

SATIŞLAR (HASILAT) VE DİĞER OLAĞAN GELİRLER

Hasan ALTUNCU (*)

I - GİRİŞ

Mali piyasalardaki gelişmeler, mali kurumların kredi açmada daha sağlam faaliyet sonuçları araması, işletmelerin sürekli gelişmesi ve dışa açılmak istemeleri muhasebede mevcut yaklaşımların değişmesine neden olmuştur.

Mali tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılar tarafından kolay anlaşılabilmesi, sunulan bilgilerin güvenilir olması mali tabloların en önemli nitelikleridir.

Ülkemizde muhasebe standartları alanında çeşitli gelişmeler gözlenmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının gelişmesine paralel olarak Türkiye'de de mali tabloların sunumunun; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaları öngörülmüştür. Bu kapsamda ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi, benimsenmesi ve kamu yararı için uygulanacak muhasebe standartları saptanmış ve çeşitli kurumlar tarafından yayımlanmıştır.

Bu çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu Muhasebe Standartlarında gelirlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin esaslar dikkate alınarak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği tekdüzen hesap planında ifade edilen hesaplarla, yeri geldiğinde vergi mevzuatındaki hu-

suslara da değinilerek muhasebeleştirilmesi açıklanacaktır.

II- Genel Açıklama

Gelir, belli bir muhasebe döneminde, ekonomik yarar sağlanarak işletmeye varlık girişi veya varlık artışı ile borçlarda azalma yaratan unsurdur. Başka bir tanımla gelir, dönem içinde olağan faaliyetlerden sağlanan ve özsermaye de artış yaratan ekonomik faydanın brüt tutarıdır.

Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini de içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira olarak adlandırılır. Gelir kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Ancak gelir sadece işletmenin kendi hesabına yapmış olduğu işlemleri kapsar. Katma Değer Vergisi gibi üçüncü kişiler adına tahsil edilen tutarlar işletmeye ekonomik fayda sağlamadığı gibi özsermaye de artışa da neden olmazlar. Bu nedenle bu tutarların ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (391 Hesaplanan KDV gibi).

Gelir unsurları; mal ve hizmet satışı, faiz, temettü ve hakların başkaları tarafından kullanılması sonucunda oluşur ve bu hasılat (fatura bedelleri) işletmeler tarafından muhasebeleştirilir.

(*) Vergi Denetmeni

Gelirlerin Tek Düzen Hesap Planında belirlenen kalemleri aşağıdaki gibidir.

60 Brüt Satışlar (Mal ve Hizmet)

600 Yurtiçi Satışlar

601 Yurtdışı Satışlar

602 Diğer Gelirler

64 Diğer Faaliyetlerden Doğan Olağan Gelir ve Karlar

640 İştiraklerden Temettü Gelirleri

641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri

642 Faiz Gelirleri

643 Komisyon Gelirleri

645 Menkul Kıymet Satış Karları

649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar

Olağan işlemler ve olaylar sonucu elde edilen gelirler ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerinde en önemli husus gelirin ne zaman tahakkuk ettirileceğinin belirlenmesidir. Gelir, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilecektir. Örneğin 1.000-YTL'lik dövizli bir alacağın dönem içinde 1.100-YTL olarak tahsil edilmesi halinde 100-YTL'lik fark işletme açısından tahakkuk ettirilecek bir gelir unsurudur. Ancak bu alacak tahsil edilmeyip dönem sonundaki değeri 1.100- olsa idi 100- YTL'lik kur farkı geliri olarak dikkate alınmayacaktır.¹

III- Gelirin Ölçülmesi

Gelirler, tahsil edilen (alınan) veya tahsil edilecek varlıkların (bedel) gerçeğe uygun değeri (makul değer)² ile ölçülür.

Bir işleme ilişkin gelir tutarı, işletme ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye göre belirlenir. Bu tutardan işletme tarafından yapılan miktar, tutar ve tica-

ri iskontolar indirildikten sonra gerçeğe uygun değer saptanır. Bu değer işletmenin net satışlarını ifade eder.

Örneğin; Bilgisayar ticareti ile uğraşan işletme; 10 adet bilgisayar alana bir adet bilgisayar bedava vermektedir. Bilgisayarın satış fiyatı 1.200-YTL, maliyeti 800-YTL'dir.

