

# HASILAT YARATAN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLME İLKELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA<sup>1</sup>

Seyfi YIKILMAZ\*\*  
Ali DERAN\*\*\*  
İncilay ERDURU\*\*\*\*

## Özet

Hasılat kavramının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türk Vergi Mevzuatında (TVM) farklı şekillerde tanımlanması, uygulamada hasılat ile ilgili yapılacak işlemlerde bazı farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çalışmanın amacı TMS'de yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları mevcut durumda esas alınan vergi kanunlarındaki hükümlerle karşılaştırarak, TMS'lerin getirdiği yenilikleri ortaya koymak ve her iki uygulama konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini belirlemektir. Çalışma kapsamında TMS'nin hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin getirdiği yenilikler tespit edilmiştir, ardından bu yeniliklerin muhasebe meslek mensupları tarafından ne derece bilindiğine ilişkin anket çalışması yapılmıştır. Sonuç olarak hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Mevzuatı'nın belirlediği ilkelerin birçok noktada farklılık gösterdiği ve bu farklılıklar konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Hasılat, TMS 18, Türkiye Muhasebe Standartları.

**Jel Kodları:** M40, M49.

## AN EXAMINATION OF TRANSACTION GENERATED REVENUE WITHİN TURKEY ACCOUNTİNG STANDARDS WITH TAX LEGİSLATION AND ON EMPIRICAL STUDY ON PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

## Abstract

The definition of the revenue concept has some differences occur practise because of the different meanings at accountancy standards and tax legislation. The aim of this study is to show the innovations provided by Turkish Accounting Standarts (TAS) and to define the level of knowledge about the differences during the transition process of those who are the members of professions related to accounting by comparing the principles related to accounting the revenues as stated in TAS with judgments of current tax laws. The scope of work of the Turkish Accounting Standarts relating to the recognition of revenue innovations have been identified, then these innovation by members of the occountancy Professional known to what degree does the suruey. As a conclusion, it's determined that the principles of accounting the revenues differ in many ways between the Turkish Tax Legislation and Turkish Accounting Standarts, and the knowledge level of the members of professions related to accounting is insufficient.

**Keywords:** Revenue, IAS 18, Turkish Accounting Standarts.

**Jel Codes:** M40, M49.

<sup>1</sup> Bu çalışma Niğde Üniversitesi SBE'de hazırlanan "Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi Ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma" başlıklı Yüksek Lisans tezinden türetilmiştir.

\*\* Sönmez Çimento Yapı ve Madencilik Sanayi Tic. A.Ş. Mali İşler Uzmanı

\*\*\* Prof. Dr. Ömer Halisdemir Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD Öğretim Üyesi

\*\*\*\* Yrd. Doç. Dr. Ömer Halisdemir Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi

## GİRİŞ

Sermaye piyasalarının geliştiği ekonomilerde, işletmelerin başarısı işletmenin piyasa değeri ile ifade edilmekte olup işletmenin piyasa değerinin belirlenmesinde karlılık önemli bir rol oynamaktadır. İşletmelerin karlılığının belirlenmesinde ise belirli bir dönem içerisinde elde edilen hasılat tutarı esas alınmaktadır. Bu nedenle hasılatın doğru şekilde tespit edilmesi (hesaplanması) ve raporlanması, finansal tablo kullanıcıları için çok önemlidir.

Hasılat tutarının hesaplanması ve raporlanması, TMS ve vergi mevzuatında farklılık arz etmektedir. Söz konusu farklılık, her iki düzenlemede yer alan hasılat kavramına ilişkin tanımların farklılığından kaynaklanmaktadır. Hasılat kavramı TMS’de; “ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı” olarak tanımlanırken; vergi mevzuatında hasılat “belli bir dönemde satılan mal veya hizmetlerin karşılığında toplanan gelirlerin tümü” şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca TMS’ye göre hasılatın net tutar, vergi mevzuatına göre brüt tutar üzerinden muhasebeleştirilmesi de, her iki düzenlemeye göre hesaplanan hasılat tutarlarının birbirinden farklı olmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla bu farklılıklar TMS’ye ve vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tabloların birbirinden farklı olmasına yol açmakta ve bunun sonucunda vergi mevzuatı hükümlerine göre raporlanan kar ile TMS’ye göre finansal tablolarda raporlanan kar tutarı birbirinden farklı olmaktadır.

İşletmelerin finansal tablolarında raporlanan kar tutarlarının farklı olması, yukarıda da belirtildiği gibi TMS’nin hasılat ile ilgili getirmiş olduğu düzenlemelerden kaynaklanmakta olup bu yeni düzenlemeler hakkında ülkemizde faaliyet gösteren meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yeterli olması gerekmektedir. Bu paralelde çalışmada TMS ve vergi mevzuatı çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkelerin açıklanması ve Adana ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının söz konusu düzenlemeler konusunda bilgi düzeylerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda ilk olarak, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin genel ilkeler ile sadece hasılat standardı kapsamında kalmayıp muhasebeleştirilmeleri özellik taşıyan işletme tür ve faaliyetleri için hasılatın elde edilmesi, ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin özel ilke ve kuralları barındıran finansal kiralama işlemleri ve inşaat sözleşmelerinden doğan hasılatla ilişkin ilkeler, TMS ile vergi mevzuatı kapsamında karşılaştırmalı olarak incelenmiş, daha sonra ise TMS’lere geçiş sürecinde söz konusu farklılıklarla ilgili olarak muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yeterli olup olmadığını belirlemek amacıyla Adana ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına bir anket uygulaması yapılmıştır.

Yapılan anket uygulaması ile Adana ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin TMS’nin getirdiği yenilikleri ne derece bildiklerinin yanı sıra meslek mensuplarının TMS hakkındaki bilgi düzeylerinin demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediği de tespit edilmiştir.

## I. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATINA GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLME İLKELERİ

Hasılat kavramının TMS ile vergi mevzuatında farklı anlamlara sahip olması nedeniyle TMS ve vergi mevzuatına göre hesaplanan hasılat tutarları birbirinden farklı olmaktadır. TMS 18 Hasılat standardında, hasılat yaratan işlemlerin tekil bir işlem olduğu belirtilmekte olup her satış işlemi genellikle kendi başına, diğer benzer satış işlemlerinden ayrı olarak ele alınmaktadır. Bazı durumlarda tek bir işlemin içinde barındırıldığı ayrıştırılabilir kısımları olabilir; bunları ayrıştırarak,

her birini ayrı ayrı ele almak, işlemin özünü yansıtmak amacıyla gerekli olmaktadır (Karapınar, 2011: 27). Dolayısıyla TMS'ye göre hasılat net tutar üzerinden raporlanırken, vergi mevzuatında hasılat yaratan işlemler brüt tutarları üzerinden; içinde barındırdığı işlemler ayrıştırmadan tek bir işlem gibi dikkate alınarak raporlanmaktadır.

## **I.I. Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Mal Satış İşlemlerinde Hasılatın Belirlenmesi**

Mal satışına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri de TMS ve vergi mevzuatında farklı şekillerde belirlenmiştir. Vergi mevzuatına göre bir mal satış işlemine ilişkin hasılatın gerçekleşmesi için hasılat tutarının içerik ve tutar olarak kesinleşmesi yeterli koşul olarak kabul edilirken; TMS 18 Hasılat Standardı'na göre aşağıdaki koşulların tümünün gerçekleşmesi durumunda hasılat doğmuş sayılır (TMS 18: 14).

- i. Mallarla ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi,
- ii. Mallar üzerinde kontrol ve yönetsel etkinliğin sürdürülmemesi,
- iii. Hasılatın güvenilir olarak ölçülmesi,
- iv. Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması,
- v. Yüklenen veya yüklenilecek maliyetlerin güvenilir olarak ölçülmesi.

