

HASILATLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS KARŞILAŞTIRMASI¹



Kafkas Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi
KAÜİBFD
Cilt, 10, Sayı 19, 2019
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Makale Gönderim Tarihi: 04.12.2018

Yayına Kabul Tarihi: 14.05.2019

Mehmet Ünsal MEMİŞ
Doç. Dr.
Çukurova Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi
mmemis@cu.edu.tr
ORCID ID: 0000-0003-1970-
0480

ÖZ | Hasılat işletmelerin bir faaliyet döneminde olağan faaliyetleri kapsamında elde ettikleri gelirlerdir. Türkiye Muhasebe Standartlarının yürürlüğe girmesinden önce Hasılatların muhasebeleştirilmesinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT) hükümleri uygulanmakta iken, Standartların yürürlüğe girmesi ile birlikte TMS18/TFRS15 Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının yürürlüğe girmesi ile birlikte de BOBİ FRS(B5) hükümleri uygulanmaktadır. Ülkemizde topyekûn standartlara uyum sürecine geçilmemiş olup, kamu yararını ilgilendiren kuruluş olmalarına ve çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı ölçütlerinin belirlenmiş sınırları aşma durumlarına göre işletmeler; MSUGT, TMS18/TFRS15 ve BOBİFRS(B5) hükümlerine göre hasılatlarını muhasebeleştirmekte ve raporlamaktadırlar. Bu çerçevede, işletmelerin tabi oldukları mevzuata göre hasılatların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından uygulamalar arasındaki farklılıklar önem arz etmektedir. Çalışma kapsamında, hangi işletmelerin hangi esaslara tabi oldukları ve bu esaslar çerçevesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİFRS'ye göre hasılatların muhasebeleştirme ve raporlama ilkeleri karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. İşletmelerin hasılatı konu finansal işlemlerindeki muhasebeleştirme farklılıkları ve bu farklılıkların finansal raporlara etkileri ortaya koyulmuştur.

Anahtar Kelimeler: *Hasılat, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT), Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)*

JEL Kodu: *M10,M40,M41*

Alanı: *İşletme*

Türü: *Araştırma*

DOI:10.9775/kauibfd.2019.010

Atıfta bulunmak için: MEMİŞ, M, Ü. (2019). Hasılatların muhasebeleştirilmesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS karşılaştırması. *KAÜİBFD*, 10(19), 236-249.

¹ Bu çalışma, II.Uluslararası Multidisipliner Çalışmaları Kongresinde 05.05.2018 tarihinde Adana'da bildiri olarak sunulmuş olup, özet olarak yayımlanmıştır.

COMPARISON OF MSUGT-TMS-BOBI FRS IN ACCOUNTING OF REVENUES



Kafkas University
Economics and Administrative
Sciences Faculty
KAUJEASF
Vol. 10, Issue 19, 2019
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Article Submission Date: 04.12.2018 Accepted Date: 14.05.2019

Mehmet Ünsal MEMİŞ
Assoc. Prof
Çukurova University
Faculty of Economics and
Administrative Sciences
mmemis@cu.edu.tr
ORCID ID: 0000-0003-
1970-0480

ABSTRACT | Revenue is income that an entity generates in its ordinary course of business during an operating period. Before the Turkey Accounting Standards, the accounting of Revenue Accounting System Applications General Communiqué is applied. Entry standards into force together with Standards IAS18/IFRS15, Large and Medium Sized Enterprises to Financial Reporting Standard in conjunction with the entry into force BOBIFRS(B5) provisions are implemented. Enterprises that are not subject to a global standard of compliance in their countries and are subject to public interest and are subject to asset size, annual net sales revenue, and the number of employees exceeding the specified limits; MSUGT, TMS18/IFRS15 and BOBIFRS(B5), respectively. Within this framework, the differences between the applications are important in terms of accounting and reporting of revenues according to the legislation they are subject. Within the scope of the study, the principles of accounting and reporting of revenue by MSUGT-TMS/IFRS-BOBIFRS were examined in terms of which companies are subject to which bases. Accounting differences of financial transactions subject to revenue and the effects of these differences on financial reports are explained.