100 KASA	10.800
611 SATIŞ İSKONTOLARI	1.200
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	12.000
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	8.800
153 TİCARİ MALLAR	8.800

İşlem sonucu gelirin karşılığı nakit veya nakit benzerlerinden oluşur. Gelir tutarı da alınan veya alınacak nakit veya nakit benzeri tutar olur. Ancak nakit veya nakit benzerlerinin tahsilatının ertelendiği durumlarda satış bedelinin gerçeğe uygun değeri tahsil edilen veya edilecek olan nakdin nominal değerinden daha az olabilir. Örneğin, satıcı satış bedeli kapsamında alıcıya faizsiz bir kredi sağlamış veya piyasa faiz oranından düşük oranlı bir bono almış olabilir. Eğer anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, bedelin gerçeğe uygun değeri alacakların bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunur. Alacakların bugünkü değerinin belirlenmesinde; kredi kuruluşlarının benzer mali araçlar için geçerli olan faiz oranı veya mali aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin peşin satış fiyatına indirgeyen faiz oranı kullanılır.

Gerçeğe uygun değer ile bedelin nominal tutarı arasındaki fark faiz geliri olarak tanımlanarak ilgili dönemlere yansıtılır. Ancak bu ifade vergi mevzuatı ile birlikte değerlendirildiğinde satış anında düzenlenen faturanın mal veya hizmetin fiyatı içindeki vade farklarının da içermesi gerekmektedir. Başka

¹ Bakınız. Kur Değişim Etkilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin Muhasebe Standardı ve XI/25 Tebliğ 14. Kısım.

² Seri XI No:25 Tebliğde Makul Değer olarak ifade edilmiştir. Karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

bir ifade ile vade farklarının ayrıştırılması ve gelecek aylara ait gelirler arasında gösterilmesi sözkonusu değildir.

Örneğin; bedeli üç taksitte ödenmek üzere 1 şubat tarihinde satılan malın peşin satış fiyatı 800YTL, üç ay vadeli fiyatı ise 1.020 YTL'dir. Malın fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki 220YTL'lik fark satışlar arasında gösterilmemeli faiz geliri olarak kayıtlanmalıdır. Yani satışlar hesabına peşin fiyat kaydedilmeli, vade farkı geliri ise gerçekleştiği dönemde faiz geliri olarak kayıtlara alınmalıdır.

Satış kaydı	
01 ŞUBAT	
120 ALICILAR	1.020
600 YURTIÇI SATIŞLAR	800
380 GELEÇEK AYLARA AIT GELİRLER	220
_____ / _____	

Şatış sonrası ay sonu kaydı

ŞUBAT SONU	
100 KASA	340
120 ALICILAR	340
_____ / _____	
380 GELEÇEK AYLARA AIT GELİRLER	80
642FAİZ GELİRLERİ	80
_____ / _____	

Alıcıların vadesinden bir ay önce yani 2. ve 3. taksidin aynı anda ödenmesi halinde yapılacak kayıt;

_____ / _____	
100 KASA	260
380 GELEÇEK AYLARA AIT GELİRLER	80
120 ALICILAR	340
_____ / _____	

Bir mal veya hizmetin, benzer özelliklere ve değere sahip başka mal veya hizmet ile değiştirilmesi halinde gelir doğmaz. Farklı mallar veya hizmetlerin takas edilmesi halinde ise gelir doğuran bir olay veya işlem meydana gelir. Böyle olunca gelir, transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de kapsamak üzere

elde edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Elde edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenemediği durumlarda gelir, ödenen nakit ve nakit benzerlerini de kapsamak üzere verilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri olarak değerlendirilir.

IV- Gelirin Unsurları

Brüt satışlar, mal ve hizmet satışlarından oluşur. Mal satışları; ticari mal, mamuller ve diğer stok kalemlerine ilişkin satış gelirlerini içerir.

Hizmet satışları, belli bir zaman süresi ile sözleşmeye bağlanmış hizmetlerin yapılmasından kaynaklanan gelirlerdir. Bu süre, bir muhasebe dönemi kadar veya bu dönemden uzun veya kısa olabilir. Gelir tablosunda yer alan hizmet gelirleri, tablonun ait olduğu dönemle ilgili olmalıdır.

Gelir olarak tanımlanan diğer olağan gelir ve kar unsurları; işletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan ve diğer sermaye yatırımlarından elde edilen temettü gelirleri, faiz gelirleri, kira gelirleri, kambiyo karları, menkul kıymet satış karları gibi kalemleri kapsar.