### **a. Vadeli satışlar**

Vadeli satışların muhasebeleştirilmesi ve raporlama ilkeleri, Maliye Bakanlığı'nın 1992 yılında yayınladığı 1994 yılında zorunlu olarak uygulamaya koyduğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (TMSUGT) ile TMS 18 Hasılat Standardı'nda farklı şekillerde belirlenmiştir. Bu farklılıklar, faizin hesaplanma şekli, gelir olarak finansal tablolara yansıtılması ve raporlama biçimi hususlarındadır. TMSUGT ve vergi mevzuatı vade farklarını bir finansman olayının sonucu olarak değil bir satış işleminin parçası olarak gördüğünden, izleyen hesap dönemini ilgilendirsin veya ilgilendirmesin bu tür satışların tamamını Vergi Usul Kanunu (VUK) 'ndaki vergileme yaklaşımına uygun olarak satış işleminin gerçekleştiği hesap döneminin geliriymiş gibi kabul ederek, 60 Brüt Satışlar hesap grubunda muhasebeleştirmekte ve raporlamaktadır. Dönem sonlarında işletmenin senetli alacakları bulunması halinde ise, bunlar için reeskont işlemi isteğe bağlı olarak yapılabilmektedir (VUK, md.281-285). Bu işlem neticesinde işletme tahakkuk etmemiş faiz tutarı kadar bir gider raporlayarak karı azaltmaktadır. Senetsiz alacaklar için ise herhangi bir reeskont işlemi yapılması VUK hükümlerine göre mümkün değildir (Badem, 2012: 62). Ayrıca Türkiye'de çok yaygın bir şekilde kullanılan ileri tarihli çekler için de VUK hükümlerine göre reeskont işlemi yapılamamaktaydı. Ancak 30 Nisan 2013 tarihinde yayınlanan 64 numaralı VUK sirküleri ile çekler için de reeskont uygulaması mümkün hale gelmiştir.

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre ise vadeli satışlarda satış bedeli içerisindeki vade farkının, satılan malın satış bedeline dâhil edilerek raporlanması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olduğundan, satış bedelinin satış tarihindeki gerçeğe uygun değerinin hesaplanıp, tahsilat zamanındaki değeri ile hesaplanan gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olan vade farkının brüt satışlar içerisinde değil faiz gelirleri içerisinde raporlanması gerekmektedir (Dereköy ve Kalmış, 2010: 127).

### **b. Koşullu satışlar**

TVM ve TMS'ye göre işletmenin yaptığı satışla ilgili önemli riskleri taşıyor olup olmamasına göre hasılatın muhasebeleştirilme zamanı değişmektedir. İşletmenin TVM ve TMS'ye

göre sahiplikle ilgili risk ve getirileri taşıyabildiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibi açıklanabilir.

**i. Alıcının iade etme hakkının bulunması**

Bir satış işleminde, alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması durumları, hasılatın ne zaman finansal tablolara yansıtılacağı konusunda belirsizliklere neden olmaktadır (TMS 18: 16). TMS 18 Hasılat Standardı'na göre, bu tür satış işlemlerinde sahiplikle ilgili önemsiz risk taşınması nedeniyle hasılat, gelecekteki iadeleri güvenilir bir şekilde tahmin edebilme ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayrılması koşuluyla, satışın gerçekleştirildiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılması gerektiğini öngörmektedir (TMS 18: 17). TVM'ye göre ise bu tür satış işlemlerinde hasılat, mallar alıcıya teslim edildiğinde finansal tablolara alınmalı ve ileride ortaya çıkabilecek iadelere ilişkin iade işlemi gerçekleşene kadar herhangi bir muhasebeleştirme işlemi söz konusu olmamaktadır.

**ii. Söz konusu malın önceden belirlenen kriterlere uymaması durumunda iade hakkı**

Satıcının müşteri ile yaptığı satış sözleşmesinde, alıcıya satın aldığı malın önceden belirlenen kriterlere uymaması durumunda iade hakkı tanınması durumunda hasılat, TVM'na göre mallar teslim edildiği anda finansal tablolara yansıtılmalı ve oluşabilecek iadeler için herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılmamalıdır. TMS'ye göre ise, hasılatın tahakkuku alıcıya tanınan iade hakkı dolana kadar ertelenmeli veya iade süresinin dolmasını beklemeden satış tutarını hasılat yazıp, önceden yaptığı satışlardaki iadelere göre tahminde bulunarak karşılık ayrılması gerekmektedir (Sağlam vd., 2007: 578).

**iii. Alıcının herhangi bir sebep sunmadan malı iade hakkının bulunduğu satışlar**

Bu tür satış işlemlerinde alıcı, satın aldığı malı belirlenen süre içerisinde koşulsuz iade hakkına sahiptir. Buna göre alıcı kendisine tanınan süre içerisinde malı satıcıya iade ettiğinde mal bedelini geri alabilecektir (Özkan, 2005: 80). Bu tür satış işlemlerinde hasılat, TVM'na göre malın teslimi ile birlikte gerçekleşmiş sayılmakta ve hasılat tutarının finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. İlerde yaşanması muhtemel iadelere ilişkin ise iade işlemi gerçekleşene kadar herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılmamalıdır. TMS'ye göre ise, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir bir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer verilere göre bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla hasılat finansal tablolara yansıtılır. Satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir bir şekilde tahmin edebilmesi mümkün değil ise işletme, bu tahmini yapabilir duruma gelinceye kadar hasılatın muhasebeleştirilmesini ertelemelidir (TMS 18: 17).

**c. Malların deneme veya değerlendirme amacıyla gönderilmesi**

İşletmeler mevcut durumda satışını yaptıkları veya piyasaya yeni sundukları bir ürünün satışını arttırmak amacıyla, alıcıya malı satın almadan önce denemesi için süre, memnun kalmazsa iade etme hakkı verebilmektedir. Bu tür satış politikasının izlendiği işlemlerde, alıcının malı iade edip etmeyeceği bilinmediğinden, söz konusu mala ilişkin risk ve getiri devri yapılamamaktadır. TVM'na göre de deneme ya da değerlendirme amacıyla gönderilen mallara ilişkin getirilerin hasılat olarak yazılması, söz konusu malların satın alma kabullerinin yapıldığı ana kadar ertelenmelidir.

#### **d. Konsinye satışlar**

Bu tür işlemlerde satıcı söz konusu malları alıcıya teslim etmiş olmasına rağmen, satış hasılatının tahsil edilmesi alıcının malları kullanması ya da satması şartına bağlanmaktadır. Böyle işlemler işletme dilinde “konsinye satışlar” olarak adlandırılmaktadır (Ataman vd, 2011: 269).

TVM’ye göre konsinye malların tesliminde herhangi bir satış işlemi gerçekleşmiş sayılmaz ve hasılatın muhasebeleştirilmesi bu malların kullanılması veya üçüncü kişilere satılmasına kadar ertelenir. TMS 18 Hasılat Standardı’na göre de işletmenin, malın satışı esnasında, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi nedeniyle, hasılat finansal tablolara yansıtılmayıp, söz konusu malların kullanılması veya üçüncü kişilere satılmasına kadar ertelenmektedir (Aktürk ve Acar, 2012: 34). Dolayısıyla konsinye satışlarda mallar fiziksel olarak alıcıya geçmiş olsa da mallarla ilgili risk ve getirilerin alıcıya geçmemesi nedeniyle bu tür teslimatların hasılat olarak muhasebeleştirilmemesi gerekmektedir. Alıcı söz konusu malları kullandıkça veya başkasına sattıkça mallarla ilgili risk ve getiriler alıcıya devredilmiş sayılacak ve hasılat finansal tablolara yansıtılabilecektir.

