

TMS-4 SATIŞLAR VE DİĞER OLAĞAN GELİRLER STANDARDI'NIN ULUSLARARASI UYGULAMALAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE T.D.H.P.'NA UYARLANMASI

Yrd. Doç. Dr. Serdar ÖZKAN*

ÖZET

Bu çalışmanın amacı TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı hükümlerinden hareketle işletmelerin olağan gelir ve karlarını analiz etmek ve bu işlemlerin Tekdüzen Hesap Planına göre nasıl muhasebeleştirileceğini örneklerle ortaya koymaktır.

Çalışmanın anlaşılabilirliğini arttırmak için, TMS-4'ün UMS-18 esas alınarak hazırlanmış olmasından dolayı analizlerde UMS-18 hükümlerinden ve aynı konuyla ilgili ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC) 101 Nolu Muhasebe Bülteni hükümlerinden de yararlanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS 4, UMS 18, Olağan Gelir, Olağan Kar, Gelir Tahakkuku

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the nature of the revenue and profit items defined in "TAS-4 Sales and Other Ordinary Revenues" and to suggest accounting applications in accordance with Turkish Uniform Accounting System by examples.

To increase the understandability of the study, evaluations had been supported with both articles and appendix of IAS-18 Revenue as TAS- 4 is almost a translation of it and with rules of US SEC Staff Accounting Bulletin-101 as it had been specifically issued to solve revenue recognition problems in the US.

Keywords: Revenue Recognition, Turkish Accounting Standard 4, IAS 18.

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi

1- GİRİŞ

Sermaye piyasalarının geliştiği ekonomilerde, işletmelerin başarısı firma değeri ile ifade edilmektedir. Firma değerinin belirlenmesinde rol oynayan kriterlerden en önemli iki tanesi ise karlılık ve pozitif nakit akımlarıdır. Bununla birlikte kar ve pozitif nakit akımlarının hangi bileşenlerden oluştuğu da önem taşımaktadır.

İşletmenin belirli bir anda yüksek oranda karlılığı ve pozitif nakit akımlarını yaratmış olması önemli olmakla birlikte, bu büyüklüklerin sürdürülebilirliği de önemlidir. İşletmelerin dönemler itibarıyla sürdürebildikleri ya da sürdürmeleri beklenen kar ve nakit akımlarının "kaliteli" olarak nitelendirilebilmesi için, bunların işletmenin temel ve yan, diğer bir ifadeyle olağan faaliyetleri sonucu ortaya çıkan rakamlar olması gerekmektedir.

TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı, işletmenin temel ve yan faaliyetleri sonucu elde edilen olağan ve sürdürülebilir gelirleri ile ilgilidir. Dolayısıyla yukarıda belirtilen "kaliteli kar" ve "kaliteli nakit akımları"nın oluşmasına hizmet edecek olan gelirlerin doğasının incelenmesi, kayda alınması ve raporlama ilkelerinin ortaya koyulması bakımından TMS-4'ün önemi büyüktür.

Ortaya çıkardıkları sonuçlar ve işletmelerin değerlendirilmesinde oynadıkları büyük rol nedeniyle "gelirin belirlenmesi", dünyanın en önemli sermaye piyasalarına sahip A.B.D.'de bütün ilgili kurumlarıyla 90'lı yılların sonlarından bu yana üzerinde en çok tartışılan muhasebe alanını oluşturmaktadır¹.

Böylesine önemli bir muhasebe alanını düzenlemek üzere hazırlanmış TMS-4, standart metinlerinin doğası gereği genel ifadeler taşı-

maktadır. Dolayısıyla maddelerin daha kolay anlaşılabilmesi için bu çalışmada bol miktarda örneğe yer verilmiştir.

TMS-4'ün 18 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS-18) esas alınarak hazırlanmış olmasına rağmen UMS-18'den ayrılan yönleri de bulunmaktadır. Bu nedenle içeriğin zenginleştirilmesi bakımından çalışmada zaman zaman TMS-4 ile UMS-18'in ayrılan yönleri de ele alınmıştır.

TMS-4, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (M.S.U.G.T.)'ni esas alan ülkemiz muhasebe uygulamalarına hem kullanılan hesaplar hem de olayların değerlendirilmesi bakımından bazı yenilikler getirmektedir. Dolayısıyla TMS-4'ün önerdiği yaklaşımlar kimi zaman tebliğden ve dolayısıyla Tekdüzen Hesap Planı (T.D.H.P.)'nden farklıdır. Bu nedenle çalışmanın içersinde bu konudaki açıklamalar da yer almaktadır.

Bütün bunların yanında çalışmada her ne kadar UMS-18'i esas alan TMS-4 üzerinde durmak gerekiyorsa da, detaylı ve çok kuralcı olması ile eleştirilen ancak kendilerine göre, onların katılmadığı uluslararası muhasebe standardı çalışmalarının anlamsız olduğunu iddia eden A.B.D uygulamalarına da yer verilmiştir. Özellikle A.B.D Sermaye Piyasası Kurulu'nun 1999 yılında yayımladığı 101 No'lu Muhasebe Bülteni, satışlar ve diğer olağan gelirlerin belirlenmesinde hangi kriterlerin ele alınması gerektiği konusunda oldukça detaylı bilgiler içermektedir. Bu bilgilerden TMS-4 ile uyumlu olanların çalışma içerisine alınmasının yararlı olduğu düşünülmektedir.

Standartın çalışma içerisinde yer alması, ancak diğer açıklamalarla karışmaması bakımından, standart metni italik harflerle yazılmıştır.

1 Pek çok şirketin gelirlerin belirlenmesine ilişkin yaptıkları hataların toplu olarak yer aldığı makalelerden bazıları şu şekilde sıralanabilir: "New Ethics or No Ethics", (Fortune, 20.03.2000), "Misreporting Results", (BARR, Stephen, CFO Magazine, December 1998, "The Numbers Game", (Business Week, May 14, 2001), "Earnings Hocus Pocus", (BYRNES, Nanette; MELCHER, Richard; SPARKS, Debra, Business Week, October 5, 1998, p.134-142). Aynı şekilde AICPA, AAA, FEI, IIA, IMA gibi muhasebe organizasyonlarının desteğiyle 1987-1997 yılları arasında yürütülüp, Mart 1999'da tamamlanan raporla ("COSO Report" olarak adlandırılmaktadır), halka açık Amerikan şirketlerinin yarısından fazlasının gelirlerin belirlenmesi konusunda hata yaptıkları ortaya konulmuştur.

2. TMS-4 SATIŞLAR VE DİĞER OLAĞAN GELİR STANDARDI İLE İLGİLİ AÇIKLAMA VE ÖRNEKLER

2.1. Standardın Amacı

Madde 1- Bu standardın amacı, olağan işlemler ve olaylar sonucu elde edilen gelirler ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini belirlemektir. Gelirin muhasebeleştirilmesine ilişkin en önemli husus gelirin ne zaman tahakkuk ettirileceğinin belirlenmesidir. Gelir, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilecektir. Bu standart sözü edilen kriterlerin oluştuğu ve dolayısıyla gelirin tahakkuk ettirileceği koşulları tanımlamaktadır.

2.2. Standartta Geçen Temel Tanımlar

Madde 2- Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

a) Gelirler: Gelirler işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarlarıdır. Öz kaynaklarda artışlara neden olan bu yararların gelir olarak kabul edilebilmesi için, hisse senedi ihracı veya sermaye artışına ilişkin olmaması gerekir.

b) Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

2.3. Standardın İçeriği

Madde 3- Bu standart aşağıdaki işlemlerden kaynaklanan gelirlerin muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

- a) Mal ve hizmet satışları (Brüt Satışlar)
- b) Diğer olağan gelir ve karlar

Madde 4- Brüt satışlar, mal ve hizmet satışlarından oluşur. Mal satışları; ticari mal, mallar 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.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin gelirlerin muhasebeleştirilmesi, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin standarta göre yapılır.

UMS-18'de brüt satışlar sıralanırken metinde, bu maddenin ilk paragrafında sıralanan varlık kalemlerine ek olarak "satılmak üzere elde bulundurulanan arazi ve diğer gayrimenkuller" de yer almaktadır².

Madde 5- 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.

Bu maddede yer alan gelir kalemleri T.D.H.P.'deki "64-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" grubu ile uyumludur. Ancak kambiyo karları konusunda ülkemiz uygulamasında ihracat işlemleri ile ilgili olarak aynı dönemde ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 nolu "Yurtdışı Satışlar" hesabında izlenmektedir TMS-4'e göre ise tüm kur farklarının kambiyo karları hesabında izlenmesi öngörülmektedir³.

Örnek 1: ihracattan Kaynaklanan Olumlu Kur Farkları

Ticaret A.Ş. Yunanistan'daki Sun-Set A.Ş.'ye 2.000 Euro'luk mal satmıştır. Malın

2 International Accounting Standards 1997, IAS 18-Revenue, 3.paragraf

3 AKDOĞAN, Nalan; TENKER, Nejat; Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Genişletilmiş 6. baskı, Gazi Büro Kitabevi Tic. Ltd. Şti, Ankara, 1998, s.169 ve s.190

gümrükten geçtiği tarihte kur 1 Euro = 500.000 TL. dir. Mal bedeli bir hafta sonra işletmenin Akbank Yenişehir şubesindeki hesabına geçmiştir. Bu tarihteki kur 1 Euro = 520.000 TL. dir.

- Satış işleminin kaydı:

120 ALICILAR	1.000.000.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		1.000.000.000

- Paranın banka hesabına geçmesine ilişkin kayıt:

(520.000 TL.- 500.000 TL.)= 20.000 TL.

(20.000 TL. x 2.000 Euro) = 40.000.000 TL. Kur farkı

102 BANKALAR	1.040.000.000	
120 ALICILAR		1.000.000.000
646 KAMBIYO KARLARI		40.000.000

UMS-18'de kambiyo karları ve menkul kıymet satış karları, diğer olağan gelir ve karlar grubuna dahil edilmemiştir⁴.