Tek düzen hesap planında gelir unsuru ile ilişki kurulan aşağıdaki kalemler kullanılmaktadır.

1- Mal Satışları

Mal satışlarının gelir olarak kaydedilebilmesi için aşağıdaki şartların mevcut olması gerekir. Ancak bu durumda mal satışlarından doğan gelir tahakkuk etmiş sayılır.

a) İşletme alıcıya malın mülkiyeti ile ilgili önemli riskleri ve yararları devretmiştir,

b) İşletme mülkiyetle ilgili yönetim hakkını ve satılan mallar üzerindeki etkili kontrolünü sürdürmemektedir,

c) Gelir tutarı güvenilir olarak belirlenebilmektedir,

d) İşleme ilişkin ekonomik yararlarından işletmenin yararlanması söz konusudur (Örneğin peşin satışlarda nakit, senetli satışlarda senetlerin cirosu veya iskonto ettirilerek nakde çevrilmesi),

e) İşleme ilişkin oluşan veya oluşacak maliyetler güvenilir olarak belirlenebilmektedir.

Bir işletmede perakende satışlarda sahiplikle ilgili risk ve yararlar, özel bir düzenleme veya sözleşme yoksa satışın gerçekleşmesi ile alıcıya geçer. Çoğu zaman risk ve kullanım hakkı ile mülkiyet ve zilyetliğin devri aynı anda olabilir (Mülkiyetin muhafazası kaydıyla satış gibi). Bazı durumlarda ise, risk ve kullanım hakkının devredilmesiyle mülkiyet ve zilyetliğin devri farklı zamanda olabilir. Eğer işletme, mülkiyet hakkından kaynaklanan önemli riskleri taşımaya devam ediyorsa bu işlem bir satış olarak kabul edilmez ve gelir tahakkuk ettirilmez (Alınan Sipariş Avansları gibi).

Gelir ancak mal ve hizmete ilişkin ekonomik yararlarından işletmenin yararlanması söz konusu olduğunda tahakkuk ettirilir. Ancak gelire dahil edilmiş bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyecek tutar veya tahsil edilebilmesi mümkün görülmeyen tutar başlangıçta tahakkuk ettirilmiş gelirin düzeltilmesi yerine bir gider olarak tahakkuk ettirilir.

Benzer düzenlemeler tekdüzen hesap planı ve VUK'un 323 ve 324'üncü maddelerinde yapılmıştır. Buna göre kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartı ile;

a) Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar

b) Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından öden-

memiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır ve bu alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre karşılık ayrılabilir.^{3,4}

Örnek: İşletme 16.08 2006 tarihinde 10.000-YTL'lik alacağının şüpheli hale geldiğini tespit ediyor ve gerekli hukuki işlemlerini tamamlayıp yıl sonunda %60'ı için karşılık ayırıyor. Ertesi yıl sulh yoluyla alacağının %70'inden vazgeçiyor. 3.000-YTL'sini tahsil ediyor. Her iki yılda da yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

<u>16.08.2006</u>	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	10.000
120 ALICILAR	10.000
<u>31.12.2006</u>	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	6.000
129 ŞÜPH. TİC. ALAC. KARŞILIĞI	6.000
<u>31.12.2006</u>	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	6.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ	6.000
/	
Ertesi yıl:	
100 KASA	3.000
129 ŞÜPH. TİC. ALACAKLAR KARŞILIĞI	6.000
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	1.000
128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR	10.000

Belli bir dönemin satışları, gelirleri ve karları bunları elde etmek için yapılan maliyetler, giderler ve zararlar ile karşılaştırılmalıdır. Gelirin tahakkukuna ilişkin diğer koşullar gerçekleştiğinde, malın yük-

³ - Senetli ve senetsiz alacaklar için karşılık ayrılabilir.

- Vadeli alacaklar (vadesi dolmamış) ve teminatlı alacaklar için karşılık ayrılamaz. Teminat sınırlı ise teminat altına alınmayan kısım için karşılık ayrılır.

- İlk yıl karşılık ayrılmazsa diğer yıl karşılık ayrılıp ayrılmayacağı tartışmalıdır. Genel görüş ayrılmayacağı yönündedir.