#### **e. Satış hasılatına dâhil edilmiş satış sonrası hizmet bedelinin muhasebeleştirilmesi**

Bu tür işlemlerin muhasebeleştirilme ilkeleri TVM ile TMS 18 uygulamaları açısından farklılık göstermektedir. TMS 18 Hasılat Standardı’na göre muhasebeleştirme ilkelerinin işlemin özünü yansıtabilmesi amacıyla, birden fazla bileşen içeren satış işleminin iyi analiz edilerek ayrıştırılması ve her bileşene ilişkin hasılatın gerçekleşme ilkelerinin ayrı ayrı belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu servis işlemine ilişkin alınan bedelin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18: 13).

Vergi mevzuatında, satış hasılatına dahil edilmiş satış sonrası hizmet bedellerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler ve Türkiye Muhasebe Standartları’ndaki uygulamalar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması durumunda; vergi mevzuatına göre montaj satış işleminin bir parçası olarak düşünülür ve hasılatın satış anında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. TMS 18’e göre ise, satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması durumunda, hasılat malların kabulü, kurulumu ve muayenesi gerçekleşince kabul edilir.
- Bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikte satış sonrası servis tutarını da içermesi durumunda vergi mevzuatı ve TMS uygulamaları birbirine benzerlik göstermektedir. İki uygulamaya göre de servis hizmeti mal satışına ilişkin hasılatın ayrıştırılarak, servis hizmetinin yapıldığı dönemde muhasebeleştirilmelidir. Dolayısıyla vergi mevzuatı ve TMS’ye göre raporlanacak hasılat tutarı birbirine eşit olacaktır.

#### **g. Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında vergi mevzuatı ve tms 18’e göre hasılatın muhasebeleştirilmesi**

Bu tür satış işlemlerinin muhasebeleştirilme esasları TVM ve TMS’de farklılık göstermektedir. TVM’ye göre yapılan işe ilişkin gelir ve maliyetlerin kesin olarak ölçüleceği tarihe kadar hasılatın tahakkuku ertelenmelidir. TMS’ ye göre ise hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir bir şekilde tespit edilemediği durumda, katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olan kısmı kadar olan tutar, hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

#### **h. Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın doğuşu**

Bu tür işlemlerin muhasebeleştirilme esasları TVM ve TMS hükümlerine göre farklılık göstermektedir. TVM'ye göre farklı veya aynı mal ve hizmet değişimi veya vadeli takas işlemleri hasılat olarak kabul edilmektedir ve mal ile hizmetlerin takas yoluyla satışı işlemlerinden sağlanan tutarlar, işlem günündeki rayiç değerleriyle hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca bu işlemler sırasında değişime konu mal ve hizmetler arasında parayla ölçülebilen farklılıklardan doğan kazanç ile kayıplar da işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilmektedir. TMS'ye göre ise mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmemektedir (TMS 18: 12).

#### **ı. İhracatla ilgili ortaya çıkan kur farkları**

TVM'ye göre ihracat işlemleri ile ilgili olarak aynı dönemde ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 nolu yurtdışı satışlar hesabında muhasebeleştirilmektedir. TMS'ye göre ise tüm olumlu kur farklarının, Diğer Olağan Gelir ve Karlar grubunda "Kambiyo Karları" hesabında izlenmesi gerekmektedir (Argün, 2002: 2).

### **I.II. Hizmet Satışlarında ve İnşaat Sözleşmelerinde Hasılatın Doğma Zamanı**

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunda elde edilecek hasılat tutarının belirlenmesine ilişkin ilkeler, TVM ve TMS'de farklı şekillerde belirlenmiştir. TMS'ye göre hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı, güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor ise işlemin tamamlanma derecesi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. TVM'ye göre ise hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin tamamlandığı dönemde muhasebeleştirilmekte ve finansal tablolara yansıtılmaktadır.

İnşaat sözleşmesinden kaynaklı hasılatın doğuşu ise hizmet satışlarından doğan hasılatın muhasebeleştirilmesine benzemektedir. İnşaat sözleşmesi; "bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşme" şeklinde tanımlanmaktadır. İnşaat sözleşmelerine köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış sözleşmeler örnek olarak verilebileceği gibi; tasarım, teknoloji, fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası da örnek olarak verilebilmektedir (Sağlam vd., 2007, 240).

İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda belirlenmiştir. Söz konusu Standarda göre inşaat sözleşmesine ilişkin hasılat, güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi koşulu ile tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, döneme ait finansal tablolara gelir ve gider olarak yansıtılmalıdır (TMS 11: 22). TVM'ye göre ise inşaat sözleşmelerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde yer verilmiştir. TVM'ye göre, birden fazla takvim yılında tamamlanacak inşaat ve onarım işlerinde hasılat işin bittiği yıl tespit edilmekte ve hasılatın tamamı o yılın gelir ve gideri arasında gösterilmektedir (Yıldırım, 2012).

### **I.III. Faiz, İsim Hakkı ve Temettülerde Hasılatın Doğuşu**

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri, işlemle ilgili ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması ve hasılat

tutarının güvenilir bir şekilde ölçümünün mümkün olması durumunda aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi ile birlikte hasılat muhasebeleştirilmelidir (TMS 18: 29-30).

- Faiz, birleşik faiz yöntemine (etkin faiz yöntemi) uygun bir şekilde muhasebeleştirilmeli,
- İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmeli ve
- Temettüleri; tahsil edilebilir duruma geldiklerinde muhasebeleştirilmelidir.

Faiz gelirleri, temettüleri ve isim haklarından doğan hasılatın, tahakkuk esasına göre kayda alınması dönemsellik kavramı açısından bakıldığında tekdüzen muhasebe sistemi ile uyumludur.

#### **I.IV. Finansal Kiralama İşlemlerinde Hasılatın Doğuşu**

Kiralama işlemlerinin genel olarak muhasebeleştirilmesinde TMS 17'de yer alan düzenlemeler ile 319 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemeler önemli ölçüde benzerlik göstermektedir. Finansal kiralama işleminden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili herhangi bir farklılık mevcut değildir.

Üreticiler ve satıcılar, genellikle müşterilerine bir varlığı satın alma veya kiralama seçeneği sunarlar. Herhangi bir varlığın üreticisi ya da satıcısı konumundakiler tarafından finansal kiralama suretiyle kiralanması sonucunda iki farklı hasılat unsuru oluşur (İbiş vd. 2008: 192):

- Kiralanan varlığın, normal satış fiyatında, uygulanabilir miktar ve ticari indirimler de dikkate alınmak suretiyle kesin olarak satışından elde edilecek kar veya zarar tutarına eşit tutarda kar veya zarar; ve
- Kiralama süresince elde edilecek finansman geliri.

Kiralama işlemlerinde kiraya veren tarafından, kiralama süresinin başında finansal tablolara yansıtılacak satış gelirleri, ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri, ya da, bu değer altında olması koşuluyla piyasa faiz oranının kullanılması durumunda hesaplanan ve kiraya veren tarafından elde edilecek asgari kira ödemelerinin bugünkü değeridir. Kiraya veren tarafından elde edilecek asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin üzerinde kalan kısmı satıcının kiralama süresince elde edeceği finansman gelirini ifade eder (Küçük, 2012: 2).

## **II. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ**

İkinci bölüm olan metodoloji bölümünde araştırmanın amacına, kapsamı ile sınırlılıklarına, modeline, problemine ve analiz sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

### **II.I. Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın önemli bir amacı, TMS 18 Standardı'nda yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları, mevcut durumda esas alınan vergi mevzuatındaki hükümlerle karşılaştırarak TMS 18 Standardı'nın getirdiği yenilikler hakkında bilgi vermektir. Ayrıca TMS 18 Standardı ile TVM'da yer alan hasılatın muhasebeleştirilme esasları hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyleri ile bilgi düzeylerinin demografik faktörlere göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek de bu araştırmanın bir diğer amacını oluşturmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda yapılan anket çalışması ile muhasebe meslek mensuplarından ihtiyaca uygun veriler toplanmış ve istatistiksel analiz yöntemleri kullanılarak meslek mensuplarının konu hakkındaki bilgi düzeyleri ortaya konmaya çalışılmıştır

## II.II. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın evreni Adana ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Adana'da TÜRMOB'a kayıtlı muhasebe meslek mensubu üye sayısı 2013 Eylül ayı itibarıyla 324 Serbest Muhasebeci (SM), 1659 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve 130 Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere toplam 2113'tür (TÜRMOB, 2013). Bu doğrultuda araştırmanın evrenini 2113 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Ana kütleyi temsil eden 2113 muhasebe meslek mensubuna ulaşmanın maliyet ve zaman bakımından mümkün olmaması nedeniyle, araştırmanın uygulanmasında ihtimalsiz örnekleme yöntemlerinden kolayda örnekleme yöntemi<sup>2</sup> (Nakip, 2008: 140) kullanılmıştır.

