

TMS-18' E GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

HAMİDE ÖZYÜREK

Fatih Üniversitesi

Öğretim Görevlisi

Çeşme Durağı, Spor Kompleksi Yanı, 06370 Ostim /Ankara

hozyurek@fatih.edu.tr

Özet

Muhasebe uygulamalarında ortak dilin sağlanması amacıyla Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından muhasebe ve raporlama standartları yayınlanmıştır. Bu standartlara uyumu sağlamak amacıyla Türkiye'de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan Türkçe tercüme ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları hazırlanmıştır.

Bu çalışmada, "TMS-18 Hasılat Standardı" nın uygulamaya getirmiş olduğu yenilikler açıklanarak; hasılatın muhasebeleştirilmesi örnek olaylarla ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: TMS-18, Hasılat Standardı, Standartlar

Alan Tanımı : İşletme Ekonomisi (muhasebe)

ACCOUNTING THE REVENUE ACCORDING TO TAS - 18

Abstract

In order to ensure a common language in the accounting practices, accounting and reporting standards are issued by the International Accounting Standards Board. In order to ensure coordination with these standards, Turkey Financial Reporting Standards and Accounting Standards were prepared through translation into Turkish by Turkey Accounting Standards Board. In this study, the innovations brought by "TAS-18 Revenue Standard" are explained and has accounting of the revenue are discussed through case studies.

Keywords: TAS-18, Revenue Standard, Standards

Field Description: Business Economics (Accounting)

JEL Code: M41

1. GİRİŞ

İşletmelerde en büyük sorunlardan birisinin hasılatın doğru olarak tespit edilebilmesi olduğu kabul edilir. Hasılat ile ilgili problemler çözülebilirse bir işletmedeki bir çok problemin çözülebileceğine inanılır. Hasılat ile ilgili iki önemli sorun vardır. Birincisi hasılatın tespiti. Denetimler de karşılaşılan problemlerin başında hasılatın tespiti gelmektedir. Muhasebe hata ve hatta hilelerine bakıldığında en büyük bölümü hasılat ile ilgili kısımların oluşturduğu görülür. Genelde var olan hasılatın yok kabul edildiği bazı durumlarda ise yok olan hasılatın var gibi gösterildiği görülür. Hasılat bir işletmenin büyüklüğünün göstergesi olarak kabul edilmektedir. Hasılat bir işletmenin iş hacmini gösterir bu nedenle bazen yok olan gelir var olarak gösterilebilir. Hasılatla ilgili problemlerden ikincisi de hasılatın hangi döneme ait olduğunun tespiti ile ilgilidir.

İşletmelerin kendi politikalarını belirlerken hangi durumların hasılat olduğunu hangi durumların kendileri için hasılat olarak kabul edilemeyeceğini net olarak belirlemeli ve muhasebe sistemini hasılat standardı ile uyumlu hale getirmeleri gerekmektedir.

Bu çalışmada hasılatın tespiti ve hasılatın hangi döneme kaydedileceği türünden sorulara hasılat standardı ile cevap verilmeye çalışılmış ve standartla getirilen değişiklikler örneklerle açıklanarak literatüre katkı sağlanmaya çalışılmıştır. Standart ile tek düzen muhasebe sistemi karşılaştırılmıştır.

1.1 HASILAT STANDARDININ KAPSAMI

09.12.2005 tarihli ve 26018 sayılı Resmi gazetede yayımlanmış olan TMS-18 Hasılat Standardı, işletmenin bir muhasebe döneminde olağan faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır. Hasılat bir gelirdir. Standarda göre hasılatın tanımı; işletmenin öz kaynaklarında artışa neden olan, sermaye artışı dışında işletmenin bir muhasebe dönemi içerisindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarıdır. Bu tanımı biraz açacak olursak hasılat özkaynaklarda artışa neden olacak fakat bu hissedarların veya ortakların koymuş oldukları sermaye ile olmayacak. Standarda göre bu artış işletmenin olağan faaliyetleri diğer bir ifade ile işletmenin asıl faaliyetleri sonucunda elde edilmelidir.