Keywords: Revenue Accounting System Applications General Communiqué (MSUGT), Turkey Accounting Standards (TMS)

Jel codes: M10,M40,M41

Scope: Business

Type: Research

Cite this Paper: MEMİŞ, M, Ü. (2019). Comparison of MSUGT-TMS-BOBI FRS in accounting of revenues. *KAÜİİBFD*, 10(19), *KAUJEASF*, 10(19), 236-249.

1. GİRİŞ

İşletmeler çeşitli amaçlarla kurulmakla birlikte –Kar amaçsız işletmeler hariç- faaliyetleri dönemi sonunda kar elde etmek hemen her işletmenin ortak amacıdır. Kar için çeşitli yaklaşımlar çerçevesinde tanımlamalar yapılmakla birlikte gelir yaklaşımı çerçevesinde kar, gelirler ile giderler arasındaki olumlu farktır. Gelirler kazançlar ve hasılatlardan oluşmaktadır. İşletme faaliyetleriyle ilgili olsun olmasın bütün kazanımlar kazanç olarak adlandırılırken, işletmenin faaliyet alanı ile ilgili olan olağan kazanımlar hasılat olarak adlandırılmaktadır. Yani işletmenin gelirlerinden sadece işletmenin faaliyet alanı ile ilgili olan olağan faaliyetlerden elde edilen gelirler hasılat kapsamına girmektedir.

İşletmelerin faaliyet dönemlerinde elde ettikleri gelirlerin ve giderlerin faaliyet dönemleri içerisinde takip edilmesi ve dönem sonlarında raporlanması muhasebe fonksiyonu sayesinde olmaktadır. Muhasebe sayesinde faaliyet dönemi içerisinde gerçekleşen gelirler ve giderler tarih sırasına göre kaydedilmekte, sınıflandırılmakta ve dönem sonlarında ise toplu halde raporlanmaktadır. Bu çerçevede gelirler içerisinde yer alan hasılatların kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması da muhasebe fonksiyonu ile sağlanmaktadır.

İşletmeler için bu denli önemli bir işlev gören muhasebe fonksiyonunun, her işletme için aynı koşullar altında yürütülmesi, gerek işletmelerin diğer işletmelerle karşılaştırılmasının yapılabilmesi, gerekse aynı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasını sağlaması açısından belirli standartlar çerçevesinde olması önem arz etmektedir. Bu çerçevede hasılatların muhasebeleştirilmesinin de belirli ilkeler ve standartlar altında yapılması gerekmektedir. Bu standardizasyonu sağlamak üzere farklı dönemlerde farklı düzenlemeler yapılmıştır.

1992 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayımlanmış ve muhasebeleştirme işlemleri Tekdüzen Hesap Planı ölçüt alınarak yapılmıştır. Daha sonra farklı ölçekteki ve sınıftaki işletmeler tarafından muhasebeleştirme işlemleri Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde uygulanmaya başlamıştır. Son olarak Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) uygulamaya konulmuş ve yine farklı ölçek ve sınıftaki işletmeler bu standartlar çerçevesinde raporlama yapmaya başlamışlardır. Farklı dönemlerde getirilen bu düzenlemeler sonucunda hasılatların muhasebeleştirilmesi ve sunumu da farklılaşmıştır.

Çalışmada bu kapsamda öncelikle gelir ve hasılat kavramları üzerinde durulmuş, daha sonra da hasılatlar ile ilgili muhasebeleştirme ve sunum esasları sırası ile MSUGT, standartlara geçiş süreci ve TMS/TFRS kapsamında son olarak da BOBİ FRS kapsamında incelenmiştir. Hasılatların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili olarak üç uygulama arasındaki benzerlikler ve farklılıklar karşılaştırmalar yapılmak suretiyle ortaya konulmuştur.

2. GELİR VE HASILAT KAVRAMLARI

İşletmelerin özkaynaklarında artış yaratan işlemler gelir olarak adlandırılmaktadır. Elbette burada sermayedarların katkıları dışında tutulmaktadır. Kastedilen sermayedarların katkıları dışında özaynaklarda artışa yaratan işlemlerdir. Küçüksavaş (2005, s.28) tarafından gelir, bir muhasebe döneminde satılan malların ve sunulan hizmetlerin fiyatıdır şeklinde tanımlanmıştır ve gelirlerin özsermayeyi artırdığı belirtilmiştir. Bir mal satıldığında ya da bir hizmet sunulduğunda karşılığı nakit olarak alınır ya da müşterilerden alacaklı hale düşülür. Her iki durumda da borçlar aynı kalmak kaydı ile özsermayede bir artış gerçekleşir.

