

Hasılatın KÜMİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve TFRS, BOBİ FRS, MSUGT ve VUK Hükümleriyle Karşılaştırılması*

Hakan ÖZÇELİK**
Nurcan YAĞMURLU***

ÖZET

Küçük ve mikro işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) 2023 yılında yayımlanmıştır. Çalışmanın amacı, KÜMİ FRS kapsamında hasılatın ölçümü ve finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin hükümlerin açıklanması ve bu hükümlerin Türkiye'deki mevcut standartlar ve yasalarla karşılaştırılmasıdır. Amaç doğrultusunda KÜMİ FRS'nin hasılatla ilişkin hükümleri incelenmiş ve örnek uygulamalarla açıklanmıştır. KÜMİ FRS hükümlerinin Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hükümleri ile benzer olduğu görülmüştür. Ancak hasılatın muhasebeleştirilmesi ve ölçümü, vadeli satışlarda hasılatla dahil edilen vade farklarının muhasebeleştirilmesi, hizmet sunumu ve inşaat sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemlere ilişkin KÜMİ FRS hükümlerinin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 (TFRS 15) Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümleri ile farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, KÜMİ FRS.

JEL Sınıflandırması: M41, M48, M49.

Accounting the Revenue within the Scope of FRS for SMEs and Comparison with TFRS, FRS for LMEs, GCASA and TPL Provisions

ABSTRACT

The Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (FRS for SMEs) was published in 2023 to ensure that the financial statements of small and micro businesses are fair, relevant, and comparable. The purpose of the study is to explain the provisions of the FRS for SMEs regarding the measurement and recognition of revenue and to compare these provisions with existing standards and laws in Turkey. In line with this objective, the revenue-related provisions of the FRS for SMEs have been examined and explained with sample applications. It has been observed that the provisions of the FRS for SMEs are similar to those of the Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Entities (FRS for LMEs). However, it has been determined that the provisions of the FRS for SMEs differ from the provisions of Turkish Financial Reporting Standards 15 (TFRS 15) Revenue from Contracts with Customers, the Tax Procedure Law (TPL), and the General Communiqué on the Accounting System Application (GCASA) in terms of the accounting and measurement of revenue, the accounting treatment of interest included in revenue from instalment sales, and the methods used for the accounting of revenue from service provision and construction contracts.

Keywords: Revenue, Revenue Recognition, FRS for SMEs.

Jel Classification: M41, M48, M49.

* Published by The Journal of Accounting and Finance. This article is published under the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0) licence.

Makale Gönderim Tarihi: 21.03.2024, **Makale Kabul Tarihi:** 28.05.2024, **Makale Türü:** Derleme

** Doç. Dr. Süleyman Demirel Üniversitesi, hakanozcelik@sdu.edu.tr ORCID: 0000-0003-0494-0561.

*** Dr. Öğr. Üyesi, Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, nurcanyagmurlu@isparta.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6402-4031.

1. GİRİŞ

Küreselleşme sürecinde yaşanan ekonomik gelişmeler muhasebe uygulamalarında değişimlerin yaşanmasına neden olmuştur. Özellikle çok uluslu işletmelerin finansal raporlama ve tabloların konsolidasyonunda yaşanan problemler, sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesi ile finansal tabloların karşılaştırılabilir olması gerekliliği, bağımsız denetim şirketlerinin uluslararasılaşması gibi durumlar, tüm dünyada ortak bir muhasebe dilinin ihtiyacını zorunlu hale getirmiştir (Parlakkaya, 2004: 121). Bu ihtiyaç neticesinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) geliştirilmiştir. UFRS'nin oluşturulmasındaki amaç, uluslararası seviyede finansal raporlama ihtiyaçlarını dikkate alan, yüksek kaliteli muhasebe standartları setinin oluşturulması şeklinde belirtilmiştir (DeFond vd., 2019: 2). Uluslararası muhasebe standartları ile tüm dünyada ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması ve muhasebe bilgi kalitesinin artırılması hedeflenmiştir. Avrupa Birliği ülkeleri 2005 yılında UFRS'yi uygulamaya başlamışlardır. Bu durum Türkiye'deki uluslararası muhasebe standartlarına geçiş sürecini de hızlandırmıştır (Erol ve Aslan, 2017: 55). UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) 2003 yılından itibaren ihtiyari olarak; 2005 yılından itibaren ise borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri tarafından zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır (Cavlak ve Ataman, 2023: 226).

6102 sayılı TTK ile birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuş ve finansal tabloların düzenlenmesinde uluslararası birliği sağlamak amacıyla muhasebe standartlarının UFRS'ye uyumlu olarak hazırlanması ve yayımlanması yetkisi KGK'ya verilmiştir. 2014 yılında yayımlanan karar ile, TMS/TFRS uygulayan işletmelerin kapsamı kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırılmıştır. 2017 yılında ise, KAYİK bünyesinde yer almayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) uygulaması başlamıştır (Gönen, 2019: 13). Bağımsız denetim kapsamı dışında kalan ve MSUGT ile vergi yasalarına uygun raporlama yapan işletmelerin, bilgi amaçlı finansal raporlama yapabilmesi amacıyla, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) hazırlanmış (Gücenme Gençoğlu, 2020: 187) ve 2023 yılında yayımlanmıştır.

Hasılat, işletme performansının değerlendirilmesinde temel unsurlardan biridir (Ataman ve Cavlak, 2017: 403). Bu sebeple hasılatın ölçümü genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından önem arz eden bir konudur (Yıldırım, 2019: 41). Türkiye'de mevcut yasalar ve mevcut muhasebe standartları açısından hasılatın ölçümü ve muhasebeleştirilmesi farklılık göstermektedir. Çalışmanın amacı, KÜMİ FRS kapsamında hasılatın ölçümü ve finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin hükümlerin açıklanması ve bu hükümlerin Türkiye'deki mevcut diğer standartlar ve ilgili yasalarla karşılaştırılmasıdır. Amaç doğrultusunda KÜMİ FRS'nin Bölüm 7 Hasılat kısmı incelenmiş ve hasılatın muhasebeleştirilmesi, araştırmacılar tarafından kurgulanan örnek uygulamalarla açıklanmıştır. TFRS'ler için gerekli olan bazı hesapların, mevcut tek düzen hesap planında yer almamasından dolayı örnek muhasebe kayıtlarında, KGK tarafından 13/12/2018 tarihinde uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulayan işletmelerin, finansal tablolarını hazırlamalarını sağlamak ve tek düzen hesap planında yer alan eksiklikleri gidermek amacıyla yayımlanan, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap

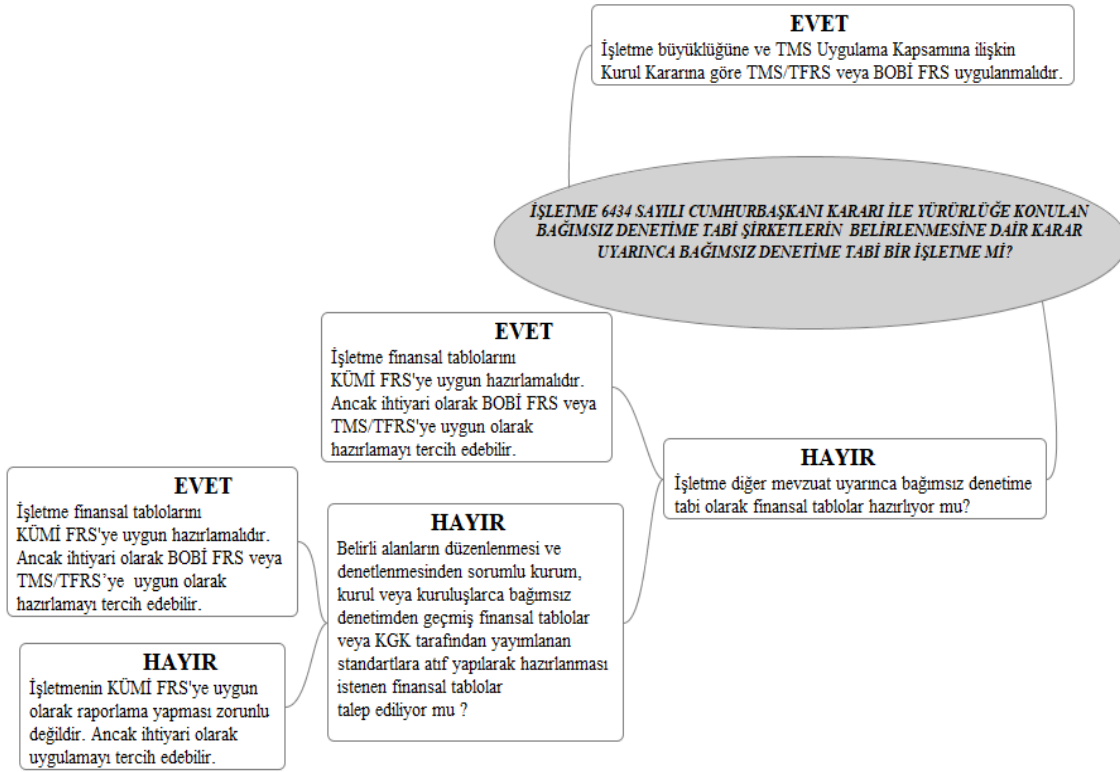
Planı Taslağı kullanılmıştır. Ayrıca KÜMİ FRS Bölüm 7 Hasılat hükümlerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT ve VUK hükümleri ile karşılaştırılması yapılarak benzerlik ve farklılıklar üzerine değerlendirmeler yapılmıştır. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman inceleme yöntemi kullanılmıştır. Doküman inceleme yöntemi, araştırmaya konu olan verileri içeren çeşitli dokümanların toplanması, gözden geçirilmesi, sorgulanması ve analizi olarak tanımlanabilen bilimsel bir araştırma yöntemidir (Sak vd., 2021: 228).

KÜMİ FRS ile ilgili literatür incelendiğinde, genellikle KÜMİ FRS'nin bölüm bazında değil, standardın bir bütün olarak ele alındığı ve Türkiye'deki mevcut standartlarla karşılaştırıldığı görülmektedir (Gökçen vd., 2019; Gücenme Gençoğlu, 2020; Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020; Tunçez, 2020; Akbulut ve Can, 2020; Ayar ve Fowzi, 2021; Cavlak ve Ataman, 2023; Karabulut ve Tektüfekçi, 2023). KÜMİ FRS Bölüm 7 Hasılat'a ilişkin az sayıda çalışmaya rastlanmaktadır (Parlak, 2021; Usul ve Ömürbek, 2020). Parlak 2021 yaptığı çalışmada, KÜMİ FRS taslağını hasılat hükümleri açısından incelemiş, Tek Düzen Hesap Planı kapsamında örnek uygulamalarla açıklamış ve mevcut standartlar ile karşılaştırma yapmıştır. Usul ve Ömürbek 2020 çalışmalarında, KÜMİ FRS kapsamında hasılat hükümlerini incelemiş ve örnek uygulamalarla açıklamıştır. Çalışma, literatürdeki çalışmalara nazaran daha kapsamlı bir şekilde ele alınmış ve örnek uygulamalar KGK tarafından hazırlanan "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı" çerçevesinde geliştirilmiştir. Bu bağlamda çalışmanın uygulamacılara ve muhasebe eğitimine katkı sağlaması beklenmektedir.

2. KÜMİ FRS BÖLÜM 7 HASILAT

Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), "*Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre bağımsız denetime tabi olmayan ve ihtiyari olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını (BOBİ FRS) uygulamayan TTK'nın 64 ilâ 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişi tacirlerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen*" (KÜMİ FRS, 2023: 1) yürürlüğe konulmuştur. KÜMİ FRS 22 Bölüm ve 104 sayfadan oluşmaktadır. Küçük ve mikro işletme ifadesinin kapsamı geniş gibi görünse de standardın uygulama alanı oldukça sınırlıdır. KÜMİ FRS'nin "*Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamı dışında diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda, belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolarda*" uygulanması zorunludur (KÜMİ FRS, 2023: 4). KÜMİ FRS'nin uygulama kapsamı Şekil 1'de gösterilmiştir.

KÜMİ FRS, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmış ve maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir (KGK, 2023). Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler, standardın yedinci bölümünde düzenlenmiştir. Standarda göre mal satışı, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri, işletmeye ait belirli varlıkların başkaları tarafından kullanılmasından kaynaklanan faiz, kâr payı ve isim hakkı hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.



