

HASILATIN TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI, BOBİ FRS BÖLÜM 5 VE VERGİ KANUNLARINA GÖRE KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

Doç. Dr. Yıldırım Ercan ÇALIŞ
Marmara Üniversitesi
ecalis@marmara.edu.tr
<https://orcid.org/0000-0002-6783-9164>

Burcu HIŞMAN
Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi
burcuhisman@hotmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-1461-6477>

ÖZ

Hasılat; mal ve hizmet satışı, faiz, temettü, komisyon gibi işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelirlerinden oluşmaktadır. Hasılat kavramının uluslararası ve ulusal düzenlemelerde farklı şekillerde tanımlanması, hasılatla ilişkin yapılacak işlemlerde bazı farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çalışmada, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Bölüm 5’de yer alan hasılatla ilişkin düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu hükümleri karşılaştırarak, benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmış olup, konu bir uygulama ile karşılaştırmalı şekilde incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, BOBİ FRS Bölüm 5, Hasılat, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*

A COMPARATIVE REVENUE ANALYSIS ACCORDING TO THE REVENUE STANDARDS OF IFRS 15 CUSTOMER CONTRACTS, BOBİ FRS 5 AND TAX LAWS

ABSTRACT

Revenues consist of the earnings that emerge as a result of the ordinary operations of a company such as the sales of goods and services, interests, dividends, commissions, etc. The different definitions of revenue in international and national regulations causes some differences in transactions regarding revenues. In this study, the similarities and differences between the TFRS 15 Standard of Revenue from Contracts with Customers and Revenue Regulations in the BOBİ FRS Chapter 5 were compared with the Turkish Tax Procedural Law; the similarities and differences were presented and the subject was examined comparatively with an application.

Keywords: *TFRS 15 Revenue from Contracts with Costumer, BOBİ FRS Chapter 5, Revenue, Revenue Recognition*

GİRİŞ

Kâr, işletme performansının en önemli göstergelerinden biridir. Hasılat ise kârın önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Hasılatın doğru şekilde tespit edilmesi ve raporlanması işletme ile ilgilenen kişi ve kuruluşların işletmeyle ilgili doğru kararlar almalarına önemli derecede katkı sağlamaktadır. Hasılatın ölçümü, muhasebeleştirilmesi ve sunumuna ilişkin olarak ülkemizde TFRS 15, BOBİ FRS ve Vergi Usul Kanunu'nda farklı düzenlemeler yer almaktadır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. TFRS 15 Standardının amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine yönelik faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemek şeklinde belirtilmiştir (TFRS 15.1). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının yürürlüğe girmesiyle TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas İşlemleri standartlarının yerini almıştır (TFRS 15. Ek C10).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ise bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı

(TFRS) uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesi olup, Kamu Gözetim Kurumu tarafından 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayınlanmıştır. BOBİ FRS'nin amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

Hasılat tutarının belirlenmesine ve raporlanmasına yönelik TFRS 15, BOBİ FRS ve vergi mevzuatımızda farklılıklar bulunmaktadır. Çalışmada, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Bölüm 5'de yer alan hasılatla ilişkin düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu hükümleri karşılaştırarak, benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmış olup, konu bir uygulama ile karşılaştırmalı şekilde incelenmiştir.

LİTERATÜR TARAMASI

TMS 18 ve TMS 11 Standartlarının yürürlükten kalkması nedeniyle TFRS 15 ile ilgili yapılan çalışmalar incelenmiş olup, literatür taramasında TFRS 15 ve BOBİ FRS ile ilgili olarak yapılmış olan çalışmalar dahil edilmiştir.

Ciesielski ve Weirich (2015) çalışmalarında, TFRS 15 standardındaki beş aşamalı model açıklanarak, standardın özellikle telekomünikasyon gibi çok unsurlu sözleşmelerin olduğu sektörleri etkileyeceği üzerinde durulmuştur. Keskin ve Dinçer (2015) çalışmalarında, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardındaki beş aşamalı modelin temel özellikleri ve gelirin nasıl tahakkuk ettirileceği açıklanmıştır. Ayrıca TFRS 15 ile TMS 18 Standartları'nın temel farkları telekomünikasyon sektörüne ait bir örnekle ortaya konulmuştur. Yeaton (2015) çalışmasında, TFRS 15'in beş aşamalı modelini açıklayarak yeni standardın, hasılatın tanımlanması ve hasılat ile ilgili sorunların ele alınması için kapsamlı, sağlam bir muhasebe modeli sunduğunu belirtmiştir. Ayrıca standardın amacının endüstriden veya coğrafi bölgeden bağımsız olarak, hasılat tanıma konusunda tutarlı ilkeler sağlamak olduğunu ifade etmiştir. Calayoğlu ve Yılmaz (2016) yapılan çalışmada, TFRS 15'in beş aşamalı modeline göre yazılım sektörünün önemli gelir unsurları açıklanarak, standart kapsamında her bir gelir kaleminin hasılatı örnekler üzerinden tespit edilmiştir. Rutledge, Karim ve Kim (2016) çalışmalarında, TFRS 15 Standardının yürürlüğe girmesinin kazanç kalitesi, ertelenmiş vergiler, yönetim tazminatı ve sektörel özellikler üzerindeki etkileri incelenmiştir. Aktaş ve Varol (2017) çalışmalarında, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının TMS 18 Hasılat Standardı ile karşılaştırılması yapılmıştır. Ayrıca çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri TFRS 15 ve TMS 18 standart hükümleri çerçevesinde örnek olay üzerinden incelenmiştir. Ataman ve Cavlak (2017) tarafından yapılan çalışmada, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı çerçevesinde hasılatın

