

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN HASILATIN ÖLÇÜM VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN İNCELENMESİ*

Dr. Öğretim Üyesi Birsal Sabuncu**

Araştırma Makalesi / Research Article
(Normatif Araştırma / Normative Research)

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Aralık 2018; 20(4); 738-760

ÖZ

Hasılat, genel anlamda firmanın olağan faaliyetleri olan mal ve hizmet satışı, inşa sözleşmeleri, faiz, isim hakkı ve kâr payı sonucunda elde edilen gelirlerden oluşmaktadır. Ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sürecinde hasılatla ilişkin muhasebeleştirme ve ölçüm anlayışında değişiklikler olmuştur. Bu çalışmada, firmaların varlığını sürdürmesinde gereklilik arz eden hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirme esaslarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı açısından karşılaştırması yapılarak literatüre katkı sağlamak hedeflenmiş, benzerlikler ve farklılıkları açıklamak amacıyla çeşitli örnekler sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Hasılat, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi.

JEL Sınıflandırması: M40, M41

EXAMINATION OF MEASUREMENT AND ACCOUNTING OF REVENUE IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING STANDARD AND UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM FOR LARGE AND MEDIUM SIZE ENTERPRISES

ABSTRACT

In general terms, revenue consists of ordinary activities such as sales of goods and services, construction contracts, interest, royalties and revenues gained from profit sharing. There have been changes in accounting and measurement of revenue during the process of complying with the International Accounting Standards in our country. In this study, in order to contribute to the literature, the principles of measurement and accounting of

* Makale gönderim tarihi: 25.04.2018, kabul tarihi: 21.09.2018.

**Pamukkale Üniversitesi, Honaz Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, bsabuncu @ pau.edu.tr, orcid.org/000-0002-3785-5446.

Atıf: Sabuncu, B. (2018). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı ve tekdüzen muhasebe sistemi açısından hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirilmesinin incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4), 738-760. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.418536>.

revenue required for maintaining the existence of the companies in terms of the Uniform Accounting System and the Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises; and various examples are presented in order to explain the similarities and differences.

Keywords: Revenue, Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises, Uniform Accounting System.

JEL Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Dünyadaki globalleşme süreci nedeniyle birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da birbirleriyle uyumlu muhasebe uygulamalarına yönelik bir geçiş süreci söz konusudur. Uluslararası alanda ortak bir muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama sistemi yaygınlaşmakta olup ülkemizde de uyum sürecinde oldukça yol kat edilmiştir. Ülkemiz uygulamalarındaki Tekdüzen Muhasebe Sistemine ilaveten, son aşamada Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanmıştır. 01/01/2018 tarihi itibarıyla Türkiye Muhasebe /Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı uygulaması zorunlu olan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) hariç, bağımsız denetime tabi olan firmaların finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak standart BOBİ FRS olacaktır. Literatür taramasında BOBİ FRS ile ilgili olarak yapılmış olan çalışmalar aşağıda yer almaktadır.

Gücenme Gençoğlu (2017) “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırılması” başlıklı çalışmada, BOBİ FRS ile TMS/TFRS temel konularda karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaktadır.

Ataman ve Cavlak (2017) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması” başlıklı çalışmalarında, bu iki düzenleme arasındaki benzerlikler ve farklılıklar bölümler halinde açıklanmaktadır. Değerlendirmeler sonucunda temel farklılıkların yanı sıra çoğunlukla benzerliklerin bulunduğu tespit edilmiştir.

Doğan (2017) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırılması” başlıklı çalışmada, BOBİ FRS ve TMS/TFRS hükümleri arasında benzerliklerin olduğu vurgulanmaktadır.

Öztürk (2017) “Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması” başlıklı çalışmada finansal varlıkların BOBİ FRS ve TMS/IFRS açısından karşılaştırılması örneklerle açıklanmaktadır.

Şen ve Karagül (2018) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama” başlıklı çalışmalarında, hakların birleşmesi yönteminin kullanılmasının uygunluğu örnek uygulama ile açıklanmaktadır.

Yelgen ve Uyar (2018) “BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” başlıklı çalışmalarında BOBİ FRS’ de 12. Bölümde yer alan Maddi Duran Varlıkların ilk kayıtları, ölçümü, vade farkı, borçlanma maliyeti açısından muhasebeleştirilmesi örneklerle açıklanmaktadır.

Bu çalışmada, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı’nın hasılatın ölçümü ve muhasebeleştirilmesi üzerindeki etkisi tartışılmak istenmektedir. Çalışmada BOBİ FRS ele alınarak; bu amaç doğrultusunda, hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirme esasları uzun süredir Türkiye’de uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve BOBİ FRS açısından karşılaştırılarak örneklendirilmiştir.

2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI AÇISINDAN HASILAT

Hasılat, firmanın olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirler olup mal satışından, hizmet sunumundan, inşa sözleşmelerinden ve firma varlıklarının kullanılmasından elde edilen faiz, isim hakkı ve kâr payı gibi işlemlerden elde edilmektedir (BOBİ FRS 5, 3)

Standart, kiralamalardan ve yatırımlardan elde edilen gelirlerde uygulanmamaktadır. Ayrıca, finansal varlık ve yükümlülüklerin, yatırım amaçlı gayrimenkullerin, tarımsal ürün ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişimlerinden oluşan gelirler, bu standardı kapsamamaktadır

Hasılatın muhasebe kaydına alınması için ekonomik faydanın firmaya girmesinin muhtemel olması ve ölçülebilmesi gerekmektedir. Muhasebe kaydına almada her bir işlem ayrıştırılır. Birbiriyle bağlantılı işlemlerin bir bütün olarak değerlendirilmediği durumlarda, muhasebe kaydına alma ölçütleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanmaktadır (BOBİ FRS 5, 5-7). BOBİ FRS’ye göre üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarlar hasılat kabul edilmemektedir.

