

# BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki Düzenlemeler Kapsamında Mal Satışı ve Hizmet Sunumundan Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Dursun Keleş<sup>1</sup>

## Özet

Hasılat, işletmelerin esas ticari faaliyetleri kapsamında elde ettikleri en önemli gelir unsurudur. Farklı ülkelerce farklı muhasebe uygulamaları sonucunda hasılat tutarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması bazı değişiklikler gösterebilmektedir. Özellikle, muhasebe işlemlerinde tüm dünyada uygulama birliğinin sağlanması amacıyla yürürlüğe konulan “Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)”, her ülkenin kendi finansal raporlama çerçevelerini hazırlamalarına rehberlik etmiştir. Bu bağlamda, Türkiye’de de UMS/UFRS’yi referans alan Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi oluşturulmaya başlanmıştır. Bu çerçevenin ilk ayağını TMS/TFRS oluşturmuştur. Sonrasında ise sırasıyla “Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)” ve “Küçük ve Mikro Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS)” isimli standartlar uygulamaya konulmuştur. Bu çalışmanın amacı, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’deki düzenlemeler çerçevesinde mal satışı ve hizmet sunumundan elde edilen hasılatın muhasebeleştirilme esaslarını açıklamak ve örnek uygulamalar aracılığıyla gerek muhasebe meslek mensuplarına gerekse diğer kesimlere yol gösterici olmaktır.

## 1. Giriş

Küreselleşmenin etkisiyle muhasebe ve finansal raporlama alanında standartlaşma çalışmaları dünyanın birçok ülkesinde yaygınlaşmış durumdadır. Uluslararası alanda başlayan UMS ve UFRS’ler Türkiye tarafından benimsenerek ülke koşullarına uyarlanmış ve Türkçe tercümeleleri

1 Doç. Dr., Iğdır Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, [dursun.keles@igdir.edu.tr](mailto:dursun.keles@igdir.edu.tr),  
ORCID ID: 0000-0001-9075-476X

yapılarak TMS ve TFRS'ler yayımlanmaya başlamıştır. TMS/TFRS'leri uygulama zorunluluğu bulunmayan diğer işletmeler için ise, yerel finansal raporlama çerçevesini oluşturmak amacıyla yakın dönemde BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamaya konulmuştur.

Bu gelişmelerle birlikte, Türkiye açısından standartlaşma çalışmalarında sona gelindiği ifade edilebilirse de birtakım gereklilikler karşısında zaman zaman bazı güncellemeler yapılabileceği açıktır. Tüm bu düzenleme ve güncellemelerin amacı, işletmelerin finansal durum ve finansal performans sonuçlarının gerçeğe uygun şekilde raporlanmasını sağlamaktır.

İşletmelerde bütün finansal işlemlerde olduğu gibi hasılatın da doğru bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınması ve gerçeğe uygun şekilde raporlanması gerekmektedir. Özellikle hasılatı oluşturan unsurların ne şekilde ele alınacağı, hasılat tutarına hangi unsurların dahil edileceği ve hangi unsurların hariç tutulacağı önemlidir. Hasılat, gerek ticaret işletmeleri gerek üretim işletmeleri gerekse hizmet işletmelerinin gelirleri arasında en büyük payı teşkil etmektedir. Hasılatın elde edilmesinde ise, işletmelerin üretmiş oldukları ya da satmak üzere edinmiş oldukları stoklar en önemli unsuru teşkil etmektedir. Stokların belirli bir düzene göre izlenmesi, maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanması ve değerlendirme işlemleri hasılat tutarının sağlıklı şekilde tespit edilmesinde belirleyici olmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle stoklar hakkında genel bilgiler aktarılmış, sonrasında BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki hasılatla ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Hasılatın muhasebeleştirilme esasları her iki düzenleme kapsamında detaylı şekilde açıklanarak örnek uygulamalar ile çalışma tamamlanmıştır.

## 2. Stok Kavramı, Önemi ve Türleri

### 2.1. Stok Kavramı

Satılmak, üretim faaliyetlerinde kullanılmak ya da üretim faaliyetleri sırasında tüketilmek üzere edinilen, işletmelerin mülkiyetinde bulunmakla birlikte kimi zaman depoda kimi zaman yolda kimi zaman konsinye olarak başka işletmelerde kimi zaman da şubelerde, satış memurlarında bulunan her türlü ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, ambalaj malzemesi, işletme malzemesi, yan ürün, artık gibi varlık türlerine “stok” adı verilmektedir. Dolayısıyla, söz konusu bu varlıkların edinilme ve elde tutulma amacını aşağıdaki gibi üç gruba ayırmak mümkündür. Bunlar (Özulcan, 2010: 2);

- Satmak,

- Üretim faaliyetlerinde kullanmak,
- Tüketmek.

Stoklar, işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde satmak üzere edindikleri ya da elinde bulundurdukları, üretim sürecinde bulunan ve satışı yapılacak mal ve hizmetlerin imalatında kullanılacak olan maddi (fiziki) varlıklar olarak nitelendirilebilmektedir (Akgüç, 1995: 56). Ancak, günümüz muhasebe uygulamalarında stok kalemlerinin fiziki varlığı olan bilanço kalemlerinin yanı sıra aynı zamanda hizmetleri de kapsadığını ifade etmek mümkündür.

## 2.2. Stokların Önemi

“Stokların önemi her ne kadar işletmeden işletmeye, sektörden sektöre ya da işletmede uygulanan stok politikasına göre değişse de stoklar bütün işletmeler (*üretim, ticaret, hizmet işletmeleri*) için önemli bir varlık kalemidir. Çünkü stok türlerinin, stok maliyet unsurlarının, finansman giderlerinin, iskontoların, değerlendirme yöntemlerinin, hangi maliyet kapsamı ile muhasebeleştirildiklerinin, değer düşüklüğünün ve gider/zarar olarak çıkışının ele alınma şeklinin yani kullanılacak yöntemlerin işletmenin başta temel finansal tablolar olarak bilinen bilanço ve gelir tablosunda yer alan veriler olmak üzere, birçok verisini direkt/endirekt etkilediği açıktır.” (Özulucan ve Temel, 2020: 943).