tanımlanması, ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler incelenmiştir. Ayrıca bu düzenlemeler kapsamında bir uygulamaya yer verilmiştir. Ataman ve Cavlak (2017) tarafından yapılan çalışmada, BOBİ FRS ile Tam Set TMS/TFRS karşılaştırması yapılmıştır. Yapılan değerlendirme de her iki düzenlemenin büyük ölçüde uyumlu olmasının yanı sıra aralarında bazı temel farklılıkların olduğu sonucuna varılmıştır. Gençoğlu Ümit Gücenme (2017) yapılan çalışmada, BOBİ FRS ile TMS/TFRS temel konularda karşılaştırma yapılarak benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur. Mert ve Baş (2017) yapılan çalışmada, TMS 18 Hasılat standardına göre factoring işlemlerinin hasılat tutarının gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilerek, vadeli işlemlerde ortaya çıkan faiz gelirinin tek düzen muhasebe sisteminde nasıl muhasebeleşeceği ve yeni uygulanacak olan UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının olası etkisi incelenmiştir. Demirkol (2018) tarafından yapılan çalışmada, TFRS 15 Standardının beş aşamalı modeli üzerinde durularak konu örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Doğan (2018) yapılan çalışmada, BOBİ FRS ile VUK/MSUGT düzenlemeleri arasındaki farklılıklar ve benzerlikler üzerinde durulmuştur. Gökçen, Öztürk ve Güleç (2018) yapılan çalışmada, BOBİ FRS ile TFRS setleri arasındaki farklılıklar açıklanarak, bu farklılıkların finansal raporları nasıl etkileyeceği üzerinde durulmuştur. Çalışmada örneklendirilen farklılıklar sonucunda BOBİ FRS kapsamında sunulan finansal raporların gerçeğe uygun nitelikte finansal bilgi sunmadığı vurgulanmaktadır. Kılı ve Işık (2018) yapılan çalışmada, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamındaki müşterilerle yapılan inşa sözleşmeleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, BOBİ FRS ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı hükümleri çerçevesinde örnek bir uygulama ile incelenmiştir. Saban, Gürkan ve Vargün (2019) yapılan çalışmada, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının hasılatın zamanlaması konusunda ortaya koyduğu yaklaşımlar örnek olay üzerinden ve gayrimenkul sektörü açısından incelenmiştir. Sabuncu (2018) yapılan çalışmada, hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirilme esasları Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve BOBİ FRS açısından karşılaştırılarak incelenmiştir.

Bu çalışmada, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Bölüm 5'de yer alan hasılatla ilişkin düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu hükümleri karşılaştırarak, benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, ÖLÇÜMÜ VE SUNUMU

TFRS 15 kapsamında mal satışları, hizmet sunumları, inşaat sözleşmeleri, fikri mülkiyet haklarının tescili, parasal olmayan varlıkların takası gibi işlemler finansal tablolara yansıtılması gereken işlemler olarak sınıflandırılabilir (Şavlı, 2016: 25).

Hasılat; satış, faiz, temettü, komisyon gibi işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelirleridir. TFRS 15 Standardına göre hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan geliri olarak tanımlanmaktadır (TFRS 15 EKA). Yeni bir hasılat tanıma modeli oluşturan TFRS 15 standardı, hasılatın belli bir zamanda mı yoksa zaman içerisinde mi tanınacağına karar vermeye yardımcı olur. Ayrıca oluşturulan model belli konularda daha ayrıntılı rehberlik sağlamaktadır (Thornton, 2014 1). TFRS 15’de hasılatın muhasebeleştirme sürecini anlatan beş aşamalı model yer almaktadır. Bu model de:

- Müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması,
- Sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması,
- İşlem bedelinin belirlenmesi,
- İşlem bedelinin sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüklerine dağıtılması,
- Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılatın finansal tablolara alınması aşamaları yer almaktadır (Yeaton, 2015: 50-52). TFRS 15’de hasılatın muhasebeleştirilme sürecini anlatan model aşağıda yer almaktadır.

Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması

Sözleşmenin Standart kapsamına alınabilmesi için:

- (i) Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi yazılı veya sözlü onaylamalıdır,
- (ii) Sözleşmede, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili tarafların hakları tanımlanmalıdır.
- (iii) Devredilecek mal veya hizmetler için ödeme koşulları belirlenmelidir.
- (iv) Sözleşme özü itibarıyla ticari nitelikte olmalıdır.
- (v) Devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanılan bedelin tahsilatı muhtemel olmalıdır (TFRS 15.9).

Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Özellikle çoklu gelir unsuru taşıyan sözleşmelerde, başka bir ifadeyle tek bir satış sözleşmesinde birden fazla mal ve hizmetin satılması durumunda, işlem bedelinin sözleşme kapsamındaki farklı mal ve hizmetlere dağıtılması gerekmektedir (Şavlı, 2016: 55). Bu dağıtımın yapılabilmesi için her bir edim yükümlülüğünün belirlenmesi gerekir. Örneğin teknolojik ürünlerin satışını yapan bir işletmenin, bilgisayar yanında işletim sistemi yazılım programının da satışını yapması durumunda birden fazla edim yükümlülüğü söz konusudur.

İşlem Bedelinin Belirlenmesi

Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe), işletme bu edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara alır

(TFRS 15.46). TFRS 15 İşlem bedelini, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç, taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedel olarak tanımlamaktadır (TFRS 15.47). Standarda göre işlem bedeline işletmenin üçüncü kişiler adına almak zorunda olduğu katma değer vergisi, özel tüketim vergisi vb. tutarlar dahil edilmez (Saban, Gürkan & Vargün, 2019: 48).

İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşlem bedelinin dağıtımındaki amaç, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne tahsis edilmesidir (TFRS 15.73). Sözleşmede, başlangıcında her bir edim yükümlülüğünün tek başına satış fiyatı belirlenir ve işlem bedeli bu tek başına satış fiyatlarına orantılı bir şekilde dağıtılır (TFRS 15.76). Örneğin bilgisayar ve işletim sistemi yazılım programının birlikte satış yapılması halinde, birden fazla edim yükümlülüğünün olması nedeniyle işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekmektedir. Bilgisayar ve işletim sistemi yazılım programının bağımsız satış fiyatlarının toplam bağımsız satış fiyatındaki ağırlık oranları bulunarak işlem bedeli edim yükümlülüklerine dağıtılır. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımı Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımı

Edim Yükümlülükleri	Bağımsız Satış Fiyatı TL	Bağımsız Satış Fiyatına Göre Ağırlık Oranı %	Bilgisayar (İşletim Sistemi Hedyeli) TL	Hasılat TL
Bilgisayar	4.620	70	5.600	3.920
İşletim Sis. Yazılım Programı	1.980	30	0	1.680
TOPLAM	6.600	100	5.600	5.600

Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

İşletme, müşteri ile yapmış olduğu sözleşmede taahhüt ettiği mal ya da hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe hasılatı muhasebeleştirir (TFRS 15.31). Edim yükümlülüğü ya zamana yayılı olarak ya da belli bir anda yerine getirilir. İşletme, edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmesi halinde, edimini yerine getirdiği tutarda hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır (TFRS 15.32-35).

Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak standartta bir yıl veya bir yıldan daha kısa vadeli satışlarda önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmanın zorunlu olmadığı belirtilmiştir (TFRS 15.63). Uygulama kolaylığı hariç olmak üzere tüm vade farkları süreye bakılmaksızın hasıllattan ayrıştırılarak faiz geliri olarak kayda alınır (TFRS 15.65).

BOBİ FRS BÖLÜM 5 HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, ÖLÇÜMÜ VE SUNUMU BOBİ FRS (5.2.)

Hasılatı, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan geliri olarak tanımlamaktadır. Bölüm kapsamında mal satışları, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı işlemleri yer almaktadır (BOBİ FRS 5.3).

BOBİ FRS'de hasılatın, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi ile muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. BOBİ FRS Bölüm 5'de mal satışına ilişkin hasılatın, kayda alınması için:

- (i) Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi,
- (ii) Satılan mallar üzerinde bir kontrolün sürdürülmemesi,
- (iii) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- (iv) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- (v) İşleme ilişkin maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ölçütlerinin tümünün gerçekleşmesi gerekmektedir (BOBİ FRS 5.14).

Hizmet sunumuna ilişkin hasılatın kayda alınması için:

- (i) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- (ii) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- (iii) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- (iv) İşlem ilişkin maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebiliyor olması unsurlarının tümünün gerçekleşmesi gerekmektedir (BOBİ FRS 5.19).

BOBİ FRS Bölüm 5'de inşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS 5.22).

Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür (BOBİ FRS 5.8).

Hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Hasılat bedelinin bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesi durumunda ise hasılat, vade farkı etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. Vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS 5.9).

HASILATIN MSUGT'NE VE VUK'A GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, ÖLÇÜMÜ VE SUNUMU

MSUGT'ne göre hasılatın kaynakları mal satışı, hizmet sunumu ve inşaat sözleşmeleridir (Doğan, 2018: 120). VUK'a göre ise mal ve hizmet satışından elde edilen hasılat, faturanın kesilmesiyle tahakkuk etmekte ve muhasebeleştirilmektedir (Şen & Özbirecikli, 2018: 467). Başka bir ifadeyle bir mal ve hizmet satış işlemine ilişkin hasılatın gerçekleşmesi için hasılat tutarının içerik ve tutar olarak kesinleşmesi yeterli koşuldur (Yıkılmaz, Deran & Erduru, 2016: 145).

VUK'a göre hizmet ifa edildiğinde ve gelir içerik ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilebilmektedir (Şen & Özbirecikli, 2018: 467). Hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin tamamlandığı dönemde muhasebeleştirilmekte ve finansal tablolara yansıtılmaktadır. İnşaat sözleşmelerinden doğan hasılat tutarı, işin bittiği yıl belirlenmekte ve hasılatın tamamı o yılın gelir ve gideri arasında gösterilmektedir (Yıkılmaz, Deran & Erduru, 2016: 148). Vergi mevzuatına göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kesin kâr ya da zararın işin bittiği yılda belirlenmekte ve tamamı o yılın geliri sayılmaktadır (Akdoğan, 2015: 111).

Hasılatın ölçümü, MSUGT'da satış fiyatından satış iskontoları düşülerek yapılmaktadır (Doğan, 2018: 120). Vadeli satışlarda ise Tekdüzen Muhasebe Sisteminde vade ister bir yıla kadar, ister bir yıldan uzun olsun, vadeli bedel hasılatı konu edilmektedir (Şen & Özbirecikli, 2018: 467). MSUGT'ne göre vade farkı hasılatıtan ayrıştırılmadan muhasebeleştirilmektedir (Doğan, 2018: 120).

VUK'da, alacakların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği belirtilmiştir (VUK md. 281). Alacak senetleri üzerinde yazılı olan değerle kaydedilir. Ancak değerlendirme sırasında vadeye kadar geçecek günlerin faizi göz önünde bulundurularak peşin değerlerinin bulunması ve bu değer üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir (Sevilengül, 2016: 399).