Hasılat, alıcı ve satıcı arasında yapılan anlaşma çerçevesinde, iskontolar düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen tutar esas alınarak belirlenir. Bir yıl ve bir yıldan kısa vadeli satışlardaki hasılat, doğrudan tahsil edilen tutar üzerinden ölçülmektedir. Bir yıldan daha uzun vadeli satışlardaki hasılat ise vade farkı ayrıştırılarak, peşin tutar üzerinden ölçülmektedir. Vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanmakta ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS 5, 8-9).

BOBİ FRS'ye göre hasılatın ilk defa muhasebe kaydına alınmasında, tarafların karşılıklı anlaşarak belirledikleri hasılat bedelinden sonra bir risk ortaya çıkmış ise, söz konusu hasılat bedeli tekrar gözden geçirilmekte ve risk tutarı dikkate alınarak hasılat muhasebeleştirilmektedir. Fakat, önceden hasılat olarak muhasebe kaydına alınan tutarın tahsil edilebilirliği ile ilgili daha sonra belirsizlik doğduğunda, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılat tutarında bir düzeltme yapılmadan hasılat tutarındaki değer düşüklüğü zarar olarak muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'de, mal satışına ilişkin ekonomik aydanın hasılat olarak muhasebeleştirilebilmesi için risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması, satış ile kontrol sorumluluğunun sona ermesi, elde edilen hasılatın güvenilir ölçümü ve ekonomik faydaların elde edilme olasılığı ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS 5, 14).

BOBİ FRS'ye göre perakende satışlarda mala sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin devri aynı anda gerçekleşmesine rağmen perakende satış dışındaki durumlarda ise farklı zamanlarda gerçekleşmektedir.

BOBİ FRS'de alıcının gerekçeli olarak alımdan vazgeçmesinde, konsinye satışlarda, satışlarda kurulum şartı varsa, elde tutulan önemli risk ve getiri gibi durumlar ortaya çıktığında hasılat tutarı muhasebe kaydına alınmamaktadır.

BOBİ FRS'ye göre, hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi benzerlik ihtiva etmektedir. Hizmet sunumunun ve inşa sözleşmesinin sonucu güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat muhasebeleştirilmekte ve ilgili hizmet sunumu ve inşa sözleşmesine ilişkin herhangi bir kâr ortaya çıkmamaktadır. Hizmet sunumu ve inşa sözleşmesine ilişkin sonucun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerin de geri kazanımlarının beklenmediği durumlarda ise hasılat kayda alınmamakta, giderler kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilmektedir. Fakat, sonucunun güvenilir olarak tahminiyle birlikte hasılat ve maliyetler tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanmakta ve geriye dönük olarak düzeltme yapılmamaktadır.

BOBİ FRS'de, hizmet ve inşa sözleşmelerinde kâr veya zarara yansıtılacak hasılatın belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması esastır ve finansal tablolara yansıtılacak tutar tamamlanma yüzdesine göre belirlenmektedir. Tamamlanma yüzdesi hesaplanması:

Tamamlanma yüzdesi: İlgili dönemde katlanılan maliyet/Sözleşmede tahmin edilen toplam maliyet

Tamamlanma yüzdesi x Toplam hasılat: Muhasebe kaydına alınacak hasılat tutarı elde edilmektedir.

BOBİ FRS'ye göre, hem hizmet sunumuna ilişkin hem de inşa sözleşmelerine ilişkin maliyetler geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmadan, “Peşin Ödenmiş Giderler” kaleminde muhasebeleştirilebilmektedir.

BOBİ FRS'de faiz, isim hakkı ve kâr payı muhasebe politikalarına değinilmektedir. Faiz, nakit ve benzerlerinin kullanılması karşılığında talep edilen tutardır. İsim hakkı firmanın uzun vadeli varlıklarının kullanılması talebiyle talep edilen tutardır. Kâr payı ise kârın hamillerine sermaye payları oranında dağıtılmasıdır. Faiz, etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilirken isim hakları, sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk etmekte ve kâr payları ise, hissedarların ödemeyi alma hakkı oluştuğunda muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS 5, 41).

3. BOBİ FRS VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN HASILAT İŞLEMLERİNE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) göre, Tekdüzen Hesap Planı (THP)'nda yer alan hesapların muhasebe uygulamalarında kullanılması zorunludur. Tekdüzen Hesap Planı'ndaki bazı hesap numaraları boş bırakılarak ihtiyaca göre kullanmasına imkan tanınmasına rağmen günümüzde muhasebe alanında yaşanan gelişmeler nedeniyle revizyon ihtiyacı artmaktadır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda hasılatla ilişkin muhasebe uygulamalarında kullanılan hesapların niteliğine ve işleyişine hakimiyet muhasebe kayıtlarının doğruluğunu etkilemektedir. Firmanın temel işlevleri kapsamında satılan mal ve hizmetler ilişkin değerler, satılan mal ve hizmetlerle ilgili vade farkları, kur farkları “60 Brüt Satışlar” hesabı içerisinde muhasebeleştirilmektedir. “61 Satış İndirimleri” hesap grubu ise, net satış hasılatını elde etmek için brüt satışlardan düşülmesi gereken tutarları kapsamaktadır. Faiz gelirlerinin izlendiği hesap “642 Faiz Gelirleri “ hesabıdır ve faiz gelirleri tahakkuk ettikçe bu hesaba alacak olarak kaydedilmektedir.