TFRS 15 standardında gelir, “Ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır” şeklinde tanımlanmıştır.

Hasılat parasal varlıkta artış sağlayan ticari işlemler olarak anılmaktadır. Parasal varlık ise, ödeme vasıtaları mevcudu (kasa+vadesiz mevduat) ile alacaklardan borçların çıkarılmasından sonra kalan değerlerin toplamı olarak tanımlanır (Küçüksavaş, 2005, s.28).

Gelir hasılatlardan daha geniş bir kavram olup, hasılatların yanında kazançları da içermektedir. Hasılat ise gelirin altında yer alan bir kavram olup, sadece işletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde elde etmiş olduğu kazanımları kapsamaktadır.

3. ULUSAL DÜZENLEMELER KAPSAMINDA HASILATLARIN MUHASEBELEŞTİRME VE SUNUM ESASLARI

Hasılatların muhasebeleştirme ve sunum esasları sırası ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) kapsamında incelenmiştir. Ardından da üç düzenlemenin karşılaştırması yapılmak sureti ile

hasılatların muhasebeleştirme ve sunum esaslarındaki benzerlikler ve farklılıklar toplu bir şekilde ortaya konulmuştur.

a. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Kapsamında Hasılatların Muhasebeleştirme ve Sunum Esasları

26.12.1992 tarih 21447 mükerrer sayılı resmi gazetede yayımlanan MSUGT ile

- Muhasebenin Temel Kavramları,
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- Mali Tablolar İlkeleri, Düzenlemesi ve Sunulması
- Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi

konularında düzenlemeler yapılmıştır.

MSUGT'nin uygulamaya konması ile birlikte bilanço esasına göre defter tutan bütün mükelleflere tekdüzen hesap planına (THP) uyma zorunluluğu getirilmiştir (Çelik, 1997). Vergi Usul Kanunu gözetilerek hazırlanan MSUGT'lerde temel amaç, finansal tabloların mükelleflerin vergi karşısındaki durumunun ortaya konulması olduğu için finansal tablolar; işletmenin durumunu aslına sadık bir şekilde sunma, ihtiyaca uygun olma ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amaçlarından uzaktır.

Tebliğe göre hasılat, işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde sattığı mal ya da hizmetler karşılığında aldığı ya da tahakkuk ettirdiği toplam değerleri kapsar. Ayrıca vadeli satışlarda vade farkları, ihraç ürünleri ile ilgili dönem içinde oluşan kur farkları ve vergi iadeleri de brüt satışlar içinde gösterilir. Peşin satışlar ile vadeli satışlar arasında muhasebeleştirme ve finansal tablolarda sunum açısından herhangi bir farklılık yoktur. KDV, brüt satışlara dahil edilmez. Hasılatlar; yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler şeklinde üç bölüm halinde sunulur.

b. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Hasılatların Muhasebeleştirme ve Sunum Esasları

Küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımların dünya genelinde artma eğilimine girmesiyle, işletmelerin her ülkede aynı anlamı ifade eden, işletmelerin durumunu aslına sadık bir şekilde yansıtan muhasebe diline ihtiyaç daha da artmıştır. Bu gelişme dünyada muhasebe standartlarının oluşumunun önünü açmıştır.

Muhasebe standartları, işletmelerde ilgili faaliyet dönemlerinde gerçekleşen finansal verilerin ve bilgilerin elde edilmesinde ve kullanımında uyulması gereken normları ifade etmektedir. Bu standartlar, muhasebe kavram ve ilkelerinin uygulanmasında esas alınacak yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini belirlemektedir. Muhasebe standartları ile finansal bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulması amaçlanmıştır. (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve,2011)'e göre faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri **ihtiyaca uygun bilgi** ve **gerçeğe uygun sunum** olarak belirtilmiştir.