Şekil 1. KÜMİ FRS'nin Uygulama Kapsamına İlişkin Karar Ağacı
Kaynak: (kgk.gov.tr,2023)

2.1. Hasılatın Ölçümü

Kâr; ortaklar, yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları açısından karar alma süreçlerinde kullanılan verilerdendir. Kâr ve kârın unsurlarına ilişkin bilgilerin doğru bir şekilde ölçülmesi ve finansal tablolara tam, karşılaştırılabilir ve güvenilir olarak yansıtılması gerekir (Akdoğan ve Sultanoğlu, 2018: 642). Hasılat, kârın temel unsurudur ve satış bedelinden satış iskontoları düşüldükten sonra kalan bedel esas alınarak ölçülür (BOBİ FRS, 2021: 5.8; KÜMİ FRS, 2023: 7.5). KÜMİ FRS kapsamında hasılat; mal satışı, hizmet sunumu, inşaat sözleşmeleri ve faiz, kâr payı ve isim hakkından doğan hasılat olmak üzere dört grupta ele alınmıştır. Mal satış işlemi ile ilgili hasılat; sonucunun ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi, önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması, mallar üzerinde kontrolün bitmesi, işleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumlarında finansal tablolara yansıtılır (KÜMİ FRS, 2023: 7.13). Sonucun güvenilir şekilde tahmin edilmesinden kasıt; işin tamamlanma derecesinin, gelecek dönemde ortaya çıkacak olan maliyetlerin ve hak edişlerin tahsilinin güvenilir olarak tahmin edilmesidir. Hizmet sunumu ve inşa sözleşmeleri kapsamında ilgili hasılat tutarı, dönem sonu itibarıyla işlemin tamamlanma seviyesi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Bu yöntem standartta “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak tanımlanmıştır (KÜMİ FRS, 2023: 7.30). İşletmeye ait bazı varlıkların başkaları tarafından kullanımı sonucunda ortaya çıkan faiz, isim hakkı veya kâr payı gelirlerinin de tutarı güvenilir bir şekilde ölçüldüğünde ve ekonomik faydanın muhtemel olduğu durumlarda finansal tablolara yansıtılır (KÜMİ FRS, 2023: 7.41).

Uluslararası muhasebe standartları kapsamında vadeli satışlar, hasılatın ölçümünde önem arz eden konulardan biridir. KÜMİ FRS’ye göre, vadeli satışlarda ortaya çıkan satış bedeline dâhil edilen vade farklarının ayrıştırılması, küçük ve mikro işletmelerde birbirinden farklılık göstermektedir. Küçük işletmelerde hasılat bedeli bir yıl ya da bir yıldan daha kısa sürede tahsil edilecekse, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın tahsil edilecek bedel üzerinden ölçülür. Ancak tahsil süresi bir yılın üzerinde olan satışlarda vade farkı ayrıştırılarak, ilgili mal ve hizmetin peşin değeri üzerinden ölçülür (KÜMİ FRS, 2023: 7.6). Mikro işletmelerde ise hasılatın tahsil edilme süresine bakılmaksızın tahsil edilecek bedel üzerinden finansal tablolara yansıtılır (KÜMİ FRS, 2023: 7.7).

Örnek 1: Küçük işletme olan ABC İşletmesi, 1 Temmuz 2021 tarihinde peşin satış fiyatı 50.000 TL olan X ticari malını bedeli vade sonunda tahsil edilmek üzere 18 ay vadeli olarak, 65.000 TL’ye satmıştır. Katma Değer Vergisi (KDV) %18 olup, tutar işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır.

Satış tutarı içerisindeki vade farkının 2021 ve 2022 yıllarına tekabül eden tutarını hesaplamak için öncelikle, bugünkü değer formülü üzerinden satıştaki faiz oranı hesaplanmıştır. Bu faiz tutarı üzerinden hesaplanan dönemlere ait faiz tutarları da Tablo 1’de verilmiştir.

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{vade}}}$$

$$50.000 = \frac{65.000}{(1 + \text{Faiz Oranı})^{18/12}}$$

$$\text{Faiz Oranı} = 0,191138$$

Tablo 1. Yıllara İlişkin Faiz Giderleri

Vade Tarihi	Faiz Oranı	Döneme Ait Faiz Tutarı	Faiz İndirgenmiş Tutar	Kümülatif Faiz Tutarı
31.12.2021	0,19	5.414,598*	5.9585,402	5.414,598
31.12.2022	0,19	9.513,636*	50.071,767	14.928,233

*Muhasebe kayıtlarında yer alan tutarlar, Tablo 1’deki tutarların yuvarlanmış halidir.

Ticari uygulamalarda ve standartlarda söz konusu olan vade farkları KDV Kanununun 24/c maddesinde “vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahildir” şeklinde düzenlenmiştir. KDV Kanununun ilgili maddesine göre vade farkı vb. fiyata ilave edilen unsurlar KDV matrahına dahil olarak alınacaktır. Buna göre ilgili sorudaki KDV tutarı 65.000 TL üzerinden hesaplanacak ve ilgili dönemin KDV beyannamesi matrahına dahil edilecektir.

15.000 TL olan vade farkı 228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabının alacağına kaydedilecektir. 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabında yer alan ertelenmiş vade farkı

gelirleri, ilgili dönemin sonunda 640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları hesabına aktarılır.

01.07.2021			
102 BANKALAR		11.700	
220 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		65.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			50.000
391 HESAPLANAN KDV			11.700
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ			5.415
228 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ			9.585
X malı satış kaydı			
31.12.2021			
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		65.000	
220 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR			65.000
Uzun vadeli alacağın kısa vadeye dönüşmesi			
31.12.2021			
228 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		9.585	
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ			9.585
Uzun vadeli vade farkının kısa vadeye dönüşmesi			
31.12.2021			
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		5.415	
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI			5.415
Vade farkının gelir hesabına devri			
31.12.2022			
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		9.585	
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI			9.585
Vade farkının gelir hesabına devri			

ABC İşletmesi mikro bir işletme olması durumunda satış kaydının aşağıdaki gibi yapılması gerekir.