Aşağıda BOBİ FRS açısından mal satışı, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri, faiz geliri ve kâr payı gibi olağan faaliyetler sonucu oluşan hasılatlara ilişkin tasarlanmış uygulama örnekleri yer almaktadır. Söz konusu tasarlanmış uygulama örneklerine ilişkin muhasebe kayıtları kullanımdaki Tekdüzen Hesap Planı doğrultusunda BOBİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından gerçekleştirilerek benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaktadır.

3.1. Mal Satışlarında Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre, gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; gerçekleşmiş gibi gösterilmemelidir. Ayrıca, gerçekleşen satışlar da gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. BOBİ FRS'de finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenmektedir. Tahakkuk esasında, nakit giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların firmanın varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesini gerektirmektedir. Hasılat, ekonomik faydaların güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise, tahakkuk esaslı gelir ve giderlerin alındıkları ya da yapıldıkları anda gerçekleşmiş olmasını ifade etmekte ve bunlar ilgilendirdikleri dönemin finansal tablolarında gösterilmektedir. Hasılatla konu olan durumun gerçekleşmesi, alacağın miktar ve tutar olarak kesinleşmesi olarak ifade edilmektedir.

BOBİ FRS ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamaları birbirlerine paralellikler gösterdiği gibi, bu standart ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin farklı amaçlarının olması dolayısıyla da farklı uygulama ve yaklaşımları da bulunmaktadır.

3.1.1. Peşin Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Nakit veya benzeri değer olarak malın satış bedeli satış anında tahsil edildiğinde peşin satış gerçekleşmiş olmaktadır. Peşin mal satış hasılatının muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi birbiriyle uyumludur. Aşağıda peşin satışa ilişkin hasılat işlemi uygulama örneği yer almaktadır.

30 Ocak 2018 tarihinde mal KDV hariç (%18) 20.000 TL'ye peşin olarak satılmıştır.

30.01.2018			
100 KASA HS.		23.600	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		20.000
	391 HESAPLANAN KDV HS.		3.600

BOBİ FRS'de hasılat, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değer belirlenmiş olan "gerçeğe uygun değer ölçümü" esasları doğrultusunda tespit edilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise hasılat bazı durumlarda takdir komisyonunca belirlenmektedir. Her iki sistemde de hasılat, peşin satış tutarı üzerinden oluşmakta ve muhasebe kayıtları aynıdır. Vadeli satışlarda ise BOBİ FRS ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamaları farklılıklar göstermektedir.

3.1.2. Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Bir yıldan uzun vadeli satış hasılatı dolayısıyla ortaya çıkan vade farkının muhasebeleştirilmesi Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve BOBİ FRS’de farklılık ihtiva etmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne göre satış hasılatının tamamı vade farkı, faiz dahil olarak satışın yapıldığı dönemin kazancıdır. Aşağıda bir yıldan kısa vadeli ve bir yıldan uzun vadeli hasılatla ilişkin örnek uygulamaların BOBİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından muhasebeleştirilmesi yer almaktadır:

Peşin fiyat tutarı 5.500 TL olan ticari mal, iki ay vadeli olarak KDV hariç (%18) 5.650 TL’ye 01.11.2017 tarihinde satılmıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne Göre Muhasebeleştirme

01.11.2017	
120 ALICILAR HS.	6.667
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	5.650
391 HESAPLANAN KDV HS.	1.017

BOBİ FRS’ ve Göre Muhasebeleştirme

BOBİ FRS’ye göre yapılacak muhasebe kaydında hasılatın vadesi bir yıldan kısa olduğundan vade farkı tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

01.11.2017	
120 ALICILAR HS.	6.667
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	5.650
391 HESAPLANAN KDV HS.	1.017

BOBİ FRS’ye göre vadesi bir yıl veya bir yıldan kısa vadeli satışlarda vade farkı ayrıştırılmadan hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Fakat bir yıldan uzun vadeli satışlarda vade farkı tutarı hasılat tutarına dahil edilmemektedir. Aşağıda bir yıldan uzun vadeli hasılatla ilişkin örnek uygulama yer almaktadır:

A müşterisine 01.12.2017 tarihinde KDV hariç (%18) 1.000.000 TL tutarında ticari mal 13 ay vadeli olarak satılmış ve KDV tutarı peşin olarak tahsil edilmiştir. Vadeli satışlarda aylık % 1 oranında vade farkı uygulaması söz konusudur.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme

Tekdüzen muhasebe sistemine göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

2018/4
745

01.12.2017	
100 KASA HS.	180.000
220 ALICILAR HS.	1.000.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	1.000.000
391 HESAPLANAN KDV HS.	180.000

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre satış hasılatı “220 Alıcılar Hesabı” ndaki tutar vadesi bir yıla indiğinde “120 Alıcılar Hesabı” na aktarılmaktadır.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

BOBİ FRS'ye göre, satışın peşin bedelinin hesaplanarak hasılat olarak ve vade farkı tutarının ise ilgili dönemde faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi söz konusudur.