Ülkemizde Muhasebe Standartlarına geçiş süreci kademeli bir şekilde olmuştur. Öncelikle KAYİK olarak adlandırılan bankalar, finans kuruluşları, halka açık şirketler vb. kamu yararını ilgilendiren Kuruluşlar standartlara tabi olmuştur. Ardından kademeli olarak Bakanlar Kurulu Kararı ile ilan edilen yıllık net satış hasılatı, aktif büyüklüğü ve çalışan sayısı gibi ölçütleri karşılayan işletmeler standartlara tabi olmuştur. Muhasebe standartlarına tabi olan işletmeler, hasılatlarını 2018 yılına kadar TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri çerçevesinde muhasebeleştirip ve raporlarken 01.01.2018 yılından itibaren hasılatların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında yer alan ilkeler doğrultusunda olmaktadır. Yani 01.01.2018 tarihinden itibaren TFRS 15'in yürürlüğe girmesi ile birlikte TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartları yürürlükten kalkmıştır. Bu yüzden hasılat ile ilgili açıklamalar TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı çerçevesinde ele alınacaktır.

TFRS 15'in temel noktası, şirketlerin geliri, mal veya hizmetleri müşterilerine devretmesi karşılığında hak etmeyi öngördüğü tutarı yansıtabilecek şekilde muhasebeleştirmeleri, raporlamaları ve finansal tablo dipnotlarında gelir hakkında yatırımcıların daha iyi bilgilendirilmesine ilişkin detaylı hükümleri içermesidir (KGK tebliğ, <http://kgk.gov.tr,2017>).

TFRS 15'de hasılat, "İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir" şeklinde tanımlanmıştır. İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye ayrı olarak satmış olması halinde talep edeceği fiyat ise bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını ifade etmektedir. Yine bu standartta müşteri ile yapılan bir sözleşmenin işlem bedeli, taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesi karşılığında -üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç- işletmenin hak etmeyi beklediği bedeldir şeklinde tanımlanmıştır.

TFRS 15 (Madde. 9)'a göre işletme, ancak "aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda, müşteriyle yapılan bir sözleşmeyi bu Standart kapsamında muhasebeleştirir":

- (a) Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,
- (b) İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,
- (c) İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,
- (d) Sözleşme özü itibariyle ticari niteliktedir,
- (e) İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir.

Görüldüğü üzere TFRS 15'e göre bir ticari işlemin hasılat olarak kabul görmesi için işletme ile müşteri işletme arasında yapılan sözleşmede yer alan çok sayıda konu ile ilgili koşulun tamamının birden gerçekleşmesi gerekmektedir.

Gerek TMS 18 gerekse TFRS 15 standartlarında MSUGT'den farklı olarak vade farklarının hasılatlardan ayrıştırılması öngörülmüştür. Bu durum temel bir farklılığı ortaya koymaktadır. MSUGT'ye göre vadeli bir satışta vade farkları hasılat olarak raporlanırken, standartlara göre vade farkları hasılatlardan ayrılarak vade farkı geliri olarak yani faiz geliri olarak muhasebeleştirilmekte finansal tablolarda sunulmaktadır. Vade farkı gelirleri "Etkin Faiz" yöntemine göre hesaplanmaktadır. Bu uygulama gerçeğe uygun sunum açısından daha doğru bir yaklaşım teşkil etmektedir.

Hizmet sunumları ve inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak standartlarda getirilen bir diğer yenilik de hasılatların hizmetin veya inşaatın tamamlanma düzeyine (yüzdesine) göre ilgili dönemin finansal tablolarında hasılat olarak raporlanmasıdır.

c. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında Hasılatların Muhasebeleştirme ve Sunum Esasları

"Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" ve eki "BOBİ FRS" 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmış olup BOBİ FRS, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

BOBİ FRS, bağımsız denetime tâbi olup TFRS'leri uygulamayan işletmelerin uygulamak durumunda oldukları finansal raporlama çerçevesidir.

BOBİ FRS'nin amacı -TMS ve TFRS'lerde olduğu gibi- finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun, ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir bir biçimde sunulmasını sağlamaktır. Konular TMS ve TFRS'lere kıyasla daha sade ve anlaşılabilir bir dille ele alınmıştır.

Dönemler itibari ile değişmekle birlikte, güncel olarak günümüzde hangi sınıfta yer alan işletmelerin hangi standartlara tabi oldukları aşağıdaki tablo 1'de gözlenmektedir.