Dolayısıyla bu finansal tabloların gerçekleri yansıtmaya hassasiyeti hem işletmelerin finansman, yönetim, stok, üretim, personel, satış, satın alma, pazarlama, araştırma - geliştirme, bütçe gibi konularda izleyeceği politikaların belirlenmesinde etkili olurken, hem de işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarının alacağı kararlar açısından büyük önem arz etmektedir. Sonuçta izlenecek stok politikalarının direkt ya da endirekt olarak tüm işletmeleri ve ülke ekonomisini de doğrudan etkilediği açıktır. Bu nedenle işletmeler (Özulucan, 2010: 3-4);

- Muhasebe bilgi sisteminden faydalanarak gerçek bilgileri üretebilmek ve bilgi muhasebesinden beklenen sonuçları ortaya koyabilmek (Örnek olarak; faaliyet sonuçlarının doğru saptanması, temel finansal tablolarda stok düzeyinin ve maliyetinin doğru şekilde ifade edilmesi, işletmenin ekonomik ve mali yapısının doğru ifade edilmesi gibi),
- Vergi muhasebesinin gereklerini, başka bir ifadeyle yasal yükümlülüklerini yerine getirebilmek,
- Muhasebe kuramının anayasası olarak kabul edilen muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin gereklerini yerine getirebilmek,

- Makroekonomik verilerin ve devlet adına düzenlenen konsolide bütçenin doğru saptanmasına katkıda bulunmak,
- İşletmenin sürekliliğini sağlayabilmek için, stoklar konusunda son derece tutarlı ve güncel gelişmelere göre stok politikaları izlemek zorundadırlar.

“İşletmeler; kendi finansman kaynaklarını ve bütçelerini, içinde buldukları sektörün özelliklerini, müşteri portföylerini, depolama kapasitelerini, ilgili stok kalemlerinin özelliklerini, beklenen satış düzeylerini, sipariş maliyetlerini, kar marjlarını, stokları üretime hazırlama sürelerini, stok edinme sürecini, stok bulundurma ve stok bulundurmama maliyetlerini, makroekonomide beklenen gelişmeleri, dünyadaki konjonktürel gelişmeleri, lojistik maliyetleri vb. etkenleri göz önüne alarak stok politikalarını belirlemek zorundadırlar. Aksi takdirde işletmelerin sürekliliklerini sağlamaları oldukça güçleşecektir.” (Özulucan, 2010: 4).

Özetle, birçok işletme açısından varlıklar arasında oldukça önemli bir yeri olan stokların yukarıda belirtilen açılardan ele alınması, bunların takip edilmesi ve değerlemesi gibi konular hem bilgi muhasebesi hem de vergi muhasebesi verilerini mutlak surette değiştirmektedir. Bu veriler ise, başta temel finansal tablolar olarak bilinen bilanço ve gelir tablosu olmak üzere ek mali tabloları da direkt ya da endirekt şekilde etkileyebilmektedir (Özulucan ve Temel, 2020: 943). Raporlanan bu sonuçlara göre alınacak kararların ise, işletmelerin geleceklerini, rakip işletmeleri, tüketicileri, kredi kuruluşlarını, sigorta şirketlerini ve devleti etkileyeceği açıktır.

### 2.3. Stok Türleri

Tekdüzen Hesap Planı (THP) dikkate alındığında, bilançoda işletmenin stokları iki farklı hesap sınıfında izlenebilmektedir. Bunlar (Özulucan, 2010: 4);

- Dönen varlıklar hesap sınıfı içerisinde bulunan stoklar,
- Duran varlıklar hesap sınıfı içerisinde bulunan stoklar.

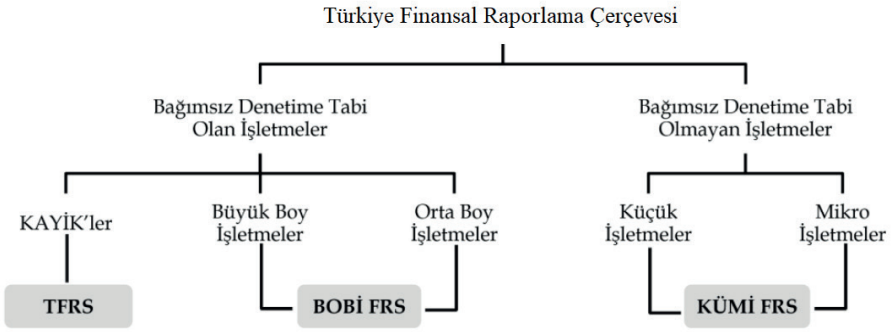
Dönen varlıklar içerisinde; ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal ile birlikte kusurlu ürün, bozuk ürün, artık, yan ürün, hurda gibi dönem içinde kullanacağı, satacağı ve tüketileceği stok kalemleri (Özulucan, 2023: 180) yer alırken, duran varlıklar içerisinde imal etme ve tedbirli satın alma politikası gereği ve stok devir hızı düşüklüğünden dolayı işletmelerin elinde bulunan ve işletmelerin bir yıllık faaliyet dönemi içerisinde kullanabileceğinden çok daha fazla bulunan stok kalemleri ile birlikte birtakım nedenlerden dolayı işletmede kullanılma ve satış olanağını

kaybeden stoklar yer almaktadır (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası-İSMMM, 2023). Her ne kadar stok olarak “maddeler” esas alınsa da, günümüzde muhasebede bir kısım hizmetlerin de “stok” olarak muhasebeleştirilmesi söz konusudur. Örnek olarak; yayın kuruluşları tarafından satılmak üzere çekilen film ve dizilerde olduğu gibi (Sevilengül, 2020: 277).

### 3. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye Genel Bakış

Muhasebe ve raporlama alanındaki standartlaşma süreci, TMS ve TFRS ile başlamış, BOBİ FRS ile devam etmiştir. En son ise, KÜMİ FRS, 16.01.2023 tarih ve 32075 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi’ni oluşturan standartlar ve bu standartlara tabi işletmeler Şekil 1’deki gibidir.



Şekil 1: Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi’ni Oluşturan Standartlar

Kaynak: (Cavlak ve Ataman, 2023: 227)

Şekil 1’den anlaşılacağı üzere, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) TMS/TFRS kapsamında, büyük ve orta ölçekli işletmeler BOBİ FRS kapsamında, küçük ve mikro ölçekli işletmeler ise KÜMİ FRS kapsamında yer almakta ve tabi oldukları düzenlemeler ışığında kayıt ve raporlama yapmaktadır.

Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi’ne tabi işletmelere yönelik 2023 yılı için tespit edilen eşik değerler ise Tablo 1’deki gibidir.

**Tablo 1: Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi'ne Tabi İşletmelere İlişkin Kriterler**

KRİTERLER	Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler			Bağımsız Denetime Tabi Olmayan İşletmeler
	TMS/TFRS		BOBİ FRS	KÜMİ FRS
	Halka Açık İşletmeler	Halka Açık Sayılan İşletmeler		
<b>Aktif Toplamı</b>	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK),	15 Milyon TL ve üzeri	35 Milyon TL ve üzeri	3,5 Milyon TL ve üzeri
<b>Yıllık Net Satış Hasılatı</b>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Tabi İşletmeler	20 Milyon TL ve üzeri	70 Milyon TL ve üzeri	7 Milyon TL ve üzeri
<b>Çalışan Sayısı</b>		50 ve üzeri	175 ve üzeri	10 ve üzeri

*Kaynak: (KGK, 2023'deki kuruma ait resmi internet sitesinde yer alan bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır.)*

Tablo 1'e göre, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'lerin bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanması zorunlu iken, KÜMİ FRS'nin bağımsız denetime tabi olmayan ve tabloda gösterilen eşik değerlerden en az ikisini karşılayan işletmeler tarafından uygulanması zorunlu tutulmuştur.

Bununla birlikte, büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından TMS/TFRS'nin; küçük ve mikro ölçekli işletmeler tarafından ise TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'nin isteğe bağlı olarak uygulanmasının tercih edilmesi mümkündür.

KÜMİ FRS, BOBİ FRS'ye göre daha sade şekilde hazırlanmış olmakla birlikte, konsolidasyon ve ertelenmiş vergi gibi detaylı düzenlemelerden kaçınılmıştır. Buna göre, KÜMİ FRS'nin sadece finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve bunların dipnotlarının raporlanması ile sınırlandırılmış bir standart seti olarak düzenlenmiş olduğunu ifade etmek mümkündür (Gökçen vd., 2019: 416).

#### 4. BOBİ FRS Çerçevesinde Hasılatın Kayda Alınması, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Büyük ve orta ölçekli işletmelere yönelik hasılatla ilişkin muhasebeleştirme esasları, hasılatın kayda alınması ve ölçümü BOBİ FRS Bölüm 5'te düzenlenmiştir. BOBİ FRS Bölüm 5'e göre hasılat; işletmelerin olağan faaliyetleri çerçevesinde ortaya çıkan gelirleri ifade etmektedir (BOBİ FRS, md. 5.2).

BOBİ FRS Bölüm 5'te düzenlenen hasılat standardı, aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilen hasılat unsurlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (BOBİ FRS, md. 5.3; Yesiralioğlu, 2019: 72).

- Mal Satışı (satmak üzere işletmece üretilen veya tekrar satmak amacıyla satın alınan malların satışı),
- Hizmet Sunumu,
- İşletmelerin yüklenici olarak yer aldıkları inşa sözleşmeleri,
- İşletmelere ait varlıkların üçüncü taraflarca kullanılmasından sağlanan isim hakkı, faiz ve kâr payları.

Aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilen hasılat unsurlarının muhasebeleştirilmesinde ise BOBİ FRS Bölüm 5'te düzenlenen hasılat standardı uygulanmamaktadır (BOBİ FRS, md. 5.4).

- Bölüm 15'te düzenlenen Kiralamalar standardı gereğince kiralama işlemlerinden elde edilen elde edilen hasılat ya da gelirler,
- Bölüm 10'da düzenlenen İştiraklerdeki Yatırımlar standardı veya Bölüm 11'de düzenlenen Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar standardı gereğince müşterek girişimlerdeki yatırımlar ya da iştiraklerden elde edilen kâr payları ile diğer gelirler,
- Bölüm 9'da düzenlenen Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardı gereğince finansal yükümlülük ve finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde ortaya çıkan değerlendirme farkları veya bunların elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan gelirler,
- Bölüm 13'te düzenlenen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı gereğince gerçeğe uygun değer ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan gelirler,
- Bölüm 7'de düzenlenen tarımsal faaliyetler standardı gereğince canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin ilk kez muhasebeleştirilmesinde ya da gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıkların değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan gelirler.

BOBİ FRS Bölüm 5 çerçevesinde hasılatın kayda alınma kriterleri; ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve sözü edilen bu faydaların maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, md. 5.5).

Hasılatın kayda alınma kriterleri, her bir işlem özelinde ayrı şekilde uygulanmaktadır. Bununla birlikte, kimi durumlarda kayda alınma kriterlerinin işlemin özünü yansıtmaması açısından tek bir işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine ayrı şekilde uygulanması gerekliliği ortaya çıkabilmektedir. Örnek olarak; bir beyaz eşyanın satışa sunulduğu fiyat ayrıştırılabilir özellikteki satış sonrası garanti ücretini de kapsıyor ise, kayda alınma kriterleri işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı şekilde uygulanmalıdır (BOBİ FRS, md. 5.6).

Hasılat, alıcı ve satıcı taraf arasında gerçekleşen anlaşma kapsamında satış iskontoları indirildikten sonra tahsili beklenen ya da tahsil edilen tutar temel alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, md. 5.8). Hasılat tutarının, 1 yıl ya da daha kısa süre içerisinde tahsilinin öngörülmesi halinde vade farkının ayrıştırılmasına gerek kalmaksızın alınması beklenen ya da alınan tutar üzerinden ölçülmektedir. Ancak, bu tutarın 1 yıldan daha uzun süre içerisinde tahsilinin öngörülmesi halinde ise, vade farkının ayrıştırılarak ilgili malın ya da hizmetin peşin tutarı üzerinden ölçülmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda, BOBİ FRS Bölüm 9'da düzenlenen Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardı gereğince "Etkin Faiz Yöntemi"ne göre vade farkı tutarı hesaplanmalı ve bu tutar faiz geliri olarak muhasebeleştirilerek finansal tablolarda raporlanmalıdır (BOBİ FRS, md. 5.9; Doğan, 2017: 775).

#### 4.1. Mal Satışlarında Hasılat

BOBİ FRS Bölüm 5 çerçevesinde mal satışına ilişkin hasılat tutarının kayda alınabilmesi için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir (BOBİ FRS, md. 5.14).

- Malların mülkiyetlerinden kaynaklanan önemli getiri ve risklerin alıcı tarafa devredilmiş olması,
- Satışı yapılan mallar üzerindeki kontrolün devam ettirilmemesi, başka bir ifadeyle kontrolün alıcıya aktarılmış olması,
- Hasılat bedelinin güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- İşlemlerle ilgili ekonomik getirilerin işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- İşlemlerle ilgili katlanılan ya da ortaya çıkması muhtemel maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilmesi.



Mülkiyetten kaynaklanan önemli düzeydeki getiri ve risklerin alıcı tarafa ne zaman devredilmiş sayılacağı, işleme yönelik şartların incelenmesine göre belirlenebilmektedir. Genellikle yasal sahipliğin ya da zilyetliğin devri ile mülkiyetten kaynaklanan getiri ve risklerin devri aynı zamanda gerçekleşmektedir. Bazı durumlarda ise, yasal sahipliğin ya da zilyetliğin devri ile mülkiyetten kaynaklanan getiri ve risklerin devri farklı zamanlarda gerçekleşebilmektedir (BOBİ FRS, md. 5.15). Bununla birlikte, mülkiyetten kaynaklanan önemli getiri ve risklerin elde tutulması halinde hasılatın kayda alınması söz konusu değildir. Örnek olarak; konsinye satışlarda olduğu gibi satışa ilişkin hasılat tutarının tahsilinin alıcı tarafın malı satmasına bağlı tutulması halinde hasılat tutarının bu şartın gerçekleşmesine kadar kayda alınması mümkün değildir (BOBİ FRS, md. 5.16). Ancak, mülkiyetten kaynaklanan önemsiz risklerin taşınmaya devam etmesi durumunda hasılatın kayda alınması mümkündür. Örnek olarak; sadece alacak tahsilatını güvence altına almak amacıyla yasal mülkiyetin muhafaza edilmesi durumunda hasılat tutarı kayda alınabilmektedir (BOBİ FRS, md. 5.17).

#### 4.2. Hizmet Sunumlarında Hasılat

BOBİ FRS Bölüm 5 çerçevesinde hizmet sunumlarında hasılat tutarının kayda alınabilmesi için hasılat tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi, ekonomik yararların elde edilme imkanının bulunması ve maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi koşuluyla tamamlanma düzeyi dikkate alınmaktadır (Sabuncu, 2018: 751).

Hizmet sunumuna yönelik işlem sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebilmesi için aşağıdaki kriterlerin tamamının sağlanması gerekmektedir (BOBİ FRS, md. 5.19).

- Hasılatın güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- Ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- Raporlama dönemi sonunda hizmet sunumuna ilişkin işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- İşlemlle ilgili katlanılan ya da işlemin tamamlanması için katlanılması muhtemel maliyet tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Hizmet sunumuyla ilgili bir işlem sonucunun güvenilir olarak tahmininin yapılamaması halinde tamamlanan işlem için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar kısım hasılat olarak kayıtlara yansıtılmaktadır. İşlem sonucunun güvenilir olarak tahmininin yapılamaması ve maliyetlerin de geri kazanılması ihtimalinin olmaması halinde ise hasılatın kayıtlara yansıtılması mümkün değildir (BOBİ FRS, md. 5.21).

## 5. KÜMİ FRS Çerçevesinde Hasılatın Kayda Alınması, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Küçük ve mikro işletmelere yönelik hasılatla ilişkin muhasebeleştirme esasları, hasılatın kayda alınması ve ölçümü KÜMİ FRS Bölüm 7'de düzenlenmiştir. KÜMİ FRS Bölüm 7'ye göre hasılat; işletmelerin olağan faaliyetleri esnasında meydana gelen gelirleri ifade etmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.4).

KÜMİ FRS Bölüm 7'de düzenlenen hasılat standardı, aşağıda yer alan işlemlerden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolarda raporlanmasında uygulanmaktadır (KÜMİ FRS, md. 7.2).

- Mal satışı (satmak üzere işletme tarafından üretimi gerçekleştirilen veya satılmak üzere edinilen malların yeniden satışının yapılması),
- Hizmet sunumu
- İşletmelerin yüklenici oldukları inşa sözleşmeleri,
- İşletmelerin belirli varlıklarının üçüncü taraflarca kullanılmasından sağlanan isim hakkı, faiz ve kâr payları.

KÜMİ FRS Bölüm 7'de düzenlenen hasılat standardı, aşağıdaki işlemlerden kaynaklanan hasılat ya da gelir unsurlarına uygulanmamaktadır (KÜMİ FRS, md. 7.3).

- Bölüm 9'da düzenlenen Tarımsal Faaliyetler standardı gereğince canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin ilk kez finansal tablolara yansıtılmasından ya da gerçeğe uygun değer ile ölçülen canlı varlıklara ilişkin ortaya çıkan değerlendirme farklarından kaynaklanan gelirler,
- Bölüm 10'da düzenlenen Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardı gereğince finansal yükümlülük ve finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan değişimlerden veya bunların elden çıkarılmasından kaynaklanan gelirler ile iştirak, bağlı ortaklık veya müşterek şekilde kontrol edilen işletmelerdeki finansal yatırımlardan sağlanan kâr payları ve diğer gelirler,
- Bölüm 13'te düzenlenen Kiralamalar standardı gereğince kiralama işlemlerinden ortaya çıkan hasılat veya diğer gelirler.

KÜMİ FRS Bölüm 7 çerçevesinde hasılat, alıcı ve satıcı arasında gerçekleştirilen sözleşme kapsamında satış iskontoları düşüldükten sonra tahsil edilen ya da tahsili beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.5).

KÜMİ FRS Bölüm 7'ye göre, küçük işletmelerde hasılat tutarının bir yıldan daha kısa sürede tahsilinin beklenilmesi halinde vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Böyle bir durumda, hasılat tutarı elde edilen veya elde edilmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir. Küçük işletmelerde hasılat tutarının bir yıldan daha uzun sürede tahsilinin beklenilmesi halinde ise, vade farkının ayrıştırılarak hasılat tutarı ilgili mal ya da hizmetin peşin değeri üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.6; Karabalut ve Tektüfekçi, 2023: 50). Böyle bir durumda, KÜMİ FRS Bölüm 10'da düzenlenen Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardı gereğince vade farkı tutarı hesaplanmalı ve bu tutar faiz geliri olarak muhasebeleştirilerek finansal tablolarda raporlanmalıdır (KÜMİ FRS, md. 7.6). Ancak, KÜMİ FRS'de küçük işletmelere yönelik vade farkının hangi yöntemle göre (BOBİ FRS'deki etkin faiz yöntemi gibi) hesaplanarak tespit edileceğine ilişkin bir düzenleme ise bulunmamaktadır.

KÜMİ FRS Bölüm 7'ye göre, mikro işletmelerde ise hasılat tutarının vade farkı ayrıştırması yapılmadan tahsil edilen ya da edilmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.7).

KÜMİ FRS'de, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından 2019 yılında kamunun görüşüne açılan KÜMİ FRS taslağından farklı olarak ilk kez küçük ve mikro işletmelere yönelik bir yıldan uzun vade süresine göre hasılat tutarı için ayrı şekilde ölçüm esası öngörülmüştür.

Uzun bir süre kamunun görüşüne açık bırakılan KÜMİ FRS taslağında her ne surette olursa olsun (bir yıldan uzun vadeli de olsa) hasılat tutarının vade farkı ayrıştırılmaksızın tahsil edilen ya da tahsili beklenen tutar üzerinden ölçülmesi gerektiği ifade edilmiş iken, 2023 yılında yürürlüğe konulan KÜMİ FRS ile birlikte bu uygulama esasından vazgeçilmiştir. Böylece, küçük işletmelerde hasılat tutarının ölçüm esası ile BOBİ FRS'ye tabi işletmelerdeki hasılat tutarının ölçüm esası aynı olmuştur. Başka bir ifadeyle, küçük işletmeler özelinde KÜMİ FRS'deki düzenlemeler, BOBİ FRS'deki düzenlemelerle uyumlu hale getirilmiştir.

### 5.1. Mal Satışlarında Hasılat

KÜMİ FRS Bölüm 7 çerçevesinde mal satışına ilişkin hasılat tutarının kayda alınabilmesi için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.13).

- Malların mülkiyetlerinden kaynaklanan önemli getiri ve risklerin alıcı tarafa aktarılmış olması,

- Satışı gerçekleştirilen mallar üzerinde kontrolün devam ettirilmemesi,
- Hasılat bedelinin güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- İşleme ilgili ekonomik getirilerin işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- İşleme ilgili katlanılan ya da sonradan ortaya çıkabilecek maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Mülkiyetten kaynaklanan önemli getiri ve risklerin alıcıya devredilme zamanı, işleme ilişkin şartların incelenmesine göre tespit edilebilmektedir. Birçok durumda mülkiyetten kaynaklanan getiri ve risklerin devri ile yasal sahipliğin ya da zilyetliğin devri aynı zamanda gerçekleşmektedir. Diğer durumlarda ise, mülkiyetten kaynaklanan getiri ve risklerin devri ile yasal sahipliğin ya da zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşebilmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.14). Bununla birlikte, mülkiyetten kaynaklanan önemli getiri ve risklerin devredilmemesi halinde hasılatın kayda alınması mümkün değildir. Örnek olarak; herhangi bir ürünün arzu edilen performansı sağlamadığı durumlarda işletmelerin normal garanti yükümlülüklerinin üzerinde bir yükümlülüklerinin bulunması durumunda hasılat tutarı kayda alınmamaktadır (KÜMİ FRS, md. 7.15). Mülkiyetten kaynaklanan önemsiz risklerin taşınmaya devam etmesi durumunda ise, hasılatın kayda alınması mümkündür. Örnek olarak; alıcı tarafın ürünleri kusurlu bulması halinde ürün bedelinin iadesi ve bu iadenin güvenilir olarak tahmin edilebilmesi durumunda hasılat tutarı kayda alınabilmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.16).

## 5.2. Hizmet Sunumlarında Hasılat

KÜMİ FRS Bölüm 7'ye göre, hizmet sunumuna yönelik bir işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa, ilgili hasılat tutarı faaliyet dönemi sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak ölçülmekte ve finansal tablolarda raporlanmaktadır (KÜMİ FRS, md. 7.17).

Hasılat işlemine ilişkin işlemin güvenilir olarak tamamlanabilmesi için aşağıdaki kriterlerin tamamının sağlanması gerekmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.18).

- Hasılatın güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- İşleme yönelik ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- Raporlama dönemi sonunda hizmet sunumuna ilişkin işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir olarak ölçülebilmesi,

- İşlemlerle ilgili katlanılan ya da işlemin tamamlanması için katlanılması muhtemel maliyet tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Hizmet sunumuna yönelik işlem sonucunun güvenilir olarak tahmin edilememesi halinde, işin tamamlanan kısmı için katlanılması muhtemel maliyet tutarı kadarki hasılat finansal tablolarda raporlanmaktadır. Muhtemel maliyetlerin geri kazanılmasının mümkün olmadığı durumlarda ise, hasılat tutarının finansal tablolarda raporlanması mümkün değildir (KÜMİ FRS, md. 7.20).

## **6. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki Düzenlemelerin Karşılaştırılması**

TMS ve TFRS ile başlayan muhasebe ve raporlama alanındaki standartlaşma süreci, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile devam etmiştir. Gerek BOBİ FRS gerekse KÜMİ FRS ile muhasebe işlemlerinde TMS ve TFRS'lerin de özüne uygun standart bir uygulama şekli ortaya konulmaya çalışılmıştır.

27 bölüm ve tanımlar kısmında oluşan BOBİ FRS ile 22 bölüm ve terimler sözlüğünden oluşan KÜMİ FRS'nin, TMS ve TFRS uygulamalarıyla uyumlu, ilgili işletmelerin genel olarak ihtiyaç duyabilecekleri bütün muhasebe işlemlerine yönelik muhasebe esaslarını içeren yeterli ve TMS/TFRS'lere göre daha sade bir finansal raporlama çerçevesi sunduğunu ifade etmek mümkündür (Gökçen vd., 2019: 416).

Büyük ve orta ölçekli işletmeler için uygulamaya konulan BOBİ FRS'nin bölümleri ve kapsamı Tablo 2'deki gibidir.

**Tablo 2: BOBİ FRS'de Düzenlenen Standartlar**

Bölüm Numarası	Bölüm Adı	Bölüm Numarası	Bölüm Adı
Bölüm 1	Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Bölüm 15	Kiralamalar
Bölüm 2	Nakit Akış Tablosu	Bölüm 16	Devlet Teşvikleri
Bölüm 3	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	Bölüm 17	Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 4	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Bölüm 18	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 5	Hasılat	Bölüm 19	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Bölüm 6	Stoklar	Bölüm 20	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm 7	Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 21	İş Birleşmeleri
Bölüm 8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	Bölüm 22	Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 9	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 23	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 10	İştiraklerdeki Yatırımlar	Bölüm 24	Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	Bölüm 25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm 12	Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 26	Dipnotlar
Bölüm 13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Bölüm 27	Geçiş Hükümleri
Bölüm 14	Maddi Olmayan Duran Varlıklar		

*Kaynak: (BOBİ FRS setinden derlenerek hazırlanmıştır.)*

Küçük ve mikro ölçekli işletmeler için uygulamaya konulan KÜMİ FRS'nin bölümleri ve kapsamı Tablo 3'teki gibidir.

**Tablo 3: KÜMİ FRS'de Düzenlenen Standartlar**

Bölüm Numarası	Bölüm Adı	Bölüm Numarası	Bölüm Adı
Bölüm 1	Kavramlar ve Genel İlkeler	Bölüm 12	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 2	Finansal Tabloların Sunumu	Bölüm 13	Kiralamalar
Bölüm 3	Finansal Durum Tablosu	Bölüm 14	Devlet Teşvikleri
Bölüm 4	Kâr veya Zarar Tablosu	Bölüm 15	Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 5	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	Bölüm 16	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 6	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Bölüm 17	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Bölüm 7	Hasılat	Bölüm 18	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm 8	Stoklar	Bölüm 19	İşletme Birleşmeleri
Bölüm 9	Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 20	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 10	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 21	Dipnotlar
Bölüm 11	Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 22	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş

*Kaynak: (KÜMİ FRS setinden derlenerek hazırlanmıştır.)*

29.07.2017 tarih ve 30138 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan BOBİ FRS ile 16.01.2023 tarih ve 32075 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan KÜMİ FRS’de yer alan düzenlemelerin karşılaştırılması Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo 4: BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki Düzenlemelerin Karşılaştırılması

KARŞILAŞTIRMA ÖLÇÜTÜ	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Düzenleyen Kurum	KGK	KGK
Yayımlanma Tarihi	29.07.2017 tarih ve 30138 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete	16.01.2023 tarih ve 32075 Sayılı Resmi Gazete
Uygulanma Tarihi	01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri	01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri
Bölüm (Standart) Sayısı	27 Bölüm	22 Bölüm
Raporlanacak Finansal Tablolar	-Finansal Durum Tablosu -Kâr veya Zarar Tablosu -Nakit Akış Tablosu -Özkaynak Değişim Tablosu -Dipnotlar	-Finansal Durum Tablosu -Kâr veya Zarar Tablosu -Dipnotlar
Hasılatın Ölçüm Esası	Taraflar arasında yapılan sözleşme çerçevesinde satış iskontoları indirildikten sonra tahsili beklenen ya da tahsil edilen tutar üzerinden ölçülmektedir.	Taraflar arasında yapılan sözleşme çerçevesinde satış iskontoları indirildikten sonra tahsil edilen ya da tahsili beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir.
Hasılatın Kayda Alınma Koşulu	Ayrı bir başlıkta düzenlenmekle birlikte; “Ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve bu faydaların maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi” olarak ifade edilmektedir.	Ayrı bir başlıkta düzenlenmemekle birlikte; “Ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve bu faydaların maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi” olarak ifade edilmektedir.
Vade Farklarının Durumu	Vade farklarına ilişkin büyük veya orta ölçekli işletme ayrımı yapılmamıştır. Buna göre, vade süresi 1 yıldan daha kısa ise vade farkları ayrıştırılmaksızın hasılat tutarı kayda alınmaktadır. Vade süresi 1 yıldan daha uzun ise vade farkının ayrıştırılarak ilgili malın ya da hizmetin peşin tutarı üzerinden kayda alınmaktadır.	Küçük ve mikro ölçekli işletme ayrımı yapılmıştır. Buna göre, küçük işletmeler için vade süresi 1 yıldan daha kısa ise vade farkları ayrıştırılmaksızın hasılat tutarı kayda alınmaktadır. Vade süresi 1 yıldan daha uzun ise vade farkının ayrıştırılarak ilgili malın ya da hizmetin peşin tutarı üzerinden kayda alınmaktadır. Mikro işletmeler için ise, vade süresine bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılmaksızın tahsil edilen ya da edilmesi beklenen tutar üzerinden kayda alınmaktadır.
Hizmet Sunumlarına İlişkin Durum	Hizmet sunumuna yönelik bir işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa, ilgili hasılat bedeli raporlama yapılan dönem sonu itibarıyla “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” kullanılarak ölçülmektedir.	Hizmet sunumuna yönelik bir işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa, ilgili hasılat bedeli raporlama yapılan dönem sonu itibarıyla “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” kullanılarak ölçülmektedir.

*Kaynak: (BOBİ FRS Bölüm 5, KÜMİ FRS Bölüm 7'deki düzenlemeler ile Çalış ve Hışman, 2019: 364-367'deki Tablo 2'de yer alan veriler ve Gökçen vd., 2019: 416'daki Tablo 2'de yer alan verilerden derlenerek hazırlanmıştır.)*



Tablo 4'e göre; BOBİ FRS'nin 27 bölüm, KÜMİ FRS'nin 22 bölüm halinde düzenlendiği, KÜMİ FRS'de BOBİ FRS'den farklı olarak nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunun raporlanmasına gerek bulunmadığı, BOBİ FRS'ye tabi büyük ve orta ölçekli işletmeler ile KÜMİ FRS'ye tabi küçük ölçekli işletmelere yönelik vade farklarına ilişkin düzenlemelerin aynı olduğu, ancak mikro ölçekli işletmelere yönelik vade farklarına ilişkin KÜMİ FRS'deki düzenlemenin farklılık arzettiği, buna göre mikro işletmelerde vade süresine bakılmaksızın ve vade farkı ayrıştırılmaksızın hasılat tutarının kayda alınması gerektiğine ilişkin düzenleme yapılmış olduğu anlaşılmaktadır.

## 7. Hasılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulama Örnekleri

Bu bölümde, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında mal satışı ve hizmet sunumu ile özellikli durumlara ilişkin hasılat tutarının muhasebeleştirilmesine yönelik aşağıdaki uygulama örnekleri yapılmıştır.

### 7.1. Vadesiz veya Bir Yıldan Kısa Vadeli Mal Satışına İlişkin Muhasebe Kaydı

**Örnek 1:** ABC İşletmesi peşin satış fiyatı 2.100.000 TL olan “KLM” malını 01.07.2021 tarihinde 5 ay vadeli şekilde veresiye olarak satmıştır (%18 KDV Hariç). KDV tutarı karşılığında senet almıştır.

#### *-BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Kapsamında Yapılacak Muhasebe Kaydı*

01.07.2021			
120 ALICILAR		2.100.000	
121 ALACAK SENETLERİ		378.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			2.100.000
391 HESAPLANAN KDV			378.000
<i>Bir yıldan kısa vadeli ticari mal satış kaydı</i>			

Gerek BOBİ FRS'yi uygulama yükümlülüğü bulunan büyük ve orta ölçekli işletmeler gerekse KÜMİ FRS'yi uygulama yükümlülüğü bulunan küçük ve mikro ölçekli işletmeler tarafından bir yıldan daha kısa süreli vadeli satışlarda vade farkı ayrıştırılmadan, tahsil edilen ya da tahsil edilecek bedel üzerinden hasılat tutarı kayda alınmaktadır.

**Örnek 2:** ABC İşletmesi “XYZ” malını 01.10.2021 tarihinde 1.350.000 TL'ye satmıştır (%18 KDV Hariç). Bedelinin yarısı peşin tahsil edilmiş diğer yarısı için de çek alınmıştır.

**-BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Kapsamında Yapılacak Muhasebe Kaydı**

01.07.2021		
100 KASA	796.500	
101 ALINAN ÇEKLER	796.500	
600 YURTIÇI SATIŞLAR		1.350.000
391 HESAPLANAN KDV		243.000
<i>Peşin ticari mal satış kaydı</i>		
/		

Vadesiz mal satışlarında da her iki standart kapsamında yukarıdaki şekilde hasılat tutarı kayda alınmaktadır.

**7.2. Bir Yıldan Uzun Vadeli Mal Satışına İlişkin Uygulama Örneği**

**Örnek 1:** ABC İşletmesi peşin satış fiyatı 1.000.000 TL olan “XYZ” malını 01.01.2022 tarihinde 3 yıl vadeli şekilde 1.600.000 TL'ye veresiye olarak satmıştır (%18 KDV Hariç). KDV tutarı karşılığında çek almıştır.

**i) BOBİ FRS Kapsamında Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler ile KÜMİ FRS Kapsamında Küçük Ölçekli İşletmeler Tarafından Yapılacak İşlemler ve Muhasebe Kaydı**

Vadeli satış işleminin 1 yıldan daha uzun olması nedeniyle vade farklarının satış hasılatından ayrıştırılması gerekmektedir. Bunun için öncelikle etkin faiz oranı yöntemine göre vade farkı tutarı tespit edilmelidir.