- Mükellef şüpheli ticari alacakları için karşılık ayırmayabilir. Bu durumda alacak vergi matrahını etkilemez. (Alacağın doğduğu işlemde satış tutarı 600'lü hesaplara kaydedilmiştir). Karşılık ayrılması durumunda ise söz konusu karşılık kar/zarar hesabına aktarılabileceğinden vergi avantajı sağlanacaktır.

- Karşılık ayrılmadan alacak değersiz hale gelirse bu alacak "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabına aktarılarak kapatılır. (659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabınının da uygulamada ve muhasebe kitaplarında kullanıldığı görülmekte olup, her iki durum da vergi matrahını aynı şekilde etkilemektedir).

⁴ 334 seri nolu VUK Genel Tebliği, 05.05.2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Katma Değer Vergisinden kaynaklanan alacak için;VUK'un 323. maddesinde yer alan şartların mevcut olması, yani alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girilmesi ve Katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi, halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi mümkündür

lenmesinden sonra ortaya çıkan garanti dahil diğer maliyetlerin genelde saptanması mümkündür.⁵ Ancak giderlerin saptanamadığı durumlarda gelir tahakkuk ettirilmemelidir. Böyle durumlarda malların ve hizmetlerin satış tutarı olarak tahsil edilen tutar gelir tablosunda yer almalıdır. Aksi halde bu tutarlar Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler olarak dönem sonu bilançosunda yer alır (Peşin tahsil edilen 2 yıllık abonelik bedelinde olduğu gibi).

Örneğin; 01 Kasım 2006 tarihinde aylık temizlik yapmak üzere X firması ile sözleşme imzalanmış bir yıllık hizmet bedeli karşılığı olarak 2.400 YTL tahsil edilmiştir. İşletme temizlik malzemesi için 500 YTL gider yapmıştır.

_____ 01.11.2006 _____	
100 KASA	2.400
380 GELEÇEK AYLARA AIT GELİRLER	2.400
_____ / _____	

_____ 10.11.2006 _____	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	500
100 KASA	500
_____ / _____	

_____ 31.12.2006 _____	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	500
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	500
_____ / _____	

_____ 31.12.2006 _____	
380 GELEÇEK AYLARA AIT GELİRLER	400
600 YURTIÇI SATIŞLAR	400
_____ / _____	

2- Hizmet Satışları

⁵Bakınız. Karşılıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı ve XI/25 Tebliğ 18. Kısım . Örneğin garanti giderleri işletmenin bir parçası olduğu için 620 Satılan Mamul Maliyeti veya 760 Pazarlama Sat.Dağ. Gid. Hesaplarının borç tarafında izlenir. Garanti gideri tüketici tarafından satıcının verdiği garanti süresi içerisinde kusurlu veya bozuk olduğu bildirilen mamullerin ya onarılması veya tüümüyle değiştirilmesi nedeniyle katlanılan maliyetlerdir. Satış sonrası mamullere belirli süreler ile verilen garanti kapsamında ortaya çıkan her türlü onarım, tamir veya parça değişimine ilişkin giderlerdir. Belli bir süre tamir, bakım ve yenileme garantisi ile yapılan satışlarda, satış sonrası garanti şartları çerçevesinde yapılacak bakım onarım hizmetleri karşılığında ortaya çıkan maliyetlerin, satış bedelinin bir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. Uygun yaklaşım 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabının bir alt hesabında izlenmeleridir. Üretim sonrası ortaya çıkmış bir gider görünümünde olmaları dolayısıyla bu kapsamda değerlendirilebilirler.

Verilen hizmete ilişkin gelirin doğruya yakın biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, gelir tutarı ilgili hizmetin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma yüzdesi esas alınarak tahakkuk ettirilir. Aşağıdaki koşullar yerine getirildiğinde, hizmete ilişkin gelirler doğruya yakın biçimde tahmin edilebilir:

- Gelir tutarının doğruya yakın olarak belirlendiği durumlarda,
- Hizmete ilişkin ekonomik yararlarından işletmenin yararlandığı durumlarda,
- Hizmetin tamamlanma yüzdesinin bilanço tarihinde doğruya yakın olarak belirlendiği durumlarda,
- Hizmet için yapılan giderlerle, hizmetin tamamlanması için yapılacak giderlerin doğruya yakın belirlendiği durumlarda.

