

TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar

Mehmet YÜCENURŞEN^a
Aksaray Üniversitesi

Ali Aykut PEKER^b
Aksaray Üniversitesi

İbrahim APAK^c
Aksaray Üniversitesi

Yusuf POLAT^d
Aksaray Üniversitesi

Öz

Hasılat standardı, işletmelerin finansal durumunun daha iyi raporlanması ve finansal tabloların gerçek durumu yansıtması açısından büyük önem arz etmektedir. Standartta belirlenen ilkeler çerçevesinde yapılacak mal ve hizmet satışlarının muhasebeleştirilmesi sonucu; faiz, isim hakları vb. gelirler doğru şekilde mali tablolara yansıtılacak ve net kâr daha doğru hesaplanabilecektir. Bu çalışmanın amacı, TMS 18 Hasılat Standardına konu olan hasılat ve gelir kavramlarının muhasebeleştirilmesi, standardın getirdiği yeniliklerin açıklanması, özellik arz eden durumlarda oluşabilecek tereddütlerin giderilmesi ve konunun anlaşılabilirliğinin artırılmasıdır. Bu bağlamda hasılat oluşturabilecek özellik arz eden durumlar örnekler yardımıyla ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler:

TMS 18; Hasılat Standardı

Küreselleşme ile birlikte üretim faktörleri önündeki sınırlar da kalmaktadır. Bu durum uluslararası yatırımcıların sınırları aşan yatırım fırsatlarına ilişkin risk ve karlılık analizinde farklı seviyelerde bilgi ihtiyacının doğmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda ülkelerin uyguladığı farklı muhasebe uygulamaları, şirketler tarafından üretilen finansal ve finansal olmayan bilgilerin karşılaştırılabilirliğini azaltmakla kalmayıp mana itibarıyla da birbirine denk düşmesini zorlaştırmaktadır. Söz konusu bilgilere dayanarak alınacak kararlar eksik ya da yanlış olabileceği için kit olan sermayenin nispeten verimsiz alanlara yatırılmasına neden olacaktır.

Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilginin; mevcut ve potansiyel yatırımcıların, kreditorlerin, yöneticilerin ve benzeri kişi ve kurumların karar alabilmeleri için gerçeğe uygun sunulması ve ihtiyaçlara uygun olması gerekmektedir. Ayrıca bu bilginin tam, zamanında, tutarlı ve karşılaştırılabilir

olması söz konusu finansal bilginin faydalı olmasını sağlayacaktır. Son olarak söz konusu finansal verilerin bir ülke ekonomisinde aynı değeri ifade edebilmesi ve kendi içinde mukayese edilebilmesi beklentisi tekdüze finansal raporlama standartlarına geçişi zaruri kılmaktadır.

Bu bağlamda TMSK tarafından 2005 yılında yayımlanan TMS 18 Hasılat Standardında getirilen yeniliklere ve özellik arz eden durumlara ilişkin muhasebe uygulamaları açıklanmaya çalışılacaktır.

Hasılat ile İlgili Standartta Yer Verilen Temel Konular

TMS 18 hasılat standardı ilk defa 09.12.2005 tarihinde ve 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yayımlanmıştır. Daha sonra UMS'ye uyumlaştırmak amacıyla çeşitli (7 adet) tebliğlerle güncellenmiştir.

^a Sorumlu Yazar: Mehmet YÜCENURŞEN, Öğr. Gör., Aksaray Üniversitesi, OMYO, Muh. ve Fin., yucenursen@hotmail.com

^b Ali Aykut PEKER, Öğr. Gör., Aksaray Üniversitesi, OMYO, Muh. ve Fin., aykutpeker@aksaray.edu.tr

^c İbrahim APAK, Arş. Gör., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Böl., apakibrahim@gmail.com

^d Yusuf POLAT, Arş. Gör., Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, ypolat2384@hotmail.com

TMS 18 hasılat standardının amacı belirli tipteki işlem ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Standarda göre hasılatⁱ(TMS 18, prf. 7); “ortakların sermayeye kattıkları dışında, özkaynakta artış ile sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı” şeklinde tanımlanmaktadır. 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. Dolayısıyla bu tutarlar hasılat dışında bırakılmaktadır. Bu bağlamda özkaynaklarda artış meydana getirmeyen işlemler hasılat olarak kabul edilmemektedirler.

Aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde TMS 18 standardı uygulanmaktadır. Söz konusu bu işlem ve olaylar aşağıdaki gibidir (TMS 18, prf. 1):

- Mal satışları,
- Hizmet sunumları,
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler.

Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat TMS 18 standardı kapsamının dışında kalmaktadır (TMS 18, prf. 6):

- Finansal kiralama sözleşmeleri,
- Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler,
- “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri,
- Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler ile bunların elden çıkarılması,
- Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,

- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler,
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması,
- Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

Söz konusu bu kaynaklara ilişkin uygulanacak maddeler standartlar (TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı vb.) ile belirlendiğinden, bu kaynaklara TMS 18 standardı uygulanmamaktadır.

Mal Satışları

Standartta malların “satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri” içerdiği belirtilmiştir (TMS 18, prf. 3). Bu bağlamda standart yatırım amaçlı arsa ve gayrimenkulleri ayrı bir sınıfta değerlendirmekte ve mal olarak kabul etmektedir.

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullara bağlı olarak finansal tablolara yansıtılır. Söz konusu koşullar aşağıdaki gibidir (TMS 18, prf. 14):

- İşletmenin mallarının sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğinin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülmesidir.

ⁱ Finansal Raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede gelir kavramının “muhasebe döneminde, ekonomik yararlar işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı” ifade ettiği ve gelir kavramının hasılat ve kazancın ikisini birden kapsadığı belirtilmektedir. Yine kavramsal

çerçevede hasılatın işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkacağı (satış, ücret, faiz, temettü vb.), kazancın ise gelir kapsamına giren diğer kalemlerden oluştuğu belirtilmiştir. Kazanç kavramı, kavramsal çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamıştır.

Örnek 1: Ak A.Ş. yedek parça üretimi ile ilgilenmektedir. Ak A.Ş. 2013 yılında birim maliyetini 40 TL'den ürettiği yedek parçalardan her birini 60 TL'ye satmaktadır. Ak A.Ş. 200 adet ya da daha fazla siparişlerde % 10 indirim yapmaktadır. 2013 yılı Mart ayında müşteri Bay A, 200 adet yedek parça satın almıştır. (KDV ihmal edilmiştir.)

01.04.2013	
120 ALICILAR	10.800
620 SATILAN MAMUL MAL.	8.000
152 MAMULLER	8.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	10.800
Mal Satışı	

Söz konusu bu uygulama incelendiğinde hem TMS hem de vergi uygulamaları açısından uygun olduğu görülmektedir. TMS 18 hasılat standartlarıyla vadeli satışlarla ilgili farklı uygulamalar getirilmiştir. Mal/hizmet satışlarında oluşacak vade farkları faiz gelirleri/finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Kalmış & Dereköy, 2010). Çünkü standartta hasılatın satılan mal veya hizmet karşılığında alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçüleceği belirtilmiştir.

Örnek 2: Kara A.Ş. 20.11.2013 tarihinde peşin satış bedeli 20.000 TL olan bir malı 92 gün vadeli bir senet karşılığında 20.920 TL'ye satmıştır (Akdoğan & Sevilengül, 2007).

20.11.2013	
121 ALACAK SENETLERİ	20.920
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	20.000
642 FAİZ GELİRLERİ	200
127 TİCARİ ALAC. REES. (ERTELENMİŞ GELİRLER)	720
Mal Satışı	

Kasım ayına ait faiz geliri 200 TL olarak $(920/92*20)$, Aralık-Ocak-Şubat aylarına ait gelir ise 720 TL olarak $(920-200)$ hesaplanmıştır. Aralık ayı sonunda bir aylık faiz gelir olan 310 TL $(920/92*31)$ aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