Tablo 1: BOBİ FRS İLE TAM SET TMS/TFRS KAPSAMI

KAYIK (TFRS)	SPK, BDDK'ya tabi şirketler
BÜYÜK (BOBİ FRS)	Aktif Toplamı : 75 milyon TL Satış Hasılatı : 150 milyon TL Çalışan Sayısı : 250 kişi
ORTA (BOBİ FRS)	Aktif Toplamı :35 milyon TL Satış Hasılatı : 70 milyon TL Çalışan Sayısı : 175 kişi
KÜÇÜK ve MİKRO (MSUGT)	

Kaynak: Ataman & Cavlak, (2017, ss.157)'den faydalanılarak hazırlanmıştır, limitler güncellenmiştir.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, bağımsız denetime tabi olan şirketler, finansal tablolarını standartlara göre hazırlamak zorundadırlar. Bu şirketlerin hangi standartlara tabi oldukları ise şirketlerin KAYIK kapsamında olup olmamaları ve belirli ölçütleri karşılamaları doğrultusunda belirlenmektedir. SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı mevzuatına tabi olan şirketler, yani kamu yararının ilgilendiren kuruluşlar, standartlara ilk geçen işletmelerdir ve bunlar hilafsız bir şekilde yıllardır finansal tablolarını TMS/TFRS'ler çerçevesinde hazırlamaktadırlar. Bundan sonra da aynı çerçevede muhasebeleştirme ve sunma işlevlerini yerine getireceklerdir. Aktif büyüklüğü 35 milyon TL ve üstü, yıllık satış hasılatı 70 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı ise en az 175 kişi şeklinde belirlenmiş olan üç kriterden en az ikisini (herhangi ikisi) üst üste iki hesap dönemi karşılayan işletmeler muhasebeleştirme ve sunum işlemlerini BOBİ FRS çerçevesinde yapacaklardır. Bu kriterleri karşılamayan işletmeler ise standartlara tabi olmayıp eski usule göre yani MSUGT'lere göre muhasebeleştirme ve finansal tablo hazırlama işlemlerini yerine getireceklerdir. Özetle, TMS/TFRS'ler, *KAYIK*'ler tarafından; BOBİ FRS'ler ise bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler tarafından uygulanacaktır.

KGK verilerine göre, 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi

imzalayan 6.250 şirketten; 1.550'si TFRS, 4.700'ü BOBİ FRS (850'si Büyük Ölçekli İşletme, 3.850'si Küçük Ölçekli İşletme) kapsamına girmektedir. Görüldüğü üzere, BOBİ FRS'nin uygulama alanı bir hayli geniştir ve 1 Ocak 2018'den itibaren çok sayıda işletme, muhasebeleştirme ve raporlama işlevlerini BOBİ FRS'ye göre yapma sürecine girmiştir.

BOBİ FRS'de hasılat ile ilgili düzenlemeler 5. Bölüm altında yapılmıştır. Hasılat, işletmelerin olağan faaliyetleri sırasında oluşan gelir şeklinde tanımlanmış olup bu tanım TMS 18 ve TFRS 5 ile örtüşmektedir. İlgili bölümde hasılat unsuru olarak mal satışı, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri ile işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından doğan faiz, isim hakkı ve kâr payları yer almaktadır.

BOBİ FRS'de yer alan hususlar, TMS ve TFRS'ler ile karşılaştırıldığında oldukça sadedir. Hasılat ile ilgili düzenlemeler genel olarak TMS 18 ile aynı çerçevededir. TMS 18'de hasılat kapsamındaki faiz ve temettü gelirleri TFRS 15 kapsamı dışında olmasına karşılık BOBİ FRS bölüm 5 kapsamına alınmıştır (Gücenme, 2017, s.9,10).

BOBİ FRS'de mal satışında, mal veya hizmetlerle takas işlemlerinde hasılatın kayda alınmasındaki kriterler TMS 18 ile benzer olup BOBİ FRS Bölüm 5 (madde.14)'e göre mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki ölçütlerin tamamı birden sağlandığında kayda alınmaktadır (<http://kgk.gov.tr/...ET:03.06.2018>):

-Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.

-Satılan mallar üzerinde bir kontrolün sürdürülmemesi. Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.

-Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

-İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması.

-İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi(Yüzdesi) dikkate alınarak kayda alınır (BOBİ FRS Bölüm 5, madde.14). Bu yöntemle göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde

finansal tablolara yansıtılır (madde.18) Bu düzenleme TMS 18 ve TMS 11 ile benzerlik göstermektedir.

BOBİ FRS bölüm5’de hasılat, satış indirimleri düşüldükten sonra, alınmış veya alınacak olan tutara göre ölçülmektedir. Şayet hasılat tutarı daha ileri bir tarihte tahsil edilecek ise, işlemin finansman niteliği taşıması halinde, TMS 18 ve TFRS 15 ile uyumlu olarak faizlerin ayrıştırılması gerekmektedir.

Bölüm 5’e göre hasılat tutarının, bir yıl içerisinde tahsili bekleniyor ise hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın tahsil edilmiş veya edilecek olan tutar üzerinden ölçülür. Hasılat tutarının, bir yıldan fazla bir sürede tahsilinin beklenmesi halinde ise hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılarak ilgili mal veya hizmetin peşin tutarı üzerinden ölçülür (BOBİ FRS, Bölüm 5, m.8-9). Yani vadeli satış yapıldığında, vade 1 yılın üzerinde ise, vade farkı hasılattan ayrıştırılmakta ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. Vade bir yılın altında olur ise herhangi bir ayrıştırma yapılmadan MSUGT’lerde olduğu gibi vade farklarının hasılatın içinde gösterilmesine devam edilmektedir.

d. MSUGT-TMS/TFRS ve BOBİ FRS Kapsamında Hasılatların Muhasebeleştirme ve Sunum Esaslarının Karşılaştırması

Hasılatların muhasebeleştirme ve sunum esasları ile ilgili dikkat çeken hususlar ilgili kısımlarda açıklanmıştır. İlgili yerlerde farklı uygulamalar arasındaki benzerlikler ve ayrılan kısımlara da değinilmiştir. Üç uygulama arasındaki farklar ve benzerlikler, beş ölçüt kapsamında aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 2: MSUGT- TMS/TFRS – BOBİ FRS KARŞILAŞTIRMASI

ÖLÇÜTLER	MSUGT/VUK	TMS/TFRS	BOBİ FRS
Genel Kayda Alma Ölçütleri	Mal teslimi veya hizmet ifası	Edim yerine getirildikçe	Ekonomik fayda girişinin muhtemel olması ve faydanın güvenilir ölçümü
Ölçüm	(Satış fiyatı-Iskontolar)	İşlem bedeli	(Alınan(alınması beklenen)Bedel-Iskontolar)
Vade Farkları	Vade farkları ayrıştırılmaz	Tüm vade farkları ayrıştırılır	Vade 1 yıldan uzunsa ayrıştırılır

ÖLÇÜTLER	MSUGT/VUK	TMS/TFRS	BOBİ FRS
Hizmet Sunumu (Kayda alma)	Hizmet ifa edildiğinde ve gelir kesinleştiğinde muhasebeleştirilir	Edim yerine getirildikçe	Tamamlanma yüzdesine göre dönemsel olarak
İnşa Sözleşmeleri (Kayda Alma)	İnşa bitiminde muhasebeleştirilir (tamamlanmış taahhüt yöntemi)	Edim yerine getirildikçe	Tamamlanma yüzdesine göre dönemsel olarak muhasebeleştirilir
Faiz (Ölçüm)	Belirlenmemiş	Etkin faiz yöntemi	Etkin faiz yöntemi

Kaynak: <http://kgk.gov.tr/...E.T.:14.05.2018>

MSUGT hükümleri standartlar öncesi uygulamaları içermekte olup vergi kaygısı ile hazırlanmış olan tebliğlerdir. Gerçeğe uygun bir sunumdan ziyade, idarenin vergi maksimizasyonu düşünülerek getirilmiş olan düzenlemeleri içermektedir. Standartlardan ayrılan en belirgin özelliği, vade farkı içeren satışlarda ortaya çıkmaktadır. Vade farkları hiçbir koşulda ayrıştırılmamaktadır. Bir satış vadeli olarak gerçekleştirildiğinde, vade/vade farkı ne kadar olursa olsun satış bedelinin tamamı, hasılat olarak muhasebeleştirilmekte ve sunulmaktadır.