VUK'a göre vadeli satışların muhasebeleştirilmesinde, vade farkının ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir. Vade farkının dahil edilmesiyle düzenlenen satış faturaları, toplam bedel üzerinden satış hasılatı olarak değerlendirilmektedir. Dönem sonlarında işletmenin senetli alacakları bulunması durumunda, bu alacaklar için reeskont işlemi isteğe bağlı olarak yapılabilmektedir. Bu işlemin sonucunda işletme tahakkuk etmemiş faiz tutarı kadar bir gider raporlayarak kârı azaltmaktadır. Ancak VUK hükümlerine göre senetsiz alacaklara herhangi bir reeskont işlemi uygulanması mümkün değildir (Selvi, Yılmaz & Sarıoğlu, 2007: 35). VUK'a göre vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine indirilebilir. Bu takdirde, senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır (VUK md. 281). Senedin tasarruf değeriyle değerlendirilmesi VUK'un reeskont işlemi ile ilgili hükümlerine göre yapılır (Selvi, Yılmaz & Sarıoğlu, 2007: 37).

HASILATIN TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT, BOBİ FRS BÖLÜM 5 VE MSUGT/VUK KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde ulusal ve uluslararası düzenlemeler ile ilgili karşılaştırmalı bir tablo sunulmuştur. TFRS 15, BOBİ FRS ve MSUGT/VUK kapsamında yapılan karşılaştırma Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Hasılatın TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat, BOBİ FRS Bölüm 5 ve MSUGT/VUK karşılaştırılması

	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat	BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat	MSUGT/VUK	Farklılıklar
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	İşletme, müşteri ile yapmış olduğu sözleşmede taahhüt ettiği bir mal ya da hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe hasılatı muhasebeleştirir (TFRS 15.31).	Hasılatın, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi ile muhasebeleştirileceği belirtilmiştir (BOBİ FRS 5.5).	Mal ve hizmet satışından elde edilen hasılat, faturanın kesilmesiyle tahakkuk etmekte ve muhasebeleştirilmektedir (Şen, Özbirecikli, 2018: 467).	TFRS 15’de hasılatın tanımlanması, finansal tablolara alınmasına ilişkin oluşturulan 5 Aşamalı Model BOBİ FRS, MSUGT/VUK da yer almamaktadır.
	Standarta göre işlem bedeline işletmenin üçüncü kişiler adına almak zorunda olduğu katma değer vergisi, özel tüketim vergisi vb. tutarlar dahil edilmez (Saban vd., 2019: 48).	BOBİ FRS’de hasılat tutarına üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarlar dahil edilmez. Örneğin katma değer vergisi hasılat olarak muhasebeleştirilmez (BOBİ FRS 5.10).	Hasılat tutarına üçüncü taraflar adına tahsil edilen katma değer vergisi vb. tutarlar dahil edilmez.	Fark bulunmamaktadır.
	İşletmelerin gelecekteki nakit akışlarında bir değişikliğin olmaması, üstlendikleri riskte bir değişikliğin olmaması, aynı özelliklere sahip malların takası standardın kapsamı dışında bırakılmıştır (Şavlı, 2016: 28-29).	Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerle takas edilmesinde hasılat ortaya çıkmaz (BOBİ FRS 5.12).		TFRS 15 Standardı BOBİ FRS ile uyumluken MSUGT/VUK da bir düzenleme bulunmamaktadır.
Ölçüm	İşlem bedeli esas alınarak ölçülür. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil ettiği tutarlar hariç, taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. (TFRS 15.47).	Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür (BOBİ FRS 5.8).	Hasılatın ölçümü, MSUGT’da satış fiyatından satış iskontoları düşülerek yapılmaktadır (Doğan, 2018: 120).	BOBİ FRS ile MSUGT/VUK hükümleri uyumludur.

Vadeli Satışlar	Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak bir yıl veya bir yıldan daha kısa vadeli satışlarda önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapılması zorunlu değildir (TFRS 15.63). Uygulama kolaylığı hariç olmak üzere tüm vade farkları süreye bakılmaksızın hasıllardan ayrıştırılarak faiz geliri olarak kayda alınır (TFRS 15.65).	Bir yıl veya bir yıldan daha kısa vadeli satışlarda vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Vade süresi bir yıldan uzun olan satışlarda ise vade farkı, hasıllardan ayrıştırılıp ve faiz geliri olarak kaydedilir. Vade farkı etkin faiz yöntemine göre hesaplanır (BOBİ FRS 5.9).	MSUGT'ne ve VUK'na göre, vade farkları ayrıştırılmamaktadır. VUK'a göre dönem sonlarında işletmenin senetli alacakları bulunması durumunda, bu alacaklar için reeskont işlemi isteğe bağlı olarak yapılabilmektedir (Selvi, 2007: 35).	Bir yıl ve bir yıldan daha kısa vadeli satışlarda TFRS 15, BOBİ FRS ile MSUGT/VUK düzenlemelerinde vade farkı ayrıştırılmazken, bir yıldan uzun vadeli satışlarda sadece MSUGT/VUK hükümlerinde vade farkı ayrıştırılmamaktadır.
Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	İşletme, edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmesi halinde, edimini yerine getirdiği tutarda hasılat olarak finansal tablolara yansıtır (TFRS 15.32-35).	Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin veya inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı raporlama dönemi sonu itibariyle söz konusu işlemin veya faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır (BOBİ FRS 15.29).	VUK'a göre hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin tamamlandığı dönemde muhasebeleştirilmekte ve finansal tablolara yansıtılmaktadır. İnşaat sözleşmelerinden doğan hasılat tutarı, işin bittiği yıl belirlenmekte ve hasılatın tamamı o yılın gelir ve gideri arasında gösterilmektedir (Yıkılmaz vd., 2016: 148).	Hasılat tutarı, TFRS 15 ve BOBİ FRS de işin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak muhasebeleştirilirken, MSUGT/VUK da hasılatın tamamı için bittiği dönemde muhasebeleştirilir.

Sunum	<p>Standartta hasılatın finansal tablolarda sunumuyla ilgili aşağıdaki unsurlar açıklanmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">• Taraflardan biri sözleşmeyi yerine getirdiğinde, sözleşme bir sözleşme varlığı ya da sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda gösterilir (TFRS 15.105).• Müşteriyle yapılan sözleşmeden doğan bir alacağın ilk kez finansal tablolara alınması sırasında, alacağın TFRS 9 Finansal Araçlar standardı uyarınca, tespit edilen değeri ile hasılat olarak finansal tablolara yansıtılan tutar arasındaki fark, finansal tablolarda değer düşüklüğü zararı olarak gösterilir (TFRS 15.108).• İşletme, finansal tablolarda “sözleşme varlığı” ve “sözleşme yükümlülüğü” terimlerini kullanmak yerine alternatif bir ifade kullanırsa, finansal tablo kullanıcılarına alternatif terimler kullanımı ile ilgili yeterli bilgi verilir (TFRS 15.109).	<p>BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat kapsamında hasılatın finansal tablolarda sunumuna ilişkin ayrıca bir hüküm bulunmamaktadır.</p>	<p>MSUGT/VUK hükümlerinde hasılatın finansal tablolarda sunumuna ilişkin ayrıca bir hüküm bulunmamaktadır.</p>	<p>Hasılatın finansal tablolarda sunumuyla ilgili unsurlar sadece TFRS 15 Standardında açıklanmıştır.</p>
--------------	---	---	--	---

Açıklama	<p>Finansal tablo kullanıcılarının müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın niteliğini, tutarını, zamanlamasını anlamlarını sağlayacak bilgiyi sunmak amacıyla aşağıdakilerin tamamı açıklanır (TFRS 15.110):</p> <p>a) Müşterilerle yapılan sözleşmeler: İşletme diğer standartlar uyarınca kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak göstermemişse, raporlama dönemine ait aşağıdaki tutarların hepsini açıklar. (TFRS 113).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Diğer hasılat kaynaklarından ayrı olarak gösterilecek şekilde, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat ile, • Diğer sözleşmelerden doğan değer düşüklüğü zararlarından ayrı olarak gösterilecek şekilde, TFRS 9 Finansal Araçlar standardı uyarınca müşteriyle yaptığı sözleşmeden doğan alacak ve sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararlarını açıklar. <p>b) Standardın söz konusu sözleşmelere uygulanmasında kullanılan önemli yargılar ve bu yargılardaki değişiklikler:</p> <p>Çok sayıda önemsiz detaya yer verilmesi ya da büyük ölçüde farklı özelliklere sahip kalemlerin toplu hale getirilmesinden dolayı faydalı bilgilerin gizli kalmasını önleyecek şekilde açıklamaları toplulaştırabilir ya da ayrıştırabilir. (TFRS 15.111).</p>	<p>BOBİ FRS kapsamında hasılat ile ilgili olarak finansal tablolarda hangi bilgilerin açıklanacağına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgilere ek sunulması gereken bilgiler BOBİ FRS Bölüm 26 Dipnotlarda aşağıdaki gibi sıralanmıştır. (BOBİ FRS 26):</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar, ➤ Yalnızca büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar, ➤ Konsolide finansal tablolarda yapılacak açıklamalardır. <p>Aşağıdaki açıklamalarında yapılması gereklidir. (BOBİ FRS 26.7):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vade yapılarına göre ayrıştırılarak alacaklar için alınan teminatlar dışında alacak ve borçların miktarı, varsa dönemde hesaplanan faiz tutarı, değer düşüklüğü zararları ya da iptalleri. • Vade yapılarına göre ayrıştırılarak yabancı para cinsinden olan alacakların ve borçların tutarı, döviz cinsi ve miktarı, bunlar için dönemde kaydedilen kur farkı kazanç veya kayıpları, varsa dönemde hesaplanan faiz tutarları ve değer düşüklüğü zararları ya da iptalleri. 	<p>MSUGT/VUK kapsamında hasılat ile ilgili olarak finansal tablolarda hangi bilgilerin açıklanacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır</p>	
----------	--	---	---	--

UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Uygulama 1

X İşletmesi, 1 Ocak 201A tarihinde peşin satış fiyatı 20.000 TL olan ticari malı 2 yıl vadeli olarak 22.050 TL + %18 KDV'ye satmıştır. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanmış yıllık faiz oranı %5'tir.

BOBİ FRS ve TFRS 15 standardına göre satış kaydının yapılması:

1. Yıl Faizi: 20.000 TL x 0,05 = 1.000 TL
2. Yıl Faizi: 21.000 TL x 0,05 = 1.050 TL

Toplam Vade Farkı: 2.050 TL

.....01.01.201A..... 220 ALICILAR 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 3XX ERTELENMİŞ GELİRLER 4XX ERTELENMİŞ GELİRLER 391 HESAPLANAN KDV Mal satış kaydı	26.019	20.000 1.000 1.050 3.969
.....31.12.201A..... 3XX ERTELENMİŞ GELİRLER 642 FAİZ GELİRLERİ Ertelenmiş gelirlerin faiz gelirlerine aktarılması	1.000	1.000
4XX ERTELENMİŞ GELİRLER 3XX ERTELENMİŞ GELİRLER Ertelenmiş gelirlerin kısa vadeli yükümlülüklerine aktarılması	1.050	1.050
.....31.12.201B..... 3XX ERTELENMİŞ GELİRLER 642 FAİZ GELİRLERİ Ertelenmiş gelirlerin faiz gelirlerine aktarılması	1.050	1.050

VUK'a göre satış kaydının yapılması:

.....01.01.201A..... 120 ALICILAR 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV Mal satış kaydı	26.019	22.050 3.969
--	--------	-----------------

31 Aralık 201A tarihine ait TFRS 15, BOBİ FRS ve VUK kapsamında oluşturulan gelir tablosuna ilişkin bilgilerin karşılaştırılması aşağıdaki gibidir.