31.12.2013	
127 TİCARİ ALACAKLAR REES.(ERT. GELİRLER)	310
642 FAİZ GELİRLERİ	310
Faiz Geliri	

Senet tutarının tahsil edilmesi halinde 127 Ticari Alacaklar Reeskontu hesabı da kapatılacaktır. Standart

ticari malın peşin fiyatı ile ortaya çıkan veya Ertelenmiş Ticari Alacaklar Vade Farkı üzerinden vadeli olarak satış fiyatı arasındaki farkı bir finansman tekniği olarak kabul etmekte ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Nakit veya nakit benzeri hasılat oluşturu mal satışının vadeli gerçekleşmesi durumunda, alınacak bedelin malın gerçeğe uygun değerinden daha yüksek olması ve aradaki bu farkın bir finansman niteliği taşıması halinde gelecekte olması muhtemel tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda standart emsal faiz oranının iki yöntem ile tespit edilebileceğini belirtmiştir (TMS 18, prf. 11);

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

Aynı örneğin VUK açısından muhasebeleştirilmesi halinde ise vade farkı faiz geliri olarak değil satış geliri olarak kabul edilmektedir.

20.11.2013	
121 ALACAK SENETLERİ	20.920
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	20.920
Mal Satışı	

TMS 18'in hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili getirdiği kurallara ilişkin VUK uygulamasıyla benzerlikleri görülmektedir. VUK'ta vadeli mal veya hizmet satışında vade farkının tespit edilebildiği durumlarda söz konusu farkın 642 FAİZ GELİRLERİ hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada toplam tutarın 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabına kaydedildiği görülmektedir (Badem, 2012). Standartı geçerli uygulamadan ayıran en temel farklardan biri vadeli satışların muhasebeleştirilmesi hususudur. Bu bağlamda işletmenin 31.12.2013 tarihli TMS ve TMSUGT'ye göre bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

TMS'ye göre 31.12.2013 tarihli bilanço		TMSUGT'ye göre 31.12.2013 tarihli bilanço	
AKTİF		AKTİF	
12 TİCARİ ALACAKLAR	19.800	12 TİCARİ ALACAKLAR	20.920
121 ALACAK SENETLERİ	20.000	121 ALACAK SENETLERİ	20.920
127 TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU (-)	(200)		

Bilançolar incelendiğinde TMS'ye göre hazırlanan bilançoya göre 12 TİCARİ ALACAKLAR grubu gerçeğe uygun değer ile değerlendirilecektir. Ancak TMSUGT çerçevesince hazırlanan bilançoya göre 12 TİCARİ ALACAKLAR grubuna reeskont uygulaması yapılamayacak ve ticari alacaklar vadeli satış değerini içerecek şekilde gerçeğe uygun olmayan değerler raporlanacaktır. Satılan malın maliyetinin 16.000 TL olduğu varsayımında işletmenin 31.12.2013 tarihli TMS ve TMSUGT'ye gelir tabloları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

	TMS'ye göre 31.12.2013 tarihli gelir tablosu	TMSUGT'ye göre 31.12.2013 tarihli gelir tablosu
+ Brüt Satışlar	20.000	20.920
-SMM	(16.000)	(16.000)
= Brüt Satış Karı	4.000	4.920
+Diğer Olağan Gelir ve Karlar	510	---
= Olağan Kar	4.510	4.920

TMS'ye göre hasılat gerçeğe uygun değeri ile raporlanmış olacaktır. 20.000 TL peşin değer ile yalnızca 2 aylık faiz gelir olan 510 TL toplam hasılatı oluşturacaktır. TMSUGT'ye göre hasılat 20.920 TL olarak vadeli satış fiyatını kapsayacak şekilde gerçeğe uygun olmayan bir değerle raporlanmış olacaktır.

Mülkiyet devri yapılmaksızın, malın kesin satışının yapılmadan alıcıya gönderilmesine konsinye satış denmektedir. Konsinye satışlarda satış bedelinin işletme tarafından tahsili, alıcının üçüncü kişilere malı satmasına bağlıdır. Standart konsinye satış işlemlerini hasılat olarak kabul etmemektedir.

