



BOBİ FRS Açısından Barter İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Barter Transactions and Its Accounting Process from BOBİ FRS Perspective

Erkin Nevzat Güdelci¹

¹Dr. Öğretim Üyesi, Batman Üniversitesi, İİBF, erkingudelci2@hotmail.com, Orcid Id: 0000-0002-4163-7433

MAKALE BİLGİSİ

Anahtar Kelimeler

Barter
BOBİ FRS
Finansal Muhasebe

Makale Geçmişi:

Geliş Tarihi: 5 Şubat 2020
Kabul Tarihi: 29 Eylül 2020

ARTICLE INFO

Keywords

Barter
BOBİ FRS
Financial Accounting

Article History:

Received: 05 February 2020
Accepted: 29 September 2020

ÖZET

Barter, geçmiş tarihine ilk çağlarına kadar dayanan ve günümüzde modern dünyanın ihtiyaçlarına uygun şekilde yeniden şekillenen bir ticaret türü ve finansman şeklidir. Barter işlemlerinin sağladığı avantajdan ötürü ticari hayatta daha çok kabul görmesi, Barter işlemlerini muhasebe açısından da önemli hale getirmiştir. Bu çalışma ile değişen ekonomik şartlarda geleneksel finansman araçlarına alternatif olmaya başlayan ve giderek daha fazla tercih edilen Barter işlemlerinin, BOBİ FRS kapsamında nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Özellikle açık ve şeffaf finansal bilgi sunmayı amaçlayan BOBİ FRS açısından Barter işlemlerinin nasıl ele alınması gerektiği, Türkiye gibi uluslararası muhasebe standartlarının giderek kapsamını genişlettiği ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler ve ilgili taraflar için önemlidir. Çalışma kapsamında Barter işlemlerinin BOBİ FRS kapsamında nasıl ele alınması gerektiği, örnek yevmiye kayıtları üzerinden açıklanmaya çalışılmıştır.

ABSTRACT

Barter whose roots goes back to ancient times is a financial and commercial method which renovated for the needs of modern times. Because Barter has been widely accepted in commercial life with the advantages it provides, it has also become important for accounting. In this study, Barter and Barter transactions, which is increasingly being preferred over traditional financial methods in the changing environment, and how it is accounted according to BOBİ FRS were addressed. It is important how to account for Barter transactions based on BOBİ FRS for companies and sides in the countries like Turkey where BOBİ FRS which aims to provide clear and transparent information. Explanations were given in this study through accounting records to demonstrate how to handle accounting for Barter transactions based on BOBİ FRS.

B arter birçok kesim için ekonominin temel özelliklerini ihmal ettiği için geriye dönüş olarak düşünülebilmektedir. Paranın trampa sistemi ile değişimi, emeğin eşit dağılımını sağladığı için ekonomideki en temel değişikliklerden biri olmuştur. Trampa sistemi çok maliyetli olduğundan insanlığın son yüz yılda para ile sağladığı ilerlemeyi sağlayabileceği bir sistem değildir. Paranın tanıtılması, bir başka ifade ile ortak bir ödeme aracı olması, bugünkü bildiğimiz dinamik ekonominin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bu sayede maliyetler düşmüş ve kaynakların diğer amaçlar için kullanılması sağlanmıştır (Maier, 1988: 117). Paranın icadı sonrası önemini kaybeden "takas" 1930 sonrası ekonomide yaşanan büyük buhran ile birlikte tekrar önem kazanmıştır. İlk çağdan beri kullanılmakta olan "takas sistemi" modern teknoloji ile birlikte günümüzde "Barter sistemi" şeklini almıştır. Barter, geleneksel finans sağlayıcısı konumundaki bankaların

ilgilenmediği birçok konuda finansal bir alternatif yaratmaktadır (Uyan, 2013: 1, 2).

Barter sistemi, bir yapı içerisinde sisteme üye olan işletmelerin, birbirleriyle ticari ilişki içinde bulunduğu bir pazarı ifade etmektedir. Bu pazar içerisinde işletmeler birbirlerinden aldıkları mal ve hizmetlerin tutarını para ve benzeri bir ödeme aracı yerine kendi ürettikleri, sahip oldukları veya ticaretini yaptıkları mal veya hizmetle ödemektedir. Günümüzde sunmuş olduğu fırsat ve avantajlar nedeniyle işletmelerin, Barter sistemini daha fazla tercih ettiği görülmektedir (Uyan, 2013: 2). Barter sisteminin küresel olarak gelişimini sağlamak, Barter ticaretinin yüksek standartlar çerçevesinde yürütülmesine katkıda bulunmak amacıyla Dünya Barter Birliği (IRTA) kurulmuştur. IRTA'ya göre Barter ticareti her yıl düzenli olarak artmaktadır. Tüm sektörlerdeki yıllık Barter işlem hacimlerini tespit etmek, söz konusu işlemlerin işletmelerce gizli tutulmasından ötürü zor olsa da, IRTA'nın yaptığı tahminlere göre yıllık küresel Barter ticaret hacmi yaklaşık 12-14 milyar doları bulmaktadır (www.irta.com erişim tarihi: 14.04.2020). Dolayısıyla Barter sisteminin, günümüzde önemini arttıran bir finansman ve ticaret sistemi olduğu görülmektedir. Bu artan önemi ile birlikte her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da rehber olabilecek bilgiye daha fazla ihtiyaç bulunmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları, muhasebe alanında tüm dünyada herkes tarafından kabul görecektir açık, anlaşılır ve şeffaf bilgiyi sunmayı amaçlamaktadır. Tüm dünyada Barter yönteminin diğer finansman ve ticaret yöntemleri karşısında giderek daha fazla kabul görmesi, Uluslararası Muhasebe Standartları açısından Barter işlemlerinin nasıl ele alınması gerektiği meselesini daha önemli hale getirmiştir. Özellikle Barter'in geleneksel finansman yöntemlerinden farklı bir yapı ve uygulama içermesi konunun önemini arttırmaktadır.

Bu çalışmada BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) kapsamında Barter işlemlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ele alınmaya çalışılmıştır. Globalleşme ile birlikte Barter işlemlerinin giderek daha fazla uluslararası boyut kazanması, BOBİ FRS açısından konunun ele alınmasını daha önemli bir hale getirmektedir. Bu kapsamda BOBİ FRS açısından muhasebe işlemlerinin nasıl yapılması gerektiği örnek kayıtlar üzerinden detaylı açıklamalar ile ele alınmıştır. Bu sayede konunun tüm yönleri ile örnekler üzerinden irdelenmesinin sağlanması amaçlanmaktadır.