Etkin faiz oranı yöntemine göre vadeli satışa ilişkin faiz oranı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Bugünkü Değer (BD)} = \text{Vadeli Değer (GD)} / (1 + \text{Faiz Oranı (i)})^{\text{Vade(n)}}$$

$$1.000.000 \text{ TL} = 1.600.000 \text{ TL} / (1 + i)^3$$

$$(1 + i)^3 = 1.600.000 \text{ TL} / 1.000.000 \text{ TL}$$

$$i = (1.000.000 \text{ TL} / 1.600.000 \text{ TL})^{1/3} - 1$$

$$i = 0,1696$$

Etkin faiz oranı belirlendikten sonra vadeli satıştan kaynaklanan gelecek yıllara ilişkin faiz tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$2022 \text{ Yılı Faiz Geliri} = 1.000.000 \text{ TL} \times 0,1696 = 169.600 \text{ TL}$$

$$2023 \text{ Yılı Faiz Geliri} = 1.169.600 \text{ TL} \times 0,1693 = 198.400 \text{ TL}$$

$$2024 \text{ Yılı Faiz Geliri} = 1.367.965 \text{ TL} \times 0,1693 = 232.000 \text{ TL}$$

01.01.2022		
101 ALINAN ÇEKLER	180.000	
120 ALICILAR	1.600.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1.000.000
391 HESAPLANAN KDV		180.000
380 ERTELENMİŞ GELİRLER <sup>2</sup>		169.600
480 ERTELENMİŞ GELİRLER <sup>3</sup>		430.400
<i>Bir yıldan uzun vadeli ticari mal satış kaydı</i>		
/		

2022, 2023 ve 2024 yıllarına ilişkin faiz gelirlerinin dönem sonu kayıtları ise aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

31.12.2022		
380 ERTELENMİŞ GELİRLER	169.400	
642 FAİZ GELİRLERİ		169.400
<i>2022 yılına ilişkin faiz geliri kaydı</i>		
/		

31.12.2022		
480 ERTELENMİŞ GELİRLER	198.400	
380 ERTELENMİŞ GELİRLER		198.400
<i>2023 yılına ilişkin ertelenmiş faiz gelirinin kısa vadeli hesaba aktarılması</i>		
/		

31.12.2023		
380 ERTELENMİŞ GELİRLER	198.400	
642 FAİZ GELİRLERİ		198.400
<i>2023 yılına ilişkin faiz geliri kaydı</i>		
/		

- 2 Bu hesap, gelecek dönemlere ait olup peşin tahsil edilen gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlenmesi amacıyla KGK tarafından yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda önerilmiştir.
- 3 Bu hesap, gelecek dönemlere ait olup peşin tahsil edilen gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımlarının izlenmesi amacıyla KGK tarafından yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda önerilmiştir.

31.12.2023			
480 ERTELENMİŞ GELİRLER	232.000		
380 ERTELENMİŞ GELİRLER			232.000
<i>2024 yılına ilişkin ertelenmiş faiz gelirinin kısa vadeli hesaba aktarılması</i>			
/			

31.12.2024			
380 ERTELENMİŞ GELİRLER	232.000		
642 FAİZ GELİRLERİ			232.000
<i>2024 yılına ilişkin faiz geliri kaydı</i>			
/			

**ii) KÜMİ FRS Kapsamında Mikro İşletmeler Tarafından Yapılacak Muhasebe Kaydı**

01.01.2022			
101 ALINAN ÇEKLER	180.000		
120 ALICILAR	1.600.000		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			1.600.000
391 HESAPLANAN KDV			180.000
<i>Ticari mal veresiye satış kaydı</i>			
/			

KÜMİ FRS kapsamında, mikro işletmeler tarafından vade süresine göre herhangi bir vade farkı ayrıştırması yapılmayacağı düzenlendiğinden, tahsil edilen ya da tahsil edilecek bedel üzerinden hasılat tutarı kayda alınmıştır.

Yukarıda yer alan örnek uygulama kapsamında her iki standart düzenlemesi çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi sonucu hazırlanan karşılaştırmalı veriler Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: Hasılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Sonuçların Karşılaştırılması

YILLAR	GELİR UNSURLARI	BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		Büyük Ölçekli İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler	Küçük İşletmeler	Mikro İşletmeler
2022	Hasılat	1.000.000 TL		1.000.000 TL	1.600.000 TL
	Faiz Geliri	169.600 TL		169.600 TL	-
2023	Faiz Geliri	198.400 TL		198.400 TL	-
2024	Faiz Geliri	232.000 TL		232.000 TL	-
TOPLAM		1.600.000 TL		1.600.000 TL	1.600.000 TL

Tablo 5'ten anlaşılacağı üzere, bir yıldan daha uzun vadeli satış yapıldığından BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin küçük ölçekli işletmelere yönelik düzenlemeleri çerçevesinde vade farkı tutarı ayrıştırılarak ilgili dönemlerde faiz geliri olarak muhasebeleştirilmiştir. KÜMİ FRS'nin mikro ölçekli işletmelere yönelik düzenlemesi çerçevesinde ise, herhangi bir vade farkı ayrıştırılması yapılmaksızın ilgili satış tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmiştir. Buna göre, KÜMİ FRS kapsamında vade farkını da içeren hasılat tutarı 2022 yılında kayıtlara yansıtılmış ve finansal tablolarda raporlanmıştır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin küçük ölçekli işletmelere yönelik düzenlemeleri kapsamında vade farkları muhasebenin temel kavramları arasında yer alan “dönemsellik” ve “özün önceliği” ilkeleri çerçevesinde 2022, 2023 ve 2024 yıllarında kayıtlara yansıtılmış ve finansal tablolarda raporlanması sağlanmıştır.

### 7.3. Hizmet Sunumuna İlişkin Uygulama Örneği

**Örnek 1:** ABC Genetik Araştırma Merkezi, kromozomal anomalilerin teşhisine yönelik şehirdeki özel hastanelerin kadın hastalıkları ve doğum polikliniklerine genetik analiz hizmeti veren bir kurumdur. Merkez, anne adaylarından alınan kandaki hücrelerin kromozomlarını uzman ekipler ve gelişmiş teknolojik cihazlar ile incelemek suretiyle doğumsal ve kalıtsal hastalıklar vb. anomalileri %99 doğruluk oranıyla teşhis edebilmektedir. Merkez, 5 yıl süreyle bu hizmeti XYZ Hastanesi kadın hastalıkları ve doğum polikliniğine vermek üzere 01.01.2022 tarihinde bir anlaşma yapmıştır. Anlaşma bedeli %18 KDV hariç 50.000.000 TL olarak kararlaştırılmıştır. Bu hizmetin, 31.12.2022 tarihi itibarıyla maliyeti 5.000.000 TL olup, toplam maliyetinin ise 40.000.000 TL olacağı öngörülmektedir.

