptıkları katkılardan dolayı en içten teşekkürlerimi sunarım.

Zafer KARDEŞ

2018, Afyonkarahisar

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TEŞEKKÜR	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR DİZİNİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ.....	3
2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA BİÇİMLERİ.....	5
2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ YASAMA YOLUYLA BELİRLENMESİ.....	6
2.2. MUHASEBE STANDARTLARININ ÖZEL SEKTÖR DÜZENLEYİCİ KURULUŞLARI TARAFINDAN BELİRLENMESİ.....	6
2.3. KAMU SEKTÖRÜNÜN MUHASEBE STANDARTLARI BELİRLEME YETKİSİNİ ÖZERK BİR KURULUŞA DEVRETMESİ.....	7
3. MUHASEBE STANDARTLARINDA ULUSLARARASI UYUMU SAĞLAMA GEREKLİLİĞİ.....	8
4. MUHASEBE STANDARTLARINDA ULUSLARARASI UYUMU SAĞLAMADA YAŞANAN ENGELLER.....	12
5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN ÖNEMLİ KURUM VE KURULUŞLAR	14
5.1. AVRUPA BİRLİĞİ (AB)	15
5.2. AMERİKAN FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB).....	16
5.3. MENKUL KIYMETLER BORSALARI ULUSLARARASI ÖRGÜTÜ (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSIONS IOSCO). 18	
5.4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE - IASC)	19

5.5. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING - IFAC)	21
5.6. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB)	22
6. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇALIŞMALARINA YÖN VEREN UYGULAMA MODELLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	24
6.1. İNGİLİZ-AMERİKAN MODELİ.....	24
6.2. KITA AVRUPASI MODELİ.....	24
6.3. GÜNEY AMERİKA MODELİ.....	25
6.4. KARMA EKONOMİ MODELİ	25
7. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇALIŞMALARI.....	26
7.1. İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİNİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	28
7.2. TÜRKİYE BANKALAR BİRLİĞİ (TBB), BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU (BDDK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	29
7.3. TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ (TSE) MUHASEBE STANDARTLARI ÖZEL DAİMİ KOMİTESİ TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	30
7.4. SİGORTA MURAKABE KURULU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR..	30
7.5. SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	31
7.6. MALİYE BAKANLIĞI KOORDİNATÖRLÜĞÜ'NDE KURULAN MUHASEBE STANDARTLARI KOMİSYONU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	32
7.7. TÜRKİYE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURULU (TMUDES) VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	32
7.8. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU (KGMDSK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	35

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS) 18 HÂSILAT

1. HASILAT STANDARDININ AMACI.....	37
2. HASILAT STANDARDININ KAPSAMI.....	37
3. HASILAT STANDARDINDA YER ALAN KAVRAMLAR.....	39
4. HÂSILATIN ÖLÇÜLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	40
4.1. MAL SATIŞLARINDA HASILATIN ÖLÇÜLMESİ.....	42
4.1.1. Peşin Mal Satışı	43

4.1.2. Vadeli Mal Satışı	44
4.1.3. Peşin Fiyatına Vadeli Mal Satışı	51
4.1.4. Çek Karşılığı Mal Satışı.....	53
4.1.5. Kredi Kartı İle Mal Satışı.....	54
4.1.6. Yurt Dışına Vadeli Mal Satışı	56
4.1.7. Konsinye Mal Satışı.....	58
4.1.8. İskontolu Mal Satışı	61
4.1.9. Komisyonlar	64
4.1.10. Takas Durumunda Hasılat	65
4.1.11. Akıllı Kartlarla Yapılan Satışlarda Hasılat	66
4.2. HİZMET SATIŞLARINDA HASILATIN ÖLÇÜLMESİ	71
4.3. FAİZ, TEMETTÜ VE İSİM HAKLARINA İLİŞKİN HASILATIN ÖLÇÜLMESİ .	77
4.3.1. Faiz Gelirleri.....	78
4.3.2. Temettü Gelirleri.....	79
4.3.3. İsim Hakkı Gelirleri.....	79
5. İŞLEMLERİN AYRIŞTIRILMASI.....	81
6. HASILAT SAYILMAYAN UNSURLAR	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MERMER SEKTÖRÜNDE HASILAT STANDARDI UYGULAMA ÖRNEĞİ

1. MERMER SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ.....	84
1.1. DÜNYADA MERMER SEKTÖRÜ	86
1.2. TÜRKİYEDE MERMER SEKTÖRÜ	88
2. AFYONKARAHİSAR İLİNDE BİR MERMER İŞLETMESİNDE HASILAT STANDARDININ UYGULANMASI.....	94
2.1. AMAÇ VE KAPSAM.....	94
2.2. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ.....	94
2.3. MONOGRAFİ UYGULAMASI.....	95
2.3.1. Şirketin Açılış Bilançosu.....	95
2.3.2. Uygulama Soruları.....	97
2.3.3. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Uygulama Yevmiye Kayıtları.....	99
2.3.4. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine (MSUGT) Göre Uygulama Yevmiye Kayıtları	119
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	139

KAYNAKÇA.....	142
EKLER	150



TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: UFRS'ye geçişin dünya genelinde gösterdiği olumlu, olumsuz etkileri	12
Tablo 2: Hâsılat Standardı Kapsamı Dışındaki Gelir ve Karlar.....	38
Tablo 3: Satış Yöntemine Göre Muhasebeleştirme Farkı	43
Tablo 4: Mermer Kullanım Alanları	85
Tablo 5: Dünyanın 7 En Önemli Mermer Üretici Ülkesi (Ham Blok)	86
Tablo 6: Dünya Mermer İthalatında ilk 5 Ülke.....	87
Tablo 7: Dünya Mermer İhracatında İlk 5 Ülke.....	88
Tablo 8: Türkiye'nin Mermer Rezervinde En Önemli 5 İli	90
Tablo 9: Türkiye İhracatı ile Maden İhracatının Karşılaştırılması.....	92
Tablo 10: Blok ve İşlenmiş Mermer İhracatı	93
Tablo 11: Finansal Durum Tablosunun (Bilanço) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile TMS 18 Hasılat Standardı Açısından Değerlendirilmesi	135
Tablo 12: Gelir Tablosunun Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile TMS 18 Hasılat Standardı Açısından Değerlendirilmesi	136

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: FASB'ın Standart Geliştirme Süreci.....	18
Şekil 2: IASC'ın Standart Geliştirme Süreci.....	21
Şekil 3: IASB'ın Standart Geliştirme Süreci.....	23
Şekil 4: Finansal Raporlama Sisteminin Alt Yapısı (Unsurları)	36
Şekil 5: Mermer Yataklarının Bölgelere Göre Dağılımı	89
Şekil 6: 2016 Yılı Doğal Taş İhracatının Ürün Gruplarına Göre Dağılımı (%)	92



KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
AICPA	Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
AIŞG	Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu
APB	Muhasebe Prensipleri Kurulu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB	Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IOSCO	Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü
KGMSDK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	Kamu İktisadi Teşekkülleri
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri
MTA	Maden Tetkik Arama
SDK	Sigorta Denetleme Kurulu
SEC	Amerika Menkul Kıymetler Borsası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	Türkiye Bankalar Birliği
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	Türk Standartları Enstitüsü
TSRSB	Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Muhasebenin temel görevi işletme ile ilgili gruplara mali nitelikteki olayları rapor etmektir. İlgili raporlamalar yapılırken başlangıçta her ülkenin kendine özgü bir raporlama sistemi olduğu görülmektedir. Dünyanın çeşitli ülkelerinde farklı standartlar ve kurallar düzenlenmiştir. Artan uluslararası ticaret hacmiyle birlikte, çeşitli ülkelerde de faaliyet göstermeye başlayan şirketler farklı muhasebe sistemleri ile karşılaşmışlardır. Bu durumun sonucu olarak işletmenin faaliyet gösterdiği ülkelere göre tek tek finansal tablolar düzenlemesi durumu ortaya çıkmıştır. Farklı finansal tablo düzenlemenin dezavantajları, finansal tabloların karşılaştırılamaması, ülkeye göre raporlama yapılacağından dolayı maliyetlerin artması, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmasını caydırması, yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında zorluklara yol açması şeklinde belirtilmiştir (Bostancı, 2002:2). Bu anlamda sermaye piyasalarının uluslararası bir boyut kazanması ve gelişmesi de ortak bir muhasebe diline gereksinimi arttırmaktadır. Bu kapsamda standartlaştırma çalışmaları ülke bazında başlamış, ABD, Almanya, İngiltere, Fransa öncülük eden ülkeler olmuştur.

Uluslararası düzeydeki gelişmeler işletme faaliyetlerini birçok yönden etkilemektedir. Bilişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler işletme faaliyetlerini önemli derecede etkilemektedir. Bunun sonucunda bilgiye ulaşma maliyeti önemli oranda düşmüş, dünya pazar durumuna gelmiştir. Küreselleşme ile birlikte sermaye hareketlerine getirilmiş olan sınırlamalar ortadan kalkmaya başlamış ve piyasada faaliyet gösteren katılımcılar ile finansal kurumların farklı ülkelerde işlem yapması kolaylaşmış, ilgili tarafların uluslararası düzeyde borçlu ve alacaklı duruma gelmesini sağlamıştır (Bayazatlı vd., 2006:1).

Ülkelerin muhasebe sistemlerinin birbirinden farklı olması, üretilen finansal tabloların aynı şekilde yorumlanmasını engellemektedir. İşletmelerin uluslararası düzeyde faaliyet göstermesi, muhasebede uluslararası düzeyde ortak bir dilin oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Bahsedilen bu ortak dile, uluslararası muhasebe standartları denilmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarının amacı, farklı ülkelerde meydana gelen ekonomik olayların aynı muhasebe uygulamalarıyla kaydedilmesini, benzer bir biçimde raporlanmasını uyumlu hale getirerek, karşılaştırılabilir finansal tablolar elde etmektir (Bostancı, 2002:2).

Ortak bir finansal raporlamanın sağlayacağı yararların başında aynı işlemler olmasına karşın bir ülkede kar çıkarken başka bir ülkede zarar çıkması durumunun önlenmesi gelmektedir. İşletmelerin her ülke için kayıtların tekrar yapılması problemi ortadan kalkacaktır. Dünyanın her yerindeki yatırımcılar daha güvenilir ve ortak finansal raporlarla yatırımlarını daha güvenilir ve doğru biçimde yapabilmesi mümkün hale gelecektir.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde hazırlanan ve muhasebe sistemini ortak bir yapıya kavuşturmayı amaçlayan TMS sistemini ve özellikle TMS 18 olarak adlandırılan hasılat standardının Afyonkarahisar’da bir mermer işletmesinin muhasebe kayıtlarını kullanarak “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile “Türkiye Muhasebe Standartları” sistemi arasındaki farkları ortaya koymaktır. Bununla birlikte bu sistemi kullanmayı düşünen işletmeler için faydalı bir çalışma olması amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde uluslararası muhasebe standartları hakkında genel bilgiler ele alınmıştır. Dünya’da ve Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşturulmasına katkı sağlayan kuruluşlar ele alınarak yaptıkları çalışmalar hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümünde, TMS 18 Hasılat standardının amacı, kapsamı, kavramları ele alınarak hasılat standardı kapsamında yapılan kayıtlar örneklerle açıklanmıştır.

Son bölümde ise mermer sektörü hakkında bilgi verilerek Türkiye’de ve Dünya’da mermer sektörünün durumu ele alınmıştır. Daha sonra bir mermer işletmesinde monografi uygulaması yapılarak “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”ne göre ve “Türkiye Muhasebe Standartları”na göre kayıtlar karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ

Muhasebe, mali özellikte olan işlemleri parayla ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama faaliyetlerini yerine getiren bilim ve sanat dalıdır. İşletmelerin boyutu ne olursa olsun, bir kıymet hareketi mutlaka yer almaktadır. Finansal nitelikte olan bu işlemler sonucunda, işletmelerin varlık, kaynak, borç, alacak, gelir ve giderlerinde değişime neden olmaktadır. Sürekli olarak devam eden bu mali işlemlere ilişkin verilerin toplanıp, analiz edilerek ilgili kullanıcılara sunulması gerekir. Bu sorumluluğu en iyi şekilde yerine getiren sistem ise muhasebe sistemidir (Acar ve Tetik, 2010:9).

Muhasebe sisteminde üretilen bilgilerin ilgili kullanıcılar ile paylaşılabilmesi; üretilen bilgilerde doğruluk, güvenilirlik, gerçeğe uygunluk, karşılaştırılabilirlik esaslarının sağlanması ile mümkün olmaktadır (Elitaş, 2011:7).

Uygulamada kullanılan finansal tabloların amacı, mali kârı hesaplamak değildir. Senelerdir vergi için muhasebe anlayışını güden muhasebe sisteminde, muhasebe standartları ile yeni bir dönem başlamaktadır. Muhasebe mesleğinde senelerdir her daim öncelik ödenecek vergiyi hesaplamak olmuştur. Ancak muhasebe standartları, muhasebe sistemine farklı bir boyut kazandırarak önceliği güvenilir bir finansal raporlama hazırlamaya vermektedir. Finansal raporlarda güvenilirlik ise doğru ve dürüst gösterim ilkesi ile olmaktadır (Gücenme Gençoğlu vd., 2013:5).

Muhasebe standartları genel anlamıyla, finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlarla muhasebe uygulamalarına yön veren standartlar serisidir şeklinde tanımlanabilir (Kocamaz, 2012:106). Buna göre muhasebe standartları, muhasebe ile ilgili bilgilerde uygulama bütünlüğü oluşturmak için, muhasebeye özgü ilke ve kurallara uygun olarak hazırlanan tek düzen hesap planı, bağlı olduğu yasalar ve yönergelerden oluşan, içerisinde muhasebe hareketlerinin bütünlüğünü yakalamaya çalışmaktadır. Bilanço ve gelir tablosuna bağlı mali tabloları, belirlenen

kurallar içinde düzenleyerek, kendi içerisinde tutarlı bir biçime dönüştürmektedir (Yılmaz, 2007:141).

Dünyadaki bütün devletler ortak bir muhasebe standardını benimseme konusunda büyük gayret içerisinde. Bu gayretlerin sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC – International Accounting Standards Committee) oluşturulmuştur. Bu komitenin oluşturulması gerekliliği ve ortak bir muhasebe sisteminin neden gerektiği konusunda aşağıdakiler söylenebilir (Güney vd., 2012:120):

- Uygulamada meydana gelebilecek farklılıkları engellemek,
- Muhasebe ilkelerinde tek düzen sistemini sağlamak,
- Finansal tabloların açıkça, tüm kullanıcılar tarafından aynı şekilde anlaşılabilir, yan tutmadan ve mukayese edilebilir olmasını temin etmek,
- İşletme ile ilişki içerisinde bulunan şahıs ve müesseselerin yanıtıcı kıymetlendirmelerine ve hüküm vermelerini engellemek,
- Finansal tabloların oluşturulmasında, değerlendirilmesinde müşterek bir dil meydana getirmek.

Yukarıda bahsedilen maddelerden de anlaşılacağı üzere, standartların anlaşılır ve güvenilir olması ihtiyaca daha iyi cevap verecektir. Farklı finansal piyasalarda yatırım yapmak isteyen yabancı yatırımcılar, yatırım yapılacak ülkede muhasebe sisteminin her yatırımcı tarafından anlaşılabilir ve güvenilebilir olmamasından dolayı çeşitli riskler ile karşı karşıya kalabileceklerdir (Özkök, 2000:87). Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde önemini arttıran unsurların başında, sermaye piyasalarının dünya çapında genişlemesi, çokuluslu işletmelerin artması, bağımsız denetim işlemlerinin dünya çapında gelişmesi, devletlerarası ekonomik işbirliklerindeki artışlar, gelişmekte olan devletlerin uluslararası piyasalara girme çabaları gelmektedir. Bu gelişmeler güvenilebilir finansal tabloların uluslararası boyutta karşılaştırılabilir olmasını zorunlu hale getirmektedir (Üstündağ, 2000:54).

Bununla birlikte bazı kurum ve kuruluşlar muhasebe standartlarına uyumu zorunlu kılmaktadır. Basel II ölçütlerine göre, işletmelerin bankalar ile çalışabilmesi için mali tablolarını muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirmesi gerekecektir. Bu

düzenlemeyle, muhasebe standartlarına entegrasyon daha mühim bir durum haline gelecektir (UFRS Cep Kitapçığı, 2007:2).

Mali tablo kurallarının uygulamaya geçirilmesindeki yöntem ve tekniklerini muhasebe standartları oluşturur. İlgili standartlar tüm sektörleri kapsayabileceği gibi, sadece ilgili bulunan sektörü de kapsayabilir. (Güney vd., 2012:117).

Dünyada 145'ten fazla ülke Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) benimsemiştir. Bu ülkelerden 21'i Kuzey Amerika ülkesi, 10'u Güney Amerika ülkesi, 43'ü Avrupa ülkesi, 36'sı Asya ülkesi, 30'u Afrika ülkesi ve 5'i Okyanus ülkesi olduğu görülmektedir (Aktürk, 2014:66).

Söz konusu ülkelerde muhasebe standartları uygulamaları daima aynı kalması söz konusu olmayacaktır. Muhasebe standartlarının ilke ve nizamları duruma göre değişebilmektedir. Ekonomik şartlardaki değişim, ilgili ilke ve nizamların da devamlı güncellenmesini gerektirmektedir. İlgili bu değişimler muhasebe uygulamalarıyla meydana gelmektedir. Muhasebe sistemini geliştiren ve sürekliliğini sağlayan bu muhasebe uygulamalarıdır (Pur, 1997:25).

2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA BİÇİMLERİ

Muhasebe standartları, işletme sahipleri, yatırımcılar, kredi kuruluşları, devlet, kamuoyu ve benzeri birçok grubu ilgilendirmektedir. Dolayısıyla her grup kendi çıkarlarını koruyacak muhasebe standartları oluşturulmasını istemektedir. Nihayetinde standartlar üç farklı şekilde oluşturulabilmektedir (Bayazıtlı vd., 2006:3):

- Kamu tarafından yasama yoluyla belirleme
- Özel kesim düzenleyici kuruluşları aracılığıyla belirleme
- Kamu kesiminin muhasebe standartlarını belirleme yetkisini özerk bir kuruluşa devretmesi aracılığıyla oluşturulabilir.

2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ YASAMA YOLUYLA BELİRLENMESİ

Muhasebe standartları yasama yolu ile devlet aracılığıyla kanun, yönetmelik ve benzeri politikalarla düzenlenerek belirlenmesidir. Demokratik hukuk düzenlerinde stratejik siyasi ve sosyal tercihler yasama organı tarafından yapılmaktadır. Bu sürecin muhasebe standartlarının belirlenmesinde de kullanılması standart belirleyicilerin otorite ve yetkilerini sorgulama eğilimini azaltacaktır (Bayazıtlı vd., 2006:3).

Yasama otoritesi muhasebe standartlarını düzenlerken ilgili standartlara uyulmadığı takdirde cezalar belirleyerek yaptırımlar uygulamaktadır. Bu doğrultuda son yaptırım organı ve başvuru mekanizması mahkemelerdir. Böylelikle hem standartların uygulanması kolaylaşmakta hem de standartlara uyulmaması durumunda yaptırım uygulanmaktadır. Avrupa Birliği ülkeleri, muhasebe standartları Konsey Direktifleri şeklinde kabul görmekte ve yapılan düzenleme ve uygulamalar zorunlu olarak üye ülke mevzuatlarında yerini almaktadır (Toroslu, 2009:2).

2.2. MUHASEBE STANDARTLARININ ÖZEL SEKTÖR DÜZENLEYİCİ KURULUŞLARI TARAFINDAN BELİRLENMESİ

Özel sektör kuruluşları muhasebe standartlarını belirlediği takdirde, yasama yoluyla belirlemede karşılaşılan problemlerin önüne geçilmiş olacaktır. Bununla birlikte muhasebe ile ilgili grupların standart oluşturma sürecinde daha aktif katılması sağlanacaktır. Bu sistemde karşılaşılan en önemli problemler, özel sektör kuruluşlarının yaptırım gücünün eksikliği ve uzun zaman alabilen ‘uzlaşma’ süreci olarak öne çıkmaktadır (Bostancı, 2002:3).

Özel sektör düzenleyici kuruluşlarının hazırladıkları standartlarda çıkar gruplarıyla uzlaşmaya varma zorunluluğu birçok problemlere neden olmaktadır. İlk olarak “uzlaşma”, standartları kesinlik özelliğinden mahrum bırakabilecek, belli bir sorun için birçok farklı alternatiflerin doğmasına sebep olabilecektir. Bununla birlikte, en fazla pazarlık gücüne hâkim olan çıkar grupları standartları

şekillendirebilecektir. Bunun sonucunda standart oluşturma sürecini, toplumun bazı kesimleri adaletsiz olarak değerlendirecektir. Son olarak uzlaşma arayışından meydana gelebilecek gecikmeler de standart oluşturma sürecini yavaşlatacaktır. Muhasebe standartlarının özel sektör kuruluşları ile belirlenmesinde yukarıdaki problemler olmakla birlikte standartların oluşturulmasında tüm kullanıcıların görüşlerinin alınması ve standartların uygulanmasında herhangi bir sorunla karşılaşmadan önce fikir edinilerek önlemler alınabilmesi faydalı yönünü oluşturmaktadır (Üstündağ, 2000:33).

2.3. KAMU SEKTÖRÜNÜN MUHASEBE STANDARTLARI BELİRLEME YETKİSİNİ ÖZERK BİR KURULUŞA DEVRETMESİ

Muhasebe standartlarını belirlemek üzere kamu sektörünün muhasebe belirleme yetkisini özerk bir kuruluşa devretmesinin sağlayacağı temel avantaj, yargı ile desteklenebilecek yaptırım gücünün varlığıdır. Muhasebe dalında uzmanların çalıştırılması da teknik uzmanlığa olan gereksinimi ortadan kaldıracaktır. Bu sistemle oluşturulacak kuruluşlar muhasebe organizasyonlarını yasama organından daha süratli ve etkili bir biçimde gerçekleştirebileceklerdir. Bu yöntemin dezavantajı ise, ilgili kuruluşların siyasi baskılara ve üst kuruluşların dayatmalarına açık olmaları ve sonuçlarından rahatlıkla etkilenebilecek durumda olmalarıdır (Bayazıtlı vd., 2006:7).

Yukarıdaki değinilen üç farklı yaklaşımın kendi içerisinde avantaj ve dezavantajları olduğu görülmektedir. Muhasebe standartlarının belirlenmesinin özel bir kuruluşa verilip ve standartların uygulanması ile birlikte yasama yoluyla da desteklenmesi daha iyi sonuçlar alınmasını sağlayacaktır.

3. MUHASEBE STANDARTLARINDA ULUSLARARASI UYUMU SAĞLAMA GEREKLİLİĞİ

Ticaretin uluslararası boyut kazanması, muhasebe düzeninde de bütün camianın ortak bir muhasebe dili benimsemesini gerekli hale getirmiştir. Bu sebeple muhasebe standartları geliştirilerek müşterek bir dil meydana getirilmesi sürecinde önemli bir ilerleme sağlanmıştır. Kısa süre içerisinde İngiltere'de düzenlenen finansal tabloyu her hangi bir yardıma başvurmadan okuyup değerlendirilebileceği gibi, ülkemizde düzenlenen finansal tablolarda İngiltere'de aynı saydamlık içerisinde anlaşılabilir olacaktır. Bununla birlikte devletlerin ve bireylerin birbirleri ile daha güzel ve daha doğru bağlantı içerisinde olmasını da sağlayacaktır (Güneş vd., 2012:62).

Muhasebe standartları uygulaması ile hesap sistemlerinde, muhasebe kayıt düzeninde, para dilinde, hesap sembollerinde bütünlüğe gidilerek ülkeler arasında ortak bir dil oluşması sağlanacaktır (Ayboğa, 2003:330).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS - Uniform Financial Reporting Standards), farklı ülkelerde bulunan kuruluşların birbirleri ile finansal tablolarını anlayabilmeyi ve karşılaştırabilmeye imkân sağlayan ve başarımlarını ölçen yöntem olarak tanınmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları şeffaflık, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik prensipleri etrafında tüm muhasebe camiasında tek bir muhasebe kuralları setinin ve ilke temelli raporlama süreçlerini desteklemek amacıyla oluşturulmuş olan stratejik kurallar topluluğu olarak ifade edilmektedir (Kablan, 2013:138). Kâr maksadıyla kurulan şirketlerde uygulanmak üzere düzenlenmiş olan standartlar düzeni ile birlikte çeşitli ülkelerde mevduatları olan işletmeler, nerede bulunursa bulunsunlar mevduatlarını takip ederek finansal tablolarını rahatlıkla ifade edebileceklerdir.¹

İşletmelerin uluslararası düzeye yükselmeleri, sermaye piyasalarında meydana gelen süratli gelişme, işletme evliliklerinin artış göstermesi, yabancı yatırımcıların artış göstermesi olarak öne çıkmaktadır. Bütünüyle bu varyasyonlara kolaylıkla uyum sağlamak için uluslararası finansal raporlama standartları temel alınarak düzenlenmiş kaliteli ve güvenilir finansal tablolar yardımcı olacağı görülmektedir (Selimoğlu, 2008:2).

¹ <http://ufrs.nedir.com/#ixzz3dOamPjiO> (25.05.2015).

Muhasebe standartları aracılığıyla uluslararası düzeyde birlikteliğin oluşturulması ve uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesini zorunlu hale getiren etmenler şöyle sıralanabilir (Üstündağ, 2000:44):

- Sermaye piyasalarında meydana gelen değişimler,
- Çok uluslu işletmelerin artış göstermesi,
- Bağımsız denetim şirketleri faaliyetlerinin artış göstermesi,
- Uluslararası düzeyde ekonomik birliktelik oluşturma çabaları,
- Uluslararası düzeyde organizasyonların artış göstermesi,
- Gelişmekte olan devletlere sağlayacağı yararların bulunmasıdır.

Muhasebe sisteminde kullanılan farklı ilke ve kurallar da uyumlaştırma yapılmasını gerekli hale getirmektedir. Söz konusu ilke ve kurallar şirketlerin mali tablolarının neticelerini etkilemektedir. Bu durum mali tabloların karşılaştırılabilirliğini zora sokmaktadır. Uyumlaştırmanın temel amacı, ilgili zorlukları yok ederek mali tablo raporlarının tüm kullanıcılar tarafından aynı biçimde yorumlamasını temin etmektir (Çankaya, 2007:129).

Uyumlaştırmanın ülkemize de birçok fayda sağlayacağı aşîkârdır. Türkiye'de faaliyet gösteren işletmeler finansal tablolarını muhasebe standartlarına uyumlu düzenlerse, uluslararası ticaret yapma imkânı bulacaklar ve yabancı yatırımcıları kazanma şansını yakalayacaklardır. Bunun sonucunda ülkemizin ekonomisine katkı sağlanacaktır. Uluslararası finansal raporlama standartları halka açık şirketlerde ve banka kesiminde 2005 yılından bu yana uygulanmaktadır. Özellikle bankacılık kesiminde ilgili standartların yürürlüğe girmesi bankacılık faaliyetlerinin daha güvenilir muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda raporlanmasına olanak sağlamıştır (Avcı, 2011:6).

Bir yatırım kararı alınırken işletmelerin mali tabloları tetkik edilmektedir. Uygulamada yer alan farklılıklar finansal tabloların anlaşılabilirlik, güvenilebilirlik, karşılaştırılabilirlik ilkelerinden uzaklaştırdığı görülmektedir. Örneğin, Türkiye'de 2004 yılında yürürlüğe giren 5024 sayılı Kanunla stokları değerlendirme yöntemlerinden LIFO (Son Giren İlk Çıkar) uygulamadan kaldırıldığı halde, LIFO yöntemi ABD'de

(Amerika Birleşik Devletleri) uygulanabilir olduğu bilinmektedir. Söz konusu durum yatırım kararları alınırken yanlıgıları beraberinde getirecektir. (Çankaya, 2007:129).

Uluslararası finansal raporlama standartları uygulanırken mali tablolarda köklü değışimler görölmektedir. Bu değışimlerin avantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Avcı, 2011:7-8):

- En önemlisi, standartları benimseyen firmalar birden fazla finansal tablo hazırlamak zorunluluğundan kurtulabilirler.
- Mali tabloların içeriğini değıştirmekle birlikte firmaların muhasebe sistemlerini, bilgi sistemleri ile kurumsal yönetim yapısını iyileştirici şekilde etkileyecektir.
- Muhasebe standartları ilke esaslı muhasebe uygulamalarını benimsemiş ve bunun sonucunda ekonomik esasının daha iyi anlaşılmasını sağlamıştır.
- Muhasebe standartları muhasebe sisteminin temel ilkelerini de içine alarak ilerlediğinden mali tablolarda yer alan bilgilerin daha anlaşılır olmasını sağlamaktadır.
- Standartlar temel alınarak düzenlenmiş mali tablolar, işletme gelirini daha iyi yansıtmaları sebebiyle yatırımcıların işletmeleri daha iyi anlamasına ve yatırımlarında doğru şirket seçimlerinde yol gösterici olmaktadır.
- Standartlara uygun olarak hazırlanan mali tablolar gelecek misyonu ile ve globalleşmeye uygun bir şekilde düzenlenmektedir.
- Ülkelerin ortak mali tablolar düzenlemesi sonucunda sermaye piyasaları bütünleşecek ve şeffaf bir hale gelmekle birlikte etkili piyasa fiyatlarıyla da hızlıca gelişecektir.
- Geleneksel muhasebe sisteminde tarih maliyet yöntemi kullanılırken, standartlara uygun olarak düzenlenen mali tablolar gerçeğe uygun değer yöntemi esastır.
- Geleneksel muhasebede şerefiyeye amortisman uygulanırken, standartlarda şerefiye amortismanına tabi varlık grubu değildir.

Yukarıda bahsedilen avantajları da göz önüne alarak standartları benimseyen kurum ve kuruluşların en çok etkilenecek mali tablosu bilançodur. Bunun sonucunda

uluslararası finansal raporlama standartlarının mali tablolara etkileri bilanço çerçevesi kapsamında değerlendirilerek açıklanmıştır.

Uluslararası finansal raporlama standartlarının Türkiye'ye faydalarını aşağıdaki gibi sıralanabilir (Avcı, 2011:6):

- Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar ortadan kalkarak, yabancı yatırımcıların yatırım kararlarında kolaylık sağlanmış olur.
- Finansal raporların farklı hukuki uygulamaların engellerini aşmaya çalışma problemi bitecektir.
- Farklı mali tablo düzenleme sonucunda ortaya çıkan farklı bilanço karı ortadan kalkarak tek bilanço kârı meydana gelmesi mümkün olabilir.
- Yabancı yatırımcıların da anlayabileceği finansal raporlar sonucunda, sermaye piyasasıyla daha çok ilgili olmaları sağlanacaktır.
- Şirketler, Türkiye Sermaye Piyasasıyla daha iyi güvenilir koşullarda yatırım kararları alabileceklerdir.
- Ülkemizde faaliyet gösteren firmaların finansal tabloları bağımsız denetimden geçerek dünyanın her tarafında geçerli hale gelecektir.

