

**TMS 18 HASILAT STANDARDI: ÖZEL
HASTANE İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

Ömer DAĞAŞAN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç.Dr. Oğuzhan AYDEMİR

Haziran, 2013

Afyonkarahisar

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

TMS 18 HASILAT STANDARDI: ÖZEL HASTANE
İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

Hazırlayan
Ömer DAĞAŞAN

Danışman
Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

AFYONKARAHİSAR 2013

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Tms 18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

17/06/2013

Ömer DAĞAŞAN

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Oğuzhan AYDEMİR

Jüri Üyeleri : Doç.Dr. Veysel AĞCA

: Yrd.Doç.Dr. Bülent ALTAY

İmza







İşletme Anabilim Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Ömer DAĞAŞAN'ın “**TMS 18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği**” başlıklı tezini değerlendirmek üzere 17.06.2013 günü saat 13:00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir

Prof. Dr. Selçuk AKÇAY
MÜDÜR

ÖZET

TMS 18 HASILAT STANDARDI: ÖZEL HASTANE İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

Ömer DAĞAŞAN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Haziran 2013

Danışman: Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

Küreselleşme ile birlikte işletme kayıtlarının ve finansal tablolarının karşılaştırılabilir olmasının önemi ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, muhasebe sisteminde ülkeler arası farklılıkları ortadan kaldırmak ve ortak bir dil oluşturmak amacıyla uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. Türkiye’de de bu standartlar kademeli olarak işletmelerde uygulanmaya başlanmıştır. Bu standartlardan biri olan TMS 18 Hasılat Standardı ile işletmelerin gelir getirici unsurlarının muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği ortaya konmuştur. Standarda göre vadeli işlemlerde ortaya çıkan vade farklarının hesaplanması ve satış tutarlarından ayrıştırılması gerekmektedir.

Bu çalışma, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Özel Hastane İşletmelerinin Hasılat oluşturan unsurlarının nasıl kaydedileceğini göstermek amacıyla yapılmıştır. Özel Hastane İşletmeleri sundukları hizmet karşılıklarını çoğunlukla vadeli olarak tahsil etmektedirler. Bu kapsamda, uygulama bölümünde yapılan vadeli işlemlerin içerisindeki vade farkları bugünkü değer ve anüite formülleri yardımıyla hesaplanmış ve TMS 18 Hasılat Standardına göre kayıtları yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS 18 Hasılat Standardı, özel hastane işletmesi, Hasılat, Vade Farkı, Türkiye Muhasebe Standartları.

ABSTRACT

TMS 18 REVENUE: PRIVATE HOSPITAL EXAMPLE

Ömer DAĞAŞAN

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

June 2013

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

Along with globalization, the importance of being comparable to business records and financial statements has emerged. In this context, to eliminate the differences between countries in the accounting system and in order to create a common language, international accounting standards have been created. In Turkey, these standards gradually have been implemented by enterprises. One of these standard is IAS 18 revenue-standard. This Standard shows how revenue generating operations should be recorded. According to standard, interest emerging in credit sales must be calculated and parsed from sales amount.

The purpose of this study is to show how to record the revenue generating operations of Private Hospitals according to Turkey Accounting Standards. Generally, private hospitals receive the amount for their services in the future. In this context, in the application section, interest existing in credit sales is calculated with present value and annuity formulas and recorded based on IAS 18 revenue-standard.

Key Words: TMS 18 Revenue-Standard, Operation of Private Hospitals, Revenue, Interest, Turkey Accounting Standards.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

1. MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	3
2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA SÜRECİ.....	4
2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ YASAMA YOLUYLA KAMU SEKTÖRÜNCE BELİRLENMESİ.....	5
2.2. MUHASEBE STANDARTLARININ ÖZEL KESİM DÜZENLEYİCİ KURULUŞLARCA BELİRLENMESİ.....	5
2.3. KAMU KESİMİNİN MUHASEBE STANDARTLARI BELİRLEME YETKİSİNİ ÖZERK BİR KURULUŞA DEVRETMESİ.....	6
3. TÜRKİYE' DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİŞİMİ.....	7
3.1. İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİNİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU VE TEKDÜZEN MUHASEBE KOORDİNASYONU DEVAMLİ İHTİSAS KOMİSYONUNUN TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	9
3.2. TÜRKİYE BANKALAR BİRLİĞİ (TBB) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	10
3.3. TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ MUHASEBE STANDARTLARI ÖZEL DAİMİ KOMİTESİ TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	11
3.4. SİGORTA MURAKABE(DENETLEME) KURULU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	12

3.5. MALİYE BAKANLIĞI KORDİNATÖRLÜĞÜ'NDE KURULAN MUHASEBE STANDARTLARI KOMİSYONU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	12
3.6. TÜRKİYE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURULU (TMUDESK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	13
3.7. SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	15
3.8. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU (BDDK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	16
3.9. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	17
3.10.DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (DMSK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	18
3.11.KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU(KGK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	19
4. DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU	20
4.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ (IASC INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE)	21
4.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (IASB INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD).....	22
4.3. FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (FASB-FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD)	25

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 18 HASILAT STANDARDI

1. HASILAT STANDARDININ AMACI.....	27
2. TANIMLAR.....	28
3. HASILAT STANDARDININ KAPSAMI.....	29
4. HASILATIN ÖLÇÜLMESİ.....	31
5. İŞLEMİN AYRIŞTIRILMASI	40
6. HASILATIN DOĞUŞU	42
6.1. İŞLETMENİN MALLARIN SAHİPLİĞİ İLE İLGİLİ ÖNEMLİ RİSK VE GETİRİLERİ ALICIYA DEVRETMİŞ OLMASI	42
6.2. İŞLETMENİN SATILAN MALLAR ÜZERİNDE ETKİN BİR KONTROLÜ VEYA SAHİPLİĞİN GENEL OLARAK GEREKTİRDİĞİ ŞEKİLDE BİR YÖNETİM ETKİNLİĞİNİ SÜRDÜRMEMESİ	44
6.3. HASILAT TUTARININ GÜVENİLİR BİÇİMDE ÖLÇÜLEBİLMESİ.....	44
6.4. İŞLEME İLİŞKİN EKONOMİK YARARLARIN İŞLETMECE ELDE EDİLMESİNİN MUHTEMEL OLMASI	45

6.5. İŞLEME İLİŞKİN YÜKLENİLEN VEYA YÜKLENİLECEK OLAN MALİYETLERİN GÜVENİLİR BİÇİMDE ÖLÇÜLEBİLMESİ.....	45
7. HİZMET SUNUMU DURUMUNDA HASILAT	46
8. FAİZ, İSİM HAKLARI VE TEMETTÜLERİN DOĞMA ZAMANI	49
VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	49
9. HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA AÇIKLANACAK BİLGİLER ...	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL HASTANELERDE HASILAT KAYDININ MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE YAPILMASI

1. ÇALIŞMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	53
1.1. ÇALIŞMANIN AMACI	53
1.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ VE KATKISI	53
1.3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ	54
2. ÇALIŞMAYA İLİŞKİN ÖRNEKLER.....	54
2.1. HASTA KATILIM PAYININ ALINMASINA İLİŞKİN ÖRNEK.....	54
2.2. FARK ÜCRETİNİN PEŞİN OLARAK ALINMASINA İLİŞKİN ÖRNEK	55
2.3. FARK ÜCRETİNİN SENET KARŞILIĞINDA ALINMASINA İLİŞKİN ÖRNEK (VADE FARKSIZ).....	55
2.4. FARK ÜCRETİNİN SENET KARŞILIĞINDA ALINMASINA VE ÖZEL HASTANENİN ÜZERİNE VADE FARKI KOYMASINA İLİŞKİN ÖRNEK 58	
2.5. FARK ÜCRETİNİN KREDİ KARTIYLA ÖDENMESİNE DAİR ÖRNEK	61
2.6. ÖZEL HASTANENİN YAPTIĞI İŞLEMLERİ SGK'NA FATURA ETMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK.....	66
2.7. ÖZEL HASTANENİN SİGORTA ŞİRKETLERİNDEN ALACAĞINA İLİŞKİN ÖRNEK.....	71
2.8. ÖZEL HASTANELERİN İNTERAKTİF MUAYENE GELİRLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK.....	75
2.9. ÖZEL HASTANELERİN KAMPANYALI HİZMETLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK	77
2.10. HASTANENİN ALDIĞI KOMİSYONLARA İLİŞKİN ÖRNEK.....	78
2.11. DOKTORLARIN KURUMLARDA SEMİNER VERMESİ	79
2.12. ÖZEL HASTANELERİN TEMETTÜ GELİRLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK 81	
SONUÇ.....	82
KAYNAKÇA.....	86

EKLER.....	92
EK-1: TMMOB'in Yayınladığı Standartlar.....	92
EK-2: BDDK Tarafından Yayınlanan Tebliğler.....	93
EK-3: IASC Tarafından Yayınlanan Standartlar	95

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1: IASB'ın Yapısı	23
Tablo 2: Hasılat Standardı Kapsamında Olmayan Gelir ve Karların İlişkili Olduğu Standartlar	30
Tablo 3 : Hasılatın Ölçümü	33
Tablo 4: Vade Farkına ilişkin Kullanılan Hesaplar.....	34
Tablo 5: Sahiplikle İlgili Risk ve Getiri Oluşturan Durumlar.....	43

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
DMSK	Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
HDTM	Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı
IAS	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İDT	İktisadi Devlet Teşekkülleri
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	Türkiye Bankalar Birliği
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
VUK	Vergi Usul Kanunu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SUT	Sağlık Uygulama Genel Tebliği

GİRİŞ

Muhasebe Standartlarının yürürlüğe girmesi ile beraber hasılat oluşturan işlemlerde daha önce yapılan uygulamalardan farklı hesaplamalar yapılarak muhasebe kayıtlarının oluşturulması gerekmektedir. TMS 18 Hasılat Standardı'nda gerçeğe uygun değerle hasılatın muhasebe kayıtlarına alınması önem arz etmektedir. Özellikle vadeli yapılan satışlarda hasılatın bugünkü değeri hesaplanarak oluşan farkın, satış olarak değil ertelenmiş gelir olarak ele alınması gerekmektedir. Ertelenmiş gelirler de dönemler itibariyle faiz geliri olarak muhasebe kayıtlarına alınmalıdır.

Özel Hastane İşletmelerinde Sağlık Uygulama Genel Tebliği (SUT) hükümleri kapsamında yapılan işlemler Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) faturalandırılmaktadır. Özel Hastane İşletmeleri tarafından gerçekleştirilen hasılatın temelini SGK tarafından yapılan ödemeler oluşturmaktadır. Bu ödemelerde SGK tarafından Özel Hastane İşletmelerine belli bir süre sonunda gerçekleştirilmektedir. Yapılan işlemlerde vade olması sebebiyle faturalandırılan tutarların bugünkü değerlerinin belirlenerek muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir.

TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında Özel Hastane İşletmelerinde yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi, ana konulu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulma sebepleri belirtildikten sonra Dünya'da ve Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulma sürecine etki eden kuruluşların yapıları incelenerek avantajları ve dezavantajları verilmiştir. Türkiye'de Muhasebenin geçmişten günümüze geldiği süreç kronolojik olarak işlenmiş sonrasında da Türkiye Muhasebe Standartlarının gelişimine doğrudan veya dolaylı olarak etki eden çeşitli kurumların çalışmalarına değinilmiştir. Dünya'da muhasebe alanında yaşanan sıkıntıları belirtmek amaçlı örnek bir durum belirtilmiştir. Sonrasında da Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması sürecinde etkili olan üç kuruluşun yaptığı çalışmalar ve mevcut durumları incelenmiştir.

İkinci bölümde TMS 18 Hasılat Standardı'nın amacı belirtildikten sonra önemli olan kavramların tanımları yapılmıştır. Hasılat Standardı'nın hangi işlemleri

kapsadığı ve Hasılat Standardı kapsamında olmayan gelirlerin hangi standart kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Hasılatın Ölçülmesi başlığı altında Standardın getirdiği en önemli değişiklik olan gerçeğe uygun değer ve bugünkü değer kavramları örneklerle incelenmiştir. Bir satış işleminde hasılatın farklı şekilde kayıt altına alınabilmesine ilişkin örnek olaylar belirtildikten sonra muhasebe kayıtları yapılmıştır. Mal satışları, hizmet sunumu, faiz, isim hakkı ve temettülerde hasılatın ne zaman doğduğuna ilişkin koşullar ele alınmış ve örneklerle değerlendirilmiştir. Bölümün sonunda da Hasılat Standardı kapsamında açıklanacak bilgiler belirtilmiştir.

Çalışmanın uygulama bölümünde ise Özel Hastane İşletmesinde yapılan işlemlere ilişkin TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında ele alınan gelirlerinin muhasebe kayıtları örneklerle verilmiştir. Özel Hastanelerin hastalarından aldığı fark ücretleri için yaptığı tahsilatların peşin ve vadeli olan işlemleri ele alınmıştır. Özellikle senetli, senetsiz ve kredi kartıyla yapılan ödemeler ayrı ayrı örneklerle gösterilmiştir. Özel Hastanelerin gelirlerinin en önemli bölümünü SGK'dan alacakları oluşturmakta ve bu işlemin vadeli yapılmasından dolayı içerisinde gizli olan faiz hesaplamaları yapılarak muhasebe kayıtları oluşturulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VE DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

1. MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Standart, bir veya birden çok kritere uygun olan, bir nitelik ve erişim derecesi, kıyaslama için kullanılan, herkesçe benimsenmiş ölçü anlamına gelmektedir. Muhasebede kullanılan anlamı ile muhasebe uygulamalarına ve finansal tabloların hazırlanmasına yön veren kurallar topluluğu olan standartlar, muhasebe kuramının önemli kaynaklarından birini teşkil etmektedir (Sağlam ve Öztürk, 2009:4). Kavramlarla ilkelerin uygulamaya yansımaları sağlayan standartlar, genel kabul görmüş ilkelerden daha ayrıntılı düzenlemelerdir (Sevilengül, 2007:34).

Sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcılar tarafından kullanılması ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi için muhasebenin benzer olayları bir bütünlük içerisinde aynı şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, gerçeğe uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması için belirli standartlara göre hazırlanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Elitaş, 2011:7).

Ülkelerin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik ortamı, sosyal ve kültürel özellikleri ülkenin muhasebe uygulamalarının çerçevesini belirlemekte, ülkeden ülkeye farklılık arz eden muhasebe sistemleri söz konusu olmaktadır (Çiftçi ve Eserim, 2008).

Dünyanın, dolayısıyla da sermaye piyasalarının küreselleşmesi sonucunda, uluslararası yatırımlar ve çok uluslu şirketlerin sayısı artış göstermiştir. Bu durum ülkeleri muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları uyumlaştırmaya ve ortak standartlarda birleşmeye zorlamıştır (Çiftçi ve Eserim, 2008).

Finansal tablolarda kullanılan bilgilerin; güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam, özün önceliği gibi muhasebe ilkelerine uygun bilgiler olabilmesi bütün dünya tarafından kabul görülüp uygulanan muhasebe

standart ve politikalarının gerekliliğini ortaya çıkarmış ve muhasebede ortak dil anlayışını getirmiştir (Akdoğan, 2007:101).

Elitaş'a (2011) göre muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç aşağıdaki başlıklarla ele alınmaktadır;

- Uygulamada ortaya çıkabilecek farklılıkları gidermek,
- Muhasebe ilkelerinde yeknesaklığı gerçekleştirebilmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız, karşılaştırılabilir ve her türlü belirsizlikten uzak olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların olumlu ve olumsuz olabilecek yanlış değerlendirmelerine ve yanlış karar vermelerine engel olmak.

Aşağıda muhasebe standartlarının oluşturulması sürecindeki kurumların yapıları, Türkiye'de ve Dünya'da uyum çalışmalarına etkileri yön veren kuruluşlar incelenecektir.

2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA SÜRECİ

İşletme dışı çevreler ve işletmeler için karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grupları tarafından önemsenmekte ve muhasebe standartlarının kimin tarafından tespit edileceği tartışma konusu olmaktadır. Muhasebe standartlarının oluşturulması üç şekilde olmaktadır. Bunlar: (Sağlam ve Öztürk, 2009:5)

1. Yasama yoluyla kamu sektöründe belirlenmesi,
2. Özel kesim düzenleyici kuruluşları aracılığıyla ve
3. Kamu kesiminin muhasebe standartları belirleme yetkisini özerk bir kuruluşa devretmesi yoluyla gerçekleşmektedir.

2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ YASAMA YOLUYLA KAMU SEKTÖRÜNCE BELİRLENMESİ

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesini ifade etmektedir. Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi durumunda, muhasebe düzenlemelerinin başka olgulara uyumu konusunda herhangi bir yaptırım sorunu yaşanmamaktadır. Standartlar kamu kesimi tarafından belirlendiğinden bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olması beklenmektedir (Bostancı, 2002). Ayrıca standartlara uyulmaması durumunda cezai yaptırımlar söz konusu olduğu için yaptırım gücü daha fazla olmaktadır (Elitaş, 2011:8).

Bununla birlikte muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesinin bazı dezavantajları bulunmaktadır. Bu dezavantajlardan bir tanesi, iktidarın siyasal görüşleri doğrultusunda teknik muhasebe konuları üzerinde karar verebilme olasılığıdır. Özellikle muhasebeye vergi amaçlı ihtiyaç duyulan ülkelerde muhasebe standartlarının devletçe belirlenme eğilimi yüksek olduğundan ülkeler vergi gelirlerinin yükselmesi için standartlarda istedikleri düzenlemeleri yapabilirler. İkinci dezavantajı ise standart hazırlama sürecine ilgili grupların tam olarak katılımının sağlanamamasıdır (Elitaş, 2011:8).

2.2. MUHASEBE STANDARTLARININ ÖZEL KESİM DÜZENLEYİCİ KURULUŞLARCA BELİRLENMESİ

Özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından muhasebe standartlarının belirlenmesi durumunda, muhasebe standartları ile ilgili tüm çıkar gruplarının sürece katılımının daha etkin olarak sağlanacağı düşünülmekte ve geniş bir uzlaşma zemini oluşturulmaktadır. Çıkar gruplarının baskıları özel sektör düzenleyici kuruluşlarının yöneticileri tarafından, kamu personeline kıyasla daha kolay göz ardı edilmektedir (Üstündağ, 2000:33).

Bu yöntemin dezavantajları ise, kamu kesimi tarafından oluşturulan standartların kanun ve yönetmeliklerle yaptırım gücü olmasına rağmen özel sektör düzenleyici kuruluşlarda yaptırım gücü noksanlığı olmaktadır. Ayrıca standartların

oluşturulması sırasında uzun uzlaşma sürecinin olması diğer bir olumsuz yanıdır (Bostancı, 2002).

Özel sektör kuruluşlara örnek olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gösterilebilir. Düzenlediği standartlar bütün dünyaca kabul gören bu kurum Vakıf şeklinde örgütlenmiştir (Sağlam ve Öztürk, 2009:5).