$$\text{Satışın Peşin Tutarı} = 1.000.000 \text{ TL} / (1 + 0,01)^{13} = 878.663 \text{ TL}$$

$$\text{Vade Farkı} = 1.000.000 - 878.663 = 121.337 \text{ TL (13 aylık vade farkı tutarı)}$$

01.12.2017	
100 KASA HS.	180.000
220 ALICILAR HS.	1.000.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	878.663
482 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	121.337
391 HESAPLANAN KDV HS.	180.000

Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde “38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklar” ve “48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklar” hesapları yer almaktadır. Faiz, kur farkı, vade farkı gibi gelirlerin ait dönemde gelir hesaplarına aktarılincaya kadar 382/482 Ertelenmiş Gelirler hesabında izlenebilmektedir. Vadeli satışlarda satış tutarı içeriğindeki vade farkı, 382/482 hesaba alacak, vade süresi geldikçe faiz gelirleri hesabına aktarılarak bu hesaba borç yazılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 1999: 172).

$$\text{Bir aylık vade farkı tutarı: } 1.000.000 \text{ TL} / (1 + 0,01)^{12} = 887.450 \text{ TL} - 878.663 \text{ TL} = 8.787 \text{ TL}$$

01.12.2017	
482 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	8.787
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	8.787

Bir aylık vade farkı tutarı etkin faiz yöntemi ile hesaplanarak kısa vadeli ertelenmiş gelirler hesabına aktarılarak daha sonra gelir hesabında muhasebeleştirilmektedir. 31.12.2017 tarihinde bir aylık vade farkı tutarının gelir hesabına aktarılarak muhasebeleştirilmesi:

31.12.2017	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	8.787
642 FAİZ GELİRLERİ HS.	8.787

Yukarıdaki muhasebe kaydında görüldüğü üzere, hasılatın bir aylık kısmı vade farkının 13 aya bölünmesi ile değil, kalan vadeler dikkate alınarak etkin faiz yöntemi ile her aya ilişkin vade farkı tutarı hesaplanmaktadır. BOBİ FRS, bir yıldan uzun vadeli hasılatlarda vade farkının ayrıştırılmasını esas almaktadır ve hasılatın ölçümünde etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır.

BOBİ FRS açısından hasılatlar bir yıla kadar vadeli olanlar ve bir yıldan uzun vadeli olan hasılatlar olarak vurgulanması gerekmektedir. Bir yıla kadar vadeli hasılatlarda vade farkı ayrıştırılmaz iken bir yıldan uzun vadeli hasılatlarda vade farkı tutarının hasılat tutarından ayrıştırılması ve hasılatın ayrıştırılan vade farkı tutarı “vade farkı faiz gelirleri” hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bir yıldan uzun vadeli satışlardaki vade farkı tutarı hasılat kabul edilmemektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde vade farkı süreye bakılmaksızın ayrıştırılmamakta ve satışın yapıldığı andaki vade farkı tutarı satış hasılatına dahil edilmektedir.

3.1.3. Özellikli Diğer Mal Satışlarına İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Satılan malın fiyatı, ölçülebilir bir satış sonrası hizmeti içeriyorsa, garanti, servis gibi hizmetler satış fiyatına dahil ise, hizmet bedeli ertelenerek hizmetin sunulduğu dönemde hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Fakat, satış sonrası hizmet ölçülemiyorsa hizmet bedeli malın hasılatının içinde muhasebeleştirilmektedir. Satış sonrası hizmete ilişkin uygulama örneği aşağıda yer almaktadır.

A müşterisine 15.01.2018 tarihinde KDV hariç (%18) 40.000 TL tutarında peşin olarak bir araç satılmıştır. Söz konusu satış tutarı içinde iki yıl için iki servis hizmet bedeli yer almaktadır. Her bir servis hizmetinin tutarı 1.000 TL olup ilk servis hizmeti 30.01.2018 tarihinde verilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme

2018/4
747

15.01.2018			
100 KASA HS.		47.200	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		40.000
	391 HESAPLANAN KDV HS.		7.200

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre, servis hizmeti hasılat tutarından ayrıştırılmamakta ve satış bedelinin tamamı hasılat olarak değerlendirilmektedir.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

15.01.2018			
100 KASA HS.		47.200	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		38.000
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		1.000
	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.		1.000
	391 HESAPLANAN KDV		7.200

İlk iki yıla ait hediye olarak sunulan servis hizmeti hasılat tutarından ayrıştırılarak muhasebe kaydına alınmaktadır. Gerçekleştiği dönem itibariyle satış hasılatı olarak muhasebeleştirilmektedir.

30.01.2018			
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		1.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		1.000

BOBİ FRS'ye göre, malın satış fiyatına dahil olan servis hizmeti tutarı, hizmetin gerçekleştiği tarihte hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmakta ve hasılat yaratıcı her bir faaliyet ayrı ayrı muhasebeleştirilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise, satışın gerçekleştiği tarihte servis hizmeti gerçekleşmeden dahil olduğu satış tutarının tamamı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS’de hasılat taraflar arasındaki anlaşmaya göre kasa ve miktar iskontoları düşüldükten sonra alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Standart, satış sırasında yapılan iskontoların muhasebeleştirilmesini net olarak açıklamamasına rağmen kavramsal çerçeve açısından yapılan iskontoların muhasebeleştirilerek takibi uygundur. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde ise, satış anında yapılan iskontoların muhasebeleştirilmemesi, satış bedelinin net tutarının hasılat olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Aşağıda iskonto durumuna ilişkin örnek uygulama yer almaktadır.