Genel olarak bakıldığında BOBİ FRS hükümlerinin standartlara göre daha sade ve daha anlaşılır olduğu gözlenmektedir. BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat standardında yer alan düzenlemeler, TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartlarında yer alan düzenlemeler ile genel olarak uyumludur. BOBİ FRS Hasılat standardının, muhasebe standartlarındaki düzenlemelerle karşılaştırıldığında farklılık arz eden en önemli husus, vadenin bir yılı aşmadığı hallerde vade farklarının ayrıştırılması noktasında ortaya çıkmaktadır. TMS 18’de vade farklarının tamamı vadeye bakılmaksızın (bir yıldan uzun veya kısa ayrımı yapılmaksızın) hasılat tutarından ayrıştırılmakta iken, BOBİ FRS’de hasılat tutarının bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin beklenmesi halinde vade farkları ayrıştırılmamaktadır. Bir yıldan uzun vade farkları söz konusu ise vade farkı, etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılmakta ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir.

e. Hasılatla Konu Varlıkların Edinilmesi, Alacaklar ve Borçlar ile İlgili Hususlar

Üretim ve ticaret işletmeleri açısından hasılatla konu stokların edinilmesi sırasında gerek maliyete giren unsurların belirlenmesi, gerek dönem sonlarında yapılan değerlemeler açısından TMS 2 Stoklar standardı ve BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar ile getirilen düzenlemeler MSUGT ile farklılıklar arz etmektedir. Bu

farklılıkların bir kısmı, stokların vadeli alınması durumunda vade farklarının (BOBİ FRS'de 1 yılın üstünde olan vade farkları) stokların maliyetine eklenmeyip faiz gideri olarak kayda alınmasından kaynaklanmaktadır. Oysa MSUGT'de stoklar vadeli alındığında, vade farkını da içeren bedel stokların toplam maliyetini oluşturmakta ve herhangi bir vade farkı ayrıştırması (faiz gideri kaydı) yapılmamaktadır. Yani stokların maliyetinin tespitinde, MSUGT'ye göre hiçbir durumda vade farkları ayrıştırılmamakta, TMS2'ye göre bütün vade farkları ayrıştırılmakta, BOBİ FRS Bölüm 6'ya göre ise sadece 1 yılın üzerindeki vade farkları ayrıştırılmaktadır.

Borçlanma maliyetleri açısından bakıldığında, MSUGT'ye göre borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dahil edilebilirken, TMS2'de sadece özellikli varlıklar için BOBİ FRS Bölüm 6'da ise üretimi 1 yıldan uzun süren stoklar için borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dahil edilebilmektedir.

Dönem sonu değerlemelerinde MSUGT'ye göre maliyet değeri üzerinden ölçüm yapılırken, TMS ve BOBİ FRS'ye göre maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçüm yapılmakta ve net gerçekleşebilir değer, maliyet değerinin altına indiğinde değer düşüklüğü kaydı yapılmaktadır.

Stok maliyetlerinin tespiti açısından karşılaştırma yapıldığında, MSUGT'ye göre tam maliyet yöntemi kullanılırken, TMS2'ye göre normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır. BOBİ FRS Bölüm 6'ya göre ise her iki yöntem de uygulanabilmektedir.

Aradaki bu farklılıklar doğrudan satılan malların maliyetini etkilemek sureti ile hasılat ile karşılaştırılacak olan unsuru farklılaştırmaktadır.

Hasılatla konu varlıkların borçlanılarak edinilmesi veya hasılatla konu satışların alacaklı olunarak yapılması durumunda da farklılıklar ortaya çıkmaktadır. MSUGT'ye göre sadece senede bağlanmış alacaklar ve borçlar için reeskont uygulaması mümkündür ve ihtiyaridir (SPK'ya tabi olan şirketler için zorunlu). Oysa TMS/TFRS'lere göre bütün alacaklar ve borçlar itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülmektedir. BOBİ FRS'lere göre ise vadesi bir yıldan daha uzun olan bütün alacaklar ve borçlar itfa edilmiş maliyet ile ölçülürken, vadesi bir yıl ve altı olan alacaklar ve borçlar için itibari değer üzerinden ölçüm yapılmaktadır.