Ülkelerin standartları benimsemesinin sadece faydaları söz konusu değildir. Uyum sağlamada bazı olumsuz durumlarla da karşılaşılması muhtemeldir. Avrupa Birliği ülkelerinin baz alındığı bir çalışmada, UFRS'nin olumlu ve olumsuz yönleri Tablo 1'de belirtilmiştir:

Tablo 1: UFRS'ye geçişin dünya genelinde gösterdiği olumlu, olumsuz etkileri

UFRS'ye geçişin olumlu etkileri	• Ortak muhasebe birliğine gereksinim duyulması • Sermaye ile kârın etkili biçimde sunulması • Daha fazla şeffaf olması • Geleceği göz önüne alarak uygulama • Mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlaması • İşletmelerin defter değerini piyasa değerine uygun hale getirmesi • İşletmenin kurumsal imgesini iyileştirmesi • BASEL II ölçütlerinin etkilerini daha önceden tespit edilmesini sağlaması (AB ülkeleri için)
UFRS'ye geçişin olumsuz etkileri	• Milli kültürü yansıtmaması • Öznel uygulamaların fazlalığı • Daha az muhafazakâr uygulamalara yer verilmesi • Gizli bilgilerin deşifre edilmesi • Dış ticaret faaliyetlerinde bulunmayan işletmeler açısından pek yararlı olmaması

Kaynak: Selimoğlu, 2008:7

Yukarıdaki tablodan anlaşılabacağı gibi UFRS olumlu ve olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Ancak sağladığı katkıların fazlalığı ve gerekliliği UFRS'nin ülkeler için önemini ortaya koymaktadır.

4. MUHASEBE STANDARTLARINDA ULUSLARARASI UYUMU SAĞLAMADA YAŞANAN ENGELLER

Ülkelerde çeşitli muhasebe kural ve ilkelerinin uygulanmasından dolayı uluslararası düzeyde ortaya çıkan problemlerin giderilmesi amacıyla ilgili kuruluşlar

farklı çözüm önerileri sunmuşlardır. Bununla birlikte, bu konuda tam anlamıyla bir fikir birliği henüz tam olarak sağlanamamıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008:6).

Muhasebe standartlarının farklılık göstermesi ülkelerin politik, ekonomik ve kültürel yapılarındaki farklılıklar etkili olmaktadır. Uluslararası alanda ortak bir standart oluşturmayı engelleyen başlıca etmenler aşağıdaki gibidir (Çiftçi ve Erserim, 2008:5-6):

- Uluslararası düzeyde yaptırımı olan bir otoritenin olmayışı,
- Değişimi istemeyerek karşı duran muhasebe yöntemleri,
- Standartların uygulanması sonucunda meydana gelen ekonomik neticeler,
- Ülkelerde faaliyet gösteren meslek kuruluşlarının aktif olmamasıdır.

Bununla birlikte, ülkelerin muhasebe sistemlerinde ortaya çıkan farklılıkları aşağıdaki gibi dört başlıkta toplamak mümkündür (Ayboğa, 2003:337):

- Muhasebe ilkelerinin yasal düzenlemelerle veya mesleki teşkilatlar tarafından belirlenmesi,
- Değerleme yapılırken ihtiyatlı davranılması,
- Muhasebe sistemlerinin esnek veya yeknesak olması,
- Mali bilgilerin aktarılmasında gizli ve şeffaf olması,

Yukarıda değinilen sebeplerden dolayı, tüm ülkelerde birlik bütünlük sağlamak güçleşmektedir. Ulusal düzeyde meydana gelen muhasebe standartlarındaki farklılıkların nedenleri, öz sermaye hesaplama yöntemindeki farklılıklar, ekonomik etkenler, tarihi, kültürel ve geleneksel çeşitlilikler olarak söylenebilir (Çankaya, 2007:129).

Çeşitli finansal raporlama sistemlerinin bulunması, ulusal ve uluslararası düzeyde problemler oluşturmaktadır. Problemlere çözüm bulabilmek için ilk olarak ulusal düzeyde uygulamalarda “standardizasyon” sağlanması düşünülmüştür. Bununla birlikte muhasebe standartlarında birlik ve bütünlük sağlama gayretlerine karşı gelen eleştirilerden bazıları şöyle sıralanabilir (Çiftçi ve Erserim, 2008:6):

- Uluslararası standartlar uygulamaları, uluslararası şirketlerin ve büyük denetim firmalarının çıkarlarına özen göstermekte ve faaliyetlerini kolaylaştırmayı amaçlamaktadır.
- Ülkeler arasında çeşitli sosyal, yasal, ekonomik yapıların bulunması standartların benimsenmesini zorlaştırdığı gibi, bu standartların benimsenmesi yönünde baskı kurulması özellikle gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarına ters düşebilmektedir.

5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN ÖNEMLİ KURUM VE KURULUŞLAR

Ülkeler farklı ekonomik, sosyal, politik, kanuni ve kültürel yapılara sahiplerdir. Ülkelerin bulunduğu bir düzende tekdüzeliğe erişmenin zor olduğunu kabul etmekle birlikte, farklılıkların boyutuna göre sınırlandırma koyarak, muhasebede karşılaştırmayı arttırmak biçiminde tanımlanan “uyumlaştırma (harmonization)” ile problemin çözülebileceğini ifade etmeye çalışmışlardır. Uyumlaştırma, herkese uygun tek beden düşüncesinden uzak ve daha esnek bir yaklaşımdır. Uyumlaştırmada amaç sakıncalı muhasebe ilkelerini kaldırmak, muhasebe ilkelerindeki yararsız ayrımları engellemektir (Ağca, 2003:89).

Uyumlaştırmanın başlıca yararları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Uçma, 2005:13):

- Uluslararası mali bilgilerde birlikteliğin sağlanması,
- Dünyadaki ekonomik sosyal ve hukuki düzeyin maksimum seviyeye çıkarılması ve tutarlı hale getirilmesi,
- Muhasebe standartları ve ilkeleri konusunda yeterince gelişme gösterememiş ülkelere kılavuz olacak ve ülke muhasebe standartlarının kalite ve değerinin arttırılmasını sağlayacaktır.

Sonuç olarak uluslararası muhasebeye uyum konusunda, iki farklı anlayışın ortaya çıktığını söylemek mümkündür. Birincisi, uluslararası muhasebe standartlarını olduğu gibi benimseme, ikincisi ise uluslararası muhasebe standartlarına yakınlaştırma anlayışıdır. Standartları olduğu gibi kabul eden ülkeler, Avrupa Birliği, Avustralya, Yeni Zelanda, Rusya, Güney Afrika, İsviçre, Türkiye olarak sayılabilir.

Standartlara yakınlaştırma anlayışını benimseyen ülkeler ise Kanada, Çin, Japonya ve ABD'dir (Erdoğan ve Dinç, 2009:156). Bu durum, dünyada tek bir muhasebe standardı seti kullanılmasının tam olarak mümkün olmadığını göstermektedir. Ülkelerin muhasebe standartlarını düzenleyen komisyonların da genellikle sadece standarda bakmayıp kendi politika ve ilkelerini de göz önüne aldıkları görülmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarına yön veren bazı kuruluşlar ve yaklaşımları aşağıdaki gibidir.

5.1. AVRUPA BİRLİĞİ (AB) – EUROPEAN UNION (EU)

Avrupa Birliği ülkelerinde muhasebe uyumlaştırma çalışmaları yayınlanan direktifler (yönergeler) ile düzenlenmiş ve ilgili ülkeler muhasebe uygulamalarını yayınlanan direktiflere uygun olarak oluşturmuşlardır. Üye ülkeler yayınlanan yönergeleri, verilen süre içerisinde iç hukuk düzenlemeleri ile uyumlaştırmak zorundadır (Bostancı, 2002:6).

Yapılan bir araştırmada, Birlik Direktifleri ile Uluslararası Standartlar arasındaki çeşitli farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenmiştir (Özkök, 2000:93):

- AB Direktifleri tarafından yapılan düzenlemeler daha genel kapsamlı düzenlemeler olup, uygulamaya cevap vermediği görülmüştür. Uluslararası Muhasebe Standartları her ne kadar uygulamaya yönelik olsalar da, uygulamada bağlayıcı herhangi bir yasal statüsü yoktur. Standartlar gönüllü olarak uygulanmakta olup, Direktifler Avrupa Şirketler Hukuku gereği yasal temele dayanmaktadır.
- Muhasebe Direktifleri yasal çerçevede tüm firmalar tarafından uygulanabilirken, Standartlar sadece sınırlı sayıda firma tarafından (IASC-Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi listesine kayıtlı) uygulanmaktadır.
- Direktiflerin hazırlanma aşamasında vergileme ve kredi verenleri koruma gibi hususlarda etki altında kalınırken, standartlar herhangi bir etki altında kalınmadan belirli bir kişi ve kuruluşu koruma gözetmeden düzenlenmektedir.

Avrupa Birliği, uluslararası finansal muhasebe standartlarını evrensel biçimde ele almasında önemli olan olaylardan birisi, Almanya'nın meşhur markası Bayerische Motoren Werke A.G. (BMW şirketi) otomobillerine ilişkin aşağıdaki örnektir. ABD'de BMW otomobilleri ilgi ile karşılanır, ama BMW şirketi hisse senetleri Amerika borsalarında yer almamıştır. Bunun sebebi, BMW'nin Almanya muhasebe uygulamalarına göre düzenlenmiş mali tablolarını Amerika Menkul Kıymetler Borsası (SEC) kurallarına göre değiştirmeyi reddetmesidir (Bostancı, 2002:7). Dünyada ortak muhasebe standartları oluşturulduğunda bu gibi sıkıntılarda ortadan kalkacağı gözlenmektedir.

Avrupa komisyonu resmi olarak uluslararası finansal raporlama standartlarını onaylamak üzere bazı düzenlemeleri uygulamaya koymuştur. Avrupa Komisyonu'nun bu hamlesi, 2002 yılında Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği konseyinin kabul ettiği muhasebe standartları kurallarına göre, 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde kayıtlı şirketlerin bu standartlara uyma zorunluluğunu onaylayarak uygulamaya koymasına anlamına gelmektedir (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği [TÜRMOB], 2004:18).

5.2. AMERİKAN FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB)

Amerika'da muhasebe standartlarını oluşturan düzenleyen kuruluşlar bakımından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA)'nın önemli ölçüde rol aldığı 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi dönemi, 1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) dönemi ve Amerika'da muhasebe standartlarını oluşturma görevini yerine getirmekte olan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) dönemidir (Başpınar, 2005:43).

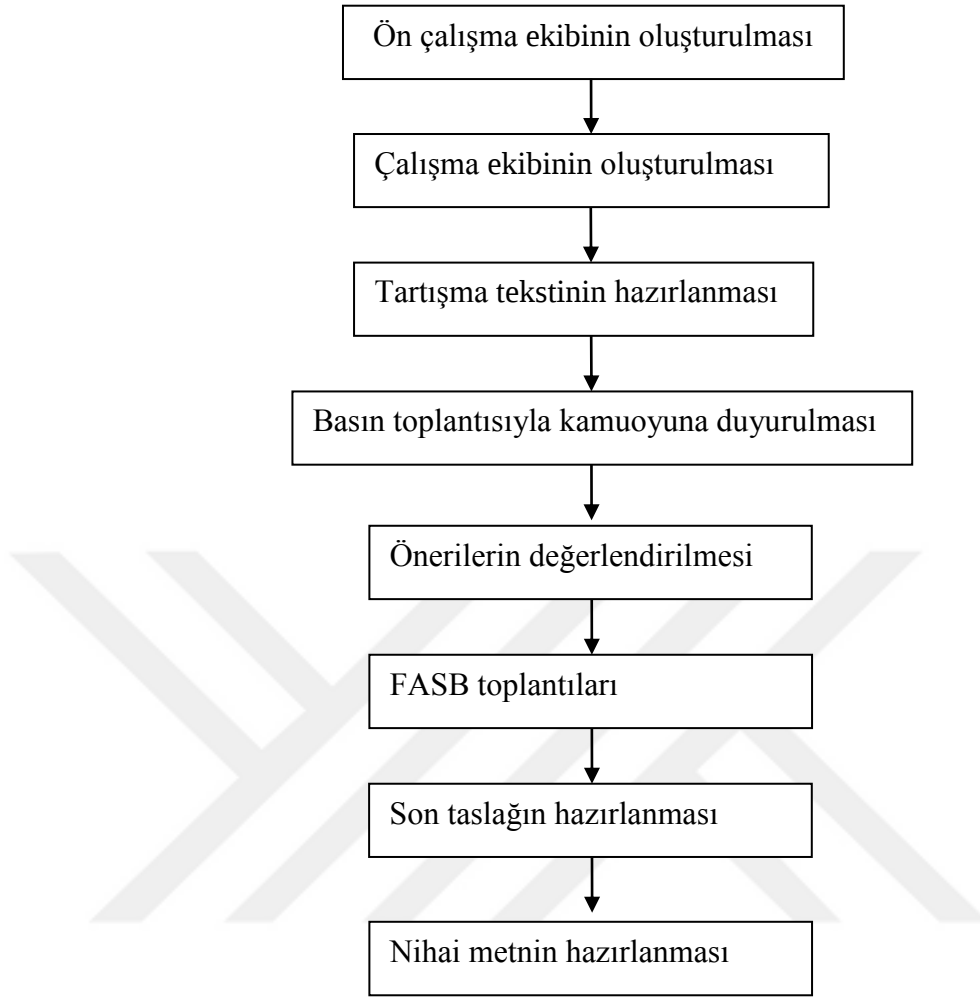
Çeşitli sivil toplum kuruluşları ve özel sektör tarafından da desteklenen FASB, 1973 yılından bu yana finansal raporlama standartlarını belirleyen kuruldur. FASB, standartları oluştururken, kamu muhasebe mesleğini ve doğrudan katılımcı süreç yöntemiyle tüm ilgili kişilerin görüşlerini alarak çalışmalarını yürütmektedir.

FASB standart oluştururken iki temelı görevi vardır. Birinci görevi, sadece kamu muhasebe mesleğini değil, ekonomiyi ilgilendiren her kesimin ihtiyaçlarına cevap vermesini sağlamaktır. İkinci göreviyse "Due process= doğrudan katılımcı süreç" yöntemiyle ilgili her kesimin fikirlerini alarak kamuoyuyla görüş birliği ierisindealışmalarını yürütmektir (Başpınar, 2005:43).

FASB ve IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) 18 Eylül 2002’de, uluslararası standartlar ile Amerikan standartlarını yakınlaştırmak için aralarında bir anlaşmaya imza attılar. FASB ve IASB arasında gerçekleştirilen bu anlaşma küresel muhasebe uygulamaları bakımından bir dönüm noktası olduğu söylenebilir (Kaya, 2003:1).

Standart geliştirme, bir anda karar verilen bir şey değil, belli bir süreç içerisinde oluşturulmaktadır. FASB, standart geliştirme süreci aşağıda verilmiştir.

Şekil 1: FASB'ın Standart Geliştirme Süreci



Kaynak: Elitaş, 2011:23

5.3. MENKUL KIYMETLER BORSALARI ULUSLARARASI ÖRGÜTÜ (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSIONS IOSCO)

Menkul kıymetler düzenleme komisyonlarının uluslararası örgütü olan IOSCO, 1983 yılında kurulmuştur. İlgili komisyonlara Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu da üyedir.

IOSCO, sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal yapısına ilişkin ortak uluslararası standartlar oluşturmak, sermaye piyasalarındaki düzenleyici, denetleyici kesimlerin ilgili alanlarda işbirliğini sağlamak ve üyeler arasında bilgi alış verişi sağlamak amacıyla oluşturulan bir kuruluştur. IOSCO, uluslararası kabul görmüş

muhasebe standartlarını ele almış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB)'nin uygulamalarını desteklemiştir (İbiş ve Akarçay, 2003:2).

Sermaye piyasalarının globalleşmesi sonucunda, uluslararası menkul kıymet işlemlerinde özellikle 1990'lı yıllarda artış göstermiştir. Menkul kıymet ihraç eden şirketler menkul kıymetlerini aynı anda birden fazla ülkede ihraç edebilir duruma gelmiştir. Şirketler birden fazla ülkede borsalara kote olmakta ve bu sayı gittikçe artmaya devam etmektedir. Son yıllarda uluslararası düzeyde önemli bir güç olarak ortaya çıkan IOSCO da uluslararası muhasebe standartları düzenlenmesi konusunda çalışmalar yapmaktadır. Yaklaşık elli ülkenin sermaye piyasası düzenleyici kuruluşlarının bir araya gelmesiyle oluşturulmuştur (Üstündağ, 2000:51).

5.4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE - IASC)

Avustralya'nın başkenti Sydney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi Ekim 1972'de düzenlenmiştir İngiltere ve ABD bir araya gelerek oluşturduğu Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun (Accountants International Study Group - AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi gündeme gelmiştir. 29 Haziran 1973'te, dokuz kurucu üyeden (Avustralya, ABD, İngiltere, Almanya, Hollanda, Kanada, Fransa, Japonya, Meksika, İrlanda) oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) kurulmuştur. Bu komite uluslararası muhasebe standartlarını (International Accounting Standards - IAS) üretmek ve kullanım alanını yaygınlaştırarak muhasebe mesleğinin uluslararası ortamda nitelikli bilgiler üreten yapıya kavuşmasını sağlamayı amaçlamaktadır (Bostancı, 2002:6).

IASC'ın esas amacı kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre amaçları aşağıdaki gibidir:

- Kamu yararına öncelik veren, kaliteden ödün vermeyen, kolay anlaşılabilir ve dünyada uygulanabilir düzeyde standartlar geliştiren, mali raporların şeffaf,

kaliteli ve karşılaştırılabilir özellikte olmasını sağlayan ve dünyadaki sermaye piyasalarında işlem yapan kullanıcılar ile birlikte diğer kullanıcıların da ekonomik karar almasına kolaylık sağlayan bir kuruluş olmaktadır.

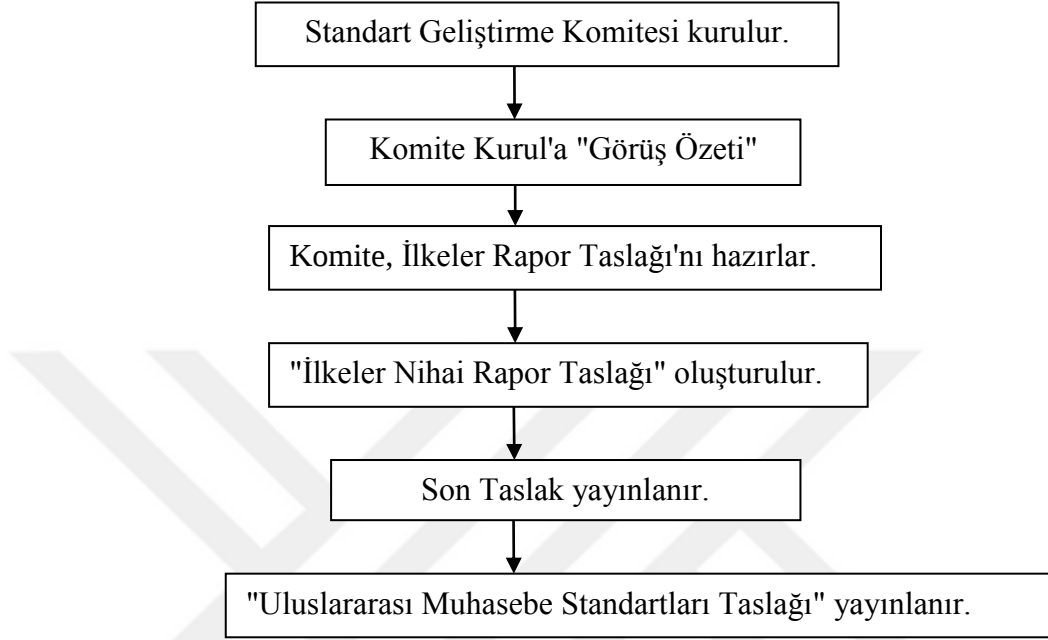
- İlgili standartların kullanılmasını ve bütünüyle uygulamaya konulmasını sağlamaktır.
- Uluslararası muhasebe standartlarıyla Ulusal Muhasebe Standartları arasında uyumu sağlamaktır.

Belirlenen hedefler doğrultusunda bir muhasebe standardı oluşturmak için, mali tablo hazırlayıcılarının, kullanıcıların ve denetçilerin görüşleri alınarak bir karara bağlanması benimsenmiş olup, bir standardın oluşması için yaklaşık üç yıl süren aşağıdaki aşamalardan geçmesi gerekmektedir (Durmuş, 1995:5):

1. IASC Kurulu, gereksinim duyduğu bir konuyu belirler.
2. Belirlenen konu standart hazırlama komitesi ile paylaşılır.
3. IASC Kurulunun bütün üyeleriyle durum paylaşılır ve ilgili durumlarda görüşlerini ve fikirlerini bildirmeleri istenir.
4. Komite gerekli çalışmaları yaptıktan sonra IASC kuruluna çalışmayı sunar.
5. Komite, IASC Kurulu üyelerinde fikirlerini aldıktan sonra, önerilen standardın kabaca taslağını düzenler ve sunar.
6. IASC kurulu taslağı inceledikten sonra bütün üyelerine göndererek, taslakla ilgili görüşlerini alır.
7. Görüşler toplandıktan sonra, standart hazırlama komitesi, revize edilmiş bir taslak düzenler. Bu taslak, kurulun en az üçte ikisinin kabulü ile ön taslak haline gelir. İlgili ön taslak yine bütün üye kuruluşlara iletilir, sonrasında 6 aylık süre içerisinde görüş bildirmeleri talep edilir.
8. Standart hazırlama komitesi, gelen görüşleri ele alarak yeniden revize edilmiş bir taslak düzenler, onay için kurula iletir.
9. Taslak, kurulun dörtte üç çoğunluğu ile onaylanırsa, uluslararası muhasebe standardı olarak kabul edilmiş olur.
10. Standart İngilizce dilinde yayımlanır ve tüm dünyaya gönderilir.
11. Üye kuruluşlar, bu standardı kendi ulusal dillerine çevirerek kendi üyelerine gönderirler.

IASC standart geliştirirken belirli bir süreci adım adım takip ettiği görülmektedir. İlgili süreç aşağıda şekille özetlenmiştir:

Şekil 2: IASC'ın Standart Geliştirme Süreci



Kaynak: Elitaş, 2011:21

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973-2000 yılları arasında muhasebe standartlarını oluşturma görevini yerine getirmiştir. IASC Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) olarak, 2000 yılına kadar standartlar yayınlamıştır. Sonrasında bu görevi 2000 yılında IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) devralmıştır. 2000 yılından sonra IASB, standartları UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) ismiyle yayınlamaya başlamıştır (Aktürk, 2014:65-66).

5.5. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING - IFAC)

XI. Dünya Muhasebe Kongresi, 1977 yılında Münih'te yapılmıştır. Bu kongrede IFAC kurularak, muhasebe sistemini dünya genelinde geliştirerek ilerletmeyi hedeflemiştir. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu kurucu üyelerinden olup, daha sonrasında TÜRMOB'ta 1994 yılında üyeliğe dahil edilmiştir.

IFAC kurulu, muhasebe mesleğinde niteliği artırmak ve dünyada standartların kabul edilmesi hedefiyle denetim ile ilgili hizmetler, bilgi teknolojileri, eğitim, etik, finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, kamu muhasebesi konularında çalışmalar yürütmektedir (Talu, 2001:7).

IFAC Kurultaylarında, denetim raporu, faaliyet raporu, hesap durumu ve bütçeleri müzakere edilip onaylandıktan ve seçim yapıldıktan sonra mesleğin geleceğine yönelik konuşma ve bildirilere ağırlıklı olarak yer verilmektedir. Diğer bir çalışma faaliyeti ise, sempozyum yada bilimsel kongrelerin yapılmasını sağlamaktır (Türker, 1995:1).

IASC ve IFAC bir araya gelerek 1982'de anlaşma sağlayarak çalışmaların birlikte yürütülmesi kararlaştırılmış ve IFAC üyeleri IASC üyeleri olarak kabul edilmiştir. Bunun sonucunda IASC ve IFAC üyerli bir araya gelmişlerdir. Sonuç olarak IASC, IFAC bünyesine alınmıştır. 2000 yılında Edinburg'da düzenlenen IASC ve IFAC genel kurulunda IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) olarak son şekli verilmiştir (Bostancı, 2002:6).

5.6. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB)

IASB, muhasebe standartları uygulamalarında birlikteliği sağlamak ve muhasebe standartlarını yaygınlaştırmayı esas amaç olarak belirlemiştir. Bu amacından dolayı faaliyetlerini, ülkeler arasındaki farklı uygulamaları gidererek birlikteliği sağlama konusu üzerinde ağırlıklı olarak durmuştur. IASB amaçlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

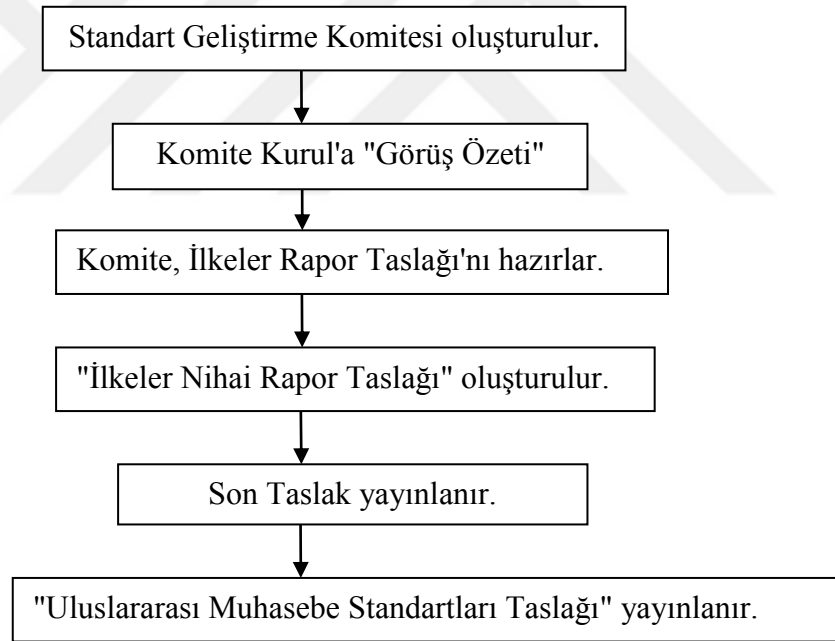
- Uygulanabilir ve anlaşılabilir ortak, kaliteli muhasebe standartları seti oluşturmaktır. Oluşturulan standartlarda kural esaslı değil ilke esaslı olmasını sağlamaktır.
- Muhasebe standartlarının, karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgiler üretmesine olanak tanımadır.

- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarında uygunluğu sağlamak amacıyla muhasebe standardı düzenlemekle görevli kuruluşlarla işbirliği yapmaktır (Güney vd., 2012:119).

2000'den önce bazı ülkeler muhasebe standartlarını, uluslararası muhasebe standartlarına "uyumlaştırma" amacıyla çeşitli düzenlemeler yapmışlardır. Günümüzde geçerliliği devam eden yakınsama kavramı, dünyada uygulanabilecek ortak standartlar oluşturabilmek için, faaliyet gösteren kuruluşların hep birlikte hareket etmelerini ifade eden bir kavramdır. Son zamanlarda AB, FASB, IOSCO gibi kuruluşların IASB ile beraber gerçekleştirdikleri çalışmalar, yakınsama eğilimine artışın bir göstergesidir (Çiftçi ve Erserim, 2008:7).

IASB'ın standart geliştirme süreci aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Şekil 3: IASB'ın Standart Geliştirme Süreci



Kaynak: O'Malley, 2005:13

IASB ile FASB bir araya gelerek, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP) arasındaki farklılıkları gidermek için, 2002 yılında imzalanan Norwalk Anlaşması'yla Yakınsama Projesi (Convergence Project) yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşma 2007 yılında güncellenmiş ve

dünya sermaye piyasalarında kullanılması hedefiyle kaliteli ve geniş kapsamlı muhasebe standartlarının geliştirilmesi ortak amaç olarak kararlaştırılması uygun görülmüştür(Çiftçi ve Erserim, 2008:12-13).

6. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇALIŞMALARINA YÖN VEREN UYGULAMA MODELLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki benzerlikler, ilgili ülkelerin muhasebe sistemlerinde benzer özellikleri de beraberinde getirmiştir. Bu nedenle muhasebe modelleri "İngiliz-Amerikan Modeli", "Kıta Avrupası Modeli", "Güney Amerika Modeli" ve "Karma Ekonomi Modeli" olmak üzere dört grup altında sınıflandırılabilir (Üstündağ, 2000:36). Bu modeller hakkında kısaca bilgi vermek gerekirse şunlar söylenebilir.

6.1. İNGİLİZ-AMERİKAN MODELİ

İngiliz-Amerikan modeli özellikle İngiltere, Amerika ve Hollanda ülkelerinde uygulanmaktadır. Şirketlerin yüksek oranda sermaye sağladığı gelişmiş ve büyük sermaye piyasalarına sahip bu ülkelerde; muhasebe uygulamalarındaki temel amaç, yatırımcılarla kredi veren kuruluşların karar vermelerine ve kamunun aydınlatılmasına katkı sağlamaktır. Bununla birlikte, ilgili ülkelerde eğitim düzeylerinin yüksek olmasından dolayı finansal tablo kullanıcıları gelişmiştir. Uluslararası düzeyde çok sayıda şirket faaliyette bulunmaktadır. İngiliz-Amerikan muhasebe modeli halen birçok ülke muhasebe uygulamalarında görülmektedir (Şanlı, 2002:2).

6.2. KITA AVRUPASI MODELİ

Kıta Avrupası modeli, birçok Kıta Avrupası ülkeleri ile Japonya tarafından uygulanmaktadır. Bu ülkelerde bankalar sermayenin büyük bir kısmını sağladığından dolayı işletmeler bankalarla yakın ilişki içerisinde bulunmaktadır. Muhasebe uygulamaları yasalara bağlıdır ve uygulamalar genellikle muhafazakârdır. Muhasebe

ile ilgili düzenlemeler, temel olarak sermayedarların karar verirken gereksinim duydukları bilgilerin sağlanmasına yönelik olmayıp, vergi matrahını hesaplama gibi devlet merkezli mükellefiyetlerin yerine getirilmesine yönelik olarak hazırlanmıştır. Fransızca konuşan Afrika ülkeleri de bu sistemi uygulamaktadır. Son zamanlarda sermaye piyasalarının uluslararası boyut kazanması ve buna bağlı olarak sermaye piyasalarında rekabet gücünü koruma gereksinimi, meslek gruplarının standart oluşturma sürecine katılımlarındaki artış, muhasebe standartlarının öncelikli olarak kamuyu aydınlatmak amacıyla hazırlanması ve mali tabloların gerçeği yansıtması ilkesinin Avrupa Birliği direktiflerine girmesi Kıta-Avrupa Modeli ile Amerikan-İngiliz Modelinin yakınlaşmasını sağlamıştır (Üstündağ, 2002:36).

6.3. GÜNEY AMERİKA MODELİ

Güney Amerika'da yer alan ülkelerin birçoğu bu modeli uygulamaktadır. Güney Amerika modelini yukarıdaki modellerden ayıran kısmı, söz konusu ülkelerde enflasyon nedeniyle muhasebe uygulamalarında enflasyon etkisinin görülmesidir. Genel anlamda, muhasebe uygulamaları devletin gereksinimine uygun olarak hazırlanmakta ve ilgili düzenlemeler kullanıcılara dayatılmaktadır. Vergi temelli muhasebe genel olarak mali raporlama amacıyla da kullanıldığı görülmektedir (Şanlı, 2002:2).