Bir hizmetin tamamlanma yüzdesi çeşitli yöntemlerle hesaplanabilir. İşletme, verdiği hizmeti doğruya yakın ölçülecek olan yöntemi kullanacaktır. Hizmetin özelliğine bağlı olarak aşağıdaki yöntemler kullanılabilir:

- Hizmetin yapılan kısmına ilişkin veriler,
- Verilecek toplam hizmetin bir yüzdesi olarak bugüne kadar yapılmış hizmetler

Örneğin bir yazılım firmasının vereceği eğitim hizmetinin 200 saat olduğunu ve bunun 60 saatinin tamamlanmış olması halinde, gelir olarak tahakkuk ettirilecek tutar, gelirin $60/200 = \%30$ 'u olacaktır.

- Hizmetin öngörülen toplam maliyeti içinde bugüne kadar yapılmış maliyetlerin oranı.

Örneğin bir nakliye işletmesi 01.01.2006 tarihinde 10.000-YTL maliyetli ve 15.000 YTL gelir elde edeceği bir işi yüklenmiştir. Nakliye işi dokuz ayda

yapılacaktır. İlk altı ay sonunda yüklenen maliyet toplamı 6.000-YTL olarak gerçekleşmiştir. Nakliye işletmesinin altı ayın geliri olarak sözleşmeye göre maliyet mevcut olduğundan tamamlanma yüzdesi $6.000/10.000 = \%60$ olur. Altı aylık dönem sonunda toplam sözleşme gelirinin $\%60$ 'ı oranında gelir tahakkuk ettirilerek elde edilen karın raporlanması sağlanmalıdır. İşin sonunda 15.000- YTL bedel tahsil edileceğinden; $15.000 \times 0,60 = 9.000$ -YTL gelir tahakkuk ettirilecek ve kar ise

$$9.000 - 6.000 = 3.000\text{- YTL olarak raporlanacaktır.}$$

Bugüne kadar yapılmış veya yapılacak olan maliyetler içine yalnız bugüne kadar tamamlanmış hizmetleri yansıtan maliyetler dahil edilmelidir. Hizmetin tahmini toplam maliyetleri içine yalnızca yapılan veya yapılacak hizmetleri yansıtan maliyetler dahil edilecektir.

Peşin ödemeler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle gerçekleşmiş hizmetleri yansıtmaz.

Verilen hizmete ilişkin gelirin doğruya yakın tahmin edilemediği durumlarda, gelir yalnızca tahakkuk etmiş ve karşılığında bir gelir yaratabilecek giderler boyutunda tahakkuk ettirilir.

Hizmet satışlarına ilişkin bu açıklamalar genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesindeki düzenlemelerdir. Günümüz muhasebe uygulamaları ve vergi mevzuatı açısından böyle bir muhasebeleştirme ve mali tablolarda sunum yapılmamaktadır. Hizmet karşılığı tahsil edilen bedel karşılığı (Fatura düzenlenmesi) o güne kadar katlanılmış maliyetlerin muhasebeleştirilmesi yapıldıktan sonra, oluşan kar mali tablolarda sunulmaktadır.

Örnek: MSUGT kapsamında 7/A seçeneğini kullanan hizmet işletmesinin dönem sonu itibariyle maliyet hesaplarının bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

740 Hizmet Üretim Maliyeti	:	200.000
750 Araştırma ve Geliştirme Gid.	:	40.000
760 Paz. Satış ve Dağıtım Gid.	:	50.000
770 Genel Yönetim Giderleri	:	50.000

_____ / _____

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	200.000
630 AR-GE GİDERLERİ	40.000
631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.	50.000
632 GENEL YÖNETİM GİD.	50.000
741 HİZM. ÜRETİM MAL. YANS. H.	200.000
751 AR-GE GİD. YANS. H.	40.000
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. G. YANS. H.	50.000
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS. H.	50.000

_____ / _____	
741 HİZM. ÜRETİM MAL. YANS. H.	200.000
751 AR-GE GİD. YANS. H.	40.000
761 PAZ. SAT. VE DAĞ. G. YANS. H.	50.000
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS. H.	50.000

740 HİZM. ÜRETİM MAL.	200.000
750 AR-GE GİD.	40.000
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. G.	50.000
770 GENEL YÖNETİM GİD.	50.000

_____ / _____	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	340.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	200.000
630 AR-GE GİDERLERİ	40.000
631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.	50.000
632 GENEL YÖNETİM GİD.	50.000

_____ / _____
Tahsil edilen hizmet bedeli 400.000-YTL ise,

_____ / _____	
600 YURTIÇI SATIŞLAR.	400.000
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	400.000

Yukarıdaki örnekte de görüleceği üzere oluşan maliyetlere sadece bugüne kadar tamamlanmış hizmetleri yansıtan maliyetleri dahil edilmemiş tüm maliyetler mali tablolara yansıtılarak kar raporlanmıştır.