Örnek 3: ABC A.Ş. bisiklet imal etmektedir. 01.09.2013'te tanesi 500 TL olan 100 adet bisikleti şehir dışındaki bayisine göndermiştir. Ekim ayında bayi tanesini 600 TL'den bütün bisikletleri satmıştır. Satış

komisyonu %10 olarak belirlenmiştir (Toroslu, 2011: 151-152).

01.09.2013	
152 MAMULLER 152.01 Konsinye Mallar	50.000
152 MAMULLER 152.02 Stoklardaki Mallar	50.000
Konsinye Mal Gönderim Kaydı	

Mal satıldığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

30.10.2013	
120 ALICILAR	60.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	60.000
Mal Satış Kaydı	

ABC A.Ş.'nin komisyon faturasını muhasebeleştirme kaydı aşağıdaki gibidir.

30.10.2013	
760 PAZAR. SAT. VE DAĞ. GİD.	6.000
127 DİĞER TİC. ALAC.	6.000
Komisyon faturasının kaydedilmesi	

Satışı yapılan malların, satıcı firmanın stoklarından düşülmesi;

30.10.2013	
620 SATILAN MAMUL MAL.	50.000
152 MAMULLER	50.000
Mamullerin Maliyet Kaydı	

Hizmet Satışları

Standartta hizmet sunumu ile ilgili "üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir." tanımı yapılmıştır (TMS 18, prf. 4). Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin güvenilir olarak tahmin edildiği durumlarda hasılatın söz edilebilir. Standart koşulların tamamının varlığı durumunda hizmete ilişkin işlem sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebileceğini belirtmiştir. Bu koşullar (TMS 18, prf. 20):

- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,

- Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi olarak sıralanmıştır.

Aynı zamanda standart işletmenin hizmet satışını güvenilir olarak tahmin edebilmesinin karşı taraflar ile aşağıdaki hususlar üzerinde anlaşmaya varmasına bağlı olduğunu belirtmiştir (TMS 18, prf. 23):

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

Örnek 4: Sarı A.Ş. elektrik dağıtım işlemi için trafo kurulum işlemlerini gerçekleştirmektedir. Sarı A.Ş. elektrik dağıtım işini yapacak Lacivert A.Ş.'nin satın aldığı 1 adet trafosu 2 yıl içinde kuracağı konusunda 01.01.2013 tarihinde anlaşma imzalamıştır. Proje bedeli 200.000 TL olup Sarı A.Ş. kurulumun maliyetinin 80.000 TL olacağını hesaplamıştır. 31.12.2013 tarihine kadar Sarı A.Ş. trafo montajı işlemleri için 40.000 TL harcamıştır.

Standartın 21. Paragrafında hizmet sunumuyla ilgili "işlemin 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." ibareleri yer almaktadır. Bilanço tarihi itibariyle tamamlanan hizmet kadar kısmı gelir yazılacak, gelirin sağlanması için katlanılan maliyetler ise hizmet maliyetine yansıtılacaktır (Dursun & Yalnız, 2013). Bu çerçevede muhasebeleştirme işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

- 01.01.2013 anlaşma sağlanması 200.000 TL
- 01.01.2013 tahmini maliyet 80.000 TL
- 31.12.2013 gerçekleşen maliyet (-)40.000 TL

- 31.12.2013 gerçekleşen maliyetin tahmini maliyete oranı (40.000/80.000) 1 / 2
- 31.12.2013 hasılat yazılacak kurulum bedeli (1 / 2 x 200.000) (+)100.000 TL

31.12.2013	
120 ALICILAR	100.000
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	40.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	100.000
157 DİĞER STOKLAR	40.000
Hizmet sunumun tamamlanan kısmının tahakkuku	

Bu durumda TMS'ye göre işletmenin 2013 yılı için yapmış olduğu satış tutarı 100.000 TL olarak belirlenmiştir. VUK'a göre hasılat 200.000 TL olarak belirlenecektir. Bu bağlamda işletmenin dönem sonunda ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirilmesi gerekecektir.