6.4. KARMA EKONOMİ MODELİ

Eski Sovyetler Birliği ve doğu Avrupa'da son zamanlarda meydana gelen değişiklikler sıkı merkezi planlamaya ve piyasa merkezli firma faaliyetlerine cevap veren bir muhasebe sistemi oluşturmuştur. Bu model uygulanırken firmalar iki amaçla muhasebe kayıtlarını tutmaktadır. İlki gerçek mali bilgi üretmekten ziyade tek düzen muhasebe sistemini temel alan ve güdümlü ekonomik modeli tercih eden yöneticiler için bilgi sunmaktır. Diğeriyse, kapitalist piyasayı temel alan ve İngiliz-Amerikan modelini örnek alarak, yatırımcılar, kredi verenler ve kapitalist ülkelerdeki mali analistler için bilgi sunmayı hedeflemektedir (Üstündağ, 2000:37).

7. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇALIŞMALARI

Ülkemizde muhasebe mesleği 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı yasayla yasal statüye kavuşmuştur. Muhasebe uygulamalarında karmaşıklık, 1994 yılında yürürlüğe giren "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" sayesinde büyük oranda giderilmiştir. Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yön veren kanunlar Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK)dur. Ancak bu düzenlemeler uluslararası düzeyde yeterli olmamasından dolayı farklı kurum ve kuruluşlar tarafından da çalışmalar yapılmıştır.

Muhasebe alanındaki yasal düzenlemeler, küreselleşen dünyaya göre yol almaya başlamasından dolayı, bu durumun etkileri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Ayboğa, 2003:329):

- Sermaye Piyasası Kanunu uygulanmaya başlamıştır.
- 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu çalışmalarına başlamıştır.
- 1983 yılında "Standart Mali Tablo ve Raporlar" tebliği yayınlanmıştır.
- 1984 yılında "Standartlar Genel Hesap Planı" tebliği yayınlanmıştır.
- 1989 yılında 3568 sayılı Meslek Kanunu oluşturulmuştur.
- 1992 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı yayınlanıp 1994 yılında yürürlüğe girmiştir.
- 1994 yılında TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) kurulmuş ve standart yayınlamaya başlamıştır.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) kurulmuş ve standart yayınlamaya başlamıştır.

Ülkemizde muhasebe alanında, sırasıyla Fransa, Almanya ve ABD ülkelerinin etkisi görülmektedir. Muhasebe alanında Türk Ticaret Kanunu, Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı düzenleyici hükümlere yer vermiştir. Bu hükümler bazen aralarında zıt farklılıklar gösterebilmektedir. Bunun yanında bu hükümlerden bir kısmı uluslararası muhasebe standartları uygulamalarıyla ters düşmektedir. Yapılan düzenlemeler sonucunda Türkiye'de farklı bilanço kavramları oluşmuştur. Bunlar:

- TTK'ya uyumlu bilanço :Ticari Bilanço
- Vergi Kanunları ile uyumlu bilanço :Vergi Bilançosu
- SPK Mevzuatı ile uyumlu bilanço :SPK Bilançosu
- Muhasebe Standartları ile uyumlu bilanço :Bilanço

olarak farklılıklar görülmektedir (Durmuş, 1995:12).

Yukarıda farklı düzenlemeler sonucunda oluşan bilanço, farklı tanımlarla ele alınsa da bilanço'ya bakıldığında taraflar aynı şeyi görmek durumundadır. Aksi takdirde farklı bakış açıları ve anlamlar olumsuz sonuçlar doğurabilir.

Yıllardır vergi muhasebesi anlayışı hâkim olan ülkemizde muhasebe standartlarının benimsenmesiyle yeni bir dönem açılacaktır. İlk olarak muhasebenin amacının değiştiği görülmektedir. Muhasebenin yıllarca ilk sıradaki görevi ödenecek vergiyi hesaplamak olmuştur. Buna karşılık muhasebe standartlarının ilk sıradaki görevi güvenilir finansal raporlama olacaktır (Arsoy ve Bora, 2012:18).

Ülkemizde yıllardır süregelen vergi için muhasebe anlayışı muhasebe standartlarıyla değişerek, KOBİ'ler ve büyük ölçekli işletmeler açısından yeni ilkeler gelecektir. İlgili değişiklikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gücenme Gençoğlu vd., 2013:11):

- Hazırlanacak mali tablo sayısındaki artış,
- Mali tabloların şekilsel yapısıyla muhtevanın değişmesi,
- Ölçme ve değerlendirme yöntemlerinde farklılıklar, mali tablolarda izleyen dönemlerde genellikle gerçeğe uygun değer üzerinden uygulanacak olması,
- Dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde daha çok ayrıntılara yer verilmesi,
- Hesap planında yer alan hesapların değişimi,
- Bilançoda yeni gruplandırmaların yer alması (örneğin, ertelenmiş vergi varlığı ve borcu, yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar),
- Kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosunda olağandışı gelir ve giderler kaldırılarak durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin konulması,
- Ertelenmiş vergi konusunda gider etkisini ve gelir etkisini hesaplayarak raporlara alınması,
- Faiz geliri ve faiz gideri gelir tablosunda ayrı ayrı raporlanması,

- Nakit akış tablosunun biçiminin değişmesi,
- Maddi duran varlıklara ve maddi olmayan duran varlıklara değer düşüklüğü karşılığı ayrılması ve büyük ölçekli şirketler için yeniden değerlendirme yapılması,
- Stok değer düşüklüğü için karşılık ayrılması,
- Borçlanma maliyetlerini gider olarak kaydetmek,
- Yapılan araştırma giderlerinin gelir tablosunda belirtilmesi olarak sayılabilir.

Belirtilen değişikliklerle birlikte standartların taşınması gereken başlıca özellikler olması gerekmektedir. Muhasebe standartları baz alındığında finansal tabloların niteliksel özellikleri *güvenilirlik, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, tam açıklama, önemlilik, özün önceliği, ihtiyatlılık, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum, fayda ve maliyet dengesi* olduğu söylenebilir (Gücenme Gençoğlu vd., 2013:13).

Yukarıda belirtilen özellikleri taşıyan standartların hukukla da korunması gerekmektedir. Muhasebede, hukukun koruması gereken çıkarlar artış gösterdiğinde bu alana kanun koyucunun daha fazla müdahale ettiği görülmektedir. Bu durumda muhasebe hukuku kavramı gündeme gelmiştir. Muhasebe sistemini düzenleyen kurumlar da muhasebe hukuku oluşumuna katkı sağlamışlardır (Uçma, 2005:2). İlgili kurumların düzenlemelerine aşağıda yer verilmiştir.

7.1. İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİNİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) için zorunlu tuttuğu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği faaliyetlerini yürütmüştür (Başpınar, 2005:46). Bu çalışmalar başlangıçta KİT'lerde zorunlu olmasına rağmen sonraları diğer işletmelerde de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli katkı sağlamıştır. 22 yıl yürürlükte kalan ilgili düzenlemeler 31.12.1993 tarihine dek uygulanmıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve düzenleme daha sonra

yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına bir örnek olmuştur (Elitaş, 2011:12).

7.2. TÜRKİYE BANKALAR BİRLİĞİ (TBB), BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU (BDDK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Bankalar Birliği, uygulamada bankalar arasındaki farklılıkları gidermek amacıyla muhasebe alanında farklı düzenlemeler yapmıştır. Bankacılık sektöründe muhasebe alanındaki ilk yapılan düzenlemeyi, Türkiye Bankalar Birliği 1962 yılında yapmıştır. Bu düzenleme kredi talep edenler tarafından düzenlenmesi gereken bilanço ve gelir tablosunun tek tip olması gerektiği hususundaki çalışmadır (Elitaş, 2011:12).

Bankalar kanunu ile bankaların Maliye Bakanlığının belirlediği şekil ve esaslara uygun olarak bilanço ve gelir tablosu düzenleyerek ülke genelinde yayın yapmakta olan bir gazeteye ilan vermeleri belirtilmiştir. 7129 sayılı Bankalar Kanununda zamanla farklı Kanun Hükmünde Kararnameler ve Bakanlar Kuruluyla yeniden ele alınmış ve 1986 yılında tüm bankalarda Tekdüzen Hesap Planı'nı uygulamaya koyarak tekdüzeliği amaçlamışlardır (Uçma, 2005:4).

Türkiye Bankalar Birliğinden sonra, 1999 yılında 4389 Sayılı Bankalar Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bankacılık işlemlerini düzenlemek amacıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurularak faaliyete başlamıştır. BDDK, Kanunun verdiği yetkilere dayanarak, bankacılık sektöründe düzenlemeleri yapan kuruluştur. Muhasebe alanında yapılan düzenlemelerde, uluslararası muhasebe standartlarıyla birlikte Avrupa Birliği düzenlemelerine uyum ön planda tutulmuştur (Çiftçi ve Erserim,2008:14-15).

7.3. TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ (TSE) MUHASEBE STANDARTLARI ÖZEL DAİMİ KOMİTESİ TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi 1987 yılında kurularak faaliyetlerine başlamıştır. Esas görevi, Türk Muhasebe Standartlarını düzenlemektir. Komite toplamda 43 tane muhasebe standardı üzerinde çalışmıştır. Komite tarafından hazırlanan standartlar, Avrupa Birliği direktiflerine uygunluk açısından ve Türk muhasebe sisteminin gelişimi açısından önem arz etmektedir. Ancak uygulamada, komite standartları etkili olamamıştır. Komite, TÜRMOB faaliyete başladıktan sonra düzenlemeler yapmayı bırakmıştır. Muhasebe standartlarını yalnız bir kuruluşun yapmasını sağlamak için, koordinatörlüğü birlikte olacak şekilde "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"nun faaliyete başlamasını benimsemiştir (Elitaş, 2011:12).

7.4. SİGORTA DENETLEME KURULU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Sigorta Denetleme Kurulu (SDK), Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği (TSRSB) ve Hazine Müsteşarlığı'nda uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusu öncelikli konular arasına girmiştir. Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği 31.12.2004 tarihinde 25687 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Sigortacılık muhasebe uygulamalarını muhasebe standartlarına uyumlu hale getirme 01.01.2005 tarihinden itibaren başlamıştır. Yönetmelik kapsamında, halka açık olan veya olmayan sigorta şirketlerinin hepsinde, Hazine Müsteşarlığı tarafından sigorta faaliyetlerine yönelik standartlar yayınlanıncaya kadar, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri XI/25 numaralı Tebliği'ne uygun olacak şekilde mali tablo hazırlamakla sorumludur. Hazine Müsteşarlığı tarafından 14.07.2007 tarihli 26582 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları hakkındaki yönetmelik ile 01.01.2008 tarihinden başlamak üzere sigorta faaliyetlerinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca belirlenen standartlara uyum esası kabul edilmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008:15-16).

7.5. SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

SPK, elinde bulunan gücü kullanarak, kurula bağlı işletmelerin ve aracı kurumların hesap kayıtlarının tutulmasını, mali tablolarının düzenlenmesi, muhasebe bilgilerinin kullanılması ve bunların denetiminde uyulması gereken ilkeleri ve kuralları, yayımladığı tebliğler aracılığıyla düzenlemektedir. Sermaye Piyasası Kurulu, yaptığı düzenlemeler sadece kanun kapsamına giren şirketlerle sınırlı kalmayıp, vergi mevzuatlarını temel almakta olan ülkemizde muhasebe sistemine yeni bir boyut kazandırdığı görülmektedir. Dünyada meydana gelen muhasebe standartlarına uyum konusundaki gelişmeler, muhasebe hukukunu Avrupa Birliği yönergelerine ve uluslararası muhasebe standartlarına göre uyumlaştırmayı gereklilik haline getirmiştir. SPK tebliğleri aracılığıyla yapılan düzenlemelerde, bu uyumlara dikkat edildiği görülmektedir (Çiftçi ve Erserim, 2008:14).

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunuyla kurulan Sermaye Piyasası Kurulu'nca ilgili tebliğlerle yapılan düzenlemelerle kamuoyu aydınlatma ilkesi ilk kez hukukta yerini almıştır. (Uçma, 2005:6). Sermaye Piyasası Kurulu 1989'a dek aşağıdaki mevzularda tebliğ yayınlamıştır.

- 1983 yılında Tek çeşit bilanço, gelir tablosu tebliği
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Standart Genel Hesap Planı
- 1987 yılında sermaye piyasası kapsamında dış denetleme
- 1988 yılında Bağımsız Dış Denetleyici Kuruluşlarla Denetçilere yönelik esaslar, bağımsız denetleme çalışmalarının ve raporlanmasının kural ve ilkeleri.

Sermaye Piyasası Kurulu, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak kendisine bağlı şirketlere yönelik esas düzenlemeleri 1989 yılında yayımladığı Seri:XI, No:1 Tebliğle başlamıştır (Uçma, 2005:6).

SPK'da iki farklı muhasebe uygulamaları yer almaktadır. İlki sermaye piyasası araçları borsada işlem görmekten olan şirketler için, ikincisi ise borsada işlem gören işletmeler dışında kalan SPK'ya tabi şirketler içindir (Başpınar, 2005:48).

7.6. MALİYE BAKANLIĞI KOORDİNATÖRLÜĞÜ'NDE KURULAN MUHASEBE STANDARTLARI KOMİSYONU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Farklı kesim temsilcileri bir araya gelerek 1990 yılında komisyonu oluşturmuşlardır. Komisyonun ilk hedefi, ülkedeki standart karmaşıklığını bitirmek ve standartları tek elden belirlemektir. Komisyon ilgili çalışmaları tamamlayıp, yapılan bu çalışmalar sonucunda Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu kapsamında 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yürürlüğe girmiştir (Elitaş, 2011:13).

Yayınlanan 1 sıra nolu tebliğle aşağıda belirtilen konularda çalışmalar yapılmıştır:

- Muhasebe temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının belirtilmesi,
- Finansal tablo ilkeleri,
- Finansal tabloların hazırlanması ve raporlanması,
- Tek düzen hesap planı, hesapların çerçevesi ve hesapların işleyişleri açıklanmıştır.

7.7. TÜRKİYE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURULU (TMUDESK) VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

TMUDESK, muhasebe standartlarına duyulan gereksinimi gidermek amacıyla, meslek mensupları, mali tablo uygulayıcı ve kullanıcıları, devlet, özel sektör, üniversitelerin katılımıyla ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar düzenlemek üzere 1994 yılında muhasebe meslek üst birliği TÜRMOB tarafından TMUDESK yönergesi yayınlanarak faaliyete başlamıştır. TMUDESK, TÜRMOB tarafından desteklenen özerkliği bulunan bir kuruluştur. Oluşturduğu çalışma komisyonlarınca kurulduğundan bugüne çok önemli çalışmalara imza atmıştır. 19 tane Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayınlamıştır. Fakat ilgili standartların yaptırım gücü olmaması sebebiyle yeterince uygulanamamıştır (Bostancı, 2002:8).

TMUDESK muhasebe standartlarındaki amaçları aşağıdaki gibi sayılabilir (Başpınar,2005:50):

- Mali tabloların hazırlanmasını ve sunulmasını ilgilendiren muhasebe standartlarını geliştirerek bu standartlara her kesimin kabul etmesini ve uygulamasını sağlamaktır.
- Türkiye Muhasebe Standartlarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu hale getirmektir.
- Türkiye'nin ekonomi durumunu ve ihtiyaçlarını göz önüne alarak karar vermektir.
- Mali tabloların hazırlanması ve sunulması kapsamındaki mevzuat ve muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına yönelik faaliyetleri gerçekleştirmektir.
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebenin kavramlarından, muhasebe standartlarını geliştirme konusunda faydalanmaktır.

12.12.1999 tarihinde 4487 sayılı kanunla 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na bir madde ilave edilerek Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) faaliyete başlamıştır. Böylelikle ülkemizde muhasebe standartlarını çıkartma yetkisini tek kuruluş tarafından düzenlenmesi sağlanmıştır (Bostancı, 2002:9).

TMSK, Başbakanlık kuruluşu niteliğinde olup, kamu tüzel kişiliğine haizdir. İdari ve mali açıdan da özerk bir kuruluştur. Diğer taraftan TMSK en sonunda, Maliye Bakanlığıyla ilişkilendirilmiştir. TMSK'nın temel amacı, denetlenmiş mali tabloların sunulmasında mali tabloların gereksinime uygun şekilde, karşılaştırılabilir ve aynı zamanda anlaşılabilir özellikte, gerçek ve güvenilir olması için ulusal muhasebe ilkelerini geliştirerek uygulanmasını sağlamak ve kamu yararına yönelik düzenlenecek ulusal muhasebe standartlarını belirleyerek yayınlamaktır (TMSK Faaliyet Raporu, 2010:5).

TMSK, daha önce yapılan çalışmaları değerlendirerek TMUDESK tarafından yayınlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS1-TMS19) taslak metin şeklinde benimsemiş olup, bu standartları revize ederek kamuoyunun görüş ve fikirlerine sunmuştur. TMSK'nın düzenlediği ilk taslak içerisinde yayımlanan standartlar aşağıdaki gibidir (Uçma: 2005, 11-12):

- Yüksek enflasyon durumunda mali raporlama

- Diğer olağan gelirler ve Satışlar,
- Borçlanma maliyetlerinde muhasebe kayıtları,
- Koşullu Aktifler, Koşullu Borçlar ve Karşılıklar,
- Kur değişim etkilerinde muhasebe kayıtları,
- Muhasebe politikalarındaki değişiklikler, Dönem net karı veya zararı ve temel hatalar,
- Konsolide mali tablolar,
- İştiraklerde bulunan yatırımların muhasebeleştirilmesi,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri,
- Mali bilgilerin bölümlere göre raporlanması,
- Banka gibi finansal kuruluşların mali tablolarının kamuya açıklanması,
- Durdurulan faaliyetler,
- Maddi duran varlıklar,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler,
- Varlıklarda değer düşüklüğü standartlarıdır.

TMSK, uluslararası muhasebe standartlarından çeviriler yapmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartlarında (UMS) zaman içerisinde yapılan değişiklikleri de ele alarak yeni çeviri metinlerini ikinci taslak şeklinde kamuoyunun görüş ve fikirlerine sunmuştur. Bu metinler ise aşağıdaki gibidir:

- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar
- İnşaat Taahhütleri
- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- Maddi Duran Varlıklar
- Kiralama İşlemleri
- Hasılat
- Kur Değişiminin Etkileri
- Borçlanma Maliyetleri
- Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- İştiraklerdeki Yatırımlar

- Hiper Enflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama
- İş Ortaklıklarındaki Katılım Payları
- Ara Dönem Finansal Raporlama.

Türkiye Muhasebe Standartlarının yasal düzene oturtulması ve Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlaştırılması kapsamında TMSK çok önemli görevler üstlenmiş ve gerçekleştirmiştir (Uçma, 2005:13).

7.8. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU (KGMDSK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Ülkemizde muhasebe standartları düzenleme yetkisi 1999 yılında yapılan bir düzenlemeyle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) verilmiş ve TMSK 1999-2011 yılları arasında görevini başarıyla yerine getirmiştir (Aktürk, 2014:66). 2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK), uluslararası standartla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak görevini TMSK'dan devralarak faaliyete başlamıştır (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2012:7).

KGMDSK'nin görevleri Kararnamenin 9. Maddesinde sıralanmış olup, öne çıkanlar aşağıda belirtilmiştir (Uzay, 2012:55):

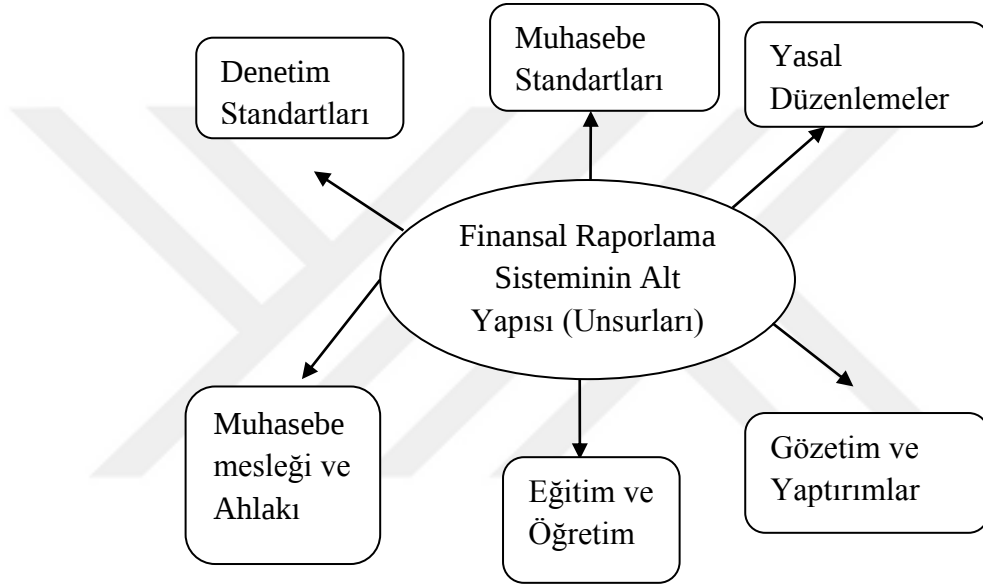
- Türkiye Muhasebe Standartlarını düzenlemek ve yayımlamak,
- Ulusal Denetim Standartlarını düzenlemek ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını düzenlemek, yetkili meslek mensuplarını kamuoyuna duyurmak,
- Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetleme kuruluşlarının faaliyetleriyle denetim çalışmalarını gözetlemek ve denetlemek,
- Gerektiği gibi denetleme yapmayan denetçilerin ve denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kuralları belirlemek,

- Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmaktır.

Türkiye’de hâlihazırda yürürlükte bulunan standartlar, Ek-1’de yer alan tabloda sıralanmıştır.

Yeni kurulan Kurumun görev alanı Şekil 4’te sunulan finansal raporlama sisteminin unsurları tanımlanmıştır:

Şekil 4: Finansal Raporlama Sisteminin Alt Yapısı (Unsurları)



Kaynak: Uzay, 2012:56

Yeni kurulan kurumun görev alanı, finansal raporlama sisteminin alt yapısında bulunan konuların tamamıyla ilgilidir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS) 18 HÂSILAT

1. HASILAT STANDARDININ AMACI

Hasılat, olağan faaliyetler sonucunda meydana gelen gelirdir. Bu gelir, satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi farklı isimleri de taşımaktadır. Bu standardın amacı, belirli türdeki işlemler ve olaylar sonucu elde edilen hasılatın muhasebe prosedürlerine açıklık kazandırmaktır. Hasılat muhasebeleştirilirken ilk dikkat edilmesi gereken mevzu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğini belirlemektir. Hasılat, ilerleyen zamanda işletmeye ekonomik fayda sağlamasının muhtemel oldukları ve ilgili faydaların güvenilir olarak ölçülebilir olması durumlarında muhasebeleştirilir (Türkiye Muhasebe Standardı [TMS] 18 Hasılat, 2012:2).

TMS-18 işletmenin satışları sonucu elde edilen nakit girişlerinin esas faaliyetle ilgisi olan ve ilgisi bulunmayan kısımların ayrıştırılarak daha açık ve güvenilir veriler üretilmesini ve bu verilerin raporlanmasını amaç edinmiştir (Karabınar, 2013:14).

2. HASILAT STANDARDININ KAPSAMI

Standartta belirlenen hükümler aşağıda belirtilen işlemler ve olaylardan meydana gelen hâsılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS 18, md. 1):

- (a) Mal satışlarında
- (b) Hizmet sunumlarında
- (c) İşletme varlıkları başkaları tarafından kullanıldığında elde edilen faiz, isim hakkı ve temettüden doğan hâsılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılmaktadır.

Mal satışlarındaki ilgili hasılat aşağıdaki unsurları kapsar (Özerhan ve Yanık, 2012:86):

- Satış amacıyla işletmenin ürettiği mamuller,
- İşletmenin aldığı mallara kar ekleyerek tekrar sattığı ticari mallar,
- Satış amacıyla bulundurulmuş arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsar.

Hizmet sunumu; ilgili konuda sözleşmeyle anlaşmaya varılmış bir işin, tarafların belirlediği bir zamanda işletmenin yerine getirmesini içermektedir. Hizmetlerin bir ya da daha fazla dönem içerisinde sunulması mümkündür (TMS 18, md. 4).

İşletme varlıklarını farklı kişilerin kullanmasından kaynaklanan gelir türleri aşağıda açıklanmıştır (Özerhan ve Yanık, 2012:86):

- a) Faiz; nakit ya da nakit benzerinin kullanılması sonucu veya işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilen gelirleri,
- b) İsim hakları; telif hakkı, patent, yazılım programları, ticari marka gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullanılmasına karşılık talep edilen gelirleri,
- c) Temettüleri; ortakların sahip olduğu belli tertip sermayeyle orantılı olacak şekilde dağıtılan karları ifade eder.

Hâsılat standardı kapsamında olmayan gelir ve karların hangi standart kapsamında olduğu aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Tablo 2: Hâsılat Standardı Kapsamı Dışındaki Gelir ve Karlar

İlgili Gelir ve Kar	İlgili Olduğu Muhasebe Standardı
Finansal kiralama sözleşmeleri	TMS 17 Kiralama İşlemleri
Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri	TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
Sigorta poliçeleri	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması	TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hâsılat	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
Diğer dönen varlıkların değerindeki değişme	-

Kaynak: Örten vd., 2011:267

Yukarıdaki tabloda yer alan unsurlar TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında ele alınmamış farklı standartlarda tanımlanmıştır.

3. HASILAT STANDARDINDA YER ALAN KAVRAMLAR

Hasılat standardı kapsamında yer alan kavramların başında hasılat, kazanç ve gelir kavramları yer almaktadır. Bunlarla birlikte etkin faiz yöntemi ve gerçeğe uygun değer kavramları da ayrıca açıklanacaktır.

Hâsılat: İşletme ortaklarının sermayeye katkıları dışında, dönem içerisindeki faaliyetler sonucu elde edilen ve öz kaynakta artış meydana getiren ekonomik faydaların brüt tutarıdır (Elitaş, 2011:145). İşletmeye konulan ve çekilen değerler hariç olmak üzere, öz kaynaklarda artış sağlayan öğeler gelir olarak tanımlanır.

Kavramsal çerçevede tanımlanan gelir kavramı, hasılat ve kazancın her ikisini de kapsamaktadır. Hasılat, işletme olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan satış, faiz, ücret, lisans ücreti, temettü ve kira gibi unsurları kapsamaktadır. Kazanç, işletme olağan faaliyetleri sonucunda meydana gelebildiği gibi, olağan dışı faaliyetlerden de meydana gelebilir. Kazançların özellikleri itibarıyla gelirden herhangi bir farkı bulunmamaktadır (Kavramsal Çerçeve, md. 4.29-4.30).

Kazanç: İşletmenin ana faaliyetlerinin ve sermayedarların katkısı dışında öz kaynaklarda artış meydana getiren faydalardır (Örten vd., 2011:268).

Gelir: Nakit girişi, varlıklardaki artış ya da borçlardaki azalışın öz kaynaklarda artışa sebep olan ekonomik faydalardaki artışa gelir denir. Gelir kavramı, hasılat ve

kazanç kavramlarını kapsar (TMS 18 Hasılat, 2012:2). Dolayısıyla işletmenin bir dönemde elde ettiği tüm varlık artışları gelir kapsamındadır.

Gelirler işletmenin dönem içerisinde olağan faaliyetleri neticesinde elde ettiği ekonomik yararların brüt tutarlarıdır. Öz kaynaklarda artış sağlayan ekonomik yararların gelir olabilmesi için, hisse senedi ihracı ya da sermaye artışıyla ilişkili olmaması gerekmektedir (Özkan, 2003:57).

Etkin Faiz Yöntemi: Finansal varlığın veya bir borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanmasında ve ilgili faiz giderinin veya gelirinin ait olduğu döneme dağıtılırken kullanılan yöntem etkin faiz yöntemi denilmektedir (Aslan, 2011:103). Etkin faiz yöntemi paranın zaman değerini göz önüne alan bir yöntem olmasından dolayı borçlanma ya da yatırımın, borçlanma veya yatırım anındaki değerinin değerleme anındaki değerine (gelecek değer) ya da vadedeki değerinin değerleme anındaki değerine (bugünkü değer) indirgenmesi esasına dayanan bir yöntemdir (Selvi, 2009:48). Etkin faiz yönteminde yapılacak hesaplamalarda basit faiz değil, bileşik faiz yöntemi kullanılmaktadır. Etkin faiz yönteminde kullanılan faiz oranı etkin faiz oranı olarak tanımlanır.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık esnasında, istekli ve bilgili grupların aralarında bir varlığın el değiştirmesine veya bir borcun ödenmesi sonucunda ortaya çıkan tutara gerçeğe uygun değer denilmektedir (Özkan, 2003:57).

4. HÂSILATIN ÖLÇÜLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hâsılat, alınmış olan ya da alınacak olan tutarın gerçeğe uygun değeriyle ölçülmesi gerekir. (TMS, md. 9). Bir işlem sonucunda doğan hasılat tutarı, genelde işletmeyle varlığı alan kişi veya kullanıcısı arasında yapılan bir anlaşma ile belirlenmektedir. Hasılat, işletmece uygulanan ticari iskontoları ve miktar indirimlerini de göz önüne alarak, alınmış olan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeriyle ölçülmektedir (TMS, md. 10).

Satış işlemi peşin yapılması halinde fatura tutarı hasılat olarak kaydedilebilir. Satış işlemi vadeli yapılması durumunda, satış tutarının gerçeğe uygun değeri, tahsil edilecek olan tutar, nominal tutardan daha az olabilir. Bunun sebebi, alınacak olan

tutarın gerçeğe uygun değeri her zaman daha az olmasıdır. Örneğin 1.000 TL’lik 4 ay vadeli satış işlemi yapıldığında, 4 ay sonunda 1.000 TL alınacaksa, bu işlemin satış tarihindeki gerçeğe uygun değeri daha düşük bir tutar olacaktır. Eğer ki 4 aylık vade farkı 100 TL olarak belirlenip toplamda 1.100 TL alınacaksa, burada hasılat 1.100 TL değil, gerçeğe uygun değer olan 1.000 TL hasılat olarak kayıtlara alınacaktır (Karabınar, 2013:19).

Paranın zaman değerini dikkate alan rasyonel karar vericiler, bugün ele geçen 100 TL’nin bir yıl sonra ele geçecek olan 100 TL’den daha kıymetli olduğunu bilmektedirler. Çünkü bugün ele geçen 100 TL hemen yatırım için kullanılabilir (Kula, 2009:100).

Bugünkü değer, gelecekte gerçekleşmesi muhtemel bir nakit akışının, paranın zaman değeriyle birlikte katlanılan riskin derecesini de yansıtan uygun bir iskonto oranıyla bugüne indirgenmiş durumudur. Gelecek değer ise, başlangıçta belli olan yatırım tutarının paranın zaman değerini ve katlanılan riskin derecesini yansıtan uygun bir faiz oranı ile geleceğe taşınmış halidir. 1 TL’nin gelecekteki değeri aşağıdaki formülle hesaplanır (Karabınar, 2013:21):

$$GD=BD(1+f)^n$$

Gelecekteki 1 TL’nin bugünkü değeri aşağıdaki formülle hesaplanır.

$$BD = \frac{GD}{(1+f)^n}$$

Formülde yer alan

BD = Bugünkü Değer

GD = Gelecekte Elde Edilecek Para

f = Faiz oranı

n = Dönem Sayısı

Yukarıda verilen formülde dönem sayısı dikkat edilmesi gereken bir husustur. Faiz oranı aylık olarak verildiğinde dönem aylık, faiz oranı yıllık olarak verildiğinde dönem yıllık alınmalıdır.