3-Faizler, Haklara İlişkin Gelirler ve Temettüler

İşletmelerin faiz, haklar ve temettü getiren varlıklarının diğer işletmeler ve kişiler tarafından kullanılmasından kaynaklanan gelirleri,

- İşleme ilgili ekonomik faydalardan işletmelerin yararlanması,

- Gelir tutarının doğruya yakın belirlenmesi şartlarıyla, bu gelirler tahakkuk ettirilerek mali tablolara alınırlar.

a) Faizlerin tahakkukunda raporlama dönemindeki kullanılma süreleri esas alınır.

Örneğin X Ltd. Şti.nin elinde 2006 yılında 60.000-YTL tutarında yılda bir kez %40 faiz ödeme- li özel kesim tahvili bulunmakta olup, en son faiz 01.09.2006 tarihinde alınmıştır. Ayrıca işletme portföyünde dövize endeksli %15 faizli 20.000YTL değerinde (Tahvilin değeri 20.000 dolardır. 1 Dolar= 1-YTL) özel kesim tahvili bulunmaktadır. Döviz cinsinden özel kesim tahvili ile ilgili olarak da yılda bir kez faiz ödemesi yapılmakta olup en son faiz ödemesi 15.06.2006 'te alınmıştır. (Dönem sonu döviz kuru 1 Dolar=1,5-YTL)

İşletmenin elinde bulunan YTL ve döviz cinsinden özel kesim tahvillerinin dönem sonunda (31.12.2006 tarihinde) değerlemesi ve muhasebe kayıtları TL cinsinden olan Tahvilin Değerlemesi:

01.09.2006 son faiz ödemesi

01.09.2007 gelecek faiz ödemesi

31.12.2006'de 122 gün faiz işlemiş

$60.000 \times 122 \times 40 = 8.021,917$ (122 günlük işleyen faiz)

36.500

Bu değerlemeye ilişkin yevmiye kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ 31.12.2006 _____	
181 GELİR TAHAKKUKLARI	8.021
642 FAİZ GELİRLERİ	8.021
_____ / _____	

Dövize Endeksli Tahvilin Değerlemesi:

Kur Farkı Hesaplaması:

20.000 \$ x 1-YTL = 20.000-YTL

20.000 \$ x 1,5-YTL = 30.000- YTL

Kur Farkı = 10.000-YTL

\$ Endeksli tahvil faiz geliri:

15.06.2006 | 199 gün faiz işlemiş

31.12.2006 |

20.000 \$ x 199 x 15 = 1635 \$ x 1,5 = 2.452,5 YTL

36.500

Bu değerlemeye ilişkin yevmiye kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ 31.12.2006 _____	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	10.000.
181 GELİR TAHAKKUKLARI	2.452,5
646 KAMBIYO KARLARI	10.000
642 FAİZ GELİRLERİ	2.452,5
_____ / _____	

5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde bankada açtırılan vadeli mevduatın vadesi dolmadan bilanço günü gelirse; hesabın açıldığı tarihten bilanço gününe kadar geçen günlerin faizi, dönemsellik ilkesi gereği işletme tarafından hesaplanarak faiz gelirlerine dahil ediliyordu. 5228 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesinde yer alan "Alacaklar mukayyet değeriyle değerlendirilir." ibaresine "**Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır**" hükmü eklenmiştir. Dolayısıyla 5228 sayılı Kanunla vadeli mevduatların hesabın açıldığı tarihten değerlendirme gününe kadar geçen günlerin faizinin hesaplanarak faiz gelirlerine dahil edileceği madde metnine işlenmiştir.

Bu işlemde hesaplanan faiz henüz nakden veya hesaben istenebilir durumda olmadığından Bankalar hesabı borçlandırılmaz. Hesaplanan faiz "181

GELİR TAHAKKUKLARI" hesabının borcu karşılığında "642 FAİZ GELİRLERİ" hesabına alınır.

