



Heybet BER(*)



Harun AKBey(**)

TMS 18 HASILAT STANDARDI

ÖZET

TMS 18 Hasılat standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Gelir; hasılat ve kazanç unsurlarının her ikisinin de kapsamakla birlikte hasılat; İşletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelirdir. Standart mal satışları, Hizmet sunumları ve İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler gibi olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Standart kapsamına girmeyen hasılat unsurları da tadadi olarak sayılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, Mal Satışı, Faiz Temettü, İsim Hakkı

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere, 2002 yılında Avrupa Birliği tarafından, halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesinin onaylanması sonucunda, tüm dünyada yeni dönem başlamıştır. Bu gelişmeler Türkiye'yi de etkilemiştir. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 88 inci ve yürürlüğüne ilişkin 1534'üncü maddeleri uyarınca anılan Kanun'un 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.

02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Anılan KHK’nin yayınlandığı 02.11.2011 tarihi itibarı ile de 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun ek 1 inci maddesi ile 1999 yılından beri hizmet veren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) lağvedilmiş olup, her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın yeni oluşturulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na devredilmiştir.

Muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar, finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarının gelişimini engellemekte ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini kısıtlamaktadır. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak amacıyla muhasebe standartlarının uygulamaya konulması zaruret halini almıştır.

09.12.2005 tarihli ve 26018 sayılı Resmi gazetede yayımlanmış olan TMS-18 Hasılat Standardı, işletmenin bir muhasebe döneminde olağan faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır. Standarda göre hasılat, işletmenin özkaynaklarında artışa neden olan, sermaye artışı dışında işletmenin bir muhasebe dönemi içerisindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarıdır. Bu standart aşağıdaki işlem ve olaydan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır¹;

- a) Mal satışları;
- b) Hizmet sunumları ve
- c) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

2- HASILAT

Hasılat , ortakların sermayeye katkıları dışında,özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.² İşletmeye konan ve çekilen değerler hariç olmak üzere özkaynaklarda artışa neden olan unsurlar gelir olarak tanımlanır. Kavramsal çerçevede tanımlanan gelir kavramı hasılat ve kazancın her ikisini de kapsamaktadır. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri sonucu ortaya çıkan mal satışı, hizmet sunumu, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi unsurları kapsar. Kazanç, işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabilirdiği gibi olağandışı faaliyetlerden de ortaya çıkabilir.Kazançlar uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan karları kapsar.

Bazı kaynaklardan ortaya çıkan hasılat TMS 18 hasılat standardı kapsamına dahil değildir. Standardın 6.maddesinde tadadi olarak sayılan söz konusu hasılatlar aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır.

- (a) Finansal kiralama sözleşmeleri (bakınız: “TMS 17 Kiralama İşlemleri”);

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (b) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

¹ TMS 18 hasılat standardı mad.7

² TMS 18 hasılat standardı mad.7

(b) Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler (bakınız: “TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi”);

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (b) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(b) Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler (bakınız: TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı);

(c) “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri;

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(d) Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”);

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(d) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: “TFRS 9 Finansal Araçlar” ve “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standartları);

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(d) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı)”

(e) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler;

(f) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler (bakınız: “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler”);

(g) Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (bakınız: “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler”);

(h) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentası olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.³

Örnek: Bir turizm acentesi X oteli adına 10 günlük tatil paketini 3.000 TL üzerinden satmaktadır. Turizm acentesinin komisyon oranı %15 olup KDV oranı 18’dir. Acente Ocak ayı içerisinde toplam 60.000 TL tutarında satış gerçekleştirmiştir. Otele Şubat başında ödeme yapılmıştır.