01.07.2021			
102 BANKALAR		11.700	
220 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		65.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			65.000
391 HESAPLANAN KDV			11.700
X malı satış kaydı			

Vadeli satışlarda vade farklarının muhasebeleştirilmesi diğer mevcut uygulamalar açısından farklılık göstermektedir. BOBİ FRS'ye göre hasılatla ilişkin satışın vadesi bir yıl veya daha az ise vade farkı ayrıştırılması yapılmazken, vade bir yılın üzerinde ise etkin faiz oranı üzerinden vade farkı tutarı ayrıştırılarak hasılat finansal tablolara yansıtılır (BOBİ FRS, 2021: 5.9).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden hasılat standardında vadeli satışlarda, vadenin süresine bakılmaksızın, etkin faiz oranı üzerinden satış tutarı bugünkü değerine indirgenir ve hasılat bugünkü değer üzerinden finansal tablolara yansıtılır. Ancak kolaylaştırıcı bir işlem olarak vade bir yıl veya daha az olması durumunda, tahsil edilecek bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapılması zorunlu değildir (TFRS 15, 2016: 63).

MSUGT/VUK hükümleri açısından vadeli satışlarda, vade farkı ayrıştırılması yapılmamaktadır. Vade farkının dahil olduğu satış tutarı, finansal tablolara hasılat olarak yansıtılmaktadır.

KÜMİ FRS kapsamında, işletme sadece kendi adına sağlayabileceği brüt ekonomik faydayı finansal tablolara yansıtabilir. Örneğin, acente olarak hizmet veren işletmelerde hasılat olarak alınan komisyon tutarı, hasılat olarak değerlendirilir (KÜMİ FRS, 2023: 7.8).

Örnek 2: Seyahat acentesi olan XYZ İşletmesi, havayolu şirketleri adına bilet satışı hizmeti de vermektedir. ABC Havayolu İşletmesi adına 15.05.2023 tarihinde, 15.000 TL tutarında bilet satışı yapmıştır ve tutarı kredi kartı ile tahsil etmiştir. ABC Havayolu İşletmesi ile XYZ Seyahat Acentesi arasında yapılan anlaşmaya göre komisyon tutarı, satış bedelinin %10'udur. Bilet bedeli komisyon düşüldükten sonra ABC Havayolu İşletmesi'ne 25.05.2023 tarihinde banka hesabından gönderilmiştir. Kredi kartından doğan alacağın, 01.06.2023 tarihinde işletmenin bankadaki hesabına dönüşü gerçekleşmiştir.

Söz konusu bilgiler çerçevesinde XYZ İşletmesi tarafından yapılacak muhasebe kayıtları şu şekildedir.

15.05.2023		
123 KREDİ KARTIYLA YAPILAN SATIŞLARDAN ALACAKLAR		15.000
120.01 Müşteriden Alacaklar		
320 SATICILAR		15.000
320.01. ABC Havayolu İşletmesi		
Komisyon karşılığı uçak bileti satışı	15.05.2023	
320 SATICILAR		1.500
320.01. ABC Havayolu İşletmesi		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.271,18
600.01 Bilet Satış Komisyonu Geliri		
391 HESAPLANAN KDV		228,82
Hizmet satış kaydı	25.05.2023	
320 SATICILAR		13.500
320.01. ABC Havayolu İşletmesi		
102 BANKALAR		13.500
Satıcıya borç ödemesi	01.06.2023	
102 BANKALAR		15.000
123 KREDİ KARTIYLA YAPILAN SATIŞLARDAN ALACAKLAR		15.000
120.01 Müşteriden Alacaklar		
Kredi kartından doğan alacağın tahsili		

Örnek 3: XYZ Seyahat Acentesi, KLM Tur Şirketi ile yapmış olduğu her tur satışı için %15 komisyon karşılığı anlaşmıştır. Acente 20.05.2023 tarihinde, 50.000 TL'lık tur satışı gerçekleştirmiş ve tutarı tahsil etmiştir. Tur satışı için tahsil edilen bedel 22.05.2023 tarihinde tur şirketinin banka hesabına yatırılmıştır.

XYZ Seyahat Acentesi'nin satış geliri aşağıdaki hesaplanacaktır:

$$\text{Satış geliri} = 50.000 \text{ TL} \times 0,15$$

$$\text{Satış geliri} = 7.500 \text{ TL.}$$

Bu bilgiler ışığında XYZ Seyahat Acentesi'nin yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir.

20.05.2023			
102 BANKALAR		50.000	
320 SATICILAR			
320.01. KLM Tur Şirketi			50.000
Komisyon karşılığı tur satışı			
20.05.2023			
320 SATICILAR		7.500	
320.01. KLM Tur Şirketi			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			6.355,93
600.01 Tur Satışı Komisyonu Geliri			
391 HESAPLANAN KDV			1.144,07
Hizmet satış kaydı			
22.05.2023			
320 SATICILAR		42.500	
320.01. KLM Tur Şirketi			
102 BANKALAR			42.500
Tur şirketine borç ödemesi			

Hasıllata konu olan işlem, bazı durumlarda ayrıştırılabilir birden fazla işlemi içeriyor olabilir. Bu durumda, finansal tablolara alma ölçütlerinin ayrıştırılabilir kısımlara ayrı ayrı uygulanması gerekir. Örneğin satış bedeli, satış sonrası servis bedelini de içeriyor ve servis bedeli ayrıştırılabiliyorsa, bu durumda finansal tablolara alma ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanır. Ancak birbiri ile bağlantısı olan işlemlerden oluşan satış bir bütün olarak değerlendirilmediğinde ticari etkisi anlaşılmıyorsa, finansal tablolara alma ölçütleri birden fazla işleme birlikte uygulanır (KÜMİ FRS, 2023: 7.9).

Örnek 4: MN makine üretim işletmesi, 1 adet soğuk pres yağ sıkma makinesini 210.000 TL'ye 10.01.2023 tarihinde satmıştır. Satış tutarı işletmenin banka hesabına yatırılmıştır. Satış tutarının içerisinde makine bedeli, montaj ücreti ve 6 ay sonra makinenin bakımının yapılacağı servis ücreti yer almaktadır. Montaj işlemi makinenin teslim edildiği gün yapılmıştır. Servis tarihi ise 10.07.2023'tür.