Muhasebenin bilgi amaçlı tutulduğu, sermaye piyasalarının gelişmiş ve yazılı hukukun gelişmediği Anglo-Sakson ülkelerde, standartlar özel kesim belirleyici kurumlar tarafından belirlenmektedir (Elitaş, 2011:9).

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

Bu durumda, muhasebe standartlarını belirleme yetkisi, hükümet desteği bulunan özerk bir kuruluşa verilmektedir. Bu yöntemde kurumun özerk bir yapı taşması sebebiyle özel kurumların hazırladığı muhasebe standartlarına göre, yaptırım gücü tartışmasız bir şekilde daha fazla olmaktadır (Elitaş, 2011:9).

Örnek olarak da Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Amerika’da ise Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) gösterilebilir (Sağlam ve Öztürk, 2009:5).

Bu yöntemin avantajlarının başında, yasama yolunun elinde bulundurduğu vergiler ve sübvansiyonlarla birlikte yüksek maliyetlere, belirsizlik ve karışıklığa yol açmayan düzenleme metotları kullanabilmesidir (Üstündağ, 2000:34). Ayrıca bir diğer avantajı da, bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar, yasama organlarının çalışmalarından daha hızlı ve etkin olarak muhasebe düzenlemelerini gerçekleştirebilmektedirler (Bostancı, 2002).

Elitaş (2011), Bostancı (2002) ve Üstündağ (2000) kamu kesiminin muhasebe standartları belirleme yetkisini özerk bir kuruluşa devretmesinin dezavantajlarını çalışmalarında aşağıdaki gibi belirtmişlerdir.

- Kuruluşlar kanunla kurulmasına rağmen, yasamanın bu kuruluşların yetkilerinin sınırlarını tam olarak çizmesinin mümkün olmaması

sebebiyle, faaliyetleri çıkar grupları tarafından keyfi olarak değerlendirilmekte,

- Kuruluşların kanun koyucuların ve üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan standart oluşturma sürecinde etkilenebilme olasılığı,
- Kuruluşun karar alma mekanizmasının çıkar grupları tarafından ele geçirilme olasılığıdır.

3. TÜRKİYE’ DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİŞİMİ

Muhasebe standartlarının gelişimi ülkemizde devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden etkilenilmiş ve bu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür (Başpınar, 2005:46).

1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile muhasebe ülkemizde ilk kez bir düzene koyulmuştur. Muhasebe, 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu’nun tercümesi niteliğinde olan Kanunname-i Ticaretin kullanılması ile uzun süre Fransız muhasebe literatürünün etkisinde kalmıştır (Sevilengül, 2007:14). Kanunname-i Ticaret çeşitli sebeplerle zamanın ticari ihtiyaçlarına cevap verememiş ve 1926 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (İnan, 1965-1966).

Kanunname-i Ticaret’in ihtiyaçlara cevap verememesi sebebiyle Alman Ticaret Kanunu’na dayanan 856 sayılı Ticaret Kanunu’nu 1926 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun Alman Ticaret Kanunu’na dayanması sebebiyle, belli bir süre Alman muhasebe literatürünün etkisi görülmüştür (Sevilengül, 2007:14).

Ekonomik ve kültürel alanda Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile olan ilişkilerin 1965 yılından sonra gelişmesiyle birlikte Amerikan muhasebe sisteminin etkisinde kalınmıştır (Elitaş, 2011:10).

Avrupa Birliği’ne (AB) 1987 sonrasında tam üyelik başvurusunda bulunulması sebebiyle AB düzenlemelerinin etkisi gözlemlenmiştir. Son zamanlarda

da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmış ve bu etki günümüzde de devam etmektedir (Elitaş, 2011:10).

Aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşlarda incelendiğinde de görüleceği üzere, 1994 yılına kadar muhasebe uygulamalarıyla ilgili muhasebe standartlarını oluşturan kurullar oluşmamıştır. Türkiye’de bu durum Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) faaliyete geçmesiyle son bulmuştur. Muhasebe standartları oluşturmak için ülkemizde kurulan bu kurul tarafından yapılan çalışmalar sonucu yasal yaptırım gücü bulunmayan 19 adet standart yayınlanmıştır (Altıntaş, 2011:178).

Daha sonra ülkemizde muhasebe uygulamalarını Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu’ndaki (VUK) düzenlemeler yönlendirmiştir (Elitaş, 2011:11). Ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gibi çeşitli resmi kurumlar kendi faaliyet alanları kapsamlarında yasal düzenlemeler oluşturmuşlardır. SPK Seri:XI, No:25 tebliğini yayımlamış ve uygulamaya koymuş, BDDK’da muhasebe uygulama yönetmeliği tebliğlerini yayımlayıp yürürlüğe koymuştur. 2002 yılında oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) TMUDESK’in fonksiyonunu üstlenmiş ve 2005 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır (Yalkın, Demir ve Demir, 2006:292).

TMSK, bütün görevlerini 02.11.2011 tarihli Kanun Hükmünde kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK) bırakmıştır (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2012:7).

Ülkemizde muhasebe standartları konusunda çeşitli kurumlar farklı çalışmalar yapmıştır. Aşağıda listelenen kurumların çalışmalarının bilinmesi Türkiye Muhasebe Standartlarının Gelişimi açısından faydalı olacaktır (Elitaş, 2011:11).

- İktisadi Devlet Teşekküllerini (İDT) Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu;
- Türkiye Bankalar Birliği (TBB);

- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi;
- Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu;
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu;
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK);
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK);
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK);
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu(TMSK);
- Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK);
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK);

Yukarıda belirtilen kurumların Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulması konusundaki katkıları devam eden kısımda ele alınacaktır.

3.1. İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİNİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU VE TEKDÜZEN MUHASEBE KOORDİNASYONU DEVAMLİ İHTİSAS KOMİSYONUNUN TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) tarafından Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve vergi mevzuatındaki hükümlere ek olarak muhasebe standartları ve tekdüzen muhasebe sistemine ilişkin çalışmalar yapılmıştır. İDT uygulayacakları muhasebe yöntem ve tekniklerinin belirlenmesi amacıyla 21.03.1964 tarihli 440 sayılı kanun ile İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu'nu kurmuştur. Kurul, kendi alanına giren kuruluşların muhasebe yöntem ve uygulamalarının standartlaştırılması için Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır (Uçma, 2005). 1968 yılında yayımlanan çalışma 1972 yılında uygulamaya konmuş ve KİT'ler için zorunlu tutulmuştur (Başpınar, 2005:46). 1968-1972 yılları arasında yapılan çalışmalar sonucunda (Arıkan, 2006);

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- Rapor Sistemi,

- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,
- Terimler ve Açıklamalar

olmak üzere 6 rapor yayınlanmıştır.

Diğer taraftan Devamlı İhtisas Komisyonu ise, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanma aşamasında ortaya çıkan sorunları çözmek ve eksiklikleri gidermek üzere Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) kontrolünde çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar sonucunda, TMS Maliyet Muhasebesi Rehberi ile TMS İşletme Bütçesi Rehberi yayınlanmıştır (Akdoğan ve Tenker, 2010:23).

Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar isimli çalışma, devamlı ihtisas komisyonunun 1986 yılında Yüksek Denetleme Kurulu bünyesine geçmesiyle birlikte komisyon tarafından günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirilerek 1987 yılında yeniden yayımlanmıştır (Akdoğan ve Tenker, 2010:23).

Yapılan bu çalışma başlangıçta sadece KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmeler tarafından da benimsenmiş ve daha sonra yapılacak çalışmalar ve özel sektör kuruluşları için örnek bir çalışma olmuştur. Türkiye muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynayan bu düzenleme 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulmuş ve 22 yıl gibi uzun bir süre yürürlükte kalmıştır (Başpınar, 2005:47).

3.2. TÜRKİYE BANKALAR BİRLİĞİ (TBB) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Türkiye Bankalar Birliği (TBB), 1958 yılında serbest piyasa ekonomisi ve tam rekabet ilkeleri çerçevesinde, bankacılık düzenleme ilke ve kuralları doğrultusunda bankaların haklarını savunmak, bankacılık sisteminin bulunduğu konumdan daha ileriye götürülmesi ve bu süreçlerin sağlıklı işleyebilmesi için gerekli kararları almak veya etkileşim içinde bulunulan karar merkezlerinden bu doğrultuda kararların alınmasını sağlamak amacıyla kurulmuştur¹. Birliğin temel

¹ http://www.tbb.org.tr/tr/Tbb/Genel_Bilgiler.aspx?SectionId=1&SubSectionId=1 (03.12.2012)

amacı özetlenecek olursa, bankacılık sektörünün büyümesi ve gelişmesi için gerekli faaliyetlerde bulunmak şeklinde ifade edilebilir (Akdoğan ve Tenker, 2010:24).

Türkiye Bankalar Birliği (TBB) kuruluş amacı doğrultusunda, 1962 yılında bankalardan kredi talebinde bulunan işletmelerden istenecek olan tablolarda bir standart belirlemiştir. Bilanço ve gelir tablosu tiplerinde tekdüzeliği sağlamak amacıyla belirlenen standart Türkiye’de bu tablo tiplerinin kullanılmasına önderlik etmiştir. Ayrıca bankalar arasında tekdüzen uygulamayı gerçekleştirmek için yapılan tekdüzen hesap planı, finansal tablo modelleri TBB tarafından yapılan ve raporlanan önemli çalışmalardır (Arıkan, 2006).

1985 ve 1992 yıllarında Birlik bankalar için tekdüzen muhasebe hesap planı hazırlanması konusunda çeşitli çalışmalarda bulunmuş ve bu çalışmalarla Türkiye’de faaliyet gösteren bankaların Uluslararası normlara uygunluğu ve bankaların finansal raporlarının denetlenebilmesi amaçlanmıştır (Akdoğan ve Tenker, 2010:24).

3.3. TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ MUHASEBE STANDARTLARI ÖZEL DAİMİ KOMİTESİ TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilen Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi 1987 yılında kurulmuş ve 43 adet muhasebe standardı hazırlamıştır (Sağlam ve Öztürk, 2009:25). Hazırlanan bu 43 standarttan sadece 4 tanesi birinci görüş bildirme aşamasını tamamlamıştır. Bu standartlar (Akdoğan ve Tenker, 2010:24-25);

- “Raporlama-Bilanço Form”u standardı,
- “Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Form”u standardı,
- “Muhasebenin Temel İlkeleri” standardı,
- “Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama” standartlarıdır,

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB’nin 25.06.1978 tarihli 4. konsey direktifine (78/660/EEC) yaklaşma açısından ve Türk muhasebe sisteminin gelişmesi açısından önemlidir. Ancak bu standartlar etkili olamamış ve TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiştir. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi TMSK’nın kurulmasını da ilke olarak kabul

etmiştir (Başpınar, 2005:47). Kısacası, Türk Standartları Enstitüsünde yapılan çalışmalar yürürlüğe girmemiş dolayısıyla uygulama alanı bulamamış, sadece teknik bir çalışma olarak kalmıştır (Akdoğan ve Tenker, 2010:25).

3.4. SİGORTA MURAKABE (DENETLEME) KURULU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

7397 Sayılı Sigorta Şirketlerinin Murakabesi Hakkında Kanun ile sigorta işletmeleri özelliği olan işletmelerdeki muhasebe uygulamalarını standart hale getirmek üzere yasal düzenlemeler yapılmıştır (Çiftçi, 1997:179). Bu yasal düzenlemeler Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın görüşleri doğrultusunda sigorta şirketlerinin hazırladıkları ve sunacakları finansal tabloların standartlara uygun olarak düzenlenmesini sağlamaktadır (Uçma, 2005).

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri, muhasebe kayıtlarında ve mali raporlamada yeknesaklığı sağlamak üzere 01.01.1994 tarihinde Tekdüzen Hesap Planı Komitesi tarafından hazırlanmış olan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar. Tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanıyan tekdüzen hesap planı uygulama birliği sağlama açısından önemli bir adım oluşturmuştur (Elitaş, 2011:13).

3.5. MALİYE BAKANLIĞI KORDİNATÖRLÜĞÜ'NDE KURULAN MUHASEBE STANDARTLARI KOMİSYONU TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Ülkemizde standart karmaşasına son vermek ve tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden muhasebe standartları oluşturabilmek amacıyla çalışmalar yapılmıştır. Tüm kesimler tarafından bağlayıcı olabilmesi için de çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımıyla 1990 yılında Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Muhasebe Standartları Komisyonu oluşturulmuştur. Komisyon çalışmaları sonunda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır (Elitaş, 2011:13).

Yayınlanan tebliğ 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır². Kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda muhasebe standartlarına ağırlık verilen bu sistem ile muhasebe standartlarının ülkedeki tüm işletmeler tarafından benimsenmesinde ve uygulamaya konulmasında önemli bir başlangıç noktası olmuştur (Sağlam ve Öztürk, 2009:25). Bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri (faktoring dahil), yatırım fon ve ortaklıkları ile aracı kurumlar söz konusu düzenlemelerin kapsamı dışında tutulmuş bunların dışında kalan bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü işletmeler tarafından uygulama zorunluluğu getirilmiştir (Gözlüklü, 2007).

Söz konusu sistem (Sevilengül, 2007:15);

- Muhasebenin Temel Kavramları
- Muhasebe Politikalarının açıklanması
- Mali tablolar ilkesi
- Mali tabloların düzenlemesi ve sunulması
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi bölümlerinden oluşmaktadır.

Muhasebe standartlarının ana unsuru olan değerlendirme ve uygulama standartlarına yer vermeyen MSUGT’de yapılan değişiklik ve düzenlemeler sadece hesap planı ve açıklamalarını içermektedir. Bu tebliğ SPK düzenlemeleriyle paralellik göstermektedir (Sayar, 2002:78).

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

Resmi Gazete’de 13.06.1989 tarihinde yayınlanan ve yayınlandığı tarihte yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) muhasebe mesleğine büyük katkı sağlamıştır. 3568 sayılı kanunun çıkması ve Ülkemizin de üyesi olduğu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’na (IFAC) üye ülkelerin, Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe

²http://www.alomaliye.com/muhasebe_sist_uyg_teb_sirano_11.htm (05.06.2012).

standartlarını hazırlamakla yükümlü olması muhasebe standartlarının hazırlanma sürecini hızlandırmıştır (Başpınar, 2005:49-50).

Bu yükümlülükler çerçevesinde, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı (HDTM) Dünya Bankasına bir rapor hazırlatmıştır. Dünya Bankası “Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi” raporunu hazırladıktan sonra TÜRMOB ve Dünya Bankası işbirliği ile raporla aynı adı taşıyan bir sempozyum gerçekleşmiştir. Ankara’da 12-14 Ocak 1994 tarihlerinde düzenlenen sempozyum da rapor, ilgili kuruluşların temsilcilerinin katılımı ile tartışılmış ve Muhasebe ve Denetim Standartlarını geliştirecek kurul’un, TÜRMOB tarafından kurulması görüşü benimsenmiştir (Yalkın, 1995:259-260).

TÜRMOB’un destekleri ve çalışmalarıyla TMMOB 1994 yılında kurulmuştur (Yıldız, Elitaş ve Üç, 2009:156). TMMOB’ in kuruluşunu sağlayan ve IFAC ile IASC üyeliği mevcut olan TÜRMOB, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarından esinlenerek, Türkiye Muhasebe Standartları’nın oluşmasına Ülkemizde önderlik etmiştir (Erdoğan, 2002:53).

TMMOB ülkemizdeki ilgili olan sektörleri temsilen 60 üyeden oluşmakta ve bu durum da kurulun geniş bir kesim tarafından temsil edildiğini göstermektedir. TMMOB’in amacı; mali tabloların hazırlanma esaslarını belirlemek ve Türkiye’deki tüm işletmeler için muhasebe ilkelerinde yeknesaklığı sağlamaktır (Yıldız, Elitaş ve Üç, 2009:156).

Yukarıda belirttiğimiz TMMOB’in amaçlarını maddeler halinde şu şekilde ifade edebiliriz (Başpınar, 2005:50):

- Finansal tabloların düzenlenmesi, tekdüzeliğinin sağlanması ve sunulmasında temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ayrıca bu standartların ülke genelinde genel kabul görmesini sağlayarak uygulamayı en tabana kadar indirebilmek,
- Geliştirilen standartların Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu olmasını gözetmek,
- Standartların UMS’lerle uyumu sağlanırken Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini de gözetmek,

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumlaştırmasına ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerini göz ardı etmeden bu kavram ve terimleri muhasebe standartlarının geliştirilmesinde kullanmak,

TMUDESK, 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:9). Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Ek-1’de gösterilmiştir (Başpınar, 2005:50-51).

Yayımlanan standartların uygulanmasına ilişkin TMUDESK’in herhangi bir yaptırım gücünün bulunmaması, diğer bir ifade ile hukuki düzenlemelerin yetersiz olması konu hakkında özverili çalışmalar yapan TMUDESK’in çalışmalarından beklenen amacın yeterince sağlanamamasına neden olmuştur (Sayar, 2002:78). Ancak TMUDESK yayınladığı standartlarla Türkiye muhasebe dünyasında önemli bir yer almış ve yaptığı çalışmalarla da ülkemizde muhasebe standartları ile ilgili bir kültürün doğmasına kaynaklık etmiştir (Başpınar, 2005:51).

3.7. SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

SPK, UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını “SPK Finansal Raporlama Standartları’nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi” kapsamında hazırlamış ve 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de, Seri XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yayımlanmıştır (İbiş ve Özkan, 2006:32-33). Tebliğ içerik olarak kapsamlı bir muhasebe ilkeleri seti şeklinde yayımlanmış ve alternatif uygulama olarak yada birbirinin ikamesi olarak da diyebileceğimiz, IASB ve IASC tarafından çıkarılmış olan muhasebe standartlarının uygulanmasını kapsamıştır (Terzi, 2009:16).

Bu Tebliğde bankalar ve sigorta şirketleri Sermaye Piyasası Kanunu’nun 50/a maddesiyle kapsam dışı bırakılmışlardır. Tebliğ, Bankalar ve sigorta şirketleri dışında kalan, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim

şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve işbirlikli konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketleri kapsamına almış ve bu şirketler raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. (İbiş ve Özkan, 2006:33). Kısacası SPK'nın geliştirdiği ulusal muhasebe standartları SPK'ya tabi ortaklıklar için uygulamada zorunlu tutulan standartlardır (Elitaş, 2011:14).

SPK'nın Resmi Gazetede yayınlanan bu tebliğinde UFRS ile uyumlu 33 adet standart mevcuttur. Tebliğ, özel hesap dönemi olan işletmeler haricinde 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiş, özel hesap dönemi olan işletmeler içinse bir sene gibi süre zarfı sonra zorunlu tutulmuştur (İbiş ve Özkan, 2006:32-33).

