

Barter İşlemleri ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi

DOI NO: 023377180053899

Hüseyin MERT ¹

Oğuz DUKAN ²

Geliş Tarihi: 17.03.2017

Kabul Tarihi: 07.12.2017

Özet

Barter, günümüz ticari hayatında parasal ödeme yöntemlerinin yanında kendine belli bir derecede yer bulmuş bir ödeme sistemidir. Barter sisteminin daha verimli ve etkin kullanılabilmesi için son yıllarda çalışmalar yapılmaktadır. Günümüzde ticari hayatın ve ihtiyaçların çok çeşitlenmesi, sınırların giderek ortadan kalkması ve ticaretin önündeki engellerin hızlı bir şekilde giderilmesi ile ödeme sistemleri de çeşitlilik göstermiştir. Bu ihtiyaçların ve çeşitliliğin sonucunda barter sistemi eski zamanlardaki yüksek yoğunluklu kullanım imkanına kısmi olarak ulaşmaya başlamıştır. Bu sistemin etkin bir şekilde kullanılması yerel ve uluslararası sistemde kurallara bağlanması ile mümkün olabilecektir. Aksi halde yerelden daha ziyade uluslararası alanlarda barter sisteminin uygulanması güçleşecektir.

Yapmış olduğumuz bu çalışmada barter sisteminin işleyişi örnek yevmiye kayıtları aracılığıyla incelenerek, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında nasıl yer aldığı ve özellikle barter sisteminde ciro kavramı üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Barter, UFRS, Ciro, Muhasebe, Muhasebeleştirme.

Barter Operations and Accounting by Accountancy Standards

Abstract

Barter is a payment system that has found itself at a good particular level besides monetary payment methods in today's commercial life. There is a works for make a more efficient and effective to barter system. In this days, payment systems have also been diversified with the diversification of commercial life and necessity and also being quickly eliminated with the increasingly borders and the obstacles in front of the trade. As a result of these needs and diversity, the barter system has begun to reach the possibility of high-intensity use in the past. Operative use of this system may be possible with by connecting to the local and international system

¹ Yrd. Doç. Dr. Okan Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi İşletme Bölümü,
e-posta: huseyin.mert@okan.edu.tr

² Okan Üniversitesi, Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Öğrencisi,
e-posta: oguzdukan@gmail.com

rules. Otherwise the implementation of the barter system will become more difficult in the international arenas than in the localities.

In this work we have done, the Barter system is examined through the sample journal entries, how it takes place in the International Financial Reporting Standards and we have emphasized especially the concept of endorsement in the barter system.

Keywords: Barter, IFRS, Total Sales, Accounting, Recognition.

Giriş

İlk olarak İsviçre’ de WIR (Barter) Sistemi örgütlenip hayata geçmiştir. İsviçre’ den sonra sistemin uygulandığı ve işlerliğini sürdürdüğü ülke Amerika Birleşik Devletleri olmuştur. Avrupa ülkelerinden Almanya ve İngiltere ise Barter uygulamalarına 80’li yıllarda katılmıştır. Barter’in çıkış nedeni ekonomik krizlerdir. Birinci Dünya Savaşı’nın devam eden etkisi olarak 1930’lu yıllarda yaşanan ekonomik krizler, nakit sıkıntısını beraberinde getirince, değişim aracının elde edilmesinin ya da tutulmasının güçlüğü, ihtiyaçların giderilmesinde alternatif çözüm arayışlarına itmiştir. Barter sisteminin alternatif ticaret modeli olmasındaki ana sebep; bütün sektörlerde faaliyet gösteren her şirkete cirolarını ve satışlarını yükseltebilecek projeler sunmasıdır. Barter, para vermeden alışveriş imkanı sağladığından dolayı işletmeler için kolay bir finansman tekniğidir. İşletmelerde finansman yükünün hafifletilmesi, işletmenin sattığı mal ya da hizmetin girdi maliyetinin düşürülmesi anlamındadır. Barter finansman tekniği, diğer finansman tekniklerinden farklı olarak girdi maliyetini en aza indirmektedir. Çünkü, barter sistemiyle finansman, mal ve hizmet alımında para ve paranın yükü olan faizle değil, mal ya da hizmete karşılık, mal ya da hizmetle ödemektedir. Barter sistemi ile birlikte oluşan pazar, mal veya hizmet değiş tokuşu esasına dayandığı için paranın firmalar için fiziksel bir dolaşımı söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla firmalar, ellerindeki nakit paraları yeni yatırımlar için kullanarak çeşitli finansal sorunlardan kurtulma ve gelişme yolunda da önemli adımlar atabileceklerdir.(Kızıl, 2015:2)

Barter sistemi çok çeşitli mal ve hizmetleri kapsamış olmasına rağmen Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) kapsamında, bu çalışmada barter işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara yansıtılması incelenmiştir. Konunun irdelenmesi amacıyla uygulama örneklerine de yer verilmiştir.

1. Barter Kavramı ve Barter Türleri

İngilizce kökenli bir kelime olan “barter”, öncelikle iki taraf arasında düzenlenen ve para kullanmaksızın bir malın diğer bir malla değiştirilmesini öngören anlaşmayı ifade eder.(Gürsoy, 1998: 3)

Barter mal veya hizmetin takası (trampa edilmesi) anlamına gelmektedir. Başka bir ifade ile bir firmanın satın aldığı mal ve hizmetin

bedelini, kendi ürettiği mal ve hizmetle ödemesi olarak tanımlanabilir.(Erkan, 2000: 92)

Takas sistemi; menkul kıymet alım ve satımlarının karşılaştırılarak, sonuçta bulunan net menkul kıymet bakiyelerinin teslim alınması, nakit akımlarının netleştirilip, sonuçlandırılması işlemlerinin bir kurum aracılığı ile gerçekleştirilmesidir.(Demirbaş, 2001: 30)

Sistem içerisinde gerçekleştirilen takas işleminde satıcı firma, satış yaptığı alıcı firmanın ürünü satın almak ve ürünü sattığı anda alım yapmak zorunda olmadığı gibi alacağının tamamını bir defada tahsil etmek zorunda da değildir.(Çiçekci, 1997: 11)

1.1. Barter Sistemi ve İşleyişi

Üye firmaların satın aldığı mal veya hizmetlerin bedelini yine üye firmalara mal veya hizmet satarak ödediği ya da üye firmalara sattığı mal veya hizmetlerin bedelini yine üye firmalardan mal veya hizmet satın alarak tahsil ettiği bir sistemdir.(Yıldız ve Gümüştay, 2003: 111)

Sistemin işleyişinde barter firmaları önemli bir rol üstlenmektedir. Bilgisayar yazılımları ve internet sisteminin yaygınlaşması barter sisteminin uygulanmasını kolaylaştırmıştır. Teknolojik gelişmelerin ilerlemesi ile sistem daha da etkin bir hale gelecektir. Barter sistemi paranın maliyetini kısmı olarak ortadan kaldırdığı için en ekonomik finans şekillerinden biri olarak değerlendirilmektedir. Faydaları; satışları ve karı artırır, büyük bir pazar imkanı sunar, atıl kapasiteleri değerlendirmede yardımcı olur, riskleri önemli derecede azaltır, nakit tasarrufu sağlar, tahsilat risklerini büyük ölçüde azaltır.

Barter sisteminde; Alıcı, satıcı ve barter şirketi (Organizatör)' bulunur. Mal ve hizmetlerin bir organizasyon içerisinde kolayca değiştirilmesini ve birden fazla alıcı ile satıcının bir araya gelmesini sağlayan temel unsur, barter organizasyonlarının kurmuş olduğu bilgisayar ve iletişim ağıdır.

Barter pazarları, barter sistemine üye firmalar tarafından arz ve talep edilen mal ve hizmetlerin sunulduğu pazarlardır. Firmaların barter sistemini kullanırken en önemli ihtiyaç duydukları husus, barter pazarı ile ilgili eksiksiz bilgiye sahip olmalarıdır. Üyelerin barter pazarında bulunan diğer üyelerin kimler olduğunu ve bu üyelerin pazara ne tür ürünleri hangi miktarlarda sunduklarını bilmeleri, barter pazarında yapacakları satışı daha önceden planlamalarını sağlamaktadır. (Yıldız ve Gümüştay, 2003: 112)

Üye işletmelerin arz ettikleri mal veya hizmetleri, talep ettikleri mal veya hizmetle değiştirme işlemleri barter hesabı ile yapılmaktadır. Barter çekleri, gerçekleşen barter işleminde alıcı ve satıcı arasında kullanılan ve taraflarca imzalanarak barter şirketine gönderilen kıymetli evraktır. Bu evrak, hem ispat aracı, hem de mal veya hizmet alımlarında

satıcıya ciro edilebilen bir kıymetli evrak olarak kullanılmaktadır. Yıldız ve Gümüşay, 2003: 112)

Üye firmalar, barter sistemi ile satmak istedikleri mal veya hizmetlerini arz listeleri vasıtası ile yayınlarlar, (Yıldız ve Gümüşay,2003:112) yine aynı şekilde üye firmalar barter sistemi ile satın almak istedikleri mal veya hizmetler için de talep listesi oluştururlar.(Barteractive, 2006: 1)

1.2 Barter Şirketlerinin Çalışma Şekli

Firmaların kendi aralarında barter sistemi ile çalışmalarını organize eden aracı şirketlere barter şirketi denir. Barter şirketleri firmaların barter sistemi imkanlarından faydalanma biçim ve esaslarını düzenler. Barter sistemi ile çalışan firmaların cari hesaplarını tutar; alım yapan firmaların borçlarını ödemelerini sağlar, satış yapan firmaların alacaklarını barter sistemi ile tahsil etmesine imkan verir. (Barteractive, 2006: 1)

Barter şirketinin, üyelerine ait arz ve talep bilgilerini sistemli olarak karşılaştırmalar yapma kabiliyetine sahip olması, işlemlerin hızla gerçekleşmesine katkı sağlar. Burada barter şirketi faaliyet alanını ne kadar geniş tutarsa o kadar arz talep karşılaştırması yapabilir. (Ekonomix, 2005: 37) Barter sisteminde barter şirketine üye olmadan işlem yapılmasına izin verilmez Firmanın, Barter Sistemi ile çalışmak isteğinin onaylanması ve sonrasında üyelik sözleşmesinin imzalanarak firmaya “üye” statüsünün verilmesi gerekir.(Barteractive, 2006: 1)

Barter şirketi adına, üye firmalara, barter sistemi ile çalışmalarında üyelik ve üyelik sonrası hizmetlerinde yardımcı olunması Müşteri İlişkileri Danışmanı (Broker) tarafından yerine getirilir. Barter sisteminde üye borçlandığı tutarı barter çeki ile öder. “Üye” nin barter pazarından mal ve/veya hizmet satın alma limitine barter kredisi denilmektedir. Barter şirketi tarafından belirlenen “üye” nin kullanabileceği maksimum barter kredi miktarına satın alma kredi limiti denir. (Barteractive, 2006: 1)Bu miktar üyenin sistemde gerçekleştirdiği satış bedeli kadardır. Üyenin henüz satış yapmadan alım yapmak istemesi durumunda, vereceği teminat karşılığında, aracı kurum tarafından kendisine kullanılabilir kredi limiti belirlenebilir.

Barter firması, üyesinin barter sistemi ile mal ya da hizmet satın alması için, üyesine satın alma kredisi açar. Üyenin barter sisteminde yaptığı satıştan doğan alacağı; satın alma kredi limiti anlamındadır. Üye, alacak miktarı kadar barter pazarından mal ya da hizmet satın alabilir. Satın alma kredi limiti iki durumda oluşur. Üye firma ya önce satış yapıp sistemden alacaklı olur yada sisteme teminat gösterir ve mal veya hizmet satın alabilir (Şenol, 1999: 25).

Barter sistemi ile alış ve satış yapan üyenin sistem içerisindeki cari hareketleri, borç ve alacak bakiyesi, kredi limiti gibi detayları içeren

hesap ekstreleri vardır. (Barteractive, 2006:2) Firmanın, üyelik müracaatını inceleyen ve gerekli işlemleri tamamlayan barter şirketinin firmayı üyeliğe kabul ettiğini ve sistem içinde işlem yapabileceğini gösteren bir belge verir. (Barteractive, 2006:2) Üyenin, barter sistemi ile ilgili her türlü işlemlerinde Barter Şirketine ve diğer üyelere karşı muhatap kişi olarak tayin eder. (Barteractive, 2006:2)

Barter sistemine üye olmak isteyen gerçek ve tüzel kişilerin barter sistemi ile yapacakları alışverişlere imkan veren, onların cari hesaplarını tutmakta barter şirketini yetkilendiren, üyelerin birbirlerine karşı ve barter şirketine karşı hak ve yetkilerini düzenleyen bir üyelik sözleşmesi düzenlenir. Barter sistemine üye kuruluşlar barter alım ve satım işlemlerinde, işlem danışmanlığı ve aracılığına dair Barter Şirketine komisyon öderler. 1 Barter doları, 1 \$'ın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası T.C.M.B. efektif satış kurundan TL'ye çevrildiğindeki değerine eşittir. Firmanın barter sistemine dahil olabilmesi için kendisine sağlanan sistemsel hizmetlerin bedeli karşılığı yıllık üyelik ücreti öder. (Barteractive, 2006:2)

Barter firması üyeye, barter pazarından satın aldığı ve karşılığında borçlandığı her mal ya da hizmetin bedelini, satın aldığı tarihten itibaren barter sistemi ile ödemesi için sözleşmede hükme bağlanan süre kadar vade tanır. Bu vade genellikle dokuz (9) ile on iki (12) aydır. Üye, satın aldığı mal yada hizmet bedelini dokuz yada on iki aylık vadede barter sistemine mal veya hizmet sata-rak ödemezse; borcunu, bu ayların sonunda (vade sonunda) bir seferde nakit olarak ve yabancı para cinsinden belirlenen borç için geçen her ay gecikme faizi ile birlikte öder. Ancak bazı barter firmaları, üyesi firmaya barter kredisi kullanmak için teminat vermiş, buna istinaden satın alma kredisi limiti oluşturulmuş ve üyesi de eğer bu şekilde satın aldığı mal ya da hizmeti sözleşmede belirlenen en geç süre sonunda bir seferde nakden ödemişse, bu durumda söz konusu bu işlem için üyesinden komisyon almayabilir. Eğer böyle bir durum söz konusu ise, barter şirketi, üyesi ile imzalamış olduğu sözleşmede bunu mutlaka belirtir. (Arzova, 2000: 17)

1.3. Barter Türleri

Barter sisteminin türleri üç grupta toplanabilir. Bunlar; perakende barter, toptan barter ve uluslararası barter'dir. *Perakende barter*, şirketlerin barter sistemi içerisinde üye olup, mal veya hizmetleri arz veya talep ederek takas organizasyonu yapmalarıdır. Bu barter türünde üyeler, bir broker yardımıyla kendi içlerinde mal veya hizmet alışverişi yaparlar. Daha çok büyük firmalar, perakende faaliyette bulunan firmalar ve bankalar bu sistemde çalışmaktadırlar. (Yakovlev, 2000: 280) Toptan Barter, iki şirket birbirlerinin ürünleriyle ilgilendiği zaman şirket yöneticileri barter doğrudan mal takaslarıyla ilgili iş dünyasının özel bir işlem tipi olarak görürler. (Şimşek, 2004: 30) Üreticiler ve toptancılar

stokta kalan mallarını pazarlarda değerinin altında satmak istememektedirler. Bu bağlamda barter aracı kurumu, görevini barter sistemi ile veya nakit olarak, stoktaki bu malları satın alıp, tekrar pazarlayarak, yapmaktadır. Özellikle nakit akışı sağlamak ve stokta bulunan malları eritmek amacıyla yapılan bu barter türü, işletmelerin kendi mal veya hizmetlerini, ticari faaliyette buldukları diğer işletmelerle takas etme işlemleridir. Örnek olarak basın yayın kuruluşlarının, reklamını yaptıkları işletmelerin ürünleriyle reklam hizmetlerini takas etmeleri gösterilebilir. Toptan barter aracı kurumları broker sisteminden farklı olarak müşteri bulan alıcı ve satıcı gibi çalışmaktadır. (Toptanpazaryeri, 2002:1) Uluslararası barter uygulaması karşılıklı ticaret anlaşmaları şeklinde gerçekleşmektedir. (Uzay ve Küçük, 2002:3)

1.4. Barter Uygulama Alanları

Barter, Dünya'da özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde 30 yıldan bu yana uygulanan bir sistemdir. Bugün çeşitli ülkelerde 600 binden fazla kuruluş barter ticareti yapmaktadır. Artık ciddi bir endüstri halini alan Barter, sektörel anlamda yapılanmasını tamamlamış, Turizm, Medya, Emlak, Sanayi mamulleri gibi birçok konuda hizmet veren, toptan ve perakende olarak da ayrı ayrı hizmetler veren Barter Kurumları oluşmuştur. Dünya Barter Ticareti, Merkezi Amerika'da bulunan ve kısa adı IRTA olan Dünya Barter Birliği tarafından örgütlenmektedir. IRTA'nın verilerine göre, günümüzde Amerika Birleşik Devletlerinde yılda 650 milyar dolarlık işlem hacmi barter şirketleri tarafından yapılmaktadır. Türkiye'de barter organizasyonları 1990'lı yılların ikinci yarısından itibaren faaliyet göstermeye başlamıştır. (Uzay ve Küçük, 2002:5)

2. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Barter Sistemi ve Standartlarda Uygulanması

Barter sistemini Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) içerisinde incelediğimiz zaman UMS 18 Hasılat Standardı ve (UMS2) Stoklar Standardı ile ilişkili olduğunu görmekteyiz.

2.1 UMS 18 Hasılat Standardı

Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. (Uzay ve Küçük, 2002:6)

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. (KGK, 2011: 3) Gerçeğe uygun

değeri belirlenirken, satıcı tarafından yapılan indirimlerinde dikkate alınması gerekir.

Hasılat standardına göre, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda, vadeli satış yapıldığı durumda, sözleşme bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdaki şekillerden biri olarak tespit edilebilir.

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

Hasılat Standardı'na göre vadeli satışlarda satış bedeli içerisindeki vade farkının, satılan malın satış bedeline dahil edilerek raporlanması, muhasebenin dönemsel 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)

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, standardın 29 ve 30. paragrafları ile Ums39 finansal araçlara göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. (KGK, 2011: 3)

Hasılat işletmenin kendi ekonomik faaliyetleri için yapılmalıdır. üçüncü kişiler adına yapılan faaliyetlerden oluşan hasılat tutarları işletme kayıtlarına alınmaz.

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır. (KGK, 2011: 3)

Hasılat standardındaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin

ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir. (KGK, 2011: 5), Hasılatın sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için, denetiminin de yapılması gerekir. Ürün ve hizmet grupları bazında satışların, satışların maliyetinin ve brüt karın aylık hareketlerinin incelenmesi, artış ve azalışların sorgulanması (Kavut vd., 2009: 162) gerekir. Bu işlemler de denetim riskini azaltacak düzeyde ve yeterlilikte kanıt toplanması ile sağlanmaktadır. Bu bağlamda denetçi denetim yaparken denetim riski ile karşılaşmaktadır. Bu risk, denetçinin bir işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlıklar olmasına karşın, uygun olmayan bir görüş beyan etmesi olasılığıdır. (Taş ve İnaltong, 2015: 75-76) İşletmenin gerçekleştirmiş olduğu satış ve tahsilat işlemlerinin maddi doğruluğunu test etmek ve riskleri belirlemek için alacakların ve satışların denetlenmesi önemlidir. Denetçinin alacaklara ilişkin uygulayacağı maddi denetim testlerinin amaçları aşağıda belirtilmiştir. (Durmuş ve Taş, 2008: 125)

- Alacak hesabının bilanço kalanının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi,
- Satışı yapılan malların kredi koşullarının ve gerçek satış olup olmadığının incelenmesi,
- Satışı yapılan malların sevk edilip edilmediğinin tespiti,
- İşletmenin tüm alacaklarının kaydedilip kaydedilmediğinin tespiti,
- Alacak hesabının kalanının yapılması gereken tüm değerleme işlemlerinin kapsayıp kapsamadığının ve ilgili tutarların doğru ve zamanında kaydedilip kaydedilmediğinin tespit edilmesi,
- Alacaklar ile ilgili doğru sınıflandırma yapılıp yapılmadığının ve gerekli açıklamaların bulunup bulunmadığının incelenmesi, (Durmuş ve Taş, 2008: 126)

Hasılat standardında mal satışları, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamülleri ve bir parakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içermektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, yatırım amaçlı gayrimenkuller bu standart kapsamında değerlendirilmemektedir.

Mal satışı, Uluslararası Muhasebe Standartlarının “kural bazlı” değil, “ilke bazlı” olmaları nedeniyle yeterli açıklamalar içermemektedir. Bu durum standartları karmaşık bir hale getirmektedir.

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır. Söz konusu koşullar aşağıda sıralanmıştır.

(a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması; Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir. (KGK, 2011: 5)

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır: (KGK, 2011: 5)

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

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

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

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

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

veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır. (KGK, 2011: 5)

(b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi; Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır. (KGK, 2011: 5)

(c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. (KGK, 2011:5)

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

(e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. (KGK, 2011: 5)

Hasılat standardında hizmet sunumu ile ilgili olarak, üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. (KGK, 2011: 6)

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

Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir:

(a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,

(b) Hizmet bedeli,

(c) Ödeme şekli ve koşulları.

İşletmede etkin bir dahili finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması da gereklidir. İşletme, hizmet sunumu devam ederken, verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez. Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

(a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,

(b) Bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,

(c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz. (KGK, 2011: 6)

İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması; Hasılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır. (KGK, 2011: 6)

Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi, İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemde göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar."TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardı da hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu Standardın hükümlerinin

genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür. (KGK, 2011: 6)

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi, (KGK, 2011: 6) Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.

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

İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, hasılat 26 ncı paragraf hükmü yerine, 20 nci paragraf hükmü çerçevesinde muhasebeleştirilir. (KGK, 2011: 6)

Kamu Gözetim Kurumunun Yayınlamış olduğu 31. Numaralı yorum ile Barter işlemlerinde hasılat kavramı ve takas kavramlarına açıklamalar getirilmiştir. Bu yorum sonucunda barter işlemlerinin UMS'de yersiz hasılat yazılmasının önüne geçilerek gerçekçi bir sunumun ortaya çıkması sağlanmıştır. 31 numaralı yorumda; Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri

- (a) Takas işlemindeki reklamla benzer nitelikte bir reklam hizmeti içeren;
- (b) Sık gerçekleşen;
- (c) Takas işlemindeki reklamla benzer nitelikte bir reklam hizmeti verilmesini içeren işlemlerin tamamıyla karşılaştırıldığında hakim sayıda işlem ve tutarı temsil eden;
- (d) Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen nakit ve/veya diğer tür bir bedel (örneğin pazarlanabilir menkul kıymetler, parasal olmayan varlıklar ve diğer hizmetler) içeren; ve
- (e) Takas işlemi ile aynı karşı tarafı içermeyen, değerlerin hasılat olarak kaydedilebileceği belirtilmiştir. Fakat,

Karşılıklı olarak benzer nitelikte mal ve/veya hizmetlerinin verildiği işlemler UMS 18'e göre hasılat yaratıcı bir işlem değildir.(KGK, 2005:1)

Görüldüğü üzere, kamu gözetim kurumu net olarak barter işlemlerinde hangi durumların hasılat olacağını açıklamıştır.

Çalışmanın uygulama kısmı kapsamında barter işlemlerinin Uluslar arası Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi hususunda yevmiye kayıtlarına yer verilmiştir.

Örnek 1:

25.01.2015 tarihinde bir müşterinin siparişi için İstanbul şirket merkezinden temin edilen malın alış fiyatı, 1.200 TL + %18 KDV, satış fiyatı 2.000 TL + %18 KDV'dir.Malın şirket merkezinden getirilmesi ve yerine mal gönderimi için 100 TL + %18 KDV kargo ücreti ödenmiştir. İstanbul'da bulunan firmaya bu ürün yerine başka bir ürün teslim edilerek hesap kapatılmıştır.

Satışa ilişkin hasılat muhasebe kaydında satıcı firma hasılat tutarını nakit olarak tahsil etmemiştir, alıcı firma 2.360,00 TL borçlandırılarak işlem yapılmıştır. Bunun sonucunda "Alıcılar" hesabına borç kaydedilir. Hasılatı isabet eden KDV yükü %18 olarak hesaplanmıştır, "Hesaplanan KDV" hesabına 360,00 TL alacak kaydı yapılır. Bu örneğimizde yapılan işlem hasılat oluşturucu bir barter işlemi olduğu için, satış tutarına isabet eden bedelin "Hasılat" hesabına kayıt edilmesi gerekir, ilgili hesaba 2.000,00 TL alacak kaydı yapılacaktır.

-----25.01.2015-----

120 ALICILAR HS.	2.360	
391 HESAPLANAN KDV HS.		360
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		2.000

Satış Kaydı

Malın şirket merkezinden getirilmesi ve yerine başka bir ürün gönderilmesi nedeniyle ortaya çıkan kargo ücretine ilişkin muhasebe kaydında ise, işleme konu olan nakliye pazarlama faaliyeti nedeniyle oluşmasından dolayı nakliye bedeli olan 100,00 TL'nin "Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabında takip edilmesi gerekmektedir. İlgili nakliye için ödenmiş olan 18,00 TL tutarında KDV ise "İndirilecek KDV" hesabında takip edilir. Nakliye bedeline isabet eden toplam tutar nakliyeciy firmaya nakit olarak ödenmiştir. Nakit ödeme yapılmasından dolayı ilgili tutar olan 118,00 TL "Kasa" hesabına alacak kaydı yapılarak nakliyeye ilişkin muhasebe kaydı tamamlanmış olur.

-----15.01.2013-----

191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18	
760 PAZ.SAT.VE.DAĞ.GİD		100

100 KASA.

118

Kargo gider kaydı

Mal satışını yapan firmanın satılan malın maliyeti ise şu şekilde oluşacaktır. "Satılan Ticari Mallar Maliyeti" hesabına 1.200,00 TL borç yazılması karşılığında, "Ticari Mallar" hesabına aynı tutarda alacak yazılarak muhasebe fiş kaydı yapılabilir.

-----05.01.2013-----

621 SATILAN TİCARİ MAL. MAL	1.200	
153 TİCARİ MALLAR HS.		1.200

Satılan ticari mallar maliyeti

Örnek 2:

Dizüstü Bilgisayar satışı yapan 2 şirket 20.01.2015 tarihinde müşterilerinin talepleri doğrultusunda stoklarında bulunan A ve B markalı Dizüstü Bilgisayarları takas etmeye karar vermişlerdir. A markalı Dizüstü Bilgisayar stoku fazla olan şirket, 20 adet A marka Dizüstü Bilgisayar karşılığında 24 adet B marka Dizüstü Bilgisayar almıştır. A marka Dizüstü Bilgisayarın alış fiyatı 1.500 TL/Adet, B marka Dizüstü Bilgisayarın alış fiyatı 1.250 TL/Adet dir.

Örnek 1 den farklı olarak bu sefer aynı nitelikte iki cins ürünün karşılıklı olarak takas edilmesi söz konusudur. UMS 18 ve 31 numaralı yorumlarda da belirtildiği üzere, aynı cins ürünlerin birbirleri ile takas edilmesi hasılat oluşturucu bir unsur olmadığından, yapılacak muhasebe kaydında da hasılat yer verilmemesi gerekmektedir. Hasılat oluşmaması sonucunda bu defa standartlara göre bu ürünlerin ticari mal olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Bu görüşe göre "Ticari Mallar" hesabına 30.000,00 TL borç yazılması ve yine karşılığında aynı şekilde "Ticari Mallar" hesabına alacak verilmesi gerekecektir.

-----20.01.2015-----

153 TİCARİ MALLAR HS.	30.000	
A marka Dizüstü Bilgisayar		
153 TİCARİ MALLAR HS.		30.000
Dizüstü Bilgisayar		

B marka Dizüstü Bilgisayar Mal takas kaydı.

Örnek3:

Ofis mobilyaları ticareti ile uğraşan Sağlam Mobilya firması 27.06.2015 tarihinde, toplam maliyet bedeli 20.000 TL + %18 KDV olan 200 adet koltuk vererek, karşılığında gerçeğe uygun değeri 30,000 TL + %18 KDV olan dolap almıştır.

Sağlam mobilya firması, koltuk ve dolapların benzer özellik ve değerinde ürünler olmaması nedeniyle takas edildiklerinde hasılat olarak kayıt

etmelidir. Stokların değişimi için standart, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür hükmüne göre, satışa ilişkin hasılat muhasebe kaydında satıcı firma hasılat tutarını nakit olarak tahsil etmemiştir, alıcı firma 35.400,00 TL borçlandırılarak işlem yapılmıştır. Bunun sonucunda “Alıcılar” hesabına borç kaydedilir. Hasılat isabet eden KDV yükü %18 olarak hesaplanmıştır, “Hesaplanan KDV” hesabına 5.400,00 TL alacak kaydı yapılır. Bu örneğimizde yapılan işlem hasılat oluşturu bir barter işlemi olduğu için, satış tutarına isabet eden bedelin “Hasılat” hesabına kayıt edilmesi gerekir, ilgili hesaba 30.000,00 TL alacak kaydı yapılacaktır.

-----27.06.2015-----

120 ALICILAR HS.	35.400	
391 HESAPLANAN KDV.		5.400
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		30.000

Mal takas kaydı.

Mal satışını yapan firmanın satılan malın maliyeti ise şu şekilde oluşacaktır. “Satılan Ticari Mallar Maliyeti” hesabına 20.000,00 TL borç yazılması karşılığında, “Ticari Mallar” hesabına aynı tutarda alacak yazılarak muhasebe fiş kaydı yapılabilir.

-----27.06.2015-----

621 SATILAN TİCARİ MAL. MAL.	20.000	
153 TİCARİ MALLAR HS.		20.000

Takas edilen ticari mal maliyet kaydı

Takasa konu olan dolap ticari malı alan firma açısından muhasebe kaydında, “Ticari Mallar” Hesabına 30.000,00 TL borç kaydı yapılması, bununla birlikte alıma isabet eden 5,400 TL tutarındaki KDV'nin ise “İndirilecek KDV” hesabında takibi yapılması, fiş toplamı olarak tahsilatın açık hesap olarak takip edilmesinden dolayı 35.400,00 TL “Alıcılar” Hesabında takibi yapılır.

-----20.06.2015-----

153 TİCARİ MALLAR HS.	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	5.400	
120 ALICILAR HS.		35.400

Takas ticari mal alım kaydı

Dolap satan işletme için hasılat kaydında, satıcı firma hasılat tutarını nakit olarak tahsil etmemiştir, alıcı firma 35.400,00 TL borçlandırılarak işlem yapılmıştır. Bunun sonucunda “Alıcılar” hesabına borç kaydedilir. Hasılat isabet eden KDV yükü %18 olarak hesaplanmıştır, “Hesaplanan KDV” hesabına 5.400,00 TL alacak kaydı yapılır. Bu örneğimizde yapılan işlem hasılat oluşturu bir barter işlemi olduğu için,

satış tutarına isabet eden bedelin “Hasılat” hesabına kayıt edilmesi gerekir, ilgili hesaba 30.000,00 TL alacak kaydı yapılacaktır.

-----27.06.2015-----

120 ALICILAR HS.	35.400	
391 HESAPLANAN KDV HS		5.400
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		30.000

Mal takas kaydı

-----27.06.2015-----

Dolap satan işletme için satılan malın maliyeti ise şu şekilde oluşacaktır. “Satılan Ticari Mallar Maliyeti” hesabına 30.000,00 TL borç yazılması karşılığında, “Ticari Mallar” hesabına aynı tutarda alacak yazılarak muhasebe fiş kaydı yapılabilir.

-----27.06.2015-----

621 SATILAN TİCARİ MAL MAL. HS.	30.000	
153 TİCARİ MALLAR HS.		30.000

Takas edilen ticari mal maliyet kaydı

-----20.06.2015-----

Takasa konu olan koltuk ticari malını alan firma açısından muhasebe kaydında, “Ticari Mallar” Hesabına 30.000,00 TL borç kaydı yapılması, bununla birlikte alıma isabet eden 5,400 TL tutarındaki KDV'nin ise “İndirilecek KDV” hesabında takibi yapılması, fiş toplamı olarak tahsilatın açık hesap olarak takip edilmesinden dolayı 35.400,00 TL “Alicılar” Hesabında takibi yapılır.

-----20.06.2015-----

153 TİCARİ MALLAR HS.		30.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.400	
120 ALICILAR HS.		35.400

Takas ticari mal alım kaydı

Örnek4:

Görsel TV Şirketi bir televizyon kanalına sahiptir. Yazılı medya kuruluşu olan ABC Gazetecilik A.Ş.'ye 12.06.2015 tarihinde, 70.000,00 TL tutarında bir reklam vermiştir. Görsel TV aldığı hizmeti nakit olarak ödemek yerine yazılı medya kuruluşuna kendi televizyonunda karşılığında reklam yayınlama imkanı tanımıştır. Esasında aralarında bu işlemin bu şekilde yapılacağına dair bir anlaşma yapılmıştır. Görsel TV ve ABC Gazetecilik bu işlem için nasıl bir muhasebeleştirme yapmalıdır? Bu hizmet karşılığında ABC ve Görsel şirketleri gelir ve gider kaydını nasıl yapmalıdır?

Bu örnekte yapılan bir takas işlemidir ve verilen ile alınan hizmetler bire bir aynıdır. İşin niteliği itibariyle hizmetin bedeli güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu örnekte belirli bir hizmeti almak ve alınan hizmet bedelini ödemeyi karşı tarafa başka bir hizmet verilerek sağlamak söz konusudur. Bu nedenle bu hizmetin verilmesi gelir olarak değerlendirilmez, alınan

hizmetler verilen hizmetten mahsup edilir. Ancak arada bir fark kalır ise gelir olarak değerlendirilmeyecektir. Muhasebe kaydında “Stoklar” hesabına 70.000,00 borç ve yine karşılığında aynı şekilde “Stoklar” hesabının alacağına kayıt yapılarak takip edilmesi gerekir.

-----12.06.2015-----

157 DİĞER STOKLAR HS.	70.000
Yazılı Reklam Stokları	
157 DİĞER STOKLAR HS.	70.000
Görsel Reklam Stoklar	

Reklam hizmeti takas kaydı.

Örnek5:

Danış Danışmanlık şirketi Görsel TV'ye 12.08.2015 tarihinde 65.000,00 TL + KDV tutarında danışmanlık hizmeti vermiş, fakat herhangi bir tahsilat yapmamış, karşılığında Görsel TV Şirketi kendisine gerçeğe uygun değeri 85.000,00 TL + KDV tutarında TV kanalında reklam yapma imkanı vermiştir. Verilen bu danışmanlık hizmeti Görsel TV'nin kayıtlarında hangi değer ile gösterilecek ve her iki şirketin kayıtlarında nasıl sunulacaktır?

Bu örnekte verilen hizmetler farklıdır ve her iki şirket bu işlemleri “gerçeğe uygun değer” (fair value) ile kayıtlarına gelir olarak alacaklardır. Muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

Danış danışmanlık şirketi hasılat ve maliyet kaydı, satıcı firma hasılat tutarını nakit olarak tahsil etmemiştir, alıcı firma 100.300,00 TL borçlandırılarak işlem yapılmıştır. Bunun sonucunda “Alıcılar” hesabına borç kaydedilir. Hasılatı isabet eden KDV yükü %18 olarak hesaplanmıştır, “Hesaplanan KDV” hesabına 15.300,00 TL alacak kaydı yapılır. Bu örneğimizde yapılan işlem hasılat oluşturu bir barter işlemi olduğu için, satış tutarına isabet eden bedelin “Hasılat” hesabına kayıt edilmesi gerekir, ilgili hesaba 85.000,00 TL alacak kaydı yapılacaktır.

-----12.08.2015-----

120 ALICILAR HS.	100.300
391 HESAPLANAN KDV.	15.300
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	85.000

Hizmet takas kaydı.

Hizmet takası maliyet kaydı, “Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına 65.000,00 TL borç yazılması karşılığında, “Hizmet Stokları” hesabına aynı tutarda alacak yazılarak muhasebe fiş kaydı yapılabilir.

-----12.08.2015-----

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	65.000
157 DİĞER STOKLAR HS.	65.000

Takas edilen hizmet maliyet kaydı

Hizmet takası TV reklam kaydında "Hizmet Stokları" hesabının borcuna 85.000,00 TL borç kaydı yapılır, alıma isabet eden 15.300,00 TL KDV tutarı "İndirilecek KDV" hesabının borcuna yazılır. Alacaklı firma stok bedeli ve KDV toplamı kadar alacaklandırılır. "Alıcılar" hesabına 100.300,00 TL yazılarak muhasebe fişi kapatılır.

-----12.08.2015-----

157 DİĞER STOKLAR HS.	85.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	15.300	
120 ALICILAR HS.		100.300

Takas reklam hizmeti alım kaydı

TV reklamı satan işletme hasılat ve maliyet kaydında ise, satıcı firma hasılat tutarını nakit olarak tahsil etmemiştir, alıcı firma 100.300,00 TL borçlandırılarak işlem yapılmıştır. Bunun sonucunda "Alıcılar" hesabına borç kaydedilir. Hasılatı isabet eden KDV yükü %18 olarak hesaplanmıştır, "Hesaplanan KDV" hesabına 15.300,00 TL alacak kaydı yapılır. Bu örneğimizde yapılan işlem hasılat oluşturucu bir barter işlemi olduğu için, satış tutarına isabet eden bedelin "Hasılat" hesabına kayıt edilmesi gerekir, ilgili hesaba 85.000,00 TL alacak kaydı yapılacaktır.

-----12.08.2015-----

120 ALICILAR HS.	100.300	
391 HESAPLANAN KDV HS.	15.300	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	85.000	

Hizmet takas kaydı

Hizmet takası maliyet kaydı, "Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına 85.000,00 TL borç yazılması karşılığında, "Hizmet Stokları" hesabına aynı tutarda alacak yazılarak muhasebe fiş kaydı yapılabilir.

-----12.08.2015-----

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	85.000	
157 DİĞER STOKLAR HS.		85.000

Takas edilen hizmet maliyet kaydı

Hizmet takası reklam alım kaydında ise "Hizmet Stokları" hesabının borcuna 85.000,00 TL borç kaydı yapılır, alıma isabet eden 15.300,00 TL KDV tutarı "İndirilecek KDV" hesabının borcuna yazılır. Alacaklı firma Stok bedeli ve KDV toplamı kadar alacaklandırılır. "Alıcılar" hesabına 100.300,00 TL yazılarak muhasebe fişi kapatılır.

-----12.08.2015-----

157 DİĞER STOKLAR HS.	85.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	15.300	
120 ALICILAR HS.		100.300

Takas ticari mal alım kaydı

Sonuç

Barter, günümüzde alternatif ticaret kanallarından birini oluşturmaktadır. Karşılıklı mal ve hizmet takası olarak ifade edilmektedir. Özellikle ticaretin para yerine mal veya hizmet arzı ile yapılması sonucunda firmalara elinde bulunan atıl kaynaklarını değerlendirme fırsatı sunmaktadır. Diğer taraftan barter sisteminin firmalara sunduğu en önemli faydalardan bir tanesi atıl bulunan stoklarının erimesine imkan vermesidir. Pazar hareketliliği sağlanması, kapasite kullanımının artması ile yeni müşterilere ulaşılması diğer önemli faydalarındandır. Sistemin gelişmesi ile birlikte alıcı ve satıcıların ticaret yapmaları belirli şartlara bağlanarak sistemin güvenliği sağlanmaya çalışılmıştır. Bu işlemler de barter firmaları ile yerine getirilmektedir.

Hasılat standardı iki önemli kavram üzerinde durmaktadır: dönemsellik ilkesi ve gerçeğe uygun değer kavramları. Hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararların birlikte değerlendirilerek muhasebeleştirilmesini gerektirir. Gerçeğe uygun değer ise, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer günümüzde üzerinde çok tartışılan bir kavram olmuştur. Bunun sebebi çok kapsamlı olması ve zamana göre değişiklik gösterebilmesinden kaynaklanmaktadır.

Barter sistemi kapsamındaki işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara yansıtılmasında bu işlemlerin UMS 18'e göre mal yada hizmeti veren açısından gelir olarak kaydedilmesi için gerekli temel kural, barter işlemine konu mal ve hizmet karşılığında alınan ürün ve hizmetlerin bir birinin benzeri olmaması, farklılık göstermesi ve verilen hizmetin güvenilir olarak ölçülmesidir. Uygulama örneklerinde görüleceği üzere, mal ve hizmet alımları stok olarak muhasebe kayıtlarında takip edilmektedir. Aynı nitelikte olan ürünlerin satılması halinde gelir kaydı yapılmaz stok hesapları arasında mahsuplaşma yapılarak işlem kayıtlara intikal ettirilir. Farklı ürünlerin takası yapıldığı zaman ise gelir kalemi olarak kayıtlara alınmaktadır. Burada belirleyici unsur, mal ve hizmetin aynı nitelikte olup olmadığıdır.

Kaynakça

- ARZOVA, Burak; “Barter İşlemleri”, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2000.
- ÇİÇEKÇİ, N. Kasım 1997. “Barter’da Yeni Satış Teknikleri”, Barternews Türkiye, Yıl:1, Sayı:2, 11.
- DEMİRBAŞ, M., Haziran 2001. “Takas ve Saklama Sistemleri”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, 30.
- DURMUŞ, N. ve TAŞ, O. 2008. Spk Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, İstanbul: Alfa Yayınları .
- ERKAN, M. Mayıs 2000. “Yeni Bir Finansman Aracı Olarak Barter’in, Diğer Finansman Teknikleri Karşılaştırılması”, Active Finans Dergisi, Yıl:2, Sayı:12, 92.
- GÜRSOY, C. 2000. Bartering 2. Kitap - Türkiye’de Barter Ticaretinin Kullanıldığı Sektörler, Birinci Basım, İstanbul.
- “Geçmişten Günümüze Barter” ekonomix, Yıl:8, Sayı:93, Ekim 2005.
- <http://www.turk-internet.com/> Erişim Tarihi, (16.04.2017)
- <http://www.barteractive.com.tr/> Erişim Tarihi, (17.04.2017)
- <http://www.deneme.toptanpazaryeri.com/b2bdeneme/ortak11.html/> Erişim Tarihi, (14.05.2017)
- 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.
- KAVUT, L., TAŞ, O. ve ŞAVLI, T. 2009. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul
- KGK, Türkiye Muhasebe Standartları 18, Hasılat Standardı
- KIZIL, A. 2015. “Yatırım Barter”, Barter Sistemi, <https://prezi.com/wocvfxn3vvob/barter-sistemi/> Erişim Tarihi, (24.04.2017)
- ŞENOL, Aydın; Barter Sisteminin İşleyişi Uygulama ve Muhasebesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 1999.
- ŞİMŞEK, M. S., Parasız Ticaret Barter, Türk Barter Yayınları, İstanbul, 2004.
- TAŞ, O. ve İNALTONG, C. 2015. Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama, Vergi Dünyası Dergisi, 34(401), 75-76

UZAY Şaban, Ergün KÜÇÜK, Leasing, Factoring ve Barter Finansman Tekniklerinden Kobilerin Yararlanma Düzeylerinin Araştırılması: Kayseri Uygulaması,
[http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/bilgibankasi/ekonomi/OAKDocs/OAK-T23.pdf/](http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/bilgibankasi/ekonomi/OAKDocs/OAK-T23.pdf) Erişim Tarihi, (02.05.2002).

YAKOVLEV, A. 2000 “Barter in the Russian Economy: Classifications and Implications (Evidence From Case Study Analyses)”, Post Communist Economies, Vol. 12, No:3, 280.

YILDIZ A. M. ve E. KARTALOĞLU, “Finansal Kiralama Sözleşmesinde Doğan Hakların Kiracı Tarafından Devri Sonucu Elde Edilen Kazançların Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Yıl:9, Sayı:107, Kasım 2001.

YILDIZ A. M. ve S. GÜMÜŞAY, “Barter Sistemi, Yapısı ve Avantajları İle Vergisel Boyutu – II”, Maliye Postası, Yıl: 24, Sayı: 552, 01 Eylül 2003a.