³ TMS 18 hasılat standardı mad.8

102 Bankalar	70.800	
600 Yurt İçi Satışlar		9.000
391 Hesaplana KDV		1.620
329 Diğer Tic. Borçlar		60.180

Otele ödeme yapıldığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

329 Diğer Tic. Borçlar	60.180	
102 Bankalar		60.180

Otelin yapacağı kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

127 Diğer Ticari Alacaklar	70.800	
600 Yurt İçi Satışlar		60.000
391 Hesaplana KDV		10.800

760 Paz. Satış Dağıtım Giderleri		
191 İndirilecek KDV	9.000	
127 Diğer Ticari Alacaklar	1.620	
(Acenta komisyon faturasını otele gönderiyor)		10.620

102 Bankalar	60.180	
127 Diğer Ticari Alacaklar		60.180
(Acenta otelin parasını gönderdiğinde)		

3- HASILATIN ÖLÇÜMÜ

Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Gerçeğe uygun değer ise karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.⁴ şeklinde ifade edilmiştir.

Bir işlemten doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasında anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

4- MAL SATIŞI

Standartta mal satışına ilişkin düzenlemeler 14,15,16,17,18 ve 19. maddelerinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

⁴ TMS 18 Hasılat standardı mad. 7

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

(a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;

(b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;

(c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

(d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;

(e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

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

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

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

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

(d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

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

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapıldıktan veya bir belirsizlik ortadan kaldırıldıktan sonra mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

4.1- Peşin Mal Satışı

Örnek: X AŞ. bir adet Buzdolabını 2000 TL bedel karşılığında peşin olarak satmıştır.

100 Kasa H.	2.360	
600 Yurtiçi Satışlar H.		2.000
391 Hesaplanan KDV		360

Satış hasılatı peşin olarak tahsil edilmiştir. Hasılat yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış meydana getimez. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır.

4.2- Vadeli Mal Satışı

Standartta, satışa ilişkin bedellerin ertelendiği durumlarda, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Bu durum standartın 11.maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

(a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya

(b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Standart vadeli yapılan satışlarda vade farkını içeren tutarını etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

Örnek⁵: Aylık finansal tablo düzenleyen bir ticaret işletmesi, 01.12.2009 tarihinde peşin fiyatı 5000 TL olan bir ticari malı 3 ay vadeli olarak 5.300 TL'ye satıyor.

⁵ Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap: TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları TURMOB Yayınları No:427 2.baskı s. 463

120 Alıcılar	5.300	
600 Yurtiçi Satışlar H.		5.000
12. Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri		300

Etkin faiz yöntemine göre faiz hesaplaması aşağıdaki gibi yapılır.

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

A= Tutar

n:İskonto oranı

t:Vadeye kalan gün

5.300 TL yi 5000 TL ye indirgeyen iç iskonto oranı 0,2660 olarak bulunur

$$\frac{5300}{(1+0,2660)^{(30/360)}}$$

=103 TL

Ana Para	Vade Tarihi	Vadeye Kalan Gün	Faiz Oranı	Reeskont Tutarı	İndirgenmiş Tutar	Aylık Faiz Geliri
5.300	31.12.2009	30	0,2660	103	5.197	103
5.300	31.01.2010	61	0,2660	208	5.092	104
5.300	28.02.2010	89	0,2660	300	5.000	93

31.12.2009 tarihinde yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

12.Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	103	
642 Faiz Gelirleri		103

(Ocak ve Şubat aylarında yukarıdaki kaydın benzeri yapılır Ocak ayı faiz geliri 104 TL Şubat ayı faiz geliri 93 TL)

4.3- Takas İşlemleri

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.⁶

⁶ TMS 18 hasılat standardı mad.12

Standarda göre birbirinden farklı mal ve hizmetlerin değiştirilmesinden kaynaklanan takas işlemleri hasılat yaratıcı olarak değerlendirilmekte, benzer özelliklere sahip mal ve hizmetlerin değiştirilmesinde işletmenin varlıklarında bir değişiklik olmamakta varlıkların bulunduğu yer ve zamanda bir farklılık olmaktadır.

Örnek: Bir beyaz eşya satıcısı işletme maliyeti 1000TL olan buz dolabını 1500TL ye satmaktadır. İşletme eski buzdolaplarını 250 TL ye alıp kalanını peşin tahsil etme gibi bir kampanya başlatmıştır. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı standarda göre aşağıdaki gibi olacaktır.