Makine bedeli: 198.000 TL

Montaj bedeli: 5.000 TL

Servis bedeli: 7.000 TL

Görüldüğü üzere hasılatla konu olan işlemlere ait tutarlar ayrıştırılmakta ve işlem gerçekleştirildiği gün kayda alınmaktadır. Bu doğrultuda MN işletmesinin yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

10.01.2023			
102 BANKALAR		247.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			203.000
600.01 Makine Satış Bedeli			
600.02 Makine Montaj Bedeli			
380 ERTELENMİŞ GELİRLER			7.000
391 HESAPLANAN KDV			37.800
Makina satış kaydı			
10.07.2023			
380- ERTELENMİŞ GELİRLER		7.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			7.000
600.03 Makine Servis Bedeli			
Makine servis hizmeti satışı			

Örnek 4’te olduğu gibi satış sözleşmesi birden fazla yükümlülüğü içeriyorsa ve bu yükümlülükler birbirinden ayrıştırılabiliyorsa hasılat gerçekleştikçe finansal tablolara alınır. Bu durum BOBİ FRS hükümleri açısından da benzerlik göstermektedir. TFRS 15’de ise müşteriye taahhüt edilen her bir işlem bir edim yükümlülüğüdür (TFRS 15, 2016: 22). Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe, hasılat finansal tablolara yansıtılacaktır (TFRS 15, 2016: 46). Satış ve sonrası hizmetlere ilişkin hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında KÜMİ FRS ile TFRS 15 arasında ifade farklılığı olmasına rağmen, muhasebe kayıtları açısından benzerdir. MSUGT/VUK hükümleri açısından ise, satış fatura tutarı esas alınmaktadır.

2.2. Mal ve Hizmetlerin Takası

KÜMİ FRS kapsamında “mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle ticari bir özü bulunan bir işlem çerçevesinde takası durumunda, hasılat finansal tablolara alınır”. “Takas sonucu ortaya çıkan hasılatın finansal tablolara alınmasında, alınan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır” (KÜMİ FRS, 2023: 7.12).

Örnek 5: ABC işletmesi 17.06.2023 tarihinde, %18 KDV hariç 295.000 TL’lik ticari malını, MN işletmesine ait gerçeğe uygun değeri 320.000 TL olan bir makine ile takas etmiştir. KDV farkı banka hesabından ödenmiştir.

ABC İşletmesi’nin takas işlemine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

17.06.2023			
120 ALICILAR		373.100	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			295.000
391 HESAPLANAN KDV			53.100
649 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR			25.000
Takas işleminden doğan satış kaydı	17.06.2023		
253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR		320.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		57.600	
120 ALICILAR			373.100
102 BANKALAR			4.500
Takas işleminden doğan maddi duran varlık edinimi			

Alınan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa, elden çıkarılan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır (KÜMİ FRS, 2023: 7.12). Elden çıkarılan malın gerçeğe uygun değerinin 295.000 TL olması durumunda, aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

17.06.2023			
120 ALICILAR		348.100	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			295.000
391 HESAPLANAN KDV			53.100
Takas işleminden doğan satış kaydı	17.06.2023		
253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR		295.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		53.100	
120 ALICILAR			348.100
Takas işleminden doğan maddi duran varlık edinimi			

Elden çıkarılan mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değeri de tespit edilemiyorsa, elden çıkarılan mal ya da hizmetin defter değeri dikkate alınır (KÜMİ FRS,2023: 7.12). Elden çıkarılan malın defter değerinin 220.000 TL olması durumunda aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

17.06.2023			
120 ALICILAR		259.600	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			220.000
391 HESAPLANAN KDV			39.600
Takas işleminden doğan satış kaydı	17.06.2023		
253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR		220.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		39.600	
120 ALICILAR			259.600
Takas işleminden doğan maddi duran varlık edinimi			

Bu duruma ilişkin hükümler BOBİ FRS ile tamamen uyumludur (BOBİ FRS, 2021: 5.12). TFRS 15’de ise müşterinin gayri nakdi bedel ödeme taahhüdünün bulunduğu sözleşmeler şeklinde ifade edilmektedir. Standartta gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi gerektiği ifade edilmiştir (TFRS 15, 2016: 66).

2.3. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yönteminde hizmet sunumuna ilişkin işlemin ya da inşa sözleşmesinin tamamlanma oranı belirlenir, hasılat ve maliyet finansal tablolara bu oran üzerinden yansıtılır. Her faaliyet dönemi sonunda belirlenen tamamlanma yüzdesi ile toplam hasılat tutarı çarpılarak, cari döneme ilişkin hasılat belirlenir. Hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi süresince hasılat, her raporlama dönemi sonu itibariyle birikimli olarak finansal tablolara alınır. Birikimli olarak belirlenen hasılat tutarından geçmiş dönem hasılatı çıkarılarak cari dönem hasılatı belirlenir (KÜMİ FRS,2023: 7/30). Konuya ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir.

Örnek 6: YNS inşaat işletmesi okul binası yapımı için müşterisi ile anlaşma yapmıştır. İnşa süresi 2 yıl olup, inşaat yapımı 01.02.2021 yılında başlayacak ve inşaatın 01.02.2023 tarihinde biteceği planlanmaktadır. Sözleşme bedeli 5.000.000 TL, tahmini maliyet tutarı 3.200.000 TL’dir.

İnşaata ilişkin 2021 yılının sonunda 1.650.000 TL, 2022 yılının sonunda 3.050.000 TL, 2023 yılının sonunda ise 3.200.000 TL maliyet gerçekleşmiştir.

Bu durumda 2021 yılına ilişkin hasılat hesaplaması şu şekilde olacaktır;

Tamamlanma Yüzdesi = Gerçekleşen Maliyetler / Tahmini Toplam Maliyet

$$0,52 = 1.650.000 / 3.200.000$$

Cari Hasılat Tutarı = Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Hasılat

$$2.600.000 = 0,52 x 5.000.000$$

31.12.2021	
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ 160 - 167 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ İnşaat onarım maliyetlerinin gider hesabına devri 31.12.2021	1.650.000 1.650.000
350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 600 YURT İÇİ SATIŞLAR İnşaat onarım hak edişlerinin gelir hesabına devri 31.12.2021	2.600.000 2.600.000
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI 622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ Giderlerin dönem kar veya zararı hesabına devri 31.12.2021	1.650.000 1.650.000

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	2.600.000	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		2.600.000
Giderlerin dönem kar veya zararı hesabına devri		
31.12.2021		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM		
KARI VEYA ZARARI	950.000	
693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM		
NET KARI VEYA ZARARI		950.000
Dönem net karının kaydı		