Kolayda örnekleme yöntemi ile elde edilen anket formlarının % 95 güvenilirlik düzeyinde evreni temsil edebilmesi için en az ne kadar olması gerektiğine ilişkin yapılan hesaplama sonucu, 384<sup>3</sup> muhasebe meslek mensubunun araştırmaya dâhil olması yeterli görülmüştür. Bu bağlamda 421 muhasebe meslek mensubu ile yüzyüze görüşme gerçekleştirilerek anket formları doldurtulmuş, ancak söz konusu anket formlarından 402 adedi analiz açısından değerlendirmeye uygun bulunmuştur. Bu kapsamda muhasebe meslek mensuplarından elde edilen 402 adet anket formu, araştırmanın örnekleme büyüklüğü olarak belirlenmiş ve analiz bu anket verilerinden yola çıkılarak gerçekleştirilmiştir.

## II.III. Araştırmanın Modeli

Araştırma kapsamında belirlenen amaçlar doğrultusunda betimsel ve ilişkisel araştırma modellerinden yararlanılmıştır. Betimsel (tanımlayıcı) araştırma, çok geniş bir alanı içerir ve amacı araştırma çevresiyle ilgili doğru ve tam bilgiler elde etmektir. İlişkisel araştırma ise iki değişken arasındaki ilişkinin yönünü ve varlığını görmek amacıyla yapılan istatistiksel bir analizdir ve yapılan bu analiz sonucunda değişkenler arasında bir bağlantı olup olmadığı belirlenmektedir (Nakip, 2008: 22). Bu bölümde araştırmanın hipotezlerine ve veri toplama tekniği ile analizine yer verilmiştir.

### a. Araştırmanın hipotezleri

Araştırma kapsamındaki bağımlı değişken, muhasebe meslek mensuplarının TMS 18 Hasılat Standardı ve TVM'da yer alan hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeyidir. Bağımsız değişkenler ise cinsiyet, deneyim, eğitim düzeyi ve çalışma durumudur. Bu değişkenler ile araştırma kapsamında aşağıda verilen hipotezler oluşturulmuştur.

**H1:** Muhasebe meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin ortalama bilgi düzeyleri cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

**H2:** Muhasebe meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin ortalama bilgi düzeyleri eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir.

**H3:** Muhasebe meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin ortalama bilgi düzeyleri mesleki deneyim sürelerine göre farklılık göstermektedir.

**H4:** Muhasebe meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin ortalama bilgi düzeyleri çalışma durumlarına göre farklılık göstermektedir.

<sup>2</sup> Kolayda örnekleme yöntemi, örnekleme birimlerine ilişkin seçimin büyük ölçüde görüşmeciyeye bırakıldığı örnekleme yöntemidir.

<sup>3</sup> 
$$N = \frac{\pi \cdot (1 - \pi)}{(\sigma / z)^2} = \frac{0,5 \cdot (1 - 0,5)}{\left(\frac{0,05}{1,96}\right)^2} = 384$$

## **b. Veri toplama tekniği ve verilerin analizi**

Araştırmada veri toplama tekniği olarak, geniş kitlelere ulaşmayı sağlaması ve maliyet ile zaman açısından ekonomik bir teknik olması nedeniyle anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu muhasebe meslek mensuplarına yüzyüze görüşme yöntemi ile gerekli açıklamalar yapılarak doldurtulmuştur. Anket formları muhasebe meslek mensuplarından toplandıktan sonra, ankette yer alan ifadeler arasındaki içsel tutarlılığın belirlenmesi amacıyla güvenilirlik katsayısı olan Croanbach Alfa değeri hesaplanmıştır. Tanımlayıcı bir araştırmada güvenilirlik katsayısının 0,70 ve üzeri olması arzu edilen durumdur, bu araştırmada Croanbach Alfa değeri 0,85 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan değer standart katsayı ile karşılaştırıldığında, araştırmada kullanılan değişkenlerin oldukça güvenilir olduğu ifade edilebilir.

Araştırma kapsamında toplanan veriler, istatistiksel analizler yardımıyla analiz edilmiş olup tüm analizlerde anlamlılık düzeyi olarak  $\leq 0,05$  kullanılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarına ilişkin demografik özelliklerin belirlenmesi amacıyla tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerden (frekans, yüzde); muhasebe meslek mensuplarının TMS 18 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri hakkındaki bilgi düzeylerini tespit etmek amacıyla ise meslek mensuplarına yöneltilen 15 adet önermeye ilişkin beşli likert ölçeğinin yüzde değerleri ile ortalama değerlerinden yararlanılmıştır. Son olarak muhasebe meslek mensuplarının TMS 18 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgi düzeylerinin demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla değişkenlerin nominal olması nedeniyle nonparametrik testlerden Mann-Whitney U ile Kruskal Wallis testleri kullanılmıştır.

## **II.IV. Araştırmanın Problemi**

Araştırmanın ana problemi, Türkiye Muhasebe Standartları’nın hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin getirdiği yenilikler hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin belirlenmesidir. Bu doğrultuda, araştırma hipotezleri çalışmanın amacı doğrultusunda oluşturulmuştur. Ayrıca esas amaca ek olarak farklı amaçlar da belirlenmiştir. Bu doğrultuda meslek mensupları arasındaki cinsiyet, çalışma durumu, eğitim düzeyi ve deneyim gibi demografik özelliklerdeki farklılıkların bilgi düzeyi ile ilişkisi incelenmiştir.

## **II.V. Araştırmanın Bulguları**

Araştırmanın bu bölümünde muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin, TMS 18 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri ile ilgili bilgi düzeylerinin ve bu bilgi düzeylerinin demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğinin tespitine yönelik uygulanan anket çalışmasının bulgularına yer verilmiştir.

### **II.V.I. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular**

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemek amacıyla anket formunda yer alan cinsiyet, mesleki deneyim, çalışma ve eğitim durumlarından elde edilen bilgilere Tablo 1’de yer verilmiştir.

**Tablo 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Faktörlere Göre Dağılımları**

Değişkenler	Çalışma Durumu		Cinsiyet		Deneyim				Eğitim Durumu			
	Serbest	Bağımlı	Erkek	Kadın	1-5	6-10	11-15	15+	Lise	Önlisans	Lisans	Lisans üstü
Frekans	305	97	239	163	87	90	105	120	5	47	318	32
Yüzde (%)	76	24	59	41	22	22	26	30	1	12	79	8

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları çalışma durumlarına göre değerlendirildiğinde, meslek mensuplarının % 76'sının serbest olarak, % 24'ünün bir muhasebe meslek mensubunun yanında (bağımlı olarak) çalıştıkları ortaya konmuştur. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının % 59'unun erkek, % 41'inin ise kadın olduğu ve söz konusu meslek mensuplarının muhasebecilik mesleğindeki deneyim sürelerinin birbirine yakın olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları eğitim durumları açısından değerlendirildiğinde, en fazla %79'luk oranla lisans, en düşük ise %1'lik oranla lise mezuniyetine sahip oldukları belirlenmiştir.