İşlemlerin Ayrıştırılması

Standartta "muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir." ifadelerine yer verilmektedir (TMS 18, prf. 13). İşletmeler günümüz yoğun rekabet ortamında hasılatlarını artırmak ve rekabet avantajı sağlamak adına içinde birden fazla mal ve hizmet bileşenleri olan paketler sunmaktadır. Cep telefonu ile birlikte hattın satılması, bilgisayar ile yazılım programının satılması vb. günümüzde sıkça rastlanan birden fazla bileşen barındıran işlemlerdir (Özkan, 2007)

Örnek 5: Mavi A.Ş., iş makineleri satmakta ve servis hizmetleri de vermektedir. Düzenlediği bir kampanya ile 2013 yılı Kasım-Aralık aylarında iş makinası satın alana bir yıllık kasko ve bir yıllık servis hizmetini hediye etmektedir. Kampanya sonucu Mavi A.Ş. toplam maliyeti 400.000 TL olan 5 araç satmıştır. İş makinelerinin toplam satış bedeli 500.000 TL'dir. Kampanyalı iş makineleri dolayısıyla 2013 yılında Mavi A.Ş. 6.000 TL kasko maliyetine katlanmıştır. Ayrıca 2014 yılında satılan bu araçlar için 2.000 TL servis maliyetine katlanacağı hesaplanmıştır. Mavi A.Ş. normal şartlar altında araç başına kasko bedeli ortalama 2.000 TL ve servis hizmetleri 400 TL'dir.

• Toplam Satış Bedeli	500.000 TL
• Araç başı kasko gerçeğe uygun değeri	2.000 TL
• Araç başı servis değeri	500 TL
• Satılan araçların kasko bedelinin gerçeğe uygun değerleri (5 x 2000)	10.000 TL
• 2013 yılında servis giderleri (5 x 400)	2.000 TL
• 2013 yılında hasılat yazılacak tutar (500.000 – 6.000)	494.000 TL
• 31.12.2013 tar. 2014 yılı için ayrılacak servis değeri karşılık tutarı	2.000 TL

xx.xx.2013	
102 BANKALAR	500.000
621 SATILAN MAL MAL	400.000
600 YURT İÇİ SAT. 153 TİCARİ MALLAR XXX ERTELENEN SATIŞ GEL. Kampanyalı otomobil satışı	494.000 400.000 6.000

31.12.2013	
XXX DİĞER GİDERLER	2.000
XXX KARŞILIKLAR Kampanyalı satış servis hizmet karşılığının muh.	2.000

Yukardaki örnekte işletme, hasılat oluşturuvcu hizmete ilişkin hizmetler ayrıştırmış ve buna göre muhasebeleştirme işlemini gerçekleştirmiştir. Ancak standartta söz konusu bu işlemlerin ayrıştırılmadığı ve ticari etkisinin anlaşılamadığı durumlarda muhasebeleştirme ilkelerinin iki ve ya daha çok işleme birlikte uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Bu bağlamda standartta “bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yaparsa” bu iki işlemin birlikte değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (TMS 18, prf. 13).

Takas İşlemleri

Standartta takas işlemleri ile ilgili olarak “Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da

hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez.” ifadesine yer verilmiştir (TMS 18, prf. 12). Bu bağlamda takas işlemleri hasılat oluşturuvcu bir işlem olarak değerlendirilmemektedir ancak standartta “Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir.” denilmektedir (TMS 18, prf. 12). Standartta göre “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.” şeklinde belirtmiştir (TMS 18, prf. 12).

Örnek 6: Turuncu A.Ş. Aksaray’da süt alım-satım işiyle iştigal etmektedir. Ortaköy’deki deposuna 3000 Lt inek sütü depolamak istemektedir. Ortaköy’de süt alım-satım işi yapan Ak A.Ş. ile anlaşmış ve Ak A.Ş.’nin Ortaköy’deki deposuna 500 Lt koyun sütü teslim edilmesi karşılığında Turuncu A.Ş.’nin Ortaköy’deki deposuna 1000 Lt inek sütü teslim edileceği taraflarca belirlenmiştir. İnek sütünün toptan fiyatı 0,50 TL/Lt, koyun sütünün toptan fiyatı ise 1 TL/Lt’dir. İşlem 30.10.2013 tarihinde gerçekleşmiştir.