Avrupa Birliğinin UFRS'leri kabul etmesiyle Ülkemizde 1 Ocak 2008'den itibaren halka açık şirketlere UFRS'ye göre finansal tablo hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. SPK tarafından 9 Nisan 2008 tarihinde, Seri: XI, 29 No'lu "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"yle daha önce yayınlanan Seri XI, No:25 sayılı Tebliğ hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Seri XI, No:25 sayılı Tebliğ hükümlerinin kaldırılmasıyla beraber iki alternatif uygulamaya son verilerek mali tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UFRS'ye uygun olarak hazırlanması gerektiğine karar verilmiştir (Terzi, 2009:16).

3.8. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU (BDDK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 1999 yılında yürürlüğe giren 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş (Çiftçi ve Eserim, 2008) ve 2000 yılı Ağustos ayında faaliyetine başlamıştır³.

BDDK, sorumlu olduğu kurumların finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olması için çalışmalar yapmış ve 2002 yılı haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeleri içeren

³http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802bddkkitapcik16_07son.pdf (04.11.2012)

çalışmalarını tamamlamıştır (Başpınar, 2005:52). Bu çalışmalar sonunda finansal raporlamaya yön veren önemli bir uygulama olan muhasebe uygulama yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 19 adet tebliğ yayınlanmıştır (Terzi, 2009:22). 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren tebliğler Ek-2'de gösterilmiştir (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:9).

3.9. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek-1 inci maddesi ile kurulan TMSK, 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını gerçekleştirerek faaliyete geçmiştir⁴. İdari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, kurulduğu andan itibaren TMSK'nin görevlerini ve bugüne kadar yapmış olduğu tüm çalışmalarını devralmıştır (Başpınar, 2005:51).

TMSK üyeleri çeşitli kurumların ve odaların belirlediği 9 üyeden oluşmaktadır. Bu üyelerin dağılımı ise; Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Yüksek Öğretim Kurulu'ndan birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest mali müşavirden oluşmaktadır (Sağlam ve Öztürk, 2009:13).

Üyeler iktisat, maliye, siyasal bilgiler, işletme, iktisadi ve idari bilimler ve benzeri dallarda en az dört yıllık lisans düzeyinde öğrenim görmüş olmaları başka bir yüksek öğrenim kurumunda lisans düzeyinde öğrenim görmüş olanların ise belirtilen dallarda lisansüstü eğitim görmüş olmaları ve bu alanlarda en az 12 yıl deneyim sahibi olmaları koşullarıyla kurul üyesi olarak görev yapabilmektedirler (Gökçen,Ataman,Akgül ve Çakıcı, 2006:9). Kurul üyeleri 3 yıl görevlerine devam

⁴ http://www.TMSk.org.tr/contents/files/rapor_2002.pdf (11.02.2012)

edebilmekte ve süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine hangi kurumdan ayrıldıysa ilgili kurumun yukarıdaki şartları taşıyan yeni üye seçmesi gerekmektedir⁵.

Denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve tüm çıkar grupları tarafından benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını tespit etmek ve yayınlamak TMSK'nın temel görevidir (Akdoğan ve Tenker, 2010:27).

TMSK, Ülkemizde standartların tespiti ve benimsenmesi konusunda çok ciddi çalışmalar yapmış ve bunları da uygulamaya geçirebilmiştir. Muhasebe standartları hazırlanması sürecinde önemli bir yere sahip olan TMSK 02.11.2012 tarihinde tüm çalışmaları ve sorumluklarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) devretmiştir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2012:7).

3.10. DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (DMSK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Kamu idarelerinde muhasebe ve raporlama standartları konusunda düzenleme yapma yetkisi ülkemizde 2003 yılında yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'na (DMSK) verilmiştir(Arslan, 2011).9 üyeden oluşan Kurul, 2005 yılında 5018 sayılı kanunla düzenlemeye alınmıştır (Elitaş, 2011:19).

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe sistemi ile ilgili Kurul, uluslararası standartlar çerçevesinde ve ilgili idarelerin görüşlerini almak suretiyle aşağıda belirtilen görevleri yapar ve yetkileri kullanır⁶:

“a) Muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek.

b) Kamu idarelerinde muhasebe bilincinin oluşturulmasını sağlamak üzere, toplantı, konferans, sempozyum ve seminerler düzenlemek, yayınlar hazırlamak.

c) Standartları uygulayacak olan kamu idarelerini bilgilendirmek ve yönlendirmek amacıyla düzenleyici işlemleri hazırlamak ve yayımlanmak üzere Bakanlığa sunmak.

⁵ http://www.TMSk.org.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf (06.02.2012)

⁶ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.8137&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=Devlet%20Muhasebesi%20Standartlar%C4%B1> (04.11.2012)

d) Görevleri ile ilgili konularda araştırma, inceleme ve analiz yapmak, yaptırmak; bu amaçla genel yönetim kapsamındaki idarelerden gerekli bilgi, belge ve raporları istemek.

e) Araştırma ve inceleme sonucunda toplanan bilgi ve belgeleri değerlendirmek, analiz etmek ve standartları oluşturarak karara bağlamak.

f) Standartlar konusunda Bakanlığa yapılan başvuruları incelemek, değerlendirmek ve karara bağlamak.”

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun IFRS'yi Türkçe'ye çevirmesine benzer bir şekilde kamu hesaplarının uluslararası düzeyde karşılaştırmasını mümkün kılmak amacıyla Devlet Muhasebe Standartları IFRS'in kamu sektörü versiyonu olan IPSAS'ı dilimize uyarlamaya başlamıştır. Kurul bugüne kadar IPSAS'dan uyarlamalar yaparak toplam 17 adet Devlet Muhasebe Standard'ı (DMS) yayımlamıştır. TMSK'ın çıkardığı standartların numara ve içerikleri IASB'ın standartlarıyla benzer olduğu gibi DMSK'nın çıkardığı standartlarda IPSAS standartları ile benzerdir (Arslan, 2011).

3.11. KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU(KGK) TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Bakanlar Kurulunca 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye istinaden 26.09.2011 tarihinde kararlaştırılan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) 02.11.2011 tarihli, 28103 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Anılan Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuş ve bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir (Yavuz, 2011:148).

TMUDESK tüm çalışmalarını 2002 yılında TMSK'ya devretmiş ve bu çalışmalar TMSK'nın çalışmalarında yol gösterici bir nitelik taşımıştır. 02.11.2012 tarihinde de TMSK tüm çalışmaları ve sorumluklarını KGK'na devretmiştir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2012:7).

TMSK'nın, muhasebe standartları çalışmaları konusunda çok ciddi çalışmaları bulunmasına karşın borsa dışındaki işletmeler için standartların uygulanmasını sağlama konusunda herhangi bir yaptırım gücü olmamıştır. 6762

sayılı TTK'da, muhasebe standartlarının uygulanmasını sağlayacak düzenlemeler bulunmamaktaydı. Bu durum yaptırım gücü daha fazla olan VUK'un etkili olmasına sebep olmuştur. 2011 yılında yasalaşan 6102 sayılı yeni TTK'da ise muhasebe ile ilgili konularda TMS/TFRS'lere atıfta bulunulmakta, işletmeler TMS/TFRS'leri uygulamaları doğrultusunda hem yönlendirilmekte hem de yasaların muhasebe standartlarını uygulama konusundaki zorlayıcı gücünün artması sebebiyle vergi odaklı muhasebe anlayışı terk edilmektedir. Bu durum da işletmeleri bilgi odaklı muhasebe anlayışına yönelmek zorunda bıraktığından muhasebe kalitesinin artması beklenmektedir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2012:7).

4. DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU

Çeşitli ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar sermaye piyasalarından fon toplanması sürecine engel teşkil etmekte, uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmakta ve en önemlisi de elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006:27).

Elde edilen bilgilerin karşılaştırılmasında yaşanan zorluğa, Daimler-Benz Şirketinin iki farklı ülkenin muhasebe standartlarına göre hazırlanan mali tablolarında oluşan farklılık örnek olarak gösterilebilir. Alman şirketi olan Daimler-Benz 1993 yılında New York Borsası'nda hisse senetlerini kote ettirmiş ve hisse senetlerini New York Borsası'na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında 1993 yılında Almanya Muhasebe Standartlarına göre 615 milyon Deutsche Mark (DM) net dönem karı açıklamış olmasına rağmen Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Standartlarına göre 1.839 milyon DM zarar açıklamıştır. Bu durum, iki ülke arasındaki muhasebe standartları arasındaki farklılığı net bir şekilde göstermektedir (Roberts, C.-Weetman, P.-Gordon, P. 1998;82-83, Akt. İbiş ve Özkan, 2006:27).

Yukarıdaki örnekte de görüldüğü gibi ülkelerdeki yasal düzenlemeler ve muhasebe ilke ve uygulamalarının farklı oluşu uluslararası düzeyde finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu kılmış ve uluslararası kabul görmüş standartlara

göre muhasebe ve denetim uygulamalarının hazırlanmasını gerektirmiştir (Sağlam ve Öztürk, 2009:5).

Uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve kabul görmesi için Dünya’da çeşitli kurumlar çalışma yapmaktadır. Bu kurumlardan bazıları aşağıdaki gibidir (Elitaş, 2011:20);

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB)
- Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(FASB)

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

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) finansal raporlama setlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında gelmektedir (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:9).

1972 yılında Sydney-Avustralya’da 10. Muhasebeciler Kongresinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, İngiltere Japonya, Meksika, Hollanda, İrlanda ve ABD olmak üzere toplam on ülke muhasebe standartları konusunda görüşmeler yapmıştır. Almış oldukları karar doğrultusunda 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur (A. Aysan, 2008:45).

IASC’ın görevi; mali tabloların hazırlanması sürecindeki izlenecek muhasebe standartlarını oluşturmak ve bunların dünyada kabulünü sağladıktan sonra ülkelerde uygulanmasını sağlamaktır (Kaya, 1999-2000:35).

IASC tarafından ilk Uluslararası Muhasebe Standardı 1975 yılında yayınlanmıştır (A. Aysan, 2008:45). Bu kurulun hazırlayıp yayınladığı standartlar IAS (International Accounting Standards-Uluslararası Muhasebe Standartları) olarak isimlendirilmektedir (Sağlam ve Öztürk, 2009:13).

IASC kurulduğu yıl olan 1973 ile, yetkilerini devrettiği 2001 yılları arasında toplam 41 tane uluslararası muhasebe standardı yayınlamıştır. Bu standartlardan 10 tanesi yürürlükten kaldırılmış, 31 tanesi ise halen yürürlüktedir. IASC tarafından

yayınlanan toplam 41 standart Ek-3'te verilmiştir (Başpınar, 2005:54-55; Atmaca, 2010:524).

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

IASB'in elinde bulundurduğu standart oluşturma sorumluluğunu yerine getirmek ve muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak üzere IASB Londra'da 1 Nisan 2001 tarihinde kurulmuştur⁷.

Muhasebe standartlarının dünya çapında birbirlerine yakınlaştırılması ve kullanımının yaygınlaştırılması ana hedefi (Kaya, 2003) olan IASB özerk ve bağımsız muhasebe standartları oluşturma ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir⁸.

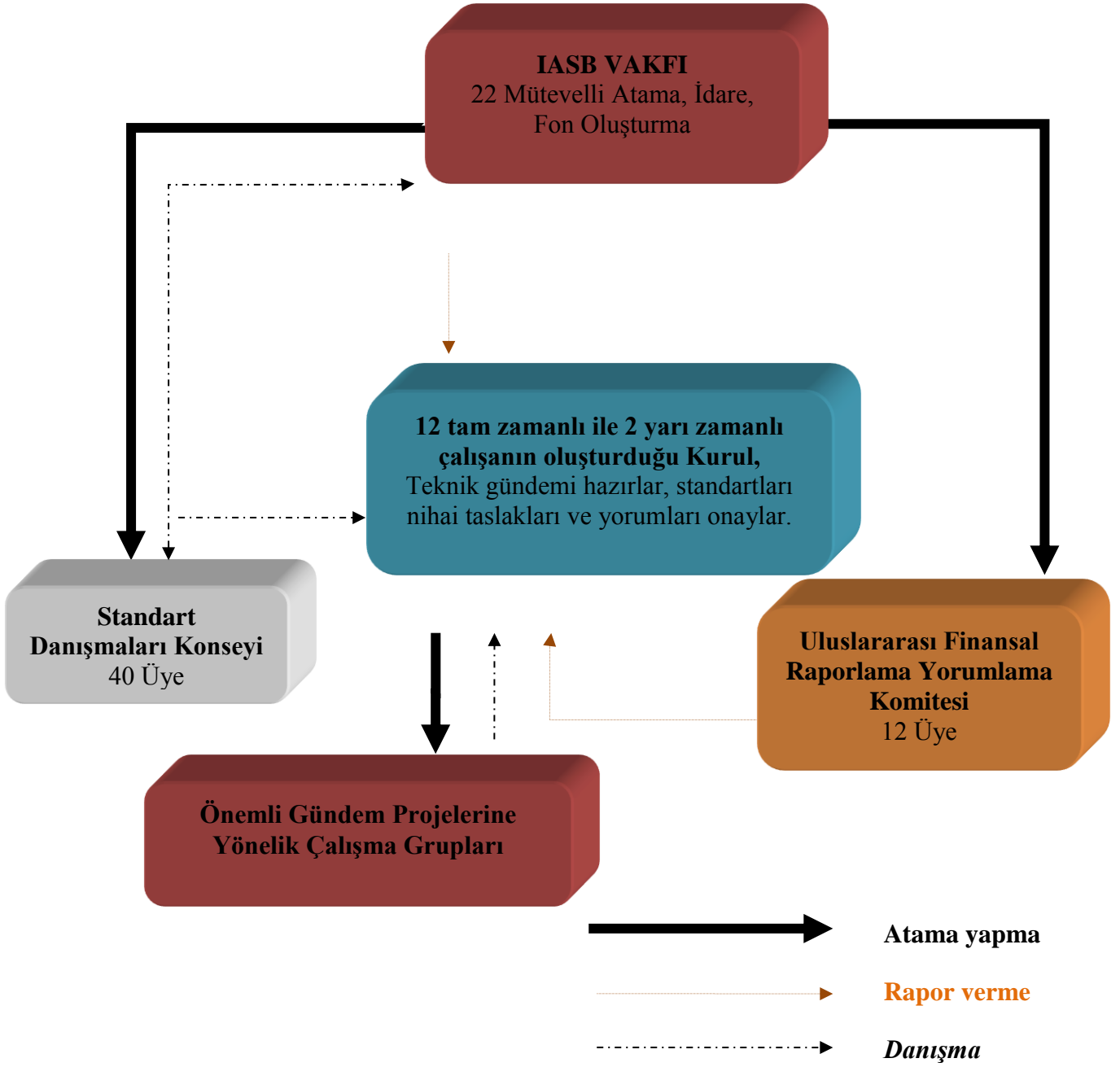
IASB ilk toplantısını 18-20 Nisan 2001 tarihinde yapmış ve bu toplantıda alınan kararlara göre, söz konusu tarihten önce çıkarılmış olan standartlar eski isimleriyle (örneğin UMS-IAS 18 gibi), sonrasında oluşturulup, yayınlanacak tüm standartlar ise yeni isimleriyle UFRS olarak (örneğin UFRS-IFRS 1 gibi) anılacaktır. Muhasebe Standartlarının tümü ise genel bir isim altında Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) olarak anılacağı kararlaştırılmıştır (Aksoy, 2005:183).

IASB belirli kod numaralarıyla yayımladığı UMS'ler üzerinde değişiklik yapmakta ve ihtiyaç oldukça yeni standartlar oluşturmaktadır. UMS'lerin kullanım alanı da küreselleşen Dünyamız'da gün geçtikçe daha da genişlemektedir (Atmaca ve Çelenk, 2011:125).

⁷ <http://www.tsrsb.org.tr/sayfa/iasb> (13.12.2012)

⁸ <http://www.tsrsb.org.tr/sayfa/iasb> (13.12.2012)

Tablo 1:IASB'ın Yapısı



Kaynak: Deloitte-Türkiye, 2006:8

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 2010 yılı faaliyet raporunda IASB'in standart oluşturma süreci aşağıdaki gibi ifade edilmektedir. IASB standart oluşturma sürecinde öncelikle Standart Danışma Konseyine standardı gündemine almak için danışır. Daha sonra yeni bir standart oluşturmak, güncellemek veya kaldırmak gibi projeler, IASB tarafından aşağıdaki kriterlere göre sıraya alınmaktadır⁹

- IASB'in planları, amaçları ve stratejisine uygunluğuna,
- Muhasebe standartlarının birbirleriyle uyumunu sağlamasına,
- Konunun birbiriyle çakışan çok fazla standardı kapsamamasına,
- Konuyla ilgili hiç standart bulunmamasına göre,

Yukarıdaki sıralama kriterleri değerlendirilerek, projenin IASB'in gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra bir danışma grubu, projeye ilgili görüş almak üzere IASB tarafından kurulabilir. IASB büyük projelerde ise,

- Projeye ilgili kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve,
- Tartışma belgesi (discussionpaper) yayımlayabilir. Bu tartışma belgesinde kurulun görüşleri ve kamuoyunun cevaplama için sorular bulunur.

Belgeye ilişkin çoğu zaman 90 gün görüş verme süresi belirlenir. Sonrasında

- IASB personelinin tavsiye ve araştırmaları,
- Standart Danışma Konseyinin görüşleri,
- Ulusal standart koyucuların ve kamuoyunun görüşleri incelenip değerlendirildikten sonra, taslak metin (exposuredraft) yayımlanır.

Karşı görüşleri de içeren taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB, kamuya açık oturumlar düzenleyerek önerilen standartları irdelenebilir ve taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir (saha çalışması (field test)).

⁹ http://www.TMSk.org.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf (06.02.2012)

Son olarak, IASB, taslakla ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularla ilgili ortak bir sonuca varıldığı kanaati oluştuğunda 14 üyeden en az 9'unun oyuyla standardı onaylar.

Yayımlanan standardın oluşturulduğu süreç hakkında aşağıdaki bilgileri içermesi zorunludur.

- IASB'ın kendisine gelen standartla ilgili görüşleri nasıl değerlendirdiği,
- Onay sürecinde, standartta hangi karşıt görüşlerin (dissenting opinions) yer aldığı,

6 ile 18 aylık bir geçiş süresi verildikten sonra onaylanan standartlar yürürlüğe girer. Uygulayıcılar, standartta öngörülen şekilde düzenlemelerini yaparlar. Bu düzenlemeler standardı geriye dönük olarak uygulamak ve geçmiş tabloları buna göre düzeltmek ya da standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamaya geçmesi şeklinde olabilir (Sağlam ve Öztürk, 2009:16).

4.3. FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (FASB-FINANCIAL ACCOUOUNTING STANDARTS BOARD)

1973 yılında kurulmuş¹⁰ olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) muhasebe ve raporlama uygulamalarında muhasebe otoritelerinin genelde tercih ettiği IFRS ve US GAAP'tan biri olan Amerika'da genel kabul görmüş muhasebe standartlarını (US GAAP) yayınlamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010:15).