Madde 6- Bu standart aşağıdaki husus - lardan kaynaklanan gelirlerle ilgili değildir.

a)Finansal kiralama sözleşmeleri

b)Özvarlık yöntemi uygulamasının sonu - cu olarak ortaya çıkan yatırımlara (Bağlı men - kul kıymet, iştirakle ve bağlı ortaklıklar) ilişkin temettüleri

c)Sigorta işletmelerinin sigorta sözleş - meleri

d)Mali (finansal) varlıklar ve mali (finan -

sal) borçların gerçeğe uygun değerindeki değ i - şiklikler.

e)Dönen varlıkların değerindeki değ iş ik - likler,

f) Hayvancılık, tarım ve orman ürünlerin - deki doğal artışlar; ve

g)Madenlerin çıkarılması

2.4. Açıklamalar

2.4.1.Gelirin Ölçülmesi

Madde 7- Gelirler tahsil edilen veya tah - sil edilecek varlıkların gerçeğe uygun değ eri ile ölçülür.

Bu maddede dikkat edilecek en önemli

4 IAS-18, 5. paragraf

nokta, gelirlerin yalnızca nakit ve benzerleri şeklinde tahsil edilmesinin bir koşul olmadığıdır. Mal takası işlemlerinde varlıkların karşılıklı değişimi söz konusudur. TMS-4'te bu konuyla ilgili bir açıklama olmamakla birlikte UMS-18'e göre eğer işletme nitelik ve değer olarak birbirine benzer mal ya da hizmetlerin takası ile ilgili bir alışveriş ilişkisine giriyor ise, bu durumda işlem gelir yaratan bir işlem değildir ve gelir kaydedilmemesi gerekmektedir⁵.

Örneğin işletme acil süt ihtiyacını yine aynı miktarda süt vermek kaydıyla komşu işletmeden sağlıyor ise, bu işlemde işletmeler arasında gelir yaratan bir durum söz konusu değildir.

Ancak işletme komşu işletmeye peynir verip karşılığında süt alıyorsa, işlem gelir yaratan bir işlemdir ve gelir, alınan sütün gerçeğe uygun değeridir.

Madde 8- Bir işleme ilişkin gelir tutarı, işletme ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye göre belirlenir. Bu tutardan işletme tarafından yapılan miktar, kasa ve ticari iskontolar indirildikten sonra gerçeğe uygun değer saptanır. Bu değer işletmenin net satışlarını ifade eder.

- Örneğe ilişkin muhasebe kaydı TMS-4'e göre aşağıdaki gibidir:

Gelir olarak kaydedilecek tutar = $(120+10) \times 1.500 \text{ TL./ton} = 195.000 \text{ TL.}$

İndirim olarak kaydedilecek tutar = $10 \text{ ton} \times 1.500 = 15.000 \text{ TL.}$

Toplam maliyet = $130 \text{ ton} \times 1.000 \text{ TL./ton} = 130.000 \text{ TL.}$

100 KASA	180.000	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	15.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		195.000
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	130.000	
152 MAMULLER		130.000

TMS-4'ün bu maddesinde ortaya konulan kural yalnızca mal ve hizmet satışlarına ilişkindir. Oysa UMS -18'de böyle bir sınırlama getirilmemiştir⁶.

Miktar iskontoları, müşterilerin belirli bir miktarda ya da tutarda alış yapmaları durumunda işletmenin sağladığı indirimlerdir.

Miktar iskontosunun satış yapıldığı anda sağlanması durumunda, bu işleme ilişkin hem brüt satış tutarının hem de sağlanan iskonto tutarının ayrı ayrı gösterilecek şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

Örnek 2: Miktar İskontosu (İskonto-nun Satış Anında Sağlanması)

"İthal çimento yerine yerli çimento" sloganıyla yeni bir kampanya başlatan ABC Çimento A.Ş. 100 tondan fazla çimento alan müşterilerine 10 ton da bedelsiz çimento vermektedir. Çimentonun maliyeti 1000 TL./ton ve satış fiyatı 1500 TL./ton'dur. Alıcı A İşletmesi, nakit ödeme yaparak 120 ton çimento satın almış ve kendisine 10 ton çimento da bedelsiz verilmiştir. (KDV ihmal edilmiştir)

5 IAS-18, 12. paragraf, Bu paragrafta mal takası işlemlerine ilişkin daha detaylı açıklamalar vardır ancak bu çalışmaya alınmamıştır.

6 IAS-18, 20. paragraf

Miktar iskontosunun dönem sonunda sağlanması durumunda ise, zaten tüm satışlar brüt tutarları ile kaydedildiğinden yalnızca indirimin kaydedilmesi yeterli olacaktır.

Örnek 3: Miktar İskontosu (İskonto- nun Dönem Sonunda Sağlanması)

ABC A.Ş., kendisinden bir yıl boyunca 100 tonun üzerinde alım yapan sürekli müşterilerinden XYZ A.Ş.'ye dönem sonunda 100.000 TL. miktar iskontosu sağlamış, tutarı alıcının cari hesabından düşmüştür.

31/12		
611 SATIŞ İSKONTOLARI	100.000	
120 ALICILAR		100.000

Alıcının satış işlemi esnasında yaptığı pazarlık sonucu, malın normal satış fiyatından daha az bir fiyatla satılması durumunda, fatura indirimli fiyat üzerinden hazırlanacağı için indirimin ayrıca gösterilmesine gerek yoktur.

Kasa iskontosu, yapılan vadeli satışlarda alıcının borcunu vadesinden önce ödemesi durumunda, satıcı tarafından sağlanan indirimleri ifade etmektedir. Kasa iskontosunda amaç alıcıyı erken ödemeye teşvik etmektir.

M.S.U.G.T'ne göre, vadeli satışlarda vade farkı satış fiyatına eklenerek kaydedilmektedir. Kayıt bu şekilde yapıldığında ve alıcı borcu vadesinden önce ödediğinde, alıcıya sağlanan iskonto bir "satış iskontoları" hesabına kaydedilmek durumundadır.

Ancak TMS-4'e göre vadeli satışlara ilişkin kayıt M.S.U.G.T'den farklıdır. Vadeli satışların ve bunlara ilişkin iskontoların nasıl kaydedileceğini daha iyi anlayabilmek için öncelikle TMS-4, Madde 9'un ele alınması gerekmektedir.

Madde 9- Çoğu kez gelirin karşılığı nakit

ve eşdeğerlerinden oluşur ve gelir tutarı da alınan veya alınacak nakit veya nakde eşdeğer tutar olur. Ancak nakit veya nakit eşdeğerlerinin tahsilatı etelendiği zamanlarda bedelin gerçeğe uygun değeri tahsil edilen veya edilecek olan nakdin nominal tutarından 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 gelecekteki tüm nakit tahsilatları iskonto edilerek belirlenir. İskonto esas alınacak faiz oranı aşağıdaki kriterlere göre belirlenir:

a)İşlemle ilgili olarak taraflar arasında anlaşmaya varılma bir faiz oranı (vade farkı oranı),

b)Yukarıda "a" şıkkında bir faiz oranı belirlenmemişse benzer sektörlerde benzer işlemlere uygulanan faiz oranı,

c)Yukarıda "a" ve "b" deki faiz oranları -nın saptanamaması durumunda T.C. Merkez Bankası'nın iskonto oranı esas alınır.

Gerçeğe uygun değer ile bedelin nominal tutarı arasındaki fark, faiz geliri olarak tanımlanacaktır.

Madde 9'da ortaya koyulan ifadelerden hareketle, vadeli bir satış işleminin TMS-4'e göre nasıl muhasebeleştirileceği örnekler üzerinde daha kolay anlaşılacaktır.

Örnek 4: Vadeli Satış İşlemi

Aylık mali tablo hazırlayan ABC Tic. A.Ş., 30 Haziran 2001'de, peşin fiyatı 100.000 TL. olan bisikleti, üzerine aylık %10 vade farkı ekleyerek 3 ay vadeli olarak satmıştır. Yapılan hesaplama sonucu toplam fatura bedeli 133.100 TL'dir. (KDV ihmal edilmiştir)

Fatura bedeline nasıl ulaşıldığı aşağıdaki gibi görülmektedir .

Aylar	Toplam Bedel	Faiz
1	110.000	10.000
2	121.000	11.000
3	133.100	12.100

Buradan hareketle TMS-4'e göre satış anında aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır

30/06		
120 ALICILAR	133.100	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		100.000
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		33.100
/		

Yukarıdaki kayıta görüldüğü gibi, satışlar hesabına satılan varlığın peşin satış fiyatı kaydedilmiştir. Vade farkı (faiz geliri) henüz kazanılmadığı için 38 grubunda bu işlemler için özel olarak açılmış 382.Ertelenmiş Gelirler hesabına kaydedilmiştir⁷.

- 31 Temmuz'da yapılacak düzeltme kaydı:

31/07		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	10.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		10.000
/		

7 AKDOĞAN, Nalan; SEVİLENGÜL, Orhan, Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s.392. Burada 382 nolu hesap için alternatif bir isim olarak ayrıca "Kazanılmamış Gelirler" ifadesi önerilmektedir.

- 31 Ağustos'ta yapılacak düzeltme kaydı

31/08		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	11.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		11.000
/		

- 30 Eylül'de alacağın tahsil edilmesine ilişkin kayıt:

30/09		
100 KASA	133.100	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	12.100	
120 ALICILAR		133.100
642 FAİZ GELİRLERİ		12.100
/		

Örnek 5: Kasa İskontosu

Örnek 4'ten hareketle, alıcının ikinci ayın sonunda (vade bitimine bir ay kala) borcunu kapatmak istemesi durumunda kendisinden 133.100 TL. değil, 121.000 TL.nin tahsil edilmesi gerekmektedir. M.S.U.G.T'ye göre düşünüldüğünde ilk bakışta kasa iskontosu olarak değerlendirilebilecek bu durum, TMS-4'e göre kasa iskontosu değildir. Çünkü TMS-4'e göre, satış yapıldığında satış gelirleri hesabına, vade farkını da içeren fiyat değil, yalnızca malın peşin satış fiyatı kaydedilmiştir. Alıcının borcunu zamanından önce ödemesi işletmenin ertelediği faiz gelirinin gerçekleşmemesi anlamına gelmektedir. Buna ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

31/08		
100 KASA	121.000	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	12.100	
120 ALICILAR		133.100
/		

Bununla birlikte alıcının vadesinden bir ay önce ödeme yapması nedeniyle, işletmenin son ayın vade farkı ile birlikte ayrıca 1.000 TL.lik daha iskonto yapması durumunda, 1.000 TL. TMS-4'e göre gerçek bir kasa iskontosudur ve ilgili kayıt şu şekilde olmalıdır:

31/08		
100 KASA	120.000	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	12.100	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	1.000	
120 ALICILAR		133.100

Örnek 6: Peşin Fiyatına Vadeli Satış İşlemi

Aylık mali tablo hazırlayan ABC Tic. A.Ş., 1 Ocak 2001'de, yeni başlayan kampanya gereği peşin fiyatı 121.000 TL. olan bisikleti, müşterisi XYZ A.Ş.'ye 1 ay vadeli olarak yine 121.000 TL. ye satmıştır. Satışla ilgili %18 KDV'yi ise peşin tahsil etmiştir.

Örnek incelendiğinde Madde 9'da sözü

edilen bir finansman işlemi görülmektedir. Satıcı işletme malını herhangi bir vade farkını dikkate almaksızın peşin fiyatına ve vadeli satmıştır.

Şu halde işletme herhangi bir vade farkını dikkate almasa da, TMS-4'ün 9. maddesine göre iskonto işleminin yapılması gerekmektedir. İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde aylık ticari faiz oranının %10 olduğu varsayıldığında, iskonto işlemi ve satışın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır:

Bedelin nominal değeri (Satış Fiyatı) = 121.000 TL.

İskonto Oranı = Aylık %10

Gerçeğe uygun değer = X

$X + (\%10.X) = 121.000 \text{ TL.}$ ise $X = 110.000 \text{ TL.}$ olarak bulunmaktadır.

Faiz Geliri = $121.000 \text{ TL.} - 110.000 \text{ TL.} = 11.000 \text{ TL.}$

- Satış işleminin kaydı

01/01		
100 KASA	21.780	
120 ALICILAR	121.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		110.000
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		11.000
391 HESAPLANAN KDV		21780

- Alacağın tahsil edilmesine ilişkin kayıt:

01/02			
100 KASA	121000		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	11.000		
120 ALICILAR		121.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		11.000	

TMS-4'ün 9. maddesinde yer alan "is-konto etme" kavramı, maddenin (b) şıkkı hariç tutulduğunda, reeskont uygulamasına benzetilmektedir. TMS-4 senetli ya da senetsiz tüm ticari alacakların iskonto edilmesini önermektedir.

Ülkemizdeki uygulamaya göre reeskont işlemi yalnızca dönem sonunda raporlama amaçlı yapılmakta ve etkileri izleyen dönemin başında ortadan kaldırılmaktadır. TMS-4 uygulandığında ise iskonto işlemi alacağın doğduğu anda kaydedilmekte ve alacak tahsil edilene dek

kayıtlarda yer almaktadır. TMS-4'e göre vade farklarının 38 grubunda bir hesapta izlenmesi durumunda, bu hesap bilançonun kaynaklar (pasif) kısmında yer almaktadır. Alacakların nominal değerinden bir indirim kalemi olarak değerlendirilmesi gereken vade farklarının kaydedileceği hesabın, bilançonun aktif tarafında, 12 grubu ticari alacakların altında (-) işaretle yer alabilmesi alternatifi üzerinde tartışılmalıdır. Şekil 1'de iki yaklaşımın da bilançoadaki sunumu görülmektedir.

Şekil 1: TMS-4'e göre Alacakların İskonto Edilmesinin Bilanço'da Sunulması

Alternatif A		Alternatif B	
X A.Ş. 31.12...Tarihli Dönem Sonu Bilançosu		X A.Ş. 31.12...Tarihli Dönem Sonu Bilançosu	
12. Ticari Alacaklar		12. Ticari Alacaklar	
120. Alıcılar		120. Alıcılar	382. Ertelenmiş Gelirler
121. Alacak Senetleri		121. Alacak Senetleri	
(-) 12? Ertelenmiş Gelirler			

2.4.2. Mal ve Hizmet Satışları

Madde 10- Aşağıdaki koşullar yerine getirildiğinde, mal satışlarından 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 yararlar işletmenin yararlanması söz konusudur.

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

TMS-4'ün İngilizce baskısı ve UMS-18 incelendiğinde yukarıdaki maddenin (d) şıkkı, "işleme ilişkin ekonomik yararlardan işletmenin yararlanmasının muhtemel olması" şeklindedir⁸. Burada gelir tahsil edilmişse bir problem olmadığı, ancak bir alacak söz konusuysa, işletmenin alacağı tahsil etme konusunda önemli bir şüphesi olmaması gereği ifade edilmektedir.

Madde 11- Bir işletmenin önemli risk ve yararları alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi işleme ait koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez risk ve kullanım hakkı ile mülkiyet ve zilyetliğin devri aynı anda olabilir. Perakende satışların çoğunda bu durum görülür. Başka 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 değildir ve gelir tahakkuk ettirilemez.

Madde 11'de önemli risklerin ve yararların

hangisi hangi koşullarda devredilmemiş sayılacağı açıklanmamıştır Ancak UMS-18'e göre⁹ ;

a) İşletme normal garanti koşulları dışında, malın performansı ile ilgili ortaya çıkabilecek olumsuzluklara ilişkin başka sorumluluklar da yükleniyorsa,

b) İşletmenin belirli bir satış işleminden elde edeceği gelir, alıcı işletmenin de bu malları satması koşuluna bağlı ise,

c) Montaj işlemi anlaşmanın önemli bir parçası ise ve mallar işletmeye gönderilmiş olmasına rağmen montaj işlemi henüz tamamlanmamış ise,

d) Alıcı satış anlaşmasında yer alan herhangi bir nedenle anlaşmayı feshetme hakkına sahipse ve işletme bu olasılığı tahminleyemiyorsa, işletme bu satışlarla ilgili önemli risk ve yararları elde tutmaktadır ve bu nedenle de satış anında gelir kaydetmemelidir

UMS-18'e göre, satıcının önemsiz riskleri taşıması halinde, gelirin tahakkuk ettirilebileceği ifade edilmiştir. Önemsiz risk, perakende mal satışında müşteri maldan memnun kalmazsa iade hakkının tanınması şeklinde açıklanmıştır Ancak bu tür satışlarda gelirin hemen tahakkuk ettirilebilmesi önerilirken, diğer yandan işletmenin geçmiş deneyimlerine dayanarak iadeleri tahminlemesi ve ileride ortaya çıkabilecek bu tür iadeler için bir "borç" kalemini dikkate alması istenmiştir¹⁰.

Ülkemiz uygulamalarında tahmini iadelerle ilişkin bir muhasebe uygulaması olmadığından, belki madde ileriki zamanlarda tartışılabilir.

TMS-4'ün 10 ve 11. maddeleri ile UMS-18'in ilgili açıklamaları ışığında aşağıdaki örnekler hazırlanmıştır:

8 IAS-18, 14. paragraf

9 IAS-18, 16. paragraf

10 IAS-18, 17. paragraf.

Örnek 7: Mülkiyetin Alıcıya Geçmesi

a) X İşletmesi 100 TL.lik ticari malını konsinve olarak Y işletmesine, göndermiştir. Y'ye malları satması karşılığında %2 komisyon ödenecektir.

b) X İşletmesi Y İşletmesine 100 TL.lik mal teslim etmiştir. Y işletmesi malı bir süre de-nevecektir, maldan memnun kalırsa satın alacaktır.

c) X İşletmesi Y İşletmesi'nin mağazasında sergilenmek üzere 100 TL.lik mal göndermiştir.

Yukarıdaki örneklerde mallar fiziksel olarak X'ten Y'ye geçerken, malların mülkiyeti geçmemektedir. Bu tür olaylar satış işlemi olarak düşünülmemelidir.

Örnek 8: Malın Mülkiyeti Alıcıya Geçmesine Rağmen, "Özün Önceliği" İlkesi Bakımından Satış Sayılmaması Gereken İşlemler

a) X işletmesi Y işletmesine sonradan geri alınmak üzere 100 TL.lik mal satmış, karşılığında 3 ay vadeli bir senet almıştır

b) X İşletmesi Y İşletmesine 100 TL.lik mal satmış, karşılığında 3 ay vadeli bir senet almış ve ayrıca Y işletmesine bu malların satılabilirliğini garanti etmiştir. (Örneğin X işletmesi iki parçadan oluşan ve parçaları birbirinden ayrıldığında tek başlarına herhangi bir ekonomik değere sahip olmayan malının bir parçasını Y'ye sattığında, aslında X işletmesi Y işletmesine satış garantisi vermektedir. Çünkü X her ne zaman bir müşterisine ilk parçayı satarsa, Y'nin de aynı müşteriye diğer parçayı satması garanti altına alınmaktadır)

c) X İşletmesi Y İşletmesine 100 TL.lik

mal satmış, karşılığında 3 ay vadeli senet almıştır. Ayrıca alacak vadesinde ödenmese bile Y hakkında takibat yapılmayacağı, Y bunları satana dek ödeme konusunda hiç bir zorlamada bulunulmayacağı, temerrüt faizi işletilmeyeceği konusunda mutabık kalınmıştır

Yukandaki örneklerde malın mülkiyeti X'ten Y'ye geçmesine karşın, TMS-4'te ayrıca yazmasa da bu işlemler "özün önceliği" açısından değerlendirilmelidir. Söz konusu işlemler uydurma işlemlerdir ve özellikle dönem sonlarında raporlanacak gelir tutarının artırılması bakımından işletmeler tarafından başvurulan yöntemlere örnek olarak verilebilirler¹¹. Bu tür işlemlerin denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkarılması ve işletmelerin uyarılması gerekmektedir.

Örnek 9: Malın Performansından Kaynaklanmayan, Yalnızca Alıcının Tatmini İle İlgili Sübjektif Nedenlerden Kaynaklanabilecek İade Hakkının Tanınması

X İşletmesi Y İşletmesine taşınabilir bir klimayı satmış ve bedelini nakit olarak tahsil etmiştir. Y işletmesi klimadan memnun kalmazsa klimayı 20 gün içerisinde iade edip, ödediği bedeli geri alma hakkına sahiptir

Bu tür satışlarda alıcının malı satın alma davranışı, söz konusu iade hakkının tanınması ya da tanınmamasına göre değişmektedir. Bu nedenle işletme böyle satışlarda geliri hemen tahakkuk ettirmemeli, iade hakkının tanındığı sürenin geçmesini beklemelidir.

Örnek 10: Malla İlgili Satıcının Taahhüt Ettiği Şartların Karşılanamaması Halinde Malı İade Etme Hakkının Tanınması

X İşletmesi Y İşletmesi'ne taşınabilir klima satmıştır. Klima Y işletmesinin ilgili elemanına onun gözü önünde son bir defa daha test edildikten sonra teslim edilmiştir. Mal garanti

11 28 Eylül 1998'de ABD Sermaye Piyasası Kurulu Başkanı Arthur Levitt'in Newyork Üniversitesi'nde yaptığı "The Numbers Game" (Sayıların Oyunu) adlı konuşmada, literatüre "Muhasebede Hokus Pokus" şeklinde yeni bir kavram getirilmiştir. Bu kavram şekil şartları bakımından satış kavramına uygun, özün önceliği bakımından ise uydurma işlemlerle işletmelerin gelirlerini arttırdıklarına işaret etmektedir. Söz konusu konuşma metni, www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1998/spch220.txt adresinden edinilebilir.

koşulları dahilinde satıcıya iade edilebilecek, yenisiyle değiştirilebilecek ya da alıcı isterse tamir edilebilecektir.

Yukarıdaki satış anlaşması, özellikleri ve alıcıya verilen iade hakkının kaynağı bakımından sıradan bir satış anlaşmasıdır. İstisnalar haricinde garanti koşullarına bağlı olarak iade, yenisiyle değiştirme ya da tamir etme hemen her işletmede karşılaşılabilecek anlaşmalardır. Bu bakımdan bu tür satışlarda gelirin satış anında tahakkuk ettirilmesinde sakınca yoktur.

Örnek 11: Alıcının İsteddiği Özelliklerin Karşılanamaması Halinde İade Hakkının Tanınması

X İşletmesi Y İşletmesine taşınabilir bir klima satmıştır. Klimanın normal koşullarda etkili olduğu alan 50 m² dir ve bu büyüklükte bir alan istenen serinlikte tutma özelliği vardır. Ancak kullanılacağı salonun hacmi konusunda yeterli bilgi yoktur. Y İşletmesi klimanın kullanılacağı salonun alışılmışın dışında bir tavan yüksekliğine sahip olduğunu ifade etmiştir. X işletmesinin klimayı Y'nin şartlarında önceden test etmesi olanaklı değildir. Satış işlemi yapılmıştır ancak klimanın performansı Y'de denenecektir. Y İşletmesi başka bir şehirdedir. Sonuç olumsuz olursa Y klimayı iade edebilecektir. Malın iade edilip edilmeyeceği ancak 3 gün sonra belli olacaktır.

Yukarıdaki örnekte de bir satış işlemi vardır, bedel tahsil edilmiştir ancak klimanın Y tarafından test edildikten sonra kabul edilmesi söz konusu olduğundan gelir hemen tahakkuk ettirilmemelidir, sonuç beklenmelidir.

İş hayatında, mal satışlarıyla ilgili olarak, satış anlaşmasına dahil olup olmamasına bağlı olarak değişik sonuçlar doğuran durumlardan birisi de montaj işlemidir.

UMS-18'e göre "Mallar alıcıya montajı

yapılmak üzere gönderildiğinde ve montaj satış anlaşmasının önemli bir parçası ise" işletme mülkiyetten kaynaklanan risk ve yararları henüz alıcıya devretmemiş sayılmaktadır¹². Bu açıklamadan hareketle montaj tamamlanmadığı takdirde satış işlemi de tamamlanmamıştır ve dolayısıyla gelirin tahakkuku, montaj tamamlanıncaya kadar ertelenmelidir.

UMS-18'in standart metninde doğrudan yer almamakla birlikte, ekler kısmında montajla ilgili olarak, "montaj basit bir süreç ise (örneğin bir TV satışında montaj, TV'nin kutudan çıkarılması, elektrik ve anten bağlantısının yapılmasından ibarettir) gelir malın teslim edildiği anda tahakkuk ettirilebilir"denmektedir¹³.

Bu açıklamalardan hareketle UMS-18 montajı "basit süreçli" ve "karmaşık süreçli" olmak üzere ikiye ayırmaktadır şeklinde bir çıkarım yapılabilir.

Bunlarla birlikte ABD'de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Muhasebe Bülteni'nde, montaj "önemli" ve "önemsiz" şeklinde ayrımlanmış bunlara ilişkin kriterler aşağıdaki gibi belirlenmiştir¹⁴.

Montajla ilgili olarak, satıcı işletme her şeyden önce, yerine getirilmeyen montaj vb. hizmetlerin önemli olup olmadığı ile ilgili kriterleri göz önünde bulundurmalıdır.

Eğer montaj, satılan ekipmanın, ekipmanın kurulacağı binanın ve bağlantıların özelliklerinin değiştirilmesini gerektiriyorsa ve montaj işlemini ekipmanı satan işletmeden başka yapabilecek kimse yoksa, montaj önemlidir.

Böyle durumlarda malın teslim edilmesi gelirin tahakkuku için yeterli değildir, gelirin tamamı ancak montaj işlemi tamamlandıktan sonra tahakkuk ettirilecektir.

Ancak eğer satılan mal standart bir mal

12 IAS-18, 16. paragraf

13 IAS-18, Ekler, 2. paragraf, Standardın ekler kısmının başında, eklerin standardın bir bölümü olmadığı ve eklere yalnızca standartta yer alan maddelerin anlaşılabilirliğini arttırmak amacıyla yer verildiği ifade edilmektedir.

14 Office of the Chief Accountant, Staff Accounting Bulletin No:101, Revenue Recognition in Financial Statements-Frequently Asked Questions and Answers, December 10, 2000, Question 7

ise, montaj işlemi önemli değişiklikler gerektirmiyorsa, montaj işlemi başkaları tarafından da yapılabilir ise, montaj önemsizdir.

Montajı önemli olan bir ekipmanın satılması durumunda montajın satış şartlarında yer almaması alışılmış bir durum değildir Dolayısıyla UMS-18'den hareketle TMS-4 için de bu yaklaşım geliştirilebilir. Böyle durumlarda montaj tamamlanmadan malın performansı da belli olmayacağından alıcının malı kabul etmesi doğaldır ve gelir ertelenmelidir.

Aynı şekilde montajı önemsiz olan bir malın satılmasında, montaj anlaşmanın bir parçası olmayabilir. Bu durumda gelir malın teslimi ile tahakkuk ettirilebilir. Ancak diğer yandan montaj önemsiz olsa bile, eğer satış anlaşmasında yer alıyor ise, UMS-18'e göre gelir montaj tamamlanana kadar ertelenmelidir. UMS-18'de tam olarak bu şekilde bir ifade yer almamakla birlikte, 8. Paragrafta "montaj anlaşmanın önemli bir parçası ise gelir ertelenmelidir" ve ekler kısmında "montaj önemsizse gelir tahakkuk ettirilebilir" denmektedir. Bu iki ifade birleştirildiğinde "montaj önemsiz olsa da anlaşmanın önemli bir parçası ise gelir ertelenmelidir" sonucuna varılabilir.

Örnek 12: Montaj İşleminin Satış Anlaşmasına Dahil Olup Olmaması

X İşletmesi dokuma tezgahları üretip satmaktadır. İşletmenin en çok satılan mamulü Model T-200'dür. Ancak işletme alıcıların istediği özelliklere göre tezgah üretme konusunda esnek bir üretim sistemine sahiptir. Standart T-200 modelinin montajı oldukça olaydır. Montaj, büyük parçaların paketleri açılarak bir araya getirilmesi ve elektrik bağlantısının yapılmasından ibarettir denilebilir. Geçmiş deneyimlere dayanılarak alıcıların T-200'ün montajı konusunda hemen hiç bir problemle karşılaşmadıkları söylenebilir. İşletme her model dokuma tezgahı ile ilgili olarak normal garanti koşullarına dahil yükümlülükleri üzerine almaktadır. İşletme standart T-200'ün montajıyla ilgili herhangi bir yükümlülük almamaktadır.

İşletme tezgahları üretimin her aşamasında test ettiği gibi bir satış işlemi söz konusu olduğunda son bir kez daha test ederek teslim etmektedir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında, aşağıda bazı alternatif satış anlaşmaları geliştirilmiştir. Bu satış anlaşmalarının TMS-4'e göre nasıl değerlendirilmesi gerektiği ayrıca tartışılmıştır.

a) İşletme alıcı A ya 2 adet standart model T-200 dokuma tezgahı satmış ve teslim etmiştir. Mal bedeli için 30 gün vade tanınmıştır.

Bu satış işleminde gelir satışın yapıldığı anda tahakkuk ettirilebilir. Montaj işlemi zaten şartlara dahil olmadığından işletme satış yapıp malı teslim ettiğinde üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmiş sayılmaktadır.

b) Alıcı B, işletmeye T-200'le aynı fonksiyonu görecektir ancak boyut olarak biraz daha küçük bir tezgahın üretilmesi siparişini vermiştir. Alıcının bu talebinin nedeni üretim alanının küçüklüğüdür. İşletme üretim sisteminde fazla bir değişiklik yapmadan alıcının bu isteğini yerine getirmiş, son testler de yapıldıktan sonra mal alıcıya teslim edilmiştir.

Fonksiyonu bakımından da T-200'lere çok benzer bu tezgahın son testleri de yapıldıktan sonra satılmış olduğu ifade edilmektedir. Bu satış T-200 satışından farklı değildir. Bu nedenle gelir malın teslim edilmesiyle tahakkuk ettirilebilir.

c) Alıcı C, işletmeden kendi fabrikasında ki diğer makinelerle uyumlu bir dokuma tezgahı üretmesini istemiştir. Diğer bir ifadeyle C için üretilen tezgahlar C'nin entegre üretim sisteminin bir parçası olacaktır. İşletme C'ye, üretilen tezgahların üretim hattındaki diğer makinelerle entegrasyonunu garanti etmiştir. Üretilen tezgahlar C'ye gönderilmiştir. Satış anlaşması imzalanmış, alıcıdan üç ay vadeli bir senet alınmıştır.

Yukarıdaki örnekte işletmenin dokuma tezgahlarını kendi fabrikası ortamında test etme

si olanaklı değildir. Malın performansı alıcı işletmenin üretim sistemine entegre olduğunda ortaya çıkacaktır ve entegrasyon garanti edildiği için mal ancak monte edildikten ve denendikten sonra müşteri kabulü ile satılmış sayılacaktır. Bu nedenle alıcıdan bu yönlü kabul gelene kadar, gelir tahakkuk ettirilmemelidir.

Madde 10 ve 11’le ilişkili olduğu düşünülen bir satış türü de satış işleminin faturalandırılması ve fakat alıcının isteği üzerine malların bir süre daha elde tutulması şeklindedir. TMS-4’te ve UMS-18’in standart metninde yer almayıp, UMS 18’in ekler kısmında bahsedilen bu satış türüne ilişkin bir örnek aşağıdaki gibi hazırlanmıştır¹⁵.

Örnek 13: Satış İşleminin Yapılması Ancak Malların Bir Süre Alıcıya Teslim Edilmemesi

X İşletmesi, A Dokuma San. A.Ş.’ye 50 ton pamuk satmış, ancak satılan pamukların A’nın isteği üzerine henüz A’ya teslim edilmemiştir ve ambarda bekletilmektedir.

UMS-18’in ekler kısmında yukarıdaki satış işleminin gelir olarak kaydedilebilmesi için aşağıdaki koşulların olması gerektiği ifade edilmiştir¹⁶:

a) İşletmenin malların A’ya teslim edileceği konusunda herhangi bir şüphesi olmamalıdır,

b) Mallar gönderilmeye hazırdır ve satış anında işletmenin elinde hazır bulunmalıdır

c) Alıcı teslimatın ertelenmesinin doğuracağı şartlar hakkında bilgi sahibidir,

d) Bu işlemde yer alan ödeme koşulları satıcı işletmenin diğer işlemlere uyguladıklarından farklı olmamalıdır

Bununla birlikte ABD’de son zamanlarda yukarıdaki türden satışlarla ilgili olarak pek çok

usulstüzlük belirlenmesi nedeniyle ABD Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SEC) 101 No’lu Muhasebe Bülteni’nde (SAB 101), malların alıcıya teslim edilmediği satışlarla ilgili olarak aşağıdaki kuralları getirilmiştir¹⁷. Bu kurallara göre malın alıcıya teslim edilmediği satış anlaşmalarında gelirin tahakkuk ettirilebilmesi için,

a) Malın mülkiyeti ile ilgili önemli riskler alıcıya geçmelidir

b) Alıcı belirli bir tutarı ödemeyi taahhüt etmelidir. Bu taahhüdü yazılı bir belge ile yapması tercih edilir

c) Bu tür bir satışta satıcı değil alıcı önermelidir. Bu önerinin altında da alıcı işletme açısından geçerli nedenler (yeterli yer olmaması, üretim planında değişiklik olması vb.) yatmalıdır

d) Satıcının satış sonrasında mallar üzerinde herhangi bir ek işlem yapmaması gereklidir.

e) Söz konusu mallar, satıcının diğer stoklarından ayrılmış olmalıdır ve başka siparişlerin karşılanmasında kullanılmamalıdır

f) Satış anında malların üretimi tamamlanmış ve yüklemeye hazır olmalıdır

Aynı bültene göre yukarıdaki faktörlerin hepsi yerine getirilse de finansal tablo hazırlayan ve denetleyenlerin aşağıdaki faktörleri de dikkate almaları istenmektedir:

a) Satıcı, alıcı için diğer müşterilerinden farklı ödeme şartları (daha uzun bir ödeme dönemi, daha ucuz bir fiyat, daha farklı ödeme araçları vb.) önermiş midir?

b) Satıcının bu tür satışlarla ilgili geçmişi nedir?

c) Alıcı, satın aldığı bu malların piyasa değerinde ortaya çıkabilecek azalmalara ilişkin riskleri kabul etmiş midir?

d) Satıcının bu malları koruması sırasında

15 IAS-18, Ekler, 1. paragraf

16 IAS-18, Ekler, 1. paragraf

17 SEC Staff Accounting Bulletin, No:101, , Revenue Recognition in Financial Statements-Frequently Asked Questions and Answers, December 10, 2000, Question 3

mallarla ilgili oluşabilecek zararlar sigorta edilmiş midir?

e) Malları teslim etme zamanı geldiğinde, alıcının başka şartlar ileri sürmeyeceği garanti edilmiş midir?

Madde 12- 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 yüklenmesinden sonra ortaya çıkan garanti dahil diğer maliyetlerin genelde saptanması mümkündür. Ancak giderlerin saptanamadığı durumlarda gelir tahakkuk ettirilmemelidir. Böyle durumlarda malların ve hizmetlerin satış tutarı olarak tahsil edilen tutar gelir tablosunda yer almaz. Bu tutarlar Gelecek Aylara/ Yıllara Ait Gelirler olarak dönem sonu bilançosunda yer alır.

Madde 13- Verilen hizmet 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:

a) Gelir tutarının doğruya yakın olarak belirlendiği durumlarda,

b) Hizmete ilişkin ekonomik yararlar işletmenin yararlandığı durumlarda,

c) Hizmetin tamamlanma yüzdesinin bilanço tarihinde doğruya yakın olarak belirlendiği durumlarda,

d) Hizmet için yapılan giderlerle, hizmetin tamamlanması için yapılacak giderlerin doğruya yakın belirlendiği durumlarda.

Madde 14- Bir hizmetin tamamlanma yüzdesi çeşitli yöntemlerle hesaplanabilir. İşletme, verdiği hizmeti doğru olarak ölçebilecek olan yöntemi kullanacaktır. Hizmetin özelliğine

bağlı olarak aşağıdaki yöntemler kullanılabilir:

a) Hizmetin yapılan kısmına ilişkin veriler,

b) Verilecek toplam hizmetin bir yüzdesi olarak bugüne kadar yapılmış hizmetler, veya

c) Hizmetin öngörülen toplam maliyeti içinde bugüne kadar yapılmış maliyetlerin oranı. Bugüne kadar yapılmış veya yapılacak olan maliyetler içine yalnız bugüne kadar tamamlanmış hizmetleri yansıtan maliyetler dahil edilecektir. Hizmetin tahmini toplam maliyetleri içine yalnızca yapılan veya yapılacak hizmetleri yansıtan maliyetler dahil edilecektir.

Madde 15- Verilen hizmete ilişkin gelirlerin doğruya yakın tahmin edilemediği durumlarda, gelir yalnızca tahakkuk etmiş ve karşılığında bir gelir yaratabilecek giderler boyutunda tahakkuk ettirilebilir.

TMS-4'ün 12,13,14 ve 15 No'lu maddeleri birbirleriyle çok sıkı ilişkide olduklarından birlikte değerlendirilmişlerdir.

Yukandaki maddelerin içeriğiyle ilgili herhangi bir açıklama yapmadan önce, bu maddelerin anlamını bozan önemli bir ifade bozulmasının düzeltilmesi gerekmektedir.

Madde 13 ve 15'te altı çizili cümlelerde, IAS-18 incelendiğinde, "verilen hizmete ilişkin gelirlerin doğruya yakın olarak tahmin edilmesi"nden değil "satış işleminin nasıl sonuçlanacağını doğruya yakın olarak belirlenmesi"nden bahsedilmesi gerekmektedir¹⁸.

Buradaki "satış işleminin nasıl sonuçlanacağı" cümlesinin anlamı, madde 13'teki şıkların incelenmesiyle kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Bu şıklarda yazılı koşullara göre, bir hizmet satış işlemiyle ilgili olarak, gelir güvenilir bir şekilde tahmin edilebilirse, işletmenin gelir tahsil edilebilirliği konusunda şüphesi yok-

18 IAS-18, 20. paragraf

sa, hizmete ilişkin maliyetler doğruya yakın bir şekilde tahmin edilebilirse, söz konusu hizmet satış işleminin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir. Yani ya kar ya zarar edilecektir ya da sonuç başa baş oluşacaktır. Bunlara ek olarak, söz konusu hizmet birden fazla bilanço dönemine yayılmış ve bu hizmeti oluşturan bileşenler toplam hizmetin yüzdeleri şeklinde ifade edilebilirse, dönem sonlarında raporlama konusunda da sorun yaşanmayacaktır.

Bir kez daha söylemek gerekirse, "satış işleminin nasıl sonuçlanacağını doğruya yakın olarak belirlenmesi", satışın karlı, zararlı ya da başa baş mı olacağını güvenilir olarak belirlenmesi" ile aynı anlama gelmektedir

Örnek 14: Dönem Sonu Geldiği Halde Henüz Tamamlanmamış ve Toplam Maliyetlerinin Ne Olacağı Bilinmeyen Mal Satışı

Aylık mali tablo hazırlayan X İşletmesi, Y Eğlence Merkezine 30 Ocak 2001'de ses ve ışık donanımı satmıştır. Satış şartlarına göre donanımın Y'de monte edilmesi, Y'nin sahne düzenine göre gerekli ayarların yapılması ve çalışır halde teslim edilmesi gerekmektedir. Donanımın montajı X İşletmesi'nin sorumluluğundadır ve işletme bu işi kendisi yapmayıp Z İşletmesine yaptırmaktadır. Z'ye montaj işi ile ilgili olarak malzeme bedeli (kablo vb) ile saat üzerin-

den işçilik ödenmektedir. Montajın ne kadar süreceği ve ne kadar malzeme kullanılacağı ancak montaj işlemi tamamlandıktan sonra belli olmaktadır. Z İşletmesi de X İşletmesine montaj konusunda garanti vermektedir. Daha önceki deneyimlere bakıldığında, hemen her işte montaj giderinin farklı olduğu görülmektedir. Satılan ses ve ışık düzeninin maliyeti (montaj hariç) 60.000 TL'dir ve bu satışla ilgili olarak Y İşletmesi'nden 100.000 TL. nakit tahsil edilmiştir. Montaj işlemi 5 Şubat'ta tamamlanmış ve Z'den montajla ilgili olarak 2.000 TL.'lik fatura alınarak kayda geçirilmiştir.

Yukarıdaki örnekte satış işleminin tarihi bilinçli olarak 30 Ocak olarak verilmiştir. Aylık mali tablo hazırlayan işletmenin ertesi gün hesap kapatacağı ve montaj işleminin ise ertesi aya sarkacağı görülmektedir. O halde Madde 12 düşünülmüş 31 Ocak 2001 tarihli gelir tablosunda bu satışa ilişkin ne kadar gelir raporlanması gerektiği aşağıdaki şekilde tartışılabilir.

Örnekten de belli olduğu gibi satışla ilgili giderlerin tümü belli değildir. İşletme montajla ilgili olarak Z İşletmesiyle sabit bir tutar üzerinde anlaşmamıştır. O halde 30 Ocak 2001'de gelirin tümü ertelenmelidir. Gelir montaj işleminin tamamlandığı 5 Şubat günü tahakkuk ettirilmelidir. Buna ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir:

- 30 Ocak 2001'den malın teslim edilerek, satış bedelinin tahsil edilmesi:

30/01		
100 KASA 100.000	100.000	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		100.000

-Teslim edilen malların nazım hesaplara alınması:

30/01		
922 KIYMETLERİMİZİ EMANET ALANLAR	100.000	
922.01. Y İşletmesi		
923 EMANETTEKİ KIYMETLERİMİZ		100.000
923.01. Emanetteki Stoklarımız		
/		

-5 Şubat 2001'de montajın tamamlanıp malların alıcı tarafından kabul edildiğinin öğrenilmesi

05/02		
380 GELECEK AYLARAAİT GELİRLER	100.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000
/		

-Satılan mallara ilişkin maliyet kaydı:

05/02		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	60.000	
153 TİCARİ MALLAR		60.000
/		

-Nazım hesapların ters kayıtla kapatılması:

05/02		
922 EMANETTEKİ KIYMETLERİMİZ	100.000	
922.01. Emanetteki Stoklarımız		
922 KIYMETLERİ EMANET ALANLAR		100.000
922.01. Y. İşletmesi		
/		

-Montaj giderinin muhasebeleştirilmesi

05/02			
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	2.000		
327 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		2.000	

Örnek 15: Karlı Olarak Sonuçlanacağı Bilinen ve Dönem Sonunda Hizmetin Tamamlanma Yüzdesinin Dikkate Alındığı Hizmet Satış İşlemi

Aylık mali tablo hazırlayan ABC Eğitim ve Danışmanlık A.Ş., işletmelere muhasebenin değişik konularında eğitim hizmetleri vermektedir. Eğitim konuları "TMS Uygulamaları", "Finansçı Olmayan Yöneticiler İçin Finans" vb modüller halinde hazırlanmıştır Her eğitim modülü süre ve fiyat bakımından standartlaştırılmıştır Örneğin "TMS Uygulamaları" modülü 20 kişilik bir gruba, 12 saatte verilmektedir. Eğitim günde 6 saat olmak üzere, 2 gün sürmektedir. Fiyatı 10.000 TL.dir.

Eğitimler ABC'nin anlaşmalı olduğu otelde verilmekte, 20 kişilik bir eğitim programı için otele gün başına 2.000 TL. ödenmektedir. Otele ödemeler her günün sonunda ve nakit olarak yapılmaktadır

Dersler ABC'nin anlaşmalı olduğu öğretim üyeleri tarafından verilmektedir Öğretim üyesi ücreti 100 TL./saattir.

30 Ocak 2001 de XYZ İşletmesine "TMS Uygulamaları" modülü satılmış, 10.000 TL. nakit alınmıştır Eğitim 31 Ocak günü başlamıştır

ABC A.Ş.'nin bu işleme ilişkin muhasebe kayıtları ve ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir:

-Toplam hizmet bedelinin peşin tahsil edilmesi:

30/01			
100 KASA	10.000		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		10.000	

- 31 Ocak günü eğitim sonrası otele ve öğretim üyesine ödeme yapılması:
 $(2000 \text{ TL.} \times 1 \text{ gün}) + (6 \text{ saat} \times 100 \text{ TL.}) = 2.600 \text{ TL.}$

31/01			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	2.600		
100 KASA		2.600	

Eğitim hizmetinin 31 Ocak gününe düşen payının toplam eğitim hizmeti içindeki payını yüzde ile ifade etmek için Madde 14'ün (c) ve (d) şıklarından hareketle aşağıdaki yollar izlenmelidir:

(c)'ye göre yüzde (Bugüne kadar yapılmış hizmetler / Toplam hizmet)

(d)'ye göre yüzde (Bugüne kadar yapılmış maliyetler / Öngörülen top. maliyet)

(c)'ye göre hesaplama yapabilmek için hizmeti sayılarla ifade edebilecek anahtarlara ihtiyaç vardır Örneğin eğitim hizmeti, katılımcılara verilen ders sayısı ya da gün sayısı ile ifade edilebilir. İki anahtarla da 31 Ocak'ta verilen hizmetin toplam hizmete oranı (6 ders / 12 ders

= 1 gün / 2 gün =) %50 olarak hesaplanmaktadır

(d)'ye göre hesaplama yapabilmek için maliyeti sayılarla ifade etmek gerekmektedir Örneğin öğretim üyesinin verdiği ders saati, öğretim üyesine ödenecek ücret, otele ödenecek tutar ve öğretim üyesi ve otele yapılacak ödemelerin toplam tutarı gibi anahtarlar kullanılabilir Bu anahtarlara göre de oran yine (6 saat / 12 saat = 600 TL. / 1.200 TL. = 2.000 TL. / 4000 TL. = 2.600TL / 5.200 TL.) % 50 olarak bulunmaktadır

Bu hesaplamalara göre 31 Ocak günü tahakkuk ettirilecek gelir tutarı, toplam gelirin %50'si olan 5.000 TL.dir.

<div>31/01</div> <div>340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</div> <div>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</div>	5.000	5.000
--	-------	-------

-31 Ocak'ta raporlanacak toplam maliyet

<div>31/01</div> <div>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</div> <div>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA</div>	2.600	2.600
--	-------	-------

Örneğe , ABC Eğitim ve Danışmanlık A.Ş'nin katılımcılara ilk gün, içinde ders notları, kalem, bloknot ve ucuz bir hesap makinasından oluşan bir setin de verildiği ve setin maliyetinin 100 TL/adet olduğu şeklinde bir ekleme yapıldığında maliyetlerden hareketle yüzde hesaplama-sında problem yaşandığı görülecektir

Eğitim setinin de eklenmesiyle ilk günün toplam maliyeti 4.600 TL.

İlk Gün Otel Ücreti 2000 TL.

İlk Gün Öğretim Üyesi Ücreti 600 TL.

Eğitim Seti (20 kişilik) 2.000 TL.

İki Günün Toplam Maliyeti 7.200 TL.

(d)'ye göre yüzde (Bugüne kadar yapılmış maliyetler / Öngörülen top. maliyet

31 Ocak itibariyle hizmetin tamamlama yüzdesi $(4.600 \text{ TL.} / 7.200 \text{ TL.}) = \%63,8$ olarak hesaplanmaktadır

Şu halde eğitim setinin eklenmesiyle tamamlanma yüzdesi (c) ye göre %50 ve (d)'ye göre %63,8 olduğuna göre ABC Eğitim ve Danışmanlık A.Ş 31 Ocak'ta gelirin raporlanmasında hizmetin tamamlanma yüzdesi olarak (c)'yi mi yoksa (d)'yi mi esas alacaktır?

Diğer bir ifadeyle kullanılan anahtarın maliyetten mi yoksa hizmetten mi hareketle seçileceği sorunu yaşanmaktadır.

Bu tür durumlarda hangi anahtarın "verilen hizmeti temsil etmesi" daha uygun ise onun kullanılması uygundur Hizmetin temsil edilmesi hizmetin nasıl tanımlandığı ile ilgilidir Yukarıdaki örnekte hizmetin "7.200TL.lik eğitim verilmesi" yerine "iki günlük eğitim verilmesi" ya da "12 saatlik eğitim verilmesi" şeklinde süre olarak tanımlanması, eğitim hizmetinin doğası bakımından da daha yerindedir

Örnek 16: Nasıl Sonuçlanacağı (Kar, Zarar Ya Da Başa Baş) Bilinmeyen Bir Hizmet Satış İşlemi

Üçer aylık dönemlerle mali tablo hazırlayan Özel Ozanlar Hastanesi, SSK ile yaptığı sabit ücretli paket anlaşması koşullarında, SSK hastanelerinden sevk edilen hastalara by-pass ameliyatı yapmaktadır Bu işlem karşılığında SSK'dan yalnızca 2.000TL. sabit bir ücret tahsil edebilmektedir. SSK hastalar arasında fark gözetmeden her by-pass vakası için 2.000 TL. ödemektedir. SSK açısından hastalar arasında fark olmamasına rağmen, hastane için her hasta farklı bir vakadır Hastanın yaşına, cinsiyetine, diğer hastalıklarına, eğitim durumuna, sağlık geçmişine vb bağlı pek çok faktör, hastanın ameliyat öncesi bakımı, ameliyatı ve ameliyat sonrası yoğun bakım işlemlerinde farklılık yaratmaktadır Bazı hastaların ameliyatı ortalama bir hastadan çok daha uzun sürebilmekte, bazı hastaların ameliyatında ortalama hastalardan daha fazla malzeme kullanılmakta ve aynı zamanda bazı hastaların yoğun bakım ve servis ünitelerinde kalma süresi ve gerektirdiği ilgi ve kullanılan malzeme de ortalama hastalara göre daha farklı olmaktadır

Hastanın hayatını kaybetmesi vb. durumlarda SSK'nın ödemelerinde farklılık olmamaktadır

SSK, 2.000 TL lik sabit ücretin tamamını hastanın hastaneye geldiği gün ödemektedir.

29 Mart'ta hastaneye by-pass için gelen 80 yaşındaki Bay A, iki günlük hazırlıktan sonra 31 Mart 2001'de ameliyat edilmiştir.

Doktorlar muhasebe departmanına, Bay A'nın yaşı ve diğer hastalıklarından kaynaklanan olumsuzluklar nedeniyle ameliyatının çok zor geçtiği ve uzunca bir süre hastanede gözetim altında kalması gerektiği konusunda bilgi vermişlerdir.

Muhasebeden alınan bilgiye göre hastay-

la ilgili olarak 31 Mart itibariyle, toplam 1.400 TL.lik tıbbi malzeme, ilaç, doktor ücreti vb. tahakkuk etmiştir.

Yukarıdaki örnek, Madde 13'e göre verilen hizmetin sonucunun bilinmemesine neden olan şartlardan (d)'ye uygun düşmektedir. Diğer bir ifadeyle bu işlemde maliyetlerin ne kadar olacağı bilinmemektedir

Bu örnekle ilgili olarak Madde 15'in dikkate alınması gerekmektedir Bu maddeye göre, işlemin sonucu belirlenemiyorsa, dönem sonun -

da gelir, tahakkuk etmiş ve yalnızca bir gelir yaratabilecek giderler boyutunda tahakkuk ettirilmelidir.

Örnekte SSK'dan daha en başta 2.000 TL. alındığına göre ve hasta için 31 Mart itibariyle toplam 1.400 TL.lik gider oluştuğuna göre, 31 Mart'ta tahakkuk ettirilecek gelir tutarı da yine 1.400 TL. olmalıdır İşletme zaten bu kadar gidere isabet eden tutarı elinde tutmaktadır Buradan hareketle bu işlemle ilgili aşağıdaki kayıtlara ihtiyaç vardır

-SSK'dan toplam 2.000 TL.nin tahsil edilmesi

<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">29/03</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 60%;"> 100 KASA 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI </div> <div style="width: 40%; text-align: right;"> 2.000 2.000 </div> </div> </div>	2.000	2.000
---	-------	-------

- 29 Mart – 31 Mart arasında hastayla ilgili giderlerin kaydı

<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">..../..</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 60%;"> 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 60%;"> 100 KASA 381 GİDER TAHAKKUKLARI . . . </div> <div style="width: 40%; text-align: right;"> 1.400 1.400 </div> </div> </div> </div> </div>	1.400	1.400
---	-------	-------

-Gelirin tahakkuku.

<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">31/03</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 60%;"> 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 600 YURTIÇİ SATIŞLAR </div> <div style="width: 40%; text-align: right;"> 1.400 1.400 </div> </div> </div>	1.400	1.400
---	-------	-------

-31 Mart'ta raporlanacak toplam maliyet

31/01		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.400	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		1.400
/		

Kayıtlar incelendiğinde bu işlemle ilgili olarak 31 Mart tarihli gelir tablosunda herhangi bir kar ya da zarar oluşmamaktadır.

Madde 16- Gelir ancak mal ve hizmete ilişkin ekonomik yararlardan işletmenin yararlanması söz konusu olduğunda tahakkuk ettirilir Ancak gelire dahil edilmiş bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyecek tutar veya tahsil edilmesi mümkün görülme - yen tutar başlangıçta tahakkuk ettirilmiş gelirin düzeltilmesi yerine bir gider olarak tahakkuk ettirilir .

Yukarıdaki maddeyle ülkemiz uygulamalarındaki alacakların şüpheli ya da değersiz hale gelme sine ilişkin koşullardan bahsedilmektedir. Bu konuya ilişkin açıklamalar aşağıda örneklerle birlikte ve -rilmiştir.

Örnek 17: Taksitli Satış İşleminde, Alacağın Bir Kısımının Tahsil Edilememesi

X İşletmesi AlıcıY'ye, 20 Eylül 2001'de 200.000 TL.lik buzdolabını 3 ay vadeli satmıştır Vade farkı faizi %10'dur ve alıcı toplam bedeli üç taksitle ödemeyi taahhüt etmiştir

Alıcının bu talebi değerlendirilerek kendisine ayda 80.423TL. ödemesi gerektiği bildirilmiştir.

İşletmenin taksitli satışa ilişkin yaptığı hesaplama aşağıdaki gibidir

Aylar	Anapara (1)	Faiz (%10 (2)= 1 x %10	Aylık Taksit Tutarı (3)	Taksidin faizi Aşan kısmı (4)=(3)-(2)	Taksit ödendikten Sonra kalan anapara borcu (5)=(1)-(4)
1	200.000	20.000	80.423	60.423	139.577
2	139.577	13.958	80.423	66.465	73.112
3	73.112	7.311	80.423	73.112	0
Toplam		41.269	241.269		

Alıcıdan ilk iki taksit tahsil edilmiştir ancak üçüncü taksit, vadesi geçtiği ve yazıyla birden fazla istenmiş olduğu halde henüz tahsil edilememiştir.

Bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları TMS-4'e göre aşağıdaki gibidir:
-Malın satışı

20/09			
120 ALICILAR	241.269		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		200.000	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		41.269	
/			

-İlk taksidin tahsil edilmesi

20/10			
100 KASA	80.423		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	20.000		
120 ALICILAR		80.423	
642 FAİZ GELİRLERİ		20.000	
/			

-İkinci taksidin tahsil edilmesi

20/11			
100 KASA	80.423		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	13.958		
120 ALICILAR		80.423	
642 FAİZ GELİRLERİ		3.958	
/			

-Üçüncü taksidin, 25 Aralık'a kadar tahsil edilememesi nedeniyle şüpheli alacak olarak kaydedilmesi gerektiğine karar verilmesi:

25/12			
128 ŞÜPHELİ ALACAKLAR	80.423		
120 ALICILAR		80.423	
/			

-Yıl sonunda karşılık ayrılması

31/12		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	80.423	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	7.311	
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC.KARŞILIĞI		80.423
642 FAİZ GELİRLERİ		7.311
/		

Ertesi dönem alacağın değersiz hale gelmesi durumunda yalnızca alacak ve buna ilişkin karşılık hesabının kapatılması yeterli olmaktadır

../..		
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR KARŞILIĞI	80.423	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		80.423
/		

-Ertesi dönem alacağın tahsil edilmesi durumunda ise aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir

../..		
100 KASA	80.423	
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR KARŞILIĞI	80.423	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		80.423
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIK		80.423
/		

-Eğer alacağın tahsil edilemeyeceği ve değersiz hale geldiği aynı yıl içerisinde, örneğin 30Aralık'ta kesinleşmiş olsaydı, bu tarihte henüz karşılık ayrılmamış olacağından, yukarıdaki işlemde yalnızca aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir

30/12		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	80.423	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	7.311	
128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR		80.423
642 FAİZ GELİRLERİ		7.311
/		

2.4.3. Faizler, Haklara İlişkin Gelirler ve Temettüler

Madde 17- İşletme varlıklarının diğer işletmeler ve kişiler tarafından kullanılmasından kaynaklanan faiz, haklar ve temettü gelirlerini;

a) İşleme ilişkin ekonomik yararlar dan işletmenin yararlanması

b) Gelir tutarının doğruya yakın belirlenmesi söz konusu olduğu durumlarda; bu gelirler aşağıdaki esaslara göre tahakkuk ettirilir:

1. Faizlerin tahakkukunda raporlama dönemindeki kullanılma süreleri esas alınır.

2. Haklardan doğan gelirlerin raporlama dönemine ilişkin tutarları sözleşme koşullarına göre tahakkuk eder.

3. Temettüleri, ortakların kar payları genel kurul tarafından onaylandığında tahakkuk eder.

Örnek 18: Mevduat Faizinin Tahakkuku

İşletme 1 Aralık 2000'de A Bankası'nda 3 ay vadeli ve aylık %10 faizli 1.000 TL'lik bir hesap açtırmıştır. İşletme anapara ve faizi vade sonunda alacaktır.

-Paranın bankaya yatırılması

01/12			
102 BANKALAR	1.000		
100 KASA			1.000
/			

-Bilanço tarihinde bir aylık işlemiş faiz gelirinin tahakkuk ettirilmesi:

31/12			
181 GELİR TAHAKKUKLARI	100		
642 FAİZ GELİRLERİ			100
/			

Madde 18- 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.

Örnek 19:Tahakkuk etmiş faizi olan tahvilin satın alınması

Altı aylık mali tablo hazırlayan işletme, nominal değeri 2.000.000 TL. olan 1 Ocak 2001 tarihli X San. A.Ş. tahvilini 25 Şubat 2001’de işlemiş faizi ile birlikte 2.020.000 TL.ye satın almıştır Tahvilin faiz ödeme tarihi olan 30 Haziran 2001’de X San A.Ş.’den toplam 200.000 TL.lik faiz tahsil edilmiştir.

I. Yaklaşım

-Tahvilin satın alınması

25/02			
111	ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	2.000.000	
198	DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	20.000	
100	KASA		2.020.000

-30 Haziran’da X San. A.Ş.’den toplam 200.000 TL.nin tahsil edilmesi

30/06			
100	KASA	200.000	
198	DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARL.		20.000
642	FAİZ GELİRLERİ		180.000

II. Yaklaşım

-Tahvilin satın alınması

25/02			
111	ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	2.020.000	
100	KASA		2.020.000

-30 Haziran'da X San. A.Ş.'den toplam 200.000 TL'nin tahsil edilmesi ve düzeltme kaydı:

30/06			
100 KASA	200.000		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI		20.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		180.000	

Madde 19- Edinme öncesi net geliri ilan edilmiş hisse senedi temettüleri bu menkul kıymetlerin alış maliyetinden indirilir.

Örnek 20: Hisse Senetleri ile Birlikte Tahsil Edilebilir Duruma Gelmiş Kar Payı Kuponlarının da Satın Alınması

X İşletmesi, 10 Ocak 2001'de kısa bir süre elde tutmak amacıyla, 1.000 TL'lik kar payı dağıtım kararı alınmış olan senetleri 5.000TL'ye satın almıştır

10/01			
110 HİSSE SENETLERİ	4.000		
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	1.000		
100 KASA		5.000	

Madde 20- Genellikle haklardan doğan gelirler sözleşme koşullarına göre tahakkuk ettirilir. Ancak, anlaşmanın özelliğine göre gelirin saptanmasında diğer esaslar da uygulanabilir.

Madde 20'de haklardan doğan gelirlerin sözleşme koşullarına bağlı olarak tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir. Hem TMS-4'ün bu maddesi hem de UMS-18'in ekler kısmında yer alan açıklamalardan hareketle aşağıdaki örnekler hazırlanmıştır

Örnek 21: Bilgisayar Programı Satışı

X İşletmesi, 1 Ocak 2001'de A İşletmesi'ne 2 yıllığına bir yazılım lisansını 10.000TL'ye peşin olarak satmıştır. Yapılan anlaşmaya göre A İşletmesi'nde bu yazılımı kullanacak her yeni personelin eğitimi de X'e aittir.

- Lisans hakkının satışı

01/01/01			
100 KASA	10.000		
480 GELEC. YILLARA AİT GELİRLER		10.000	

- İlk yılın sonuna kadar yeni kullanıcıların eğitimi nedeniyle toplam 200TL.lik gider tahakkuk etmiştir (Giderlerle ilgili kayıtlar gösterilmemiştir.) Yıl sonunda tahakkuk ettirilmesi gereken gelir tutarı.

31/12/01			
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	10.000		
600 YURTIÇI SATIŞLAR		5.000	
380 GELEC. AYLARA AİT GELİRLER		5.000	

- İkinci yılda yeni kullanıcıların eğitimi nedeniyle toplam 400TL.lik gider tahakkuk etmiştir (Giderlerle ilgili kayıtlar gösterilmemiştir.) İkinci yılın sonunda tahakkuk ettirilmesi gereken gelir tutarı.

31/12/02			
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	5.000		
600 YURTIÇI SATIŞLAR		5.000	

Yukarıdaki örnekte, satıcı işletmenin satılan lisansla ilgili başka yükümlülükleri de üzerine aldığı görülmektedir. Bu nedenle satılan yazılıma ilişkin gelir, sözleşmenin süresi esas alınarak yıl bazında tahakkuk ettirilmiştir.

Ancak, UMS-18'in ekler kısmında yapılan açıklamalara göre bir hakkın satışıyla ilgili olarak, satış sözleşmesinde satıcının herhangi başka bir yükümlülük almaması durumunda, (dolayısıyla başka herhangi bir gelir ya da gider beklentisi yok ise) gelirin hakkın satışı anında tahakkuk ettirilebileceği ifade edilmektedir. Ör-

neğin sinema endüstrisinde, film şirketi bir sinema filmini dağıtımçı şirkete sattıktan sonra, filmin dağıtılması ve gösterimi ile ilgili herhangi bir kontrolü olmayacak ve gişe gelirlerinden hiç bir pay almayacak ise, geliri filmin satışı anında tahakkuk ettirebilir denilmektedir¹⁹.

O halde TMS-4'ün 20. maddesinde de anlaşmanın koşullarının dikkate alınması gerek tiği yazılı olduğuna göre, haklarla ilgili satışlar da gelirin tahakkukunda sözleşmeye dikkat etmek gerekmektedir.

19 IAS-18, Ekler, 20. paragraf.

2.4.4.Raporlanacak Bilgiler

Madde 21- İşletmeler gelirlerle ilgili olarak aşağıdaki hususları açıklarlar:

a) Yapılan işlemlerin tamamlanma yüzdesine ilişkin yöntemler dahil olmak üzere uygulanan gelir tahakkukuna ilişkin muhasebe politikaları

b) Aşağıdaki kalemlerden elde edilen gelirlerin başlıca gruplar itibariyle tutarları,

1. Brüt satışlar

2. Diğer olağan gelir ve karlar (faiz, temettü vb.)

c) Mal ve hizmet değişiminden (takasından) kaynaklanan gelirlerin başlıca grupları itibariyle tutarları.

Örneğin, hem mal satışı, hem lisans sözleşmesi hem de bakım-onarım hizmeti sağlayan dünyanın önemli bilgisayar şirketlerinden birisinin dönem sonunda hazırladığı yıllık faaliyet raporunda donanım, yazılım ve servis satışlarının nasıl yapıldığı ve her birisinde izlenen gelir tahakkuk kriterleri birer birer açıklanmaktadır²⁰.

Birbirinden farklı doğaya sahip söz konusu kalemlere sahip işletmenin tek bir gelir tahakkuk ettirme kriteri olması beklenmemelidir. O halde işletmelerin sattıkları mal ve hizmetlere ilişkin birden fazla politika belirtmeleri olanaklıdır

Madde 22- Gelirin tahakkuku için, işlem sonucu yaratılan ekonomik yararın işletmeye ait olması ve işletmenin özkaynağında artış yaratması gerekmektedir.

İşletmenin üçüncü kişiler adına tahsil ettiği tutarlar işletmenin geliri değildir. Örneğin devlet adına alınan vergiler (KDV gibi) işletmenin geliri değildir ve özkaynağında bir artış yaratmaz. Aynı şekilde acente ilişkilerinde acentanın geliri tahsil ettiği toplam tutar değil, bu tutar üzerinden kendisine verilen komisyondur. Çünkü acentanın özkaynağı kendisine verilen komisyon kadar artmaktadır.

Örnek 22: Acenta Faaliyetleri

X Seyahat A.Ş., Türk Hava Yolları biletleri satmaktadır. İşletme Bay A'ya 100.000 TL'ye İstanbul'a gidiş dönüş bir bilet satmıştır. İşletmenin bu satıştan elde edeceği komisyon geliri 5.000 TL'dir.

100 KASA	5.000	
320 SATICILAR		95.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		5.000

²⁰ IBM Annual Report 2000

Görüldüğü gibi acenta, bilet satışına ilişkin yalnızca kendi komisyonunu gelir olarak tahakkuk ettirmiştir.

Madde 23- Şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz ve bunlar dipnotlarda açıklanır.

2.5.YÜRÜRLÜK TARİHİ

Madde 24- Bu Türkiye Muhasebe standardı yayımlandığı tarihi izleyen muhasebe dönemi başında yürürlüğe girer.

3.SONUÇ

İşletmelerde oluşan satışlar ve diğer olağan gelirlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili TMS-4, bu çalışmadaki örneklerde de görüldüğü gibi uygulamaya bazı yenilikler getirmektedir.

Özellikle vadeli satış işlemlerinde vade farkının faiz geliri olarak kaydedilmesi, senetli ya da senetsiz tüm alacakların standarttaki ifadesiyle "iskonto edilmesi" ve gelir tahakkukuna ilişkin koşullar, bu konuyla özel olarak ilgilenmeyenler için oldukça yeni uygulamalardır.

Standartların genel ilkeleri ortaya koymak üzere getirildikleri düşünülürse, uygulayıcıların standardın her maddesini kendi iş kollarıyla ilgili olarak değerlendirmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla standardın hayata geçirilmesi de muhasebe meslek mensuplarına ve denetim faaliyetini yürütenlere çok önemli sorumluluklar gelmektedir.

Bu aşamada standardın kendisine ve uygulanmasına ilişkin öneriler aşağıdaki gibidir:

1) Çalışmanın bazı yerlerinde değinilen ve metnin anlaşılmasını zorlaştıran ifadelerle ilgili problemlerin bir an önce giderilmesi gerekmektedir.

2) TMS-4'ün revize edilmesi düşünüldüğünde, TMS-4'ün ulusal ve Türkiye'ye özgü bir standart olması isteniyor ise, yalnızca UMS ile sınırlı kalınmayıp ABD uygulamalarının da dikkate alınması yararlı olacaktır.

3) TMS-4'ün revize edilmesi düşünüldüğünde, UMS-18 ile tam uyumlu olması isteniyor ise maddeleri tamamlayan bazı açıklamaların da UMS'den olduğu gibi alınması daha iyi sonuçlar verecektir.

4) Olanaklı ise UMS-18'deki gibi bir ekler bölümünün standarda eklenmesi ya da standart metnine alınamayan ve örnekli uygulamalar içeren çalışmaların başta TMSK olmak üzere ilgili tüm gruplar tarafından üstlenilmesi standardın anlaşılabilirliğini arttıracaktır.

5) Muhasebe kayıtlarının satarlarda uygun olarak yapılmasında kullanılacak ve TDHP'da yer almayan hesaplarla ilgili çalışmaların yapılması gerekmektedir.

6) TDHP'da yer alan ve standardın getirdiği uygulamalardan etkilenen hesapların yeniden tanımlanması gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

"New Ethics or No Ethics", Fortune, 20.03.2000.

"Misreporting Results", (BARR, Stephen, CFO Magazine, December 1998.

"The Numbers Game", Business Week, May 14, 2001

"Earnings Hocus Pocus", (BYRNESS, Nanette; MELCHER, Richard; SPARKS, Debra, Business Week, October 5, 1998, p. 134-142).

International Accounting Standards 1997, IAS 18-Revenue

AKDOĞAN, Nalan; TENKER, Nejat; Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Genişletilmiş 6. baskı, Gazi Büro Kitabevi Tic. Ltd. Şti, Ankara, 1998.

AKDOĞAN, Nalan; SEVİLENGÜL, Orhan, Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.

LEVITT, Arthur, "The Numbers Game" (Sayıların Oyunu) 28 Eylül 1998, www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1998/spch220.txt

Office of the Chief Accountant, Staff Accounting Bulletin No:101, Revenue Recognition in Financial Statements-Frequently Asked Questions and Answers, December 10, 2000.

SEC Staff Accounting Bulletin, No:101, , Revenue Recognition in Financial Statements-Frequently Asked Questions and Answers, December 10, 2000.

IBM Annual Report 2000.