157 Diğer Stoklar H.	250	
100 Kasa H.	1.250	
600 Yurt İçi Satışlar H		1.500

4.4- İskonto İşlemleri

Bir işlemten doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.⁷

İskontolar Kasa, miktar ve katalog iskontosu olmak üzere üç şekilde gerçekleşebilmektedir. Katalog iskontosu satış anında yapılan iskontodur. Kasa iskontosu alacakların erken tahsil edilmesi nedeniyle yapılan iskontodur. Miktar iskontosu ise belirli satış miktarını aşan işletmelere yapılan iskontodur. Bu tür iskontolar genellikle dönem sonlarında yapılırlar.

Örnek:⁸ Akçelik A.Ş. yılsonunda 50 adet buz dolabı alımı yaptığı için bayisine 300.000 TL lik iskonto yapmış, söz konusu tutarı işletmenin cari hesabından düşmüştür.

Akçelik A.Ş.		
610 Satış İskontoları	254.237	
191 İndirilecek KDV	45.763	
120 Alıcılar		300.000

Bayinin yapacağı kayıt.

320 Satıcılar	300.000	
153 Ticari Mallar		254.237
391 Hesaplana KDV		45.763

5- HİZMET SUNUMU

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:⁹

⁷ TMS 18 madde 10

⁸ Öten, Remzi-Kaval ,Hasan ve Karapınar Aydın Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları 6.baskı sayfa 282

⁹ TMS 18 madde 20

- (a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- (b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- (c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
- (d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.¹⁰

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemde göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar. "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardı da hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu Standardın hükümlerinin genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür¹¹.

Standartın hizmet sunumuna ilişkin düzenlediği 22 ila 28. maddeler aşağıdaki gibidir.

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

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

- (a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırıma bağlanmış hakları,
- (b) Hizmet bedeli,
- (c) Ödeme şekli ve koşulları.

İşletmede etkin bir dahili finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması da gereklidir. İşletme, hizmet sunumu devam ederken, verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

- (a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- (b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- (c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz.

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer

¹⁰ Bakınız: "TMS Yorum 27 Yasal Açından Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi ve TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri" Yorumları.

¹¹ TMS 18 Hasılat Standardı madde 21

bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

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

İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz.

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

Örnek:¹² Bilgisayar bakım onarım işleri ile uğraşan bir işletme, 2009 yılı başında 50.000 TL tutarında bir bakım onarım işini almış ve müşteri firma ile bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme tarihinde 20.000 TL avans alarak işe başlamıştır. Dönem sonunda işin %60 oranında tamamlandığı ve o ana kadar 15.000 TL harcadığı belirlenmiştir.

Sipariş bedeli alındığında yapılacak muhasebe kaydı,

102 Bankalar	20.000	
340 Alınan Sipariş Avansları		20.000

Dönem içinde harcama yapıldıkça,

740 Hizmet Üretim Maliyeti	15.000	
102 Bankalar		15.000

Dönem sonunda,

622 Satılan Hizmet Maliyeti	15.000	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma		15.000

120 Alıcılar	10.000	
340 Alınan Sipariş Avansları	20.000	
600 Yurtiçi Satışlar		30.000
(50.000x0,60=30.000)		

¹² Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap: TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları TURMOB Yayınları No:427 2.baskı s. 113

Örnek: İşletme 2009 yılı içinde tahmini hasılat tutarı 400.000 TL olan bir proje işini almış ve yıl içinde toplam 50.000 TL harcama yapmıştır. İşin yaklaşık % 20'lik kısmı tamamlanmıştır. Ancak ekonomik kriz nedeniyle fiyatlarda ortaya çıkan artış, işin karlı bir şekilde sonuçlanacağına ilişkin belirsizlik ortaya çıkarmıştır.

622 Satılan Hizmet Maliyetleri 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	50.000	50.000
---	--------	--------

120 Alıcılar 600 Yurtiçi Satışlar	50.000	50.000
--------------------------------------	--------	--------

İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılat kaydı yapılır.