**-BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Kapsamında Yapılacak İşlemler ve Muhasebe Kaydı**

Öncelikle, ilgili hasılat tutarının hesaplanması için tamamlanma yüzdesi formülü kullanılarak aşağıdaki şekilde tamamlanma yüzdesi hesaplanmalıdır.

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= \text{Katlanılan Maliyet} / \text{Tahmini Toplam Maliyet} \\ &= 5.000.000 \text{ TL} / 35.000.000 \text{ TL} \\ &= 0,125 \end{aligned}$$

Buna göre, hasılat olarak kaydedilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Hasılat Tutarı} &= \text{Hizmet Sunumu Elde Edilecek Tutar} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi} \\ &= 50.000.000 \text{ TL} \times 0,125 \\ &= 6.250.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

31.12.2022		
120 ALICILAR	7.375.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		6.250.000
391 HESAPLANAN KDV		1.125.000
<i>Tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan hasılat kaydı</i>		
/		
31.12.2022		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.000.000	
102 BANKALAR		5.000.000
<i>Hizmet üretim maliyetinin gerçekleşmesi kaydı</i>		
/		
31.12.2022		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	5.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		5.000.000
YANSITMA		
<i>Satılan hizmet maliyeti kaydı</i>		
/		

31.12.2022		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	5.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		5.000.000
<i>Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı</i>		
/		

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı tamamlanma yüzdesi yöntemine göre dikkate alındığından, her iki standarda göre hasılat tutarı aynı şekilde hesaplanarak kayda alınmıştır.

## 8. Sonuç

Bu çalışmada, işletmelerin ticari faaliyetleri kapsamında elde etmiş oldukları hasılatın Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi'nde yer alan BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre muhasebeleştirilme esasları açıklanmış ve her iki standart arasındaki benzer ve farklı yönler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışma kapsamında elde edilen tespitleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

- BOBİ FRS 27 bölümden oluşurken, KÜMİ FRS 22 bölümden oluşmaktadır.
- BOBİ FRS'ye göre; finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve dipnotların raporlanması gerekli iken, KÜMİ FRS'ye göre; sadece finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve dipnotların raporlanması yeterli görülmüştür.
- Gerek BOBİ FRS Bölüm 5'te, gerekse KÜMİ FRS Bölüm 7'de hasılatın ölçüm esası ve hasılatın kayda alınma esası aynı şekilde düzenlenmiştir.
- BOBİ FRS Bölüm 5'te hasılatla ilişkin vade farklarının muhasebeleştirilmesinde büyük ve orta ölçekli işletmelere yönelik farklı bir düzenleme yapılmamıştır. Buna göre, vadesi bir yıldan daha kısa vade farklarının ayrıştırılmaksızın hasılat tutarının kayda alınması gerektiği, vade süresi bir yıldan daha uzun vade farklarının ayrıştırılarak peşin değer üzerinden hasılat tutarının kayda alınması gerektiği düzenlenmiştir. KÜMİ FRS Bölüm 7'de ise hasılatla ilişkin vade farklarının muhasebeleştirilmesinde küçük ve mikro ölçekli işletmelere yönelik ayrı düzenlemeler yapılmıştır. Küçük işletmeler için BOBİ

FRS'deki düzenlemeyle aynı esaslar geçerli iken, mikro işletmeler için vade süresi dikkate alınmaksızın ve vade farkı ayrıştırılmaksızın hasılat tutarının kayda alınması gerektiği düzenlenmiştir.

- Hizmet sunumlarına ilişkin gerek BOBİ FRS Bölüm 5'te, gerekse KÜMİ FRS 7'de "tamamlanma yüzdesi yöntemi" esas alınarak ilgili hasılat tutarının finansal tablolarda raporlanması gerektiği düzenlenmiştir.

Çalışma kapsamında yapılan tespitlere göre, hasılatın muhasebeleştirilmesi noktasında her iki standardın da birçok noktada benzerlik gösterdiği görülmüştür. Genel itibarıyla, KÜMİ FRS mikro işletmeler özelinde vade farklarına ilişkin yaklaşımında BOBİ FRS'ye göre önemli bir farklılık göstermektedir. Bununla birlikte, KÜMİ FRS'nin BOBİ FRS'ye göre daha sade bir düzenleme içerdiğini ifade etmek mümkündür. Sonuç olarak, gerek TMS/TFRS, gerek BOBİ FRS, gerekse KÜMİ FRS'nin Türkiye'de muhasebe ve finansal raporlama alanında uygulama birliğinin sağlanmasına ve finansal tabloların daha şeffaf ve gerçeğe uygun hale gelmesine önemli katkılar sağladığı ifade edilebilir. Bu noktada, diğer standart setlerinden farklı olarak daha fazla işletmeyi kapsamına alan KÜMİ FRS'nin ve içeriğindeki düzenlemelerin muhasebe meslek mensupları veya diğer uygulayıcılar tarafından öğrenilmesine/uygulanmasına yönelik girişimlerde bulunulması önerilebilir.



## Kaynakça

- AKGÜÇ, Ö. (1995). *Mali Tablolar Analizi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları.
- BOBİ FRS, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- CAVLAK, H. ve ATAMAN, B. (2023). Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının Son Parçası KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı): Genel Değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS İle Karşılaştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(1): 225-260.
- ÇALIŞ, Y. E. ve HIŞMAN, B. (2019). Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelemesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 11(4): 355-377.
- DOĞAN, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4): 770-786.
- GÖKÇEN, G., ÖZTÜRK, E. ve GÜLEÇ, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3): 413-430.
- KARABULUT, M. ve TEKTÜFEKÇİ, F. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı İle KÜMİ FRS (2022 Sürümü) İncelemesi: KÜMİ FRS Taslağı Üzerine İzmir İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Algı ve Farkındalık Düzeyini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(1): 43-66.
- KGK. (2023). Türkiye Muhasebe Standartları. Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4105/TurkiyeMuhasebeStandartlar%C4%B1>, Erişim Tarihi: 30.07.2023.
- KÜMİ FRS, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- ÖZULUCAN, A. (2010). Stok Muhasebesi Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ÖZULUCAN, A. ve TEMEL, E. (2020). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 Çerçevesinde Stokların İncelenmesi ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (3): 911-947.
- ÖZULUCAN, A. (2023). Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları. Konya.
- SABUNCU, B. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Hasılatın Ölçüm

ve Muhasebeleştirilmesinin İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4): 738-760.

SEVİLENGÜL, O. (2020). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

İSMMMO. (2023). Hesap Planı Açıklamaları, Erişim Adresi: <https://ismmmo.org.tr/Mevzuat/C-HESAP-PLANI-ACIKLAMALARI--4009>, Erişim Tarihi: 18.08.2023.

YESİRALIOĞLU, S. (2019). *Hasılatın TFRS 15-Türk Vergi Mevzuatı ve BOBİ FRS Bölüm 5 Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.