#### **II.V.II. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 18 Standardı ile Türk Vergi Mevzuatı'nda Yer Alan Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bulgular**

Araştırmanın bu bölümünde, TMS 18 Standardı'nda yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar ile vergi mevzuatında yer alan ilkeler hakkında, muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyleri anket formunda yer alan 15 adet önerme ile ölçülmeye çalışılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının her iki düzenlemeye yönelik önermelere, 5'li likert ölçeğine<sup>4</sup> göre vermiş oldukları cevapların yüzde ve ortalama değerlerine Tablo 2'de yer verilmiştir.

<sup>4</sup> Ankette yer alan 5'li Likert Ölçeğinde "1-Kesinlikle Katılmıyorum"u, "2- Katılmıyorum"u, "3-Kararsızım", "4- Katılıyorum"u ve "5-Kesinlikle Katılıyorum"u ifade etmektedir.

**Tablo 2. TMS 18 Hasılat Standardı İle Türk Vergi Mevzuatı'nda Yer Alan Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Tespit Edilmesine Yönelik Bulgular**

TMS 18 Hasılat Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı'nda yer alan uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda her iki uygulamada da;	(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kararsızım	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama Bilgi Düzeyi
A1. Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır.	0,14 7	0,26 5	0,16 6	0,36 3	0,05 9	2,9 2
A2. Hasılat kavramının tanımı aynıdır.	0,17 6	0,30 4	0,18 6	0,29 5	0,03 9	2,7 2
A3. Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir.	0,18 6	0,23 5	0,12 7	0,35 3	0,09 8	2,9 4
A4. Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir.	0,18 6	0,34 3	0,16 7	0,27 5	0,02 9	2,6 2
A5. Hasılat ve gelir aynı anlama gelmektedir.	0,18 6	0,30 4	0,14 7	0,33 3	0,02 9	2,7 2
A6. Vadeli satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkeleri birebir aynıdır.	0,11 8	0,33 3	0,29 4	0,23 5	0,02 0	2,7 1
A7. Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri aynıdır.	0,08 8	0,26 5	0,32 4	0,28 4	0,03 9	2,9 2
A8. Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır.	0,10 8	0,23 5	0,33 4	0,28 4	0,03 9	2,9 1
A9. Konsinye satış sözleşmelerinde hasılat, mallar üçüncü kişiye satışı beklenilmeden alıcıya teslimi sırasında doğar ve finansal tablolara yansıtılır.	0,07 8	0,18 6	0,42 2	0,28 4	0,03 0	3,0 0
A10. Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	0,07 8	0,25 5	0,33 3	0,30 4	0,02 9	2,9 5
A11. Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	0,06 9	0,21 6	0,24 5	0,43 1	0,03 9	3,1 4
A12. Her iki uygulamada da ihracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 yurtdışı satışlar hesabında izlenmelidir.	0,10 8	0,26 5	0,16 7	0,41 2	0,03 9	3,0 3
A13. Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirme ilkeleri birebir aynıdır.	0,09 8	0,28 4	0,20 6	0,41 2	0 0	2,9 3
A14. Hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	0,04 9	0,27 5	0,18 6	0,45 1	0,03 9	3,1 6
A15. Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	0,03 9	0,24 5	0,31 4	0,37 3	0,02 9	3,1 1

Muhasebe meslek mensuplarının Tablo 2'de yer alan 15 adet önermeye katılmamaları doğru cevap olarak belirlenmiş, dolayısıyla verilen cevapların puan ortalamalarının düşük çıkması, muhasebe meslek mensuplarının konu hakkındaki bilgi düzeylerinin yüksek olduğu, yüksek

çıkması ise bilgi düzeyinin düşük olduğu anlamına gelmektedir. Buna göre katılımcıların önermelere verdikleri cevapların ortalama puanı 2,92 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bu ortalama puan, TMS 18 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar hakkında muhasebe meslek mensuplarının yeterli bilgiye sahip olmadıklarını göstermektedir.

Ayrıca Tablo 2’de yer alan her bir önermenin ortalama değerleri incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyinin en yüksek olduğu konunun 2,62 ortalama ile “*sabit varlık satışından elde edilen değerlerin hasılat olarak değerlendirilmemesi gerektiği*”; en düşük olduğu konunun ise 3,16 ortalama ile “*hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri*” konusu olduğu tespit edilmiştir.

### **II.V.III. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri İle Bilgi Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bulgular**

Araştırmanın bu bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının TMS 18 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar hakkındaki bilgi düzeylerinin cinsiyet, eğitim durumu, mesleki deneyim ve çalışma durumu gibi demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğine yönelik bulgulara yer verilmiştir.

#### **a. Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri ile bilgi düzeyleri arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik bulgular**

Muhasebe meslek mensuplarının, TMS 18 Standardı ile VUK’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin, cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla söz konusu değişkenlere Mann-Whitney U testi uygulanmış ve analiz sonuçları Tablo 3’de gösterilmiştir.

**Tablo 3. TMS 18 Hasılat Standardı İle Türk Vergi Mevzuatı'nda Yer Alan Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Cinsiyet Değişkeni Açısından İncelenmesi/ Mann Whitney U Testi Sonuçları**

<b>TMS 18 Hasılat Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı'nda yer alan uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda her iki uygulamada da;</b>	<b>Cinsiyet</b>	<b>Frk.</b>	<b>Sıra Ort.</b>	<b>Sıra Top.</b>	<b>Sig.</b>
<b>A1.</b> Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır.	Erkek	183	147,28	26952,00	0,119
	Kadın	123	162,76	20019,00	
<b>A2.</b> Hasılat kavramının tanımı aynıdır.	Erkek	183	144,35	26416,50	<b>0,022*</b>
	Kadın	123	167,11	20554,50	
<b>A3.</b> Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir.	Erkek	183	152,71	27946,50	0,844
	Kadın	123	154,67	19024,50	
<b>A4.</b> Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir.	Erkek	183	133,48	24427,50	<b>0,000*</b>
	Kadın	123	183,28	22543,50	
<b>A5.</b> Hasılat ve gelir aynı anlama gelmektedir.	Erkek	183	145,48	26623,50	<b>0,044*</b>
	Kadın	123	165,43	20347,50	
<b>A6.</b> Vadeli satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	145,78	26677,50	0,053
	Kadın	123	164,99	20293,50	
<b>A7.</b> Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri aynıdır.	Erkek	183	143,15	26196,00	<b>0,009*</b>
	Kadın	123	168,90	20775,00	
<b>A8.</b> Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır.	Erkek	183	142,16	26016,00	<b>0,004*</b>
	Kadın	123	170,37	20955,00	
<b>A9.</b> Konsinye satış sözleşmelerinde hasılat, mallar üçüncü kişiye satışı beklenilmeden alıcıya teslimi sırasında doğar ve finansal tablolara yansıtılır.	Erkek	183	155,96	28540,50	0,531
	Kadın	123	149,84	18430,50	
<b>A10.</b> Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	153,02	28149,00	0,936
	Kadın	123	153,82	18822,00	
<b>A11.</b> Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	150,40	27523,50	0,430
	Kadın	123	158,11	19447,50	
<b>A12.</b> İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında izlenmelidir.	Erkek	183	142,56	26088,00	<b>0,006*</b>
	Kadın	123	169,78	20883,00	
<b>A13.</b> Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	150,60	27559,50	0,460
	Kadın	123	157,82	19411,50	
<b>A14.</b> Hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	152,93	27987,00	0,884
	Kadın	123	154,34	18984,00	
<b>A15.</b> Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Erkek	183	149,37	27334,50	0,294
	Kadın	123	159,65	19636,50	

Muhasebe meslek mensuplarının kendilerine yöneltilen 15 adet önermeye yaptıkları değerlendirme sonuçları Mann-Whitney U Testi ile analiz edilmiş ve aralarında cinsiyet değişkenine göre anlamlı fark tespit edilen önermeler ( $p < 0,05$  olan önermeler) koyu renkte ve (\*)

ile Tablo 3’de gösterilmiştir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının TMS 18 Hasılat Standardı ile TVM’da yer alan;

- i. Hasılat kavramının tanımı,
- ii. Sabit varlık satışı işleminin muhasebeleştirilme ilkeleri,
- iii. Hasılat ve gelir kavramlarının tanımları,
- iv. Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,
- v. Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış işlemlerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,
- vi. İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farklarının muhasebeleştirilme ilkelerinin aynı olduğu önermelerine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin cinsiyetlerine göre farklılaştığı tespit edilmiştir.