2022 yılına ilişkin hasılat hesaplaması şu şekilde olacaktır;

Tamamlanma Yüzdesi = Gerçekleşen Maliyetler / Tahmini Toplam Maliyet

$$0,95 = 3.050.000 / 3.200.000$$

Cari Hasılat Tutarı = Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Hasılat

$$4.750.000 = 0,95 \times 5.000.000$$

2022 yılına ilişkin maliyet tutarı= 3.050.000 – 1.650.000

$$= 1.400.000 \text{ TL}$$

2022 yılına ilişkin hasılat tutarı= 4.750.000 – 2.600.000

$$= 2.150.000 \text{ TL}$$

31.12.2022		
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	1.400.000	
160 - 167 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE		
ONARIM MALİYETLERİ		1.400.000
İnşaat onarım maliyetlerinin gider hesabına devri		
31.12.2022		
350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ		
BEDELLERİ	2.150.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		
İnşaat onarım hak edişlerinin gelir hesabına devri		
31.12.2022		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM		
KARI VEYA ZARARI	1.400.000	
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ		
Giderlerin dönem kar veya zararı hesabına devri		
31.12.2022		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	2.150.000	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		2.150.000
Giderlerin dönem kar veya zararı hesabına devri		
31.12.2022		

690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	750.000	
693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		750.000
Dönem net karının kaydı		

2023 yılına ilişkin hasılat hesaplaması şu şekilde olacaktır;

2023 yılına ilişkin maliyet tutarı = 3.200.000 – 3.050.000 = 150.000 TL

2023 yılına ilişkin hasılat tutarı = 5.000.000 – 4.750.000 = 250.000 TL

31.12.2023		
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ 160 - 167 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	150.000	
İnşaat onarım maliyetlerinin gider hesabına devri 31.12.2023		150.000
350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	250.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		250.000
İnşaat onarım hak edişlerinin gelir hesabına devri 31.12.2023		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	150.000	
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ		150.000
Giderlerin dönem kar veya zararı hesabına devri 31.12.2023		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	250.000	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI		250.000
Giderlerin dönem kar veya zararı hesabına devri 31.12.2023		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	100.000	
693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		100.000
Dönem net karının kaydı		

TFRS 15'e göre yıllara yaygın olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde "tamamlanma yüzdesi yöntemi" kavramı kullanılmamaktadır. Ancak standartta; zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerinden doğan hasılatın, zamana yayılı olarak finansal tablolara alınması gerektiği belirtilmiştir (TFRS 15, 2016: 35). BOBİ FRS'de ise tamamlanma yüzdesi yönteminden bahsedilmiş ve hasılatın bu yöntemle göre finansal tablolara alınması öngörülmüştür (BOBİ FRS, 2021: 5.29).

MSUGT/VUK hükümlerine bakacak olursak, yıllara yaygın olarak yapılan hizmet sunumlarında hasılat, işin bittiği dönemde muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır (GVK, 1961: 42).

3. HASILATIN KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS 15 VE VUK/MSUGT HÜKÜMLERİ KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI

KÜMİ FRS'ye göre hasılatın tespiti ve muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlar ilgili başlıklar altında açıklanmıştır. Ayrıca ilgili başlıklar altında hasılatla ilişkin KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS 15 ve VUK/MSUGT hükümleri kapsamında karşılaştırmalar yapılmış ve uygulamalar arasındaki farklılıklara ve benzerliklere değinilmiştir. Bu kapsamda ortaya çıkan sonuçlar; hasılatın muhasebeleştirilmesi, hasılatın ölçümü, vadeli satışlarda ortaya çıkan vade farklarının muhasebeleştirilmesi, hizmet sunumu ve inşaat sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi başlıkları altında Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2. Hasılatın KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS 15 ve VUK/MSUGT Hükümleri Kapsamında Karşılaştırılması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS 15	VUK/MSUGT
Hasılatın	Sonuçların doğru tahmini, risklerin alıcıya devri, mallar üzerindeki kontrolün sona ermesi, satışa ilişkin ekonomik faydaların elde edilmesinin muhtemel olması durumunda muhasebeleştirilir.	Sonuçların doğru tahmini, risklerin alıcıya devri, mallar üzerindeki kontrolün sona ermesi, satışa ilişkin ekonomik faydaların elde edilmesinin muhtemel olması durumunda muhasebeleştirilir.	İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hasılat muhasebeleştirilir. Hasılatın tanımlanması muhasebe kaydında beş aşamalı model kullanılmaktadır.	Satış faturasının düzenlenmesi ile hasılat tahakkuk eder ve muhasebeleştirilir.
Hasılatın Ölçümü	Hasılat, sözleşme kapsamında, satış iskontoları düşüldükten sonra tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel esas alınarak ölçülür.	Hasılat, sözleşme kapsamında, satış iskontoları düşüldükten sonra tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel esas alınarak ölçülür.	Hasılat, bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe bu edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedeli esas alınarak ölçülür.	Satış fiyatından satış iskontoları düşürülerek ölçülür.
Vadeli Satışlar	Vade süresi bir yıldan uzun olan satışlarda ise vade farkı, hasılatın ayrıştırılıp ve faiz geliri olarak kaydedilir. Vade süresi 1 yılın altında ise vade farkı ayrıştırılmamaktadır.	Vade süresi bir yıldan uzun olan satışlarda ise vade farkı, hasılatın ayrıştırılıp ve faiz geliri olarak kaydedilir. Vade süresi 1 yılın altında ise vade farkı ayrıştırılmamaktadır.	Vadeye bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılması yapılmaktadır. Ancak kolaylaştırıcı bir işlem olarak vade 1 yılın altında ise taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir.	Vade farkları ayrıştırılmamaktadır.

Hizmet Sunumu/	Cari döneme ilişkin hasılat tutarı tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanarak muhasebeleştirilir.	Cari döneme ilişkin hasılat tutarı tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanarak muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe hasılat muhasebeleştirilir.	Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin tamamlandığı dönemde hasılat muhasebeleştirilir.
----------------	---	---	--	---

4. SONUÇ

Türkiye’de bilanço esasına göre kayıt yapmak zorunda olan işletmeler açısından muhasebe uygulamaları ve raporlamaları ile ilgili standartlar, düzenlemeler ve ilgili mevzuat incelendiğinde; TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, MSUGT ve VUK sınıflandırılması olduğu görülmektedir.