15 Ocak 2017 tarihinde televizyon üreticisi firma tarafından satış mağazalarında yapılan satışlarda aynı televizyondan iki adet satın alan müşterilerine % 10 iskonto uygulaması yapılmaktadır. Televizyonun perakende satış fiyatı KDV hariç 4.000 TL’dir. Ayrıca, üretici firma tarafından bayilerine yıl içinde 100 adet televizyon almaları durumunda 100.000 TL iskonto yapılmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne Göre Muhasebeleştirme

Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne göre, iki adet televizyon satışı nedeniyle %10 iskonto tutarı satışın tahsilatı sırasında tutardan düşülerek müşteriden tahsil edilmektedir. Satış anında yapılan iskontoyu dikkate alarak yapılması gereken muhasebe kaydı:

$$4.000 \text{ TL} \times 2 = 8.000 \text{ TL} \text{ (2 adet televizyon tutarı)}$$

$$\text{İki televizyon satışı nedeniyle \%10 iskonto tutarı: } 8000 \times \%10 = 800 \text{ TL}$$

15.01.2017	
100 KASA HS.	8.496
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	7.200
391 HESAPLANAN KDV HS.	1.296

Bayilere yıl içinde yapılan satışlara ilgili olarak 100 adet televizyon almaları karşılığında yapılan 100.000 TL tutarındaki iskonto tutarının muhasebe kaydı:

31.12.2017	
611 SATIŞ İSKONTOLARI HS.	100.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000
120 ALICILAR HS.	118.000

BOBİ FRS’ye Göre Muhasebeleştirme

BOBİ FRS’de satış işlemlerinden ortaya çıkan indirimler ilk muhasebeleştirmede satış işleminden ayrıştırılarak muhasebeleştirilmektedir. İndirim puanları hasılat üzerine gerçeğe uygun değeri dikkate

alınarak dağıtılır. Servis hizmeti, hediye puanları ait oldukları dönemler itibarıyla hasılat olarak muhasebe kaydına alınmaktadır (BOBİ FRS 5, 13).

İki adet televizyon satışı nedeniyle %10 iskonto tutarının satışın tahsilatı sırasında tutar düşülerek müşteriden tahsil edilmektedir. Satış anında yapılan iskontoya ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı:

2018/4
749

15.01.2017			
100 KASA HS.	8.496		
611 SATIŞ İSKONTOLARI HS.	800		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		8.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.		1.296	

BOBİ FRS'ye göre, bayilere yıl içinde yapılan satışlara ilgili 100 adet televizyon almaları karşılığında yapılan 100.000 TL tutarındaki iskonto tutarının muhasebe kaydı:

31.12.2017			
611 SATIŞ İSKONTOLARI HS.	100.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000		
120 ALICILAR HS.		118.000	

BOBİ FRS'de fatura düzenlendikten sonra satışlarla ilgili olarak yapılan iskontonun nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin bir açıklama yer almamaktadır. Yapılan iskontonun satışı arttırmaya teşvik amaçlı olmasından dolayı "760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri" hesabında muhasebeleştirilmesi de mümkündür. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre ise; "611 Satış İskontoları" hesabında satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü iskonto tutarı muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'de, mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerle değiştirilmesi durumu hasılat olarak değerlendirilmediğinden bu değişime ilişkin muhasebeleştirme gerekmemektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise, yapılan bu işlemler teslim olarak ifade edilmekte ve Katma Değer Vergisi Kanunu açısından KDV tutarının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu tür işlemler satış fiyatları üzerinden hasılatı dahil edilmekte ve toplam tutar üzerinden KDV hesaplanarak muhasebeleştirilmektedir. Aynı özelliklere sahip aynı tutardaki mal ve hizmetlerin takası durumunda muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulama örneği aşağıda yer almaktadır.

15 Ocak 2018 tarihinde zeytin üretimi ve ticareti faaliyetinde bulunan A firması Antalya'daki bayisinin talep ettiği 500 kilogram yeşil sofralık zeytini, Antalya stoklarında yeterli yeşil zeytin bulunmadığı için karşılayamamaktadır. Zeytin üretimi yapan B firması da İstanbul'daki bayisinin talep

ettiği 500 kilogram yeşil sofralık zeytini karşılayamamaktadır. A firmasının İstanbul'da fazladan 500 kilogram yeşil sofralık zeytini, B firmasının Antalya'da fazladan 500 kilogram yeşil sofralık zeytini bulunmaktadır. A ve B firmaları arasında yapılan görüşmeler neticesinde; firmalar karşılıklı olarak 500 kilogram yeşil sofralık zeytini takas etmeye karar vermişlerdir. Yeşil sofralık zeytinin kilogram satış fiyatı İstanbul ve Antalya'da 10 TL'dir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme

15.01.2018	
153 TİCARİ MALLAR HS.	5.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	900
120 ALICILAR HS.	5.900

15.01.2018	
120 ALICILAR HS.	5.900
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	5.000
391 HESAPLANAN KDV HS.	900

Her iki firma da yukarıdaki şekilde muhasebe kayıtlarını oluşturmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre A ve B firmaları yeşil sofralık zeytin takasının muhasebeleştirilmesinde hem alıcı hem de satıcı durumunda bulunmaktadır.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

Aynı özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerin takası hasılat kabul edilmemektedir. Fakat, aynı özelliklere sahip olmayan mal veya hizmetlerin takası hasılattır ve bu durum alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak hasılat olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır.