Örnek:¹³ İşletme 2009 yılı içinde hasılat tutarı 50.000 TL olan bir proje işini üstlenmiştir. 2009 yılı içinde toplam 10.000 TL tutarında harcama yapılmıştır. Müşteri firmanın ciddi finansal problemleri ortaya çıkmıştır. firma konkordatoya gitmek istemektedir.

Bu durumda, hasılatın elde edilebileceği konusunda ciddi bir belirsizlik olduğu için hizmet satış geliri doğmuş sayılmayacak dolayısıyla gelir raporlanmayacaktır. Dönem içinde katlanılmış olan maliyetlerin 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına kaydedilmesi durumunda bu hesapta toplanan giderlerin satışların maliyeti hesabı yerine doğrudan 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabında muhasebeleştirilmesi önerilmektedir.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar 740 Hizmet Üretim Maliyeti	10.000	10.000
--	--------	--------

6- FAİZ, İSİM HAKKI ve TEMETTÜLER

Standardın son bölümü faiz, isim hakkı ve temettülere ilişkin aşağıdaki düzenlemeleri içermektedir.

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda 30 uncu Paragrafı esas alınarak muhasebeleştirilir:

- (a) İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve
- (b) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

- (a) Faiz, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardının 9 uncu ve UR5-UR8 Paragraflarında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;
- (b) İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve
- (c) Temettüller; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

¹³ Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap: TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları TURMOB Yayınları No:427 2.baskı s. 115

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

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

Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Standartta belirtildiği üzere faiz gelirinin ölçülmesinde TMS 39 finansal araçlar standardında belirlenen etkin faiz yöntemi kullanılır. Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak kaydedilir.

Örnek:¹⁴ 1 Ocak 2008 tarihinde ihraç edilen ve vadesi 31.12.2008 tarihinde dolacak olan nominal bedeli 10.000 TL olan özel kesim tahvil işleminde işlemler faizi ile birlikte 1 Mart 2008 tarihinde 10.500 TL'ye satın alınıyor. Vade bitiminde tahsil edilecek faiz oranı 3.000 TL dir.

Örnekte görüldüğü gibi işletmenin satın aldığı tahvilin alış bedeli içinde işlemler faiz bulunmaktadır. Standarda göre, işlemler faizin gelir olarak kayda alınmaması, tahvilin alış bedeli içinde, ayrı bir yardımcı hesapta takip edilmesi gerekir.

111 Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları Nominal bedeli 10.000 İşlemler Faiz 500 102 Bankalar	10.500	10.500
---	--------	--------

Faiz tahsil edildiğinde ,

102 Bankalar 111 Özel Kes.Tahvil Senet ve Bonoları 642 Faiz Gelirleri	3.000	500 2.500
---	-------	--------------

7- HASILATIN DOĞUM ZAMANI

Hasılatın ne zaman doğduğunun kabulü ve hangi dönemde vergilemeye esas teşkil edeceği önemli bir sorundur. TMS 18 Hasılat standardında belirtildiği üzere aşağıdaki koşulların tümünün gerçekleşmesi ile hasılat doğmuş sayılır.

- Malların önemli risk ve getirilerinin alıcıya devredilmesi
- Mallar üzerindeki kontrol ve yönetsel etkinliğin sürdürülmemesi,
- Hasılatın güvenilir olarak ölçülmesi

14 Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap: TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları TURMOB Yayınları No:427 2.baskı s. 117

- Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması
- Yüklenilen ve yüklenilecek maliyetlerin güvenilir olarak ölçülmesi

Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

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

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

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

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

(d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

Bu durumlarda satış gerçekleşmemiş kabul edilir.