Ayrıca Tablo 3’de anlamlı farklılık tespit edilen önermelerin sıra ortalaması değerleri incelendiğinde, kadın muhasebe meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri konusundaki bilgi düzeylerinin, erkek muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerine göre daha iyi olduğu ortaya konmuştur.

#### **b. Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile bilgi düzeyleri arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik bulgular**

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 18 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri konusundaki bilgi düzeylerinin, eğitim düzeylerine göre farklılaşp farklılaşmadığını tespit etmek amacıyla Kruskal Wallis Testi kullanılmış ve elde edilen analiz sonuçları Tablo 4’de gösterilmiştir.

**Tablo 4. TMS 18 Hasılat Standardı İle Türk Vergi Mevzuatı’nda Yer Alan Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Eğitim Düzeyi Değişkeni Açısından İncelenmesi/ Kruskal Wallis Testi Sonuçları**

<b>TMS 18 Hasılat Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı’nda yer alan uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda her iki uygulamada da;</b>	<b>Eğitim Düzeyi</b>	<b>Frk.</b>	<b>Sıra. Ort.</b>	<b>Chi Square</b>	<b>Sig.</b>
<b>A1.</b> Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır.	Önlisans <sup>5</sup>	52	141,36	12,563	<b>0,011*</b>
	Lisans	318	176,00		
	Lisansüstü	32	182,11		
<b>A2.</b> Hasılat kavramının tanımı aynıdır.	Önlisans	52	125,34	8,952	0,784
	Lisans	318	142,41		
	Lisansüstü	32	167,97		
<b>A3.</b> Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir.	Önlisans	52	145,63	7,415	0,567
	Lisans	318	172,85		
	Lisansüstü	32	198,63		
<b>A4.</b> Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir.	Önlisans	52	164,36	12,654	<b>0,041*</b>
	Lisans	318	174,23		

<sup>5</sup> Lise mezunu olan muhasebe meslek mensuplarının sayısı 5 olduğu için bu grupta olan çalışanların verileri, önlisans mezunlarının verileri ile birlikte değerlendirilmiştir.

	Lisansüstü	32	181,16		
A5. Hasılat ve gelir aynı anlama gelmektedir.	Önlisans	52	163,21		
	Lisans	318	168,76	9,562	0,521
	Lisansüstü	32	174,25		
A6. Vadeli satışlara ilişkin hasılatın muhasabeleştirilmesi ilkeleri birebir aynıdır.	Önlisans	52	145,65		
	Lisans	318	156,78	11,202	0,536
	Lisansüstü	32	167,48		
A7. Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasabeleştirilme ilkeleri aynıdır.	Önlisans	52	162,31		
	Lisans	318	173,13	9,582	0,652
	Lisansüstü	32	182,12		
A8. Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasabeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır.	Önlisans	52	142,63		
	Lisans	318	152,68	13,625	<b>0,026*</b>
	Lisansüstü	32	168,45		
A9. Konsinye satış sözleşmelerinde hasılat, mallar üçüncü kişiye satışı beklenilmeden alıcıya teslimi sırasında doğar ve finansal tablolara yansıtılır.	Önlisans	52	150,02		
	Lisans	318	167,32	7,842	0,741
	Lisansüstü	32	178,41		
A10. Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasabeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Önlisans	52	147,98		
	Lisans	318	158,45	16,256	<b>0,023*</b>
	Lisansüstü	32	162,73		
A11. Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın muhasabeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Önlisans	52	156,25		
	Lisans	318	178,82	12,564	0,802
	Lisansüstü	32	182,14		
A12. İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında izlenmelidir.	Önlisans	52	136,25		
	Lisans	318	145,28	11,745	0,511
	Lisansüstü	32	169,42		
A13. Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasabeleştirme ilkeleri birebir aynıdır.	Önlisans	52	155,63		
	Lisans	318	167,25	8,256	0,452
	Lisansüstü	32	174,12		
A14. Hizmet satışının muhasabeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Önlisans	52	152,63		
	Lisans	318	178,45	18,469	<b>0,013*</b>
	Lisansüstü	32	181,23		
A15. Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasabeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Önlisans	52	146,23		
	Lisans	318	174,65	20,268	<b>0,043*</b>
	Lisansüstü	32	178,26		

Tablo 4’de hasılatın her iki uygulamaya göre muhasabeleştirilme ilkeleri önermelerinin anlamlılık değerleri (p) incelendiğinde, A1, A4, A8, A10, A14 ve A15 önermelerinin anlamlılık değerlerinin standart anlamlılık değeri olan 0,05’den küçük gerçekleştiği görülmektedir. Bir başka ifadeyle “A1. Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır”, “A4. Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir”, “A8. Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasabeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır”, “A10. Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasabeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır”, “A14. Hizmet satışının muhasabeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır” ile “A15. Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasabeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır” önermelerine ilişkin muhasabe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin eğitim durumlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir.

Ayrıca Tablo 6’da yer alan eğitim düzeylerinin sıra ortalaması değerleri incelendiğinde, TMS 18 Standardı ile VUK’a göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri konusunda, lisansüstü eğitime sahip olan muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin, lise-önlisans ve lisans eğitimine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerine göre daha iyi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**c. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile bilgi düzeyleri arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik bulgular**

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının her iki uygulamaya göre, hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin, deneyimlerine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla söz konusu değişkenlere Kruskal-Wallis Testi uygulanmış ve analiz sonuçları Tablo 5’de gösterilmiştir.

**Tablo 5. TMS 18 Hasılat Standardı İle Türk Vergi Mevzuatı’nda Yer Alan Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Mesleki Deneyim Değişkeni Açısından İncelenmesi/ Kruskal Wallis Testi Sonuçları**

TMS 18 Hasılat Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı’nda yer alan uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda her iki uygulamada da;	Mesleki Deneyim	Frk.	Sıra. Ort.	Chi Square	Sig.
A1. Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır.	5 yıldan az	63	142,15	12,506	0,074
	6-10 yıl	66	147,65		
	11-15 yıl	81	182,46		
	15 yıl üzeri	96	162,17		
A2. Hasılat kavramının tanımı aynıdır.	5 yıldan az	63	132,56	7,546	0,084
	6-10 yıl	66	147,85		
	11-15 yıl	81	174,63		
	15 yıl üzeri	96	152,45		
A3. Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir.	5 yıldan az	63	137,36	9,157	<b>0,027*</b>
	6-10 yıl	66	139,55		
	11-15 yıl	81	174,89		
	15 yıl üzeri	96	155,70		
A4. Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir.	5 yıldan az	63	163,36	8,939	<b>0,030*</b>
	6-10 yıl	66	132,03		
	11-15 yıl	81	176,11		
	15 yıl üzeri	96	142,86		
A5. Hasılat ve gelir aynı anlama gelmektedir.	5 yıldan az	63	142,31	8,546	0,091
	6-10 yıl	66	152,48		
	11-15 yıl	81	172,64		
	15 yıl üzeri	96	153,26		
A6. Vadeli satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkeleri birebir aynıdır.	5 yıldan az	63	147,85	9,523	0,072
	6-10 yıl	66	162,52		
	11-15 yıl	81	172,45		
	15 yıl üzeri	96	165,21		
A7. Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın	5 yıldan az	63	136,95	9,478	0,121
	6-10 yıl	66	141,23		