Standartta göre benzer özelliklere sahip mal ve hizmetlerin takası hasılat doğurucu bir işlem olarak değerlendirilmemektedir. Bu çerçevede muhasebeleştirme işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

30.10.2013	
152 MAMULLER 152.01 İnek Sütü	500
152 MAMULLER 152.02 Koyun Sütü	500
Takas İşlemi	

Takas işlemleri esas olarak TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında belirlenmiştir. TMS 16 uyarınca bir işletme, bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını, işlem sonucunda gelecekte nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari içeriğe sahip olduğu kabul edilir (TMS 16, prf. 25);

- Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması,
- İşletmenin işlemden etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi,
- Yukarıdaki koşullarda belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.

Bu kapsamda hasılatın tespitinde öncelikle alınan varlığın gerçeğe uygun değerini esas almak, varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerine transfer edilen tutarı dikkate almak gerekmektedir.

Tartışma

1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren TMS, muhasebeleştirme ve raporlama açısından Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile farklılıklar göstermektedir. Tebliğ ile TMS 18 Hasılat Standardı arasında vadeli işlemler, hizmet tamamlanma derecesi gibi durumlar bu noktalardan bazılarıdır. Örneğin kredili satışlardan kaynaklanan vade farkı tutarı dönemin faiz gelirlerine dâhil edileceğinden, işletme satış hasılatını ve brüt satış karını gerçeğe uygun bir şekilde raporlayabilecektir. Bu doğrultuda oluşturulacak gelir tablosunda faiz gelirlerine yazılan vade farkı olağan gelir ve karlarda izleneceğinden, net satış karının doğru bir şekilde hesaplanması mümkün olacaktır. Aksi takdirde döneme ait olmayan faiz gelirinin gerçekleşmiş gibi kabul edilmesi dönemsellik ilkesi ile çelişecek ve gelir tablosunun hem cari dönemde hem de bir sonraki dönemde yanlış hazırlanmasına neden olacaktır.

Standartta göre üzerinde durulması gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Standartta gerçeğe uygun değer kavramı önemle vurgulanmıştır ve söz konusu

bu kavrama uyarınca mal satışında satış bedeli gerçeğe uygun değer ile kayıt altına alınmalıdır. Bir diğer önemli nokta ise mal satışında gelir kaydedilmesi için riskin ve malın mülkiyetinin alıcıya devredilmesi gerekmektedir. Tersi durumlarda bu işlem satış olarak kabul edilmemeli ve gelir tahakkuku yapılmamalıdır.

İşletmelerde en büyük sorunlardan birisinin hasılatın doğru olarak tespit edilebilmesi olduğu kabul edilmektedir (Özyürek, 2012). Hasılat standardı işletmelerin uygulaması gereken 'temel' standartlardan birisidir. Hasılat standardı uyarınca gerçekleştirilecek muhasebe kayıtlarına bağlı olarak oluşturulacak finansal tablolar gerçeğe uygun finansal analizlerin yapılmasına olanak sağlayacak ve bu durum mevcut ve potansiyel yatırımcıların karar alma süreçlerine olumlu katkı sağlayacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm*(84), 29-70.
- Badem, C. (2012). TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi; TMSUGT ile Karşılaştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 61-81.
- Dursun, A., & Yalnız, S. (2013). Konak İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri -TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi-. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(1), 139-157.
- Kalmış, H., & Dereköy, F. (2010). TMS 18'e göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, II(I), 123-145.
- Özkan, S. (2007). TMS 18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre "İşlemin Ayrıştırılması". *Mali Çözüm*(82), 63-82.
- Özyürek, H. (2012). TMS 18'e göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(1), 131-141.
- Toroslu, M. V. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Türkiye Muhasebe Standartları. (2013). Kamu Gözetim Kurumu: www.kgk.gov.tr