Örnek:¹⁵ Bir dış ticaret işletmesi olan Eks-İmp A.Ş. de aşağıdaki işlemler gerçekleştirilmiştir.

a) Bir müşteri ile 28.12.XX'de belirli bir parti malın satışı konusunda anlaşılmıştır. Müşterinin isteği üzerine fatura 29.12.XX'de düzenlenecek, ancak malların teslimi izleyen yılda 05.01.XX tarihinden itibaren yapılacaktır. Müşteri malların satıcı Eks-İmp. A.Ş. depolarında kalmasını, risklerin ve yararlarında kendi üzerinde olmasını istemektedir.

b) Yukarıdakinin aynı bir işlem olmakla birlikte Eks-İmp.A.Ş. malları 01.04.'den itibaren teslim etmek istemektedir.

c) Başka bir müşteri Eks-İmp A.Ş.'ye Freze makineleri sipariş etmiş ve bunun üzerine makineler müşterinin iş atölyesine teslim edilmiştir. Satış sözleşmesi kapsamında freze makinelerinin müşterinin atölyesinde ve iş akışı dizaynına göre monte edilmesi gerekmekte ve satışta garanti verilen üretim miktarına ulaştırılmasının gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle daha ek masraflar gerekmektedir.

d) Eskiden beri iyi ilişkilerimiz olan bir müşteri yeni alacağı malları alışılmışın dışında taksitlerle ödemek istemektedir.

e) Yeni bir müşteri malını taksitle almak istemektedir.

Yukarıdaki her bir durum için hasılatın doğup doğmadığı aşağıda açıklanmıştır.

a) Bu durumda satış 28.12.XX'de gerçekleşmiştir. Kesilen faturada geçerlidir. Malların teslimini beklemeye gerek yoktur. Çünkü her türlü risk alıcıya bu tarihte geçmektedir.

b) Bu durumda satış gerçekleşmiş sayılmaz. Çünkü riskler malın teslimiyle alıcıya geçecektir ki bu da 04.01.XX de yapılacaktır. Bu tarihe kadar satış gerçekleşmiş sayılmaz. Eğer mal bedeli alınmış ise bu Alınan Sipariş Avansları hesabında gösterilebilir.

¹⁵ Örtten, Remzi-Kaval ,Hasan ve Karapınar Aydın Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları 6.baskı sayfa 286

c) Bu durumda da satış gerçekleşmiş sayılmaz. Çünkü sözleşmenin tamamlanması montaj ve yerleştirme işlemlerinin de tamamlanmasına bağlıdır ki o da yeni yılda gerçekleştirilecektir. Eğer montaj masrafları önemsiz bir yer tutuyorsa ve tahmin edilebiliyorsa satışın hasılat yazılması mümkündür. Bu durumda eksik masraflar için karşılık ayırarak, hasılat ve bununla karşılaştırılacak maliyet belirlenmiş olur, ancak soruda bu durum söz konusu değildir.

d) Satışın taksitle yapılması, teslim alınması halinde belirli bir bedelin hiç alınmamış olması satışın gerçekleşmiş olmasına bir engel değildir. Eğer müşteriden tahsil edilebilecek hâsılat tahmin edilebiliyor ise gelirin doğmuş sayılması için bir engel yoktur.

e) Müşterinin yeni olması ve taksitle mal almak istemesi, müşterinin ödeyeceği bedel tahmin edilebildiği ölçüde gelirin kayda alınmasına engel değildir. Ancak bu durumda müşterinin riski yüksek olduğu için taksitlerle tahsil edilecek tahmini brüt bedelin net şimdiki değere indirgenmesinde kullanılacak efektif faiz oranının müşterinin durumuna uygun olmasına dikkat edilmelidir.

8- SONUÇ

Uluslararası muhasebe standartlarının amacı, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesidir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkiye’de yayımlanmaktadır. 09.12.2005 tarihli ve 26018 sayılı Resmi gazetede yayımlanmış olan TMS-18 Hasılat Standardı, işletmenin bir muhasebe döneminde olağan faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır. Standarda göre hasılat, işletmenin özkaynaklarında artışa neden olan, sermaye artışı dışında işletmenin bir muhasebe dönemi içerisindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarıdır. Bu standart mal satışları; hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesindeki esasları düzenlemektedir.

KAYNAKÇA

- Örtten, Remzi-Kaval, Hasan ve Karapınar Aydın Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Gazi Kitapevi 6.baskı
- Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap: TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları TURMOB Yayınları No:427 2.baskı
- TMS 18- Hasılat Standardı