Türkiye’de, KAYİK kapsamındaki işletmeler TMS/TFRS, KAYİK bünyesinde yer almayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler BOBİ FRS ve bunların dışında kalan küçük ve mikro işletmeler ise KÜMİ FRS hükümlerini uygulamaktadır. KÜMİ FRS yedinci bölümdeki hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili hükümlere göre, hasılat; mal satışı, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri ve işletmeye ait belirli varlıkların başkaları tarafından kullanılmasından kaynaklanan faiz, isim hakkı ve kâr paylarını kapsamaktadır.

Hasılat, kârı etkileyen önemli bir kalem olduğu için ölçümü ve raporlanması muhasebe uygulamaları açısından önem arz etmektedir. Ancak Türkiye’de UFRS uyum sürecine geçilmesi ile birlikte muhasebe mevzuatında ortaya çıkan farklılıklar, diğer muhasebe uygulamalarında olduğu gibi hasılatın ölçümü ve muhasebeleştirilmesinde de söz konusudur.

Hasılat, taraflar arasında yapılan sözleşme dâhilinde, satış iskontoları düşüldükten sonra tahsil edilecek ya da tahsil edilen bedel üzerinden ölçülür. KÜMİ FRS’deki bu durum, BOBİ FRS ve MSUGT/VUK hükümleri ile benzerlik gösterirken; TFRS 15’de hasılat, işlem bedeli üzerinden ölçülür.

KÜMİ FRS kapsamında, hasılatın finansal tablolara alınması için mallara ilişkin önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi, hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi, satılan mallar üzerinde kontrolün sürdürülmemesi, satışa ilişkin ekonomik faydanın işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması, işleme ilişkin maliyetlerin ölçülebiliyor olması ölçütlerinin sağlanmış olması gerekmektedir. Bu hüküm BOBİ FRS ile tamamen uyumludur. TFRS 15’de ise hasılat, beş aşamalı modelle finansal tablolara yansıtılır. MSUGT/VUK hükümleri açısından ise mal ve hizmet satışının gerçekleşmesi ve satışa ilişkin satış faturanın düzenlenmesi ile kayda alınır.

Vadeli satışlarda ortaya çıkan vade farklarının ayrıştırılması, hasılatın muhasebeleştirilmesinde önem arz eden bir konudur. KÜMİ FRS’de vade farklarının ayrıştırılması küçük ve mikro işletmelerde farklılık göstermektedir. Küçük işletmelerde, vade bir yılın üzerinde ise vade farkı ayrıştırması gerekmektedir. Malın peşin değeri “600 Yurtiçi Satışlar” hesabının alacağına kaydedilirken, hesaplanacak vade farkı ise, “128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” ve “228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabının alacağına kaydedilir. İlgili

dönemin sonunda “128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabındaki vade farkı gelirleri, “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına aktarılır. Vade bir yılın altında ise, vade farkı ayrıştırılmasına gerek bulunmamaktadır. Küçük işletmeler kapsamında vade farklarının muhasebeleştirilmesi BOBİ FRS ile tamamen uyumludur. Mikro işletmelerde ise, vadenin süresine bakılmaksızın doğrudan tahsil edilen ya da tahsil edilecek tutar finansal tablolara yansıtılmaktadır. Bu bağlamda MSUGT/VUK hükümlerinin mikro işletmelerle uyumlu olduğu görülmektedir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’na göre ise, kolaylaştırıcı işlemler hariç, vadeye bakılmaksızın vade farkı ayrıştırması yapılır. Vade farklarının ayrıştırılmasında kaynaklanan farklılıklar mikro işletmeler hariç, tüm işletmeler açısından yasalar ve standartlar kapsamında farklı hasılat tutarlarının hesaplanmasına neden olacaktır.

Satış sözleşmesi birden fazla yükümlülüğü içeriyorsa, KÜMİ FRS’ye göre hasılatla ilişkin muhasebeleştirme ilkeleri her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Satış tarihinde, ilgili döneme ilişkin hasılat tutarı kaydedilirken, ayrıştırılan diğer işlemler ise yerine getirildiği tarihte hasılat olarak kayda alınır. Tahsil edilen hasılat tutarı, ilgili döneme kadar “380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler/480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler” hesabında finansal tablolara yansıtılır. Bu durum dönemsellik ilkesi gereği mevcut yasa ve standartlar açısından da farklılık göstermemektedir.

İnşa sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi mevcut yasalar ve standartlar kapsamında farklılık gösteren bir diğer konudur. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS’ye göre, yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen inşaat işlerinde ortaya çıkan hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonunda tamamlanma yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara yansıtılır. TFRS 15’e göre hasılat; edim yükümlülüğü yerine getirildikçe, edim yükümlülüğüne yansıtılan işlem bedeli üzerinden finansal tablolara yansıtılır. Bu durum MSUGT/VUK hükümleri açısından incelendiğinde ise hasılatın, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebeleştirildiği görülmektedir. Özetle yıllara yaygın olarak yapılan inşa sözleşmelerinde cari döneme ilişkin hasılatın belirlenmesinde, standartlar ve yasalar açısından farklı yöntemler benimsenmiştir. Bu durum yasalar ve standartlar açısından farklı hasılat tutarlarının hesaplanmasına neden olmaktadır.

Hizmet sunumunda hasılatın muhasebeleştirilmesi, KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS 15’de inşa sözleşmeleri hükümleri ile benzerlik göstermektedir. MSUGT/VUK hükümleri kapsamında ise hasılat, hizmet sunumu gerçekleştiğinde finansal tablolara yansıtılmaktadır.

Çalışma sonucunda elde edilen verilere göre, KÜMİ FRS hükümlerinin; BOBİ FRS hükümleri ile benzer olduğu, TFRS 15 hükümlerinden ve vergi yasalarından birçok noktada ayrıştığı görülmektedir. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS, kullanıcılar açısından daha kolay uygulanabilecek şekilde tasarlandığından, bu standartların hasılatla ilişkin hükümleri, TFRS 15’e göre daha sade bir dile sahip olan ancak yürürlükten kaldırılan TMS 18 Hasılat Standardı ilkeleri ile benzerlik göstermektedir. Hasılatın ölçümü, hasılatın finansal tablolara alınması ve tamamlanma yüzdesi yöntemine ilişkin ilkeler TMS 18 ile uyumludur. Ancak TMS 18’in kapsamında inşa sözleşmelerine ilişkin hasılat yer almamaktadır ve vade farkları vadeye bakılmaksızın ayrıştırılmaktadır.