Hasılatın ölçülmesi aşağıdaki başlıklar altında toplanmıştır:

1. Mal Satışlarında Hasılatın Ölçülmesi,
2. Hizmet Satışlarında Hasılatın Ölçülmesi,
3. Faiz, Temettü ve İsim Haklarına İlişkin Hasılatın Ölçülmesi.

4.1. MAL SATIŞLARINDA HASILATIN ÖLÇÜLMESİ

Standardın 14. maddesi kapsamında mal satışına ilişkin hasılatın, gelir olarak kaydedilebilmesi için aşağıdaki koşulların yerine gelmesi gerekmektedir:

- İşletmelerin ürünlerin sahipliğiyle alakalı önemli risklerini ve getirilerini alıcısına devretmiş olması,
- İşletmenin sattığı ürünler üzerinde etkin bir kontrolü ya da sahipliğin genel olarak gerektirdiği biçimde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- Hasılat bedelinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- İşlemle ilgili ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin mümkün olması,
- İşlemle ilgili yüklenmiş olan ya da yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi.

Genellikle, sahiplik ile alakalı yarar ve risklerin devriyle mülkiyet ya da zilyetliğin alıcıya devri aynı zamanda olmaktadır. Perakende olarak yapılan satışların hemen hemen hepsinde bu mevzu bulunmaktadır. Diğer durumlardaysa, sahiplik ile ilgili getiri ve risklerin devriyle mülkiyet ya da zilyetliğin devri farklı anlarda gerçekleştiği görülmektedir (TMS-18, md. 15).

Hasılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve kayda alınacağı hasılatın en önemli konusudur. Hasılat işletmeye ekonomik faydanın muhtemel olmaktan çıkıp kesine yakın biçimde belirlendiği ve miktarının yeterli ölçüde ölçülebilir hale geldiği anda kayıtlara alınmalıdır (Acar vd., 2010:117).

Hasılatın ölçülmesinde en önemli unsurlardan biri vade bakımındandır. Satışlar vadeli veya vadesiz (peşin) olmasına göre muhasebe kayıtlarında farklılıklar söz konusudur. Bu durum aşağıdaki tablo ile özetlenebilir:

Tablo 3: Satış Yöntemine Göre Muhasebeleştirme Farkı

Hasılatın Ölçümü	Gerçeğe Uygun Değer	Muhasebeleştirme
Vadeli Satışlar	Vadeye kadar iskonto edilmiş tutar	Vade Farkı Faiz hasılatı, Kalanı satış hesabı
Peşin Satışlar	Satış tutarı	Satış tutarının tamamı hasılat

Kaynak: Özerçen, 2012:1

4.1.1. Peşin Mal Satışı

X işletmesi Y işletmesine 03.04.20x1 tarihinde % 18 KDV dâhil 11.800 TL malı peşin satmıştır.

03.04.20x1	
100 KASA HS.	11.800,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	10.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS.	1.800,00

Peşin Mal Satışı

_____ / _____

Ücreti nakit biçiminde tahsil edilen satış gelirleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile standart muhasebe kayıtlarında herhangi bir farklılık söz konusu değildir.

4.1.2. Vadeli Mal Satışı

Standart, satışların vadeli yapılması durumunda vade farkı olan tutarın etkin faiz oranı yöntemine göre hesaplanıp ve bu tutarın faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Mevcut uygulamada böyle bir ayırım söz konusu değildir. Vadeli satış tutarının tamamı hasılat olarak kayıtlara alınmakta, fakat yıl sonunda senetli olan alacaklar için reeskont işlemleri yapılarak dolaylı yoldan hasılat düzeltilmektedir. Görüldüğü gibi mevcut uygulamada sadece senetli alacaklar için bu uygulama yapılırken, senetsiz alacaklar için bu şekilde bir düzeltme işlemi yapılmamaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012:95). Reeskont tutarının hesaplanmasında senet üzerinde yazılı olan faiz oranı esas alınır, eğer üzerinde yazılı bir faiz oranı yoksa TL senetler için Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası resmi iskonto haddi, yabancı paralı senetler içinde değerlendirme günü geçerli Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) uygulanmalıdır (VUK Md. 280-281).

Vadeli satışlardaki satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alacağın bugünkü değerine indirgenmesiyle mümkündür. Bugünkü değerin hesaplanmasında emsal faiz oranı şu yöntemlerle belirlenebilir (Örten vd.,2011:274):

- Aynı derecede risk özelliklerine haiz diğer müşterilere uygulanabilecek faiz oranı,
- İleri zamanlarda elde edilecek hasılat tutarının bugünkü nakit satış tutarına indirgenmesiyle hesaplanan faiz oranı

Vadeli mal satışlarında vade farkı, faiz geliri olarak kayıtlara alınacaktır. Bu fark için 125/225 Ertelenmiş Vade Farkı Geliri hesabı, hesap planına eklenmelidir. Bu hesabın yerine 382/482 Ertelenmiş Gelirler hesabı da kullanılabilir. Bilançoda gösterim kolaylığından dolayı vade farkı gelirlerinin, 12 Ticari Alacaklar grubunda gösterilmesi daha uygun olacaktır.

Örnek: Bir işletme, 01.09.20x1'de 1.000 TL maliyetli bir ticari malı, peşin 1.200 TL olmasına karşın aylık 50 TL vade farkı ekleyerek iki ay vadeli 1.300 TL'ye %18 KDV'si peşin, mal bedeli için senet almak suretiyle satmıştır. İşletme sürekli envanter yöntemini kullanmaktadır (Yükçü ve Ugurluel, 2005:3).

İlgili satış, MSUGT'ye göre aşağıdaki gibi kayıtlara alınacaktır.

01.09.20x1		
100 KASA HS.	234,00	
121 ALACAK SENETLERİ	1.300,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.300,00
391 HESAPLANAN KDV		234,00
KDV'si Peşin Senetle Mal Satışı		

Satış işleminin standarda uygun kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

Vade farkı için tekdüzen hesap planında yer almayan 125 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri, ilgili ayda vade farkı geliri gerçekleştiğinde ise 642 Faiz Gelirleri hesabı kullanılmıştır.

01.09.20x1		
100 KASA HS.	234,00	
121 ALACAK SENETLERİ	1.300,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.200,00
391 HESAPLANAN KDV		234,00
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		100,00
KDV'si Peşin Senetle Mal Satışı		

01.09.20x1		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	1.000,00	
153 TİCARİ MALLAR		1.000,00

Satılan ticari mal maliyet kaydı

30.09.20x1		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	50,00	

642 FAİZ GELİRLERİ 50,00

Eylül ayı vade farkı geliri

31.10.20x1		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	50,00	

642 FAİZ GELİRLERİ 50,00

Ekim ayı vade farkı geliri

01.11.20x1		
100 KASA	1.300,00	

121 ALACAK SENETLERİ 1.300,00

Senedin tahsili

/		

Örnek: Yukarıdaki işletme yıllık mali tablo düzenleyen bir işletmeyse vade farkı her ay 125 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabına ayrı ayrı yazılmayıp direk 642 Faiz Gelirleri hesabına yazılabilir.

01.09.20x1		
100 KASA HS.	234,00	

121 ALACAK SENETLERİ 1.300,00

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 1.200,00

391 HESAPLANAN KDV 234,00

642 FAİZ GELİRLERİ 100,00

KDV'si Peşin Senetle Mal Satışı

/		

Örnek: Bir işletme 01.12.20x1 tarihinde 2.360,00 TL %18 KDV dâhil ticari mal 1.360,00 TL nakit, 1.000,00 TL'lik kısmı da üç ay kredili olmak koşuluyla satılmıştır. İşletmenin bulunduğu sektörde genellikle aylık %1,5 vade farkı uygulanmaktadır.

İlgili satış, MSUGT'ye göre aşağıdaki gibi kayıtlara alınacaktır.

01.12.20x1	
100 KASA HS.	1.360,00
120 ALICILAR	1.000,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.000,00
391 HESAPLANAN KDV	360,00
Mal Satış Kaydı	
/	

Satış işleminin standarda uygun kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

BUGÜNKÜ DEĞER HESAPLAMA TABLOSU				
VADE	FAİZ ORANI	BUGÜNKÜ DEĞER (BD)	KAZANILMAMIŞ KISIM	AYLIK DÜŞÜLECEK FAİZ TUTARI
	0,015	1.000,00 TL		
1. AY	0,015	985,22 TL	14,78 TL	14,78 TL
2. AY	0,015	970,66 TL	29,34 TL	14,56 TL
3. AY	0,015	956,32 TL	43,68 TL	14,34 TL

<u>01.12.20x1</u>		
100 KASA HS.	1.360,00	
120 ALICILAR	1.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1.956,32
391 HESAPLANAN KDV		360,00
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		14,78
225 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		28,90
KDV'si Peşin Kredili Mal Satışı		

<u>31.12.20x1</u>		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	14,78	
642 FAİZ GELİRLERİ		14,78
Aralık ayı vade farkı geliri		

<u>31.12.20x1</u>		
225 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	28,90	
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		28,90
Dönem sonu ertelenmiş vade farkı geliri devir kaydı		

<u>31.01.20x2</u>		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	14,56	
642 FAİZ GELİRLERİ		14,56
Ocak ayı vade farkı geliri		

<u>28.02.20x2</u>		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	14,34	
642 FAİZ GELİRLERİ		14,34
Şubat ayı vade farkı geliri		

_____ / _____

01.03.20x2

100 KASA

1.000,00

120 ALICILAR

1.000,00

Senetsiz alacağın tahsili

/

Örnek: Bir işletme, 01.12.20x1 tarihinde peşin fiyatı 5.000 TL olan ticari malı üç ay vadeli olarak 5.300 TL'ye satılıyor. KDV ihmal edilmiştir. 01.03.20x2 tarihinde müşteri mal bedelini banka hesabına yatırmıştır (Özerhan ve Yanık, 2012:96'dan uyarlanmıştır).

Etkin Faiz Yöntemine Göre Faiz Hesaplaması aşağıdaki gibidir.

$$A - \frac{A}{(1 + n)^{(t/360)}}$$

A : Tutar

n : İskonto oranı

t : Vadeye kalan gün

$$5.300 - \frac{5.300}{(1 + 0,266)^{(30/360)}} = 103 \text{ TL}$$

$$5.300 - \frac{5.300}{(1 + 0,266)^{(61/360)}} = 207 \text{ TL}$$

$$5.300 - \frac{5.300}{(1 + 0,266)^{(89/360)}} = 300 \text{ TL}$$

Ana Para	Vade Tarihi	Vade	Faiz Oranı	Reeskont Tutarı	İndirgenmiş Tutar	Aylık Faiz Geliri
5.300	31.12.20x1	30	0,266	103	5.197	103
5.300	31.01.20x2	61	0,266	207	5.093	104
5.300	28.02.20x2	89	0,266	300	5.000	93

<u>01.12.20x1</u>		
120 ALICILAR	5.300,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		5.000,00
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		103,00
225 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		197,00
Kredili Mal Satışı		

<u>31.12.20x1</u>		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	103,00	
642 FAİZ GELİRLERİ		103,00
Aralık ayı vade farkı geliri		
<u>31.12.20x1</u>		
225 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	197,00	
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		197,00
Dönem sonu devir kaydı		

<u>31.01.20x2</u>		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	104,00	
642 FAİZ GELİRLERİ		104,00
Ocak ayı vade farkı geliri		

<u>28.02.20x2</u>		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	93,00	
642 FAİZ GELİRLERİ		93,00
Şubat ayı vade farkı geliri		

_____ / _____

01.03.20x2	
102 BANKALAR	5.300,00
120 ALICILAR	5.300,00
Kredili alacağın bankadan tahsili	
/	

4.1.3. Peşin Fiyatına Vadeli Mal Satışı

Genellikle bedel, nakit ya da nakit benzeri şeklindedir ve hasılat tutarı alınan nakit veya nakit benzerleri tutarıdır. Fakat, nakit ya da nakit benzeri girişin ertelendiğinde, satış tutarının gerçeğe uygun değeri, alınacak nakit veya nakit benzerinin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, vade farksız mal satışı ya da satış tutarına karşılık müşteriden piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alınabilir. Yapılan sözleşme finansman işlemi özelliği taşıyorsa, satış tutarının gerçeğe uygun değeri, gelecekte tahsil edilecek bütün tahsilatların emsal faiz oranıyla iskonto edilmesiyle belirlenmektedir. Emsal faiz oranı belirlenirken TMS madde 11’de şu şekilde sıralanmıştır:

- Kredi derecesi benzer olan bir işletmenin, benzer finansal araçlarda kullandığı faiz oranı ya da
- Mal veya hizmetin nominal değerini nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Örnek: İşletme, 01.01.20x1’de, yeni başlattığı kampanyayla peşin fiyatı 10.000 TL %18 KDV hariç olan bir malı, 01.04.20x1 vadeli senetle 10.000 TL %18 KDV hariç satmıştır. KDV tutarı nakit tahsil edilmiştir. İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde aylık faiz oranı % 2’dir (Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, 2013:256).

Öncelikle 3 ay sonra 01.04.20x1 tarihinde elde edilecek olan 10.000 TL’nin satış tarihindeki değeri belirlenmelidir.

BUGÜNKÜ DEĞER HESAPLAMA TABLOSU				
VADE	FAİZ ORANI	BUGÜNKÜ DEĞER (BD)	KAZANILMAMIŞ KISIM	AYLIK DÜŞÜLECEK FAİZ TUTARI
	0,02	10.000,00 TL		
1. AY	0,02	9.803,92 TL	196,08 TL	196,08 TL
2. AY	0,02	9.611,69 TL	388,31 TL	192,23 TL
3. AY	0,02	9.423,22 TL	576,78 TL	188,47 TL

01.01.20x1

100 KASA HS.	1.800,00
121 ALACAK SENETLERİ	10.000,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	9.423,22
391 HESAPLANAN KDV	1.800,00
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	576,78
KDV'si Peşin Senetle Mal Satışı	

31.01.20x1

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	196,08
642 FAİZ GELİRLERİ	196,08
Ocak ayı vade farkı geliri	

28.02.20x1

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	192,23
642 FAİZ GELİRLERİ	192,23
Şubat ayı vade farkı geliri	

/

31.03.20x1		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	188,47	
642 FAİZ GELİRLERİ		188,47
Mart ayı vade farkı geliri		
01.04.20x1		
100 KASA	10.000,00	
121 ALACAK SENETLERİ		10.000,00
Senedin nakit tahsili		
/		

4.1.4. Çek Karşılığı Mal Satışı

Örnek: 01.10.20x1 tarihinde peşin fiyatı 44.000 TL olan ticari mal, 47.000 TL'ye % 18 KDV hariç olarak üç ay vadeli çek karşılığı satılmıştır (Özyürek,2012:136).

Mevcut muhasebe uygulamasına göre aşağıdaki yevmiye kaydı yapılacaktır.

01.10.20x1		
101 ALINAN ÇEKLER	55.460,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		47.000,00
391 HESAPLANAN KDV		8.460,00
Çek karşılığı mal satışı		
/		

MSUGT'ye göre vade farkları da satış hasılatına dâhil edilmektedir. Bu durumda satış hasılatını olduğundan daha yüksek gösterecektir. TMS'ye göre alınan çek vadeli olduğundan dolayı bir farklılık söz konusudur. Alınan ileri tarihli çekler için ayrı bir hesap açılarak takip edilmesi yerinde olacaktır. Uygulamada birçok şirket, ileri tarihli çekleri ticari alacaklar grubunda alacak senetleri hesabında izlemektedir. Ancak oluşturulacak yeni hesap planı ile birlikte 122 Alınan İleri

Tarihli Çekler hesabı açılması daha uygun olacaktır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:37'den uyarlanmıştır).

01.10.20x1	
122 ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER	55.460,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	44.000,00
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	3.000,00
391 HESAPLANAN KDV	8.460,00
Çek karşılığı mal satışı	

Yukarıdaki kayıt incelendiğinde 600 Yurt içi satışlar hesabına peşin tutar kaydedildiği görülmektedir. Vade farkları ise 125 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabının alacağına yazılmıştır. İlgili dönem geldiğinde 125 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabı borçlandırılarak, 642 Faiz Gelirleri hesabının alacağına kaydedilecektir.

4.1.5. Kredi Kartı İle Mal Satışı

Tüm dünyada geçerli olan ödeme sistemlerinden birisi de kredi kartı ile ödemedir. Birçok işletme satışını kredi kartı ile gerçekleştirmektedir. Kredi kartı ile yapılan satışlarda işletmenin kullanımına henüz açık değil fakat kısa sürede kullanılabilecek olması nedeniyle 108 Diğer Hazır Değerler hesabı kullanılmalıdır. Çünkü bu tutarı işletme her an kullanabilir. Eğer bu işlem için bankaya komisyon ödenmesi gerekirse bu tutar da 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında izlenilmesi uygun olacaktır. Çünkü kredi kartı ile satış bir pazarlama tekniğidir (Özkan ve Özen, 2011:131).

Örnek: İşletme 01.07.20x1 tarihinde bir adet buzdolabını 1.500 TL %18 KDV hariç satmıştır. Alıcı ödemeyi kredi kartı ile 10 taksit şeklinde yapmıştır. Satıcı işletme banka ile yaptığı anlaşma neticesinde satışların bedelini % 3 komisyon ödeyerek ertesi gün kullanabilir ya da bir ay sonra komisyonsuz ve otomatik olarak vadesiz

mevduat hesabına virman edilebilmektedir (Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, 2013:264'ten uyarlanmıştır).

Satıcı firma % 3 komisyon ödeyerek ertesi gün tutar, vadesiz mevduat hesabına yatırılmışsa kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

		01.07.20x1	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER		1.770,00	
108.01 Kredi kartı slipleri	1.770,00		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.500,00	
391 HESAPLANAN KDV		270,00	
Kredi kartı ile mal satışı			

		02.07.20x1	
102 BANKALAR		1.716,90	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	53,10		
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER		1.770,00	
108.01 Kredi kartı slipleri	1.770,00		

Kredi kartı bedelinin tahsili

Satıcı firma bir ay sonra hesaba virman edilmesini istediğinde herhangi bir komisyon ödemeyecektir. Bu durumda ise yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

BUGÜNKÜ DEĞER HESAPLAMA TABLOSU			
VADE	FAİZ ORANI	BUGÜNKÜ DEĞER (BD)	KAZANILMAMIŞ KISIM
1. AY	0,03	1.456,31 TL	43,69 TL

01.07.20x1	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	1.770,00
108.01 Kredi kartı slipleri	1.770,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.456,31
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	43,69
391 HESAPLANAN KDV	270,00
Kredi kartı ile mal satışı	
/	

Kredi kartı bedeli işletmenin mevduat hesabına aktarıldığında aşağıda verilen kaydın yapılması gerekir.

01.08.20x1	
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	43,69
642 FAİZ GELİRLERİ	43,69
Temmuz ayı vade farkının faiz gelir kaydı	
/	

4.1.6. Yurt Dışına Vadeli Mal Satışı

İhracat faturası düzenlenmiş olmasına rağmen hasılat, fiili ihracatın gerçekleştiği tarihe kadar kayıtlara alınmamaktadır. Satışların maliyet kaydı, hasılat kaydı ve vergi beyannamelerinin düzenlendiği tarih, fiili ihracat tarihi olmaktadır. Böylelikle mali tablolarda ve geçici vergi beyannamesinde karın veya zararın tespit edilmesi için hasılatın belirlenmesi kurumlar ve gelir vergisi açısından fiili ihracatın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bununla birlikte KDV tutarının hesaplanması, iade, mahsup işlemlerinin yapılması için de fiili ihracatın gerçekleşmesi gerekmektedir (Ceran ve Ortakarpuz, 2014:8).

Temel ilkeye göre faturanın düzenlendiği tarih, vergisel ve muhasebe açısından hasılatın doğduğu tarihtir. İhracat işlemlerinde hasılatın doğduğu tarih,

ihraç faturası tarihi ile farklı olabilmekte ve bu temel ilkenin bir istisnai durumunu ortaya çıkarmaktadır. Maliye Bakanlığı ihracat işlemleri tarihinde, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve KDV beyannamesine dâhil edilmesi açısından fatura tarihini esas almayıp, fiili ihraç tarihini baz almaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları ise hasılatın oluşmasında fiili ihracat tarihini esas almayıp, malın tamamen risk ve sorumluluklarıyla alıcının tasarrufuna geçtiği tarih olarak benimsemiştir (Maç, 2010:105).

Örnek: Bir işletme 01.09.20x1 tarihinde peşin fiyatı 20.000 \$ olan ticari malı, FOB faturayla iki ay vadeli olarak 22.000 \$'a satmıştır. 01.09.20x1 tarihindeki kur 2,95 TL'dir. Vade bitiminde kur 1 \$ = 3,00 TL'dir.

01.09.20x1		
120 ALICILAR	64.900,00	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		59.000,00
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		5.900,00
Yurt dışına mal satışı		
/		

Yapılan satışın hasılat olarak kaydedilebilmesi için malın müşteriye teslimi ve risklerinde devredilmiş olması gerekmektedir. Bu durum gerçekleştiğinden dolayı hasılat olarak kaydedilmiştir.

İki ay sonra alacak tahsil edildiğinde kur 1 \$ =3,00 TL değerinde olduğundan aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

01.11.20x1		
102 BANKALAR	66.000,00	
120 ALICILAR		64.900,00
646 KAMBIYO KARLARI		1.100,00
Mal bedelinin bankadan tahsili		
/		

01.11.20x1	
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	5.900,00
642 FAİZ GELİRLERİ	5.900,00
Vade farkı faiz gelir kaydı	
/	

Eğer yukarıdaki kur 1 \$ =2,85 TL değerinde olsaydı aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktı.

01.11.20x1	
102 BANKALAR	62.700,00
656 KAMBIYO ZARARLARI	2.200,00
120 ALICILAR	64.900,00
Mal bedelinin bankadan tahsili	
/	

4.1.7. Konsinye Mal Satışı

TMS 18 Hasılat standardına göre konsinye mal gönderilmesi, satış işlemi olarak görülmemektedir. Satış işleminin gerçekleşmiş olması için gönderilen işletmenin ilgili ürünleri satması gerekmektedir. Dolayısıyla ürünler gönderildiğinde hemen satış geliri olarak yazılmayacak, gönderilen işletme sattıkça, ilgili tutarlar gelir olarak kaydedilecektir.

Konsinye satışta malların mülkiyeti, alıcı kişilere satılıncaya kadar satıcı işletmeye aittir. Malların konsinyatöre (komisyoncu işletme) gönderilirken stoktan çıkarılarak hasılat kayıtlarına alınması mümkün olmamaktadır. Ayrıca, malların satıcı tarafından konsinyatöre gönderilmesinin ardından 152 Mamuller ya da 153 Ticari Mallar hesabının konsinye satışlar için ayrılan ilgili alt hesabında kayda alınması yerinde bir kayıt olacaktır. Konsinyatör firma ise, malların mülkiyetine değil zilyedliğine sahip olduğundan dolayı, satmak kaydıyla emanet olarak aldığı malları nazım hesaplarında izlemesi gerekir (Akışık, 2002:10).

Örnek: Lastik üreten bir işletme tanesi 260,00 TL maliyetli oto lastiğini tanesi 325,00 TL'den olmak üzere 01.03.20x1 tarihinde 10 adet konsinye olarak sevk etmiştir. Alıcı işletme 07.04.20x1 tarihinden oto lastiklerinden 4 adedinin satıldığını işletmeye bildirmesi üzerine satış faturası düzenlenerek alıcı işletmeye göndermiştir. Alıcı işletme aynı gün fatura bedelini bankadan ödemiştir. Aracı işletmenin komisyonu % 10 dur (Duman, 2007:66).

		01.03.20x1	
152 MAMULLER		2.6000,00	
152.02. Konsinyatördeki mamuller 2.600,00			
152 MAMULLER		2.600,00	
152.01. Stoktaki mallar 2.600,00			
Komisyoncuya mamul gönderilmesi			
		07.04.20x1	
120 ALICILAR		1.534,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.300,00	
391 HESAPLANAN KDV		234,00	
4 adet lastik satış kaydı			
		07.04.20x1	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		130,00	
191 İNDİRİLECEK KDV		23,40	
102 BANKALAR		1.380,60	
120 ALICILAR		1.534,00	
Komisyon gider ve banka havale kaydı			
		/	

07.04.20x1

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	1.040,00
---------------------------------	----------

152 MAMULLER	1.040,00
--------------	----------

152.02. Konsinyatördeki mamuller 1.040,00

Konsinyatördeki satılan mamul kaydı

/

Aynı işlem konsinyatör tarafından aşağıdaki gibi kayıtlara alınacaktır.

01.03.20x1

932 EMANET ALINAN KIYMETLER	2.6000,00
-----------------------------	-----------

932.01. Emanet alınan stoklar 2.600,00

933 EMANET VERİLEN KİTMETLER	2.600,00
------------------------------	----------

933.01. Emanet verilen kıymetler 2.600,00

Mülkiyeti satıcıya ait olan stok kaydı

07.04.20x1

100 KASA	1.534,00
----------	----------

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	1.534,00
---------------------------	----------

4 adet lastik tahsilat kaydı

07.04.20x1

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	1.534,00
---------------------------	----------

602 DİĞER GELİRLER	130,00
--------------------	--------

391 HESAPLANAN KDV	23,40
--------------------	-------

102 BANKALAR	1.380,60
--------------	----------

Komisyon geliri ve satıcıya ödeme kaydı

/

933 EMANET VERİLEN KİTMETLER

1.040,00

933.01. Emanet verilen kıymetler 1.040,00

932 EMANET ALINAN KIYMETLER

1.040,00

932.01. Emanet alınan stoklar 1.040,00

Nazım hesapları düzeltme kaydı

/

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre de konsinye mal satışı gerçek bir satış olarak değerlendirilmemektedir. Gelir, konsinyatör firma tarafından satılması durumunda kayıt altına alınmaktadır.

4.1.8. İskontolu Mal Satışı

Hasılatın belirlenmesinde, ticari iskontolar ve miktar indirimleri varsa dikkate alınması gerekmektedir. İskontolar satış anında yapılan iskonto olan katalog iskontosu, alacakların erken tahsili sebebiyle kasa iskontosu ve belirlenen satış miktarını aşan alıcılara uygulanan miktar iskontosu olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Örnek: Anka Giyim A.Ş. üç kazak alan müşterilerine bir kazak hediye etmektedir. Bir kazağın maliyeti 30 TL, satış fiyatı % 8 KDV hariç 50 TL'dir. Bir müşteri 01.03.20x1 tarihinde üç adet kazak almış ve nakit ödemiştir. Müşteriye bir adet kazak hediye edilmiştir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011:282).

- Hasılat tutarı 50 TL x 3 Adet = 150 TL
- Satış maliyeti 30 TL x 4 Adet = 120 TL

01.03.20x1		
100 KASA HS.	162,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		150,00
391 HESAPLANAN KDV HS.		12,00
Peşin Mal Satışı		

01.03.20x1		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	120,00	
153 TİCARİ MALLAR		120,00
Satılan ticari mal maliyet kaydı		

_____ / _____

Örnek: Bir ticari işletme, yıl sonunda bir yıl boyunca 100 tonun üzerinde alım yapan müşterisine dönem sonunda 10.000 TL miktar iskontosu sağlamış tutarı alıcının cari hesabından düşmüştür (Özerhan ve Yanık, 2012:92). Bu durumda müşteri 10.000 TL’lik iskonto faturası kesecektir. İskonto tutarı üzerinden hesaplanan ve faturada gösterilen 1.800 TL KDV, işletme açısından İndirilecek KDV’dir. İskonto ile birlikte işletmenin satış gelirleri azalacağından, Satış İskontoları hesabına yazılacak ve toplam 11.800 TL müşterinin cari bakiyesinden düşülecektir.

31.12.20x1		
611 SATIŞ İSKONTOLARI	10.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800,00	
120 ALICILAR		11.800,00
Dönem sonu miktar iskontosu kaydı		

_____ / _____

Örnek: Aylık mali tablo düzenleyen bir işletme, 30.06.20x1 tarihinde peşin fiyatı 10.000 TL olan bir malı, üzerine aylık % 2 vade farkı ekleyerek üç ay vadeli olarak satmıştır. Alıcı vadeye bir ay kala borcunu kapatmak istemiş ve 10.612,08 TL değil, 10.404 TL nakit tahsil edilmiştir (KDV %18). Bununla birlikte alıcının vadesinden

önce ödeme yapmasından dolayı, son ay vade farkı ile birlikte ayrıca 150 TL’lik daha iskonto yapmıştır (Özkan, 2003:62). İskonto için müşteri, 150 TL %18 KDV hariç fatura düzenlemiştir.

Fatura bedeline aşağıdaki gibi ulaşılmıştır.

Aylar	Toplam Bedel	Faiz
Temmuz	10.200,00	200,00
Ağustos	10.404,00	204,00
Eylül	10.612,08	208,08

30.06.20x1

120 ALICILAR

12.522,25

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

10.000,00

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ

612,08

391 HESAPLANAN KDV

1.910,17

Kredili Mal Satışı

31.07.20x1

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ

200,00

642 FAİZ GELİRLERİ

200,00

Temmuz ayı vade farkı geliri

31.08.20x1

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ

204,00

642 FAİZ GELİRLERİ

204,00

Ağustos ayı vade farkı geliri

/

31.08.20x1	
100 KASA	12.137,17
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	208,08
611 SATIŞ İSKONTOLARI	150,00
191 İNDİRİLECEK KDV	27,00
120 ALICILAR	12.522,25
Kredili borcun vadesinden önce ve iskontolu tahsili	
/	

4.1.9. Komisyonlar

Hasılat sadece, işletmenin kendisi adına almış olduğu ve alacağı brüt ekonomik fayda akışlarını kapsamaktadır. Üçüncü kişiler namına tahsil edilen satış vergileri, katma değer vergisi, mal ve hizmet vergileri tutarları işletmece elde edilen ekonomik yararlar değil ve bunun bir sonucu olarak öz kaynakta artış meydana gelmez. Örneğin, acentesi olunan bir işletme adına yapılacak tahsilatların tamamı hasılat değildir. Hasılat olan kısmı sadece komisyon tutarıdır (TMS, md. 8).

Örnek: Bir turizm firması, Afyonkarahisar bölgesinde yer alan otellerin odalarını % 10 komisyon karşılığında satışını yapmaktadır. Gün sonunda KDV dâhil 8.000 TL'lik satış yapılmıştır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011:283).

/	
100 KASA	8.000,00
320 SATICILAR	8.000,00
Otel odası satış tahsil kaydı	
/	

	/	
320 SATICILAR		800,00
602 DİĞER GELİRLER		678,00
391 HESAPLANAN KDV		122,00
Komisyon gelir kaydı		
	/	
320 SATICILAR		7.200,00
100 KASA		7.200,00
Otel odası komisyon gelir kaydı		
	/	

4.1.10. Takas Durumunda Hasılat

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip olması ya da vadeli takasa (swap) konu olması durumunda, hasılat meydana getiren bir işlem olarak ele alınmaz. Belirli bir yerleşim bölgesinde talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki süt ve petrol ürünleri gibi stoklarını değiştiren ya da vadeli takasa konu eden satıcılarda takas işlemine oldukça fazla rastlanmaktadır. Birbirinden farklı mal ya da hizmetlerin değiştirilmesinde takas hasılat meydana getirici bir işlem olarak ele alınır. Bu durumlarda hasılat, alınan mal ya da hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzeri tutarlarının düşülmesi ile hesaplanır. Elde edilen mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde belirlenemezse hasılat, elden çıkarılan mal ya da hizmetlerin gerçeğe uygun değerine, varsa transfer edilen nakit ve nakit benzeri bedelinin eklenmesi yoluyla hesaplanır (TMS, md. 12). MSUGT, her iki durumda da mal veya hizmetlerin değişimini ya da vadeli takas işlemini hasılat olarak kabul etmektedir.