BOBİ FRS'de A ve B firmalarının takas işlemine ait muhasebe kayıtları yukarıdaki yer aldığı gibi satış işlemi olarak gösterilmez. Her iki firma da gerçekleştirilen yeşil sofralık zeytin takasının muhasebeleştirilmesinde hem alıcı hem de satıcı durumunda bulunmaktadır. Uygulama örneğinde aynı mallar takas edildiğinden hasılat olarak değerlendirilmemektedir.

15.01.2018			
153 TİCARİ MALLAR HS.		5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		900	
153 TİCARİ MALLAR HS.			5.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			900

BOBİ FRS’de birbirinin aynı veya benzer malların takasını hasılat olarak nitelendirmemesine rağmen, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ise, bu tür takas durumlarını hasılat olarak ele almaktadır.

3. 2. Hizmet Sunumlarına ve İnşa Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS’ye göre hizmetin hasılat tutarının muhasebeleştirilmesi için hasılatın güvenilir olarak ölçülebilmesi, ekonomik faydaların elde edilme olasılığının olması, tamamlanma düzeyinin ve maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS, hasılat tutarının tamamlanma düzeyinin dikkate alınarak muhasebeleştirilmesini esas almaktadır. Hizmetin tamamlanmış kısmının belirlenmesi ve buna göre hasılatın oluşturulması Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde yer almamaktadır. Dolayısıyla hizmet sunumu sonucunda tahsil edilen, gerçekleşmiş olan hasılatlar muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS’de ise, verilen hizmetten elde edilecek hasılat tutarının ölçülebilmesi durumunda, söz konusu tutarın finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Aşağıda hizmet sunumuna ilişkin uygulama örneği yer almaktadır:

10 Nisan 2018 yılında iki yıl için ulaşım hizmeti vermek üzere anlaşma yapılmış ve anlaşma tutarı KDV hariç 400.000 TL olup süre sonuna kadar bu hizmet için müşteri ile sözleşme imzalanmıştır.

Bu ulaşım hizmetinin tahmini olarak maliyet tutarı 100.000 TL olarak hesaplanmıştır. 30 Haziran dönem sonunda tamamlanan kısım için 20.000 TL harcandığı belirlenmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne Göre Muhasebeleştirme

Gerçekleştirilmiş olan harcamalar dönem içinde gerçekleştiğinde aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir:

30.06.2018			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		20.000	
191 İNDİRİLECEK KDVHS.		3.600	
100 KASA HS.			23.600

30.06.2018	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	20.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	20.000
30.06.2018	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	20.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	20.000

Hizmet tutarının hasılat olarak muhasebeleştirilebilmesi için, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre hizmet yerine getirildiğinde, gelir nitelik ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebe kaydına alınmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre dönem içinde gerçekleşen giderler muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

Öncelikle muhasebe kaydına alınacak tutarın hesaplanması gerekmektedir.

Tamamlanma yüzdesi = Katlanılan maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

Muhasebe kaydına alınacak tutar = Tamamlanma yüzdesi x Toplam hasılat

Tamamlanma yüzdesi = 20.000 TL / 100.000 TL = 0,20

Muhasebe kaydına alınacak tutar = 0,20 x 400.000 TL

Muhasebe kaydına alınacak tutar = 80.000 TL

30.06.2018	
120 ALICILAR HS.	94.400
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	80.000
391 HESAPLANAN KDV HS.	14.400

30.06.2018			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	20.000		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		20.000	
30.06.2018			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	20.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		20.000	

Gerçekleştirilmiş olan harcamalar dönem içinde gerçekleştiğinde aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir:

30.06.2018			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	20.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	3.600		
100 KASA HS.		23.600	

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında görüldüğü gibi, BOBİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında farklılıklar bulunmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi henüz hizmet ifa edildiğinde ve gelir mahiyeti olarak kesinleştiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilirken, BOBİ FRS’de ise, hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunda elde edilecek hasılat tutarının güvenilir olarak tahmininde tamamlanma derecesi dikkate alınarak muhasebeleştirilmektedir. Aynı dönem içinde başlayıp biten hizmet sunumlarında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve BOBİ FRS muhasebe kayıtları açısından sonucu etkileyecek farklılık bulunmamasına rağmen ayrı dönemlere sarkan sözleşmelerde farklılıklar söz konusudur.

BOBİ FRS’de, inşa sözleşmelerini muhasebe kaydına almada tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilirken, Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde ise, inşa bitiminde muhasebeleştirilmektedir. Aynı dönem içinde başlayıp biten inşa sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve BOBİ FRS muhasebe kayıtları açısından

sonucu etkileyecek farklılık bulunmamasına rağmen ayrı dönemlere sarkan sözleşmelerde farklılıklar söz konusudur. Aşağıda inşa sözleşmesine ilişkin uygulama örneği yer almaktadır;

02 Nisan 2018 yılında iki yılda tamamlanmak üzere KDV hariç 600.000 TL tutarında bir inşaat projesi konusunda anlaşma yapılmış ve müşteri ile bir sözleşme imzalamıştır. Bu projenin tahmini olarak maliyet tutarı 300.000 TL olarak hesaplanmıştır. 30 Haziran dönem sonunda tamamlanan kısım için KDV hariç 100.000 TL harcanmıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme

30.06.2018	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	100.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000
100 KASA HS.	118.000

30.06.2018	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	100.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	100.000

30.06.2018	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	100.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	100.000

İnşa sözleşmelerinde, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre dönem içinde gerçekleşen giderler muhasebeleştirilmektedir. Hizmet yerine getirildiğinde gelir, nitelik ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilmekte ve hasılatın tamamı işin bittiği yılda muhasebe kayıtlarına alınmaktadır.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

BOBİ FRS'ye göre tamamlanma yüzdesinin hesaplanarak muhasebe kaydına alınması gereken tutarın hesaplanması gerekmektedir.