Gelir Tablosu	TFRS 15	BOBİ FRS	VUK
Hasılat (Satış Geliri)	20.000	20.000	22.050
Faiz Geliri	1.000	1.000	-----
Kar	21.000	21.000	22.050

Satış hasılatı, işletmenin sattığı mal ya da hizmetin bedelini oluşturmaktadır; ancak vade farkı özünde işletmelerin müşterilerine açtığı bir kredidir. Kredi karşılığında elde edilen tutar ise satış hasılatı değil, faiz gelirdir (Özyürek, 2012: 139). Vade farkının ortaya çıkmasına sebep olan zaman aralığının birden fazla hesap dönemine yayılması durumunda gelecek hesap dönemi, henüz finansal raporlamaya konu teşkil etmediği için bu döneme ait faiz geliri henüz tahakkuk etmediği için ertelenmesi söz konusudur. Bu nedenle ertelenmiş faiz geliri olarak adlandırılır (Ünkaya & Dabbağoğlu, 2016: 124). TFRS 15 ve BOBİ FRS'ye göre vade farkının hasılattan ayrıştırılıp faiz geliri hesabına yansıtılması muhasebenin temel kavramlarından özün önceliği kavramına uygundur.

TFRS 15 ve BOBİ FRS'ye göre 600 Yurt İçi Satışlar hesabına sadece peşin tutar kaydedilmektedir. Vade farkı henüz tahakkuk etmediği için ertelenmiş faiz geliri hesabına kaydedilip dönem sonunda ise faiz geliri hesabına aktarılmaktadır. VUK hükümlerine göre ise senetsiz alacaklarda vade farkının ayrıştırılmasının yapılmayıp, vade farkının satış hasılatı içerisinde gösterilmesi ilgili döneme ait kârın olduğundan fazla ve yanlış raporlanmasına sebep olmaktadır. Dönemsellik kavramı gereğince elde edilen gelirin ve katlanılan giderin ne kadarının hangi döneme ait olduğunun ayrıştırılması gerekmektedir. VUK'na göre vade farkı (ayrıştırılıp ilgili dönemde gösterilmemesi) ayrıştırmasının yapılmaması muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına aykırı olup, vade farkının faiz geliri hesabında gösterilmemesi de özün önceliği kavramına aykırıdır.

TFRS 15, BOBİ FRS Bölüm 5 ile ülkemiz vergi mevzuatı uygulaması farklılık gösterebilmektedir. Hasılatın tahakkuk ettirilmesinden kaynaklanan dönem farklılıkları, vergilerin ne zaman ve ne kadar ödenmesi gerektiğini etkilemektedir (Özyürek, 2012: 138).

Uygulama 2

ABC İşletmesi hastane ek bina yapımı için 15 Aralık 2017 tarihinde müşterisi ile sözleşme imzalamış olup bina yapımına 15 Ocak 2018 tarihinde başlanacaktır. Ek binanın 3 yıl içerisinde tamamlanması öngörülmektedir ve sözleşme tutarı 2.200.000 TL olarak belirlenmiştir. Binanın Ocak 2021 tarihine kadar teslim

edilmesi gerekmektedir. İşletme, ek bina maliyetini 1.800.000 TL olarak tahmin etmektedir.

- İlk yıla ilişkin (31.12.2018) 540.000 TL maliyet gerçekleşmiştir.
- İkinci yılda müşteri işletme, hastane odalarından birine kurşun plaka (radyasyon yalıtımı) ve havalandırma sisteminin yapılmasını istemiştir. Yapılacak işin maliyeti 100.000 TL olup müşteri işletme tarafından kabul edilmiştir. İkinci yılın sonunda inşaatın 1.900.000 TL'ye mal olacağı tahmin edilmiştir. Bunun üzerine müşteri işletme ile görüşülmüş ve sözleşme bedeli 2.150.000 TL'ye çıkarılması kararlaştırılmıştır.

	Cari Yılda Kaydedilen (TL)	Geçmiş Yıllarda Kaydedilen (TL)	Kaydedilen Toplam Tutar (TL)
1. Yıl			
Gelir (2.000.000 x 0,30)	600.000	-----	600.000
Maliyet (540.000/1800.000)	540.000	-----	540.000
Kâr	60.000	-----	60.000
2. Yıl			
Gelir (2.150.000 x 0,70)	905.000	600.000	1.505.000
Maliyet (1900.000 x 0,70)	790.000	540.000	1.330.000
Kâr	115.000	60.000	210.000
3. Yıl			
Gelir(2.150.000 x %100)	645.000	1.505.000	2.150.000
Maliyet (1900.000 x %100)	570.000	1.330.000	1.900.000
Kâr	75.000	210.000	250.000

BOBİ FRS Bölüm 5 ve TFRS 15 standardına göre 2018 yılı sonu itibariyle brüt satış hasılatın hesaplanması ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Dönem maliyetinin toplam inşaat maliyeti içindeki oranına göre,