Bu standardın kapsamına baktığımızda; Bu standart aşağıdaki işlem ve olaydan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır; (TMS – 18, md. 1.)

- a. Mal satışları;
- b. Hizmet sunumları ve işletmelerin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri

c. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Hasılatın ölçülmesinde standart şu şekilde bir açıklama yapar; Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür der. Bunu açacak olursak hem peşin satışlar esnasında ortaya çıkan değer hem de vadeli satışlarla ilgili ortaya çıkan değer burada söz konusu edilmektedir. 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 tutar olarak açıklanır.

1.2. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Standartın muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işlem için ayrı ayrı uygulanır. Bazı durumlarda ise muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir.(TMS-18, md. 13)

1.2.1. MAL SATIŞINDA HASILAT

Mal satışında hasılatın gerçekleşmesi aşağıdaki koşulların yerine gelmesine bağlı olarak finansal tablolara yansıtılır;(TMS-18, md. 14.)

- a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
- e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Ticari mal satışının ne zaman satış olarak kabul edilip hasılat yazılacağını bir örnek üzerinde inceleyelim. ABC işletmesi beyaz eşya satışı yapmaktadır. İşletme 01 şubat 2012 tarihinde bir adet fırın satmıştır. Standart bu işlemin hasılat olarak kabul edilebilmesini bir takım şartlara bağlamaktadır.

1. Fırın sattık bizden alan müşteri işletmeden ayrıldıktan sonra ayağı takıldı ve fırın yere düşerek camları kırıldı hasar oluştu. Müşteriden kaynaklı bir hata meydana geldi. Risk tamamen müşterinin olduğu için standart bu işlemi birinci adımda satış yapılmıştır diyerek kabul ediyor.

2. Müşteri fırını alıp evine götürdü ister yemek pişirir isterse kek yapar bunda işletmenin müdahil olması söz konusu bile değil 2. Şart ta bu şekilde sağlanmış olur.

3. Bu adımda standart fırının kaçta satıldığını soruyor ABC işletmesi net bir şekilde belirleyebiliyorsa yani peşin fiyatı 300 TL idi fakat vadeli olarak 350 TL ya satışı gerçekleşti denilebiliyorsa bir sonraki şarta geçiliyor.

4. Standart burada işletmeye parayı alıp alamayacağını soruyor işletme evet alacağım karşılığında çek veya senet aldım diyorsa bir sonraki adıma geçiliyor.

5. Fırının maliyeti soruluyor. ABC işletmesi fırını 150 TL ya aldığını ve 350 TL ya sattığını söylediğinde önemli bir soru takip ediyor garantisi var mı fırının garanti süresi 2 yıl bu sürede gerçekleşme ihtimali olan ve müşteri hatasından kaynaklanmayan bozulmalarda yapılacak onarım maliyetleri de dahil edilerek satılan malın maliyeti hesaplanmış oluyor. Standart bütün bu şartlar yerine getirildiğinde satış işleminin gerçekleştiğini kabul ediyor. Aslında hasılatın tespiti kolay gibi görünmesine rağmen biraz sıkıntıların olması mümkün görünüyor.

1.2.2. HİZMET SATIŞINDA HASILAT

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir; (TMS-18, md. 20.)

a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;

c) Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve

d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülmesi.

Hizmet satışında gelirin ölçümü bilanço tarihi itibarı ile tamamlanma düzeyi dikkate alınarak yapılır. Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir.

İşletme verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:(TMS- 18, parag. 24)

- a) Yapılan işle ilgili 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.

Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir biçimde tahmin edilemediği ancak katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olduğu durumlarda hasılat sadece geri kazanılabileceği beklenen maliyet tutarında finansal tablolara yansıtılır. (TMS- 18, parag. 28)

1.2.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde, sözleşme, sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma aşamasına göre sırasıyla hasılat ve gider olarak muhasebeleştirilir.

Sonucun güvenilir olarak tahmin edilebilmesi tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirmektedir.

1.2.4. FAİZ, İSİM HAKLARI ve TEMETTÜ GELİRLERİ

Standartta gelir olarak tanımlanan diğer olağan gelir ve kar unsurları işletmenin varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılmasından elde edilen faiz, temettü, isim hakları gibi gelirlerdir. Diğer olağan gelir ve karlar aşağıdaki durumların gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilir; (TMS- 18, parag. 29)

- a) İşlemlerle ilgili ekonomik yararlarından işletmenin yararlanması
- b) Gelir tutarının doğruya yakın belirlenmesi.

Standartta “tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş faizi içeren bir menkul kıymetin alınması durumunda, izleyen faiz tahsilatının edinme öncesi ve sonrası dönemlere ayrılacağı, yalnızca edinme sonrası kısmın gelir olarak kaydedileceği” hükme bağlanmıştır.

Patent, yazılım, telif hakları, filmler gibi işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan ücret ve isim hakları, sözleşmenin özü dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Standartta, “İsim haklarının muhasebeleştirilmesinde daha gerçekçi bir yöntemin bulunmaması koşulu ile isim hakları, sözleşme hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilir” denmektedir.

Standart faiz getirili menkul kıymet ile kar payı getirili menkul kıymeti ayırmıştır. Bunun nedeni de hisse senetlerinde kar paylarını ifade eden kuponların menkul kıymetten ayrılabilir olmasıdır. Hasılat standardı hisse senetlerinin muhasebeleştirilmesinde ise hisse senetlerinin satın alındığı tarihte edinme öncesi net geliri ilan edilmiş hisse senedi temettülerinin bu menkul kıymetlerin net değerinden indirileceği hükmü getirilmiştir.

Standart madde 30 /c’de , “Temettüler hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır” demektedir. Bu da karın ortaklara dağıtımının genel kurul tarafından onaylanması durumunda söz konusudur. Bu durum Tekdüzen muhasebe sistemi ile de uyumludur.

2. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Örnek 1:

2 Ocak 2012 tarihinde 50.000 TL değerinde mal KDV hariç peşin olarak satılmıştır. Bu işlemle ilgili yapılması gereken kayıt aşağıdadır.

100 KASA HESABI	59.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	50.000	
391 HESAPLANAN KDV	9.000	

Peşin satışlarda mevcut durumda yapılması gereken kayıt ile standart arasında bir farklılık yoktur. Tek Düzen Hesap Planı, TMS 18 ve vergi mevzuatı birbiriyle uyumludur.

Örnek 2:

01. Haziran 2012 tarihinde peşin fiyatı 94.000 TL olan mal, 100.000 TL + %18 KDV’ye vadeli olarak satılmıştır. Karşılığında dört ay vadeli çek alınmıştır.

Mevcut uygulamaya göre yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

101 ALINAN ÇEKLER HESABI	118.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	100.000	
391 HESAPLANAN KDV	18.000	

Tek düzen muhasebe sisteminde yukarıda ki gibi bir kayıta faizin satış hâsılatına dâhil edilmesi, satış rakamını olduğundan daha büyük gösterecek, satış karlılık oranının hatalı bulunmasına ve satış hâsılatının kullanıldığı finansal analiz sonuçlarının da yanıltıcı sonuçlar vermesine sebep olacaktır. (Selvi vd., 2007;36).

Hasılat standardına göre yapılması gereken kayıta vade farkı döneminde 642 Faiz Gelirleri Hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilir.

101 ALINAN ÇEKLER HESABI	118.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	94.000
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	6.000
391 HESAPLANAN KDV	18.000

Kayıt incelendiğinde 600 Yurt İçi Satışlar Hesabına sadece vade farksız satış tutarı, peşin tutar, kaydedilmektedir. Vade farkları ise 642 Faiz Gelirleri Hesabına kaydedilmektedir.

Örnek 3:

01. Kasım 2012 tarihinde 110.000 TL Peşin değeri olan ticari mal 120.000 TL +% 18 KDV tutarı karşılığı satılmıştır. Satış sonrası KDV tutarı peşin alınmış kalan tutar için 5 ay vadeli bir senet alınmıştır.