Muhasebeleştirme işlemini vergi mevzuatı kapsamında değerlendirdiğimizde uyumlaştırmanın sağlandığı anlaşılmaktadır.

Tahakkuk etmiş ancak henüz ödenmemiş faizi içeren bir menkul kıymet alındığında, izleyen faiz tahsilatı, edinme öncesi ve sonrası dönemlere tahsis edilerek yalnızca edinme sonrasına ait kısmı gelir kaydedilir.

Örneğin; işletme nominal değeri 60.000 YTL olan ve 01.08.2005 ihraç tarihli X A.Ş.tahvillerini 31.03.2006 tarihinde 84.000YTL'lik çek vererek satın almış, 01.08.2006 tarihinde ise 36.000 YTL faiz tahsilatı yapmıştır.

Satın alma kaydı.

_____ 31.03.2006 _____	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	60.000
198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	24.000
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	84.000

_____ / _____
Aylık faiz tahakkukları (Nisan, Mayıs, Haziran ve Temmuz)

_____ 01.04.2006-31.07.2006 _____	
181 GELİR TAHAKKUKLARI	3.000
642 FAİZ GELİRLERİ	3.000

_____ / _____
Faiz tahsilatının kaydı

_____ 01.08.2006 _____	
102 BANKALAR	36.000
198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	24.000
181 GELİR TAHAKKUKLARI	12.000

b) Haklardan doğan gelirlerin raporlama dönemine ilişkin tutarları sözleşme koşullarına göre tahakkuk ettirilir. Haklar; imtiyaz, patent, lisans, ticari

marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar sonucu meydana gelen varlıklardır. Örneğin bir yazılım firmasının ürettiği yazılımın satışından elde edilen gelir aşağıdaki şekilde kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak, anlaşmanın özelliğine göre gelirin saptanmasında diğer esaslar da uygulanabilir.

_____ / _____	
100 KASAXXX	
600 YURTIÇI SATIŞLAR	XXX

_____ / _____
c) Temettüler, ortakların kar payları genel kurul tarafından onaylandığında tahakkuk eder.

Örneğin: sahibi olduğumuz hisse senetleri dolayısıyla 3.000 YTL kar payı kuponlarının ilgili şirkete tahsil için gönderildiği aracı kurum tarafından bildirilmiştir..

Hisse senetlerinin temettü kaydı.

_____ 31.05.2006 _____	
108 HAZİR DEĞERLER	3.000
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	3.000

_____ / _____
Örneğin üzerinde 16.000 YTL net gelir bulunan hisse senetlerinin 25.03.2006 tarihinde 56.000 YTL karşılığı banka aracılığı ile satın alınması durumunda kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

Edinme öncesi net geliri ilan edilmiş hisse senedi temettüleri bu menkul kıymetlerin alış maliyetinden indirilir.

_____ 01.08.2006 _____	
108 HAZİR DEĞERLER	16.000
110 HİSSE SENETLERİ	40.000
102 BANKALAR	56.000

V- SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartlarının gelişmesi paralelinde Türkiye'de yapılan düzenlemelerle sa-

tışlar ve diğer olağan gelir ve karların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda standartlaşma sağlanmıştır. Bu gelişmenin vergi mevzuatı ile ilişkisi dikkate alındığında satış anında mal veya hizmetin fiyatı içinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması ve gelecek aylara ait gelirler arasında gösterilmesine ilişkin düzenleme ve hizmet satışlarında tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulaması dışında uyumlu olduğu görülmektedir.

İşletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında kullanacakları muhasebe politikalarındaki bu standartlaşma sonucu, farklı kayıtlar yapma zorunluluğu veya durumu ortadan kalkmak suretiyle mali tablolarının daha açık, karşılaştırılabilir ve güvenilir hale gelmeleri sağlanmış olacaktır.

Kaynakça:

- 1- Muhasebe Uygulama Genel Tebliği
- 2- KAVVAL, Hasan Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi 2. Baskı Ankara 2005
- 3- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Tebliği
- 4- Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri, Ankara SMMM Odası Yayın No:33 Ankara 2004
- 5- AKDOĞAN, Nalan; TENKER, Nejat; Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Genişletilmiş 6. baskı, Gazi Kitapevi, Ankara 1998.
- 6- Türkiye Muhasebe Standartları 2001, TMU-DESK, TÜRMOB.