Dünyada alternatif muhasebe sistemi uygulaması arayışının olduğu 20. yüzyılın sonlarında bu yönde bir çerçeve oluşturma çabası vardı ve bu süreçte ABD Genel kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US GAAP)'in kendi kendine yettiği düşüncesi hakimdi. Ancak, Amerika'daki bazı şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandallarının sonucunda bu düşünceye duyulan güvende çok ciddi ölçüde sarsıntı yaşanmıştır. Bu sarsılma öncesi kendi muhasebe standartlarının en iyisi olduğunu düşünen ABD'nin, standartlarının UFRS ile uyumlaştırılması ihtiyacı ve kabulü ortaya çıkmıştır. Bu durum, UFRS'nin küresel muhasebe standartları setine

¹⁰ <http://www.fasb.org/facts/> (06.11.2012)

dönüşmesine çok önemli katkılar sağlamış (Aksoy, 2005:183) ve IASB'ı daha üstün bir konuma getirmiştir (Kaya, 2003).

Gelişen olaylardan sonra, FASB 1999 yılından bu yana standartlar bazında da ortak projeler yürütmüş olduğu IASB ile standartlarını yakınlaştırma çağrısına olumlu yanıt vermiş ve global muhasebe harmonizasyonunda yeni bir dönemi başlatmıştır (Kaya, 2003).

IASB ile FASB arasında 18.09.2002 tarihinde muhasebe standartlarını yakınlaştırmaya yönelik imzalanan Norwalk Anlaşması, global muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktası olmuş (Kaya, 2003) ve UFRS ve US GAAP arasındaki farklılıkların UFRS lehine giderilmesi yönünde imzalanmıştır (Gözlüklü, 2007).

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 18 HASILAT STANDARDI

IASC tarafından 1 Ocak 2001’de gözden geçirilerek son haliyle yayınlanan UMS 18’e paralel olarak ülkemizde 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazete de yayınlanmış olan “TMS 18 Hasılat” standardı (Kurt, 2009:488) işletme tarafından olağan işlemler ve olaylar sonucunda elde edilen gelirler ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerine açıklık kazandırmaktadır (Elitaş, 2011:145).

1. HASILAT STANDARDININ AMACI

Hasılatın ve kazancın ikisini birden içeren gelirin tanımı; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, ortakların sermaye katkıları dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak yapılmaktadır. Tanımda da belirtildiği gibi hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir. Hasılatlara, satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları vb. örnek olarak gösterilebilir (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu [TMSK], 2011:521).

Hasılatın hangi aşamada kazanılmış sayılacağı ve hasılat olarak ne zaman kayda alınacağı, hasılatın en önemli konusudur. İşletmenin gelir getirici işleminin sonucu, ekonomik faydanın elde edileceğinin kesine yakın bir şekilde belirlendiği ve bu ekonomik fayda miktarının yeterli bir şekilde ölçülebildiği durumlarda kayda alınır. Bu standart farklı durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde doğduğunu belirlemeyi (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:267) ve belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan ele geçen hasılatla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamayı amaçlamaktadır (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu [TMSK], 2012:267).

2. TANIMLAR

Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 18/md.7):

Hasılat: İşletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen ve özkaynakta artışla sonuçlanan brüt ekonomik fayda tutarıdır. Ortakların sermayeye katkıları özkaynakta artışla sonuçlansa da bu işlem hasılat olarak kabul edilmemektedir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen ve devlete ödenen çeşitli isimlerdeki vergiler ekonomik yarar değildirler ve özkaynakta artış oluşturmadığından dolayı bu tutarlar hasılat dışında bırakılırlar. Hasılat, sadece, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içermektedir. Örneğin acente ilişkilerinde, acentesi olunan işletme adına yapılan işlemlerde sadece komisyon tutarı hasılattır (TMS 18/md.7-8).

Gelir: Tüm işletme faaliyetlerinin sonuçlarını kapsayacak şekilde, hasılatı da içine alan kazanımlardır (Kurt, 2009:490).

Kazanç: İşletmenin ana faaliyetlerinin ve ortakların katkısı dışında yine özkaynakta artış oluşturan tutarlardır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011:268).

Gerçeğe Uygun Değer: IASB ve FASB tarafından finansal araçların raporlanması için yayınlanan çeşitli standartlarda gerçeğe uygun değer esas alınmıştır (Terzi ve Kıymetli Şen, 2010:7). Türkiye Muhasebe Standartlarında da gerçeğe uygun değer birçok varlık ve yükümlülüğün ölçümünde esas alınmaktadır (Ayçiçek, 2011:71). TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında yapılan işlemlerde genel olarak gerçeğe uygun değer kullanılmakta, özellikle vadeli satışlardan kaynaklanan hasılatla ilişkin muhasebe kaydının doğru yapılabilmesinde gerçeğe uygun değer kavramının bilinmesi önem arz etmektedir (Şenel, 2009:392).

İngilizcede “fair value” olarak kullanılan kavram Türkçede “ gerçeğe uygun değer” veya “makul değer” olarak isimlendirilmekte, TMS-18 hasılat standardında gerçeğe uygun değer olarak kullanılmaktadır (Pamukçu, 2011:81).

Gerçeğe uygun değer, genel olarak bir varlığın veya yükümlülüğün karşılıklı pazarlık ortamında istekli alıcı ve satıcı arasında oluşan satış değeri olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte piyasaların durumuna göre gerçeğe uygun değeri belirlemekte güçlükler yaşanmaktadır. Özellikle az alınıp satılan ve piyasası

oluşmamış ürünlerde bu sorun daha fazla olmakta, aktif piyasası olan ürünlerde ise piyasada oluşan değerler bir varlığın gerçek değerini en doğru şekilde yansıtmaktadır (Topbaş, 2009:57).

Ürünün satış bedeli, nakit veya nakit benzeri değer olarak alındığında peşin satış gerçekleşir, gerçeğe uygun değer de bu satış tutarı olmaktadır. Vadeli olarak yapılan satış işleminde ise gerçeğe uygun değer, satış fiyatından vade farkı çıkarıldıktan sonra kalan peşin satış fiyatıdır (Kalmış ve Dereköy, 2010:127). Bir başka ifade ile gerçeğe uygun değer, vadeli satışlarda farklı zamanlara yayılan nakit girişlerinin bugüne indirgenmesi sonucu ulaşılan değeri belirtmektedir. TMS-18 Hasılat Standardı zamana dayalı ortaya çıkan gelirlerden, diğer gelirleri ayırarak ifade edilmesini ve muhasebeleştirilmesini hedeflemektedir (Şenel, 2009:394).

3. HASILAT STANDARDININ KAPSAMI

Bu standardın uygulama kapsamı mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesi olmak üzere üç başlıkta ele alınmıştır (Kalmış ve Dereköy, 2010:123).

Mallar: “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 içerir”(TMS 18/md.3).

Hizmet sunumları: “üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamında olmayıp, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardında belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır” (TMS 18/md.4).

Faiz: “Nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilen gelirler” (TMS 18/md.5a).

İsim hakları: “patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullanılmasında karşılığında talep edilen gelirlerdir” (TMS 18/md.5b).

Temettüler ise “Ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kâr tutarlarını ifade etmektedir”(TMS 18/md.5c).

Yukarıda sayılanlar dışında kalan gelir ve karların hangi standart kapsamında ele alınacağı aşağıdaki tabloda verilmiştir (Kurt, 2009:489). Bu tablo standardın son haline göre tekrar uyarlanmıştır.

Tablo 2: Hasılat Standardı Kapsamında Olmayan Gelir ve Karların İlişkili Olduğu Standartlar

Gelir Türü	Notlar	İlişkili Olduğu Standart
Finansal Kiralama Sözleşmeleri	-	TMS 17 Kiralama İşlemleri
Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler	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 28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleş.
	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 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı
Sigorta Poliçeleri	-	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması	TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler	TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması	27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler	TFRS 9 Finansal Araçlar <i>TMS 39 Finansal Araçlar: Muhas. ve Ölçme</i>
	20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler	TFRS 9 Finansal Araçlar
Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler	-	-
Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhas. veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler	-	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması		
Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat	-	-

Kaynak: Kurt, 2009’dan uyarlanmıştır.

4. HASILATIN ÖLÇÜLMESİ

Gelir, nakit ve nakit benzerlerinin alındığı zaman değil, işlemin gerçekleştiği anda doğar. Gelirin doğuşu tahakkuk ilkesine bağlıdır, ödeme şartı aranmaz. Mali tablolarda bu esas üzerine hazırlanır ve gelir-gider hangi dönemde gerçekleşmişse ödeme dönemlerine bakılmaksızın aynı dönemde muhasebeleştirilir (Kurt, 2009:491).

4.1. HASILATIN PEŞİN SATIŞ DURUMUNDA ÖLÇÜLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRMESİ

TMS-18 Hasılat Standardının Hasılatın Ölçülmesi başlığı altındaki ilk maddesi “Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür” şeklindedir. Hasılatın ölçülmesi vade yönünden ele alındığında satışların vadeli veya vadesiz olması hasılatın muhasebeleştirilmesi ve gelire alınma bakımından farklılık göstermektedir¹¹. Buna göre peşin satış durumunda hasılat kasaya giren tutardır. Kasaya giren tutar, ayrıca herhangi bir işlem yapılmaksızın gerçeğe uygun değer olarak ifade edeceğimiz tutarı ifade eder. Örneğin; 5.000 TL tutarında satış peşin olarak yapıldığında yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olmaktadır (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:178).

----- / -----		
100 KASA HESABI	5.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		5.000
----- / -----		

4.2. HASILATIN VADELİ SATIŞ DURUMUNDA ÖLÇÜLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRMESİ

Vadeli satışlarda ise, vadenin içine gömülü olan vade farkının mal satış bedelinden ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanıp işlemin tahakkuk ettiği zaman içerisinde gerçeğe uygun değerinin bulunması önemlidir (Elitaş, 2011:146). Aşağıdaki tabloda vadeli ve vadesiz işlemlerde gerçeğe uygun değer ve muhasebeleştirme esasları gösterilmiştir.

¹¹ <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/emreozercen/003/> (03.02.2013)

Tablo 3 :Hasılatın Ölçümü

<u>Hasılatın Ölçümü</u>	<u>Gerçeğe Uygun Değer</u>	<u>Muhasebeleştirme</u>
Vadeli Satışlar	Vadeye Kadar İskonto Edilmiş Tutarı	Vade Farkı Faiz Tahsilatı
Vadesiz Satışlar	Satışın Kendisi	Satışın Tamamı Hasılat

Kaynak: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/emreozercen/003/>

Yukarıda ifade edildiği gibi satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, satış geliri olarak muhasebeleştirilmeyip faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:178).

Faiz gelirlerinde yazarlar tarafından çeşitli hesaplar kullanılmıştır. Bu hesaplar aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

Tablo 4: Vade Farkına İlişkin Kullanılan Hesaplar

<u>Yazar</u>	<u>Hesap İsmi</u>
Kurt, 2009:495	380/480 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı 12X Ertelenmiş Gelirler Hesabı
Elitaş, 2011:148	124 Ertelenmiş Gelirler Hesabı
Örten, Kaval ve Karapınar, 2011:270	122 Alacaklar Reeskontu 382 Ertelenmiş Gelirler Hesabı
Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:181	380/480 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı
Şenel, 2009:398	X Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabı
Akdoğan ve Sevilengül, 2007:38	127 Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabı (Ertelenmiş Gelirler)
Kaygusuzoğlu, 2010:195	382 Ertelenmiş Gelirler Hesabı
Badem, 2012:68	127 Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabı

Kaynak: Şenel, 2009'dan uyarlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda yazarlar tarafından önerilen hesapların işlevleri birbirine hemen hemen benzerlik göstermekte, işlemlerde kullanılacak hesabın da hem satış hasılatının hem de ticari alacakların TMS 18 hasılat standardının 9. Maddesindeki“Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür” ifadesindeki işleve sahip olması gerekmektedir (Şenel, 2009:397).

Tabloyu incelediğimizde Ticari Alacaklar Reeskontu ve Ertelenmiş Gelirler başlığı altındaki hesaplar kullanılmıştır. Bazı eserlerde bu hesapların ikisi birden de kullanılmıştır. Tabloya baktığımızda da yönelimin Ertelenmiş Gelirler hesabının kullanılması yönünde olduğudur. Çalışmamızda kısa vadeli gelirler için “3..

Ertelemiş Gelirler”, uzun vadeli gelirler için de “4.. Ertelemiş Gelirler” hesabı kullanılacaktır.

Örneğin Peşin değeri 5.000 TL olan bir mal vadeli 6.000 TL’ye satılmıştır (Elitaş, 2011:146)

----- / -----

120 ALICILAR HESABI	6.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	5.000
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	1.000

----- / -----

----- / -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	1.000
642 FAİZ GELİRLERİ HS.	1.000

Tahsilat yapıldığında yapılacak kayıt.

----- / -----

4.3. HASILATIN PEŞİN FİYATINA VADELİ SATIŞI DURUMUNDA ÖLÇÜLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRMESİ

Peşin satış fiyatı üzerine vade farkı eklenerek vadeli satış yapılabildiği gibi peşin değerine vadeli olarak da satış yapılabilmektedir. Peşin değerine vadeli yapılan satışlarda da vade farkı hesaplanmalı ve vade sonunda elde edilen gelirin emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen bugünkü değeri bize hasılat tutarını vermektedir (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:179).

Örnek: Peşin fiyatı KDV hariç 100.000 TL olan bir mal peşin fiyatı ile 6 ay vadeli olarak senet karşılığında 01.10.2012 tarihinde satıldığında hasılat, 100.000 TL’nin bugünkü değerine eşittir. Aylık faiz oranının %1’dir.

GD	= Gelecek Değer veya Nominal Değer (vade sonundaki değer)
BD	= Bugünkü Değer veya Anapara
t	= Faiz Oranı
n	= Dönem sayısı olmak üzere;
GD	= $BD(1+t)^n$
BD	= $GD/(1+t)^n$
100.000	= $6.000/(1+0,01)^6$
BD	= 94.254,42 TL
Faiz Tutarı	= $100.000-94.254,42=5.795,48$ TL
KDV	= $100.000*\%18=18.000,00$ TL

Buna göre standarda uygun olarak yapılması gereken kayıt şöyle olmaktadır:

-----01.10.2012-----	
121 ALACAK SENETLERİ	118.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	94.254,42
391 HESAPLANAN KDV	18.000,00
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	2.854,49
4.. ERTELENMİŞ GELİRLER	2.940,99
----- / -----	

Bugünkü Değer Hesap Tablosu

Bugünkü Değer	Aylık Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Tahsilat	Kalan Tutar	Ödeme Tarihi
94.204,52	1%	942,04		95.146,56	31.10.2012
95.146,56	1%	951,47		96.098,03	30.11.2012
96.098,03	1%	960,98		97.059,01	31.12.2012
97.059,01	1%	970,59		98.029,60	31.01.2013
98.029,60	1%	980,30		99.009,90	28.02.2013
99.009,90	1%	990,10	100.000,00	0,00	31.03.2013

-----31.10.2012-----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER 942,04
642 FAİZ GELİRLERİ HS. 942,04
Ekim ayı faiz geliri kaydı

----- / -----

-----31.11.2012-----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER 951,47
642 FAİZ GELİRLERİ HS. 951,47
Kasım ayı faiz geliri kaydı

----- / -----

-----31.12.2012-----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER 960,98
642 FAİZ GELİRLERİ HS. 960,98
Aralık ayı faiz geliri kaydı

----- / -----

Ertelenmiş Gelirlerin Kısa Vadeli Olarak Muhasebe Kaydının Yapılması

----- 31.12.2012 -----

4.. ERTELENMİŞ GELİRLER	2.940,99	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER		2.940,99
----- / -----		

2013 Yılı Sonrası Muhasebe Kayıtları

-----31.01.2013-----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	970,59	
642 FAİZ GELİRLERİ HS.		970,59
Ocak ayı faiz geliri kaydı		
----- / -----		

-----28.02.2013-----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	980,30	
642 FAİZ GELİRLERİ HS.		980,30
Şubat ayı faiz geliri kaydı		
----- / -----		

-----31.03.2013-----

102 BANKALAR	118.000,00	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	990,10	
121 ALACAK SENETLERİ		118.000,00
642 FAİZ GELİRLERİ HS.		990,10
----- / -----		

Yukarıdaki örnekte emsal faiz oranı soruda belirtilmiştir. Ancak düzenlemenin oluşturduğu başlıca sorun kullanılacak faiz oranının tespiti ve faizin hesaplanmasıdır. Faiz oranının belirlenmesinde standart; öncelikle borçlunun kredi değerliliğine uygun bir faiz oranı öngörmekte, bunun yapılamadığı durumlarda ise

kullanılacak faiz oranı o işletmenin genelde uyguladığı faiz oranı olacaktır (Elitaş, 2011:146).

4.4. İSKONTOLAR

Standarda göre, işletme ve varlığın alıcısı arasındaki sözleşmede saptanan tutardan varsa kasa veya miktar iskontosu düşüldükten sonra alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun tutarı, satış sırasında hesaplanan hasılat tutarıdır (Kalmış ve Dereköy, 2010:128).

İskontolar katalog, kasa ve miktar iskontosu olmak üzere üçe ayrılırlar. Katalog iskontosu, satış anında yapılan fatura üzerinde gösterilen iskontodur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:282).

Kasa iskontosu, vadeli yapılan satışlarda alıcının vadesinden önce malın bedelini ödemesi dolayısıyla işletme tarafından alıcıya işletmenin kriterlerine göre indirim yapılmasıdır. Miktar iskontosu ise, alıcının belli tutarın üzerinde alış yapması durumunda belli oran ya da tutarlarda kendisine yapılan indirimdir (Demir, 2012:77).

Örnek: Aşan Lokantası 4 adet kızarmış piliç alana 1 adet kızarmış piliç kampanyası yapmaktadır. Kızarmış pilicin satış fiyatı 8 TL/adet (KDV dahil), maliyeti ise 5 TL/adet'dir. Müşteri bu kampanyadan yararlanarak 5 adet pilici 4 adet parası olan 32 TL' ye almıştır (KDV oranı %8'dir).

----- / -----		
100 KASA HESABI	32,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		29,62
391 HESAPLANAN KDV		3,38
----- / -----		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	25,00	
153 TİCARİ MALLAR		25,00
----- / -----		

Örnek: Zerdali Unlu Mamulleri yıllık 100 ton üzerinde Eseler Un'dan un alımı yaptıkları için Eseler Un 2.500 TL'lik iskonto yapmıştır.