muhassebeleştirilme ilkeleri aynıdır.	11-15 yıl	81	152,36		
	15 yıl üzeri	96	138,75		
A8. Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhassebeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır.	5 yıldan az	63	132,56	8,654	0,244
	6-10 yıl	66	147,85		
	11-15 yıl	81	172,95		
	15 yıl üzeri	96	162,35		
A9. Konsinye satış sözleşmelerinde hasılat, mallar üçüncü kişiye satışı beklenilmeden alıcıya teslimi sırasında doğar ve finansal tablolara yansıtılır.	5 yıldan az	63	156,87	11,253	0,074
	6-10 yıl	66	178,65		
	11-15 yıl	81	182,12		
	15 yıl üzeri	96	179,62		
A10. Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhassebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	5 yıldan az	63	143,78	8,635	0,062
	6-10 yıl	66	151,22		
	11-15 yıl	81	162,31		
	15 yıl üzeri	96	161,23		
A11. Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın muhassebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	5 yıldan az	63	122,31	9,742	0,056
	6-10 yıl	66	147,18		
	11-15 yıl	81	174,65		
	15 yıl üzeri	96	125,36		
A12. İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında izlenmelidir.	5 yıldan az	63	123,79	14,126	<b>0,003*</b>
	6-10 yıl	66	150,02		
	11-15 yıl	81	182,72		
	15 yıl üzeri	96	143,61		
A13. Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhassebeleştirme ilkeleri birebir aynıdır.	5 yıldan az	63	124,14	20,409	<b>0,000*</b>
	6-10 yıl	66	150,64		
	11-15 yıl	81	179,06		
	15 yıl üzeri	96	164,95		
A14. Hizmet satışının muhassebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	5 yıldan az	63	132,56	7,852	0,078
	6-10 yıl	66	138,55		
	11-15 yıl	81	167,98		
	15 yıl üzeri	96	142,12		
A15. Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhassebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	5 yıldan az	63	138,86	12,084	<b>0,007*</b>
	6-10 yıl	66	139,66		
	11-15 yıl	81	180,28		
	15 yıl üzeri	96	150,03		

Tablo 5 incelendiğinde A3, A4, A12, A13 ve A15 önermelerinin anlamlılık değerinin (p) 0,05'den küçük gerçekleştiği görülmektedir. Bir başka ifadeyle "A3. Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir", "A4. Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir", "A12. İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında izlenmelidir", "A13. Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhassebeleştirme ilkeleri birebir aynıdır" ile "A15. Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhassebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır" önermelerine ilişkin muhassebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin, mesleki deneyimlerine göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Ayrıca TMS 16 Standardı ile TVM'da yer alan hasılatın muhassebeleştirilmesi ilkeleri konularında, en fazla bilgiye sahip olan meslek mensuplarının 11-15 yılları, en az bilgiye sahip olan meslek mensuplarının ise 5 yıldan az deneyime sahip oldukları ortaya konmuştur.

**d. Muhasebe meslek mensuplarının çalışma durumları ile bilgi düzeyleri arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik bulgular**

Muhasebe meslek mensuplarının her iki uygulamaya göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin, çalışma durumu değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla Mann-Whitney U testi kullanılmış ve analiz sonuçları Tablo 6'da gösterilmiştir.

**Tablo 6. TMS 18 Hasılat Standardı İle Türk Vergi Mevzuatı'nda Yer Alan Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Çalışma Durumu Değişkeni Açısından İncelenmesi/ Mann Whitney U Testi Sonuçları**

<b>TMS 18 Hasılat Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı'nda yer alan uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda her iki uygulamada da;</b>	<b>Çalışma Durumu</b>	<b>Frk.</b>	<b>Sıra Ort.</b>	<b>Sıra Top.</b>	<b>Sig.</b>
<b>A1.</b> Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır.	Serbest	305	158,12	20542	0,268
	Bağımlı	97	142,11	21365	
<b>A2.</b> Hasılat kavramının tanımı aynıdır.	Serbest	305	166,32	22635	0,528
	Bağımlı	97	118,36	19852	
<b>A3.</b> Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir.	Serbest	305	167,41	23152	0,118
	Bağımlı	97	142,25	18745	
<b>A4.</b> Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir.	Serbest	305	136,47	19586	0,322
	Bağımlı	97	132,23	20564	
<b>A5.</b> Hasılat ve gelir aynı anlama gelmektedir.	Serbest	305	147,85	22531	0,418
	Bağımlı	97	152,63	23654	
<b>A6.</b> Vadeli satışlara ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkeleri birebir aynıdır.	Serbest	305	182,91	17485	0,564
	Bağımlı	97	178,45	21568	
<b>A7.</b> Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri aynıdır.	Serbest	305	148,52	19354	<b>0,017*</b>
	Bağımlı	97	138,91	22365	
<b>A8.</b> Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır.	Serbest	305	163,25	18745	<b>0,002*</b>
	Bağımlı	97	147,36	22654	
<b>A9.</b> Konsinye satış sözleşmelerinde hasılat, mallar üçüncü kişiye satışı beklenilmeden alıcıya teslimi sırasında doğar ve finansal tablolara yansıtılır.	Serbest	305	156,32	19745	0,522
	Bağımlı	97	153,21	20135	
<b>A10.</b> Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Serbest	305	165,22	18745	0,601
	Bağımlı	97	132,74	21548	
<b>A11.</b> Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Serbest	305	147,56	19773	0,452
	Bağımlı	97	143,25	20549	
<b>A12.</b> İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında izlenmelidir.	Serbest	305	157,39	18526	<b>0,017*</b>
	Bağımlı	97	152,12	21365	
<b>A13.</b> Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirme ilkeleri birebir aynıdır.	Serbest	305	169,54	19768	0,526
	Bağımlı	97	167,45	21634	

A14. Hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Serbest	305	156,21	18754	0,443
	Bağımlı	97	152,32	20722	
A15. Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır.	Serbest	305	167,45	22125	0,632
	Bağımlı	97	151,33	18663	

TMS 18 Hasılat Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin Tablo 6’da yer alan anlamlılık değerleri incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının “A7. Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri aynıdır”, “A8. Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır” ve “A12. İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında izlenmelidir” konularındaki bilgi düzeylerinin çalışma durumlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Ayrıca Tablo 6’da gösterilen önermelerin sıra ortalaması değerlerine göre hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin tüm konularda, serbest çalışan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin, bir işletmeye bağımlı çalışan meslek mensuplarına göre daha iyi olduğu ortaya konmuştur.

## SONUÇ

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları muhasebeleştirme ve raporlama açısından birçok noktada Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nden farklılık göstermektedir. Bu farklılık Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na göre hazırlanan finansal tablolar ile Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre hazırlanan finansal tabloların farklılık göstermesine neden olmaktadır. Bu farklılıkların en başında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri gelmektedir. Hasılat işletmenin karlılığını ve performansını belirleyen en önemli unsurdur, dolayısıyla hasılatın doğru bir şekilde tespit edilmesi finansal tablo kullanıcıları için büyük öneme sahiptir.

Hasılatın doğru bir şekilde belirlenmesinin finansal tablo kullanıcıları için büyük öneme sahip olması nedeniyle bu çalışmanın temel bir amacı, TMS’de yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları mevcut durumda esas alınan vergi kanunlarındaki hükümlerle karşılaştırarak TMS’lerin getirdiği yenilikleri ortaya koymaktır. Çalışmanın bir diğer amacı ise muhasebe meslek mensuplarının her iki uygulamada yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik bilgi düzeylerini ve bilgi düzeylerinin cinsiyet, eğitim durumu, mesleki deneyim ve çalışma durumu gibi demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir. Çalışmanın söz konusu amaçlarını gerçekleştirebilmek için hazırlanan anket formu Adana ilinde faaliyet gösteren 402 muhasebe meslek mensubuna uygulanmış, anket sonucu elde edilen veriler tanımlayıcı istatistik, Mann Whitney U ve Kruskal Wallis testleri kullanılarak analize tabi tutulmuştur.