Örnek: Bir beyaz eşya işletmesi, eski çamaşır makinesini 200 TL'ye alıp, maliyeti 800 TL olan çamaşır makinesini peşin 1.000 TL'ye % 18 KDV hariç satmıştır (Özerhan ve Yanık, 2012:103).

		/		
157 DİĞER STOKLAR			200,00	
157.01 Eski çamaşır makinesi				
100 KASA			980,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR				1.000,00
391 HESAPLANAN KDV				180,00
Takaslı mal satışı				
		/		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ			800,00	
153 TİCARİ MALLAR MALİYETİ				800,00
Satılan ticari mal maliyet kaydı				
		/		

4.1.11. Akıllı Kartlarla Yapılan Satışlarda Hasılat

Hasılat işletmenin kendi adına almış olduğu ve alacağı brüt ekonomik akışları içermektedir. Üçüncü kişiler namına tahsil edilen vergilerin işletme için ekonomik faydalar içerisinde olmadığı açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu tür akışlar, işletme öz kaynaklarında herhangi bir artış göstermemektedir. Akıllı kart sisteminde işverenler, akıllı kartı tedavül eden işletmeler ve üye iş yerleri (ürün satıcısı işletmeler) olmak üzere üç taraf yer almaktadır. Ürün satıcısı işletme için, KDV ve hizmeti sunan işletmenin alacağı komisyon bedeli düşüldükten sonra kalan satış bedeli hasılat olarak kaydedilecektir (Özulucan ve Özdemir, 2010:64).

Örnek: Tarım ürünleri alanında üretim yapan X AŞ, akıllı kartları tedavüle süren Y AŞ'den 20.000 TL % 18 KDV hariç tutarında yükleme yaptırmış ve tutarı daha sonra ödemek üzere borçlanmıştır. Akıllı kartları tedavüle süren işletmenin komisyon oranı % 18 KDV hariç % 8'dir. Toplam yemek bedelinin işletmedeki çalışanların bölümlerine göre dağılımı şu şekildedir (Özulucan ve Özdemir, 2010:65-67).

Üretim bölümü % 70 14.000,00 TL

Pazarlama bölümü % 25 5.000,00 TL

Yönetim bölümü % 5 1.000,00 TL

İşveren işletme, akıllı kartı çıkaran işletme ve ürün satışını yapan işletme açısından kayıtlar ayrı ayrı ele alınmıştır.

İşveren işletme olan X AŞ kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

		/		
182 ERTELENMİŞ GİDERLER			20.000,00	
182.01 Kasadaki akıllı kartlar	20.000,00			
191 İNDİRİLECEK KDV			3.600,00	
320 SATICILAR				16.520,00
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR				7.080,00
Akıllı kart yüklemesinin aktifleştirilmesi				
		/		
182 ERTELENMİŞ GİDERLER			20.000,00	
182.02 Personele dağıtılan akıllı kartlar	20.000,00			
182 ERTELENMİŞ GİDERLER				20.000,00
182.01 Kasadaki akıllı kartlar	20.000,00			
Akıllı kartların personele dağıtılması				
		/		

		/		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	14.000,00			
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	5.000,00			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.000,00			
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	20.000,00			

182.02 Personele dağıtılan akıllı kartlar 20.000,00

Akıllı kart bedelinin gidere dönüştürülmesi

		/		
--	--	---	--	--

Yukarıdaki kayıtlar incelendiğinde işletme, yükleme bedelini önce aktifleştirip sonradan gidere dönüştürmüştür. Eğer işletme doğrudan gider kaydetme yoluna gitseydi ilk kayıta 182 Ertelenmiş Giderler hesabını kullanmayıp ilgili gider hesaplarının yazılması gerekirdi. Akıllı kartlara yapılan yükleme vadeye bağlı olarak gerçekleşeceğinden dolayı ertelenmiş giderler hesabı kullanılmıştır. İşletme üretim bölümünde gerçekleşen maliyet tutarını esas faaliyet konusu ile ilgili senetsiz borçların takip edildiği satıcılar hesabında, diğer faaliyet giderleri bölümlerinde oluşan borçlarını ise diğer ticari borçlar hesabında izlemiştir. İşletme kasasında bulunan akıllı kartlar personellere dağıtıldığında ertelenmiş giderler hesabının ilgili alt hesabına aktarılmıştır. Son olarak ertelenmiş giderler hesabında yer alan tutar, üretim bölümü için Genel Üretim Giderleri hesabına, pazarlama bölümü için Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına ve yönetim bölümü için Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılarak kapatılmıştır.

Akıllı kartları tedavül eden işletme kayıtları aşağıda ele alınmıştır.

		/		
120 ALICILAR	23.600,00			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	20.000,00			
391 HESAPLANAN KDV	3.600,00			

X AŞ'ye akıllı kart satışı

		/		
--	--	---	--	--

		/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			20.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV			3.600,00	
320 SATICILAR				23.600,00
Ürün satan işletmeye borçlanılan tutar ve maliyet kaydı				
		/		
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ			20.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA				20.000,00
Ürün maliyetinin sonuç hesabına devir kaydı				
		/		
120 ALICILAR			1.888,00	
602 DİĞER GELİRLER				1.600,00
391 HESAPLANAN KDV				288,00
Komisyon gelir kaydı				
		/		

Yukarıdaki yevmiye kayıtları incelendiğinde akıllı karta yükleme yapıldığında satış faturası kaydedilmiştir. Akıllı kart satışlarına ilişkin fatura ürün satıcısı işletme tarafından teslim alındığında, borçlanılan tutar ilgili maliyet hesabına aktarılmıştır. Daha sonra ürün maliyeti sonuç hesaplarına aktarımı gerçekleştirilmiştir. Komisyon tutarı da tahakkuk etmesinin ardından komisyon faturası yevmiye kaydı yapılmıştır. Kayıtlara bakıldığında işletmenin brüt satış hasılatı 21.600,00 TL, üretim maliyeti ise 20.000,00 TL olduğu görülmektedir. Dolayısıyla işletmenin brüt satış kar tutarı 1.600,00 TL'dir. Devlet adına tahsil edilen KDV tutarı işletmenin hasılatı değildir.

Akıllı kartlarla ürün satışı yapan işletme veya diğer bir ifadeyle üye işyeri yevmiye kayıtları aşağıda verilmiştir.

		/		
120 ALICILAR			23.600,00	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER				20.000,00
391 HESAPLANAN KDV				3.600,00
Ertelenmiş gelir kaydı				
		/		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER			20.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR				20.000,00
Hasılatın gerçekleşmesi kaydı				
		/		
613 SATIŞLA BAĞLANTILI DİREKT GİDERLER			1.600,00	
613.01 Satışla ilgili komisyon gideri	1.600,00			
191 İNDİRİLECEK KDV			288,00	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR				1.888,00
Satış komisyon giderleri kaydı				
		/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			13.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME				7.000,00
771 GENEL YÖN. GİD. YANSITMA HS.				4.000,00
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR				2.000,00
Yemek üretim maliyet kaydı				
		/		

622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ	13.000,00
-------------------------------	-----------

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	13.000,00
-------------------------------------	-----------

Ürün maliyetinin sonuç hesabına devir kaydı

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarına bakıldığında, akıllı kartları çıkaran işletme tarafından herhangi bir ödeme yapılmadığından dolayı ertelenmiş giderler hesabı kullanılmıştır. Ancak akıllı kartları çıkaran işletme ödemeyi nakit olarak yapmış olması ve hizmetin henüz verilmemiş olması durumu olsaydı 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı kullanılabilirdi. İlgili durum vadeye bağlı olarak gerçekleşeceğinden dolayı ertelenmiş gelirler hesabı kullanılabilir. Hizmetin verilmesi ve faturanın düzenlenmesiyle hasılat gerçekleşmiş olduğundan ertelenmiş gelirler hesabı yurt içi satışlar hesabına aktararak kapatılmıştır. Standarda göre vadeli satışlarda vade farkı tutarı faiz geliri olarak yazılacağı açık olarak yazılmıştır. Verilen uygulamada vade farkı söz konusu değildir. Eğer vade farkı söz konusu olsaydı ilgili tutar 642 Faiz Gelirleri hesabının alacağına kaydedilecekti. Akıllı kartları tedavül eden işletmeye ödenecek komisyon gideri satışla ilgili olduğundan dolayı, 613 Satışla Bağlantılı Direkt Giderler hesabına yazılmıştır. Verilen hizmetin maliyeti için örnekte verilen giderlerden oluştuğu varsayılarak kaydedilmiş ve sonuç hesabına yansıtılmıştır.

4.2. HİZMET SATIŞLARINDA HASILATIN ÖLÇÜLMESİ

Hizmet sunumuna ait bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Aşağıda verilen koşulların olması durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir şekilde tahmin edildiği kabul edilmektedir (TMS, md. 20):

- Hasılat bedelinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmenin elde edeceğinin muhtemel olması;

- Raporlama dönemi sonuna kadar işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi;
- İşlem için katlanılan maliyetlerle işlemin tamamlanması için gerekli maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Hizmet sunumu yapan işletmelerde, işlemin tamamlanma oranı dikkate alınarak hasılatın kayıtlara alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak ifade edilmektedir. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemde finansal tablolara yansıtılmaktadır. Hasılatın bu yöntemle muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet hakkında yararlı bilgiler sağlamaktadır (TMS, md. 21). Herhangi bir işlemin tamamlanma düzeyi farklı yöntemlerle belirlenebilmektedir. İşletme tarafından, verilen hizmeti güvenilir bir şekilde ölçen yöntem kullanılmaktadır. İşlemin özelliğine bağlı olarak bu yöntemler şu şekildedir: (TMS, md. 24)

- a) Yapılan işleme dair incelemeler,
- b) Raporlama dönemi sonuna dek gerçekleştirilen hizmetlerin verilecek olan toplam hizmetlere oranı,
- c) İşlemin tahmini yekûn maliyetleri içerisinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı, işlemin tahmini yekûn maliyetlerine sadece verilen ya da verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılmaktadır.

Örnek: Kırmızı A.Ş. bir müşteriyle 2 yıl içinde kuracağı bir elektrik trafosu için 01.01.20x1 tarihinde anlaşma imzalamıştır. Proje bedeli %18 KDV hariç 400.000 TL olup, kurulum maliyeti 160.000 TL olarak hesaplanmıştır. 31.12.20x1 tarihine kadar trafo montajı için 80.000 TL harcamıştır (Yücenurşen vd., 2014:16).

Yukarıda verilen bilgilere göre, 01.01.20x1 tarihinde tahmini maliyet 160.000 TL'dir. 31.12.20x1 tarihine kadar gerçekleşen maliyet 80.000 TL yani yarısı (1/2) gerçekleşmiştir. Dolayısıyla hasılat yazılacak kısımda $400.000 \times 0.5 = 200.000$ TL olacaktır.

	31.12.20x1	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		80.000,00

XXX ÇEŞİTLİ VARLIK VE KAY. H. 80.000,00

Dönem içinde yapılan harcama kaydı

	31.12.20x1	
--	------------	--

120 ALICILAR		236.000,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		200.000,00
391 HESAPLANAN KDV		36.000,00

20x1 yılına ait gelir kaydı

	/	
--	---	--

Bu durumda TMS'ye göre işletmenin 20x1 yılı gelir için yurt içi satışlar hesabına 200.000 TL olarak kaydedilmiştir. VUK'a göre 20x1 yılı gelir için yurt içi satışlar hesabına 400.000 TL olarak hesaplanacaktı. Bu bağlamda işletme dönem sonunda ertelenmiş vergi varlığını da muhasebe kayıtlarına alacaktır.

Hakedişler ve alıcılardan avans alınması sunulan hizmetleri yansıtmaz. Bundan dolayı hakediş ya da avansın alınması, hizmetin sunulduğu anlamına gelmemelidir.

Örnek: Bilgisayar teknik servis işletmesi, 20.01.20x1 tarihinde 25.000 TL % 18 KDV hariç tutarında müşterisiyle bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme tarihinde 10.000 TL avansı müşteri, banka hesabına yatırmıştır. Dönem sonunda işin %60 oranında tamamlandığı ve o ana kadar 7.500 TL harcamaların banka hesabından yapıldığı belirlenmiştir (Özerhan ve Yanık, 2012:113).

	20.01.20x1	
--	------------	--

102 BANKALAR		10.000,00
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		10.000,00

Sipariş Avansı Alımı

	/	
--	---	--

		/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	7.500,00			
102 BANKALAR			7.500,00	
Dönem içinde yapılan harcama kaydı				
		31.12.20x1		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	7.500,00			
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.			7.500,00	
Dönem sonu hizmet üretim maliyeti kaydı				
		31.12.20x1		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	10.000,00			
120 ALICILAR	7.700,00			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			15.000,00	
391 HESAPLANAN KDV			2.700,00	
20x1 yılına ait gelir kaydı				
		/		

Hasılat, işletmenin elde etmesi muhtemel duruma geldiğinde mali tablolara alınmalıdır. Fakat hasılat tutarı daha önceden muhasebeleştirilmişse ve tahsilinde belirsizlik ortaya çıkarsa, başlangıçta kayda alınmış hasılatı düzeltmek yerine, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabında finansal tablolara yansıtılmalıdır (TMS, md. 22).

Örnek: İşletme, bir Sivil Toplum Kuruluşu'na, biraz da saygınlık amacıyla hizmet vermektedir. Bu kuruluşla hizmet fiyat tespiti belirlenmemiştir. Böyle bir durumda tahsilatın gerçekleşip gerçekleşmeyeceği, gerçekleşirse ne kadar tahsil edileceği tahmin edilememektedir. Bu proje için 10.000 TL hizmet üretim maliyetlerine kaydedilmiş, bu hesaptan diğer olağan gider ve zararlar hesabına aktararak kaydedilmesi gerekmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011:293).

31.12.20x1

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	10.000,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	10.000,00

Hizmet üretim maliyeti iptal kaydı

_____ / _____

Ertesi dönemlerde 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabından 600 Yurt İçi Satışlar Hesabına devredilen hizmet gelirinin maliyeti 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında takip edilmesi uygun olacaktır.

Örnek: Kaynak Sondaj firması Doğal A.Ş. firmasına sulama tesisi nedeniyle su sondaj işi yapacaktır. Suyun çıkarılması amacıyla 300 metre derine inilecektir. Birinci ayın sonu itibariyle 100 metre, ikinci ayın sonu itibariyle 100 metre ve üçüncü ayın sonu itibariyle 100 metre inilerek sondaj işlemini gerçekleştirmiştir. Kontrol ünitesinin takılmasıyla tesis kullanıma hazır hale getirilmiştir. Sondaj işlemi %18 KDV hariç peşin ödenen faturaları aşağıdaki gibidir. Bu sondaj işleminin işletmeye maliyeti ise 15.000 TL olup işlemler banka hesabından ödenmiştir (Yükçü ve Uğurluel, 2005:11'den uyarlanmıştır).

- 1. ay sonu 7.000 TL
- 2. ay sonu 7.000 TL
- 3. ay sonu 7.000 TL
- 3. ay sonu 4.000 TL elektrik kontrol ünitesi

_____ / _____

100 KASA	8.260,00
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	7.000,00
391 HESAPLANAN KDV	1.260,00

1. ay sonu fatura kaydı

_____ / _____

_____/_____
100 KASA 8.260,00

382 ERTELENMİŞ GELİRLER 7.000,00

391 HESAPLANAN KDV 1.260,00

2. ay sonu fatura kaydı

_____/_____
100 KASA 8.260,00

382 ERTELENMİŞ GELİRLER 7.000,00

391 HESAPLANAN KDV 1.260,00

3. ay sonu fatura kaydı

_____/_____
100 KASA 4.720,00

382 ERTELENMİŞ GELİRLER 4.000,00

391 HESAPLANAN KDV 720,00

3. ay sonu elektrik kontrol ünitesi fatura kaydı

_____/_____
382 ERTELENMİŞ GELİRLER 25.000,00

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 25.000,00

Tesis teslimi sonrası gelir kaydı

_____/_____
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 15.000,00

102 BANKALAR 15.000,00

Dönem içinde yapılan harcama kaydı

_____/_____

31.12.20x1	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	15.000,00
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	15.000,00
Dönem sonu hizmet üretim maliyeti kaydı	
/	

4.3. FAİZ, TEMETTÜ VE İSİM HAKLARINA İLİŞKİN HASILATIN ÖLÇÜLMESİ

İşletme varlıklarının üçüncü kişiler tarafından kullanılması sonucunda sağlanan faizleri, isim hakları ve temettüleri, ilgili işlemle ekonomik faydaların işletmenin elde etmesinin muhtemel olması ve hasılat meblağının güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda aşağıda verilen esaslara uygun olarak finansal tablolara yansıtılır:

- Faizler, “TMS-39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında belirtilen etkin faiz yöntemi esas alınarak muhasebe kayıtlarına alınır.
- İsim hakkı, sözleşmenin içeriğine uygun olarak, tahakkuk esasına göre muhasebe kayıtlarına alınır.
- Temettüler, ortakların tahsil hakkı doğduğunda mali tablolara yansıtılmaktadır.

Hasılat yalnızca işleme ilişkin faydaların işletmenin elde etmesi muhtemel olduğu durumda mali tablolara alınması gerekir. Daha önce mali tablolara yansıtılmış hasılat bedelinin tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik söz konusu olduğunda, başlangıçta hasılat olarak muhasebe kayıtlarına alınmış olan tutarın düzeltilmesi yerine, gider yazılarak mali tablolara alınır (TMS-18, pr:34).

4.3.1. Faiz Gelirleri

Faiz içeren bir menkul kıymetin satın alındığında, satın alınma tarihine kadar tahakkuk etmiş faizi ayrı olarak muhasebeleştirilir. Satın alım tarihinden itibaren tahakkuk edecek faizde hasılat olarak finansal tablolara kaydedilir.

Örnek: 01.01.20x1 tarihinde ihraç edilen ve vadesi 31.12.20x1 tarihinde dolacak olan nominal bedeli 20.000 TL olan özel kesim tahvili işlemiş faizi ile birlikte 21.000 TL'ye 01.03.20x1 tarihinde banka hesabından satın alınmıştır. Vade bitiminde tahsil edilecek faiz tutarı 6.000 TL'dir (Özerhan ve Yanık, 2012:117).

01.03.20x1			
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI		21.000,00	
111.01. Nominal Değeri	20.000,00		
111.02. İşlemiş faiz bedeli	1.000,00		
102 BANKALAR	.		21.000,00
Özel kesim tahvil alım kaydı			
31.12.20x1			
102 BANKALAR		26.000,00	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI		21.000,00	
111.01. Nominal Değeri	20.000,00		
111.02. İşlemiş faiz bedeli	1.000,00		
642 FAİZ GELİRLERİ			5.000,00
Özel kesim tahvil tahsil kaydı			
/			

Örneğimizde, işletmenin satın aldığı tahvilin alış bedeli içerisinde işlemiş faizi de yer almaktadır. Standartlar, işlemiş faizlerin gelir olarak alınmayıp, alış bedeli içerisinde ayrı bir yardımcı hesapta izlenmesi gerektiğini öngörmektedir.

4.3.2. Temettü Gelirleri

Temettüler tahsil edilme hakkı doğduğunda mali tablolara yansıtılmaktadır. İştiraklerden kar payı alacağı bilgisi geldiğinde ertelenmiş gelirlere yazılmalıdır. Kar payı tahsil edildiğinde de ertelenmiş gelirler kapatılarak ilgili gelir hesabına alınmalıdır.

Örnek: OLCAY A.Ş. iştiraki olan TUNCAY A.Ş.'den 4.200 TL kar payı alacaktır. Buna ilişkin bilgi 20.06.20x1 tarihinde işletmeye bilgi verilmiştir. Kar dağıtımı, 05.07.20x1 tarihinde başlamış, 18.07.20x1 tarihinde kar payı banka hesabına yatırılmıştır (Yükçü ve Uğurluel, 2005:13).

20.06.20x1	
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	4.200,00
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	4.200,00
Tuncay A.Ş. iştirakinden alacak kaydı	
05.07.20x1	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	4.200,00
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRİ	4.200,00
Tuncay A.Ş. iştiraki gelir kaydı	
18.07.20x1	
102 BANKALAR	4.200,00
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	4.200,00
Tuncay A.Ş. iştiraki tahsil kaydı	
/	

4.3.3. İsim Hakkı Gelirleri

İsim veya lisans hakkı gelirleri, yapılan sözleşmenin süresi dikkate alınarak yıl bazında tahakkuk ettirilmesi uygun olacaktır.

Örnek: Kardelen işletmesi, 01.01.20x1 tarihinde bir müşteriye 2 yıllığına bir yazılım lisansını 5.900 TL'ye % 18 KDV dâhil peşin olarak satmıştır (Özkan, 2003:82'den uyarlanmıştır).

01.01.20x1		
100 KASA	5.900,00	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		2.500,00
482 ERTELENMİŞ GELİRLER		2.500,00
391 HESAPLANAN KDV		900,00

Lisans hakkı satış kaydı

31.12.20x1		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	2.500,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		2.500,00

20x1 yılına ait gelir kaydı

31.12.20x1		
482 ERTELENMİŞ GELİRLER	2.500,00	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		2.500,00

Dönem sonu devir kaydı

31.12.20x2		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	2.500,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		2.500,00

20x2 yılına ait gelir kaydı

/		

İşletme lisans satış hakkını iki yıllığına yaptığından dolayı ilk yıl 382 Ertelenmiş Gelirler hesabına yazılırken ikinci yıl 482 Ertelenmiş Gelirler hesabında muhasebeleştirilebilir. Standart finansal durum tablosunda 380/480 Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler hesapları olmadığı için 382/482 Ertelenmiş Gelirler hesabı kullanılmıştır.

5. İŞLEMLERİN AYRIŞTIRILMASI

Standarttaki muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işlem için ayrı ayrı uygulanması gerekir. Fakat bazı durumlarda, muhasebe ilkelerini yapılacak olan işlemin özünü yansıtabilmesi amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine ayrı ayrı uygulamak söz konusu olabilir. Örneğin, bir ürün satış fiyatında ayrıştırılabilir özellikteki satış sonrası servis bedelini de içeriyorsa, bu bedelin hasılat olarak muhasebe kayıtlarına alınması ertelenerek, servis hizmetinin verileceği dönemlerde hasılat olarak mali tablolara yansıtılmaktadır (TMS-18, pr:13). Bu durumda gelecek dönemdeki servis gelirleri 382 Ertelenmiş Gelirler ve 482 Ertelenmiş Gelirler hesaplarında takip edilmelidir.

Örnek: Bir işletme sattığı ürün için 2 yıl garanti vermektedir. Ürünün garanti dâhil satış fiyatı 2.000 TL+ %18 KDV, 2 yıllık tahmini garanti tutarı ise 200 TL'dir. Alıcı tutarı peşin ödemiştir. Bu işlem muhasebe kayıtlarına alınırken garanti bedeli garanti süresince gelir kaydedilmelidir (Yükçü ve Uğurluel, 2005:4'den uyarlanmıştır).

		/		
100 KASA			1.300,00	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR			1.800,00
	391 HESAPLANAN KDV			360,00
	382 ERTELENMİŞ GELİRLER			100,00
	482 ERTELENMİŞ GELİRLER			100,00
2 yıl garantili mal satışı				

6. HASILAT SAYILMAYAN UNSURLAR

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması adlı projelerinde hasılat sayılmayan unsurları şu şekilde sıralamışlardır (Acar vd., 2010):

- Üçüncü şahıslar namına tahsil edilen satış vergileri
- Hizmet ve mal vergileri

- c) Katma değer vergisi
- d) Acente işletmelerinin acentesi olduğu işletmenin adına yaptığı satışları (komisyonu hariç)
- e) Hissedarların işletmeye sermaye getirmeleri sonucundaki fayda akışları

Bazı satımlarda mülkiyet devredilmesine karşın elde bulundurma ve kullandırma hakkı satıcıda kalmaya devamı mümkün olabilir ve kullanımlardan dolayı doğan riskler de satıcının kendisine ait olabilir. Bu durumda satım gerçekleşmemiş sayılır. İşletmenin sahiplik ile ilgili riskleri taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir (TMS 18, pr:16):

- a) İşletmenin normal garanti kapsamı dışında performans kapsamında yükümlülük taşıması,
- b) Hasılatın tahsilinin, alıcının ürünleri üçüncü kişilere satması şartına bağlı olması,
- c) Monte koşuluyla yapılan satışlarda, montajın tamamlanmamış olması,
- d) Alıcının ürün üzerinde vazgeçebilme ihtimalinin bulunması ve ürünlerin iadesi konusunda emin olunamama durumunda işletme sahiplik ile ilgili riskleri taşımaktadır.

Yukarıda bahsedilen durumlar söz konusu olduğunda satışların kesinleşmesine kadar tutarın 382/482 Ertelenmiş Gelirler Hesaplarına kaydedilmesi uygun olacaktır.

Örnek: Bir işletme, hazır mutfak üretmekte olup sipariş üzerine çalışmaktadır. İşletme 01.01.20x1 tarihinde montaj dâhil % 18 KDV hariç 7.000 TL’lik siparişi alıcısına teslim etmiştir. Fakat mutfağın tamamının montaj işlemi düzenlenen sözleşme gereğince 01.02.20x1 tarihinde montajı tamamlanacaktır. Montaj tamamlandıktan sonra alıcı, bedeli banka hesabına yatırmıştır (Yükçü ve Uğurluel, 2005:6’dan uyarlanmıştır).

3065 Sayılı KDVK’nun “Vergiye Doğuran Olayın Meydana Gelmesi” başlıklı 10. Madde (c) bendi gereğince; “*kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması*” durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geleceği ifade edilmektedir. Bu duruma göre yapılması gereken kayıt aşağıda verilmiştir.

01.01.20x1		
120 ALICILAR	8.260,00	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	7.000,00	
391 HESAPLANAN KDV	1.260,00	
Hazır mutfak sipariş kaydı		
/		

Yukarıdaki kayıtlarla hem KDVK'nun emri yerine gelmekte hem de standarda uygun bir kayıt yapılmış olmaktadır. KDV tahakkuk etmekte ve 7.000 TL'lik tutar hasılat olarak kaydedilmemektedir.

Montaj işleminin gerçekleşmesinden sonra aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

01.02.20x1		
102 BANKALAR	8.260,00	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	7.000,00	
120 ALICILAR	8.260,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	7.000,00	
Hazır mutfak gelir ve tahsil kaydı		
/		

Standarda göre; satılan ürünün monte edilmesi koşulu ile satışın yapılması ve satıcı işletme tarafından henüz tamamlanmamış olmasından dolayı yapılan işlem satış değildir. Bundan dolayı montaj işlemi tamamlandıktan sonra hasılat olarak kaydedilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MERMER SEKTÖRÜNDE HASILAT STANDARDI UYGULAMA ÖRNEĞİ

1. MERMER SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Doğal taş grubuna giren mermer yüzyıllardır insanların yaşam alanlarının içinde yer alan birçok alanda kullanılan çok amaçlı bir üründür. Uygun ebatlarda blok verebilen, kesilerek parlatılan ya da yüzeyi işlenebilen ve taş malzeme özellikleri kaplama taş normlarına uygun olan her nevi taş mermer olarak ifade edilmektedir. Bu tanım kapsamında tortul (kalker, kumtaşı, traverten), metamorfik (mermer, kuvarsit) ve magmatik (granit, siyenit, andezit, bazalt) gibi taşlar da mermer olarak adlandırılmaktadır (Sağlam ve Yolcu, 2014:23). Görüldüğü gibi mermer deyince sadece bir çeşit değil, çok farklı türleri de kapsayan geniş bir kavram olarak düşünülmelidir. Ülkemizde doğal taşlar kapsamında yer alan mermerler bakımından oldukça zengindir.

Üretilen mermer ürünleri inşaatlarda iç-dış cephe kaplamalarında, yer döşemelerinde, merdivenlerde, denizlikte, mutfak tezgâhlarında, mezar düzenlemesinde, heykeltçilik ve süslemede, hediyelik eşya yapımında, masa, sehpa ve mobilya sektöründe kullanıldığı görülmektedir (Sağlam ve Yolcu, 2014:23). Mermer ürünleri birçok farklı sektöre ham madde sağladığı görülmektedir. Her geçen yıl sektörlerin mermer ürünlerine talebi de giderek artmaktadır. İlerleyen zamanlarda daha fazla sektörün mermer ürünlerini kullanacağı gözlenmektedir. Bununla birlikte ülkelerin de geliştikçe mermer ürünlerini daha fazla tüketmektedirler.

Dünyada en önemli mermer tüketimi gerçekleştiren ülke ABD'dir. Bunun yanı sıra İngiltere, Orta Avrupa ve bazı Orta Doğu ülkelerinde de mermer tüketimi oldukça fazladır. Gelişmiş ülkeler doğal yaşamlarına ve çevreye verdikleri önemden dolayı mermer kullanım alanı ve miktarı sürekli artarak devam etmektedir. Bu kapsamda mermer kullanım alanları Tablo 4'te aşağıda verilmiştir:

Tablo 4: Mermer Kullanım Alanları

Kullanıldığı Alan	%	Kullanıldığı Alan	%
Taban Döşemeleri	36,5	İç Duvar Kaplamaları	9,5
Mezar Taşları	17,5	Dış Duvar Kaplamaları	7,5
Özel İşler	13,0	Basamaklar	3,5
Heykel	10,0	Diğerleri	2,5

Kaynak: Stone World, 2005 akt. Karabulut, 2010:25

Yukarıdaki tabloyu incelediğimizde sırasıyla inşaat sektöründe, mezar taşı yapımında, özel işler ve heykel yapımında kullanıldığı görülmektedir. Dünya’da üretilen mermerlerin tamamına yakını bu sektörler tarafından tüketilmektedir. Önemli bir stok yapılmamaktadır. Dolayısıyla mermer sektörü gelişmeye hızlı bir şekilde devam etmektedir.

Kullanım alanları önemli ölçüde yaygın olan mermerlerin, dünyada tüketimleri yıldan yıla artarak devam etmektedir. Bundan dolayı “Mermer Endüstrisi”, dünyanın en hızlı gelişim gösteren sektörleri içerisinde bulunmaktadır. Dünya mermer pazarına bakıldığında, üretilen her bir ürünün bir kullanım alanı olduğu ve her kalitedeki ürüne bir talep olduğu görülmektedir (Çonkar vd., 2010:3)

Türkiye kaliteli mermer rezervlerine sahip olmasına karşın mermer işleme teknolojisinde dışa bağımlı haldedir. İlgili makine parkının geniş tutulması için özellikle İtalya’dan makine ithalatı gerçekleştirilmektedir. Sektörde en yeni teknolojiler ithal edilirken, diğer taraftan yerli makine üreticileri de üretimlerini geliştirerek piyasadaki paylarını artırmaktadırlar. Bugün kullanılan kesici makine, yükleyici araç gereçler ve işleme aşamasında yer alan pek çok makine ve teçhizatlar yerli firmalar tarafından karşılanmaktadır (Uyanık, 2001:34). Türkiye, yeni makine ve teçhizat üretimine önem vererek dünya mermer sektöründe daha da güçlenerek yoluna devam edecektir. Mermer işleme teknolojisinden dışa bağımlı halden kendine yeten bir ülke yolunda ilerlemektedir. Dünyada ve Türkiye’de mermer sektörünün konumu aşağıda iki başlık altında incelenmiştir.