1.KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Basit anlamda Barter, işletmeler arasında "takas" olarak ifade edilse de, Barter takasın çok daha gelişmiş ve organize halidir. Barteri takastan ayıran en önemli fark, eşit olmayan değerdeki mal ve hizmetlerin değişimine olanak tanınmasıdır. Barter sistemi içindeki işletmeler farklı tutarlardaki mal ve hizmetleri parasız olarak birbirleriyle değiştirerek ihtiyaçlarını karşılamaktadırlar (Kutlu ve Güner, 2006:118). Bu sistem, bir işletmenin ihtiyaç duyduğu mal ve hizmeti, kendi sattığı mal ve hizmet ile temin etmesine dayanmaktadır. İşletme mal ve hizmet sattığında, sattığı tutar kadar Barter çeki almakta ve sistemde alacaklı duruma gelmektedir. Söz konusu işletme elde ettiği Barter çekini vadesi içerisinde ihtiyacı duyduğu mal ve hizmetin temini için kullanabilmektedir (Kırılıoğlu ve Bağdat, 2016: 646). Barter işlemlerinde, ticarete konu olan mal ve hizmetin bedelleri taraflarca birlikte belirlenmektedir (Çarıkçı, 1989: 19). Bu sistemde, katılımcıların oluşturdukları mal ve hizmet havuzundan, üye bir işletme ihtiyacını karşılamakta, edindiği mal veya hizmetin bedelini ise daha önce elde ettiği çekler ile ödemektedir (Öndeş, 1999: 32). Barter şirketleri ise değiş tokuş işlemlerinin organizasyonunu sağlamakta, bu sistem içinde yer alan tarafların alım ve satım işlerini takip etmekte ve vermiş olduğu bu işlemde dolayı komisyon talep etmektedir. Üyelerin satın alma istekleri Barter şirketince değerlendirilmektedir. Söz konusu alıcı üyenin ihtiyacı olan ürün veya hizmet Barter şirketi tarafından araştırılmakta ve uygun olanlar işletmeye sunulmaktadır. Bu sayede üye işletme zamanında satın alma işlemini gerçekleştirebilmektedir (Özkan, 2002: 64). Barter sisteminde, nakit yerine ödemenin mal ve hizmet karşılığında yapılması sonucunda iki temel fonksiyon olan finansman ve pazarlama fonksiyonları gerçekleşmiş olmaktadır. Barter ile işletmeler nakdi sermaye kullanmadan ihtiyaçlarını karşılayabilmektedirler (Alptürk, 2009).

Barter, diğer geleneksel ödeme yöntemlerinden farklı bir finansman tekniğidir. Barter sistemi sayesinde işletmeler girdi maliyetlerini en aza indirebilmektedir. Bunun nedeni mal ve hizmet alımında para ve paranın yükü olan faiz kullanmaksızın, sahip olunan mal ve hizmet ile ödeme yapılabilmesidir. Ayrıca paranın alternatif bir maliyeti bulunmaktadır. Bir işletme mal ve hizmet alımında para kullanması aslında bu para ile yapacağı başka bir kullanımdan vazgeçmesi anlamına gelmektedir (Arzova, 2001: 1). Barter, özellikle ekonominin daraldığı dönemlerde işletmelerin devamlılığını sağlamaktadır. Barter sistemi içindeki işletmelerin kriz dönemlerinde birbirleriyle mal ve hizmet değiş tokuşunu yapabilmeleri, atıl kapasitelerini kullanma olanağı sağlamakta ve yüksek stok maliyetlerine katlanmaksızın stokları ellerinden çıkarabilme olanağı vermektedir (Güler ve Yılmaz, 2009: 102). Ayrıca iş akışı sürdüğü için nitelikli personeli işten çıkarmak zorunda da kalınmamaktadır. Barter sisteminde alım satım işlemleri genellikle ortak bir yabancı para birimi üzerinden yapılmaktadır (Kırılıoğlu ve Bağdat, 2016: 646). Bu sayede ürünlerin değer kaybının önüne geçilmek istenmektedir.

Barter işlemlerinde temelde 3 farklı tür bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla şu şekildedir;

Perakende Barter: Bu Barter türünde işletmeler bir Barter pazarına üye olmaktadır. Bu pazarda aldıkları mal ve hizmetin bedelini yine kendi sahibi oldukları veya ürettikleri mal ve hizmet ile ödemektedir. Alıcı ve satıcı arasındaki aracılık faaliyeti ise "Brokerlar" vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Bu Barter türü, hizmet işletmeleri ve perakende satış yapan işletmeler başta olmak üzere her türde ve büyüklükte işletme tarafından kullanılabilir bir ticaret şeklidir (Uyan, 2013: 29). Ancak perakende Barter genel olarak küçük işletmelerin ticari ilişkilerinde kullandığı bir ticaret şekli olduğu görülmektedir (Plank ve diğerleri: 1994: 51).

Kurumsal Barter: Kurumsal Barter, Üretici veya dağıtım firması gibi işletmelerin ilişki içinde bulunmuş oldukları diğer işletmelerle, mal ve

hizmet değiş tokuşu yapmaları sonucunda ortaya çıkmaktadır (Çımat ve Avcı, 2002: 152). Bu türün temel özelliği işletmenin istenmeyen veya işine yaramayan varlıkları, ihtiyacı olduğu hizmet veya malları sağlamak için kullanmasıdır. Bu Barter türü medya sektöründe çokça tercih edilmektedir. Örneğin bir işletme elindeki satamadığı eski stoklarından kurtulmak istediğinde, Barter işletmesi, işletmeye söz konusu mallar için bir reklam ajansından reklam hizmeti önerebilmektedir (www.contradealer.co.uk Erişim Tarihi: 03.01.2020).

Kurumsal ve Perakende Barter arasında gözle görülebilir 3 temel fark bulunmaktadır: (1) İşlemlerin büyüklüğü, (2) Sisteme dahil olan İşletmeler ve (3) araçların ödeme koşulları. Daha önce belirtildiği gibi, perakende Barter daha çok ticari değiş tokuşta görece olarak küçük araçlar kullanan küçük işletmeler tarafından tercih edilmektedir (Plank ve diğerleri, 1994: 53).

Uluslararası Barter: Uluslararası Barter, ülkelerce fiyatı belirlenmiş olan mal hizmet veya teknolojinin, ülkeler arasında el değiştirerek satılması ya da alacakların devri ile gerçekleşmektedir (Tekşen, 2006: 32). Bu değiş tokuş zinciri çok uzun olabilmektedir. Örneğin, İlk olarak Ukrayna tekstili Filipin pirinci ile değiş tokuş edilebilmekte, daha sonra Filipin'den alınan pirinç Sri Lanka çayı ile değiş tokuş edilmekte, Sri Lanka'dan alınan çay ise en sonunda Yeni Zelanda'dan alınan küçük baş hayvan ile değiş tokuş edilebilmektedir (Maier, 1988: 117-118).

Barter sisteminde iki taraf bulunmaktadır, bunlar Barter firması ve Barter sistemine kayıtlı üyelerdir.

Barter Firması: Barter firması Barter sisteminin yönetiminden sorumludur. Barter firmasının asıl görevi üyelerin birbirleriyle ticaret yaptıkları barter pazarının gelişimini sağlamaktır. Barter firması pazarda üyeler arasında yapılan işlemlerden alınan komisyon ve aidatlarla kendini finansa edebilmektedir (Toroslu, 2002: 21). Barter firması sistem içindeki bilgi akımını sağlayarak, üyelerin mal ve hizmet taleplerini takip etmekte, mal ve hizmetlerin alıcı ve satıcılar arasında eşleştirilmesi ve karşılaştırma işlemlerinin yapılmasını sağlamaktadır (Durmuş, 2005: 11).

Barter firmalarının örgütlenme yapıları farklılık gösterebilmektedir. Merkez şeklinde örgütlenebileceği gibi, şube ve bayi ağı kullanarak da faaliyet gösterebilmektedir. Barter sisteminin pazarlanması ve yeni üyelerin sisteme katılmasını sağlamak amacıyla franchising sözleşmesiyle brokerler kullanılabilir. Faaliyette bulunulan ülkelerin yasaları çerçevesinde, üyelere uygulanacak yaptırımlar ve Barter firmasının sorumluluğu da farklılık gösterebilmektedir (Çımat ve Avcı, 2002: 153).

Barter Sistem Üyeleri: İlk olarak Barter sistemi içinde işlem yapabilmek için sisteme üye olunması gerekmektedir. Barter sistemine her çeşit tüzel kişilik, kuruluş (Vakıflar, Kamu İktisadi Kuruluşları, Kooperatifler, ve Diğer Kamu kurumları) üye olabilmektedir. Sisteme dahil olan üyeler yazılı olarak Barter firması ile sözleşme yapmaktadır. Bu sözleşme uyarınca, üyeler, üyeliğin gerektirdiği giriş ücreti ve aidatları zamanında Barter firmasına ödemekle yükümlüdür. Üyeler sisteme genellikle belirlenen süreler dahilinde üye olmakla birlikte, sadece tek bir işlem içinde üye olunabilmektedir (Arzova, 2001: 4; Durmuş, 2005: 12).

Barter firması pazara üye olan işletmeler için sistemde belirlenen para birimi üzerinden mal bedeli tespit etmektedir. Bu sistemde üyeler Barter pazarından mal ve hizmet satın aldıklarında Barter sistemindeki hesaplarında "satın alma limiti" elde etmektedirler. Bu limit için faiz veya komisyon uygulanmamaktadır. Üyeler, 9 – 12 ay arası değişen sürede, elde ettiği "satın alma limitini" kullanması gerekmektedir. Satıcı durumundaki üye, sistem içinde satın alan üyenin hesabını bloke ederek ödemenin gerçekleşmesini garanti altına alabilmektedir. Bu yapı içerisinde Barter firması söz konusu sistem içindeki üyelerine mal ve hizmet taleplerini e-mail, fax veya diğer elektronik iletişim yöntemleri ile iletmektedir. Sistemdeki arz ve talep edilen mal ve hizmetlerin doğruluğu, söz konusu üyenin sorumluluğudur. Barter firması, kendi içerisinde çalıştırdığı danışmanlar vasıtasıyla taleplerin doğru olarak yayınlanmasından sorumludur. Bu sayede bilginin kontrollü olarak aktarılması sağlanmaktadır. Barter firmaları ayrıca üyelerin iç ve dış piyasa şartları doğrultusunda mal ve hizmet arzı veya talebinde bulunmalarına yardım etmektedir. Böylece üyeler, pazarlama maliyetini oluşturan reklam, pazarlama elemanı, araştırma gibi maliyet unsurlarına katılmak zorunda kalmamaktadır. Bu sistem içerisinde yaptıkları satışlardan faizsiz "satın alma limiti" elde ettiklerinden, elde ettikleri faiz tasarrufunun bir kısmını fiyatlara yansıtabilmektedirler (Erkan, 2000: 82, 83).

Barter sisteminin, diğer finans ve ticaret yöntemleri ile kıyaslandığında bazı üstün ve zayıf yönleri olduğu görülmektedir.

Barter Sisteminin Avantajları şu şekilde sıralanabilir (Çiçekçi, 1997:12; Polat, 2002: 59; Durmuş, 2005: 29-33; Atabey ve Yılmaz, 2001: 63-64; Özkan, 2002: 69, 70):

- *Fazla Stokların Satılmasını Sağlar:* En başta gelen avantajlarından biri üyelerin elinde bulundurdukları fazla malları elinden çıkarma imkanı vermesidir. Böylece yüksek stok maliyetlerine katılmaksızın işletmeler ellerindeki stokları eritebilmektedirler. Ayrıca elde ettikleri "satın alma limiti" ile ihtiyacı duydukları mal ve hizmetleri karşılayabilmektedirler.
- *Faizsiz Kredi İmkanı Sağlar:* Barter sisteminde üyeler belirlenen para birimi üzerinden mal ve hizmet alım satımı yapmaktadır. Eğer işletme belirlenen süre içinde borcunu mal ve hizmet ile ödeyemez ise belirlenen para birimi cinsinden kur farkı ile ödeme yapmaktadır. Dolayısıyla işletme sadece kur farkına katılmakta, faiz ve diğer masraflara katılmamaktadır. Barter sistemi sayesinde üyeler diğer finansman yöntemlerine kıyasla maliyet tasarrufu sağlamaktadır.
- *Tahsilat Garantisi Sağlar:* Barter sisteminde yapılan satış tutarları garanti altına alınmaktadır. Satıcı üye ödemeyi garantilemek adına fatura tutarı kadar kısmı alıcının hesabında bloke edebilmektedir.

- **Ücretsiz Reklam İmkânı Sağlar:** Sistem üyeleri, sisteme kayıtlı diğer üyelerin mal ve hizmetleri ile ilgili bilgileri internet ortamından ücretsiz edinebilmektedir. İnternet ortamındaki bilgiler sürekli şekilde yenilediği için üyeler mal ve hizmet bilgileri hakkında sürekli güncel bilgiler elde edebilmektedir. Bu sistemde satıcı fatura tutarı kadarki miktarı alıcının hesabında bloke ettirebilmekte ve ödemeyi garantileyebilmektedir.
- **Likidasyon Sağlar:** İşletme ihtiyacını mal ve hizmet ile aldığı için işletmenin likiditesi herhangi bir şekilde bundan olumsuz şekilde etkilenmemektedir.
- **Satışları ve Karlılığı Arttırır:** İşletmeler Barter sistemi ile sistem üyeleri birbirleriyle mal ve hizmet alışverişin içindedirler. Bu sistem içerisinde üyeler satışlarını arttıracak, yeni müşteriler ve pazarlar elde edebilmektedirler. Bunun sonucu olarak satışları arttırıp, ciro ve kar artışı sağlayabilmektedirler.

Barter sisteminin dezavantajları ise şu şekilde sıralanabilir (Erkan, 2000: 85; Arzova, 2000: 23)

- Değiş tokuşa konu olan malların kalitesi ve işlevselliği stokta kalma sürelerine göre farklılaşabilmektedir. Bu durum mal alışverişindeki etkinliği etkileyebilmektedir.
- Barter sisteminde alım ve satım işlemleri için Barter firmasına komisyon ödenmesi sisteme mesafeli yaklaşılmaya neden olmaktadır.
- Barter sisteminde değiş tokuşa konu mal ve hizmetlerin fiyat, kalite, teslim süresi gibi konularda tüm sorumluluğun Barter firmalarına ait olması, kötü niyetli üyelerin sisteme zarar verme olasılığını arttırmaktadır.

2. BARTER İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ İLE İLGİLİ YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR

Çalışmanın bu bölümünde Barter işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yapılmış olan çalışmalar ele alınacaktır. Bu kapsamda, ilk olarak yabancı yayınlar incelenmiş, daha sonra ise Türkçe yayınlar ele alınmıştır.

Bloom ve Solotko (2004), Barter işlemlerinin nasıl muhasebeleştirildiğini tarihi süreci içerisinde ele almışlardır. 1700 ve 1800'lü yıllardaki Barter işlemlerine dair muhasebe kayıtları ele alınarak konu açıklanmaya çalışılmış ve günümüzdeki karmaşık Barter işlemlerinin anlaşılmasında eski kayıtların incelenmesinin önemli olduğu vurgulanmıştır. Benzer şekilde Stone (1985) çalışmasında, Barter işlemlerinin karmaşık yapısı yüzünden tarih süreci içinde nasıl farklı şekillerde muhasebeleştirildiğini ele almıştır. Yapmış olduğu çalışmasında 1971 yılına kadar muhasebeleştirme sorununa teorik anlamda bir çözüm bulunamadığını belirtmiştir. Rice (2003) yapmış olduğu çalışmasında ise yeni gelişen teknolojiler ile birlikte elektronik ticarete yaşanan ilerlemelerin Barter işlemlerinin daha etkin gerçekleşmesini sağladığını belirtmiştir. Yaptığı çalışmasında, elektronik Barter işlemleri ile ilgili örnekler üzerinden konu açıklanmaya çalışılmıştır. Barlev ve Tzur (2012) yapmış oldukları çalışmalarında US GAAP'a göre gerçeğe uygun değerle Barter işlemlerinin değerlendirilmesinin yanlış olduğunu, o yüzden maliyetin aslında değiş tokuş edilen iki varlığın gerçeğe uygun değer tahmininin ağırlaştırılmış ortalamasına eşit olduğunu ileri sürmüşlerdir. Yakovlev (2000) yapmış olduğu çalışmasında Rusya'nın Barter ekonomisini ele almıştır. Mülakat tekniği kullanarak Barter işlemlerinin mekanizmasının nasıl işlediğini incelemiştir. Yapmış olduğu çalışma sonucunda Barter sisteminin girişimcilerin motivasyonunu değiştirdiği ve onların muhasebe verilerini sistematik olarak değiştirmeye yönlendirdiği sonucuna ulaşmıştır. Lindberg (2002) yapmış olduğu çalışmasında Barter uygulamalarının Rusya'da yaygın şekilde kullanılıyor olmasının Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçiş süreci önündeki önemli engellerden biri olduğunu belirtmiştir.

Türkçe yapılan çalışmalar incelendiğinde birçok çalışmanın, Barter kavramını teorik açıdan ele aldığı ve Barter işlemlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve vergi uygulamaları açısından örnek kayıtlarla açıklamaya çalıştığı görülmektedir (Özkan, 2002; Tüm, 2008; Arzova, 2001; Hatunoğlu ve Bilginer, 2000; Atabay ve Yılmaz, 2004; Yardımcıoğlu, 2006; Kırlioğlu ve Bağdat, 2016; Kızıl ve Diğerleri, 2014). Mert ve Dukan 2017 ise çalışmalarında, ilk olarak Barter kavramını teorik olarak ele almış, daha sonra önceki çalışmalardan farklı olarak, BOBİ FRS açısından Barter işlemlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği sorusuna yanıt aramışlardır.

3. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ

3.1. ÇALIŞMANIN KONUSU

Literatür çalışması sonucunda yapılan çalışmaların çoğunun MSUGT doğrultusunda hazırlanmış olduğu, Barter işlemlerinin muhasebeleştirilmesini farklı yönleri ile ele alan güncel çalışmaların sayısının ise çok az olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın konusu, BOBİ FRS çerçevesinde Barter işlemlerinin muhasebeleştirilmesi işlemleridir.

3.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ

Konu ile ilgili yapılan yabancı çalışmalar incelendiğinde Barter işlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili çalışmaların yeterince bulunmadığı görülmektedir. Benzer şekilde Türkçe yapılan çalışmalar incelendiğinde, çalışmaların büyük çoğunluğunun Barter kavramını açıklamaya dönük olduğu ve konuyu MSUGT ve vergi kanunları açısından ele aldığı görülmektedir. Dünya'da ve Türkiye'de BOBİ FRS gibi yeni standart setleri ile birlikte Uluslararası Muhasebe Standartlarının önemini arttırması ve daha fazla kabul görmesi, Barter gibi popülerleşen işlemlerin BOBİ FRS'ye göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunu daha da önemli hale getirmektedir. Daha önceki çalışmaların çoğunun MSUGT doğrultusunda hazırlanmış olması ve BOBİ FRS'ye

göre Barter işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin önemli farklar içermesi bu çalışmanın önemini arttıran bir başka unsurdur. Örneğin BOBİ FRS'e göre mal ve hizmet takasında hasılat, alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değeri ile hesaplanırken, MSUGT'ta ise emsal bedel dikkate alınmaktadır.

3.3.ÇALIŞMANIN AMACI

Bu çalışmanın amacı günümüz muhasebe ve finans alanında ortaya çıkan gelişmelere paralel olarak Barter işlemlerinin BOBİ FRS'e göre en doğru şekilde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymaktır. Çalışmanın bu amacı doğrultusunda ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesi için detaylı bir kaynak taraması gerçekleştirilmiştir. Konunun farklı yönleri ile ilgili çeşitli örnek kayıtlar verilerek konunun anlaşılması sağlanmaya çalışılmıştır.

4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE BARTER İŞLEMLERİ

BOBİ FRS'de, Barter işlemleri için ayrı olarak düzenlenmiş bulunan bir standart bulunmamaktadır. Ancak Barter işlemleri UFRS'de IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS'de Bölüm 5 Hasılat standardı içerisinde yer almaktadır. Hasılat standardının amacı genel olarak benzer tipteki işlemlerden kaynaklanan hasılat ile ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesi konusunu açıklamaktır.

Hasılat kısaca, ortakların işletmeye sermaye olarak verdikleri tutar dışında kalan, işletmenin yapmış oldukları faaliyetler neticesinde özkaynakta artış yaratan ekonomik fayda olarak tanımlanmaktadır. Burada önemli olan işletmenin söz konusu ekonomik yararı kendi adına elde ediyor olmasıdır. Üçüncü kişiler adına alınan KDV gibi tutarlar özkaynakta artış yaratmadığı için hasılat olarak değerlendirilmemektedir. Hasılat gelecekteki ekonomik fayda yaratan unsurların işletmeye girmesinin olası olması ve bunların güvenilir olarak ölçülmesi durumunda gerçekleşmektedir. Hasılat standardına göre hasılat, gerçeğe uygun değer ile belirlenmektedir (Sağlam ve Yolcu, 2019: 171; Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 90). Söz konusu gerçeğe uygun değer, genel olarak alıcı ve satıcı arasında yapılan anlaşma sonucunda söz konusu mal veya hizmet için belirlenen tutardır (Karapınar ve Eflatun, 2018: 102).

Hasılat olarak bir işlemin kaydedilebilmesi için söz konusu ekonomik faaliyetin işletme adına yapılıyor olması gerekmektedir. Başka işletmeler veya üçüncü kişiler adına yapılan hasılat kayıtları işletme kayıtlarına alınmamaktadır (Mert ve Dukan, 2017: 7).

Mal ve hizmetlerin başka benzer veya aynı özelliklere sahip bulunan mal ve hizmetler ile değiş tokuş edilmesi veya vadeli takas yapılması standarda göre hasılat yaratıcı işlem değildir. Örneğin belli bir bölgede ortaya çıkan talebi karşılamak için farklı bir yerde bulunan bir şubesi veya işletmesi ile söz konusu ihtiyacı gidermesi petrol ve süt işletmelerinde çokça yapılan bir uygulamadır ve standarda göre bu işlem hasılat yaratıcı bir işlem değildir. Ancak birbirinden farklı nitelikteki mal veya hizmetlerin değiş tokuş edilmesi hasılat olarak kabul edilmektedir (KGK, 2011: 4-5; KGK, 2018: 31). Bu durumda hasılatın ölçümünde mal veya hizmet tutarına alınan ve verilen tutarlar eklenmekte veya çıkarılmaktadır. Kısaca hasılat alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden, alınmış bulunan diğer nakit ve benzerlerinin tutar olarak indirilmesi ile tespit edilmektedir. Eğer alınan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde sorun yaşıyorsa, elden çıkarılan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri kullanılmalıdır (KGK, 2018: 31; Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 94; KGK, 2011: 7). Mal satışının hasılat olarak değerlendirilebilmesi için belirli şartların oluşması gerekmektedir. Bu şartlar şu şekilde sıralanmaktadır (KGK, 2011: 4, 5);

- Söz konusu malların sahipliği ile ilgili olarak önemli seviyedeki risk ve getirinin alıcıya geçmiş olması,
- Söz konusu satılan mallar ile ilgili önemli seviyede bir kontrolünün veya bir yönetim etkinliğinin bulunmaması,
- Hasılat ile ortaya çıkan tutarın ölçümünün güvenli bir şekilde yapılabilmesi,
- Yapılan işleme ait ortaya çıkan yararların işletmece elde edilmesinin olası olması,
- İşlem ile ortaya çıkan maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Hasılat Standardına göre, vadeli satış içinde bulunan vade farkının, satılan malın satış bedelinden ayrıştırılmadan muhasebeleştirilmesi dönemsellik ilkesine aykırı bir uygulamadır. Söz konusu satış tarihindeki satış bedeli gerçeğe uygun değeri ile hesaplanıp, satış tutarı ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkın faiz geliri olarak raporlanması gerekmektedir. Satış tutarının gerçeğe uygun değeri, gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile bugüne indirgenmesi yoluyla tespit edilmektedir. Emsal faiz oranının tespitinde, benzer kredi derecesine sahip olan benzer işletmelerin finansal araçları için belirlenen faiz oranları geçerli olabileceği gibi, söz konusu finansal aracın nominal değerini, mal ve hizmetin satış fiyatına indirgeyen faiz oranı da kullanılabilir (Kalmış ve Dereköy, 2010: 127).

BOBİ FRS ile MSUGT, Barter işlemlerini birbirlerinden farklı şekilde ele almaktadır. BOBİ FRS'ye göre alınan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri dikkate alınarak hesaplanırken, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 267. Maddesine göre hasılatın raporlanmasında dikkate alınması gereken işletmenin vermiş olduğu mal ve hizmetin emsal değeridir. Benzer şekilde BOBİ FRS hasılat bölümüne göre benzer mal ve hizmetlerin takası hasılat olarak değerlendirilmez iken, VUK 267. maddesine göre tespit edilen emsal bedeli hasılat olarak kayıt edilmesi gereklidir (Sağlam ve Yolcu, 2019: 194).

Bir işletme almış olduğu bir reklam hizmeti karşılığında, reklam hizmeti verebilmektedir. Bazı durumlarda bu işlemler için işletmeler arasında nakit değiş tokuşu olmamaktadır. Diğer durumlarda ise, nakit ve benzeri bir tutar işletmeler arasında el değiştirmektedir. Reklam hizmetleri veren bir satıcı, reklam hizmetini içeren takas yaptığında, takasa konu olan hizmetler farklı olduğu ve hasılat tutarının güvenilir olarak belirlenebildiği durumlar için BOBİ FRS'e göre hasılat olarak kayıt edilmelidir. Benzer nitelikteki işlemler ise hasılat yaratıcı olarak

değerlendirilen bir işlem değildir (KGK, 2007; 2).

Çalışmanın belirlenen amacı doğrultusunda Barter İşlemlerinin BOBİ FRS'ye göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği örnek kayıtlar ile açıklanmaya çalışılmıştır.

İlk olarak işletmenin Barter sistemine üye olması gerekmektedir. Barter günümüz dünyasında daha fazla kabul gören bir satış yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla işletmenin Barter sistemine giriş için yapmış olduğu gideri Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri olarak değerlendirmek gerektiği düşünülmektedir.

Örnek 1:

X A.Ş. içinde bulunmuş olduğu ekonomik kriz döneminde ticari faaliyetlerinin etkinliğini sürdürebilmek için Barter üyelik koşullarını değerlendirmiş ve 10.000 TL değerindeki Dolar karşılığında Barter sistemine üye olmuştur (KDV dikkate alınmamıştır).

1	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 760.01 Üyelik Giderleri	10.000		
	100 Kasa			10.000
	Açıklama: Barter Sistemine Üyelik Ücreti			

İşletme nakit karşılığında Barter sistemine üye olmuştur. Barter sistemine üyelikteki amaç, işletmenin sistem içerisinde mal alım satım faaliyetinde bulunmak olduğu için üyelik gideri Pazarlama Satış Dağıtım Gideri olarak değerlendirilmiştir.

Örnek 2:

Aynı Barter sisteminde Batmanlılar Süt Mamulleri A.Ş ile Diyarbakırlılar Süt Mamulleri A.Ş yer almaktadır. Merkez fabrikası Batman'da olan Batmanlılar Süt Mamulleri A.Ş.'nin Diyarbakır'da da fabrikası bulunmaktadır. Diyarbakırlılar Süt Mamulleri A.Ş.'nin de Diyarbakır'da merkez fabrikası vardır. Diyarbakırlılar Süt Ürünleri A.Ş'nin Diyarbakır'daki fabrikasında kaşar üretimi için acil süt ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda Batmanlılar Süt Mamulleri A.Ş'nin Diyarbakır'daki fabrikasından 50 ton süt almış, karşılığında ise Batman'daki fabrikasından 50 ton sütü, Batmanlılar Süt Ürünleri A.Ş'nin Batmandaki fabrikasına sevk etmiştir. İki firma takasa konu olan sütün ton fiyatını 1.000 TL olarak belirlemiştir.

BOBİ FS'ye göre benzer nitelikteki malların değişimi hasılat yaratıcı bir işlem değildir (KGK, 2011: 4, 5; KGK, 2018: 31). Bu durumda Diyarbakırlılar Süt Mamülleri A.Ş'nin yapması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır.

2	151 İlk Madde ve Malzeme 153.00 Direkt İMM 153.00.001 Süt	50.000		
	151 İlk Madde ve Malzeme 153.00 Direkt İMM 153.00.001 Süt			50.000
	Açıklama: Malların Takası			

Standarda göre, örnek 2'deki işletmelerin süt alış verişi malların değiş tokuş faaliyeti şeklinde değerlendirmek gerekmektedir. Aynı sektör içinde yer alan işletmelerin aynı olmasa dahi üzerinde anlaşmış oldukları aynı tutardaki malları değiş tokuş etmeleride hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmemelidir (Sağlam ve Yolcu, 2019: 195).

Örnek 3:

Aynı Barter sistemi içerisinde faaliyet gösteren Batmanlılar Petrol A.Ş ve Diyarbakırlılar Petrol A.Ş kriz dönemi ile birlikte depolarında fazladan bulunan 95 oktan benzin ile 97 oktan benzini aralarında takas etmeye karar vermişlerdir. İşletmelerin her biri diğerinin elinde fazladan bulunan benzin türünün bölgelerinde daha fazla tercih edildiğini belirlemişlerdir. 100 ton 97 oktan benzini fazla olan Batmanlılar Petrol A.Ş, elindeki fazla benzini aynı tutardaki 110 ton 95 oktan ile takas etmiştir. 97 oktan benzinin ton fiyatı 5.500 TL, 95 oktan benzinin fiyatı ise 5.000 TL'dir. Batmanlılar Petrol A.Ş'nin yapması gereken kayıt şu şekilde olacaktır.

3	153 Ticari Mallar 153.01 95 Oktan Benzin	550.000		
	153 Ticari Mallar 153.00 97 Oktan Benzin			550.000
	Açıklama: Malların Takas			

Örnek 3’de her iki firmada aynı barter sistemi içinde yer almakta ve benzer ürünlerin ticaretini yapmaktadırlar. Söz konusu firmalar benzer ve aynı tutardaki ürünlerin değiş tokuşunu gerçekleştirdikleri için bu işlem hasılat yaratıcı bir işlem değildir.

Mal ve hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle ticari bir çerçevede takas edilmesi ise hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilmemektedir. Böyle bir durumda hasılat, söz konusu mal ve hizmetin belirlenen gerçeğe uygun değerinden alınan nakit ve benzerlerinin düşülmesiyle hesaplanmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2018: 106; Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 94).

Örnek 4

Batman’da faaliyet gösteren ve aynı Barter sistemi içinde bulunan işletmenin talebini karşılamak için satış fiyatı 2.000 TL + 360 TL KDV ve maliyeti 1.000 TL olan “tıbbi maske” işletmemiz tarafından sevk edilmiştir. Söz konusu malın taşınması için 50 TL + 9 TL KDV ödenmiştir. Böylece müşterinin acil ihtiyacı karşılanmıştır. Batman’daki firmadan belli bir süre sonra aynı tutarda ihtiyaç duyulan “tıbbi eldiven” sağlanmıştır. Barter şirketine vermiş olduğu hizmetten dolayı satış tutarı üzerinden % 1 komisyon ödenmiştir.

4	120 Alıcılar 120.00 Barter Sisteminden Alacaklar	2.360	
	600 Yurtiçi Satışlar		2.000
	391 Hesaplanan KDV		360
	Açıklama: Satış Kaydı		

Örnek 4’de farklı malların takası söz konusu olduğu için yapılan işlem hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu örnekte işletmenin Barter sisteminden kısa süreli alacağı 120 Alıcılar hesabının alt hesabında gösterilmiştir. Eğer Barter işlemleri söz konusu işletmenin ticaretinde önemli bir paya sahipse söz konusu alacaklar için hesap planındaki boş bir hesabın kullanılması uygun olacaktır. Söz konusu malın işletmeye taşınması kaydı ise şu şekilde yapılmalıdır.

5	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 760.00 Taşıma Giderleri	50	
	191 İndirilecek KDV	9	
	100 Kasa		59
	Açıklama: Nakliye Gideri		

Barter bir pazarlama ve satış yöntemi olarak değerlendirildiğinden söz konusu malların alıcıya taşınması için yapılan giderler pazarlama satış dağıtım giderleri kapsamında değerlendirilmektedir. Yapmış olduğumuz satışın maliyet kaydı ise şu şekildedir

6	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.000	
	153 Ticari Mallar 153.00 Maske		1.000
	Açıklama: Satılan Malın Maliyeti Kaydı		

İşletmenin Barter sistemi içinde yaptığı işlem satış olarak değerlendirildiği için hemen arkasından maliyet kaydı yapılmıştır. İşletme Barter sisteminden olan alacağını ise kısa bir süre sonra mal sattığı aynı işletmeden “eldiven” olarak kapatmıştır.

7	153 Ticari Mallar 153.01 Eldiven 191 İndirilecek KDV	2.000 360	
	120 Alıcılar 120.01 Barter Sisteminden Alacaklar		2.360
	Açıklama: Barter Sisteminden Mal Alımı		

İşletme Barter sisteminden elde etmiş olduğu Barter alacağını kullandığı için sistemden alacağı kalmamıştır. Buna karşılık ihtiyaç duyduğu mal olan eldivenleri sistemden sağlamıştır. Barter firmasının vermiş olduğu hizmet için ödenen komisyonun kaydı ise şu şekildedir.

8	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 760.02 Komisyon Ücretleri 102 Bankalar 102.00 A Bankası Açıklama: Barter Komisyon Ücreti	20		20
---	---	----	--	----

Barter işletmeleri vermiş oldukları hizmetler karşılığında komisyon talep etmektedirler. Barter firması satış üzerinden işletmeden % 1 komisyon almıştır. Barter işlemi bir pazarlama yöntemi olduğu için bu işlem için yapılan giderlerin "Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" olarak gösterilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Birbirinden farklı mal ve hizmet takas edildiğinde alınan varlığın gerçeğe uygun değeri hasılat yaratıcı işlem olarak düşünülmektedir. Bu durumda alınan varlığın gerçeğe uygun değerinden verilen nakit ve benzerlerinin düşülmesi ile hasılat hesaplanmaktadır. Ancak alınan varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenmiyor ise verilen varlığın gerçeğe uygun değerine, varsa karşı tarafa verilen nakit veya nakit benzerlerinin eklenmesi ile hasılat hesaplanmalıdır (KGG, 2011; 4, 5).

Örnek 5

Bir Barter sistemi içerisinde Batmanlılar Süt Mamülleri A.Ş ile Diyarbakırlılar Süt Mamülleri A.Ş yer almaktadır. Batmanlılar Süt Mamülleri A.Ş gerçeğe uygun değeri 100.000 TL olan 5 ineğe karşılık, fiyatı 40.000 TL süt, 10.000 TL'lik maya, ve 50.000 TL nakit vermiştir (KDV ihmal edilmiştir). Batmanlılar Süt Mamülleri A.Ş'nin BOBİ FRS'ye göre yapması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır;

9	214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar 214.00 Süt İneği 100 Kasa 600 Yurtiçi Satışlar Açıklama: Satış Kaydı	100.000		50.000 50.000
---	---	---------	--	------------------

Farklı mal ve hizmet takası söz konusu olduğu için bu işlem hasılat doğurucu bir işlemdir. Bu durumda hasılat alınan varlığın gerçeğe uygun değerinden, transfer edilen nakdin gerçeğe uygun tutarının düşülmesi yoluyla hesaplanacaktır. $100.000 - 50.000 = 50.000$ TL hasılat yurtiçi satışlar hesabında gösterilmelidir. Söz konusu satışa ait maliyet kaydı ise şu şekilde yapılmalıdır.

10	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti 153 Ticari Mallar 153.00 Süt 40.000 TL 153.01 Maya 10.000 TL Açıklama: Satılan Malın Maliyet Kaydı	50.000		50.000
----	---	--------	--	--------

Örnek 6

Aynı Barter sistemi içerisinde bulunan ve nalbüriye işi yapan dört işletme bulunmaktadır. A İşletmesi kayıtlı değeri 3.000 TL olan 150 metre çit telini Barter sistemi içindeki C işletmesine 4.000 TL + % 18 KDV'ye satmıştır. BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken yevmiye kaydı şu şekildedir.

11	120 Alıcılar 120.01 Barter Sisteminden Alacaklar 600 Yurtiçi Satışlar 391 Hesaplanan KDV Açıklama: Satış Kaydı	4.720		4.000 720
----	--	-------	--	--------------

A işletmesi yapmış olduğu satış sonrasında Barter sisteminden alacağı ortaya çıkmıştır. Söz konusu satışa ait maliyet kaydı ise şu şekildedir.

12	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	3.000	
	153 Ticari Mallar		
	153.00 Çit		3.000
	Açıklama: Satılan Malın Maliyet Kaydı		

A işletmesi Barter sisteminden elde etmiş olduğu alacak hakkını D firmasından beş el arabası olarak kullanmıştır. Söz konusu el arabalarının gerçeğe uygun değeri 3.000 TL ve KDV oranı % 18'dir. A işletmesi el arabalarını gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıt etmelidir.

13	153 Ticari Mallar	3.000	
	153.00 El Arabası		
	191 İndirilecek KDV	540	
	120 Alıcılar		
	120.01 Barter Sisteminden Alacaklar		3.540
	Açıklama: Mal Alım Kaydı		

D firmasının el arabası satışından elde etmiş olduğu alacak hakkının kaydı ise şu şekilde yapılmalıdır.

14	120 Alıcılar	4.720	
	120.01 Barter Sisteminden Alacaklar		
	600 Yurtiçi Satışlar	4.000	
	391 Hesaplanan KDV	720	
	Açıklama: Satış Kaydı		

Örnek 7

Bir Barter sistemi içinde bulunan bir A işletmesi 30.05.2020 tarihinde kayıtlı değeri 80.000 TL, gerçeğe uygun değeri 90.000 TL + % 18 KDV olan ve birikmiş amortismanı 20.000 TL olan kamyonunu B işletmesine satmıştır. A işletmesinin yapması gereken yevmiye kaydı şu şekilde olmalıdır.

15	120 Alıcılar	106.200	
	120.01 Barter Sisteminden Alacaklar		
	257 Birikmiş Amortismanlar	20.000	
	254 Taşıtlar		
	254.01 Kamyon		80.000
	391 Hesaplanan KDV		16.200
	649 D. Olağan Gelir ve Karlar		30.000
	Açıklama: Duran Varlık Satışı		

A işletmesi daha sonra Barter sistemi içindeki C firmasından 80.000 + % 18 KDV karşılığında bir vinç satın almıştır. A işletmesi vinci aldığı anda Barter sistemindeki alacağından mahsup etmesi gereklidir. A işletmesinin yapması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır.

16	253 Tesis Makine ve Cihazlar	80.000	
	253.00 Vinç		
	191 İndirilecek KDV	14.400	
	120 Alıcılar		
	120.01 Barter Sisteminden Alacaklar		94.400
	Açıklama: Duran Varlık Alım Kaydı		

Örnek 8:

Yayınçılık işi yapan Yıldız Televizyon Yayınçılık Ltd. şirketi Akpak Temizlik Ltd'den 10.000 TL + % 18 temizlik hizmeti almıştır. Yıldız Televizyonculuk şirketi almış olduğu hizmetin bedelini nakit ödemek yerine, temizlik firmasına televizyon kanalında bir hafta boyunca sınırsız reklam yapma imkanı tanımıştır. Bu durumda Akpak Temizlik Ltd.'nin BOBİ FRS'e göre yapması gereken hasılat kaydı nasıl olmalıdır

17	120 Alıcılar		
	120.01 Barter Sisteminden Alacaklar	11.800	
	600 Yurtiçi Satışlar		10.000
	391 Hesaplanan KDV		1800
	Açıklama: Hizmet Satım Kaydı		

Birbirinden farklı nitelikteki hizmet değiş tokuşu hasılat olarak kabul edilmektedir. Hasılat alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden, alınmış bulunan diğer nakit ve benzerlerinin tutar olarak indirilmesi ile tespit edilmektedir. Eğer alınan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde sorun yaşıyorsa, elden çıkarılan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri kullanılmalıdır (KGK, 2018: 31; Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 94; KGK, 2011: 7).

İki işletme arasında değiş tokuş edilen hizmetler farklı nitelikte olduğundan yapılan işlem hasılat olarak değerlendirilmelidir. Akpak Temizlik işletmesinin almış olduğu reklam hizmetinin gerçeğe uygun değeri tespit edilemediği için, vermiş olduğu temizlik hizmeti olan 10.000 TL üzerinden hasılat hesaplanmalıdır.

SONUÇ

Barter sistemi içerisinde işletmeler mal ve hizmet değiş tokuşunu sistem içerisindeki diğer işletmeler ile yapmaktadır. Sistemin bildiğimiz anlamdaki takastan farkı, işletmenin sistem içerisindeki bir firmaya yapmış olduğu mal satışı karşılığında mal alma hakkını, bizzat o firmadan almak yerine, sistem içerisindeki herhangi bir firmadan alabiliyor olmasıdır. Bu sayede işletmeler sistem içerisindeki farklı işletmelerin oluşturduğu daha geniş ürün çeşidi içerisinde ihtiyaçlarını karşılayabilmektedirler. Bu yapı içerisinde Barter işletmeleri ise yapının sağlıklı işlemesinden sorumludurlar. Barter sistemi sayesinde işletmeler nakdi sermaye ihtiyacı duymadan ihtiyaçlarını karşılayabilmektedir. Bu durum özellikle ekonominin daralma gösterdiği dönemlerde işletmelerin elindeki fazla stoku değer kaybına uğramadan veya demode olmadan elinden çıkarabilmesine imkan sağlamaktadır. Özellikle son yıllardaki ekonomik daralma dönemlerinde işletmelerin Barter yöntemini daha fazla kullandıkları görülmektedir. Bu sayede işletmeler yüksek stok tutma maliyetlerine katlanmamakta, ayrıca nitelikli personeli kaybetme riskini yaşamamaktadır. Barter işlemlerinin daha çok tercih edilir hale gelmesi ile birlikte, söz konusu finansal işlemlerin daha fazla kabul gören Uluslararası Muhasebe Standartları ve BOBİ FRS açısından nasıl ele alınması gerektiği sorunu gündeme gelmiştir.

BOBİ FRS'de takas yapılan varlıklar eğer benzer nitelikteyse takas olarak değerlendirilmektedir. Ancak söz konusu mallar veya hizmetler farklı nitelikteyse, bu durumda söz konusu varlıkların değiş tokuşu hasılat olarak ele alınmaktadır. BOBİ FRS'de, değiş tokuş yapılan mal ve hizmetlerin farklı nitelikte olduğu için maliyet değeri ile veya emsal değer kayıt altına alınmasını doğru olarak değerlendirmemektedir. Değiş tokuş edilen varlıkların gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlara alınması gereklidir. Bu değer söz konusu varlığın alıcısı ve satıcısının uzlaşarak vardığı bir değer olduğu için, varlığın gerçek değerini en doğru şekilde yansıttığı düşünülmektedir. Ancak gerçeğe uygun değerini kimi mal ve hizmetin belirgin bir pazarının olmaması ya da başka nedenlerden ötürü bazı durumlarda tespiti zor olabilmektedir. Böyle durumlarda işletme alınan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değerini belirleyemiyorsa, verilen mal ve hizmetin gerçeğe uygun değerini kullanabilmektedir. Dolayısıyla BOBİ FRS'ye göre gerçeğe uygun değer ile hasılatın kaydedilmesi kuralının, Barter işlemlerinde de geçerli olduğu görülmektedir. Bu yönüyle söz konusu uygulama MSUGT'tan farklıdır. MSUGT'ta gerçeğe uygun değer yerine emsal değer ile muhasebeleştirme yapılması gerektiği belirtilmektedir.

Söz konusu mallar sistem içerisinde benzer nitelikte ise bu durumda bu işlem hasılat olarak değerlendirilmemektedir. Söz konusu işlem bir varlığın benzer bir varlık ile değiş tokuşu şeklinde düşünülmektedir. Dolayısı ile burada farklı varlıklar el değiştirmedikleri için BOBİ FRS'ye göre gerçeğe uygun değere göre muhasebeleştirme yapılması gerekli değildir.

Günümüzde gelişmiş ülkeler ile birlikte gelişmekte olan ülkelerde de Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulama alanının daha da genişlemekte olduğu görülmektedir. Türk Ticaret Kanunu ile birlikte etkinliği genişleyen Uluslararası Muhasebe Standartlarının kapsamını

2017 yılında yayınlanan BOBİ FRS ile daha da genişletmiştir. En son mikro ve küçük İşletmeler için Temmuz 2019 yayınlanan taslak ile Standartların tüm kesimleri kapsayacak hale gelmesi amaçlanmaktadır. Bu çalışma ile birlikte VUK'tan farklı olarak, BOBİ FRS'ye uygun şekilde Barter işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılması gerektiği ile ilgili detaylı bilgi sağlanmaya çalışılmıştır.

TEŞEKKÜR

Çalışmanıza katkı sunan, maddi destek olan kişi, kurum ve kuruluşlara dair teşekkürlerinizi bu kısma yazabilirsiniz. Aksi takdirde lütfen bu kısmı bu şekilde bırakınız.

KAYNAKÇA

- Alptürk, E. (2009). Barter Sisteminin Avantajlarını ve Dezavantajlarını Biliyor Musunuz? [https:// www.xing.com /communities/posts/barter-sisteminin-avantajlarini-ve-dezavantajlarini-biliyor-musunuz-1003591081](https://www.xing.com/communities/posts/barter-sisteminin-avantajlarini-ve-dezavantajlarini-biliyor-musunuz-1003591081) Erişim Tarihi: 10.01.2020
- Arzova, B. (2001). Barter İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, (54)
- Arzova, B. (2000). *Barter İşlemleri - İşleyişi, Hukuki Yönü ve Muhasebeleştirilmesi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Atabey, N. A. ve Yılmaz, B. (2001). Geleceğin Finansman Tekniği: Barter ve Muhasebeleştirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1-2), 57-71.
- Barlev, B. ve Tzur, J. (2012). Fair Market Value Estimation for A Barter Transaction. *SSRN Electronic Journal*. <https://ssrn.com/abstract=2184240>. Erişim Tarihi: 21.01.2020
- Bloom, R. ve Solotko, J. (2004). Barter Accounting in the US during The Late Eighteen and Early Nineteenth Centries, *Accounting History*, 9(1), 94-108.
- Çarıkcı, E. (1989). *Countertrade Policies and Prospect for Cooperation Among Islamic Countries*. Ankara: TOBB Yayını
- Çımat, A. ve Avcı, M. (2002). Türkiye’de Barter Sisteminin Hukuki Dayanağı ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (60), 152-164.
- Çiçekçi, N. (1997). *Barter’da Yeni Satış Teknikleri. Barternews Türkiye*, (3). 12
- Durmuş, C. N. (2005). *Barter İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Öneri*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Türkiye)
- Erkan, M. (2000). Yeni Bir Finansman Aracı Olarak Barter’ın Diğer Finansman Teknikleri ile Karşılaştırılması. *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, (12), 80-85.
- Güler, E ve Yılmaz, B. (2009). Ekonomik Kriz, KOBİ’lere Yansımaları ve Bir Çıkış Yolu Olarak Barter, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 9(18), 87-104.
- Hatunoğlu, Z. ve Bilginer, Ö. G. (2000). Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Barter. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (12).
- Kalmış, H. Ve Dereköy, F. (2010). TMS 18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 1(5), 123-145.
- Karapınar, A. ve Eflatun, A. O. (2018). *2018 BOBİ FRS*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Tüm, K. (2008). Barter Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1).
- Kırhoğlu, H. ve Bağdat, A. (2016). Barter İşlemlerinin Gelişimi ve Günümüzdeki Yeri. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 30, 643-653.
- Kızıl, C., Şeker, Ş. E. ve Avarcan, T. (2014). Türk İşletme Dünyasından Muhasebe Barter Uygulamaları ve Örnekleri. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7).
- Kutlu H. A. ve Güner M. (2006). Barter İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (75), 117-130.
- Lindberg, D. L. (2002). The Use of Barter Hampers Implementation of International Accounting Standards and Contributes to Financial Woes in The Russian Federation. *Russian and East European Finance and Trade*, 5-17.
- Maier, G. (1988). Costs and Benefits of International Barter. *Intereconomics*, (23). 116-120.
- Mert, H. ve Dukan, O. (2017). Barter İşlemleri ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (2), 1-21.
- Öndeş, T. (1999). KOBİ’lerde Döner Sermaye Eksikliği ve Bir Çözüm Alternatifi Olarak Barter Sistemi. *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*,

(11).

- Özbirecikli ve diğerleri. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık
- Özkan, A. (2002). Barter İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (18), 63-86.
- Plank, R. E., Reid, D. A. ve Bates, F. (1994). Barter: An Alternative to Traditional Methods of Purchasing. *International Journal of Purchasing and Materials Management*, 30(1), 51-57.
- Polat, D. (2002). *Bir Finansman Tekniği Olarak Barter Sistemi, İşleyişi ve Türkiye'deki Barter Uygulamaları* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Türkiye).
- Rice, D. (2003). Barter's Back! Internet Barter: The Recent Resurgence of an Ancient Practice. *AMCIS 2003 Proceedings. Paper 7*. 53-58
<http://aisel.aisnet.org/amcis2003/7> Erişim Tarihi: 20.01.2020
- Sağlam, D. ve Yolcu, M. (2019). *Uygulamalı UFRS TFRS Rehberi*, Bursa: Muhasebe Kitapları
- Stone, W. E. (1985). Barter: Development of Accounting Practice and Theory. *Accounting Historians Journal*, 12(2), 95-108.
- Tekşen, Ö. (2006). *Barter İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesinin Yeni Finansal Tekniklerle Karşılaştırılarak İncelenmesi: Bir Araştırma* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İktisadi Araştırmalar Vakfı (Türkiye).
- Toroslu, V. (2002). *Şirketlerde Finansman Sorununun Çözümü ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebeleştirilmesi*. İstanbul: İSMMM Yayınları
- Uyan, Ö. (2013). *Alternatif Bir Ticaret Modeli ve Finansman Aracı Olarak Barter Sistemi ve Türkiye'deki Barter Uygulamaları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Türkiye).
- Yakovlev, A. (2000). Barter in The Russian Economy: Classifications and İmplications (Evidence From Case Study Analyses). *Post-Communist Economies*, 12(3), 279-291.
- Yardımcıoğlu, M. (2006). Bir Finansal Tekniğin Muhasebe Disiplini Yönünden İrdelenmesi: Barter. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*.(1). 115-127.
- KGK. (2018). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF Erişim Tarihi:30.09.2020
- KGK. (2017). *Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri*. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/5TMS%20Yorum/TMSYorum_31_2017.pdf Erişim Tarihi: 20.01.2020
- KGK. (2011). *TMS 18 Hasılat*. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf> Erişim Tarihi: 19.01.2020
- <https://www.irta.com/about/the-barter-and-trade-industry/> Erişim Tarihi: 14.04.2020
- <https://www.contradealer.co.uk/corporate-barter> Erişim Tarihi: 03.01.2020