Söz konusu analizler öncesi araştırmanın temel amacının bir sonucu olarak hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin TMS’nin belirlediği esaslar ile TVM’nin belirlediği esaslar arasında tespit edilen farklılıklar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- i. Vadeli satışların muhasebeleştirilme ilkeleri,
- ii. Alıcının söz konusu malı iade etme hakkı bulunduğu satışlarda hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,
- iii. Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması durumunda hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,

- iv. Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,
- v. Benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,
- vi. Kar payı içeren menkul kıymet edinimlerinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,
- vii. İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farklarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,
- viii. İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri, TMS ve TVM’da farklılık göstermektedir.

TMS 18 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili ortaya çıkan yukarıdaki farklılıkları tespit etmek amacıyla yapılan anket çalışmasında ilk olarak muhasebe meslek mensupları demografik özelliklerine göre incelenmiştir. Muhasebe meslek mensupları çalışma durumlarına göre değerlendirildiğinde, meslek mensuplarının % 76’sının serbest olarak, % 24’ünün bir muhasebe meslek mensubunun yanında (bağımlı olarak) çalıştıkları ortaya konmuştur. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının % 59’unun erkek, % 41’inin ise kadın olduğu ve söz konusu meslek mensuplarının muhasebecilik mesleğindeki deneyim sürelerinin birbirine yakın olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları eğitim durumları açısından değerlendirildiğinde, en fazla %79’luk oranla lisans, en düşük ise %1’lik oranla lise mezuniyetine sahip oldukları belirlenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 18 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin bilgi düzeylerinin belirlenmesi amacıyla yapılan tanımlayıcı istatistik analizi sonucu, muhasebe meslek mensuplarının söz konusu konu hakkındaki bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının her iki uygulamaya göre en fazla bilgi sahibi oldukları konunun “*sabit varlık satışından elde edilen değerlerin hasılat olarak değerlendirilmemesi gerektiği*”; en az bilgi sahibi oldukları konunun ise “*hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri*” konusu olduğu belirlenmiştir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyleri ile cinsiyetleri arasındaki ilişkinin belirlenmesi amacıyla yapılan analiz sonucunda meslek mensuplarının her iki uygulamada yer alan;

- i. Hasılat kavramının tanımı,
- ii. Sabit varlık satışı işleminin muhasebeleştirilme ilkeleri,
- iii. Hasılat ve gelir kavramlarının tanımları,
- iv. Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,
- v. Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış işlemlerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri,
- vi. İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farklarının muhasebeleştirilme ilkeleri,

konularında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin cinsiyetlerine göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Ayrıca hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili söz konusu konularda, kadın muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin erkek muhasebe meslek mensuplarına göre daha yüksek olduğu ortaya konmuştur.

TMS 18 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin, eğitim düzeylerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla yapılan analiz sonucunda “A1. Hasılatın tahakkuku için belirlenen ilkeler birbirleriyle aynıdır”, “A4. Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir”, “A8. Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır”, “A10. Nasıl sonuçlanacağı bilinmeyen hizmet satışlarında hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır”, “A14. Hizmet satışının muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır” ile “A15. Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır” konularında muhasebe

meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin eğitim durumlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Ayrıca her iki uygulamaya göre hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri konusunda, lisansüstü eğitime sahip olan muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin, lise-önlisans ve lisans eğitime sahip olan muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerine göre daha iyi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilmesi konusundaki bilgi düzeyleri ile mesleki deneyim süreleri arasındaki ilişkinin analizi sonucu ise “A3. Hasılat net tutar üzerinden ölçülmektedir”, “A4. Sabit varlık satışından elde edilen değerler hasılat olarak değerlendirilir”, “A12. İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında izlenmelidir”, “A13. Satış hasılatının şüpheli hale gelmesi durumunda muhasebeleştirme ilkeleri birebir aynıdır” ile “A15. Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilme ilkeleri birebir aynıdır” konularında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin, mesleki deneyimlerine göre farklılaştığı tespit edilmiştir. TMS 16 Standardı ile TVM’da yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkeleri konularında, en fazla bilgiye sahip olan meslek mensuplarının 11-15 yılları, en az bilgiye sahip olan meslek mensuplarının ise 5 yıldan az deneyime sahip oldukları ortaya konmuştur.

Son olarak muhasebe meslek mensuplarının hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri konusundaki bilgi düzeyleri ile çalışma durumları (serbest/bağımlı) arasındaki ilişki analiz edilmiş ve analiz sonucuna göre “A7. Yapımı birden fazla yıl süren inşaat (yapım) sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri aynıdır”, “A8. Alıcının satışa konu olan söz konusu malı iade etme hakkının bulunduğu satış sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkeleri birbirleriyle aynıdır” ve “A12. İhracatla ilgili ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında izlenmelidir” konularında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin çalışma durumlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Ayrıca hasılatın muhasebeleştirilmesi konularında, serbest çalışan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin, bir işletmeye bağımlı çalışan meslek mensuplarına göre daha iyi seviyede olduğu ortaya konmuştur.

Çalışmanın sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarının TMS 18 Standardı’nda yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar konusunda kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Aktürk, A.& Acar, D. (2012). Muhasebede ihtiyatlılık kavramı ve temelleri. *Mali Çözüm Dergisi*, 113, 17-38.
- Argün, D. (2002). İhracat işlemleri sonucunda oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 6, 1-8.
- Ataman, B., Çakıcı, C., & Gökçen, G. (2011). *Türkiye finansal raporlama standartları uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Badem, C. (2012). TMS 18 hasılat standardı kapsamında senetsiz vadeli satışlar ve ertelenmiş vergi etkisi; TMSUGT ile karşılaştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 36, 61-82.
- İbiş, C., Selvi Y., Yılmaz, F., Sipahi, B., Demir, V.,& Sarıoğlu K. (2008). *Seçilmiş Türkiye finansal raporlama standartları açıklamalar ve uygulamalar*. İstanbul: İSMMM Yayınları.
- Kalmış, H., Dereköy, F. (2010). TMS 18'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesi ve tekdüzen muhasebe sistemi ile karşılaştırılması, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 1,5,123-145.
- Karapınar, S. (2011). *Türkiye'de hasılat ölçümü ve raporlanmasında sorunlar ve çözüm önerileri*. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- KGK, Türkiye muhasebe standardı 11 inşaat sözleşmeleri, 16 Ocak 2016'da indirildi web: [https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2013/TMS/TMS11.pdf](https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS11.pdf)
- KGK, Türkiye muhasebe standardı 17 kiralama işlemleri, 18 Aralık 2015'de indirildi web: <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS17.pdf>
- KGK, Türkiye muhasebe standardı 18 hasılat, 22 Ocak 2015'te indirildi web: <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>
- Küçük, M. (2012). Kiralama işlemleri vergi uygulaması ve muhasebe standardı karşılaştırması. *Yaklaşım Dergisi*, 239.
- Nakip, M. (2008). Pazarlama araştırmalarına giriş. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Özkan, S. (2005). UMS – 18 hasılat standardı ve ABD düzenlemeleri ışığında mal satış hasılatının kaydedilmesinde sahiplikle ilgili risk ve getirilerin alıcıya nakledilmesi koşuluna ilişkin açıklama ve örnekler. *Mali Çözüm Dergisi*, 72, 66-85.
- Sağlam, N.,& Şengel, S. (2007). Türkiye muhasebe standartları uygulamaları. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- Yıldırım, H. (2012). Tahakkuk ilkesinin Türkiye muhasebe standartları ile vergi mevzuatı açısından içeriği ve aralarındaki farklılık. *Yaklaşım Dergisi*, 234.