Tamamlanma Yüzdesi = İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetler / Tahmini toplam maliyetler

$$0,30 = 540.000 / 1800.000$$

Hasılat Tutarı = Toplam Hasılat x Tamamlanma Yüzdesi

$$= 2.000.000 \times 0.30 = 600.000 \text{ TL}$$

2018 Yılı Brüt Satış Karı = 600.000 – 540.000 = 60.000 TL

.....31.12.2018..... 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ Maliyet kaydı	540.000	540.000
350 YILLARA YAY. İNŞ. HAKEDİŞLERİ 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hakediş bedellerinin gelir tablosu hesabına aktarılması	600.000	600.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI Gelirlerin kâr zarar hesabına aktarımı	600.000	600.000
690 DÖNEM KÂRI /ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Giderlerin kâr zarar hesabına aktarımı	540.000	540.000
690 DÖNEM KÂRI/ZARARI 692 DÖNEM NET KÂR/ZARARI Dönem kârının gelir tablosu hesabında gösterilmesi	60.000	60.000

BOBİ FRS Bölüm 5 ve TFRS 15 standardına göre 2019 yılı sonu itibariyle brüt satış hasılatın hesaplanması ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:
Tamamlanma Yüzdesi = İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetler/Tahmini toplam maliyetler = 1.330.000/1.900.000 = 0,70

2019 yılı maliyet tutarı = 1.330.000 – 540.000 = 790.000 TL

Hasılat Tutarı = Toplam hasılat x Tamamlanma yüzdesi

$$= 2.150.000 \times 0.70 = 1.505.000 \text{ TL}$$

2019 yılı hasılat tutarı = 1.505.000 – 600.000 = 905.000

2019 Yılı Brüt Satış Kârı = 905.000 – 790.000 = 115.000 TL

.....31.12.2019..... 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ Maliyet kaydı	790.000	790.000
350 YILLARA YAY. İNŞ. HAKEDİŞLERİ 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hakediş bedellerinin gelir tablosu hesabına aktarılması	905.000	905.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KÂRİ/ZARARI Gelirlerin kâr zarar hesabına aktarımı	905.000	905.000
690 DÖNEM KÂRİ /ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Giderlerin kâr zarar hesabına aktarımı	790.000	790.000
690 DÖNEM KARI/ZARARI 692 DÖNEM NET KÂR/ZARARI Dönem kârının gelir tablosu hesabında gösterilmesi	115.000	115.000

VUK'a göre hasılatın hesaplanması ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

.....31.12.2020..... ...622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ Maliyet kaydı	1.900.000	1.900.000
350 YILLARA YAY. İNŞ. HAKEDİŞLERİ 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hakediş bedellerinin gelir tablosu hesabına aktarılması	2.150.000	2.150.000

600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.150.000	
690 DÖNEM KÂRI/ZARARI		2.150.000
Gelirlerin kâr zarar hesabına aktarımı		
690 DÖNEM KÂRI /ZARARI	1.900.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.900.000
Giderlerin kâr zarar hesabına aktarımı		

Dönem kârının gelir tablosu hesabında gösterilmesi

Yıllar itibariyle kârın TFRS 15, BOBİ FRS ve VUK kapsamında karşılaştırılması aşağıda yer almaktadır.

Yıl	TFRS 15	BOBİ FRS	VUK
2018	60.000	60.000	-----
2019	115.000	115.000	-----
2020	75.000	75.000	250.000
Toplam	250.000	250.000	250.000

TFRS 15 ve BOBİ FRS’de hasılat, işin tamamlanma düzeyine ya da edim yükümlülüğünün ilerlemesi dikkate alınarak muhasebeleştirilirken, VUK’a göre ise işlem, işin bittiği yılda kayda alınmaktadır. 2018 yılında TFRS 15 ve BOBİ FRS’na göre işin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanan kâr 60.000 TL olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. VUK’a göre ise 2018 yılında inşaat tamamlanmadığı için söz konusu inşaata yönelik herhangi bir kâr/zarar hesaplaması yapılmayacak ve finansal tablolara yansıtılmayacaktır. Her bir düzenlemede 250.000 TL kâr elde edilmiş olsa da kârın yıllara dağılımı farklılık göstermektedir. TFRS 15 ve BOBİ FRS’de 2018 yılında kâr 60.000 TL olarak 2019 yılında ise 115.000 TL olarak finansal tablolarda yer almaktadır. VUK’da ise kârın tamamı 2020 yılına ait olarak gösterilmiştir. VUK’nun uygulanması durumunda, satış hasılatı tutarının yanlış tutarlarda finansal tablolara yansıtılmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu durum, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına aykırıdır. Dönemsellik kavramının dikkate alındığı TFRS 15 ve BOBİ FRS işletme ilgililerine daha gerçekçi ve daha faydalı bilgiler sunmaktadır.

SONUÇ

Uygulamalarla yapılan incelemede TFRS 15, BOBİ FRS Bölüm 5 ve VUK hükümleri arasında farklılıklara neden olan iki temel husus olduğu görülmüştür. Bunlardan ilki, vadeli satışlarda vade farkının ayrıştırılması ve raporlanması açısından farklılıklar bulunmaktadır. Hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesi durumunda, BOBİ FRS Bölüm 5 ve VUK hükümlerine göre vade farkı ayrıştırması yapılmazken, TFRS 15 standardında ise zorunlu tutulmamıştır. Ancak hasılat bedelinin bir yıldan daha uzun bir sürede tahsil edilmesi durumunda ise BOBİ FRS Bölüm 5 ve TFRS 15 standartlarına göre hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılmaktadır. Peşin satış fiyatı ile vadeli satış fiyatı arasındaki finansman unsuru olan vade farkı, hasılatın ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda “Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabında kayda alınmaktadır. VUK hükümlerine göre ise senetsiz alacaklarda süreye bakılmaksızın vade farkı ayrıştırması yapılmamaktadır. Vade farkının ayrıştırılmayıp, hasılat tutarı içerisinde kayda alınması, ilgili döneme ait kârın olduğundan fazla ve yanlış raporlanmasına sebep olmaktadır. Ayrıca vade farkı ayrıştırmasının yapılmaması gelecek yıla ait olan faiz gelirinin ilgili dönemin finansal tablolarında gösterilmemesine neden olmaktadır. Muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik kavramı; hasılatın, kârın aynı döneme ait maliyetlerle, zararlar karşılaştırılarak muhasebeleştirilmesini ifade etmektedir. Dönemsellik kavramı gereğince elde edilen gelirin ve aynı dönemde katlanılan giderin ne kadarının hangi döneme ait olduğunun ayrıştırılması gerekmektedir. Vade farkının ilgili dönemin finansal tablolarında gösterilmemesi dönemsellik kavramına aykırıdır. Ayrıca finansman unsuru olan vade farkının ilgili hesapta gösterilmemesi muhasebenin temel kavramlarından özün önceliği kavramına da aykırıdır.