1.1. DÜNYADA MERMER SEKTÖRÜ

Mermerden üretilen malzemelerin yapı ve dekorasyon malzemesi olarak daha fazla tercih edilmesi sonucunda dünyadaki tüketici sayılarında artış meydana gelmiştir. Bununla birlikte piyasa fiyatlarında önemli oranda düşüş yaşanması, estetik ve ekolojik yapıli ürünlere olan talebin artış göstermesi tüketimi artıran diğer faktörlerdir. Günümüzde yedi önemli mermer üreticisi ülke, dünya üretiminin % 70'ini gerçekleştirmektedirler.

Tablo 5: Dünyanın 7 En Önemli Mermer Üretici Ülkesi (Ham Blok)

Ülkeler	Üretim Miktarları (ton)
1. Çin	11 000 000
2. İtalya	8 700 000
3. İspanya	4 500 000
4. Hindistan	4 500 000
5. Türkiye	2 000 000
6. Brezilya	2 000 000
7. Kore	2 000 000

Kaynak: Stone 98, World Marketing Handbook akt. Uyanık, 2001:48

Son yıllarda hızla gelişen ve birinci sırayı alan her ne kadar Çin olmasına karşın İtalya bugün de dünya mermer üretiminin merkezi ve Avrupa kıtasında hâkim olmayı sürdürmektedir. İtalya en önemli ithalatçı, işleyici ve ihracatçı olarak sektörün dünyadaki merkezi konumundadır. Türkiye zengin rezervlere sahip olması ve hızla gelişen sanayisiyle dünyanın sayılı mermer üreticileri arasında yer almaktadır.

Türkiye mermer üretiminde son yıllarda büyük artış sağlamıştır. Mermer sektörü ürünlerinin kullanım alanı geniş olup ve ithal girdiyle üretim yapmayan sektörlerden birisidir. Ülkemiz, dünya üretiminin %70'ini sağlayan ilk 7 ülke

içerisinde yer almaktadır. Ülkemiz, son zamanlarda uygulanmaya başlanılan modern ocak üretim yöntemleriyle, işleme tesislerinde uygulanan tekniklerle dünya mermer üretimi alanında önemli bir yere sahip olmuştur (Çonkar vd., 2010:9)

Dünya mermer ithalatına bakıldığında Çin başı çekmektedir. İthalatta söz sahibi diğer ülkelerde aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 6: Dünya Mermer İthalatında ilk 5 Ülke

Sıra	Ülke	Toplam (Milyon \$)	Aldığı Pay %
1	Çin	2984	52,0
2	İtalya	523	9,1
3	İspanya	220	3,8
4	Hindistan	191	3,3
5	G.Kore	162	2,8

Kaynak: UncomTrade, 2009 akt. Karabulut, 2010:28

İthalat ve ihracatta dünya sıralamalarında yukarılarda yer alan ülkeler İtalya ve İspanya'dır. Bu ülkelerin hem ithalatta hem de ihracatta yukarılarda yer almaları, blok taş ithal edip, bu taşları işledikten sonra üçüncü ülkelere tekrar satmaları ile açıklanabilir. Dolayısıyla bu ülkelerde mermer işleme sanayisi oldukça gelişmiş durumdadır.

Dünyada mermer ihracatına bakıldığında Türkiye başı çekmektedir. Dünya mermer ihracatında miktar olarak başı çeken ülkeler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 7: Dünya Mermer İhracatında İlk 5 Ülke

Sıra	Ülke	Toplam (Milyon \$)	Aldığı Pay %
1	Türkiye	1493	29,2
2	İtalya	1057	20,5
3	İspanya	958	18,6
4	Portekiz	241	4,6
5	Mısır	212	4,1

Kaynak: UNcomTrade, 2009 akt. Karabulut, 2010:28

Tabloya bakıldığında %29,2 payla Türkiye ilk sırada yer almaktadır. Mermer sektörü ihracatı blok veya işlenmiş olmak üzere temelde iki farklı şekilde yapılmaktadır. İhracat oranlarına bakıldığında yaklaşık olarak yarısı blok ve diğer yarısı da işlenmiş mermer olarak gerçekleştiği görülmektedir. İşlenmiş mermer ihracatını arttırarak ve blok mermer ihracatını en aza indirip gerekli katma değeri sağladıktan sonra ihracatını gerçekleştirmek ülkemiz adına çok daha faydalı olacağı açıktır. Bu doğrultuda mermer sanayisine gerekli önem ve teşvikler verilerek mermer sektörünün ihracattaki payını arttırmak mümkündür.

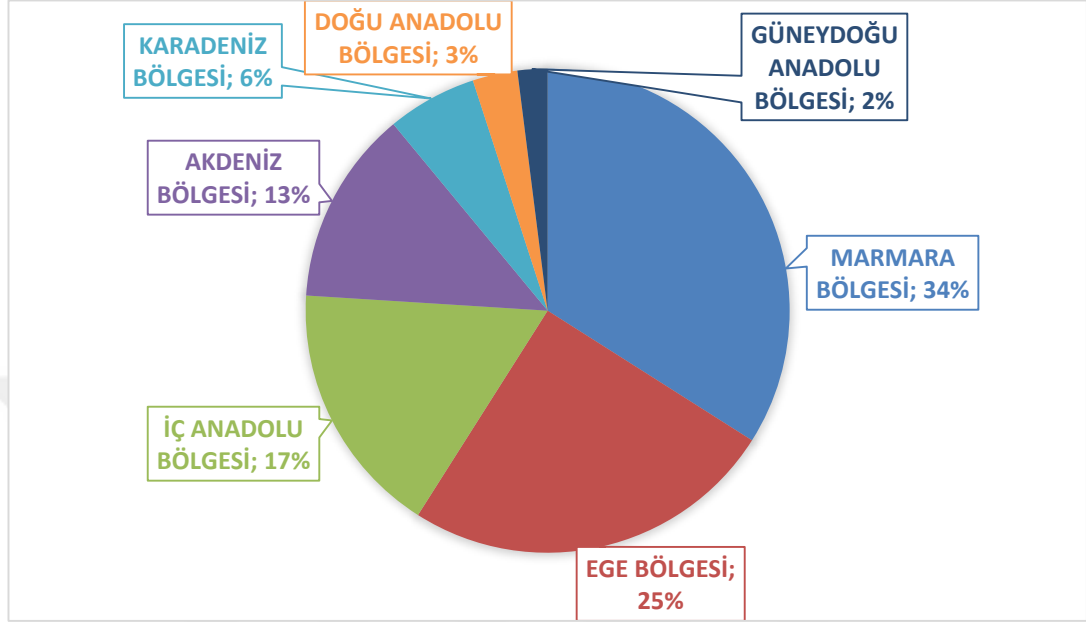
1.2. TÜRKİYEDE MERMER SEKTÖRÜ

Alp-Himalaya dağları kuşağında bulunan ülkemiz 5,2 milyar m³ (13,9 milyar ton) muhtemel mermer rezervini barındırmaktadır. Dünya mermer rezervinin % 40'ı Türkiye'de yer aldığı tahmin edilmektedir. Türkiye'de 80'den fazla farklı yapıda ve 120'nin üzerinde farklı renk ve desende mermer rezervine sahiptir. Bu mermerler uluslararası piyasalarda üstün kalite yapısı ile dikkat çekmektedir (Sağlam ve Yolcu, 2014:23). Türkiye, dünya mermer piyasasında önemli bir yere sahiptir.

Ülkemiz doğal taş rezervinin ne kadar olduğu kesin olarak bilinemesi de 3,8 milyar m³ mermer, 2,7 milyar m³ traverten, 1 milyar m³ granit rezervi olduğu tahmin

edilmektedir. Ülkemizde mermer ve doğal taş yataklarının bölgelere göre dağılımı aşağıda gösterilmiştir:

Şekil 5: Mermer Yataklarının Bölgelere Göre Dağılımı



Kaynak: TÜMMER, 2008

Ülkemiz bölgelerine bakıldığında mermer rezervinde ilk sırada Marmara Bölgesi yer almaktadır. Bunu sırasıyla Ege Bölgesi, İç Anadolu Bölgesi, Akdeniz Bölgesi, Karadeniz Bölgesi, Doğu Anadolu Bölgesi ve Güneydoğu Anadolu Bölgesi izlemektedir.

MTA (Maden Tetkik Arama) Genel Müdürlüğü tarafından yapılan araştırma ve jeolojik etüt raporlarında Türkiye'nin mermer rezerv toplamı 5.161 milyon m³ olarak ifade edilmiş ve rezerv dağılımı şu şekildedir:

Görünür rezerv miktarı	: 589 milyon m ³
Muhtemel rezerv miktarı	: 545 milyon m ³
Mümkün rezerv miktarı	: 3.027 milyon m ³
Toplam potansiyel	: 5.161 milyon m ³

Bu mermer rezerv verilerinin içerisinde traverten ve mermer olarak kullanılabilecek diğer kayalarda dâhildir. Mümkün rezerv miktarı Türkiye Jeoloji harita çalışmalarındaki mermer oluşumlarının tespitine dayanmaktadır. Ege

Bölgesinin Maden Potansiyeli ve Değerlendirilmesi (SEGES) adlı çalışmada Türkiye’de mermer rezervinde önde olan iller aşağıdaki gibi verilmiştir:

Tablo 8: Türkiye’nin Mermer Rezervinde En Önemli 5 İli

İL	Rezerv + Potansiyel (Milyon m ³)	Toplam içindeki oranı
Balıkesir	1.850	35.8
Denizli	652	12.6
Afyonkarahisar	629	12.2
Tokat	410	7.9
Çanakkale	252	4.9
Toplam	3.793	73.4

Kaynak: Uyanık, 2001:28

Yukarıdaki tabloya bakıldığında ilk sırayı Balıkesir ili almaktadır. Bu ili Denizli ve Afyonkarahisar ili izlemektedir. Afyonkarahisar ili endüstriyel hammadde bakımından başta mermer olmak üzere kuvarsit, kireçtaşı, kum-çakıl ve tuğla-kiremit bakımından önem arz etmektedir. Afyonkarahisar, mermer çeşitliliği ve kalitesiyle dünya piyasasında önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle yatırım ve üretim alanında belirleyici öge mermercilik sektörü olmuştur. Türkiye’nin en önemli mermer yatakları ve mermer sanayi Afyonkarahisar’da yer almaktadır. Mermer yatakları Afyon Beyazı ve Afyon Kaplan Postu olmak üzere iki farklı kalitede İscehisar ilçesinde yoğunlaşmıştır (MTA, 2010:1). İscehisar ilçesi Afyonkarahisar’da mermerin başkenti konumundadır.

İscehisar mermerleri Afyonkarahisar’ın 25 km kuzeydoğusundadır. Mermerler yaklaşık 3,5 km²’lik alana yayılmıştır. Bölgede çıkarılan mermerler mineralojik bileşim doku ve renklerine göre farklılık sunarlar. Afyon gri, Afyon menekşe, Afyon kaymak, Kaplan postu mermeri şeklinde ticari türleri bulunmaktadır. İscehisar ilçesinde yaklaşık 70 milyon m³’lük mermer rezervi

bulunmaktadır (Kuşçu ve Bağcı, 2003:127). Bu verilere göre mermer sektöründe Afyonkarahisar ili önemli bir yere sahiptir.

Ülkelerin gelişmişlik seviyeleri belirlenirken yer altı ve yer üstü doğal kaynaklarının zenginliğiyle bu kaynakların ekonomiye en fazla katkı sunacak biçimde değerlendirilmeye çalışılması çok önemlidir. Türkiye mermer çeşitliliği açısından 290 farklı türüyle dünya genelinde birinci sırada bulunmaktadır. Fakat ticari açıdan kendini ispatlamış 80'in üzerinde farklı yapıda ve 120'nin üzerinde farklı renklerde ve desenlerde mermer rezervi yer almaktadır. Dolayısıyla mermer çeşitliliği bakımından dünya piyasasında rekabet edecek zenginliğe sahip olduğu söylenebilir. Ülkemizde üretimi gerçekleştirilen mermer çeşitlerinden Afyon beyazı, Bilecik pembe, M. Kemalpaşa beyazı, Denizli traverten, Marmara beyazı, Karacabey siyah, Elazığ vişne ve Trakya graniti dünya piyasasında en tanınmış örnekleridir.²

Türkiye'de mermer sektörü uzun yıllar ekonomi içerisinde gerçek potansiyeline ulaşamamıştır. 1985 yılında Maden Kanunu ile düzenlenmesiyle yeni bir boyut kazanmıştır. Sektör, bu tarihten itibaren her geçen yıl biraz daha büyüyerek ilerlemiş ve bugün maden ihracatımız içerisinde ilk sırayı almıştır. Günümüzde geleneksel mermer üretim metotları terk edilerek modern üretim metotları kullanılmaktadır. Mermer işleme kapasiteleri ve modern tesislerin sayısı devamlı artmaktadır. Bunun bir sonucu olarak blok mermer ihracatı, artık çoğunlukla mamul hale getirildikten sonra yapılmaktadır. Mermer ihracatı kesilmiş, parlatılmış ya da blok olarak yapılmaktadır.³

2016 yılında ülkemiz toplam ihracatı 142,1 milyar USD olarak gerçekleşmiştir. Madencilik sektörü ihracatı ise toplam ihracattan % 2,7 pay alarak 3,79 milyar USD olarak gerçekleşmiştir.⁴ Aşağıda verilen tabloda Türkiye maden ihracatının toplam ihracattaki payı verilmiştir:

² <http://www.ito.org.tr/Dokuman/Sektor/1-64.pdf> (20.05.2016).

³ <http://www.enerji.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Dogal-Taslar> (20.02.2017).

⁴ <http://www.imib.org.tr/wp-content/uploads/2017/02/MADEN-SEKT%C3%96R-G%C3%96R%C3%9CN%C3%9C M%C3%9C.pdf> (10.05.2017).

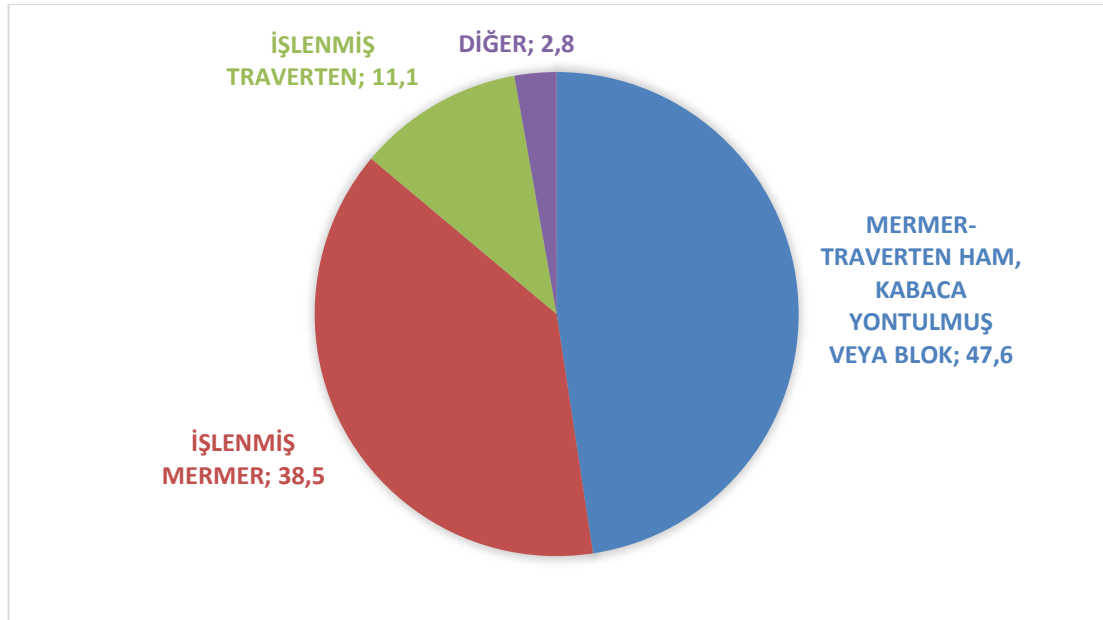
Tablo 9: Türkiye İhracatı ile Maden İhracatının Karşılaştırılması

Yıllar	Toplam İhracat (x 1.000 \$)	Maden İhracatı (x 1.000 \$)	Maden İhracatının Toplam İhracatta Payı (%)
2012	151.860.846	4.181.381	2,8
2013	151.707.002	5.042.322	3,3
2014	157.622.057	4.646.945	2,9
2015	143.729.741	3.906.820	2,7
2016	142.138.850	3.786.686	2,7

Kaynak: Türkiye İhracatçılar Meclisi (TİM)⁵

2016 yılı doğal taş ihracatının ürün gruplarına göre dağılımı ise aşağıdaki verilmiştir:

Şekil 6: 2016 Yılı Doğal Taş İhracatının Ürün Gruplarına Göre Dağılımı (%)



Kaynak: İMMİB⁶

⁵ <http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-rakamlari.html> (05.03.2017).

⁶ www.imib.org.tr/wp-content/uploads/2016/04/CALISMA-RAPORU-web.pdf (10.04.2017).

Tablo 6'ya bakıldığında toplam ihracatın yaklaşık % 3'ü maden ihracatından sağlanmaktadır. Şekil 6'da ise ihracatının% 47,6'sı ham blok şeklinde yapıldığı görülmektedir. Blok mermerleri doğrudan ihraç etmeyip bu ürünleri işleyerek daha çok katma değer sağlayarak ihracatını gerçekleştirmek maden ihracatının, toplam ihracattaki payını arttıracaktır. Aşağıda bulunan tabloda son 5 yılda gerçekleşen blok ve işlenmiş mermer verileri gösterilmektedir.

Tablo 10: Blok ve İşlenmiş Mermer İhracatı

Yıllar	Blok (Milyon USD)	İşlenmiş (Milyon USD)
2012	949,76	951,45
2013	1.140,91	1.081,47
2014	994,00	1.134,23
2015	882,95	1.023,31
2016	871,29	934,58

Kaynak: İMMİB⁷

Son yıllara bakıldığında dünyada mermer üretiminde arzın fazla olması nedeniyle fiyatların düştüğü görülmektedir. En önemli ise, Çin'de maliyet unsuru gözetilmeksizin gerçekleşen üretim artışı, tüm dünya piyasasını etkilemiştir (Çonkar vd., 2010:4).

Sektörde belirlenen politikalar sektörde yer alan firma yapısı ile doğrudan ilgilidir. Bu nedenle firmaların dağılımı ve istihdam yapısının ortaya konulması ihracat politikalarının değerlendirilmesine katkı sağlayacaktır. Mermercilik sektöründe mermer ocakları ve mermer işleme tesisleri olmak üzere iki farklı işletme mevcuttur. Bazı firmalar yalnızca mermer ocağı veya mermer işleme fabrikasına sahipken bazı firmalarda hem mermer işleme fabrikası hem de mermer ocaklarına sahiptir (Erzan ve Taşdemir, 2012:7).

⁷ http://www.imib.org.tr/wp-content/uploads/2016/02/MADEN_SEKTORU_GORUNUMU_2015.pdf (15.05.2017).

2. AFYONKARAHİSAR İLİ BİR MERMER İŞLETMESİ HASILAT STANDARDI ÖRNEK UYGULAMASI

2.1. AMAÇ VE KAPSAM

Türkiye’de mermer sektörünün muhasebe boyutları ile ilgili çalışmaların azlığı çalışmanın yapılmasına gerekçe oluşturmuştur. Çalışma kapsamında Afyonkarahisar’da bir mermer işletmesi ele alınarak incelenmiştir. Bu bölümde amaç, işletmenin hasılat standardı ile ilgili olarak MSUGT ile Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları arasındaki temel farklılıkları ortaya koyarak, bu farklılıkların bilanço ve gelir tablosuna etkilerini incelemektir.

Bu çalışma mermer sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde muhasebe kayıtlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde nasıl yapılacağı konusunda yol gösteren bir çalışmadır. TMS 18 hasılat standardının uygulamalarının da ortaya konulduğu bakımından önem arz etmektedir. Bununla birlikte muhasebe bölümünde çalışanlar için de yol gösterici bir kılavuz olacak ayrıca bu tip çalışmalar için de örnek teşkil edecektir.

Bu amaç kapsamında ilgili işletmenin 1 Ocak 2017 tarihli dönem başı bilançosu temin edilmiştir. Çalışma verilerimiz şirketin Serbest Muhasebeci Mali Müşaviri ve muhasebe biriminde çalışan kişiler tarafından sözlü olarak alınmıştır.

2.2. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ

İşletme 1992 yılında Afyonkarahisar ili İscehisar ilçesinde aile şirketi olarak kurulmuştur. Üretilen ürünler genellikle iç piyasada pazarlanmaktadır. Diğer kısmı ise çeşitli ülkelere ihracatı yapılmaktadır. Firmanın ocağı olmayıp, ocak işletmelerinden blok satın alarak işlemektedir. İşletme müşterilerin istediği ürün çeşidine göre, Türkiye’nin çeşitli bölgelerinden blokları temin edip, işledikten sonra müşterilerine teslimini gerçekleştirmektedir. Afyon, Muğla, Kütahya, Denizli, Amasya başta olmak üzere farklı illerden ham madde temin etmektedir. İşletmede 55 kişi istihdam edilmektedir. İşletmenin bünyesinde tırları mevcut olup ham madde temininde ve işlenmiş mermerleri müşterilerine teslimini rahat, kolay ve güvenilir bir

şekilde gerçekleştirmektedir. Mermerin yanı sıra işletme nakliyat işleri de yapmaktadır.

İşletme ilk olarak küçük bir atölye olarak kurulmuş ve zamanla gelişerek iç piyasada söz sahibi olan firmalardan birisi konumuna gelmiştir. İşletme şu anda 17.890 m² alanda kurulu bir tesiste faaliyetlerine devam etmektedir. İşletme bünyesinde üç adet mermer blok kesim makinesi ile faaliyetlerini sürdürmektedir.

İşletme muhasebe bölümünde iki ön muhasebe elemanı, bir muhasebe şefi ve bir serbest muhasebeci mali müşavir görev yapmaktadır. Üretim işletmesi olması sebebiyle yüklü miktarlarda satış olduğundan dolayı sürekli envanter yöntemini kullanmaktadır. İşletme maliyetlerini daha iyi takip edebilmek açısından aylık mali tablo düzenlemektedir. Vadelerde uyguladığı efektif faiz oranı vadeye göre farklılık göstermektedir.

2.3. MONOGRAFİ UYGULAMASI

2.3.1. Şirketin Açılış Bilançosu

İlgili işletmenin 01.01.2017 tarihli açılış bilançosu aşağıda verilmiştir.

AKTİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem
I.DÖNEN VARLIKLAR			1.989.042,00
A.HAZIR DEĞERLER		199.795,00	
1 .KASA	1.937,00		
2 .ALINAN ÇEKLER	146.010,00		
3 .BANKALAR	51.848,00		
C.TİCARİ ALACAKLAR		101.558,00	
1 .ALICILAR	25.058,00		
2 .ALACAK SENETLERİ	76.500,00		
E.STOKLAR		1.687.689,00	
1 .İLK MADDE VE MALZEME	628.088,00		
2 .MAMULLER	1.059.601,00		
II.DURAN VARLIKLAR			2.010.958,00
D.MADDİ DURAN VARLIKLAR		2.008.758,00	
1 .ARAZİ VE ARSALAR	100.000,00		
2 .BİNALAR	264.883,00		
3 .TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.013.936,00		
4 .TAŞITLAR	606.575,00		
5 .DEMİRBAŞLAR	43.900,00		
6 .BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-20.536,00		
E.MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		2.200,00	
1 .KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDER.	2.200,00		
AKTİF (VARLIKLAR) Toplam	4.000.000,00	4.000.000,00	4.000.000,00
PASİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem
I .KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			1.238.878,00
A.MALİ BORÇLAR		339.660,00	
1 .BANKA KREDİLERİ	339.660,00		
B.TİCARİ BORÇLAR		899.218,00	
1 .SATICILAR	178.523,00		
2 .BORÇ SENETLERİ	720.695,00		
II.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			1.725.420,00
A.MALİ BORÇLAR		1.725.420,00	
1 .BANKA KREDİLERİ	1.725.420,00		
III.ÖZKAYNAKLAR			1.035.702,00
A.ÖDENMİŞ SERMAYE		500.000,00	
1 .SERMAYE	500.000,00		
C.KAR YEDEKLERİ		43.702,00	
1 .YASAL YEDEKLER	43.702,00		
D.GECMİŞ YILLAR KARLARI		492.000,00	
1 .GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	492.000,00		
PASİF (KAYNAKLAR) Toplam	4.000.000,00	4.000.000,00	4.000.000,00

2.3.2. Uygulama Soruları

1. İşletme, 02.01.2017 tarihinde 90.000 TL maliyetli işlenmiş mermeri % 18 KDV dâhil 129.800 TL'ye peşin olarak satmıştır.
2. İşletme 04.01.2017 tarihinde sattığı mermer mutfak tezgâhı için 2 yıl garanti vermiştir. 11.000 TL maliyetli ürünün satış fiyatı % 18 KDV hariç 15.000 TL, 2 yıllık tahmini garanti tutarı ise 1.500 TL'dir. Alıcı tutarı peşin ödemiştir.
3. İşletme 01.01.2016 tarihinde ihraç edilen vadesi 31.12.2017 tarihinde dolacak olan nominal bedeli 10.000 TL olan özel kesim tahvili faizi ile birlikte 11.400 TL'ye 05.01.2017 tarihinde banka hesabından satın almıştır. Vade bitiminde tahsil edilecek toplam faiz tutar 2.400 TL'dir.
4. İşletme, 07.01.2017 tarihinde maliyeti 50.000 TL olan işlenmiş mermeri peşin fiyatı % 18 KDV hariç 65.000 TL olmasına karşın, bir ay vadeli kredili olarak % 18 KDV hariç 66.000,00 TL'ye satmıştır. KDV bedeli peşin tahsil edilmiştir. Alıcı vadeyi beklemeden 31.01.2017 tarihinde borcunu nakit olarak ödemek istediğinden kalan vade farkı tutarı olan 192,36 TL düşülerek kalan bakiye tahsil edilmiştir.
5. İşletme, 10.01.2017 tarihinde yeni başlattığı kampanyayla 110.000 TL maliyetli işlenmiş mermeri peşin fiyatı 130.000 TL olmasına karşın 3 ay vadeli senet karşılığı % 18 KDV hariç 130.000 TL'ye satmış KDV bedeli nakit tahsil edilmiştir. İşletmenin uyguladığı yıllık etkin faiz oranı % 12,6'dır.
6. İşletme 13.01.2017 tarihinde montaj dâhil % 18 KDV hariç 160.000 TL tutarında fayans mermer siparişini alıcıya göndermiştir. Ancak mutfağın tamamının montajı, düzenlenen sözleşme gereğince 13.02.2017 tarihinde tamamlanacaktır. Müşteri, bedeli işletmenin banka hesabına yatırmıştır. Yapılan satışın işletmeye maliyeti 140.000 TL'dir.
7. İşletme, 15.01.2017 tarihinde 90.000 TL maliyetli graniti % 18 KDV hariç 105.000 TL'ye KDV'si peşin kalanı 3 ay vadeli çek karşılığı satmıştır. İşletmenin uyguladığı yıllık etkin faiz oranı % 11'dir.
8. İşletme, 18.01.2017 tarihinde 150.000 TL maliyetli işlenmiş mermeri % 18 KDV hariç 175.000 TL'ye KDV'si peşin mal bedeli 2 ay vadeli kredili olarak satmıştır. İşletmenin uyguladığı yıllık etkin faiz oranı % 9'dur.

9. İşletme, 20.01.2017 tarihinde 60.000 TL maliyetli işlenmiş mermeri % 18 KDV hariç 75.000 TL'ye KDV'si peşin kalanı bir yıl vadeli senet karşılığı satmıştır. İşletmenin uyguladığı yıllık etkin faiz oranı % 18'dir.
10. 21.01.2017 tarihinde peşin satış fiyatı 30.000 TL olan graniti üç ay vadeli kredili olarak % 18 KDV hariç 31.000 TL'ye satıyor. KDV'si peşin tahsil ediliyor. Satılan mamulün maliyeti 25.000 TL'dir.
11. 22.01.2017 tarihinde 20*20 ebatlı Afyon beyazı mermeri % 18 KDV hariç 20.000 TL'ye kredi kartı ile tek çekim olarak satmıştır. Satılan mermerin maliyeti 17.000 TL'dir. Satıcı işletme banka ile yaptığı sözleşme gereğince % 3 komisyon ödemektedir.
12. İşletme 23.01.2017 tarihinde peşin fiyatı 50.000 \$ olan 3'lük plaka mermerleri FOB faturayla iki ay vadeli olarak 53.000 \$'a satmıştır. Satılan mermerin maliyeti 165.000 TL'dir. Satış tarihindeki kur 1 \$ = 3,76 TL'dir.
13. İşletme 24.01.2017 tarihinde adedi 700,00 TL maliyetli ürettiği mermer lavabolarını adedi % 18 KDV hariç 900,00 TL olmak üzere 10 adet konsinye olarak sevk etmiştir. Alıcı 26.01.2017 tarihinde mermer lavabolarından 2 adedinin satıldığını işletmeye bildirmesi üzerine satış faturası düzenlenerek alıcı işletmeye gönderilmiştir. Alıcı işletme aynı gün fatura bedelini bankadan ödemiştir. Aracı işletme komisyonu % 15'tir.
14. İşletme 27.01.2017 tarihinde 12.500 TL maliyetli 2'lik plaka mermeri % 18 KDV hariç 15.000 TL'ye peşin satmıştır. Ayrıca faturaya % 5 genel iskonto uygulanmıştır.
15. İşletme 28.01.2017 tarihinde iki firma arasında aracılık etmiş ve bu işlem için 700 TL %18 KDV hariç komisyon faturası keserek tutarı nakit tahsil etmiştir.
16. İşletme 29.01.2017 tarihinde eski mermer küveti 300 TL'ye alıp, maliyeti 2.600 TL olan mermer küveti peşin %18 KDV hariç 3.200 TL'ye satmıştır.
17. İşletme, 13.01.2017 tarihinde 20 tonun üzerinde fayans mermer alımı yapan müşterisine ocak ayında % 1.25 üzerinden toplam 2.000 TL miktar iskontosu sağlamış tutarı alıcının cari hesabından düşmüştür.
18. Ay sonu KDV tahakkuk kaydı ve dönem sonu muhasebe kayıtları yapılmıştır.

2.3.3. Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Uygulama Yevmiye Kayıtları

1. TMS'ye göre peşin satış kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. İşletme üretim işletmesi olduğundan dolayı maliyet kayıtlarında satılan mamul maliyeti olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

02.01.2017		
100 KASA HS.	129.800,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		110.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS.		19.800,00
Peşin Mal Satışı		
02.01.2017		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	90.000,00	
152 MAMULLER		90.000,00
Satılan mamul maliyet kaydı		
/		

Nakit olarak tahsil edilen satış gelirlerinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle her hangi bir farklılık söz konusu değildir. Aynı şekilde kayıtlara alınacaktır.

2. TMS'ye göre garantili satışlarda hasılat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

04.01.2017		
100 KASA	17.700,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		13.500,00
391 HESAPLANAN KDV		2.700,00
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		750,00
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		750,00

2 yıl garantili peşin mal satışı

04.01.2017		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	11.000,00	
152 MAMULLER		11.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

	/	
-------	---	-------

Satılan ürünün KDV hariç satış fiyatı 15.000 TL'dir. Bu tutar iki yıllık garanti tutarı olan 1.500 TL'yi de kapsamaktadır. Dolayısıyla garanti tutarı iki yıl olduğundan dolayı ilk yıl 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabında 750,00 TL, ikinci yıl 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabında 750,00 TL olarak izlenecektir. Garanti kapsamında herhangi bir harcama yapılırsa ilgili karşılık hesabından düşülerek kalan kısım garanti süresi dolduğunda diğer gelirler hesabına aktarılacaktır.

3. TMS'ye göre tahakkuk etmiş faizi bulunan bir tahvil alındığında aşağıdaki gibi kayıtlara alınacaktır.

05.01.2017		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI	11.400,00	
111.01 Nominal değeri	10.000,00	
111.02 İşlemiş faiz bedeli	1.400,00	
102 BANKALAR	.	11.400,00

Özel kesim tahvil alım kaydı

/

Faiz içeren bir tahvil alındığından dolayı, satın alınma tarihine kadar tahakkuk etmiş faiz tutarını işlemiş faiz bedeli yardımcı hesabına yazılmıştır. İşlemiş faiz tutarı çıkarıldıktan sonraki tutar olan 10.000,00 TL ise nominal değer yardımcı hesabında izlenmiştir. Standartlara göre işlemiş faiz, nominal değere eklenmeyip ayrıca gösterilmesi gereklidir.

4. TMS'ye göre kredili mal satış hasılatlarında vade farkı hesaplanarak ilgili vade farkı gelirleri hesabına yazılacak ve kalan tutar da satışlar hesabında muhasebeleştirilecektir. Aşağıdaki tabloya bakıldığında ocak ayında 25 gün, şubat ayında 6 gün vade bulunmaktadır. Müşteri, 31.01.2017 tarihinde borcunu ödemek istediğinden dolayı şubat ayı vade farkı kadar müşteriye indirim yapılmıştır. Dolayısıyla şubat ayı vade farkı iptal edilerek kalan tutar 31.01.2017 tarihinde tahsil edilmiştir.

Vade farkının hesaplanabilmesi için etkin faiz oranı bilinmemektedir. Bu durum peşin fiyatı 65.000,00 TL olmasına karşın firma 66.000,00 TL'ye satmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla ilk önce Etkin Faiz Oranı (EFO) bulunmalıdır.

$$EFO = \left(\frac{66.000}{65.000} \right)^{(360/31)} - 1 = 0,19398885$$

Etkin faiz oranı belirlendikten sonra reeskont tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$66.000 - \frac{66.000}{(1 + 0,19398885)^{(25/360)}} = 807,64 \text{ TL}$$

$$66.000 - \frac{66.000}{(1 + 0,19398885)^{\left(\frac{31}{360}\right)}} = 1.000,00 \text{ TL}$$

Ana Para	Vade Tarihi	Vade	Faiz Oranı	Reeskont Tutarı	İndirgenmiş Tutar	Aylık Faiz Geliri
66.000,00	31.01.2017	25	0,19398885	807,64	65.192,36	807,64
66.000,00	06.02.2017	31	0,19398885	1.000,00	65.000,00	192,36

Tablo incelendiğinde toplam satış hasılatı olan 66.000,00 TL ana para olarak yer almıştır. Vade tarihleri ise genellikle ay sonları yazılarak son ay vade bitim tarihi olarak yazılmaktadır. Vade sütunu ise ilgili vade tarihine kadar ne kadar vade süresi geçtiğini göstermektedir. Faiz oranı yukarıda hesaplanan etkin faiz oranıdır. Reeskont tutarları, etkin faiz oranı belirlendikten sonra hesaplanan tutarlardır. İndirgenmiş tutar ise ana paradan ilgili reeskont tutarı çıkarılarak hesaplanmaktadır. Yani ilgili vade tarihinde ana paranın bugünkü değerini göstermektedir. Son olarak aylık faiz geliri ise ocak ayı için 25 günlük faiz geliri 807,64 TL, şubat ayı için 6 günlük faiz geliri 1.000,00 – 807,64 = 192,36 TL olarak hesaplanmıştır.

07.01.2017

120 ALICILAR	66.000,00	
100 KASA	12.240,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		65.000,00
391 HESAPLANA KDV		12.240,00
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		1.000,00

KDV'si peşin kredili mal satışı

07.01.2017

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	50.000,00	
152 MAMULLER		50.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

/

Yukarıdaki tabloda ocak ayı faiz geliri 807,64 TL olarak hesaplanmıştır. Ay sonunda aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

31.01.2017	
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	807,64
642 FAİZ GELİRLERİ	807,64

Ocak ayı vade farkı geliri

/

Müşteri vadesini beklemeden ödeme yapmasından dolayı şubat ayı vade farkı gelirleri iptal edilerek diğer bir ifade ile kapatılarak kalan kısım tahsil edilmiştir. Ayrıca işletme satış iskontosu uygulamak isterse bu tutarı 611 Satış İskontoları hesabının borcunda muhasebeleştirecektir.

31.01.2017	
100 KASA	65.807,64
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	192,36
120 ALICILAR	66.000,00

Kredili borcun vadesinden önce tahsili

/

5. TMS'ye göre senetle mal satışlarında hasılat vade farkı çıkarıldıktan sonra kalan tutardır. İşletme bu satış için %12,6 etkin faiz oranı kullanmıştır. Aşağıdaki tabloya bakıldığında ocak ayı için 21 günlük faiz geliri 896,82 TL, şubat ayı için 28 günlük faiz geliri 1.186,14 TL, mart ayı için 31 günlük faiz geliri 1.300,52 TL ve nisan ayı için 10 günlük faiz geliri 416,52 TL olarak hesaplanmıştır. Toplam faiz geliri 3.800,00 TL'dir. Toplam vade, 90 gün olarak tabloda gösterilmiştir.

Ana Para	Vade Tarihi	Vade	Faiz Oranı	Reeskont Tutarı	İndirgenmiş Tutar	Aylık Faiz Geliri
130.000,00	31.01.2017	21	0,126	896,82	129.103,18	896,82
130.000,00	28.02.2017	49	0,126	2.082,96	127.917,04	1.186,14
130.000,00	31.03.2017	80	0,126	3.383,48	126.616,52	1.300,52
130.000,00	10.04.2017	90	0,126	3.800,00	126.200,00	416,52

10.01.2017	
100 KASA HS.	23.400,00
121 ALACAK SENETLERİ	130.000,00
121.01 Alınan TL Senetler	130.000,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	126.200,00
125 ERLENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	3.800,00
391 HESAPLANAN KDV	23.400,00
KDV'si Peşin, Senetle Mal Satışı	

10.01.2017	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	110.000,00
152 MAMULLER	110.000,00
Satılan mamul maliyet kaydı	

31.01.2017	
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	896,82
642 FAİZ GELİRLERİ	896,82
Ocak ayı vade farkı geliri	

 /

6. TMS'ye göre montaj koşulu ile mal satışlarında, işletme sahiplik ile ilgili önemli riski taşımaya devam etmektedir. Standart malın alıcı tarafından kullanılabilir hale geldiğinde satışın tamamlandığını kabul etmektedir. Dolayısıyla fayans mermer müşteriye gönderilmiş ancak montajı tamamlanmadığından dolayı hasılat olarak kaydedilmemiştir. Montaj tamamlandıktan sonra hasılat olarak kaydedilecektir.

13.01.2017

120 ALICILAR

160.000,00

382 ERTELENMİŞ GELİRLER

160.000,00

Fayans mermer siparişinin alıcıya gönderilmesi

/

İşletme ocak ayında ürünü göndermiş ancak montajı henüz tamamlanmadığı için Ertelenmiş Gelirler hesabına yazılmıştır. Montaj tamamlandığında ise Ertelenmiş Gelirler hesabı kapatılarak Yurtiçi Satışlar hesabına hasılat olarak yazılması gerekmektedir.

7. TMS'ye göre vadeli çekle yapılan satışlarda hasılat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tabloya bakıldığında üç ay vadeli çekle yapılan satışın aylık faiz tutarları verilmiştir. İlgili satışta toplam 2.704,02 TL vade farkı geliri vardır. Ocak ayında toplam 16 gün vade olduğundan dolayı 485,89 TL faiz geliri olarak kaydedilecektir.

Ana Para	Vade Tarihi	Vade	Faiz Oranı	Reeskont Tutarı	İndirgenmiş Tutar	Aylık Faiz Geliri
105.000,00	31.01.2017	16	0,11	485,89	104.514,11	485,89
105.000,00	28.02.2017	44	0,11	1.330,78	103.669,22	844,89
105.000,00	31.03.2017	75	0,11	2.258,24	102.741,76	927,46
105.000,00	15.04.2017	90	0,11	2.704,02	102.295,98	445,78

15.01.2017

100 KASA HS.

18.900,00

122 ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

105.000,00

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

102.295,98

125 ERLENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ

2.704,02

391 HESAPLANAN KDV

18.900,00

KDV'si Peşin, Çekle Mal Satışı

/

15.01.2017

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 90.000,00

152 MAMULLER 90.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

31.01.2017

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ 485,89

642 FAİZ GELİRLERİ 485,89

Ocak ayı vade farkı geliri

/

8. TMS'ye göre kredili satışlarda hasılat aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir.

Tabloda iki ay vadeli kredili olarak yapılan satışın aylık faiz tutarları verilmiştir. Ocak ayı 13 günlük faiz geliri 543,75 TL, şubat ayı 28 günlük faiz geliri 1.165,42 TL ve mart ayı 18 günlük faiz geliri 745,08 TL olmak üzere toplam 2.454,25 TL vade farkı geliri söz konusudur.

Ana Para	Vade Tarihi	Vade	Faiz Oranı	Reeskont Tutarı	İndirgenmiş Tutar	Aylık Faiz Geliri
175.000,00	31.01.2017	13	0,09	543,75	174.456,25	543,75
175.000,00	28.02.2017	41	0,09	1.709,17	173.290,83	1.165,42
175.000,00	18.03.2017	59	0,09	2.454,25	172.545,75	745,08

18.01.2017

100 KASA HS. 31.500,00

120 ALICILAR 175.000,00

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 172.545,75

125 ERLENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ 2.454,25

391 HESAPLANAN KDV 31.500,00

KDV'si peşin, kredili mal satışı

/

18.01.2017

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ

150.000,00

152 MAMULLER

150.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

31.01.2017

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ

543,75

642 FAİZ GELİRLERİ

543,75

Ocak ayı vade farkı geliri

/

9. İşletme 20.01.2017 tarihinde bir yıl vadeli senetle mal satışı gerçekleştirmiştir. Bu işlemde vade farkı geliri hesaplanırken dönemsellik kavramı gereğince 2018 yılına ait kısmı 579,06 TL 225 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabına yazılması gerekmektedir.

Aşağıda verilen tabloda 12 ay vadeli senetli olarak yapılan satışın aylık faiz tutarları verilmiştir. 10.861,62 TL faiz geliri 2017 yılında yazılırken kalan 579,06 TL de 2018 yılında faiz geliri olarak yazılacaktır. Toplam 11.440,68 TL vade farkı geliri olarak kaydedilecektir.

Ana Para	Vade Tarihi	Vade	Faiz Oranı	Reeskont Tutarı	İndirgenmiş Tutar	Aylık Faiz Geliri
75.000,00	31.01.2017	11	0,18	373,18	74.626,82	373,18
75.000,00	28.02.2017	39	0,18	1.314,72	73.685,28	941,54
75.000,00	31.03.2017	70	0,18	2.343,30	72.656,70	1.028,58
75.000,00	30.04.2017	100	0,18	3.325,02	71.674,98	981,72
75.000,00	31.05.2017	131	0,18	4.325,54	70.674,46	1.000,52
75.000,00	30.06.2017	161	0,18	5.280,48	69.719,52	954,94
75.000,00	31.07.2017	192	0,18	6.253,70	68.746,30	973,22
75.000,00	31.08.2017	223	0,18	7.213,33	67.786,67	959,63
75.000,00	30.09.2017	253	0,18	8.129,25	66.870,75	915,92
75.000,00	31.10.2017	284	0,18	9.062,70	65.937,30	933,45
75.000,00	30.11.2017	314	0,18	9.953,63	65.046,37	890,93
75.000,00	31.12.2017	345	0,18	10.861,62	64.138,38	907,99
75.000,00	20.01.2018	365	0,18	11.440,68	63.559,32	579,06

20.01.2017		
100 KASA HS.	13.500,00	
121 ALACAK SENETLERİ	75.000,00	
121.01 Alınan TL Senetler	75.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	63.559,32	
125 ERLENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	10.861,62	
225 ERLENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	579,06	
391 HESAPLANAN KDV	13.500,00	
KDV'si Peşin, Senetli Mal Satışı		
20.01.2017		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	60.000,00	
152 MAMULLER		60.000,00
Satılan mamul maliyet kaydı		
31.01.2017		
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	373,18	
642 FAİZ GELİRLERİ		373,18
Ocak ayı vade farkı geliri		
/		

10. İşletme 21.01.2017 tarihinde üç ay vadeli kredili mal satışı yapmıştır. Peşin fiyatı 30.000 TL olmasına karşın işletme üç ay vadeli 31.000 TL'ye satmıştır. Dolayısıyla etkin faiz oranı hesaplanmalıdır.

$$EFO = \left(\frac{31.000}{30.000} \right)^{(360/90)} - 1 = 0,14$$

Etkin faiz oranı belirlendikten sonra reeskont tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$31.000 - \frac{31.000}{(1 + 0,14)^{(10/360)}} = 112,62 \text{ TL}$$

$$31.000 - \frac{31.000}{(1 + 0,14)^{(38/360)}} = 425,80 \text{ TL}$$

$$31.000 - \frac{31.000}{(1 + 0,14)^{(69/360)}} = 768,83 \text{ TL}$$

$$31.000 - \frac{31.000}{(1 + 0,14)^{(90/360)}} = 1000,00 \text{ TL}$$

Tabloda üç ay vadeli kredili olarak yapılan satışın aylık faiz tutarları verilmiştir. Ocak ayında 112,62 TL, şubat ayında 313,18 TL, mart ayında 343,03 TL ve nisan ayında 231,17 TL olmak üzere toplam 1.000,00 TL vade farkı geliri söz konusudur.

Ana Para	Vade Tarihi	Vade	Faiz Oranı	Reeskont Tutarı	İndirgenmiş Tutar	Aylık Faiz Geliri
31.000,00	31.01.2017	10	0,14	112,62	30.887,38	112,62
31.000,00	28.02.2017	38	0,14	425,80	30.574,20	313,18
31.000,00	31.03.2017	69	0,14	768,83	30.231,17	343,03
31.000,00	21.04.2017	90	0,14	1.000,00	30.000,00	231,17

21.01.2017

100 KASA HS.	5.580,00
120 ALICILAR	31.000,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	30.000,00
125 ERLENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	1.000,00
391 HESAPLANAN KDV	5.580,00

KDV'si peşin kredili mal satışı

/

21.01.2017

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 25.000,00

152 MAMULLER 25.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

31.01.2017

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ 112,62

642 FAİZ GELİRLERİ 112,62

Ocak ayı vade farkı geliri

/

11. TMS'ye göre kredi kartı ile yapılan satış hasılatları aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

Tabloda kredi kartı ile yapılan satış tutarının bugünkü değeri ve faiz geliri olarak yazılacak olan kısım hesaplamaları yapılmıştır.

$$BD = 20.000 * \frac{1}{(1 + 0,03)^{(1)}} = 19.417,48 \text{ TL}$$

BUGÜNKÜ DEĞER HESAPLAMA TABLOSU			
VADE	FAİZ ORANI	BUGÜNKÜ DEĞER (BD)	KAZANILMAMIŞ KISIM
1. AY	0,03	19.417,48 TL	582,52 TL

<u>22.01.2017</u>	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	23.600,00
127.01 Kredi kartı slipleri	23.600,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	19.417,48
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	582,52
391 HESAPLANAN KDV	3.600,00

Kredi kartı ile mal satışı

<u>22.01.2017</u>	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	17.000,00
152 MAMULLER	17.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

_____ / _____

Kredi kartı bedeli firmanın mevduat hesabına aktarıldığında 125 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabındaki 582,52 TL kapatılarak 642 Faiz Gelirleri hesabının alacağına kaydedilecektir.

12. İşletme 23.01.2017 tarihinde yurt dışına mal satış yapmış ve aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

<u>23.01.2017</u>	
120 ALICILAR	199.280,00
601 YURT DIŞI SATIŞLAR	188.000,00
125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	11.280,00

Yurt dışına mal satışı

_____ / _____

İşletmenin toplam satış tutarı $53.000 \$ \times 3,76 \text{ TL} = 199.280 \text{ TL}$ 'dir. Ancak peşin satış fiyatı $50.000 \$ \times 3,76 = 188.000 \text{ TL}$ 'dir. Dolayısıyla peşin tutar satışlar hesabında, aradaki fark ise ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabında yer alacaktır.

23.01.2017

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	165.000,00	
152 MAMULLER		165.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

_____ / _____

13. TMS'ye göre konsinye satış hasılatı aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

24.01.2017

152 MAMULLER	7.000,00	
152.02. Konsinyatördeki mamuller	7.000,00	
152 MAMULLER		7.000,00

152.01. Stoktaki mallar 7.000,00

Konsinyatöre mamul gönderilmesi

_____ / _____

Konsinyatör firmaya gönderilen ürün tutarının toplamı 10 x 700,00 TL
=7.000,00 TL'dir.

26.01.2017

120 ALICILAR	2.124,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.800,00
391 HESAPLANAN KDV		324,00

2 adet mermer lavabo satış kaydı

_____ / _____

2 adet lavabo satış toplamı 900,00 x 2 = 1.800,00 TL'dir.

<u>26.01.2017</u>	
102 BANKALAR	1.805,40
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	270,00
191 İNDİRİLECEK KDV	48,60
120 ALICILAR	2.124,00

Komisyon gideri ve kalan tutarın bankadan tahsili

_____ / _____

İşletme aracı firmaya % 15 oranında komisyon ödemektedir. Toplam 2 adet satış tutarı 1.800,00 TL'dir. Firmaya ödenecek komisyon ise KDV hariç $1.800,00 \times \% 15 = 270,00$ TL olacaktır.

<u>26.01.2017</u>	
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	1.400,00
152 MAMULLER	1.400,00
152.02. Konsinyatördeki mamuller 1.400,00	

Satılan mamul kaydı

_____ / _____

Satılan 2 adet ürün olduğundan dolayı $2 \times 700,00 = 1.400,00$ TL satılan mamul maliyeti olarak kaydedilecektir. Yukarıda yapılan konsinye satış işlemi MSUGT'ye göre de aynı şekilde yapılmaktadır.

14. TMS'ye göre iskontolu mal satış kaydı aşağıda verilmiştir.

<u>27.01.2017</u>		
100 KASA	16.815,00	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	750,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		15.000,00
391 HESAPLANAN KDV		2.565,00
İskontolu 2'lik mermer satış kaydı		

<u>27.01.2017</u>		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	12.500,00	
152 MAMULLER		12.500,00
Satılan mamul maliyet kaydı		
	/	

15. TMS'ye göre işletmenin aracılık işinden elde ettiği komisyon aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

<u>28.01.2017</u>		
100 KASA	826,00	
602 DİĞER GELİRLER		700,00
391 HESAPLANAN KDV		126,00
Komisyon gelir kaydı		
	/	

16. TMS'ye göre takaslı mal satış kaydı aşağıdaki gibidir.

29.01.2017		
157 DİĞER STOKLAR	300,00	
157.01 Eski mermer küvet	300,00	
100 KASA	3.476,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		3.200,00
391 HESAPLANAN KDV		576,00
Takaslı mal satışı		

29.01.2017		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	2.600,00	
152 MAMULLER		2.600,00
Satılan mamul maliyet kaydı		
/		

Yapılan takas işlemi yevmiye kayıtları MSUGT ile de uyumludur.

17. TMS'ye göre dönem sonu miktar iskontosu aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

31.01.2017		
611 SATIŞ İSKONTOLARI	2.000,00	
120 ALICILAR		2.000,00
Dönem sonu miktar iskontosu kaydı		
/		

18. Aşağıda ay sonu KDV tahakkuk kaydı ve dönem sonu muhasebe kayıtları yapılmıştır.

31.01.2017		
391 HESAPLANAN KDV	134.811,00	
191 İNDİRİLECEK KDV		48,60
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	134.762,40	

Ocak ayı KDV Tahakkuk Kaydı

31.01.2017		
631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.	270,00	
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA		270,00

Yansıtımların gelir tablosuna devri

31.01.2017		
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA	270,00	
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.		270,00

Giderlerin Yansıtılması

31.01.2017		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	722.518,53	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR	188.000,00	
602 DİĞER GELİRLER	700,00	
642 FAİZ GELİRLERİ	3.219,90	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		914.438,43

Gelir hesaplarının kapatılması

 /

31.01.2017

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	787.520,00
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	784.500,00
611 SATIŞ İSKONTOLARI	2.750,00
631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.	270,00

Gider hesaplarının kapatılması

/

TMS'ye göre aylık mali tablo düzenleyen işletme, ilgili aydaki vade farklarını 642 Faiz Gelirleri hesabına aktararak gelir olarak kaydetmiştir. Gelecek aylara ait vade farkları olan 30.270,15 TL 125 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabında, gelecek yıllara ait vade farkları olan 579,06 TL ise 225 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabına kaydedilmiştir. Dolayısıyla toplamda 30.849,21 TL ertelenmiş vade farkı gelirleri olarak kayıtlara alınmıştır. Vergi Usul Kanununa göre dönem karı olarak kaydedilmesi gereken tutar ertelenmiş vade farkı gelirleri hesaplarının toplam tutarı kadar eksik kalmıştır.

Ertelenmiş vade farkı gelirlerine kaydedilen 30.849,21 TL sebebiyle ticari bilanço karı noksanlık teşkil etmiştir. Bu durum ertelenmiş vergi alacağı oluşmasına neden olmaktadır. Kurumlar vergisi % 20 olarak alındığında;

125 Ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabı toplamı $30.270,15 \times \% 20 = 6.054,03$ TL

225 Ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabı toplamı $579,06 \times \% 20 = 115,81$ TL

Toplamda $30.849,21 \times \% 20 = 6.169,84$ TL ertelenmiş vergi varlığı meydana gelmiştir.

$30.849,21 \times \% 20 = 6.169,84$ TL ertelenmiş vergi alacağı meydana gelmiştir.

Yapılan kayıtların vergi mevzuatı ile de uygun olması için aşağıdaki yevmiye kaydı yapılması gerekir.

**2.3.4. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine (MSUGT) Göre
Uygulama Yevmiye Kayıtları**

1 _____ 02.01.2017 _____

100 KASA HS.	129.800,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		110.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS.		19.800,00

Peşin Mal Satışı

_____ 02.01.2017 _____

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	90.000,00	
152 MAMULLER		90.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

_____ / _____

2 _____ 04.01.2017 _____

100 KASA	17.700,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		13.500,00
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		750,00
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		750,00
391 HESAPLANAN KDV		2.700,00

2 yıl garantili peşin mal satışı

_____ 04.01.2017 _____

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	11.000,00	
152 MAMULLER		11.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

_____ / _____

3 _____05.01.2017_____

111 ÖZEL KES. TAHVİL SEN. BON. HS. 10.000,00

111.01 Nominal değeri 10.000,00

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARIKLAR 1.400,00

198.01 İşlemiş faiz bedeli 1.400,00

102 BANKALAR . 11.400,00

Özel kesim tahvil alım kaydı

_____/_____

4 _____07.01.2017_____

120 ALICILAR 66.000,00

100 KASA 12.240,00

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 66.000,00

391 HESAPLANA KDV 12.240,00

KDV'si peşin kredili mal satışı

_____/_____

_____07.01.2017_____

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 50.000,00

152 MAMULLER 50.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

_____/_____

31.01.2017		
100 KASA	65.807,64	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	192,36	
120 ALICILAR		66.000,00

Vadeden önce tahsil kaydı

/		
5	10.01.2017	

100 KASA HS.	23.400,00	
121 ALACAK SENETLERİ	130.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		130.000,00
391 HESAPLANAN KDV		23.400,00

KDV'si Peşin, Senetle Mal Satışı

/		
10.01.2017		

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	110.000,00	
152 MAMULLER		110.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

/		
---	--	--

6	13.01.2017	
---	------------	--

120 ALICILAR	160.000,00	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		160.000,00

Fayans mermer siparişinin gönderimi

/		
---	--	--

İşletme ocak ayında ürünü göndermiş ancak montajı henüz tamamlanmadığı için Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına yazılmıştır. Montaj tamamlandığında ise Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı kapatılarak Yurtiçi Satışlar hesabına hasılat olarak yazılması gerekmektedir.

7 _____15.01.2017_____

100 KASA HS.	18.900,00	
101 ALINAN ÇEKLER	105.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		105.000,00
391 HESAPLANAN KDV		18.900,00

KDV'si Peşin, Çekle Mal Satışı

_____/_____
____15.01.2017_____

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	90.000,00	
152 MAMULLER		90.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

_____/_____

MSUGT'ye göre işletmenin aldığı çekler için 101 Alınan Çekler hesabı kullanılmaktadır. Vade farkı tutarı da ayrıca hesaplanmayıp 600 Yurt içi satışlar hesabına kaydedilecektir.

8 _____18.01.2017_____

100 KASA HS.	31.500,00	
120 ALICILAR	175.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		175.000,00
391 HESAPLANAN KDV		31.500,00

KDV'si peşin, kredili mal satışı

_____/_____

18.01.2017

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	150.000,00	
152 MAMULLER		150.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

/

9 20.01.2017

100 KASA HS.	13.500,00	
121 ALACAK SENETLERİ	75.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		75.000,00
391 HESAPLANAN KDV		13.500,00

KDV'si Peşin, Senetli Mal Satışı

/

20.01.2017

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	60.000,00	
152 MAMULLER		60.000,00

Satılan mamul maliyet kaydı

/

10 21.01.2017

100 KASA HS.	5.580,00	
120 ALICILAR	31.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		31.000,00
391 HESAPLANAN KDV		5.580,00

KDV'si peşin kredili mal satışı

/

21.01.2017		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	25.000,00	
152 MAMULLER		25.000,00
Satılan mamul maliyet kaydı		
	/	

22.01.2017		
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	23.600,00	
127.01 Kredi kartı slipleri	23.600,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		20.000,00
391 HESAPLANAN KDV		3.600,00
Kredi kartı ile mal satışı		
	/	
22.01.2017		

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	17.000,00	
152 MAMULLER		17.000,00
Satılan mamul maliyet kaydı		
	/	

23.01.2017		
120 ALICILAR	199.280,00	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		199.280,00
Yurt dışına mal satışı		
	/	

23.01.2017		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	165.000,00	
152 MAMULLER		165.000,00
Satılan mamul maliyet kaydı		
	/	

24.01.2017		
152 MAMULLER	7.000,00	
152.02. Konsinyatördeki mamuller	7.000,00	
152 MAMULLER		7.000,00
152.01. Stoktaki mallar	7.000,00	
Komisyoncuya mamul gönderilmesi		
	/	
26.01.2017		

120 ALICILAR	2.124,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.800,00
391 HESAPLANAN KDV		324,00
2 adet mermer lavabo satış kaydı		
26.01.2017		

102 BANKALAR	1.805,40	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	270,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	48,60	
120 ALICILAR		2.124,00
Komisyon gideri ve kalan tutarın bankadan tahsili		
	/	

26.01.2017

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ 1.400,00

152 MAMULLER 1.400,00

152.02. Konsinyatördeki mamuller 1.400,00

Satılan mamul kaydı

/

14 27.01.2017

100 KASA 16.815,00

611 SATIŞ İSKONTOLARI 750,00

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 15.000,00

391 HESAPLANAN KDV 2.565,00

İskontolu 2'lik mermer satış kaydı

/

27.01.2017

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 12.500,00

152 MAMULLER 12.500,00

Satılan mamul maliyet kaydı

/

15 28.01.2017

100 KASA 826,00

602 DİĞER GELİRLER 700,00

391 HESAPLANAN KDV 126,00

Komisyon gelir kaydı

/

16 _____29.01.2017_____

157 DİĞER STOKLAR 300,00

157.01 Eski mermer küvet 300,00

100 KASA 3.476,00

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 3.200,00

391 HESAPLANAN KDV 576,00

Takaslı mal satışı

_____29.01.2017_____

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 2.600,00

152 MAMULLER 2.600,00

Satılan mamul maliyet kaydı

_____ / _____

17 _____31.01.2017_____

611 SATIŞ İSKONTOLARI 2.000,00

120 ALICILAR 2.000,00

Dönem sonu miktar iskontosu kaydı

_____ / _____

18 _____31.01.2017_____

391 HESAPLANAN KDV 134.811,00

191 İNDİRİLECEK KDV 48,60

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 134.762,40

Ocak ayı KDV Tahakkuk Kaydı

_____ / _____

_____31.01.2017_____

631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.	270,00
----------------------------	--------

761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA	270,00
-------------------------------------	--------

Yansıtmanın gelir tablosuna devri

_____31.01.2017_____

761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA	270,00
-------------------------------------	--------

760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.	270,00
----------------------------	--------

Giderlerin Yansıtılması

_____31.01.2017_____

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	745.500,00
-----------------------	------------

601 YURT DIŞI SATIŞLAR	199.280,00
------------------------	------------

602 DİĞER GELİRLER	700,00
--------------------	--------

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	945.480,00
----------------------------	------------

Gelir hesaplarının kapatılması

_____31.01.2017_____

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	787.712,36
----------------------------	------------

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	784.500,00
----------------------------	------------

611 SATIŞ İSKONTOLARI	2.750,00
-----------------------	----------

631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.	270,00
----------------------------	--------

659 DİĞER OL. GİDER VE ZARARLAR	192,36
---------------------------------	--------

Gider hesaplarının kapatılması

_____ / _____

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE

31.01.2017 TARİHLİ BİLANÇOSU

Finansal Durum Tablosu (Bilanço)	Cari Dönem
V A R L I K L A R	
DÖNEN VARLIKLAR	2.418.855,92
Nakit ve Nakit Benzerleri	529.745,04
Finansal Yatırımlar	11.400,00
Ticari Alacaklar	968.167,85
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	974.838,00
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	23.600,00
- Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	-30.270,15
Stoklar	903.489,00
Ertelenmiş Vergi Varlığı	6.054,03
Diğer Dönen Varlıklar	
ARA TOPLAM	
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	
DURAN VARLIKLAR	2.010.494,75
Finansal Yatırımlar	
Ticari Alacaklar	-579,06
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	
- Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	-579,06
Maddi Duran Varlıklar	2.008.758,00
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.200,00
- Şerefiye	
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
Peşin Ödenmiş Giderler	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	115,81
Diğer Duran Varlıklar	
TOPLAM VARLIKLAR	4.429.350,67
K A Y N A K L A R	
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.565.943,93
Kısa Vadeli Borçlanmalar	339.660,00
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	
Diğer Finansal Yükümlülükler	
Ticari Borçlar	899.218,00
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	899.218,00
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	
Diğer Borçlar	135.512,40
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	
- Ödenecek Vergi ve Fonlar	134.762,40
- Diğer Borç ve Gider Karşılığı	750,00
Türev Araçlar	
Devlet Teşvik ve Yardımları	
Ertelenmiş Gelirler	160.000,00
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	31.553,53
Kısa Vadeli Karşılıklar	
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	

UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.726.170,00
Uzun Vadeli Borçlanmalar	1.725.420,00
Diğer Finansal Yükümlülükler	
Ticari Borçlar	
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	
- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Taraflara Borçlar	
- Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar	
Diğer Borçlar	750,00
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	
- Diğer Borç ve Gider Karşılığı	750,00
Türev Araçlar	
Devlet Teşvik ve Yardımları	
Ertelenmiş Gelirler	
Uzun Vadeli Karşılıklar	
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	
ÖZ KAYNAKLAR	1.137.236,74
ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR	
Ödenmiş Sermaye	500.000,00
Sermaye Düzeltme Farkları	
Geri Alınmış Paylar (-)	
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	
Paylara İlişkin Primler/İskontolar	
Diğer Sermaye Yedekleri	43.702,00
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	
- Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları	
- Diğer Kazanç/Kayıpları	
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	
- Yabancı Para Çevirim Farkları	
- Riskten Korunma Kazanç/Kayıpları	
- Yeniden Değerleme ve Sınıflandırma Kazanç/Kayıpları	
- Diğer Kazanç/Kayıpları	
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	492.000,00
Net Dönem Karı/Zararı	101.534,74
KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR	
TOPLAM KAYNAKLAR	4.429.350,67

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
01.01.2017-31.01.2017 GELİR TABLOSU

Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	Cari Dönem
KAR VEYA ZARAR KISMI	
Hasılat	911.218,53
Satış İndirimleri (-)	-2.750,00
Satışların Maliyeti (-)	-784.500,00
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)	123.968,53
BRÜT KAR/ZARAR	123.968,53
Genel Yönetim Giderleri (-)	
Pazarlama Giderleri (-)	-270,00
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	
ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	123.698,53
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar	
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI	123.698,53
Finansman Gelirleri	3.219,90
Finansman Giderleri (-)	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI	126.918,43
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri (-)/Geliri	-25.383,69
- Dönem Vergi Gideri (-)/Geliri	-31.553,53
- Ertelenmiş Vergi Gideri (-)/Geliri	6.169,84
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	101.534,74
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	
DÖNEM KARI/ZARARI	101.534,74

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ'NE GÖRE

31.01.2017 TARİHLİ BİLANÇOSU

AKTİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem
I.DÖNEN VARLIKLAR			2.443.072,04
A.HAZIR DEĞERLER		634.745,04	
1 .KASA	341.481,64		
2 .ALINAN ÇEKLER	251.010,00		
3 .BANKALAR	42.253,40		
B.MENKUL KIYMETLER		10.000,00	
1 .ÖZEL KESİM TAHVİL SNT.VE BONO.	10.000,00		
C.TİCARİ ALACAKLAR		893.438,00	
1 .ALICILAR	588.338,00		
2 .ALACAK SENETLERİ	281.500,00		
3 .DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	23.600,00		
E.STOKLAR		903.489,00	
1 .İLK MADDE VE MALZEME	628.088,00		
2 .MAMULLER	275.101,00		
3 .DİĞER STOKLAR	300,00		
H.DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		1.400,00	
1 .İNDİRİLECEK KDV	0,00		
2 .DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	1.400,00		
II.DURAN VARLIKLAR			2.010.958,00
D.MADDİ DURAN VARLIKLAR		2.008.758,00	
1 .ARAZİ VE ARSALAR	100.000,00		
2 .BİNALAR	264.883,00		
3 .TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.013.936,00		
4 .TAŞITLAR	606.575,00		
5 .DEMİRBAŞLAR	43.900,00		
6 .BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-20.536,00		
E.MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		2.200,00	
1 .KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDER.	2.200,00		
AKTİF (VARLIKLAR) Toplam	4.454.030,04	4.454.030,04	4.454.030,04
PASİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem
I .KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			1.565.943,93
A.MALİ BORÇLAR		339.660,00	
1 .BANKA KREDİLERİ	339.660,00		
B.TİCARİ BORÇLAR		899.218,00	
1 .SATICILAR	178.523,00		
2 .BORÇ SENETLERİ	720.695,00		
F.ODENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜML		134.762,40	
1 .ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	134.762,40		
G.BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		32.303,53	
1 .DÖN.KARI VER.VE DİĞ.YÜK.KARŞ.	31.553,53		
2 .DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI	750,00		
H.GEL.AYLARA AİT GEL.VE GİD.TAHA		160.000,00	
1 .GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	160.000,00		

II.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			1.726.170,00
A.MALİ BORÇLAR		1.725.420,00	
1 .BANKA KREDİLERİ	1.725.420,00		
E.BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		750,00	
1 .DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIK.	750,00		
III.ÖZKAYNAKLAR			1.161.916,11
A.ÖDENMİŞ SERMAYE		500.000,00	
1 .SERMAYE	500.000,00		
C.KAR YEDEKLERİ		43.702,00	
1 .YASAL YEDEKLER	43.702,00		
D.GECMİŞ YILLAR KARLARI		492.000,00	
1 .GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	492.000,00		
F.DONEM NET KARI (ZARARI)		126.214,11	
1 .DÖNEM NET KARI	126.214,11		
PASİF (KAYNAKLAR) Toplam	4.454.030,04	4.454.030,04	4.454.030,04

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ'NE GÖRE

01.01.2017-31.01.2017 GELİR TABLOSU

Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem
A. BRÜT SATIŞLAR		945.480,00
1 .Yurt İçi Satışlar	745.500,00	
2 .Yurt Dışı Satışlar	199.280,00	
3 .Diğer Gelirler	700,00	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-2.750,00
1 .Satış İskontoları (-)	-2.750,00	
C. NET SATIŞLAR		942.730,00
D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-784.500,00
1 .Satılan Mamüller Maliyeti (-)	-784.500,00	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		158.230,00
E. FAALİYET GİDERLERİ		-270,00
1 .Pazarlama Sat.ve Dağ.gid. (-)	-270,00	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		157.960,00
G. DİĞER FAAL. GİDER VE ZARARLARI		-192,36
1 .Diğer Gider Ve Zararlar (-)	-192,36	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		157.767,64
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		157.767,64
K. D.K.VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.(-)		-31.553,53
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		126.214,11

Tablo 11: Finansal Durum Tablosunun (Bilanço) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile TMS 18 Hasılat Standardı Açısından Değerlendirilmesi

	MSUGT	TMS 18 HASILAT
Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	Mevcut muhasebe sisteminde vadeli satışlarda ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabı kullanılmamaktadır. Dolayısıyla bilançonun aktif toplamı 30.849,21 TL daha fazla olduğu görülmektedir.	Bilançonun aktif kısmında 125 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabında 30.270,15 TL, 225 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabında 579,06 TL olmak üzere toplam 30.849,21 TL ertelenmiş vade farkı gelirleri olduğu görülmektedir. Bu durum aktif toplamının 30.849,21 TL daha az olmasına neden olmuştur.
Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabı kullanılmadığından dolayı ertelenmiş vergi varlığı da söz konusu değildir. Dolayısıyla bilançonun aktif toplamı 6.169,84 TL daha az olduğu görülmektedir.	Bilançonun aktif kısmında 184 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında 6.054,03, 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında 115,81 TL olmak üzere toplamda 6.169,84 TL ertelenmiş vergi varlığı vardır. Bu durum bilançonun aktif toplamının 6.169,84 TL fazla çıkmasına neden olmuştur.
Dönem Net Karı	MSUGT'ye göre dönem net karı 126.214,11 TL'dir. Mevcut sisteme göre dönem net karının 24.679,37 TL daha fazla olduğu görülmektedir.	TMS'ye göre dönem net karı 101.534,74 TL'dir. TMS'ye göre dönem net karı 24.679,37 TL daha az olduğu görülmektedir.

Aktif/Pasif Topamları Arasındaki Farklar	MSUGT'ye göre bilançonun aktif/pasif toplamı 4.454.030,04 TL'dir. Dönem net karı 24.679,37 TL daha yüksek çıkmıştır. Bunun nedeni vadeli satışlarda vade farkı tutarlarının da gelir olarak kayıtlara alınmasından dolayıdır. Mevcut uygulamaya göre işletme vadeli mal satışı yaptığında henüz tutarı tahsil etmemesine rağmen gelir olarak kayıtlara alarak ilgili dönemde vergisini ödemek durumundadır.	TMS'ye göre bilançonu aktif/pasif toplamı 4.429.350,67 TL'dir. Bu farklılığın iki temel nedeni vardır. Birincisi, Hasılat Standardında vadeli satışlarda vade farkı tutarlarının ertelenmiş vade farkı gelirleri olarak kayıtlara alınıp, ilgili dönem geldiğinde faiz geliri olarak kayıtlara alınmasından kaynaklıdır. İkincisi ise ertelenmiş vade farkı gelirleri tutarları toplamından % 20 oranında ertelenmiş vergi varlığı ayrılarak kayıtlara alınmasından kaynaklanmaktadır.
--	---	--

Tablo 12: Gelir Tablosunun Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile TMS 18 Hasılat Standardı Açısından Değerlendirilmesi

	MSUGT	TMS 18 HASILAT
Hasılat	Mevcut sisteme göre düzenlenen Gelir Tablosunda Yurt İçi Satışlar 745.500,00 TL, Yurt Dışı Satışlar 199.280,00 TL ve Diğer Gelirler 700,00 TL olmak üzere toplamda 945.480,00 TL'dir.	TMS'ye göre düzenlenen Gelir Tablosunda 911.218,53 TL hasılat olarak görülmektedir. Dolayısıyla 34.261,47 TL daha az gelir olarak kaydedilmiştir.

Satışların Maliyeti	İşletme sürekli envanter yöntemini uyguladığından dolayı mal satışını yaptıktan sonra satışların maliyeti kaydını da yapmıştır. Satışların Maliyeti 784.500,00 TL'dir.	TMS'ye göre de vadeli mal satışı olsa dahi mal satışı gerçekleştiği anda kayıtlara alınmakta ve satışların maliyeti de aynı şekilde kayıtlara alınmaktadır. Herhangi bir farklılık söz konusu değildir.
Faiz Gelirleri	MSUGT'ye göre vade farkları gelir olarak yazıldığından dolayı herhangi bir faiz geliri meydana gelmemiştir.	TMS'ye göre ocak ayı vade farkı gelirleri toplamı olan 3.219,90 TL faiz geliri olarak kayıtlara alınmıştır.
Diğer Olağan Giderler ve Zararlar	MSUGT'ye göre, müşteri vadeyi beklemeden önce ödeme yaptığından dolayı yapılan indirim tutarları 659 Diğer Olağan Gide ve Zararlar hesabında muhasebeleştirilmekte olup, 192,36 TL de bu kapsamda gider olarak kaydedilmiştir.	TMS'ye göre müşteri vadeden önce ödeme yaptığında, ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabı önemli olmaktadır. Dolayısıyla 125 Ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabına yazılan 192,36 TL, bu durumda ters kayıtla kapatılmıştır.
Dönem Karı veya Zararı	Mevcut muhasebe sistemine göre dönem karı 157.767,64 TL'dir. Dolayısıyla 30.849,21 TL daha fazla dönem karı ortaya çıkmıştır.	TMS'ye göre sürdürülen faaliyetler vergi öncesi karı 126.918,43 TL'dir. Bu durumun sebebi vadeli satışlarda vade farkı tutarlarının gelir olarak yazılmayıp ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabına yazılmasından kaynaklıdır.

Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı	İşletmenin Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı hesabında -31.553,53 TL olduğu görülmektedir. Mevcut sisteme göre daha fazla çıkmasının sebebi ertelenmiş vergi varlığının kayıtlara alınmamasından dolayıdır.	Dönem Vergi Gideri/Geliri -31.553,53 TL, Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri 6.169,84 TL olmak üzere Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri -25.383,69 TL'dir.
Dönem Karı/Zararı	MSUGT'ye göre dönem net karı 126.214,11 TL'dir.	TMS'ye göre dönem karı 101.534,74 TL'dir. Bu durum 125/225 ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabının toplamı olan -30.849,21 TL ile 184/284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesaplarının toplamı 6.169,84 TL'nin toplamından kaynaklıdır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde uluslararası ilişkiler hızla gelişmektedir. Ekonomik gelişmelerle birlikte farklı ülkelerde finansal rapor sonuçlarının aynı şekilde yorumlanması ihtiyacı doğmuştur. Bunun sonucunda uluslararası muhasebe standartları ile ortak bir dil oluşturulmuştur. Uluslararası boyutta muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar sorunları beraberinde getirmektedir. Bu sorunları ortadan kaldırmak için ilgili kuruluşlar çözümler üretmeye çalışmışlardır.

Ülkemizde kavramsal çerçeve ve yorumlar hariç olmak üzere toplam 41 tane TMS ve 15 tane TFRS olma üzere toplamda 56 standart yayınlanmıştır. TMS olarak yayınlanan standartlardan biri olan TMS 18 Hasılat Standardı bu çalışmanın konusunu oluşturmuştur. Hasılat standardı, hasılatın ne zaman doğduğu ve satışların gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlara alınması temeline dayanmaktadır.

Hasılatın ne zaman elde edildiği, vergi mevzuatında ve muhasebe standartlarında farklı değerlendirme ölçütleri ile ele alınır. Vergi mevzuatında borsa rayici ve emsal bedel dikkate alınırken, muhasebe standartlarında gerçeğe uygun değer dikkate alınmaktadır. Gerçeğe uygun değer, “karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.” şeklinde tanımlanmaktadır. Vadeli satış işlemlerinde hasılatın gerçeğe uygun değeri, etkin faiz oranıyla bugünkü değerine indirgenmesiyle hesaplanmaktadır. Etkin faiz oranında basit faiz oranı değil bileşik faiz oranı kullanılır. İlgili vade farkları hesap planında açılacak 125/225 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Hasılat standardı, mal satışı, hizmet satışı, işletme varlıklarının üçüncü kişiler tarafından kullanıldığında ortaya çıkan faizler, isim hakları ve temettü gelirlerinin hasılat olarak nasıl kayıtlara alınacağına açıklık getirmektedir. Hasılat işletmenin kendi namına almış olduğu ve alacağı brüt ekonomik akışları içermektedir. Üçüncü kişiler namına tahsil edilen katma değer vergisi, satış vergileri, mal ve hizmet vergileri tutarları işletmenin hasılatı olarak kabul edilmediğinden dolayı, öz kaynakta artış meydana getirmez. Dolayısıyla bu tutarlar hasılat olarak kayıtlara alınmaz.

Benzer biçimde acentesi olunan işletme namına yapılan tahsilatlar hasılat olarak kaydedilmeyip, sadece komisyon tutarı, hasılat olarak kaydedilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları, muhasebe sistemine yeni bir bakış açısı getirmiştir. TMS'ye göre düzenlenecek mali tablolar güvenilirliği ve geçerliliği kabul edilen bir yapıya kavuşacaktır. Türk şirketlerinin uluslararası düzeyde faaliyet göstermesi için uluslararası standartlara uygun finansal tablolar önem kazanmaktadır. Ülkemiz ve diğer ülkeler arasındaki finansal tablo uyumsuzlukları da bu sayede giderilmiş olacaktır.

Yapılan bu çalışma kapsamında, bir mermer işletmesinde hasılat standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre muhasebe kayıtları yapılarak iki uygulama arasındaki farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren bir mermer işletmesinin muhasebe kayıtları çalışmada veri olarak kullanılmıştır. TMS 18 Hasılat Standardı incelendiği için araştırmaya konu olan işletmede hasılatın nasıl tahsil edildiğine bakıldığında, satışların peşin, kredi kartı, senetli, kredili ve çek olarak tahsil edildiği görülmüştür. Yukarıdaki ödeme şekillerinde peşin ödeme hariç diğer ödemelerde vade farkı ortaya çıkmaktadır. İşletmenin muhasebe kayıtları üzerinde yapılan çalışma sonucunda, hasılat standardına göre işletme finansal durum tablosu aktif/pasif toplamı 4.429.350,67 TL olurken MSUGT'ye göre bilanço aktif/pasif toplamı 4.454.030,04 TL oluşmuştur. Dolayısıyla hasılat standardına göre 24.679,37 TL daha düşük oluşmuştur. Bunun nedeni, ertelenmiş vade farkı gelirleri ve ertelenmiş vergi varlığıdır. Gelir Tablosuna bakıldığında ise hasılat standardına göre dönem net karı 101.534,74 TL olurken, MSUGT'ye göre dönem net karı 126.214,11 TL oluşmuştur. Dönem net karı hasılat standardına göre 24.679,37 TL daha düşük oluşmuştur. Bu fark, 125/225 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesaplarının toplamı olan (30.849,21) TL ile 184/284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesaplarının toplamı olan 6.169,84 TL'nin toplamından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla işletme TMS'ye göre kayıt yaptığında ertelenmiş vade farkı gelirleri ve ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle karlılığı daha düşük çıkmıştır.

Türkiye Muhasebe Standardı 18 Hasılat ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği arasında finansal durum tablosu ve gelir tablosu açısından uygulama

farklılıklarını ortaya koyan çalışmalar mevcuttur. Kalmış ve Dereköy tarafından 2010 yılında yapılan çalışmada TMS 18 Hasılat standardına göre finansal durum tablosu aktif/pasif toplamı daha yüksek, gelir tablosunda dönem net karı ise daha düşük oluşmuştur. Gelir tablosu çalışmamızla paralellik gösterirken, finansal durum tablosunun yüksek çıkması aykırılık göstermektedir. Bunun sebebi ise, çalışmada haziran ayında satış yapılmış ancak montaj henüz tamamlanmadığı için satış ve maliyet kaydının yapılmamış olmasıdır. Yücenurşen vd. 2014 yılında yaptıkları çalışmada TMS 18 Hasılat Standardına göre finansal durum tablosu aktif/pasif toplamını ve gelir tablosundaki kar rakamını daha düşük bulmuşlardır. Badem 2012 yılında yaptığı çalışmada ise, TMS 18 Hasılat Standardına göre finansal durum tablosu aktif/pasif toplamının ve gelir tablosunda oluşan karın daha düşük olduğunu saptamıştır. Gürel 2015 yılında yaptığı yüksek lisans tez çalışmasında, Muhasebe standartlarına göre düzenlenen gelir tablosunda dönem net karını daha düşük bulmuştur. Bu sonuçlar çalışmamızın sonuçlarıyla benzerlik göstermektedir.

Vergi Usul Kanununa göre tahsil edilmemiş gelir, gelir olarak gösterildiği için dönem karı standartlara göre yüksek çıkmaktadır. Bu durum Vergi Usul Kanunu ile Standartlar uyumlaştırılmadığı sürece devam edecektir. Bu uyum sağlandığı takdirde gerçekçi kar hesaplanması nedeniyle ilgili tüm kesimler için daha doğru finansal bilgi sağlanması beklenmektedir. Bununla birlikte Tek Düzen Hesap Planında Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabı bulunmamaktadır. Bunun gibi birçok hesapta tek düzen hesap planında mevcut olmadığından dolayı yeni bir hesap planı düzenlenmesinin, uygulamada birliği sağlaması açısından önemli olacağı düşünülmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebe standartları arasında, peşin satış, faiz, temettü ve isim haklarının muhasebe kayıtlarında herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Ancak vadeli satışlar ve hasılat doğuran işlemlerin ayrıştırılması konularında ise farklı uygulamalar mevcuttur.

TMS 18 Hasılat Standardına yönelik bu çalışmada, Ulusal ve Uluslararası alanda farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler açısından ilgili standardın daha iyi anlaşılması yönünde katkı sağlaması amaçlanmıştır. Bu çalışma kapsamında Hasılat Standardı mermer sektörü üzerinde uygulanmıştır. Farklı sektörlerde yapılacak çalışmaların konunun anlaşılmasında faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. Ve Tetik, N. (2010). Genel Muhasebe (9), Ankara: Detay Yayıncılık.
- Acar, D., Bayri, O., Dalğar, H. Vd. (2010), TÜBİTAK 1001 107K72 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması, Isparta.
- Ağca, A. (2003). Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 8, 81-92.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84.
- Akışık, O. (2002). Konsinye Satışlar ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:61.
- Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Uyumu Sürecinde Eğitim Faktörü Üzerine Antalya İlinde Bir Araştırma, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 122, 63-84.
- Arsoy, A.P. ve Bora, T. (2012). KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 56, 17-27.
- Aslan, Ü. (2011). Bankalarda Vadeye Kadar Elde Tutulacak Menkul Kıymet İşlemleri ve Etkin Faiz Yöntemi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 95-119.
- Avcı, P. (2011). Dünyanın Küreselleşmesi ve Muhasebenin Önemi, http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL19.pdf (23.03.2015).
- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi, Cilt 18, Sayı 1, 327-359.
- Badem, A.C. (2012). TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi; TMSUGT İle Karşılaştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan 2012, Sayı 36, 61-81.

- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, Sayı 148, 42-57.
- Bayazıtlı, E., Çelik, O., Üstündağ, S. (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Ankara, Tesmer Yayın No:67.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 23.03.2015, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59, 1-8.
- Ceran, Y. ve Ortakarpuz, M. (2014). İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları, KSÜ sosyal bilimler dergisi, Cilt 11, Sayı 1.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 6, 127-148.
- Çiftçi, Y. ve Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, <http://www.kaynakindir.com/wp-content/uploads/2013/07/MUHASEBE-STANDARTLARINDA-ULUSLARARASI-UYUMLA%C5%9ETIRMA-%C3%87ALI%C5%9EMALARI-VE-T%C3%9CRK%C4%B0YE%E2%80%99DEK%C4%B0-DURUMUN-%C4%B0NCELENMES%C4%B0.pdf> (19.04.2015).
- Çonkar, K., Özdemir, Ş., Karaca, Y., Sayılı H. ve Kandemir, T. (2010). Mermer Sektörü Rekabet Analizi, Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Durmuş, A. H. (1995). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/2GUN1OTURU/02-AHMETHAYRIDURMUS.doc> (26.02.2015).
- Elitaş, C. (2011). UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları (Özel Baskı), Hipotez Yayınları, Ankara.
- Erdoğan, M. ve Dinç, E. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi, http://journal.mufad.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id

=211%3Aturkiye-muhasebe-standartlari-ve-muhasebe-meslek-mensuplarinin-bilgi-duzeylerinin-incelenmesi&catid=910%3Asayi-43-temmuz-2009&Itemid=55&lang=tr (26.02.2015).

Erzan, R. ve Taşdemir, M. (2012). Blok Mermer İhracatına Getirilebilecek Kısıtlamalar ve Muhtemel Sonuçları, http://www.cee.boun.edu.tr/img/content_img/mermer.pdf (20.06.2017).

Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Ertan, Y. (2012) Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 53, 1-24.

Gücenme Gençoğlu, Ü, Karabınar, S. ve Özerhan, Y. (2013) Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, Bası sayısı:1.

Güneş, R., Durmuş, A. F. ve Solak, B. (2012). Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Cilt 3, Sayı 2, 57-66.

Güney, S., Yiğiter, Ş. Y., Korkmaz, M. ve Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta, Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 10, 109-128.

Gürel, A. B. (2015). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması. (Yüksek Lisans Tezi). Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Ankara.

İbiş, C. ve Akarçay A. (2003). IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın uygulanması Süreci, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/CemalIbis.pdf> (10.05.2015).

İMİB, 2016 Çalışma Raporu, www.imib.org.tr/wp-content/uploads/2016/04/CALISMA-RAPORU-web.pdf (10.04.2017).

İMİB, Maden Sektör Görünümü, http://www.imib.org.tr/wp-content/uploads/2016/02/MADEN_SEKTORU_GORUNUMU_2015.pdf (15.05.2017).

İMMİB, Maden Sektörü İhracatının Değerlendirilmesi, [http://www.immib.org.tr/tr/birliklerimiz-istanbul-maden-ihracatcilar-birligi-maden-sektoru-ihrac atinin-degerlendirilmesi-1.html](http://www.immib.org.tr/tr/birliklerimiz-istanbul-maden-ihracatcilar-birligi-maden-sektoru-ihrac-atinin-degerlendirilmesi-1.html) (15.05.2017).

Kablan, A. (2013). UFRS'nin Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaları ve Finansal Tablolar Üzerine Etkilerine Yönelik Bir Uygulama, <http://www.izu.edu.tr/Assets/Content/file/20130613-09.pdf> (10.08.2016).

Kamu Gözetimi Kurumu (2012). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti> (01.04.2016).

Kamu Gözetimi Kurumu (2012). TMS 18 Hasılat Standardı Tebliği, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS18.pdf> (25.10.2016).

Karabınar, S. (2013). Hasılat Standardı, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/1.Hafta/B%C3%96L%C3%9CM%204%20HASILAT%20STANDARTI.pdf> (20.11.2016).

Karabulut, G. (2010). Doğal Taşlar ve Çin Halk Cumhuriyeti Rekabeti, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010-113.

Kaya, İ. (2003). FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf> (26.03.2015).

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci, http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Imagesimages/files/2012-2-9_0.pdf (26.02.2015).

- Kula, V. (2009). Finans Matematiği: Ticari ve Mali Matematik Uygulamaları, Asa Kitabevi, 1. Basım, Bursa.
- Kuşçu, M. Ve Bağcı, M. (2003). Afyon Mermer Sektörü ve Türkiye Mermer Sektöründeki Yeri, Türkiye IV. Mermer Sempozyumu Bildiriler Kitabı.
- Maç, M. (2010). İhracat Hasılatının Kurumlar Vergisi, KDV ve TMS Açısından Hangi Tarih İtibariyle Muhasebeleştirilmesi Gerektiği, Mali çözüm dergisi, Sayı 100.
- MTA (2010). Afyonkarahisar İli Maden ve Enerji Kaynakları, http://www.mta.gov.tr/v3.0/sayfalar/bilgi-merkezi/maden_potansiyel_2010/Afyon_Madenler.pdf (21.06.2017).
- O'Malley, T. (2005). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış, <http://slideplayer.biz.tr/slide/2936881/#> (22.04.2015).
- Örten, R., Kaval, H. Ve Karapınar A. (2011). TMS-TFRS Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özerçen, E. (2012). TMS 18 Nolu Standarda Göre Hasılatın Ölçümü Ve Muhasebeleştirilmesi, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/emreozercen/003/> (26.10.2016).
- Özerhan, Y., Yanık, S. (2012). IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS, TÜRMOB Yayınları 427, Ankara.
- Özkan, Ö. ve Özen, İ. (2011). Kredi Kartı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Kredi Kartı Yoluyla Yapılan Hile Türleri ve Cezai Müeyyideler, Mali çözüm dergisi, Sayı 105.
- Özkan, S. (2003). TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının Uluslararası Uygulamalar İle Karşılaştırılması ve T.D.H.P.'na Uyarlanması, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs:55-86.
- Özkök, S. (2000). Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 87-94.

- Özulucan, A. ve Özdemir F. S. (2010). Akıllı Kartlar İle Yapılan Mal ve Hizmet Satışlarının TMS-18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Öneri dergisi, Cilt 9, Sayı 33.
- Özyürek, H. (2012). TMS-18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Organizasyon ve yönetim bilimleri dergisi, Cilt 4, Sayı 1.
- Pur, H. P. (bt). Muhasebe Standartları ve Finansal Tablolar Analizi, http://www.purymm.com.tr/wp-content/uploads/yayinlarimiz/pdf/muhasebe_standart_lari.pdf (09.04.2015).
- Sağlam, N. ve Yolcu, M. (2014). Maden İşletmelerinde TMS/TFRS'ye Uygun Finansal Raporlama ve Kapsamlı Uygulama Örnekleri, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Selimoğlu, S. K. (2008). Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri, 12. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Kıbrıs.
- Selvi, Y. (2009). Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması, Yönetim Dergisi, Sayı:64, 41-61.
- Şanlı, N. (2002). Global Muhasebe Standartları, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60.
- Talu, H. (2001). Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarındaki Yeri ve Önemi, 5. Muhasebe Denetim Sempozyumu, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/16-%20HULYA %20TALU.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/16-%20HULYA%20TALU.doc) (14.05.2015).
- TİM, İhracat Rakamları, <http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-rakamlari.html>, (05.03.2017).
- Toroslu, M.V. (2009). Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2009, Sayı:197.

- TÜMMER (2008). Doğal taş Harikalar Diyarı Türkiye, Türkiye Mermer Doğal taş ve Makinaları Üreticileri Birliği, Ankara, 217 s.
- Türker, M. (1995). IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) Kongresi'nin Ardından, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:31.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu, (2010). http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf (10.02.2017).
- TÜRMOB, (2004). Dünya Yeni Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlanıyor. Bilanço Dergisi, Sayı 94, 17-19.
- Uçma, T. (2005). Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları, Mevzuat Dergisi, Sayı 89, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm> (15.05.2015).
- UFRS Cep Kitapçığı 2007, Deloitte, 10.05.2015.
- Uyanık, T. (2001). Doğal Taşlar Dış Pazar Araştırması, İGEME- İhracatı Geliştirme ve Etüt Merkezi, Ankara.
- Uzay, Şaban. (2012) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları, Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi, Sayı:8, ss. 52-56.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:1, 31-57.
- Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (01.04.2017).
- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, 139-155.
- Yücenurşen, M., Peker, A. A., Apak, İ. Ve Polat, Y. (2014). Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:6, Sayı:2, 1-8.
- Yükçü, S. Ve Uğurluel, G. (2008). TMS-18 Hasılat Standardına İlişkin Uygulama Önerileri, Vergi Dünyası, Sayı:327, 10-17.

<http://ufrs.nedir.com/#ixzz3dOamPjiO> (25.05.2015).

<http://www.enerji.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Dogal-Taslar> (20.02.2017).

<http://www.imib.org.tr/wp-content/uploads/2017/02/MADEN-SEKT%C3%96R-G%C3%96R%C3%9CN%C3%9C-M%C3%9C.pdf> (10.05.2017).

<http://www.ito.org.tr/Dokuman/Sektor/1-64.pdf> (20.05.2016).



EKLER

EK-1: Türkiye’de Yürürlükte Bulunan Standartlar⁸

TMS 1	FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU
TMS 2	STOKLAR
TMS 7	NAKİT AKIŞ TABLOLARI
TMS 8	MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR
TMS 10	RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
TMS 11	İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
TMS 12	GELİR VERGİLERİ
TMS 16	MADDİ DURAN VARLIKLAR
TMS 17	KİRALAMA İŞLEMLERİ
TMS 18	HASILAT
TMS 19	ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR
TMS 20	DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI
TMS 21	KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ
TMS 23	BORÇLANMA MALİYETLERİ
TMS 24	İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI
TMS 26	EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA
TMS 27	BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR
TMS 28	İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLAR

⁸ [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti \(01.04.2016\).](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti (01.04.2016).)

TMS 29	YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA
TMS 32	FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM
TMS 33	HİSSE BAŞINA KAZANÇ
TMS 34	ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA
TMS 36	VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
TMS 37	KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR
TMS 38	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
TMS 39	FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME
TMS 40	YATIRIMAMAÇLI GAYRİMENKULLER
TMS 41	TARIMSAL FAALİYETLER