Türkiye ekonomisi içinde büyük bir yere sahip olan küçük ve mikro işletmelerin finansal tablolarının uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu olması hem ülke

ekonomisi hem de muhasebe uygulamaları açısından önem arz etmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, bilanço esasına göre defter tutan bütün küçük ve mikro işletmeler standardın kapsamına girmemektedir. “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” kapsamı dışında bağımsız denetime tabi işletmeler ve bazı kurum ve kuruluşlarca KGK’nın yayımladığı standartlara atıf yapılarak finansal tablo hazırlayacak işletmeler standardın kapsamı içinde yer almaktadır. Standardın kapsamı geniş olmadığı için, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de olduğu gibi uyum sürecinde sorunlar yaşanabileceği düşünülmektedir.

Bu çalışmada KÜMİ FRS Bölüm 7 Hasılat hükümleri örnek olaylarla ve karşılaştırmalı olarak açıklanarak, literatüre ve uygulamacılara katkı sağlanması hedeflenmiştir. İlerleyen yıllarda KÜMİ FRS kapsamının genişleyeceği düşünülürse, yapılacak çalışmalarda KÜMİ FRS’nin diğer bölümlerine yer verilerek, muhasebe eğitim müfredatlarının gelişimine katkı sağlanabilir.

KAYNAKLAR

Akbulut, Emre - Can, Mustafa Emir (2020). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı hakkında”. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 63, 85-93. <https://doi.org/doi.org/10.26650/MED.692261>.

Akdoğan, Nalan - Sultanoğlu, Banu (2018). “Kar tanımının muhasebe kuramındaki gelişimi ve günümüzde finansal raporlardaki sunumunun karşılaştırmalı olarak incelenmesi”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (Özel Sayı), 641-677.

Ataman, Başak - Cavlak, Hakan (2017). “TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat: temel ilkelerin incelenmesi ve bir uygulama”. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 39(2), 403-430.

Ayar, Hüseyin Can - Fowzi, Hasiba (2021). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’nin karşılaştırılması”. Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi, 4(2), 115 – 123. <http://doi.org/10.32951/mufider.932066>.

BOBİ FRS, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Resmi Gazete.

Cavlak, Hakan - Ataman, Başak (2023). “Türkiye’deki finansal raporlama standartlarının son parçası KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı): Genel değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS ile karşılaştırma”. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8(1), 225-260.

De Fond, Mark - Gao, Xinzi - Li, Oliver Zhen - Xia, Lijun (2019). “IFRS adoption in China and foreign institutional investments”. China Journal of Accounting Research, 12(1), 1-32.

Erol, Mikail - Aslan, Muhsin (2017). “Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi”. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (12), .55-86.

- Gökçen, Gürbüz – Öztürk, Erkan - Güleç, Ömer Faruk (2019). “KÜMİ FRS seti taslağı, BOBİ FRS seti ve tam set TMS/TFRS’nin temel konular açısından karşılaştırılması”. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 4, Sayı 3, 413-430.
- Gönen, Seçkin (2019). “Satışların maliyetinin BOBİ FRS açısından değerlendirilmesine ilişkin örnek olay çalışması”. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 8(1), 12-22.
- Gücenme-Gençoğlu, Ümit (2020). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı’nın BOBİ FRS ve vergi uygulamalarımız ile karşılaştırılması ve genel değerlendirme”. Business and Economics Research Journal, 11(1), 187-199.
- GVK- Gelir Vergisi Kanunu (1961), 10700 sayılı Resmi Gazete. <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim tarihi: 11 Mayıs 2023).
- Karabulut, Mehtap - Tektüfekçi, Fatma (2023). “Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile KÜMİ FRS (2022 Sürümü) incelemesi: KÜMİ FRS taslağı üzerine İzmir ili muhasebe meslek mensubunun algı ve farkındalık düzeyini belirlemeye yönelik bir araştırma”. İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, 6(1), 43-66.
- Katma Değer Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/> (Erişim tarihi:11 Mayıs 2023)
- KGK-Kamu Gözetimi Kurumu, <https://www.kgk.gov.tr/> ((Erişim tarihi:10 Mayıs 2023)
- Kıymetli Şen, İlker - Özbirecikli, Mehmet (2020). “KÜMİ FRS’nin iş dünyasına sağlayabileceği yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile mukayeseli bir inceleme”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22 (Özel Sayı), ös 1- ös19. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.641657>.
- KÜMİ FRS, 16 Ocak 2023 tarihli ve 32075 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.
- Parlak, Neşegül (2021). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve diğer finansal raporlama standartları ile karşılaştırılması”. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (65), 75-89.
- Parlakkaya, Raif (2004). “Muhasebede uluslararası uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye’de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları”. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 4(7), 118-139.
- Sak, Ramazan - Şahin Sak, İkbal Tuba - Öneren Şendil, Çağla - Nas, Eşref (2021). “Bir araştırma yöntemi olarak doküman analizi”. Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi, 4(1), 227-250. <http://doi.org/10.33400/kuje.843306> .
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı. <http://www.kgk.gov.tr> (Erişim tarihi: 11 Mayıs 2023).
- TMS 18 Hasılat Standardı. <http://www.kgk.gov.tr> (Erişim tarihi: 10 Mayıs 2024).

Tunçez, Hacı Arif (2020). “BOBİ FRS ile KÜMİ FRS taslağı arasındaki farklılıklar 1”, İksad Sitesi Eğitim Dergisi, 4(1), 227-250. <http://doi.org/10.33400/kuje.843306> . Journal, 6(24), 448-460.

Uşul, Hayrettin, - Ömürbek, Nuri (2020). “Küçük ve mikro işletmelerde hasılat”. İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3(1), 60-69.

Yıldırım, Gülçin (2019). “Hasılatın tespiti ve hasılat hilelerinde denetçinin rolü”. Vergi Dünyası Dergisi, 39(458), 41-48.