İkinci önemli farklılık ise BOBİ FRS Bölüm 5 ve TFRS 15 Standartlarında hizmet sunumu ya da inşa sözleşmesine ilişkin işlem, işin tamamlanma düzeyine ya da edim yükümlülüğünün ilerlemesi dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Böylelikle ilgili hasılat tutarı raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu işlem ya da faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kar ya da zarara yansıtılır. VUK’a göre ise işlem, işin bittiği yılda kayda alınmaktadır. VUK’un uygulanması durumunda, hasılat tutarının yanlış tutarlarda finansal tablolara yansıtılması söz konusu olup, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına aykırıdır.

TFRS 15 müşteriyle yapılan sözleşmeye dayalı bir standart olup, BOBİ FRS’ye göre daha ayrıntılı bir standarttır. Özellikle çoklu gelir unsuruna sahip işletmeler için önemlidir. Tek bir işlem adı altında yapılan birden fazla mal ve hizmet

satışının her biri için edim yükümlülükleri tanımlanmakta ve işlem bedelleri belirlenmektedir. İşlem bedeli her bir edim yükümlülüklerine dağıtılmaktadır. Finansal tabloların doğruluğu, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması açısından önemlidir.

Hasılatın TFRS 15 ve BOBİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesi işletmeyle ilgilenen kişi ve kuruluşlara daha doğru ve güvenilir bilgi verilmesini sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.*
- Aktaş, R., Varol, İ.D. Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (73): 28-50, 2017.*
- Ataman, B., Cavlak, H. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 39(2): 403-430, 2017.*
- Ataman, B., Cavlak, H. 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): 153-168, 2017.*
- Calayoğlu, İ., Yılmaz, R. TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması. PESA International Journal of Social Studies, 2(2): 18-42, 2016.*
- Ciesielski, J.T., Weirich, T. R. Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors. The Journal of Corporate Accounting & Finance, 26(3): 31-39. doi:10.1002/jcaf.22037, 2015.*
- Demirkol, Ö.F. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model. AVRASYA Uluslararası Araştırmalar Dergisi, 6(15): 415-434, 2018.*
- Doğan, A. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (80): 115-132, 2018.*
- Gençoğlu, Ü.G. Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (76): 1-23, 2017.*

Gökçen, G., Öztürk, E., Güleç, Ö. F. BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3(2): 437-457, 2018.

Keskin, A.İ., Dinçer, B. UFRS 15-Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. Maliye ve Finans Yazıları, 1(103), 219-246, 2015.

Kıllı, M., Işık, Y. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi. Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 6(6): 1093-1104, 2018.

Mert, H., Ece, B. TMS 18 Hasılat ve UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartlarının Faktoring İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 17(52): 35-56, 2017.

Özyürek, H. TMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. Yönetim ve Organizasyon Bilimleri Dergisi, 4(1): 131-141, 2012.

Rutledge, R.W., Karim, K.E., Kim, T. The FASB's and IASB's New Revenue Recognition Standard: What Will Be the Effects on Earnings Quality, Defferred Taxes, Management Compensation, and on Indwtry-Specific Reporting?. The Journal of Corporate Accounting & Finance, 27(6): 43-48, 2016. doi:10.1002/jcaf.22188.

Saban, M., Gürkan, S., Vargün, H. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(1): 43-64, 2019.

Sabuncu, B. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Hasılatın Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesinin İncelenmesi. Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 20(4): 738-760, 2018.

Selvi, Y., Yılmaz, F., Sarioğlu, K. Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması. Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, (80): 25-42, 2007.

Sevilengül, O. Genel Muhasebe. Gazi Kitabevi, Ankara, 2016.

Şavlı, T. UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2016.

Şen, İ. K., Özbireckli, M. BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS, ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 462-484, 2018.

Thornton, G. *IFRS News Special Edition on Revenue*. http://www.gtrus.com/doc/public/gti/gti_ifrs_news_15.pdf, 2014.

Ünkaya, G., Dabbağoğlu, K. *Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağında Önerilen Satış Geliri ve Ticari Alacak Muhasebesi Üzerine Bir Eleştiri*. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(4): 121-136, 2016.

Yeaton, K. *A New World of Revenue Recognition: Revenue from Contracts with Customers*. *The CPA Journal*; New York, 85(7): 50-54, 2015.

Yıkılmaz, S., Deran, A., Erdudu, İ. *Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(4): 143-164, 2016.

KGK. *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS/TFRS Tam Seti*, <http://www.kgk.gov.tr> (Erişim tarihi: 06 Ocak 2019).

KGK. *Bölüm 5 Hasılat, BOBİ FRS*, <http://www.kgk.gov.tr> (Erişim tarihi: 06 Ocak 2019).