4. SONUÇ

İşletmelerin finansal işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması işlevleri muhasebe süreci ile yerine getirilmektedir. Bu sürecin her

işletme için aynı muhasebe dili ile yürütülmesi, gerek aynı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırması gerekse farklı işletmelerin aynı dönemlerinin karşılaştırılması noktasında önem arz etmektedir. Bu önemden dolayı muhasebe dilinde standardizasyonu sağlamak üzere farklı dönemlerde, sırası ile, MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulamaları yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmada, hemen her işletmenin kuruluş gayesi ve sürdürülebilirliğinin sağlanması açısından hayati bir önemi haiz olan hasılatların muhasebeleştirme ve sunum esasları adı geçen üç uygulama açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Hasılat, gelirin bir unsurudur ve işletmelerin sadece olağan faaliyetlerinden dolayı elde ettiği ya da edecek olduğu kazanımları içermektedir. Bu yönüyle her işletmede var olan ya da olması beklene bir unsurdur. Hasılat unsurların hangi durumlarda ve hangi tutarlar üzerinden finansal tablolara dahil edileceğine yönelik üç düzenlemede (MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS) farklılaşan yönler vardır.

MSUGT’de yer alan hükümler, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu aslına sadık bir şekilde yansıtmaktan ziyade, idarenin vergi maksimizasyonu düşünülerek yapılmış düzenlemelerdir. TMS ve TFRS’ler ise finansal bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilgileri, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum amaçları çerçevesinde ulaştırmayı hedefleyen, vergi kaygısı gütmeyen düzenlemelerdir. Tebliğlere göre çok daha kapsamlı ve karmaşıktır. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) tarafından takip edilmesi zorunlu olan standartlar bunlardır. KAYİK kapsamında olmayan ama belirli ölçütleri (aktif büyüklüğü, satış hasılatı ve çalışan sayısı) de aşan işletmeler ise BOBİ FRS hükümlerine tabi olmaktadır. BOBİ FRS’ler TMS ve TFRS’lere göre daha sade, daha anlaşılır ve daha uygulanabilir nitelikte bir düzenlemedir. Örneğin standartlarda ayrı bir standart olarak yer alan İnşaat sözleşmeleri, BOBİ FRS 5. Bölüm Hasılat içerisinde sunulmuştur.

Hasılat unsurları, bu unsurların finansal tablolara dahil edilme zamanları, ölçüm esasları, hizmet sunumları ve inşa sözleşmeleri gibi hususlarda MSUGT ile Standartlar arasında farklılıklar vardır. Adı geçen hususlarda standartlar (TMS11, TMS18, TFRS15 ve BOBİ FRS Bölüm5) arasında genel itibari ile benzerlikler vardır. Örneğin vade farkları MSUGT’de ayrıştırılmadan hasılatın içinde sunulurken, Standartlarda vade farklarının hasılattan ayrıştırılması ve faiz geliri olarak rapor edilmesi hükme bağlanmıştır. Ancak bu hususta BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat, vade farkının 1 yıldan az olması durumlarında, TMS/TFRS’lerden ayrılarak vade farkının MSUGT’de olduğu gibi ayrıştırılmayıp hasılatın bir parçası olarak muhasebeleştirilmesi ve sunulmasını öngörmektedir. Vade farklarının bir yılın üzerinde olması durumunda ise,

TMS/TFRS'lerde olduğu gibi hasıllattan ayırıştırılarak faiz geliri olarak sunulması gerekmektedir.

BOBİ FRS 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. TMS/TFRS'lere göre daha sade ve anlaşılır olması uygulayıcılar (işletmeler, meslek mensupları) ve denetçiler açısından yerinde bir düzenleme olmuştur.

5. KAYNAKÇA

- Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (Tms/Tfrs) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.
- Çelik, C. (1997). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Vergi Mevzuatına Aykırı Düzenlemeler, Gelir Ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Mali Karın Tespiti. *Vergi Dünyası*, Mart 1997. 57-62.
- Gençoğlu, Ü. G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 1-24.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 27.01.201 tarih ve 27828 sayılı RG, 209 sıra nolu Tebliğ.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ*, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 (Mükerrer) sayılı RG.
- Küçüksavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*, Kare Yayınlar, Genişletilmiş 10. Baskı, İstanbul.
- http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/2_%20Oturum.pdf , BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı Sunumları, Erişim Tarihi: 14.05.2018.
- http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı.E.T.:22.05.2018.
- http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Bölüm 5 Hasılat, s.29-37.E.T.:03.06.2018.