----- / -----	
610 SATIŞ İSKONTOLARI	2.314
191 İNDİRİLECEK KDV	786
120 ALICILAR HESABI	2.500
----- / -----	

4.5. MAL VE HİZMET TAKASI

“Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat oluşturuu işlem olarak değerlendirilmez” (TMS 18/md.12). Aynı özelliklerde mal satan iki işletme çeşitli sebeplerle mallarını değiştirdiklerinde yapılan işlem hasılatı konu olmayacaktır. Özellikle standartta petrol ve süt ürünleri belirtilmekte, benzin istasyonlarının aralarındaki benzin alışverişi hasılat olarak değerlendirilmemektedir.

Ancak takas, birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde hasılat oluşturan bir işlem niteliğindedir (TMS 18/md.12). Örneğin buğday verip karşılığında un alınması hasılat oluşturan işlem olarak değerlendirilir (Kurt, 2009:494).“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” (TMS 18/md.12).

5. İŞLEMİN AYRIŞTIRILMASI

Bir satış işlemi bazı durumlarda birbirinden farklı iki hasılat oluşturur. İki farklı hasılatın olduğu durumlarda muhasebeleştirmede işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, yapılan tek işlemin ayrıştırılabilir kısımlarının farklı şekillerde muhasebeleştirilmesi gerekebilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:284).

Birbirinden farklı iki hasılat oluşturan satış işlemlerine aşağıdaki örnek verilebilir (Özkan, 2007:59);

- Montaj ve eğitim hizmeti dahil edilerek özel ekipmanların üretilip satılması,
- Cep telefonu faturasında dahil edilerek taahhülle cep telefonu hattı satılması,
- Satılan ürünlerin garanti sürelerinin uzatılması

gibi işlemler birden fazla bileşeni olan işlemlerdir.

İşlemin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarla ilişkilendirilmesine yardımcı olması açısından bu gibi birden fazla bileşeni olan işlemlerde bileşenlerin ayrıştırılması önem arz etmektedir (Özkan, 2007:59).

Örnek: Okumuş Medikal'in hastanelere sattığı röntgen cihazının fiyatı 275.000,00 TL'dir. Okumuş Medikal röntgen cihazına 2 yıl garanti vermekte, istendiği takdirde 35.000 TL karşılığında garanti süresini 1 yıl uzatarak toplam 3 yıl yapmaktadır. Okumuş Medikal toplam 310.000,00 TL karşılığında cihazı satmıştır (KDV oranı %18).

----- / -----	
102 BANKALAR HESABI	365.800,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.	275.000,00
391 HESAPLANAN KDV	55.800,00
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	35.000,00
----- / -----	

Garantisiz mal satışı şeklinde bir uygulama olmadığı için 2 yıllık garanti süresi işlemde ayrıştırılmamakta satış fiyatının içinde yer almaktadır. İşletmenin belli bir bedel karşılığında verdiği 1 yıllık uzatma olan garanti süresi ayrı bir işlem olduğu ve etkisi ölçülebildiği için satış bedelinden farklı olarak 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabında muhasebeleştirilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:285).

6. HASILATIN DOĞUŞU

Hasılatın hangi dönemde vergilenmeye tabi tutulacağı ve kar dağıtımına esas olabilecek duruma geleceği hasılatın ne zaman doğduğunun belirlenmesine bağlı olduğundan hasılatın ne zaman doğduğunu belirlemek muhasebede önemli bir sorundur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:285). TMS 18 hasılat standardında mal satışının oluşmasına ilişkin koşullar aşağıda belirtilmiştir.

- *İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;*
- *İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;*
- *Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;*
- *İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;*

6.1. İŞLETMENİN MALLARIN SAHİPLİĞİ İLE İLGİLİ ÖNEMLİ RİSK VE GETİRİLERİ ALICIYA DEVRETMİŞ OLMASI

Mal satışlarında malın alıcıya teslim edilip zilyetinin alıcıya geçmiş olması her durumda hasılatın mali tablolara alınması için yeterli olmamaktadır. Mal satışlarında TMS 18'deki ifadesiyle “malın sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin” alıcıya geçmesi gerekmektedir. “Sahiplilikle ilgili risk ve getiriler” ifadesi mala sahip olmanın, mal sahibi üzerindeki olumlu ve olumsuz tüm etkileri şeklinde belirtilirse olumlu etki getiri olumsuz etki ise risk olmaktadır (Özkan, 2007:68).

Özkan'ın çalışmasında belirttiği olumlu ve olumsuz durumları aşağıda tablo şeklinde gösterelim (Özkan, 2007:68).

Tablo 5: Sahiplikle İlgili Risk ve Getiri Oluşturan Durumlar

Risk (Olumsuz)	Getiri (Olumlu)
Teknolojik Eskime, Bozulma, Çürüme	Pazar Değerinin Artması
Çalınma	Malın Kullanım Hakkına Sahip Olma
Yer İşgal Etme	Malın Kullanımını Sınırlama
Stok Maliyeti Oluşturma	
Malın Pazar Değerinin Düşmesi	

Yukarıdaki tabloda belirtilen risk ve yararlar mülkiyet veya zilyedin devrine rağmen bazı durumlarda sürdürülebilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:285). Bu durumlar (Kurt, 2009:492);

- a. Satılan malların normal garantisi dışında, malın edinildiğinde veya kullanıldığında işletmenin ortaya çıkabilecek performans kusurunda oluşacak yükümlülüğü bulunuyorsa, satılan malın müşteri tarafından kullanılabilir veya ticari mal olarak işlem görmesi durumunda gelir kaydı yapılabilir. Aksi olması durumunda işlemler tamamlanmadan gelir kaydı yapılması mümkün değildir. Örneğin bir reklam şirketi X firmasından notebook bilgisayar satın almış, reklam şirketi video düzenleme ve dijital kurgulama programı olan Cyberlink Power Director programının çalışmasını istemiş firmada çalışacağını taahhüt etmiştir. Notebook bilgisayar reklam şirketine teslim edilip program çalışırsa gelir kaydı yapılabilir.
- b. İşletmenin yaptığı satışlarda hasılatın tahsil edilmesi, alıcının malı 3. kişilere satması koşuluna bağlı olduğu durumlarda gelir alıcının malları sattığı an kaydedilir.

- c. Satışın sözleşmede önemli bir yer tutan montajın yapılması koşuluna bağlı olduğu durumlarda; gelir malların kabulü, kurulumu ve muayenesi gerçekleştikten sonra kaydedilir.
- d. İşletme ile alıcı arasında yapılan sözleşmede bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin yapmış olduğu bu satışta iade edilip edilmeyeceği konusunda belirsizlik olması durumunda, teslimatın yasal kabulünden sonra yada sözleşmedeki malların geri ödeme hakkının dolmasına müteakip hasılat olarak kaydedilir. Satılan malın beğenilmeme veya alıcının çeşitli sebeplerle vazgeçme hakkının bulunduğu durumlarda ise, vazgeçme hakkı süresi bittikten sonra hasılat kayıtlara alınır.

6.2. İŞLETMENİN SATILAN MALLAR ÜZERİNDE ETKİN BİR KONTROLÜ VEYA SAHIPLIĞIN GENEL OLARAK GEREKTİRDİĞİ ŞEKİLDE BİR YÖNETİM ETKİNLİĞİNİ SÜRDÜRMEMESİ

Satılan malları ilişkin satış yapan işletme tarafından hiçbir şekilde karar verme tasarrufunun olmaması risk ve getirilerin devrinin bir göstergesidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:285).

6.3. HASILAT TUTARININ GÜVENİLİR BİÇİMDE ÖLÇÜLEBİLMESİ

TMS kavramsal çerçeve madde 4.41 da “*Bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için gereken ikinci şart, bu kalemin güvenilir bir şekilde tespit edilen bir maliyeti veya bir değeri olması şartıdır.*” denilmektedir. Kavramsal çerçevede açıklandığı gibi bir kalemin, güvenilir bir şekilde tespit edilen maliyeti veya bir değeri olduktan sonra tahakkuk ettirilebilir (Kurt,2009:492). Hasılat durumunun belirsiz olması durumunda hasılat kayda alınamayacağı gibi belirli bir şartın gerçekleşmesine bağlanan satışlar da güvenilir olarak ölçülemez. Koşullu satışlarda da hasılat kaydı yapılamaz (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:288).

6.4. İŞLEME İLİŞKİN EKONOMİK YARARLARIN İŞLETMECE ELDE EDİLMESİNİN MUHTEMEL OLMASI

Standartta “*Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılmaya veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir*” (TMS 18/md.18) şeklinde ifade edilmektedir. Bu ifadeye göre gelirin elde edilmesinden şüphe duyulmamalıdır. Bu konu ile ilgili aşağıdaki örnekler verilebilir (Kurt,2009:492);

- Yasal bir iznin söz konusu olduğu mal satışlarında hasılat, izin çıkana kadar kaydedilemez. Standartta bu konuyla ilgili şu örnek verilmiştir: Malların yabancı bir ülkeye yapıldığı satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. Yetkili otorite izin verdiğinde mal satışı konusunda belirsizlik ortadan kalktığı için hasılat finansal tablolara yansıtılır (TMS 18/md.18).
- Tahsilatın şüpheli duruma düştüğü ve yapılan satışla ilgili hasılatın da kayıtlara alındığı durumlarda standart hasılatın düzeltme yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılmasını önermektedir.

6.5. İŞLEME İLİŞKİN YÜKLENİLEN VEYA YÜKLENİLECEK OLAN MALİYETLERİN GÜVENİLİR BİÇİMDE ÖLÇÜLEBİLMESİ

Hasılatın kayıtlara alınabilmesi için malın satış fiyatının belirlenmesi ne kadar önemliyse işleme ilişkin yüklenilen ve yüklenilecek olan maliyetlerin de güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi o kadar önemlidir. Satış sırasında maliyet hala ölçülmediyse maliyet belirlenene kadar gelir ertelenmelidir. Satış ile birlikte maliyetin tespit edilemediği montajı ve kurulumu uzun süren ve ortaya çıkacak maliyetlerin önceden belirlenemediği durumlar da maliyet ortaya çıkana kadar hasılatın muhasebeleştirilmesi ertelenmelidir (Kurt, 2009:493). Mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel var ise yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TMS 18/md.19).

7. HİZMET SUNUMU DURUMUNDA HASILAT

Hizmet sunumunda hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi ve raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyinin dikkate alınması gerekir (TMS 18/md.20). Hasılatın tamamlanma düzeyinin dikkate alınarak kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Aşağıdaki yöntemler, tamamlama yüzdesinin belirlenmesinde kullanılabilir (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:183);

- a. *Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;*
- b. *Yapılan işe ilişkin incelemeler; veya*
- c. *Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.*

Bu standartta belirtilen tamamlama yüzdesi yöntemi, 11 nolu İnşaat Sözleşmeleri standardında belirtilenle aynı olmakla beraber aralarındaki tek fark yapılan işin inşaat sözleşmeleri kapsamında olmayan bir iş olmasıdır (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:9).

İşleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için ise aşağıdaki koşulların hepsinin gerçekleşmesi gerekir (TMS 18/md.20):

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

Gelirin tahsilinde şüphenin olmadığı ve hizmete ilişkin maliyetlerin doğruya yakın belirlendiği durumlarda hizmet satışı ile ilgili gelirler doğruya yakın bir şekilde ölçülebilir (Elitaş, 2011:159).

Hizmet sunumunun başlangıcında, işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur (TMS 18/md.27). Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir biçimde tahmin edilmediği ancak yapılan hizmet satışının katlanılmış maliyetlerinin geri kazanılmasının muhtemel olduğu durumlarda, işletme

sadece geri kazanabileceği beklenen maliyetler tutarında hasılatı finansal tablolarına yansıtır (Elitaş, 2011:159).

Hasılatın finansal tablolara yansıtılmayacağı durumlar ise,

- Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir biçimde tahmin edilemediği
- Katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlardır.

Bu durumlarda sadece katlanılan maliyetler gider olarak yazılır (Elitaş, 2011:159). Hizmet sunumunun muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek aşağıda gösterilmiştir.

Örnek¹²: Afyon’da bulunan bir memur derneği Avrupa Birliği kapsamında Güneydoğu Anadolu Bölgesinde bulunan üç şehrimizde 05.05.2013 tarihinde başlamak üzere ayda bir memurların kaynaşması adına kongreler düzenleyecektir. Dernek yıllık mali tablo düzenleyen ve çeşitli organizasyonlar yapan bir acenta ile bir kongre ücreti 50.000 TL’ye anlaşmıştır. Acenta bir kongre maliyetini 30.000 TL olarak belirlemiş ve 01.02.2013 tarihinde de üç kongre toplam fiyatı olan 150.000 TL’nin %50’sini avans almıştır. Acenta aldığı bu avansla aynı gün otele 45.000 TL avans vermiştir.

a. Sözleşmenin yapılması ve avansın alınması

-----01.02.2013-----		
100 KASA HESABI	75.000,00	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		75.000,00
----- / -----		

¹² Bu örnek aşağıdaki eserden üretilmiştir.

Ganite Kurt; “TMS-18 Hasılat” Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk, Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2009, s. 485-518

b. Otellere avans verilmesi

-----01.02.2013-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	45.000,00	
100 KASA HESABI		45.000,00
----- / -----		

c. Organizasyonun ilki 05.05.2013'de tamamlanmıştır.

-----05.05.2013-----

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	25.000,00	
121ALICILAR	25.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		50.000,00
----- / -----		

d. Tamamlanan kısmının maliyetinin kaydı

-----31.05.2013-----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000,00	
159VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		30.000,00
----- / -----		

-----31.05.2013-----

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000,00	
YANSITMA		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		30.000,00
----- / -----		

-----31.05.2013-----

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	30.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		30.000,00
YANSITMA		
----- / -----		

8. FAİZ, İSİM HAKLARI VE TEMETTÜLERİN DOĞMA ZAMANI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hasılatın gerçekleşmesi için ekonomik faydaların işletmeye akacağına yeterli güvenilirlikte ölçülebilmesi ve hasılatın tutarının da yeterli bir güvenilirlikte belirlenebilmesi koşullarını sağladıktan sonra aşağıdaki esaslara göre muhasebeleştirilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:296);

- Faiz, uygun ve zamanla orantılı bir şekilde birleşik faiz yöntemine göre (etkin faiz yöntemi);
- İsim hakları; ilgili sözleşmenin hükümleri ve tahakkuk esasına göre;
- Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları şirketten tahsil edilebilir veya hukuken kullanılabilir şekilde geldiğinde.

İşlenmiş faiziyle edinilen faiz getirili menkul kıymetlerde edinim öncesi faiz, gelirlere dönemsellik kavramına uygun olarak alınmalıdır (Kurt,2009:494). Menkul kıymetlerin edinim sonrasına ait kısmı ise finansal tablolara hasılat olarak yansıtılmalıdır (TMS 18/md.27).

Örnek: Bir işletme nominal bedeli 100.000,00 TL olan özel kesim tahvilini işlenmiş faiziyle beraber 01.07.2012 tarihinde 110.000,00 TL' ye almıştır. Özel kesim tahvilinin faiz dönemi 01.04-31.12.2012 olup döneme isabet eden faiz tutarı da 22.000,00 TL'dir.

Bu örnekte tahvilin alış değeri ile işlenmiş faizin muhasebeleştirilme yönteminde iki yaklaşım da gösterilecektir. İlk yaklaşımda, tahviller alış değeri ile kaydedilip işlenmiş faiz mali hesaplarda gösterilecek, ikinci yaklaşımda ise tahviller alışta işlenmiş faizlerinden ayrıştırılarak mali hesaplarda gösterilecektir (Elitaş, 2011:161).

1. Yaklaşım

-----01.07.2012-----

111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE 110.000

BONOLARI HESABI

111.01 İşlemiş Faiz

100 KASA HESABI 110.000

----- / -----

Tahvil Faizinin İtfası

-----31.12.2012-----

100 KASA HESABI 32.000

111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE 10.000

BONOLARI HESABI

111.01 İşlemiş Faiz

642 FAİZ GELİRLERİ HESABI 22.000

----- / -----

2. Yaklaşım

-----01.07.2012-----

111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE 100.000

BONOLARI HESABI

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR 10.000

100 KASA HESABI 110.000

----- / -----

Tahvil Faizinin İtfası

-----31.12.2012-----

100 KASA HESABI	22.000	
	198DİĞER ÇEŞ. DÖNEN VAR. HS.	10.000
	642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	12.000

----- / -----

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan patent, yazılım, telif hakları, filmler gibi ücret ve isim hakları muhasebeleştirilirken sözleşmenin özü dikkate alınır (Kalmış ve Dereköy, 2010:132). İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir ancak başka sistematik ve gerçekçi bir yöntem varsa tercih edilebilir (TMS 18/md.27).

Temettü gelirleri Standardın 30. maddesi c bölümünde ifade edildiği gibi hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:298).

Örnek: Anadolu İşletmesi 76.000 TL nominal değerli hisse senetlerini 01.12.2012 tarihinde 97.000 TL'ye satın almıştır.

-----01.12.2012-----

110 HİSSE SENETLERİ	76.000	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	21.000	
	100 KASA HESABI	97.000

----- / -----

Gelire dahil edilmiş faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıktığında ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık yolu ile gider yazılır. Bu durumda tahakkuk ettirilmiş gelirin düzeltilmesi yoluna gidilmez (Kurt, 2009:494).

9. HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA AÇIKLANACAK BİLGİLER

İşletme tarafından, bu standarda ilişkin olarak açıklanması gereken bilgiler aşağıda belirtilmiştir (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:183);

- Hizmet sunumlarında, tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler ve hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları
- Mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları ve temettüleri şeklinde doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hasılat sınıfı tutarı,
- Mal veya hizmet takası sebebiyle bütün hasılat sınıfları içinde yer alan hasılat tutarı

Örneğin vadeli satışlardan ortaya çıkan faiz gelirleri ve vadeli alışlardan ortaya çıkan faiz giderleri, gelir tablosu dipnotlarında açıklanması gereklidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:269-270).

Garanti maliyetleri, ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar nedeniyle ortaya çıkabilen koşullu borçlar ve koşullu varlıklarını işletmeler “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı hükümlerine göre açıklar (TMS 18/md.36).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL HASTANELERDE HASILAT KAYDININ MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE YAPILMASI

1. ÇALIŞMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu bölümde çalışmanın önemi, amacı ve yöntemi konusunda bilgiler verilecektir.

1.1. ÇALIŞMANIN AMACI

Çalışmanın amacı, Özel Hastane İşletmeleri'nde TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında yapılan işlemlere ilişkin hasılatın içerisinde oluşan çeşitli unsurlara ait hesaplamalar yapıldıktan sonra hesap kalemlerine ait rakamların belirtilerek, işlemlere ait muhasebe kayıtlarının oluşturulmasıdır.

Çalışma bu amaçla Özel Hastane İşletmesi örnek alınarak yapılmış ve gerekli işlemler tespit edilerek, bu işlemlere ait hesaplamalar ve muhasebe kayıtları yapılmıştır.

1.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ VE KATKISI

Çalışma Özel Hastane İşletmesi ve benzer şekilde işlem yapan işletmelerin alışılmadık dışında hesaplamalar ve muhasebe kayıtlarını öngörmesi sebebiyle örnek teşkil edecek bir çalışma olacaktır. Ülkemizde Muhasebe Standartlarının içselleştirilmesi adına da çalışma önem arz etmektedir.

Çalışma Muhasebe biriminde çalışan personele yol gösterici bir işlev görecektir ayrıca çeşitli çalışmalar için de örnek olacaktır.

1.3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Çalışma bir Özel Hastane işletmesi örnek alınarak yapılmıştır. Çalışmamızda örnek olarak aldığımız Özel Hastanede 38 Uzman Doktor, 5 Pratisyen Tabip, 2 Diş Tabibi, 1 Psikolog, 1 Diyetisyen, sağlık çalışanları, sekreterler ve şirket elemanları dahil toplam 400 çalışanı bulunmaktadır.

Özel Hastanede Acil, Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi, Anestezi ve Reanimasyon, Biyokimya, Cildiye (Dermatoloji), Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları, Dahiliye, Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Merkezi, Genel Cerrahi, Göz Hastalıkları, Göğüs Hastalıkları, İntaniye (Bulaşıcı Hastalıklar), Kadın Hastalıkları ve Doğum, Kalp-Damar Cerrahisi, Kardiyoloji, Kulak Burun Boğaz, Nöroloji, Nörosirürji (Beyin Cerrahi), Ortopedi ve Travmatoloji, Psikiyatri, Üroloji (Bevliye) olmak üzere toplam 21 bölümde hizmet vermektedir.

Hastanede günlük polikliniklerde hasta sayısı 700'den aşağıya düşmemektedir. Hastane 130 yataklı olup odalar tek kişilik olarak tasarlanmıştır.

Çalışma verilerimiz 01.04.2013-24.05.2013 tarihleri arasında Özel Hastanenin Yeminli Mali Müşaviri ve Muhasebe Departmanında bulunan çalışan muhasebeci kişiler tarafından sözlü olarak alınmıştır. Özel Hastanenin internet sitesinde bulunan bilgilerden de yararlanılmıştır. Çalışmamızda örnek aldığımız Özel Hastane işletmesinde bulunmayan birkaç işlem için örnekler de oluşturulmuştur.

2. ÇALIŞMAYA İLİŞKİN ÖRNEKLER

2.1. HASTA KATILIM PAYININ ALINMASINA İLİŞKİN ÖRNEK

A isimli hasta muayene için X A.Ş İsimli Özel Hastane'ye 07.01.2013 tarihinde gelmiş 12 TL hasta katılım payını peşin ödemiştir. Buna göre yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

-----07.01.2013-----

100 KASA HESABI	12,00	
		336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
		12,00

----- / -----

2.2. FARK ÜCRETİNİN PEŞİN OLARAK ALINMASINA İLİŞKİN ÖRNEK

07.01.2013 tarihinde muayene olan A isimli hastaya röntgen, ultrason ve kan tahlilleri sonrası 16.01.2013 tarihinde “Tiroidektomi (Tamamlayıcı, total)” ameliyatı için gün verilmiş ve Sağlık Uygulama Tebliği’nde (SUT) 1.438,70 TL olarak belirlenen paket fiyat için hastane KDV hariç 1.294,00 TL fark ücreti istemiştir. A isimli hasta ameliyatı olacağı gün 1.294,00 TL’yi peşin ödemiştir. Tahsilat kaydı şu şekildedir.

-----16.01.2013-----

100 KASA	1.397,52	
		600 YURTİÇİ SATIŞLAR
		1.294,00
		391 HESAPLANAN KDV
		103,52

----- / -----

2.3. FARK ÜCRETİNİN SENET KARŞILIĞINDA ALINMASINA İLİŞKİN ÖRNEK (VADE FARKSIZ)

15.09.2012 tarihinde muayene olan A isimli hastaya röntgen, ultrason ve kan tahlilleri sonrası 01.10.2012 tarihinde “Tiroidektomi (Tamamlayıcı, total)” ameliyatı için gün verilmiş ve SUT’da 1.438,70 TL olarak belirlenen paket fiyat için hastane KDV hariç 1.294,00 TL fark ücreti istemiştir. X isimli hasta ameliyatı olacağı gün 1.294,00 TL için 6 aylık senet vermiştir. Aylık emsal faiz oranı %3’dür.

Peşin değerine vadeli yapılan satışlarda vade farkı hesaplanmalıdır. Vade sonunda elde edilen gelirin emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen bugünkü değeri bize hasılat tutarını verecektir (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006:179).

$$BD = GD/(1+t)^n$$

$$BD = 1.294,00/(1+0,03)^6$$

$$BD = 1.083,70 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Geliri} = 210,30 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Tutarı} = 1.294,00 * \%8 = 103,52 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam Tutar} = 1.397,52 \text{ TL}$$

----- 01.10.2012 -----

121 ALACAK SENETLERİ HESABI	1.397,52
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.	1.083,70
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	100,49
4.. ERTELENMİŞ GELİRLER	109,81
391 HESAPLANAN KDV	103,52

----- / -----

Her ay bitiminde Faiz Gelirleri Hesabına aktarılması gereken kazanılmış faiz tutarının hesaplanması:

Ameliyat Gelirinin Bugünkü Değeri	Aylık Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Tahsilat	Dönem Sonu Alacak Toplamı	Ödeme Tarihi
1.083,70	3%	32,51		1.116,21	31.10.2012
1.116,21	3%	33,49		1.149,70	30.11.2012
1.149,70	3%	34,49		1.184,19	31.12.2012
1.184,19	3%	35,53		1.219,72	31.01.2013
1.219,72	3%	36,59		1.256,31	28.02.2013
1.256,31	3%	37,69	1.294,00	0,00	31.03.2013

Faiz Tutarlarının Muhasebe Kayıtları

----- 31.10.2012 -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	32,51	
642 FAİZ GELİRLERİ		32,51

----- / -----

----- 30.11.2012 -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	33,49	
642 FAİZ GELİRLERİ		33,49

----- / -----

----- 31.12.2012 -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	34,49	
642 FAİZ GELİRLERİ		34,49

----- / -----

Ertelenmiş Gelirlerin Kısa Vadeli Olarak Muhasebe Kaydının Yapılması

----- 31.12.2012 -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	109,81	
4.. ERTELENMİŞ GELİRLER		109,81

----- / -----

2013 Sonrası Faiz Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

----- 31.01.2013 -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	35,53	
642 FAİZ GELİRLERİ		35,53

----- / -----

----- 28.02.2013 -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	36,59	
642 FAİZ GELİRLERİ		36,59

----- / -----

Hasta Tarafından Paranın Banka Hesabına Ödenmesi

----- 31.03.2013 -----

102 BANKA HESABI	1.359,62	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	37,69	
642 FAİZ GELİRLERİ		37,69
121 ALACAK SENETLERİ		1.359,62

----- / -----

Yukarıda belirtilen örnekte X isimli hasta fark ücretini senetli değil de senetsiz yapmış olsaydı. Muhasebe kayıtları açısından herhangi bir farklılık olmayacaktı.

2.4. FARK ÜCRETİNİN SENET KARŞILIĞINDA ALINMASINA VE ÖZEL HASTANENİN ÜZERİNE VADE FARKI KOYMASINA İLİŞKİN ÖRNEK

07.01.2013 tarihinde muayene olan A isimli hastaya röntgen, ultrason ve kan tahlilleri sonrası 16.01.2013 tarihinde “Tiroidektomi (Tamamlayıcı, total)” ameliyatı

için gün verilmiş ve SUT’nde 1.438,70 TL olarak belirlenen paket fiyat için hastane KDV hariç 1.294,00 TL fark ücreti istemiştir. A isimli hasta ameliyatı olacağı gün 1.294,00 TL için 3 ay vadeli senet vermeyi teklif etmiş, işletme sorumlusu da vade farkı olarak 132,38 TL eklenmesi koşuluyla teklifi kabul etmiştir. Hastane giderleri belirlenmiş ve “Tiroidektomi (Tamamlayıcı, total)” ameliyatı için toplam maliyetini 1.750,00 TL olarak belirlemiştir.

İskonto oranını bulmak içinde aynı formülü kullanacağız;

$$BD = GD/(1+t)^n$$

$$1.294,00 = 1.426,38/(1+t)^3$$

$$t = \%3,3$$

$$\text{Toplam Tutar} = 1.426,38 \text{ TL}$$

$$\text{KDV} = 1.426,38 * 0,08 = 114,11 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Dahil Tutar} = 1.540,49 \text{ TL}$$

----- 16.01.2013 -----

121 ALACAK SENETLERİ HESABI	1.540,49
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	1.294,00
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	132,38
391 HESAPLANAN KDV	114,11

----- / -----

Ameliyat Gelirinin Bugünkü Değeri	Aylık Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Tahsilat	Dönem Sonu Alacak Toplamı	Ödeme Tarihi
1.294,00	3,3%	42,70		1.336,70	16.02.2013
1.336,70	3,3%	44,11		1.380,81	16.03.2013
1.380,81	3,3%	45,57	1.426,38	0,00	16.04.2013

Faiz Kayıtlarının Muhasebeleştirilmesi

----- 16.02.2013 -----		
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	42,70	
642 FAİZ GELİRLERİ		42,70
----- / -----		
----- 16.03.2013 -----		
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	44,11	
642 FAİZ GELİRLERİ		44,11
----- / -----		
----- 16.04.2013 -----		
102 BANKA HESABI	1.540,49	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	45,57	
642 FAİZ GELİRLERİ		45,57
121 ALACAK SENETLERİ		1.540,49
----- / -----		

Erken Ödeme İskontosu Yapılması

Yukarıdaki örnekte A isimli hasta ameliyat olduktan sonra işletme sorumlusuyla görüşüp ödemeyi 16.02.2013 tarihinde yapacağını ve senedinden 100,00 TL iskonto yapmasını istemiş ilgili kişide bu teklifi kabul etmiştir.

----- 16.02.2013 -----

100 KASA HESABI	1.440,49	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	42,70	
191 İNDİRİLECEK KDV	7,41	
610 SATIŞ İSKONTOLARI	92,59	
642 FAİZ GELİRLERİ		42,70
121 ALACAK SENETLERİ		1.540,49

----- / -----

2.5. FARK ÜCRETİNİN KREDİ KARTIYLA ÖDENMESİNE DAİR ÖRNEK

30.08.2012 tarihinde 12 TL katılım payını ödeyip muayene olan Bay F isimli hasta muayene olmuş ve “Mediastinal kist veya tümör eksizyonu” tedavisini olması gerektiğini doktoru belirtmiştir. Bu hastalığın tedavisi için hastane 30.08.2012 Perşembe muayenesi yapıldıktan sonra 2 gün Hastanede kalacak ve cumartesi günü taburcu edilecektir. X Hastanesi tüm yapılan işlemleri için maliyetlerini belirlemiştir.

Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Genel Tebliği 1.9.4 nolu maddesinde “Sözleşmeli/protokollü sağlık kurumları, asgari banyo, TV ve telefon bulunan; 2 yataklı odalarda sundukları otelcilik hizmetleri için SUT eki EK-2/B Listesinde 510.010 kod ile yer alan “Standart yatak tarifesi” işlem bedelinin 1,5 katını, tek yataklı odalarda ise 3 katını geçmemek üzere kişilerden ilave ücret alabilir.”

Bay F banyo, tv ve telefon bulunan tek kişilik odada kalmayı tercih etmiş ödemesini de 01.09.2013 tarihinde 6 taksit şeklinde Z kredi kartıyla gerçekleştirmiştir. Aylık emsal faiz oranı %3’dür.

Ücret Hesaplaması

Mediastinal kist veya tümör eksizyonu EK-2/B puanı =1176,69

SUT'da yayınlanan katsayı =0,593

Tutarı =1176,69*0,593=697,77 TL

Oda Ücret Puanı ve Tutarı = 50,59*0,593=29,99 TL

3 Katı İlave Ücret =29,99*3=89,97 TL

Toplam Ücret =697,77+89,97=787,74 TL

KDV =787,74*%8=63,02 TL

KDV Dahil Ücret =787,74+63,02=850,76 TL

Ödeme Planı

Toplam Ödenecek Tutar	Ödeme Tutarı	Kalan Tutar	Ödeme Tarihi
850,76	141,81	708,95	30.09.2012
708,95	141,79	567,16	31.10.2012
567,16	141,79	425,37	30.11.2012
425,37	141,79	283,58	31.12.2012
283,58	141,79	141,79	31.01.2013
141,79	141,79	0,00	28.02.2013

Her ay tahsil edilecek olan tutarların bugünkü değeri aşağıdaki gibidir.

$$BD = \frac{141,82}{(1+0,03)^1} + \frac{141,79}{(1+0,03)^2} + \frac{141,79}{(1+0,03)^3} + \frac{141,79}{(1+0,03)^4} + \frac{141,79}{(1+0,03)^5} + \frac{141,79}{(1+0,03)^6}$$

BD=768,12 TL

Yurt içi satışlar= 768,12-63,02=705,10 TL

Ertelenmiş faiz geliri=850,76-768,12=82,64 TL

Ödeme Tarihi	Hizmet Bedeli	Taksit Tutarı	Faiz	Anapara Ödemesi	Bakiye
30.09.2012	768,12	141,81	23,04	118,77	649,35
31.10.2012	649,35	141,79	19,48	122,31	527,04
30.11.2012	527,04	141,79	15,81	125,98	401,07
31.12.2012	401,07	141,79	12,03	129,76	271,31
31.01.2013	271,31	141,79	8,14	133,65	137,66
28.02.2013	137,66	141,79	4,13	137,66	0,00
		850,76	82,64	768,12	

Hasta Katılım Payının Hastadan Alınması

-----30.08.2012-----

100 KASA HESABI	12,00	
		336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
		12,00

----- / -----

Kredi Kartıyla Ödeme Gerçekleştirildikten Sonra Yapılacak Kayıt

----- 01.09.2012 -----

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI	850,76	
		600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.
		659,72
		3.. ERTELENMİŞ GELİRLER
		70,36
		4.. ERTELENMİŞ GELİRLER
		12,28
		391 HESAPLANAN KDV
		63,02

----- / -----

Taksit Ödemelerinin ve Faiz Gelirlerinin Muhasebe Kayıtları

----- 30.09.2012 -----

102 BANKALAR HESABI	141,81	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	23,04	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		141,81
642 FAİZ GELİRLERİ		23,04

----- / -----

----- 31.10.2012 -----

102 BANKALAR HESABI	141,79	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	19,48	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		141,79
642 FAİZ GELİRLERİ		19,48

----- / -----

----- 30.11.2012 -----

102 BANKALAR HESABI	141,79	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	15,81	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		141,79
642 FAİZ GELİRLERİ		15,81

----- / -----

----- 31.12.2012 -----

102 BANKALAR HESABI	141,79	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	12,03	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		141,79
642 FAİZ GELİRLERİ		12,03

----- / -----

Ertelenmiş Gelirlerin Kısa Vadeli Olarak Muhasebe Kaydının Yapılması

----- 31.12.2012 -----

4.. ERTELENMİŞ GELİRLER	12,27	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER		12,27
----- / -----		

2013 Yılı Sonrası Muhasebe Kayıtları

----- 31.01.2013 -----

102 BANKALAR HESABI	141,79	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	8,14	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		141,79
642 FAİZ GELİRLERİ		8,14
----- / -----		

----- 28.02.2013 -----

102 BANKALAR HESABI	141,79	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	4,13	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		141,79
642 FAİZ GELİRLERİ		4,13
----- / -----		

2.6. ÖZEL HASTANENİN YAPTIĞI İŞLEMLERİ SGK'NA FATURA ETMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK

X A.Ş. İsimli Özel Hastanede 2012 yılı ekim ayında yapılan tüm işlemlerin 15.11.2012 tarihine kadar SGK gönderilmesi gerekmektedir. X Hastanesi tarafından SGK'na gönderilen faturalar örnekleme yöntemiyle incelenmekte ve inceleme bittikten sonra kesinti oranı hastaneye bildirilmektedir. Hastane duruma itiraz etmezse hesaba 15.01.2013 tarihinde yatmaktadır. Sağlık sektöründe aylık faiz oranı %2'dir.

X Hastanesi hastalardan katılım payı olan 12 TL'yi peşin almakta ve ocak ayı katılım payı toplamı 93.012,00 TL'dir.

Hastanesinin Ekim ayında yapmış olduğu işlemler (KDV Dahil);

Ayaktan hasta muayene, konsültasyon işlemleri	=98.435,45 TL
Yatan hasta muayene, konsültasyon ve rapor işlemleri	=100.980,21 TL
Ayaktan hasta laboratuvar işlemleri	=9.879,90 TL
Yatan hasta laboratuvar işlemleri	=75.676,12 TL
Ayaktan hasta radyoloji görüntüleme işlemleri	=12.081,54 TL
Yatan hasta radyoloji görüntüleme işlemleri	=32.079,50 TL
Ayaktan hasta tıbbi uygulama işlemleri	=153.012,98 TL
Yatan hasta tıbbi uygulama işlemleri	=123.870,98 TL
Yatan genel uygulamalar ve girişim işlemleri	=17.021,71 TL
Yatan hasta ameliyat ve anestezi işlemleri	=143.912,09 TL
Yatan hasta yatak ve refakat işlemleri	=169.845,00 TL
İlaç gelirleri	=13.098,89 TL
Tıbbi sarf malzeme gelirleri	=97.012,91 TL
Toplam	=1.046.907,28 TL

X Hastanesi 01.10.2012-31.10.2012 tarihinde yapılan tüm işlemler yukarıda belirtildiği şekildedir. Yapılan tüm işlemlerin ödemesi gerekli incelemeler yapıldıktan sonra 15.04.2013 tarihinde kurum hesabına yatacaktır. Yatacak olan 1.046.907,28 TL'nin bugünkü değerini indirgememiz gerekmektedir. Burada bugünkü değeri indirgeyeceğimiz tarihin başlangıcını bulmak önem arz etmektedir. Çünkü fatura dönemi içerisinde 01.10.2012 tarihli faturalar olduğu gibi 31.10.2012 tarihli faturalar da vardır. Özel Hastaneler de kullanılan yazılımlar günlük olarak değil aylık olarak dönemi sonlandırmaktadır. Çok fazla işlemin olduğu Özel Hastanelerde işlemlerin günlük olarak ayrıştırılması ve bunlar için ayrı ayrı bugünkü değere indirgemek çok fazla iş yükü doğuracağı gibi bilgileri de anlamsız kılacaktır. Örten ve Diğerleri (2012) bazı sektörlerde bir ay vadeli satış peşin satış gibidir. Bu sebeplerden dolayı bugünkü değeri hesaplama başlangıç tarihi 01.02.2013 olarak alınmalıdır.

SGK'dan Alacak Toplamı	=1.046.907,28
KDV Tutarı	=1.046.907,28*%8=83.752,58 TL
Hasta Katılım Payı	=93.012,00 TL

SGK'dan Alacak Toplamından hasta katılım payının da çıkarılması gerekmektedir. Çünkü hasta katılım payı ocak ayı içerisinde her hastadan SGK adına alınmış herhangi bir yere ödemesi yapılmamış X Hastanesinin kasa hesabında bulunmaktadır.

Bugünkü Değer Hesabına Konu Olan Tutarın Bulunması

SGK'dan Alacak Toplamı-(KDV Tutarı+Hasta Katılım Payı)

$$=1.046.907,28-(83.752,58+93.012,00)$$

$$=870.142,70 \text{ TL}$$

=Aylık Faiz Oranı %2,

=Faiz süresi de 01.02.2013-15.04.2013 olmak üzere $2,5^{13}$ aydır.

$$BD = GD/(1+t)^n$$

$$BD = 870.142,70/(1+0,02)^{2,5}$$

$$BD = 828.073,27 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Tutarı} = 870.142,70 - 828.073,27 = 42.069,43 \text{ TL}$$

SGK' da Alacağın Bugünkü Değeri	Aylık Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Tahsilat	Kalan Tutar	Ödeme Tarihi
828.073,27	2%	16.561,47		844.634,74	30.11.2012
844.634,74	2%	16.892,69		861.527,43	31.12.2012
861.527,43	2%	8.615,27	870.142,70	0,00	15.01.2013

¹³ Formüle 1 TL'den az sapmalar olduğu için formüle zaman "2,502475" olarak kullanılmıştır.

Faturaların Muhasebeleştirilmesi

----- 01.11.2012 -----		
120 ALICILAR HESABI		953.895,28
100 KASA HESABI		93.012,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		828.073,27
391 HESAPLANAN KDV		83.752,58
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		93.012,00
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER		33.454,16
4.. ERTELENMİŞ GELİRLER		8.615,27
----- / -----		

Faiz Gelirlerinin Muhasebe Kayıtları

----- 30.11.2012 -----		
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER		16.561,47
642 FAİZ GELİRLERİ		16.561,47
----- / -----		
----- 31.12.2012 -----		
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER		16.892,69
642 FAİZ GELİRLERİ		16.892,69
----- / -----		

SGK tarafından örnekleme yoluyla incelenen ocak ayı faturalarında 2,32 olarak belirlenen hata payı X Hastanesinin ekim ayı tüm alacaklarından kesinti tutarı olarak 02.01.2013 tarihinde X Hastanesine bildirilmiştir. X Hastanesi duruma itiraz etmemiş ve 15.01.2013 tarihinde SGK tarafından banka hesabına ödemesi yapılmıştır.

Hasılat standardının 18. Maddesinde “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.” şeklinde ifade edilmektedir.

Standarda göre SGK’dan %2,32 kesinti oranını finansal tabloların düzeltilmesi yerine gider olarak yansıtmanız gerecektir. Kesinti oranına göre kesinti tutarını hesaplayalım;

$$\begin{aligned}\text{Kesinti Tutarı} &= 1.046.907,28 * \%2,32 \\ &= 24.288,24 \text{ TL}\end{aligned}$$

----- 02.01.2013 -----

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI 24.288,24

120 ALICILAR HESABI 24.288,24

----- 02.01.2013 -----

654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI 24.288,24

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HES. 24.288,24

----- / -----

----- 02.01.2013 -----

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HES. 24.288,24

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI 24.288,24

----- / -----

Ertelenmiş Gelirlerin Kısa Vadeli Olarak Muhasebe Kaydının Yapılması

----- 31.12.2012 -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	8.615,27	
		4.. ERTELENMİŞ GELİRLER
		8.615,27
----- / -----		

Ödemenin Gerçekleştirilmesi

Kesinti Tutarının Düşülmesi =1.046.907,28-24.288,24

Ödenmesi Gereken Tutar =1.022.619,04 TL

----- 15.01.2013 -----

102 BANKALAR HESABI	929.607,04	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	93.012,00	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	8.615,27	
		120 ALICILAR HESABI
		929.607,04
		100 KASA HESABI
		93.012,00
		642 FAİZ GELİRLERİ
		8.615,27
----- / -----		

2.7. ÖZEL HASTANENİN SİGORTA ŞİRKETLERİNDEN ALACAĞINA İLİŞKİN ÖRNEK

Kişiler Sigorta kuruluşlarından çeşitli koşullarda sağlık sigortası yaptırmaktadırlar. Bu koşullar çerçevesinde hastalar Özel Hastanelerde muayene olduklarında yapılacak tedavi ve ameliyata göre özel hastanelerin istediği fark ücretini hiç ödeme yapmadan sigorta şirketleri karşılamakta veya belirli bir yüzdesini ödemektedirler.

Bayan K sürpriz sağlık giderleri ile karşılaşmamak için R Sigorta Şirketine sağlık sigortası yaptırarak 01.01.2008 tarihinde sözleşme imzalamıştır. Bayan K

07.02.2013 tarihinde rahatsız olmuş X Hastanesine muayene için gelmiştir. Herhangi bir fark ücreti ödemediği muayene olmuş doktoru da “Böbrek transplantasyonu” ameliyatı olması gerektiğini belirtmiştir. SUT EK-2C puanı 52276,56¹⁴ olan ameliyatın KDV hariç tutarı 31.000,00 TL ($52.276,56 \times 0,593^{15}$)’dir. R sigorta şirketi “Böbrek transplantasyonu” ameliyatının %70’ni karşılamaktadır. %30’unda Bayan K’nin ödemesi gerekmektedir. Ancak Bayan K yanında para olmadığını ve ödeme için en erken 17.02.2013 tarihinde yapacağını belirtmiştir. Hastane yönetimi bayan K’nin teklifini kabul etmiştir. Bayan K aynı gün ameliyata alınmıştır. R Sigorta Şirketi ile X Hastanesi arasında yapılan sözleşme gereği ödemeler 3 ay sonra hastanenin banka hesabına yatmaktadır. Sağlık Sektöründe aylık faiz oranı %2’dir.

Sigorta Şirketinin Ödeyeceği Tutar	=31.000,00*%70=21.700,00 TL
KDV Dahil Sigorta Şirketinin Öde.Tut.	=21.700,00*1,08=23.436,00 TL
Bayan K’nin Ödeyeceği Tutar	=31.000,00*%30=9.300,00 TL
KDV Dahil Bayan K’nin Ödeyeceği Tutar	=9.300,00*1,08=10.044,00 TL
Hasta Katılım Payı	=12,00 TL

Yapılan işlemde hasta muayene olmaya gelir gelmez SGK adına alınacak olan 12 TL hasta katılım payını Bayan K’nin sigorta şirketi ile anlaşması olduğu için Sigorta Şirketi ödeyecektir. 07.02.2013 tarihinde muayene gelen Bayan K’nin 12 TL hasta katılım payını sigorta şirketi anlaşma gereği hastaneye 07.05.2013 tarihinde ödeyecektir. SGK adına alınan bu tutarda 15.05.2013 tarihinde SGK’nun X Hastanesine yapılacak ödemelerinden mahsup edilecektir. Bu sebepten dolayı hasta katılım payının bugünkü değer hesabına konu edilmemesi gerektiğini düşüncesindeyiz.

Bayan K’nin ameliyatından 10 gün sonra ödeyeceği tutarın da bugünkü değer hesabına konu edilmemesi gerekir. Çünkü bazı sektörlerde bir ay vadeli satış peşin satış gibi değerlendirilmekte, kesilen faturanın ödemesi süresi bir ayı geçse bile herhangi bir faiz talebinde bulunulmamaktadır. Faturaların üzerinde de bu fatura

¹⁴24.03.2013 tarih 28597 sayılı sosyal güvenlik kurumu sağlık uygulama tebliği EK-2C’de bulunan puanı

¹⁵24.03.2013 tarih 28597 sayılı sosyal güvenlik kurumu sağlık uygulama tebliğinde bulunan katsayı

tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmeyen faturalar için günlük %0,9 faiz uygulanacaktır şeklinde bilgiler mevcuttur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:277).

Bu bilgiler ışığında bugünkü değer hesabına konu olan tutar sadece sigorta şirketinden alınacak tutardır.

Bugünkü Değer Hesabına Konu Olan Tutar =21.700,00 TL

Bugünkü Değer =21.700,00/(1+0,02)³

Bugünkü Değer =20.448,39 TL

R Sigorta Şirketinden Alacağın Bugünkü Değeri	Aylık Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Tahsilat	Kalan Tutar	Ödeme Tarihi
20.448,39	2%	408,97		20.857,36	07.03.2013
20.857,36	2%	417,15		21.274,51	07.04.2013
21.274,51	2%	425,49	21.700,00	0,00	07.05.2013

Sigorta Şirketi ve Hastadan Alacağa İlişkin Kayıt

----- 07.02.2013 -----

120 ALICILAR HESABI	33.492,00
120.01 Sigorta Şirketinden Al.	23.436,00
120.02 Hastalardan Alacaklar	10.044,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	29.748,39
391 HESAPLANAN KDV	2.480,00
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	12,00
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	1.251,61

----- / -----

Bayan K'nin Hastaneye Ödeme Yapması

----- 17.02.2013 -----

100 BANKALAR HESABI	10.044,00	
100.02 Hastalardan Alacaklar	10.044,00	
120 ALICILAR HESABI		10.044,00

----- / -----

Faiz Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

----- 07.03.2013 -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	417,15	
642 FAİZ GELİRLERİ		417,15

----- / -----

----- 07.04.2013 -----

3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	425,49	
642 FAİZ GELİRLERİ		425,49

----- / -----

Sigorta Şirketinden Paranın Tahsil Edilmesi

----- 15.04.2013 -----

102 BANKALAR HESABI	23.448,00	
3.. ERTELENMİŞ GELİRLER	425,49	
120 ALICILAR HESABI		23.436,00
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		12,00
642 FAİZ GELİRLERİ		425,49

----- / -----

2.8. ÖZEL HASTANELERİN İNTERAKTİF MUAYENE GELİRLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK

X A.Ş. isimli hastane interaktif muayene için X isimli internet sitesini kurmuştur. X isimli internet sitesine üyelikler, üyelerin yetkilerine göre ücretlendirilmiş olup üyeliklerle ilgili KDV dahil fiyat listesi ve yetkileri aşağıda belirtilmiştir.

Üyelik Koşulları

Bronz Üyelik: 100,00 TL, daha önce sorulan sorularla ilgili cevapları okuyabilirler.

Gümüş Üyelik:250,00 TL,daha önce sorulan sorularla ilgili cevapları okuyabilir, konuyla ilgili videoları seyredebilirler ve yazılı olarak soru sorabilirler.

Altın Üyelik : 750,00 TL, bronz ve gümüş üyelerin tüm haklarına sahip olup görüntülü konferans sistemiyle istedikleri doktora soru yöneltebilirler (konferans görüşmeleri ay içerisinde 5'i geçemez).

X A.Ş. geçmiş yıllar tecrübelerine göre bronz üyelik için maliyetini 30,00 TL, gümüş üyelik için maliyetini 130,00 TL, altın üyelik içinse 430,00 TL olarak belirlemiştir. İşletme ekim ayı içerisinde doktorlara 3.000,00 TL, internet sitesi giderleri olarak da 1.800,00 TL(KDV dahil) olmak üzere toplam 4.800,00 TL'yi banka hesabından ödeme yapmıştır.

A İsimli kişinin yeni bir çocuğu doğmuş ve eşinin de psikolojik sorunları olduğu için 01.11.2012 tarihinde kredi kartıyla tek çekim olarak Altın Üyelik yaptırmıştır.

Hizmet sunumu yapılan bu işlemde hasılat standardının 20. Maddesine göre sonucun güvenilir biçimde tahmin edilmesi gerektirmektedir. Standart aynı maddede sonucunun güvenilir biçimde ölçülmesi için gerekli şartları belirtmiştir. Bu şartlar bakımından örneğimizi ele alalım;

- a. Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; Örneğimizde hasılat tutarı KDV dahil 750,00 TL'dir.

- b. İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması; Ödeme peşin yapılmış, önceden işleyen bir sistem bulunmakta ve maliyette bellidir.
- c. Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; Üyelik 12 ayı kapsadığı için her ayın sonunda hizmetin 1/12'si sunulmaktadır.
- d. İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; Hizmet sunumunun maliyeti 430,00 TL olarak ölçülmüştür.

Hizmet sunumu gereken şartları taşımakta ve standarda göre hasılat işleminin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyleri dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Kredi kartıyla ödemeye ilişkin Muhasebe Kaydı

----- 01.11.2012 -----

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	750,00	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		750,00

----- / -----

İşletmenin yaptığı ödemeler

----- 01.11.2012 -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.476,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	324,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.000,00	
102 BANKALAR HESABI		4.800,00

----- / -----

Tamamlama Düzeyine Göre Ay Sonu Kayıt

İşlemin 1/12'si tamamlanmıştır. Toplam tutarın 1/12'si bulunur.

Hasılatın 1/12'si =750/12=62,50 TL

KDV Tutarı =62,50*%8= 5 TL

----- 30.11.2012 -----

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	62,50
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	57,50
391 HESAPLANAN KDV	5,00

----- / -----

Tamamlanan Kısımın Maliyet Kaydı

----- 30.11.2012 -----

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.476,00
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.476,00
YANSITMA HESABI	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.000,00
YANSITMA HESABI	

----- / -----

2.9. ÖZEL HASTANELERİN KAMPANYALI HİZMETLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK

X A.Ş. isimli hastane içeriğine göre 3 tip Check-Up belirlemiştir (KDV dahil)

A tipi Check-Up 250,00 TL

B tipi Check-Up 500,00 TL

C tipi Check-Up 750,00 TL'dir.

Hastane check-up işlem sayısını arttırmak amacıyla yeni bir kampanya başlatmış ve 2 Check-Up yaptıran kişiye beraberinde getirdikleri 3. kişi içinde aynı

tipte check-up için %50 indirim yapmıştır. Bayram isimli hasta, eşi ve çocuğu hastane'ye check-up kampanyasından yararlanmak için gelmişler ve A tipi check-up yaptırmışlardır. Kişi başı check-up'ın maliyeti ise 175,00 TL'dir.

Hasılat Standardının 10. Maddesinde "Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür." denilmektedir. Buna göre ticari iskontonun hasılat belirlenirken dikkate alınması gerekmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:271-282).

A tipi Check-Up için 2 kişi ücreti	=250*2=500,00 TL
%50 indirimli 3. Kişi için ücret tutarı	=250*%50=125,00 TL
Toplam	=625,00 TL
KDV Tutarı	=625,00*%8=50,00 TL
Toplam Maliyet	=175*3=525,00 TL

----- 16.01.2013 -----

100 KASA HESABI	625,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	575,00
391 HESAPLANAN KDV	50,00

----- / -----

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	525,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	525,00

----- / -----

2.10. HASTANENİN ALDIĞI KOMİSYONLARA İLİŞKİN ÖRNEK

X A.Ş. Özel Hastanesi Talasemi (Akdeniz Anemisi) testlerinin yapılması için İstanbul'da bulunan Y Laboratuvarı ile test başına KDV dahil 800 TL'ye sözleşme yapmış sözleşmeyi Sağlık Bakanlığı'nın ilgili birimine göndermiş, Sağlık Bakanlığı tarafından da sözleşme onaylanmıştır. Hüseyin C. çeşitli rahatsızlıklarını görmüş X

A.Ş. Özel Hastanede muayene olmuş ve Talasemi testini yaptırmak istemiştir. Hüseyin C.'den hastane KDV dahil 1.000,00 TL ücret talep etmiştir hasta da bunu kabul etmiştir.

Hasılat Standardının 8. Maddesinde “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, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.” Bu işlemde X A.Ş. Özel Hastane'nin hasılatı hastadan aldığı 1.000,00 TL'den Y Laboratuvarlarıyla anlaştığı fiyat olan 800,00 TL arasındaki farktır.

----- 16.01.2013 -----		
100 KASA HESABI	1.000,00	
320 SATICILAR HESABI		1.000,00
----- / -----		
320 SATICILAR HESABI	200,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		184,00
391 HESAPLANAN KDV		16,00
----- / -----		

2.11. DOKTORLARIN KURUMLARDA SEMİNER VERMESİ

P İlaç Firması personeline çeşitli cerrahi konularda seminer vermeyi istemektedir. Bu sebeple X Hastanesine P İlaç Firması alanında uzman bir cerrahın görevlendirilmesi talepte bulunmuştur.

Görevlendirme Koşulları

X Hastanesi görevlendirmelerde şu kriterleri göz önünde bulundurmaktadır.

- Uzman ve Pratisyen Doktorun günlük ortalama hastaneye getirdiği hasılatın 3 katını firmalardan talep etmektedir.
- KDV hariç %50'sini Doktor kalanını da Hastane almaktadır.
- Doktorun istekli olması temel alınmıştır.

X Hastanesi yukarıdaki kriterler ışığında Uzman Doktor K. ile görüşmüş ve Uzman Doktor K. bu talebi kabul etmiştir. X Hastane Yöneticisi muhasebe birimiyle görüşmüş ve Doktorun ortalama günlük hasılatının 1.500,00 TL olduğu hesaplanmıştır. P ilaç firmasından KDV dahil 4.500,00 TL talep edilmiş ilaç firması da şartları kabul etmiştir. Uzman Doktor K. 15.04.2013 tarihinde seminerini vermiş ve P ilaç firması aynı gün Hastane hesabına parayı yatırmıştır.

----- 15.04.2013 -----		
102 BANKALAR HESABI	4.500,00	
320 SATICILAR HESABI		4.166,67
391 HESAPLANAN KDV		333,33
----- / -----		

Hastanenin Doktora Ödeme Yapması

Uzman Doktor K'nin toplam vergi matrahı 29.267,39 TL olup gelir vergisi %27 olarak hesaplanacaktır. Damga vergisi de %7,59'dur.

----- 15.04.2013 -----

335 PERSONELE BORÇLAR HESABI	1.505,03	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	562,50	
360.01 Gelir Vergisi		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	15,81	
360.03 Damga Vergisi		
102 BANKALAR HESABI		2.083,34

----- / -----

2.12. ÖZEL HASTANELERİN TEMETTÜ GELİRLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK

X Hastanesi A.Ş. Hastanesine de hizmet aldığı Y Temizlik Şirketinin hisse senetlerini 02.01.2013 tarihinde 22.000,00 TL'ye satın almıştır. Hisse senedinin üzerinde 15.000 TL net gelir ifade etmektedir

----- 02.01.2013 -----

110 HİSSE SENETLERİ HESABI	7.000	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI	15.000	
100 KASA HESABI		22.000

----- / -----

SONUÇ

Ülkelerarası ticaretin arttığı, farklı ülkelerde bulunan işletmelerde şirket birleşmelerinin yaşandığı, işletmelerin finansal tablolarından yararlanan çıkar gruplarının da ülkelerinin farklı olduğu günümüzde muhasebede ortak dile ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda, muhasebe sisteminde ülkeler arası farklılıkları ortadan kaldırmak ve ortak bir dil oluşturmak amacıyla uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur.

Bu kapsamda yorumlar ve kavramsal çerçeve hariç 41 adet UMS ve 13 adet UFRS olmak üzere toplam 54 adet standart yayınlanmıştır. Ülkemizde de UMS ve UFRS'lere paralel olarak 54 adet standardın 13 tanesi TFRS, 41 tanesi TMS olarak yayınlanmıştır. TMS olarak yayınlanan standartlardan biri olan TMS 18 Hasılat Standardı UMS 18'in çevirisi niteliğindedir.

TMS 18 Hasılat Standardını incelediğimizde yapılan tüm işlemleri ayrıntılı olarak ele almakta ve yapılan işlemin o andaki gerçek durumuyla finansal tablolara yansıtılması için gerekli kuralları belirlemektedir. TMS 18 Hasılat Standardı gerçeğe uygun değer, bugünkü değer kavramlarıyla çalışmamızda öne çıkmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümü olan uygulama bölümünde Özel Hastane İşletmelerinin muhasebe kayıtları örneklerle incelenmiştir. Çalışmada öne çıkan konu Özel Hastanelerin hasılat oluşturan işlemlerinde gizli vade farkının hesaplanması ve muhasebe kayıtlarında gösterilmesidir.

Özel Hastane İşletmeleri, hastalardan SUT'da belirlenen tutarlarda fark ücreti almaktadırlar. Özel Hastaneler fark ücretini peşin, kredi kartı, senetli ve senetsiz olarak tahsil edebilmektedirler. Özel hastanelerin bu ödeme şekillerinden senetle yapılan işlemlerini incelediğimizde vade farkı ortaya çıkmaktadır. Senetle yapılan işlemde vade söz konusu olduğu için senet üzerindeki nominal tutar üzerinden bugünkü değer hesaplanması gerekmektedir.

Senetsiz yapılan vadeli işlemlerin, senetli yapılan işlemlerle arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Özel Hastane İşletmeleri hastalarına sundukları hizmetin bedelini genellikle peşin veya kredi kartıyla tahsil etmektedirler. Hastanın hizmet bedelini peşin olarak

ödediği işlemlerde vade söz konusu olmadığı için muhasebe kayıtlarında değişiklik olmamaktadır. Kredi kartıyla hastanın fark ücretinin ödemesini yaptığı durumlarda ise vade söz konusudur. Kredi kartıyla yapılan ödemelerde taksit söz konusu olmakta ve senetli yapılan ödemelerden farklı olarak her ay ödeme yapılmaktadır. Her ay yapılan ödeme ay bazında hesaplanan ertelenmiş gelirler hesabından faiz gelirlerine aktarılan tutarların hesaplanmasında farklılık oluşturmaktadır. Ödemeler her ay sabit ise anüite formülü kullanılarak bulunmakta ancak ödemeler eşit değilse bugünkü değer formülünden yararlanarak hesaplama yapılmaktadır.

Hastalar sağlık güvencelerini sağlamak isteğiyle sigorta şirketlerinden sağlık sigortası yaptırmaktadırlar. Özel Hastaneler sigorta şirketlerinden alacaklarını belli bir vade sonunda tahsil etmektedirler. Hastaların sigorta şirketlerinden yaptırdıkları sağlık sigortalarının kapsamı aynı olmamaktadır. Sağlık sigortasının kapsamına ve sözleşmeye bağlı olarak sigorta şirketi tedavi için yapılan harcamaların tümünü veya belli bir oranını karşılamaktadır. Sigorta şirketlerinin sağlık harcamalarının tümünü karşıladığı ödemelerde vade farkı hesaplanırken alacağın tamamı bugünkü değer hesabında alınır. Ancak belli bir oranını sigorta şirketinin ödediği alacaklarda bugünkü değer hesaplanırken hastadan tahsil edilen tutarın çıkarılması gerekmektedir.

Özel Hastane İşletmelerinin ana gelirini SGK tarafından yapılan ödemeler oluşturmaktadır. Özel Hastane İşletmeleri bir ay içerisinde yapılan işlemleri her ay sonu bitiminden onbeş gün içerisinde faturalandırıp SGK'ya göndermektedirler. SGK'da Özel Hastanelere ödemeyi ikibuçuk ay sonra gerçekleştirmektedir. Özel Hastanelerin SGK'ya faturalandırdığı tutarın bugünkü değeri hesaplandıktan sonra muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bugünkü değer hesabı yapılırken hastalardan alınan katılım paylarının toplam fatura tutarı üzerinden düşülmesi gerekmektedir.

Özel Hastanelerin SGK'ya gönderdiği faturaları SUT'da belirlenen kurallara göre SGK örnekleme yoluyla incelemektedir. SGK örnekleme yoluyla incelediği faturalarda bulunduğu hataların oranını Özel Hastanelerin tüm faturalarını uygulamakta ve kesintiyi bu orana göre yapmaktadır. Bu kesinti daha önce finansal tablolara yansıtılırken hesaba katılmadığı için TMS 18 madde 18'de "*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.” denilmektedir. Bu hüküm uyarınca SGK'nın hatalardan tespit ettiği oran üzerinden yapılan kesinti tutarı düzeltme yapılmadan gider olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Özel Hastane İşletmelerinin SGK'dan alacakları her ay belirli oranlarda kesintiye tabi tutuluyorsa bu oranların ortalaması belirlenerek alacağın bu oranlarda hasılatın çıkarılarak muhasebe kayıtlarına alınması tarafımızca uygun görülmektedir. Örneğin Özel Hastane ay boyunca yapılan hizmetleri için SGK'ya KDV hariç toplam 1.000.000 TL tutarında fatura kesmiştir. Özel Hastanenin SGK'dan alacaklarında bir yıl boyunca her ay yapılan kesintinin ortalaması %1,35 olarak tespit edilmiştir. Bu oranda toplam alacak üzerinden kesinti tutarı belirlenerek hasılat kaydı oluşturulmalıdır. Toplam hasılat tutarı olan 1.000.000 TL'nin %1,35'i olan 13.500 TL kesinti tutarıdır. Bu tutar toplam hasılatın düşülerek $1.000.000 - 13.500 = 986.500$ TL hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir.

Özel Hastane İşletmelerinin SGK'dan alacakları her ay belirli oranlarda kesintiye tabi tutuluyorsa bu oranların ortalaması belirlenerek kesinti oranı belirlenebilir. Ancak Özel Hastaneler somut kriterlere göre kesinti oranını belirleyebilme imkanları mevcut ise bu oranı o kriterlere göre belirlemelidirler. Örneğin kış aylarında kesinti oranı diğer aylara göre daha yüksekse veya mevzuatta değişiklik olduğu dönemlerde kesinti tutarı artış göstermişse bu kriterlere göre kesinti tutarını belirlemek hasılatın o andaki gerçek durumuyla muhasebeleştirilmesini sağlayacaktır.

Özel Hastanelerin SGK'dan, sigorta şirketlerinden alacakları ve hastalardan aldıkları fark ücretlerinden senetli, senetsiz ve kredi kartıyla yapılan işlemlerinde bulunan bugünkü değer gelir tablosu kalemlerinden biri olarak muhasebe kayıtlarına alınır. Nominal değerle bugünkü değer arasında ortaya çıkan fark ise 3.. Ertelenmiş Gelirler hesabında kayıt altına alınmaktadır. 3.. Ertelenmiş Gelirler hesabında takip edilen faiz gelirleri işlemin yapıldığı her ay sonunda 642 Faiz Gelirleri hesabına aktararak muhasebeleştirilir.

Nominal değerle bugünkü değer arasında ortaya çıkan fark birden fazla hesap dönemini kapsayabilmektedir. Bu durumda, içerisinde bulunulan dönem dışında nominal değerle bugünkü değer arasında ortaya çıkan farkın 4.. Ertelenmiş Gelirler hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. 4.. Ertelenmiş Gelirler hesabında muhasebeleştirilen tutarın hesap dönemi sonunda 3.. Ertelenmiş Gelirler hesabına aktarılması gerekir. Yeni hesap döneminde ise 3.. Ertelenmiş Gelirler hesabında takip edilen faiz gelirleri işlemin yapıldığı her ay sonunda 642 Faiz Gelirleri hesabına aktararak muhasebeleştirilir.

KAYNAKÇA

- A.Aysan, M. (2008) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 40, 44-53
- Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 80, 101-117
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007) Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 84, 29-70
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2010) *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri (Gözden Geçirilmiş 13. Baskı)*, Ankara, Gazi Kitabevi
- Aksoy, T. (2005) Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 71, 182-199
- Altıntaş, N. (2011) Türkiye’ de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2011(1), 175-188
- Arıkan, Y. (2006) *Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması*, 31.03.2012,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/08YAHYAARIKAN60.doc>
- Arslan, A. (2011) Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS) ve Türkiye uygulaması, (13.04.2012)
http://www.dunya.com/news_detail.php?id=135120
- Aslan, S. (2004) Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Sayı:23, 93-100

- Atmaca, M. (2010) Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerin Finansal Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 1, 523-548
- Atmaca, M. ve Çelenk, H. (2011) Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regrasyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 49, 113-125
- Ayçiçek, F. (2011) Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 105, 71-89
- Badem, A. Cemkut (2012) TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi, TMSUGT İle Karşılaştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 36, 61-81
- Başpınar, A. (2005) Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, Sayı 146, 42-50
- Bostancı, S. (2002) Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59, 1-8, 23.03.2012, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/16%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc>
- Çankaya, F. (2007) Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:6, 127-148
- Çiftçi, Y. (1997) *Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslar arası Uyumlaştırma Çabaları*, 01.04.2013, <http://www.yavuzciftci.com/calismalar/yciftciUIFDer26-1997.pdf>
- Çiftçi, Y. ve Eserim, A. (2008) *Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi*. Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, 24-27 Nisan 2008, Bandırma

- Deloitte-Türkiye (2006) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları,UFRS Cep Kitapçığı
<http://www.iasplus.com/de/jurisdictions/asia/en/jurisdictions/binary/dttpubs/2006pocketturkish.pdf> (07.11.2012).
- Demir, Ç. (2012) İskontoların Muhasebesi ve Denetimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 109, 77-112
- Elitaş, C. (2011) *UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları (Özel Baskı)*, Osmangazi/Bursa: Hipotez Yayınları.
- Erdoğan, M. (2002) Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı 5, 51-63.
- Gökçen, G. Ataman Akgül, B. Çakıcı, C. (2006) *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları[Uluslar arası Muhasebe Standartları ile uyumlu]*, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, A.Ş.
- Gözlüklü, B. (2007) Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Gelinek Nokta, 02.04.2012,
http://www.TMSk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=82&Itemid=92&lang=tr
- Gücenme Gençoğlu, Ü. Ve Ertan, Y. (2012) Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler Ve Türkiye’deki Durum, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 53, 1-24
- İbiş, C. Özkan, S. (2006) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74, 25-43
- İbiş, C. ve Akarçay, A. (2003) IOSCO Deklarasyonu Ve Menkul Kıymet BorsalarındaIAS’in Uygulanması Süreci, 16.04.2012,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06sempozyum/4oturum/cemalibis.pdf>
- İnan, N (1965-1966) Kanunname-i Ticarete Göre Protestolar, 26.04.2012,
<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1965-1966-22-23-01-04/AUHF-1965-1966-22-23-01-04-NInan.pdf>

- Kalmış, H. ve Dereköy, F. (2010) TMS-18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 1, 123-145
- Kaya, İ. (1999-2000) Global Muhasebe Standartları, *İ. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı 21-22, 36-46
- Kaya, İ. (2003) Fasb-Iasb Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru, 25.04.2012
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf>
- Kaygusuzoğlu, M. (2010) Vadeli Alım-Satım İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 5, 184-199
- Kurt, G. (2009) TMS-18 Hasılat. N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk, (ed.), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 3. Baskı), Cilt 3, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları. 485-518
- Örten, R. Kaval, H. Karapınar, A. (2012) *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları (6. Baskı)*, Ankara, Gazi Kitabevi
- Özerçen, E. (26 Ocak 2012) *TMS 18 Nolu Standarda Göre Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi*. 03 Şubat 2013,
<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/emreozercen/003/>
- Özkan, S. (2005) UMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde "Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi" Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 72, 66-85
- Özkan, S. (2007) TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre "İşlemin Ayrıştırılması", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 82, 57-76
- Pamukçu, F. (2011) Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 103, 79-95

- Roberts, C.-Weetman, P.-Gordon, P. (1998) *International Financial Accounting A Comparative Approach*, Financial Times Pitman Publishing, Great Britain, s.82-83. Akt. İbiş, C. Özkan, S. (2006) *Ululararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' na Genel Bakış*, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74, 25-43
- Sağlam, N. ve Öztürk, M. (2009) *Muhasebe Standartları Oluşum Süreci*. N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk, (ed.) (Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 3. Baskı), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Cilt 3, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları. 3-35
- Sayar, A. R. Z. (2002) *Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu' Nun Işığı Altında Türkiye' De Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu Ve Kamuyu Aydınlatma*, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 7, 73-80
- Sevilengül, O. (2007) *Genel Muhasebe (13. Baskı)*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Şenel, S. A. (2009) *TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*, *e-Journal of New World Sciences Academy*, Volume 4, Number 4, 389-405
- Terzi, S. (2009) *Avrupa Birliği ve Türkiye'de Finansal Raporlama ve Uluslararası Muhasebe Standartlar ile Uyumlaştırma Çalışmaları*, *Dayanışma Dergisi*, Sayı 105, 7-23
- Terzi, S. ve Kıymetli Şen, (2010) *Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Kriz*, *Dayanışma Dergisi*, Sayı 110, 7-20
- TMSK (2011) *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: TMSK Yayınları
- Topbaş, N. (2009) *Finansal Kriz Ortamında Bankaların Muhasebe Sistemlerinde Gerçeğe Uygun Değerleme Yöntemlerinin Etkileri*, *Bankacılar Dergisi*, Sayı 68, 56-64
- Uçma, T. (2005) *Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler Ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları*, 30.03.2012, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>
- Üstündağ, S. (2000) *Muhasebe Standartları Oluşturması Süreci*. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 1, 31-57

Yalkın, Y. K. (1995) Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt 50 Sayı 1, 259-270.

Yalkın, Yüksel Koç. Demir, Volkan ve Demir, Defne.(2006) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’ de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 76, 291-307

Yavuz, M. (2011) Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 107, 147-162

Yıldız, F. Elitaş, C. Üç, M. (2009) Turkish Financial Reporting System and Capital Markets’ Regulations, June 9-10 2009, Sarajevo

http://www.TMSk.org.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf (06.02.2012)

http://www.TMSk.org.tr/contents/files/rapor_2002.pdf (11.02.2012)

http://www.tbb.org.tr/tr/Tbb/Genel_Bilgiler.aspx?SectionId=1&SubSectionId=1
(03.04.2012)

http://www.alomaliye.com/muhasebe_sist_uyg_teb_sirano_11.htm (05.06.2012)

<http://www.resmigazete.gov.tr> (06.08.2012)

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802bddkkitapcik16_07son.pdf (04.11.2012)

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.8137&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=Devlet%20Muhasebesi%20Standartlar%C4%B1>
(04.11.2012)

<http://www.fasb.org/facts/> (06.11.2012)

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.17229&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=SA%C4%9ELIK%20UYGULAMA> (03.12.2012)

<http://www.tsrbsb.org.tr/sayfa/iasb> (13.12.2012)

EKLER:

EK-1: TMSK'İN YAYINLADIĞI STANDARTLAR

- TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS - 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- TMS - 3 Nakit Akış Tabloları
- TMS - 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
- TMS - 5 Konsolide Finansal Tablolar
- TMS - 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükeneğe Tabi Varlıklar
- TMS - 9 Amortismanların Muhasebesi
- TMS - 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
- TMS - 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- TMS - 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 13 Stoklar
- TMS - 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
- TMS - 16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
- TMS - 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 18 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
- TMS - 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

EK-2: BDDK TARAFINDAN YAYINLANAN TEBLİĞLER

- 1 Sayılı Tebliğ: Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 2 Sayılı Tebliğ: Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 3 Sayılı Tebliğ: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 4 Sayılı Tebliğ: Kiralama İşlemlerine ilişkin Muhasebe Standardı
- 5 Sayılı Tebliğ: Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 6 Sayılı Tebliğ: Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 7 Sayılı Tebliğ: Varlıklardaki Değer, Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 8 Sayılı Tebliğ: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 9 Sayılı Tebliğ: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
- 10 Sayılı Tebliğ: Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 11 Sayılı Tebliğ: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 12 Sayılı Tebliğ: Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 13 Sayılı Tebliğ: Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 14 Sayılı Tebliğ: Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 15 Sayılı Tebliğ: Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 16 Sayılı Tebliğ: Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı

- 17 Sayılı Tebliğ: Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı
- 18 Sayılı Tebliğ: Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 19 Sayılı Tebliğ: Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı.

EK-3: IASC TARAFINDAN YAYINLANAN STANDARTLAR

- IAS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu
- IAS 2- Stoklar
- IAS 3- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 27 ve IAS 28 aldı.
- IAS 4- Geri çekildi, bunun yerini IAS 16, 22 ve 38 aldı.
- IAS 5-Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı.
- IAS 6.- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 15 aldı.
- IAS 7- Nakit Akım Tablosu
- IAS 8- Raporlama Döneminde Net Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler
- IAS 9- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 38 aldı.
- IAS 10- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- IAS 11- İnşaat Sözleşmeleri
- IAS 12- Gelir Vergilerinin Muhasebesi
- IAS 13- Yürürlükten kalktı. Bunun yerini IAS 1 aldı.
- IAS 14- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- IAS 15- Yürürlükten kalktı. Fiyat Artışlarının Etkilerini Yansıtan Bilgiler
- IAS 16- Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman
- IAS 17- Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
- IAS 18- Gelirler
- IAS 19- Personele Sağlanan Haklar
- IAS 20- Devlet Bağışlarının Muhasebesi ve Yardımlarının Açıklanması
- IAS 21- Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
- IAS 22- Yürürlükten kalktı, yerini IFRC 3 aldı. İşletme Birleşmeleri
- IAS 23- Borçlanma Maliyetleri
- IAS 24- İlgili Taraf Açıklamaları
- IAS 25- Yürürlükten kalktı. Bunun yerini IAS 40 aldı.
- IAS 26- Fayda Esaslı Emeklilik Planlarının Muhasebesi ve Raporlanması
- IAS 27- Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- IAS 28- İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

- IAS 29- Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
- IAS 30- Banka ve Benzeri Finans Kuruluşlarının Finansal Tablolarındaki Açıklamalar
- IAS 31- İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması
- IAS 32- Finansal Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sunuş
- IAS 33- Hisse Başına Kar Payı
- IAS 34- Ara Dönemlerde Finansal Raporlama
- IAS 35- Yürürlükten kalktı, yerini IFRC 5 aldı. Durdurulan Faaliyetler
- IAS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- IAS 37- Karşılıklar, Şarta Bağlı Borçlar ve Şarta Bağlı Varlıklar
- IAS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- IAS 39- Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme
- IAS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- IAS 41- Tarım