Tamamlanma yüzdesi = 100.000 TL / 300.000 TL = 0,30

Muhasebe kaydına alınacak tutar = 0,30 x 600.000 TL

Muhasebe kaydına alınacak tutar = 180.000 TL

2018/4
755

30.06.2018			
120 ALICILAR HS.	212.400		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		180.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.		32.400	

30.06.2018			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	100.000		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		100.000	

30.06.2018			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	100.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		100.000	

Gerçekleştirilmiş olan harcamalar dönem içinde gerçekleştiğinde aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir:

30.06.2018			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	100.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000		
100 KASA HS.		118.000	

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında görüldüğü gibi, inşa sözleşmelerine ilişkin hizmetin muhasebeleştirilmesinde, BOBİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında inşa sözleşmesi ayrı

dönemlere devrederek tamamlanıyorsa, muhasebe kaydında farklılıklar vardır. İnşa sözleşmesi tamamlanınca Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde hasılat olarak muhasebeleştirilmekte, BOBİ FRS'ye göre ise, inşa sözleşmesinin tamamlanan düzeyi kadar hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. İnşa sözleşmesinin tamamlanmış kısmının tespiti ve buna göre hasılatın oluşturulması Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde yer almamaktadır.

3.3. Faiz, İsim Hakkı ve Temettü Gelirlerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Faiz hasılatının tespiti için paranın zaman değerinin ölçülmesi gerekmektedir. BOBİ FRS'de faiz ölçme işlemi etkin faiz yöntemi ile gerçekleştirilmektedir. Tekdüzen muhasebe Sistemi'nde ise bu durumla ilgili bilgi belirtilmemiştir. Aşağıda faiz gelirlerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili uygulama örnekleri yer almaktadır:

03 Ocak 2018 tarihinde vadesi 31 Mart 2018 tarihinde dolacak olan nominal değeri 30.000 TL üç ay vadeli devlet tahvili nominal değeri üzerinden satın alınmıştır. İşlenmiş faizi ile birlikte 45.000 TL'ye 31 Mart 2018 vade bitim tarihinde tahvil ve faiz tutarı birlikte tahsil edilmiştir.

03.01.2018	
112 KAMU KESİM TAHVİL SENET VE BONO HS.	30.000
102 BANKALAR HS.	30.000

31.03.2018	
102 BANKALAR HS.	45.000
112 KAMU KESİM TAHVİL SENET VE BONO HS.	30.000
642 FAİZ GELİRLERİ HS.	15.000

Yukarıdaki örnekte BOBİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından muhasebeleştirme birbirleriyle uyumludur. BOBİ FRS'ne göre, faiz içeren bir varlığın ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faizin, edinim öncesinin değil, sonrasına ait kısmı hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. BOBİ FRS'de ölçme işlemi sözleşmenin tamamından iskonto edilerek bulunmaya çalışılırken, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde anaparaya işleyen getirilerin eklenmesi ile bulunmasından dolayı ulaşılan sonuçlar farklı olabilmektedir.

BOBİ FRS'de, temettü gelirleri dönemselik ve tahakkuk esası göz önünde tutularak muhasebeleştirilmektedir. Aşağıda kâr dağıtımına ilişkin örnek uygulama yer almaktadır.

A firması, B A.Ş'nin çıkardığı % 20'lik sermaye payı ve oy hakkını temsil eden hisse senetlerine sahiptir. A firması 15 Nisan 2018 tarihinde, B A. Ş'nin 2017 yılına ait 300.000 TL tutarındaki kâr dağıtımına ilişkin payına düşen temettü gelirini tahsil etmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme

2018/4
757

15.04.2018	
100 KASA HS.	60.000
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRİ HS.	60.000

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, iştirak edilen ortaklıklarda sahip olunan oy hakkının en az % 10 ve en fazla % 50 oranında olması esastır. Söz konusu iştirak edilen ortaklıklarda kâr payları "640 İştiraklerden Temettü Gelirleri" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

BOBİ FRS'de yatırım yapılan firmanın oy hakkının % 20 ya da daha fazlasının elde tutulması durumunda, aksi ortaya konulmadıkça yatırım yapılan firmada önemli etki olduğu kabul edilmektedir. Firmanın oy hakkının % 20'sinden daha azını elinde bulundurulması durumunda ise önemli bir etkisi bulunmadığı kabul edilmektedir. BOBİ FRS'de iştiraklerden elde edilen kâr payı, Kâr veya Zarar Tablosunda "Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları" kaleminde gösterilmektedir.

15.04.2018	
100 KASA HS.	60.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS. 001BAĞLI ORTAKLIKLARDAN İŞTİRÂKLERDEN VE MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEN KÂR PAYLARI HS.	60.000

BOBİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin her ikisinde de, elde edilen temettü geliri kayıtlara yansımakta ve kâr payları gelir tablosu hesaplarında muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS'de yatırımın, iştirak kabul edilebilmesi için oy hakkının %20 ya da daha fazlasının firmanın elinde tutması gerekirken Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise bu oranın en az %10 en fazla %50 oranında olması gerekmektedir.