Mevcut uygulamaya göre yapılacak olan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

121 ALACAK SENETLERİ HESABI	120.000
100 KASA HESABI	21.600
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	120.000
391 HESAPLANAN KDV	21.600

Standarda göre yapılması gereken kayıt ise;

121 ALACAK SENETLERİ HESABI	120.000
100 KASA HESABI	21.600
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	110.000
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	4.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI	6.000
391 HESAPLANAN KDV	18.000

Standarda göre yapılan kayıt incelendiğinde; malın peşin bedeli 600 Yurt İçi Satışlar Hesabında muhasebeleştirilmiştir. 10.000 TL'lık vade farkının kasım, aralık 2012 dönemine ait olan kısmı 642 Faiz Gelirleri Hesabına kaydedilirken ocak, şubat, mart 2013 dönemine ait olan kısmı ise 480 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına kaydedilmiştir. Peşin satış tutarı ile vadeli satış tutarı arasındaki fark üç ay boyunca faiz geliri olarak kaydedilir.

3. SONUÇ

Hasılat standardı iki önemli kavram üzerinde durmaktadır; dönemsellik ilkesi ve gerçeğe uygun değer kavramları. **Dönemsellik**; hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla eşleştirilerek muhasebeleştirilmesini gerektirir. Bu çerçevede gelirin ve giderin ne zaman doğduğu yani hangi dönemin geliri ya da gideri olduğu önem arz etmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, Hasılat standardı ile ülkemiz vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planı uygulaması farklılık gösterebilmektedir. Hasılatın tahakkuk ettirilmesinden kaynaklanan dönem farklılıkları, vergilerin ne zaman ödenmesi gerektiğini etkilemektedir. **Gerçeğe uygun değer kavramı**; TMS 18'de, gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli guruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tarif edilmiş ve hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür hükmüne yer verilmiştir. Vadeli satışlar da hasılatın gerçeğe uygun değeri alacağın emsal faiz oranı ile iskonto edilerek bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunur. Bu kavram muhasebe literatüründe üzerinde en çok tartışılan kavramların başında yer almaktadır. Bunun sebebi çok kapsamlı ve

detaylı olmasının yanı sıra finansal tabloları hazırlayanların yorumlarına açık olduğu için farklı sonuçların oluşmasına yol açan bir değerlendirme yöntemi olmasıdır. Dönemsellik ilkesinin uygulanmasında olduğu gibi, burada da farklı değerlendirme yöntemleri kullanılırsa çok farklı finansal tablolar ortaya çıkabilir. Standardın bir eksik tarafı, gerçeğe uygun değer belirlenmesi için önerilen yöntemlerin ihtiyaca cevap vermemesi durumunda, işletme varlık ve yükümlülüklerinin nasıl değerlendirileceği konusunda yeterince aydınlatıcı olmamasıdır (Tokay ve diğerleri, 2005).

Hasılat Standardı'nın getirdiği önemli bir yenilik de hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilmesi nedeniyle, vadeli satışlarda satış hasılatı ile vade farkının ayrıştırılması gerekliliğidir. Standarda göre satış bedeli, işletmenin sattığı mal ya da hizmetin bedelidir ancak vade farkı özünde işletmelerin müşterilerine açtığı bir kredidir. Kredi karşılığında elde edilen tutar ise satış hasılatı değil faiz gelirdir. İşletmelerin bu ayrımı yapabilmeleri için kalifiye is gücüne sahip olmaları gereklidir ki, bu da işletmelere ek maliyetler yüklemektedir. Ancak vade farkı ayrıca belirtiliyor ise, faiz oranına ihtiyaç kalmaz. Vadeli satışlarda, vade farkının bir bölümü gelecek dönemlere ait olabilir. Bu durumlarda, vade farkının ne kadarının bu dönemin ne kadarının ileriki dönemlerin olduğu ayrıştırılmalıdır. Bu ayrıştırma yapılırken dikkat edilmesi gereken husus, vade farkının, vade tutarının ay sayısına bölünmesi esası ile değil, kalan vade dikkate alınarak bileşik faiz yöntemi ile hesaplanmasıdır (Örten ve diğerleri, 2006).

Hizmet sunumuna ilişkin hasılatın tahmin edilebildiği durumlarda tamamlanma derecesinin dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılması bir diğer önemli husus olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletme tamamlanma düzeyini belirlemede kendisine en uygun yöntemi seçer.

Tek düzen hesap planında vade farklarının muhasebeleştirileceği bir hesabın olmaması bu konuda farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. “Alacaklar Reeskontu” veya “ Borçlar Reeskontu” hesaplarının kullanımını önerenlerin yanı sıra “Gelecek Aylara Ait Gelirler-Giderler” hesaplarının da kullanılabilirliği önerilmektedir. Bu düşüncelere; “TMS’de yer alan düzenleme esas itibarıyla alım ve satım bedelinin gerçeğe uygun olarak düzeltilmesi amacını taşımaktadır. Yani bir alacağın ya da bir borcun düzeltilmesi değildir. Alacaklar-Borçlar Reeskontu hesaplarının kullanımı bu amaca uygun olmayacaktır.”(Kaygusuzoğlu,2010,198)

Diğer yandan bu döneme ait olmayan faiz gelirinin gerçekleşmiş gibi kabul edilmesi net karın hatalı olarak hesaplanmasına ve raporlanmasına neden

olacaktır. Bu durum dönemsellik ilkesi ile çelişerek sadece cari dönemin değil gelecek dönemin de gelir tablosunun hatalı olarak hazırlanmasına sebep olacaktır.(Selvi vd., 2007;36).

Öneri olarak da “vade farkları, gelecek hesap dönemine ait peşin ödenmiş veya tahsil edilmiş bir gelir olmadığı için gelecek aylara ait gelirler ve giderler hesabında izlenmesi doğru olmayacaktır. Tam tersine vade farkı ancak zamanın geçmesiyle hak edilecek bir gelir veya ödenmesi gereken bir gider olacaktır. Bu nedenle vade farklarının “Ertelenmiş Gelirler ve Ertelenmiş Giderler” hesaplarında izlenmesi daha uygun olacaktır.” kaydedilmesi yönünde genel görüş bildirilmektedir.

Hasılat temel muhasebe standartlarından biri olarak kabul edilir ve her işletmenin muhasebe sistemini standarda uygun hale getirmesi beklenir. İşletme hakkında karar verecek olan kişilerin doğru analiz yapması, hasılat tutarının doğru olarak tespiti, vade farklarından ortaya çıkacak olan faiz gelirinin ayrıştırılması, dönemsel gelir ve karların doğru tespitinin sağlanması hasılat standardına uydun bir muhasebe sistemi ile mümkün olmaktadır. Bu nedenlerle bir an önce farklı hesap uygulama yaklaşımlarının sona erdirilerek net olarak vade farklarının kayıt yapılacağı hesapların belirlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ, Sıra no: 10, 2005.

Kalmış, H., Dereköy, F., “TMS- 18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması” *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.XII,SI, 2010*

Kaygusuzoğlu, Mehmet, “Vadeli Alım-Satım İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi” *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 5, Aralık 2010, s. 184-199*

Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. 2006. Uluslararası finansal raporlama standartları. *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Semineri*. Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F ve Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası.

Özkan, Serdar, “ UMS – 18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde “Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi” Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler”, *Mali Çözüm, ISMMMO Yayın Organı, Sayı: 72, 2005, s. 68.*

Özkan, Serdar, “TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre “İşlemin Ayrıştırılması””, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 82, Temmuz 2007, s.63.

Selvi, Yakup, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu (2007). Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması, Mali Çözüm, Sayı 30.

Tokay, H., Deren, A., ve Aktaş, A. 2005. Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında gerçeğe uygun değer yaklaşımı ve muhasebe uygulamalarına etkisi. *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Muğla: 1.3.32