4. SONUÇ

Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2018 yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. BOBİ FRS'yi uygulayacak firmalar hasılatla ilişkin faaliyetlerinde BOBİ FRS'de "Bölüm 5 Hasılat" standardını esas alarak muhasebeleştirme ve ölçümlemeyi gerçekleştireceklerdir. Hasılatla ilişkin muhasebeleştirme Tekdüzen Hesap Planı Sistematiği içinde "60 Brüt Satışlar" hesap grubu içindedir.

Hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS'nin ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin belirlediği esaslar arasındaki benzerlik, peşin ve bir yıla kadar vadeli satışa ilişkin muhasebe kayıtlarında söz konusudur. Faiz ve kâr payı hasılatının muhasebeleştirilmesine ilişkin iki düzenlemenin de uyumlu olduğu görülmektedir. Fakat, faiz gelirin hesaplanmasında BOBİ FRS'de etkin faiz yönteminin esas alınması söz konusu iken Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde belirlenmemiştir. Hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak BOBİ FRS'nin belirlediği esaslar ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin belirlediği esaslar arasında tespit edilen diğer farklılıklar şu şekilde özetlenebilir:

BOBİ FRS'de ekonomik faydaların firmaya girmesinin muhtemel olması güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda hasılat olarak muhasebeleştirilmesine rağmen Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gelir kesinlik kazanmadan hasılat olarak muhasebeleştirilememektedir.

BOBİ FRS'ye göre hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülmektedir. BOBİ FRS'de hasılatın bir yıl veya bir yıldan kısa süreli olarak tahsil edilmesinin gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin öngörülmesi durumunda vade farkı ayrıştırılmazken bir yıldan uzun vadeli tahsilat hasılat işlemlerinde vade farkı etkin faiz yöntemi ile hasılat üzerinden ayrıştırılmakta ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. Hasılat ile ilgili olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde tahsilatı vade farklı olan satışta vadenin süresine bakılmaksızın muhasebe kayıtlarında vade farkı ayrıştırılmamakta tamamı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi vade farkı barındıran satışlarda bu vade farkı satışın bir sonucu olarak düşünüldüğünden hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'de önemli risk getirilerin elde tutulduğu durumlarda satış hasılat olarak muhasebeleştirilmemektedir. Önemli bir riskin devam etmesi durumunda işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak muhasebe kaydına alınmakta, ayrıca karşılık ayrılmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise bu tür riskli satışlara ilişkin satış anında karşılık ayrılması koşulu yer almamaktadır.

BOBİ FRS'de hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerinde gelir ve maliyetler tamamlanma yüzdesine göre gerçekleştiği dönemler itibariyle gerçekleşen hasılat tutarı kadar muhasebe kaydına alınmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise, iş bittiği zaman hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

Dönemsellik ilkesinin uygulaması açısından Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde senede bağlı olmayan alacağa reeskont ayırmama, vade farkının satışın içinde yer alması gibi uygulamalarla dönemsellik ilkesine aykırılık söz konusudur. BOBİ FRS'de ise dönemsellik ilkesine çok sıkı bir bağlılık söz konusudur.

BOBİ FRS'de göre hasılatın ölçümünde, önceden hasılat olarak muhasebeleştirilen tutarın tahsilatında sonradan ortaya çıkan riskler nedeniyle başlangıçta hasılat kabul edilen tutar değiştirilmez ve ortaya çıkan belirsizlik nedeni ile giderleştirme yapılabilir. Fakat, karşılıklı tarafların anlaşması sırasında hasılatla ilgili bir risk söz konusu ise, hasılat riski yansıtacak şekilde düzeltilir. Bu konularda BOBİ FRS'de söz konusu olan esneklik Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde bulunmamaktadır. Bu durum, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde değerlemede daha kesin ölçüler esas alınmasından ortaya çıkmaktadır.

BOBİ FRS açısından, mal veya hizmetlerin benzer özellik ve değere sahip mal veya hizmetlerle takas edilmesi durumu hasılat olarak kabul edilmemektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise takas işlemlerinde emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmekte ve hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Takas işlemlerinde takas edilen mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip olması Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından hiçbir önem arz etmemektedir.

Bu çalışma boyutuna ilave olarak yabancı para tutarı üzerinden gerçekleştirilen hasılatların incelenmesi, sektör ve akademik dünya açısından yararlı olacağından önerilmektedir.

KAYNAKÇA

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT). 1992. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>, (Erişim Tarihi: 27.01.2018).

Akdoğan, N., ve O. Sevilengül. 1999. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Ataman, B. ve H. Cavlak. 2017 “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2 (3).
- Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS). 2017. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF, (Erişim Tarihi: 20.01.2018).
- Doğan A. 2017. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 9 (4).
- Gücenme Gençoğlu, Ü. 2017 “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 76.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), <http://kgk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).
- Öztürk, E. 2017.” Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 9 (3).
- Şen İ. K. ve A. A. Karagül. 2018. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı.
- Tekdüzen Hesap Planı, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5b.htm>, (Erişim Tarihi: 20.01.2018).
- Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları. (2018). <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2018-Seti>, (Erişim Tarihi: 17.09.2017).
- Vergi Usul Kanunu (VUK). 1991. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>= (Erişim Tarihi: 12.01.2018).
- Yelgen, E. ve S. Uyar. 2018. “BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı.