T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) VE İNŞAAT SEKTÖRÜ UYGULANABİLİRLİĞİ

Hedyetullah BASMACI

Danışman
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

2025

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) VE İNŞAAT SEKTÖRÜ UYGULANABİLİRLİĞİ

Hedyetullah BASMACI

Danışman
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

İZMİR - 2025

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite	: Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı	: HEDYETULLAH BASMACI
Öğrenci No	: 2016801096
Tez Başlığı	: KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ve İnşaat Sektörü Uygulanabilirliği
Savunma Tarihi	: 18.11.2025
Danışmanı	: Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı	Üniversitesi	İmza
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ	-Dokuz Eylül Üniversitesi	.....
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN	-Dokuz Eylül Üniversitesi	.....
Prof. Dr. Arıkan Tarık SAYGILI	-Bakırçay Üniversitesi	.....

HEDYETULLAH BASMACI tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği( ) / oy çokluğu( ) ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Erhan DEMİRELİ
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ve İnşaat Sektörü Uygulanabilirliği” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

11.12.2025

Hedyetullah BASMACI

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ve İnşaat Sektörü Uygulanabilirliği

Hedyetullah BASMACI

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Tezde; bağımsız denetime tabi olmayan Küçük ve Mikro Ölçekli İşletmelerin (KÜMİ) gereksinimlerine yönelik finansal tablolarındaki bilgilerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve zamanında sunulmasını hedefleyen Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) (2022 Sürümü) ele alınmıştır. Bu kapsamda tez iki bölümden oluşmuştur. İlk bölümünde KÜMİ FRS (2022 Sürümü) bölümleri itibarıyla temel ilkeleri, uygulama esasları ve bu kapsamda ortaya çıkan muhasebe düzenlemeleri genel olarak incelenmiştir. Son bölümde KÜMİ FRS (2022 Sürümü) kapsamında inşaat sektörü uygulanabilirliği örnek olay üzerinden değerlendirilmiştir.

KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından Ege Bölgesinde inşaat sektöründe faaliyet gösteren seçilmiş bir şirketin finansal tablolarının sunumun (Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu ve Dipnotlar) sağlanabilmesi amacıyla, standart metni esas alınarak muhasebe politikaları ve tahminler, hasılat, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar vb. gibi temel noktaları genel olarak değerlendirilmeye çalışılmıştır.

KÜMİ FRS sunduğu sadeleştirilmiş ve anlaşılır raporlama çerçevesi, vergi odaklı muhasebe anlayışından bilgi odaklı muhasebeye geçişi teşvik ederek, iç ve dış paydaşlar için daha doğru karar almalarını sağlayıcıdır. Bu tezde, genel olarak KÜMİ FRS teorik temelleri ele alınmış, aynı zamanda genel olarak inşaat sektörü uygulanabilirliği temel noktaları itibarıyla değerlendirilmeye çalışılmıştır. Seçilen şirketin KÜMİ FRS' ye

uygulanabilirliği açısından yapılan değerlendirme sonucunda finansal raporları arasında ölçüm ve değerlemeden kaynaklanan birtakım farklılıklar ortaya çıkmıştır. Faaliyet dönemini zararda kapatan bu şirketin beyan ettiği tutardan daha az tutarda zararı olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KÜMİ FRS, KÜMİ, finansal tablolar, finansal raporlama, inşaat sektörü.

ABSTRACT

Master's Thesis

KÜMİ FRS (2022 Version) and Its Applicability in the Construction Sector

Hedyetullah BASMACI

Dokuz Eylül University

Institute of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

The thesis examines the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs) (2022 Version), which aims to ensure that the information in the financial statements of Small and Micro Enterprises (SMEs), not subject to independent audit is relevant, truthful, understandable, comparable, and timely. In this context, the thesis consists of two sections. The first section generally examines the basic principles, application principles, and accounting regulations arising in this context, based on the sections of the SME FRS (2022 Version). In the last section, the applicability of the SME FRS (2022 Version) to the construction sector is evaluated through a case study.

The applicability of FRS for SMEs in the presentation of financial statements of a selected company operating in the construction sector in the Aegean Region (Statement of Financial Position, Statement of Profit or Loss, and Notes) has been attempted by generally evaluating key points such as accounting policies and estimates, revenue, inventories, tangible and intangible fixed assets, etc., based on the standard text.

FRS for SMEs simplified and understandable reporting framework encourages the transition from tax-focused accounting to information-focused accounting, enabling internal and external stakeholders to make more accurate decisions. This thesis generally addresses the theoretical foundations of FRS for SMEs and attempts to evaluate its applicability to the construction sector in general in terms of key points. The assessment of the selected company's applicability to FRS for SMEs revealed certain differences in its

financial reports arising from measurement and valuation. It was determined that this company, which closed the operating period at a loss, had a lower loss than the amount it declared.

Keywords: FRS for SMEs, SMEs, financial statements, financial reporting, construction sector.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ii
YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER viii
KISALTMALAR xii
TABLOLAR LİSTESİ xiv

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ)

1.1. KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER 3
1.1.1. Kavramlar ve Genel İlkeler Kapsamı 3
1.1.2. Finansal Durum 3
1.1.3. Finansal Performans 4
1.1.4. Ölçüm 4
1.2. FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU 4
1.2.1. Finansal Tablolar ve Kapsamı 4
1.2.2. Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Bilgiler ve Özellikleri 5
1.2.3. Finansal Raporlama Genel İlkeleri 6
1.3. FİNANSAL DURUM TABLOSU 6
1.3.1. Finansal Durum Tablosu ve Kapsamı 7
1.3.2. Finansal Durum Tablosu Sunumu 7
1.4. KÂR VEYA ZARAR TABLOSU 8
1.4.1. Kâr veya Zarar Tablosu ve Kapsamı 8
1.4.2. Kâr veya Zarar Tablosu Sunumu 8
1.5. MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR 9

1.5.1. Muhasebe Politikaları, Tahminler ile Hatalar ve Kapsamı 9
1.5.2. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler 9
1.5.3. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler 10
1.5.4. Hataların Tespiti ve Düzeltme 11
1.5.5. Açıklama Yükümlülüğü ve Ek Tablolar 11
1.6. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR 12
1.6.1. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar ve Kapsamı 12
1.6.2. Düzeltme Gerektiren Olaylar 12
1.6.3. İşletmenin Sürekliliği ve Raporlama Dönemi Sonrası Gelişmeler 13
1.7. HASILAT 14
1.7.1. Hasılat ve Kapsamı 14
1.7.2. Hasılatın Ölçümü 14
1.8. STOKLAR 15
1.8.1. Stoklar ve Kapsamı 15
1.8.2. Stokların Ölçümü ve Stok Maliyeti 16
1.8.3. Stok Değer Düşüklüğü 17
1.9. TARIMSAL FAALİYETLER 17
1.9.1. Tarımsal Faaliyetler ve Kapsamı 17
1.9.2. Canlı Varlıkların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm 18
1.10. FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR 19
1.10.1. Finansal Araçlar ile Öz kaynaklar ve Kapsamı 19
1.10.2. Finansal Araçlar ile Öz kaynakların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm 20
1.11. MADDİ DURAN VARLIKLAR 21
1.11.1. Maddi Duran Varlıklar ve Kapsamı 22
1.11.2. Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm 22
1.11.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman ve Değer Düşüklüğü 23
1.12. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 23
1.12.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Kapsamı 23
1.12.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm 24
1.12.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa ve Değer Düşüklüğü 25

1.13. KİRALAMALAR 25
1.13.1. Kiralamalar ve Kapsamı 25
1.13.2. Finansal Kiralamaların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm 26
1.14. DEVLET TEŞVİKLERİ 28
1.14.1. Devlet Teşvikleri ve Kapsamı 28
1.14.2. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm 28
1.15. BORÇLANMA MALİYETLERİ 29
1.15.1. Borçlanma Maliyetleri ve Kapsamı 29
1.15.2. Borçlanma Maliyetlerinin Finansal Tablolara Alınması 29
1.16. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ 30
1.16.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Kapsamı 30
1.16.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğü İlke ve Göstergeleri 30
1.16.3. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması 31
1.17. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR 32
1.17.1. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ile Varlıklar ve Kapsamı 32
1.17.2. Karşılıkların Finansal Tablolara Alınması 32
1.17.3. Şarta Bağlı Yükümlülüklerin Finansal Tablolara Alınması 33
1.17.4. Şarta Bağlı Varlıkların Finansal Tablolara Alınması 34
1.18. YABANCI PARA ÇEVRİM İŞLEMLERİ 34
1.18.1. Yabancı Para Çevrim İşlemleri ve Kapsamı 34
1.18.2. Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm 35
1.18.3. Yabancı Para Cinsinden Avanslar 36
1.19. İŞLETME BİRLEŞMELERİ 37
1.19.1. İşletme Birleşmeleri ve Kapsamı 37
1.19.2. İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması 37
1.20. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 38
1.20.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Kapsamı 38
1.20.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Finansal Tablolara Alınması 38
1.21. DİPNOTLAR 39
1.21.1. Dipnotlar ve Kapsamı 39

1.21.2. Dipnotların Sunumu Genel İlkeleri ve Dipnotlarda Yer Alması Gerekli Bilgiler 39
1.22. KÜMİ FRS'YE GEÇİŞ 41
1.22.1. KÜMİ FRS' ye Geçiş ve Kapsamı 41
1.22.2. KÜMİ FRS' ye İlk Geçiş Süreci ve Açılış Finansal Durum Tablosu 41
1.22.3. KÜMİ FRS' ye İlk Geçiş Süreci Muafiyetleri 42
1.23. TERİMLER SÖZLÜGÜ 43
1.24. TÜRKİYE'DE FİNANSAL RAPORLAMA AÇISINDAN KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) YERİ VE ÖNEMİ 43

İKİNCİ BÖLÜM

KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) KAPSAMINDA İNŞAAT SEKTÖRÜ UYGULANABİLİRLİĞİ

2.1. TÜRKİYE'DE İNŞAAT SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER 48
2.2. KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) VE İNŞAAT SEKTÖRÜ 50
2.3. KÜMİ FRS LİTERATÜR TARAMASI 59
2.4. KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) İNŞAAT SEKTÖRÜ UYGULANABİLİRLİĞİ 64
2.4.1. Amaç ve Kapsam 64
2.4.2. Ana kütle ve Örneklem 64
2.4.3. Yöntem ve Teknik 64
2.4.4. Dönem ve Kısıt 65
2.4.5. Bulgu ve Değerlendirmeler 65
2.4.5.1. Şirket Hakkında Genel Bilgiler 65
2.4.5.2. Bulgular 66

SONUÇ 96
KAYNAKÇA 101

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme
AŞ	Anonim Şirket
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
BİST	Borsa İstanbul
ÇKKV	Çok Kriterli Karar Verme
FRSU HP	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı
GUD	Gerçeğe Uygun Değer
Hs.	Hesabı
IFRS	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KÜMİ	Küçük ve Mikro İşletmeler
KÜMİ FRS	Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
Md.	Madde
MDV	Maddi Duran Varlıklar
MODV	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri
RG	Resmî Gazete
San. Tic.	Sanayi Ticaret
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı

TDMS	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TL	Türk Lirası
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	ve benzeri
vd.	ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YPB	Yabancı Para Birimi
YFRÇ	Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi
YÖK	Yükseköğretim Kurulu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: BİST Şirketler İnşaat ve Bayındırlık Sektörü s. 50
Tablo 2: B İnşaat San. Tic. AŞ 01.01.2024-31.12.2024 Dönemi Gelir Tablosu (TL) s. 66
Tablo 3: B İnşaat San. Tic. AŞ 31.12.2024 Tarihli Bilançosu (TL) s. 67
Tablo 4: B İnşaat San. Tic. AŞ 31.12.2024 Tarihli Bilançosu (TL) Devamı s. 68
Tablo 5: B İnşaat San. Tic. AŞ 01.01.2024-31.12.2024 Dönemine Ait Kâr veya Zarar Tablosu (TL) s. 89
Tablo 6: B İnşaat San. Tic. AŞ 31.12.2024 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TL) s. 90
Tablo 7: B İnşaat San. Tic. AŞ 31.12.2024 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TL) Devamı s. 91
Tablo 8: B İnşaat San. Tic. AŞ Dipnotları s. 93

GİRİŞ

Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), küçük ve mikro ölçekli işletmeler (KÜMİ) için finansal tabloları düzenlemek amacıyla önce taslak biçimde 12.07.2019 tarihi itibarıyla 16.09.2019 tarihine değin yayımlanarak kamuoyu görüşüne açılmıştır (KGK, 2019). Daha sonra KGK Kurul Kararı ile KÜMİ FRS (2022 Sürümü) [RG: 16.01.2023, 32075 (M) sayılı] 01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" uyarınca bağımsız denetime tabi olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından (Md. 4) finansal tablolarda uygulanmak üzere yayım tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (KGK Kurul Kararı, 2022). Bu standart, Türk Ticaret Kanunu'na (TTK' ye) göre bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal raporlama süreçlerini daha şeffaf ve karşılaştırılabilir hale getirmeyi hedeflemektedir.

Kararda KÜMİ FRS, 22 bölüm ve 104 sayfadan oluşmaktadır. Avrupa Birliği (AB) Direktiflerinde yer alan "önce küçükleri düşün" yaklaşımını benimsemektedir. Bu sayede Muhasebe Standartları [Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)] ile kıyaslandığında daha az maliyetli bir uygulama sunulmaktadır. Standart, genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım benimsemiş ve finansal tablo formatları ile terimler sözlüğüne yer vermiştir. Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla da tutarlıdır.

KÜMİ FRS uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini aşan gerçek ve tüzel kişi tacirler *"küçük işletme"* biçiminde değerlendirilir (KGK Kurul Kararı, 2022: Md. 5/2);

- Aktif toplamı 3,5 milyon Türk Lirası (TL) ve üstü,
- Yıllık net satış hasılatı 7 milyon TL ve üstü,
- Ortalama çalışan sayısı 10 ve üstü.

Bu ölçütleri sağlamayan gerçek ve tüzel kişi tacirler yani işletmeler ise *'mikro işletme'* biçiminde kabul edilir.

Bu tezde KÜMİ FRS (2022 sürümü) çerçevesinde kavramsal temellerini ve

uygulama esaslarını akademik bir bakış açısıyla değerlendirmek amaçlanmaktadır. Bu kapsamda tez iki bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; KÜMİ FRS (2022 Sürümü) bölümleri, sırasıyla genel olarak temel noktaları itibarıyla değerlendirilmiştir. Standardın ilk bölümünden başlayarak finansal tabloların sunumuna ilişkin kavramsal ve genel ilkeler ele alınmış; sonra finansal tabloların sunumu ve daha sonra Finansal Durum Tablosu ile Kâr veya Zarar Tablosu incelenmiştir. Bu kapsamda muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, tahminler ve hata düzeltmeleri, bunun yanı sıra hasılat, stok, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, borçlanma maliyetleri, yabancı para çevrim işlemleri, gelir üzerinde alınan vergiler, dipnotlar vd. konulara temel noktalarıyla yer verilmiştir. Terimler sözlüğü ile Türkiye'de finansal raporlama açısından KÜMİ FRS yeri ve önemine değinilmiştir.

KÜMİ FRS metni teorik açıklamalarından sonra ikinci ve son bölümde ise KÜMİ FRS (2022 Sürümü) kapsamında, Ege Bölgesinde inşaat sektörü faaliyet gösteren bir işletme üzerinden örnek olay biçiminde genel olarak temel noktalar itibarıyla uygulanabilirliği değerlendirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ)

Tezin birinci bölümünde KÜMİ FRS (2022 Sürümü) genel olarak tüm bölümleri itibarıyla sırasıyla ele alınarak temel düzeyde incelenmiştir. Ayrıca KÜMİ FRS (2022 Sürümü) yeri ve önemi genel olarak belirtilmiştir.

1.1. KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER

KÜMİ FRS 1.bölümde kavramlar ve genel ilkeler yer almaktadır. Standart 1.bölümde; kapsam, finansal durum, finansal performans, ölçüme ilişkin genel ilkeler ve esaslar vardır.

1.1.1. Kavramlar ve Genel İlkeler Kapsamı

KÜMİ FRS (2023) Bölüm 1'in kapsamı paragraf 1.1.'de *"finansal tabloların ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun sunum sağlaması amacıyla, işletmeler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin finansal tablolara alınmasına ve ölçümüne ilişkin temel kavram ve ilkeleri düzenlemektedir"* biçiminde ifade edilmiştir. Bu bölümde; işletmelerin finansal durumu ve Finansal Durum Tablosu, finansal performansı ve Kâr veya Zarar Tablosu, ölçüme ilişkin genel ilke ve esaslara yer verilmiştir.

1.1.2. Finansal Durum

*"**Finansal durum**, bir işletmenin belirli bir tarihte Finansal Durum Tablosu'nda sunulan varlıklarının, yükümlülüklerinin ve öz kaynaklarının birbirleriyle ilişkisini ifade eder."* Bu unsurlar Finansal Durum Tablosu'nda sunulmaktadır. Bu unsurlar şöyle tanımlanmıştır (KÜMİ FRS, 2023: 1.3):

> *"a) **Varlık,** geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.*
> *b) **Yükümlülük**, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya*

sorumluluktur.
*c) **Öz kaynak,** işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır."*

1.1.3. Finansal Performans

*"**Finansal performans**, bir işletmenin Kâr veya Zarar Tablosu'nda sunulan, raporlama dönemi boyunca elde ettiği gelirlerin ve katlandığı giderlerin birbiriyle olan ilişkisini ifade eder."* Bu unsurlar Kâr veya Zarar Tablosu'nda sunulmaktadır. Bu unsurlar şöyle tanımlanmıştır (KÜMİ FRS, 2023: 1.6):

*"a) **Gelir,** öz kaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, öz kaynakta artışa yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.*
*b) **Gider**, öz kaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, öz kaynakta azalışa yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır."*

1.1.4. Ölçüm

KÜMİ FRS (2023: 1.12) kapsamında maliyet bedeli ve Gerçeğe Uygun Değer (GUD) temel ölçüm esaslarıdır. Standartta ölçüm ilişkin genel ilkeler ve esaslar belirtilmiştir.

1.2. FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU

KÜMİ FRS (2023) 2.bölümde finansal tabloların sunumu yer almaktadır. Standart 2.bölümde; kapsam, finansal tablolara ilişkin genel hükümler, yer verilmesi gereken bilgiler ve sunulan bilgilerin özellikleri, finansal raporlamanın genel ilkeleri vardır.

1.2.1. Finansal Tablolar ve Kapsamı

"Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte

finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne ölçüde etkin kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar." Finansal tablolar aşağıdakilerden oluşur (KÜMİ FRS, 2023: 2.2-3):

- **Finansal Durum Tablosu,**
- **Kâr veya Zarar Tablosu ve**
- **Dipnotlar.**

KÜMİ FRS (2023: 2.4.-5)'de; *"Finansal tablolar, bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir biçimde sunulur. Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir biçimde belirtilir. Karşılaştırmalı sunum bakımından, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu ve bunlara ilişkin dipnotların her biri en az iki raporlama dönemini kapsayacak biçimde sunulur".*

Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) bilanço olarak isimlendirilen finansal tablo, TFRS ve BOBİ FRS olduğu gibi KÜMİ FRS' de de "Finansal Durum Tablosu" biçiminde isimlendirilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki gelir tablosu ise, TFRS "Kâr Zarar Tablosu" ve eğer kapsamlı gelir hesaplanmışsa kapsamlı gelir tablosu olarak isimlendirilirken, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamlı gelir hesaplanmadığından kar veya zarar tablosu biçiminde isimlendirilmektedir. TFRS ve BOBİ FRS, "Finansal Durum Tablosu" ve "Kâr Zarar Tablosu"na ilaveten hazırlanması zorunlu olan nakit akış tablosu ve öz kaynak değişim tablosu, KÜMİ FRS' de asgari olarak hazırlanması gereken tablolar arasında yer almamaktadır. Bu sebeple KÜMİ FRS ekler kapsamında, konsolide finansal tablolar, nakit akış ve öz kaynak değişim tablosu formatı bulunmamakta, yalnızca Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosu örneği yer almaktadır" (Gücenme Gençoğlu, 2020).

1.2.2. Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Bilgiler ve Özellikleri

"Finansal tablolar -varsa- birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek biçimde gösterilir. Aşağıdaki bilgilere finansal tablolarda açık bir biçimde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hallerde bu bilgiler tekrarlanır" (KÜMİ FRS, 2023: 2.6-7):

(a) İşletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanda ortaya çıkan değişiklikler,
(b) Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,
(c) Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve
(d) Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise yuvarlamanın derecesi."

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. İhtiyaca

uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir. Bunlar (KÜMİ FRS, 2023: 2.8-13);

> ***"İhtiyaca Uygunluk";*** *finansal tablolarda sunulan bilginin, finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir. Finansal bilgi; finansal tablo kullanıcılarının geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı oluyorsa veya bu kullanıcıların geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak ya da düzeltmek suretiyle kararlarını etkileme gücüne sahipse ihtiyaca uygundur.*
> ***"Gerçeğe Uygun Sunum";*** *finansal bilgi, açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir biçimde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, öz kaynak, gelir ve gider tanımlarına ve finansal tablolara alma ölçütlerine uygun biçimde sunulmasıdır. Bu sunumun sağlanabilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması, aynı zamanda işlem ve olayların yalnızca hukuki biçimini değil, özünü yansıtması gerekir. Ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçiminin aynı olmadığı durumlarda, yalnızca hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez.*
> ***"Anlaşılabilirlik";*** *finansal bilgiler, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir biçimde analiz edebilen kullanıcılar tarafından anlaşılabilecek biçimde sunulmalıdır.*
> ***"Karşılaştırılabilirlik";*** *kullanıcıların finansal tablo kalemleri arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla, benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin ölçümü ve sunumu, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve sunumlarıyla tutarlı olmalıdır.*
> ***"Zamanında Sunum";*** *finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği bir zamanda kullanıma sunulmasıdır.*

1.2.3. Finansal Raporlama Genel İlkeleri

KÜMİ FRS (2023: 2.14) finansal raporlamanın genel ilkeleri şöyle sıralanarak açıklanmıştır: *işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup (netleştirme) yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılıktır."*

1.3. FİNANSAL DURUM TABLOSU

KÜMİ FRS 3.bölümde Finansal Durum Tablosu yer almaktadır. Standart 3.bölümde; kapsam ve Finansal Durum Tablosu sunumu ekte şablon formatı vardır.

1.3.1. Finansal Durum Tablosu ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 3.2) "**Finansal Durum Tablosu**"; *"işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve öz kaynaklarını gösteren tablo"* biçiminde tanımlanmıştır.

Finansal duruma ilişkin varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynaklar kapsamındadır.

1.3.2. Finansal Durum Tablosu Sunumu

KÜMİ FRS (2023: 3.3.-5)'de;

> *"**Finansal Durum Tablosu**, işletmeler tarafından ekteki örneğe uygun biçimde hazırlanır. Cari ve karşılaştırılabilir dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere Finansal Durum Tablosu'nda yer verilmeyebilir. İşletme, finansal durumun anlaşılması açısından gerekli olduğunda, ekteki örneğe bağlı kalmak şartıyla, alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilir. Dönen ve duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ve öz kaynaklar Finansal Durum Tablosunda ayrı sınıflar biçiminde sunulur."*

Dönen Varlık olarak sınıflandırılması için bir varlığın şu özelliklerden herhangi birini taşıması gerekir (KÜMİ FRS, 2023: 3.6/a-ç):

> *(a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,*
> *(b) Esas biçimde alım-satım amacıyla elde tutulması,*
> *(c) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya*
> *(d) Nakit veya nakit benzeri olması (raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde bir varlığın takası veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için kullanılması konusunda bir kısıtlama olmadığı durumlarda).*
> *"Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırım kısa vadeye (örneğin, edinim tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir vadeye) sahip olduğunda genellikle nakit benzeri biçiminde nitelendirilir. Bununla birlikte öz kaynak araçları genellikle nakit benzeri biçiminde değerlendirilemez."*
> *"Bunun dışındaki diğer tüm varlıklar, duran varlık olarak sınıflandırılır."*

Kısa Vadeli Yükümlülük olarak sınıflandırılması için bir yükümlülüğün şu özelliklerden herhangi birini taşıması gerekir (KÜMİ FRS, 2023: 3.8/a-ç):

> *(a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,*
> *(b) Esas biçiminde alım-satım amacıyla üstlenilmesi,*
> *(c) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilecek olması veya*

(d) Ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olmaması.
"Bunun dışındaki diğer tüm yükümlülükler, ***uzun vadeli yükümlülük*** *olarak sınıflandırılır.* ***Özkaynaklar****da temel biçimde ödenmiş sermaye, yedekler, geçmiş yıllar kârları/zararları, dönem net kâr/zararı gibi kalemler sunulur. Öz kaynağın toplam defter değeri (toplam öz kaynak) doğrudan ölçülmez. Toplam öz kaynak, finansal tablolara alınan tüm varlıkların toplam defter değeri eksi finansal tablolara alınan tüm yükümlülüklerin toplam defter değerine eşittir." (KÜMİ FRS, 2023: 3.9-10)*

1.4. KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

KÜMİ FRS 4.bölümde Kâr veya Zarar Tablosu yer almaktadır. Standart 4.bölümde; kapsam ve Kâr veya Zarar Tablosu sunumu ekte şablon formatı vardır.

1.4.1. Kâr veya Zarar Tablosu ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 4.2) "**Kâr veya Zarar Tablosu**"; *"işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablo"* biçiminde tanımlanmıştır.

Finansal performansa ilişkin gelirler, giderler ve net sonuçlarını kapsamındadır.

1.4.2. Kâr veya Zarar Tablosu Sunumu

KÜMİ FRS (2023: 4.3)'de;

"Standart aksini zorunlu kılmadıkça ya da aksine izin vermedikçe, dönemde ortaya çıkan tüm gelir ve giderler kâr veya zarara yansıtılır. Örneğin, Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar uyarınca düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkileri, geçmiş dönemler için yapılan geriye dönük düzeltmeler biçiminde raporlanır, ortaya çıktıkları dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz."
"Kâr veya Zarar Tablosu, işletmeler tarafından ekteki örneğe uygun hazırlanır. Cari ve karşılaştırılabilir dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere Kâr veya Zarar Tablosunda yer verilmeyebilir. İşletme, finansal performansın anlaşılması açısından gerekli olduğunda, ekteki örneğe bağlı kalmak şartıyla, alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilir. Herhangi bir gelir veya gider kalemi Kâr veya Zarar Tablosu'nda ya da dipnotlarda "olağandışı kalem" biçiminde sunulmaz" (KÜMİ FRS, 2023: 4.4-6).

KGK Kurul Kararı (22.04.2024 tarihli) ile KÜMİ FRS, enflasyon muhasebesi uygulaması sonrası ortaya çıkan gereklilikler sebebiyle Kâr veya Zarar Tablosu değiştirilmiş ve ilgili tabloya *"Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)"* kalemi eklenmiştir.

> *"Bu değişiklikler 01.01.2024 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren ve ilk defa uygulandığı hesap döneminin başından itibaren ileriye yönelik uygulanan bu değişikliğin erken uygulamasına da izin verilerek bu hususun dipnotlarda açıklanması"* gereği belirtilmiştir.

1.5. MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

KÜMİ FRS 5.bölümde muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar yer almaktadır. Standart 5.bölümde; kapsam, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, politikalardaki değişiklikler, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, geçmiş dönem hataları, ilave Finansal Durum Tablosu sunumu ile açıklamalar vardır.

1.5.1. Muhasebe Politikaları, Tahminler ile Hatalar ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 5.1)'de; finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve gerektiğinde değiştirilmesi süreçleri açıklanırken; muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin nasıl yönetileceği ve önceki dönemlerde yapılan hataların nasıl düzeltileceği detaylı örneklerle ortaya konulmuştur. Ayrıca, bu uygulamaların finansal tablolar üzerindeki etkileri, geriye dönük uygulama ilkeleri ve açıklama yükümlülükleri de açıkça belirlenmiştir.

1.5.2. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

Muhasebe politikaları; işletmenin finansal tabloları hazırlarken uyguladığı kurallar, ilkeler, varsayımlar ve yöntemlerdir. Bunlara; stok değerleme yöntemi, finansal varlıkların sınıflandırılması gibi çok sayıda uygulama dâhildir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 5.2).

KÜMİ FRS (2023:5.3)' ye göre, eğer bir işlem veya olay için standartta açık bir muhasebe politikası belirlenmişse, bu politika aynen uygulanmalıdır. Fakat bazı durumlarda işletmelere alternatif uygulama seçenekleri sunulabilir. Bu gibi hallerde

işletmeler, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak en uygun muhasebe politikasını tercih etmelidir.

Eğer KÜMİ FRS (2023: 5.4-5)'te belirtildiği üzere belirli bir muhasebe politikası yoksa, işletmeler BOBİ FRS hükümlerine başvurarak uygun muhasebe politikasını belirlemekle yükümlüdür. Bu tür uygulamalarda temel amaç, finansal bilginin ihtiyaca uygun ve güvenilir olmasını sağlamak, ayrıca tutarlılığı korumaktır.

İşletmelerin benzer işlemler için aynı muhasebe politikalarını benimsemeleri ve bunları dönemler boyunca tutarlı bir biçimde uygulamaları beklenir. Tutarlılığın bozulması hem karşılaştırılabilirliği hem de finansal raporların güvenilirliğini zedeler.

Muhasebe politikalarında değişikliğe yalnızca iki durumda gidilebilir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 5.6/a-b):

- ✓ Birincisi, standart kapsamında zorunlu bir değişikliğin yapılması gerektiğinde;
- ✓ İkincisi ise yapılan değişiklikle finansal tabloların daha güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi sunacak hale getirilmesidir.

Genellikle muhasebe politikası değişiklikleri geriye dönük uygulanır (KÜMİ FRS, 2023: 5.7). Bu uygulamada, sanki yeni politika her zaman kullanılmış gibi geçmiş dönem finansal tabloları düzeltilir. Bu düzeltmeler yalnızca kâr veya zarar kalemleriyle sınırlı olmayıp, öz kaynak kalemlerini de kapsar. Geriye dönük uygulama mümkün değilse, ileriye yönelik uygulamaya geçilir.

Standart metninde verilen örneklerde olduğu gibi, bir işletme canlı varlıkların değerleme yöntemini değiştirirse, geçmişe dönük raporlamaları da bu yeni politikaya göre revize etmelidir. Fakat bu tür uygulamalarda pratikte bazı zorluklar ortaya çıkabilir. Bu durumda, değişiklik etkisinin ölçülebildiği en erken dönemden itibaren düzeltme yapılır.

1.5.3. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Muhasebe tahminleri, belirsizlik içeren işlemlerin ölçümüne yönelik yapılan değerlendirmelerdir. Örneğin; şüpheli alacaklar, amortismanlar, kıdem tazminatı karşılıkları gibi kalemler doğası gereği tahmine dayanır (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 5.12).

Tahminlerde yapılan değişiklikler genellikle yeni bilgilere veya tecrübelere dayanır ve geriye değil, ileriye yönelik uygulanır. Bu durum, tahmin değişikliği ile muhasebe politikası değişikliğini ayıran temel farktır. Şayet ayırım net yapılamıyorsa, değişiklik tahmin değişikliği biçiminde kabul edilir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 5.15-16).

1.5.4. Hataların Tespiti ve Düzeltme

Hatalar; matematiksel yanlışlıklar, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgi eksiklikleri veya kasıtlı yanıltmalar gibi durumları kapsar. Bu hatalar cari dönemde fark edilirse hemen düzeltilir. Fakat geçmiş dönemlere aitse, "önemli hata" kapsamında değerlendirilip geriye dönük düzeltilir (KÜMİ FRS, 2023: 5.17; 20).

KÜMİ FRS (2023: 5.22)'de, geriye dönük düzeltmelerde, hatanın etkilediği dönemlere ait finansal tablolar yeniden düzenlenir. Eğer bu mümkün değilse, düzeltme etkisi mümkün olan en erken döneme uygulanır. Bu kapsamda açılış bilançolarında gerekli düzeltmeler yapılır.

Standart metninde MDV amortisman hatalarının düzeltilmesi gibi örneklerle uygulama daha anlaşılır kılınmıştır. Eğer geçmişe yönelik tüm bilgiler tespit edilemiyorsa, düzeltmelerin mümkün olan en erken dönemde ileriye yönelik düzeltme esas alınır.

1.5.5. Açıklama Yükümlülüğü ve Ek Tablolar

KÜMİ FRS (2023: 5.25), yapılan muhasebe politikası değişiklikleri, tahmin değişiklikleri ve hata düzeltmeleri ile ilgili olarak işletmelerin finansal tablo kullanıcılarını bilgilendirmesini zorunlu kılar. Bu kapsamda, bu değişiklik veya düzeltmeden etkilenen finansal tablo kalemleri, ilgili dönemler ve tutarları açıkça belirtilmelidir. Geriye dönük düzeltme veya uygulamaların önemli etkiler yaratması halinde, ek bir finansal durum tablosu da sunulmalıdır.

KÜMİ finansal raporlama sürecinde muhasebe politikaları, tahminler ve hata düzeltmeleri finansal tabloların doğru bir biçimde sunulması açısından kritik öneme sahiptir.

1.6. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

KÜMİ FRS 6.bölümde raporlama döneminden sonraki olaylar yer almaktadır. Standart 6.bölümde; kapsam, raporlama döneminden sonraki olaylar tanımı, düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylar, kâr payı ile işletmenin sürekliliği vardır.

1.6.1. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 6.2-3)'e göre raporlama döneminden sonraki olaylar, iki tarih arasında gerçekleşen gelişmelerdir: finansal tabloların kapsadığı dönemin sonu ile bu tabloların yayımlanmak üzere yönetim organı tarafından onaylandığı tarih. Bu dönem içerisinde gerçekleşen olayların niteliğine göre finansal tablolarda düzeltme yapılması ya da yalnızca açıklama yoluna gidilmesi gerekir. Bu ayrım, olayın işletmenin mevcut finansal durumu üzerindeki etkisinin doğruluğuna bağlıdır.

1.6.2. Düzeltme Gerektiren Olaylar

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkmakla birlikte, raporlama dönemi sonu itibarıyla işletmenin mali durumu hakkında daha fazla bilgi sağlayan olaylar düzeltme gerektiren olaylar biçiminde nitelendirilir. Bu tür olayların temel özelliği, ilgili döneme ait finansal tabloların yeniden değerlendirilmesini gerekli kılacak somut etkiler yaratmasıdır (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 6.5-7)

Örneğin, raporlama döneminde ortaya çıkan bir alacağın şüpheli hale gelmesi durumunda (KÜMİ FRS, 2023: 6.7/b), dönem sonunda bu bilgi henüz mevcut olmayabilir. Fakat, raporlanması sonrası dönemde borçlunun iflas ettiğine ilişkin bilginin edinilmesi halinde, bu durum alacağın değerinin düşürülmesini gerektirir.

Örnek: İşletme, 31.12.2023 tarihinde sona eren döneme ait finansal tablolarını hazırlarken, müşterilerinden biri olan "B" Ltd. şirketinden olan 50.000 TL'lik alacağını şüpheli hale getirmemiştir. Fakat 10.01.2024 tarihinde, "B" Ltd.' in iflas ettiği açıklanmıştır. Bu durumda, işletme ilgili alacak için değer düşüklüğü karşılığı ayırmalı ve finansal tabloları buna göre düzeltmelidir.

KÜMİ FRS' de bu tür olaylar, finansal tabloların "gerçeğe uygun sunum" uygunluğunu sağlamak amacıyla doğrudan finansal tablo kalemlerinde gerekli düzeltmelerin yapılmasını gerektirir.

Bu kategorideki olaylar, işletmenin mali durumu veya performansına ilişkin yeni bir bilgi sunmaktan ziyade, işletmenin gelecekteki faaliyetlerini etkileyen gelişmeleri kapsar. Bunlar raporlama dönemi sonrasında gerçekleşen, fakat raporlama dönemiyle doğrudan bağlantısı olmayan olaylardır. Örneğin (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 6.10);

i. Büyük çaplı bir doğal afetin işletme faaliyetlerini aksatması,
ii. Yeni bir iş ortaklığı ya da birleşme süreci vd.

Bu tür olaylar, finansal tabloların nicel kalemlerinde değişiklik yapılmasını gerektirmez. Fakat işletmenin gelecekteki görünümünü ve sürekliliğini etkileyebileceğinden, dipnotlarda açıklanması beklenir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 6.9). Bu tür açıklamalar, finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerini desteklemek ve şeffaflığı sağlamak açısından büyük önem taşır.

KÜMİ FRS (2023: 6.11) ilgili bölümünde; raporlama dönemi sona erdikten sonra belirlenen kâr payı dağıtımı kararlarının, finansal tablolarda dikkate alınmayacağı ve dipnotlarda açıklanması gereği açıkça belirtilmiştir.

1.6.3. İşletmenin Sürekliliği ve Raporlama Dönemi Sonrası Gelişmeler

Finansal tablolar hazırlanırken "işletmenin sürekliliği" varsayımı temel alınır. Fakat raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar bu varsayımı geçersiz kılacak düzeyde olabilir. Örneğin, işletmenin faaliyetlerine son verme kararı alması, büyük ölçüde finansman kaynağını yitirmesi ya da önemli müşteri portföyünü kaybetmesi gibi gelişmeler, işletmenin gelecekte faaliyetlerine devam edemeyeceği yönünde ciddi şüphe doğurabilir.

Buna göre finansal tablolar artık süreklilik varsayımıyla hazırlanamaz; farklı bir esasa göre hazırlanmalı ve bu durum hem tabloların yapısında hem de dipnot açıklamalarında belirtilmelidir (KÜMİ FRS, 2023: 6.12).

KÜMİ için standart kapsamında raporlama döneminden sonraki olayların sistematik biçimde sınıflandırılması ve ilgili yansımalarının finansal tablolara veya dipnotlara dahil edilmesi önem arz eden konulardandır.

1.7. HASILAT

KÜMİ FRS 7.bölümünde hasılat yer almaktadır. Standart 7.bölümde; kapsam, hasılatın ölçümü, mal ve hizmetlerin takası, mal satışı, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri, tamamlanma yüzdesi yöntemi, faiz, isim hakkı ve kâr payları vardır.

1.7.1. Hasılat ve Kapsamı

KÜMİ FRS 7.bölüm; hasılatın tanımlanması, ölçülmesi ve finansal tablolara yansıtılmasıyla ilgili özel hükümleri içermektedir.

KÜMİ FRS (2023: 7.1-2) kapsamında **hasılat**, "*işletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde mal satışlarından, hizmet sunumlarından, işletme yüklenicisi olduğu inşa sözleşmelerinden, işletmenin belirli varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı"* gibi *"işletmenin diğer faaliyetlerden elde ettiği gelirdir."* Bu tanım, yalnızca gelirleri değil, aynı zamanda indirilecek satış iadeleri, ıskontolar vb. düzeltmeleri de göz önünde bulundurur. Standart, büyük ölçekli muhasebe standartlarının karmaşık yapısından farklı olarak hasılatın yalnızca gerçekleşmiş ve ölçülebilir nitelikteki unsurlarını dikkate alır. Bu çerçevede, işlemin niteliği gereği hasılatın tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

1.7.2. Hasılatın Ölçümü

KÜMİ FRS (2023: 7.4) hasılatı, *"işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir"* biçiminde tanımlamıştır. *"Hasılat, taraflar arasında yapılan sözleşme kapsamında satış ıskontoları düşüldükten sonra tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel esas alınarak ölçülür"*. Alınan veya alınacak bedelin GUD üzerinden ölçülür. Bu kapsamda, hasılatın brüt tutarı değil, işletmenin ekonomik fayda sağladığı net tutar esas alınır. Mal veya hizmet karşılığında alınan bedelin peşin ya da vadeli olması, ıskonto veya satış sonrası teşviklerin uygulanması gibi durumlar, GUD belirlenmesinde dikkate alınmalıdır (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 7.5-6).

Örneğin, 10.000 TL tutarındaki bir satışa %10 ıskonto uygulandığında, muhasebeleştirilecek hasılat tutarı 9.000 TL olacaktır. Bu durum, KÜMİ FRS

ihtiyatlılık ve gerçeğe uygun sunumu ile uyumludur.

KÜMİ FRS (2023), hasılatın kaydedileceği zamanı, işlemin türüne göre belirlemiştir:

- ✓ **Mal Satışlarında** (7.13-14): Hasılat, malın mülkiyeti müşteriye geçtiğinde ve ekonomik fayda elde etme olasılığı oluştuğunda kaydedilir. Bu genellikle teslimat anında gerçekleşir.
- ✓ **Hizmet Sunumlarında** (7.17): Hasılat, hizmetin sunulma sürecine göre kademeli olarak veya tamamlandığında muhasebeleştirilir.
- ✓ **İnşa Sözleşmeleri** (7.21-22):

"İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir. Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi yöntemi (Bkz. 7.30) kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır."

- ✓ **Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payı gibi Diğer Hasılatlar** (7.42): Bu tür hasılatlar, elde edilme hakkı doğduğunda ve gelir elde etme olasılığı bulunduğunda muhasebeleştirilir.

Bu ayrım, özellikle farklı gelir kaynaklarına sahip işletmelerin hasılatlarının doğru sınıflandırılması açısından büyük önem taşır.

KÜMİ için hasılat, finansal tabloların doğruluğu ve kararlara etkisi açısından önem arz eden konulardandır.

1.8. STOKLAR

KÜMİ FRS 8.bölümünde stoklar yer almaktadır. Standart 8.bölümde; kapsam, stok ölçümü, stokların maliyetinin belirlenmesi, maliyet ölçüm teknikleri ve hesaplama yöntemleri, stoklarda değer düşüklüğü, gider olarak finansal tablolara alma vardır.

1.8.1. Stoklar ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 8.2)'ye göre **stoklar;**

(a) olağan faaliyetler çerçevesinde satılmak üzere elde tutulan,

(b) satılmak üzere üretilmekte olan veya

(c) *üretim ya da hizmet sunumu sürecinde kullanılacak hammadde ve malzemeleri*

içeren varlıklar" biçiminde tanımlanmaktadır. Fakat bu tanımın kapsamadığı iki önemli stok grubu vardır: inşa sözleşmeleri ve tarımsal faaliyet kapsamındaki stoklar (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 8.3). Çünkü bu gruplar, KÜMİ FRS ilgili diğer bölümlerinde ayrıca ele alınmıştır.

1.8.2. Stokların Ölçümü ve Stok Maliyeti

Stoklar, **maliyet bedeli** ile ölçülmektedir (KÜMİ FRS, 2023: 8.4). Stokların maliyeti (8.6), aşağıdaki kalemleri içerir:

- **Satın alma maliyetleri (**8.7): Mal bedeli, ithalat vergileri, taşıma, sigorta vb. doğrudan stoklarla ilişkili giderleri kapsar. Alım ıskontoları vb. indirimler bu maliyetlerden düşülür.
- **Dönüştürme maliyetleri** (8.11): Direkt işçilik giderleri ile sabit ve değişken genel üretim giderlerini kapsar.
- **Diğer maliyetler** (8.11): Stokları mevcut konumuna ve durumuna getirmek için zorunlu olan diğer giderleri kapsar.

Hizmet işletmelerinde stok, tamamlanmamış fakat geri kazanılabilir maliyeti olan hizmet süreçlerini kapsar. Yalnızca hizmetin sunulmasına ilişkin doğrudan giderler hizmet stok maliyetine dahil edilir.

Genel yönetim ve satış giderleri stok maliyetine dahil edilmez (8.14-15).

Eğer stok kısa vadede kredili olarak alınmışsa vade farkı ayrılmaz. Fakat uzun vadeli borçlarda vade farkı ayrıştırılır. Mikro işletmelerde bu ayrıştırma şartı aranmaksızın, toplam tutar stok maliyeti kabul edilir (KÜMİ FRS, 2023:8.8.-9).

KÜMİ FRS (2023: 8.17)) stok maliyetlerinin belirlenmesinde ölçüm tekniği biçiminde aşağıdaki yöntemlerin kullanılmasına izin verir:

- **Fiili maliyet yöntemi:** Gerçekleşen her bir tutarın stok maliyetine dahil edilmesidir.
- **Standart maliyet yöntemi:** Geçmiş tecrübeler ve tahminlere dayanan maliyetlerdir. Gerçek maliyetlere yakın olması gerekir.
- **Perakende yöntemi:** Stokların satış fiyatından uygun bir brüt kâr

marjı çıkarılarak maliyet belirlenir.

Stokların giriş çıkışında maliyet hesaplama yöntemleri ise (KÜMİ FRS, 2023: 8.18):

- İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet

yöntemlerinden biri kullanılabilir. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) yöntemi kabul edilmez. Bu yöntemin kabulünün olmaması enflasyon düzeltmesi uygulaması ile örtüşmektedir.

1.8.3. Stok Değer Düşüklüğü

Her raporlama dönemi sonunda stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadıkları değerlendirilir. Stoklar satıldığında, ilgili maliyet giderleştirilerek "Satışların Maliyeti" kaleminde raporlanır. Eğer daha önce muhasebeleştirilmiş bir değer düşüklüğü zararının sebepleri ortadan kalkmışsa, bu zarar iptal edilebilir. Fakat stok değeri, maliyetini aşamaz (KÜMİ FRS, 2023: 8.20-21).

KÜMİ için stoklar, finansal tabloların doğruluğu ve kararlara etkisi açısından önem arz eden konulardandır.

1.9. TARIMSAL FAALİYETLER

KÜMİ 9.bölümünde, tarımsal faaliyetler yer almaktadır. Standart 9.bölümde; kapsam, tanımlar, finansal tablolara alma ve ölçüm, GUD belirlenmesi vardır.

1.9.1. Tarımsal Faaliyetler ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 9.1.-2) 9.bölümü, **tarımsal faaliyetlerin** muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. Bu düzenleme, yalnızca hasat öncesi süreci ve canlı varlıkları kapsamakta; hasat sonrası elde edilen tarımsal ürünler ve bu ürünlerden mamul üretimi ise 8.Bölüm (Stoklar) kapsamında ele alınmaktadır. Dolayısıyla bu bölüm, tarımsal üretim sürecinde biyolojik dönüşümün yönetilmesine odaklanmaktadır. Hasattan sonra ürünün ticari mal ya da mamul niteliği kazanmasıyla birlikte muhasebe işlemleri stok hükümleri çerçevesinde yürütülür.

KÜMİ FRS (2023: 9.3)'de yer alan temel kavramlar, tarımsal faaliyetlerin diğer üretim faaliyetlerinden ayrılmasını sağlar. **Tarımsal faaliyet**, **canlı varlıkların** (örneğin hayvan veya bitkiler) biyolojik dönüşüm sürecinin ve hasadın, satmak veya tarımsal ürüne ya da ek canlı varlıklara dönüştürmesinin yönetilmesiyle ortaya çıkan bir faaliyettir. Bu dönüşüm; büyüme, bozulma, üretim ve döllenme gibi doğal süreçleri içerir. **Tarımsal ürün** ise bu süreçlerin sonunda hasat edilen varlıkları ifade eder. Örneğin koyundan elde edilen yün, sığırdan elde edilen karkas et veya pamuk bitkisinden hasat edilmiş pamuk, tarımsal ürün olarak kabul edilmektedir. Fakat bu ürünlerin iplik, kumaş, peynir gibi işlenmiş halleri mamul olup, stok kapsamına girer.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, faaliyetlerin yönetilip yönetilmediğidir. Örneğin doğadan toplanan bitkiler veya avlanan hayvanlar tarımsal faaliyet sayılmaz; zira burada üretim süreci işletme kontrolü dışında gelişmektedir. Oysa balık çiftlikleri veya seralarda yapılan üretimler yönetilen tarımsal faaliyetlerdir.

1.9.2. Canlı Varlıkların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm

Canlı varlıklar, ilk kez finansal tablolara alınırken iki yöntemden biriyle ölçülür: maliyet yöntemi ya da GUD yöntemi. İşletmeler, canlı varlık türlerine göre bu yöntemlerden birini seçebilir (KÜMİ FRS, 2023: 9.5-7):

- **Maliyet Yöntemi:** Canlı varlıklar, edinim maliyeti üzerinden kaydedilir ve bu değerden zamanla birikmiş amortisman ile değer düşüklüğü zararları indirilerek raporlanır. Bu yöntem, değerleme sürecinde daha az belirsizlik içerdiğinden bazı küçük işletmeler tarafından tercih edilir.
- **GUD Yöntemi:** Bu yöntemde, canlı varlıklar satış maliyetleri düşüldükten sonra GUD ile muhasebeleştirilir. Bu değerleme hem ilk kayıtta hem de her raporlama döneminde güncellenir. Elde edilen kazanç veya kayıplar doğrudan Kâr veya Zarar Tablosu'na yansıtılır.

Eğer GUD belirlenmesi, aşırı maliyet ya da çaba gerektiriyorsa, o varlık için maliyet yöntemi uygulanır. Fakat koşullar değişir ve GUD makul bir biçimde belirlenebilir hale gelirse, bu değerleme esas alınarak muhasebe kayıtlarına yansıtılır

(Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 9.8).

Tarımsal ürünler (KÜMİ FRS, 2023: 9.9); hasat anında, satış maliyetleri düşülmüş GUD ile ölçülür. Bu ölçüm sonucunda ortaya çıkan kazanç veya kayıplar doğrudan kâr ya da zarara yansıtılır. Hasat anında belirlenen bu değer, sonraki stok muhasebesi işlemleri için maliyet bedeli olarak kabul edilir. Bu sayede tarımsal ürünlerin hem tarımsal faaliyet süreci hem de stok süreci bütünsel bir yaklaşımla izlenebilir.

GUD, mümkünse aktif bir piyasa fiyatı üzerinden belirlenir. Birden fazla piyasaya erişimin mümkün olduğu durumlarda, işletmenin satış yapmayı planladığı piyasa esas alınır. Aktif piyasa yoksa, alternatif değerleme yöntemleri devreye girer (KÜMİ FRS, 2023: 9.10):

- En yakın tarihteki piyasa işlem fiyatları,
- Benzer varlıklara ait piyasa fiyatları (düzeltmeler yapılarak),
- İlgili sektör ölçütleri (örneğin hektar başına verim veya hayvan başına ortalama et verimi gibi).

KÜMİ için özellik arz eden konulardan birisi de tarımsal faaliyetlerin ölçümüdür.

1.10. FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

KÜMİ FRS 10.bölümde, finansal araçlar ve özkaynaklar yer almaktadır. Aynı zamanda bu bölüm BOBİ FRS' in ilke ve tanımlarına da referanslar içermektedir. Standart 10.bölümde; kapsam, tanımlar, finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara alınması, ölçümü, finansal tablo dışı bırakılması, değer düşüklüğü, işletmenin kendi özkaynak araçları vardır.

1.10.1. Finansal Araçlar ile Öz kaynaklar ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023) 10.bölümde **finansal araçlar** üç temel kategoriye ayrılmıştır: finansal varlıklar, finansal yükümlülükler ve öz kaynak araçları. *"Finansal araç, bir taraf için finansal varlık oluştururken, diğer taraf için bir finansal yükümlülük veya öz kaynak aracı oluşturan sözleşmeler"* bütünüdür (KÜMİ FRS, 2023: 10.4). Buna göre;

(a) **Finansal varlıklar** (10.5), bir işletmenin sahip olduğu nakit, başka işletmelerin öz kaynak araçları veya başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alma hakkı doğuran sözleşmelerdir. Buna ticari alacaklar, tahviller, banka mevduatları örnek verilebilir.

(b) **Finansal yükümlülükler** (10.6), başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verme yükümlülüğü doğuran sözleşmelerden oluşur. Alınan banka kredileri, borç senetleri ve ticari borçlar bu grupta değerlendirilir.

(c) **Öz kaynak araçları** (10.7), işletmenin tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra kalan varlıkları üzerinde hak sağlayan sözleşmelerdir.

1.10.2. Finansal Araçlar ile Öz kaynakların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm

Finansal varlık ve yükümlülükler*, bunlara ilişkin sözleşmeye taraf olunduğu anda finansal tablolara alınır*. Bu varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırılması sırasında sözleşmenin özü esas alınır ve BOBİ FRS ile uyumlu biçimde değerlendirilir (KÜMİ FRS, 2023: 10.8-9).

(a) **İlk Ölçüm** (10.19-20): İlk ölçümde, finansal tablolara alınırken finansal araçların işlem fiyatı esas alınır. Borçlanma araçlarında (örneğin banka kredileri) bu fiyat, borçlanılan ya da ödenen bedeldir. Alım-satım sırasında oluşan işlem maliyetleri ise doğrudan kâr veya zarara yansıtılır.

(b) **Sonraki Ölçüm** (10.22-25; 27): Finansal araçlar sonraki dönemlerde etkin faiz yöntemi esas alınarak ölçülür. Bu yöntemde sabit faiz oranı ile finansal aracın defter değeri üzerinden faiz geliri ya da gideri hesaplanır. Değişken faizli araçlar için ise cari faiz oranları esas alınır. Finansal yükümlülüklerde yeni tahminler olduğunda, defter değeri yeniden hesaplanır ve ortaya çıkan farklar kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır.

(c) **Alacak ve Borçlar** (10.13-15): Kısa vadeli alacak ve borçlar tahsil ya da ödeme tarihine kadar ıskonto edilmemiş tutarlarıyla ölçülürken, uzun vadeli işlemler için ıskonto edilmiş değer esas alınır. Mikro işletmelerin tüm alacak ve borçları ıskonto edilmeksizin değerlenir.

(d) **Borçlanma Araçları:** "Borçlanma aracı, borç verene sözleşme

hükümlerince sabit ya da değişken getiri sağlayan finansal araç" (KÜMİ FRS, 2023: 10.17) olup, standartta sabit faizli bir banka kredisinin yıllık faiz giderinin sabit oranla hesaplanmasına ilişkin örnek (10.26), sabit faiz oranı ile hesaplanan faizlerin her yıl azaldığını ve kalan borcun da buna göre azaldığını göstermektedir. Bu örnek, etkin faiz yönteminin uygulamasını basit ve anlaşılır biçimde ortaya koymaktadır.

(e) **Öz kaynak Araçları** (10.28-29): Öz kaynak araçları da borsada işlem görenler ve görmeyenler olarak iki gruba ayrılarak farklı muhasebe ilkeleriyle değerlendirilmektedir:

- Borsada işlem gören öz kaynak araçları, piyasa değerleri ile ölçülür ve değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılır.
- İşlem görmeyen öz kaynak araçları ise maliyet bedelinden ölçülür ve varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek finansal tablolarda gösterilir.

(f) **Diğer Finansal Araçlar** (10.30): Bu gruba varlığa dayalı menkul kıymetler, türev araçlar ve kredi taahhütleri gibi unsurlar girmekte olup BOBİ FRS' in ilgili hükümlerine atıf yapılmaktadır.

GUD ile ölçülmeyen finansal varlıklarda değer düşüklüğü oluştuğuna ilişkin gözlemlenebilir kanıtlar olması durumunda, bu zararlar finansal tablolara yansıtılır. Alacakların tahsilinin zorlaştığı durumlarda makul gerekçelere dayalı karşılık ayrılması zorunludur (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 10.16, 10.31.-37).

KÜMİ FRS 10.Bölüm, finansal araçlar ve öz kaynakların muhasebeleştirilmesinde sadeleştirilmiş, fakat işlevsel bir çerçeve sunmaktadır.

1.11. MADDİ DURAN VARLIKLAR

KÜMİ FRS 11.bölümü, **Maddi Duran Varlıklar (MDV)** yer almaktadır. Standart 11.bölümde; kapsam, finansal tablolara alma ve ölçüm, sonraki ölçüm ile finansal tablo dışı bırakma vardır.

1.11.1. Maddi Duran Varlıklar ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 11.3)'e göre **MDV**, *"birden fazla dönem boyunca kullanılmak üzere edinilen, fiziksel niteliğe sahip ve mal veya hizmet üretiminde, başkalarına kiralanmasında ya da idari faaliyetlerde kullanılan varlıklar"* biçiminde tanımlanır. Tarımsal faaliyetlere konu olan canlı varlıklar (11.2) ise bu kapsam dışında bırakılmıştır. Ayrıca, kira geliri ya da değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan taşınmazlar da bu kapsamda yer alabilmekle birlikte, işletmelere bu varlıkları BOBİ FRS' in 13.Bölümü uyarınca 'Yatırım Amaçlı Gayrimenkul' biçiminde sınıflandırma hakkı tanınmaktadır. Bu, KÜMİ FRS (2023: 11.4)' in esneklik içeren ve muhasebe politikası seçimine dayalı bir yaklaşım benimsediğini göstermektedir.

1.11.2. Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm

MDV finansal tablolara ilk kez **maliyet bedeli**yle alınır. Bu maliyet, satın alma fiyatı, satın alma işlemine bağlı doğrudan giderler ve varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesine yönelik doğrudan maliyetlerden oluşur. Bu kapsamda nakliye, montaj, noter ve mahkeme giderleri gibi maliyetler de varlığın maliyetine dâhil edilir (KÜMİ FRS, 2023: 11.5-7). Bu düzenleme, uluslararası muhasebe ilkeleriyle uyumlu olup, işletmenin gerçeğe uygun bir ilk değerleme yapmasını sağlar. Fakat yalnızca gelecekte ekonomik fayda sağlayacak yenileme ve geliştirme harcamaları varlık maliyetine dâhil edilirken, olağan bakım- onarım giderleri doğrudan gider olarak yazılmalıdır (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 11.8-9).

KÜMİ FRS, sonraki ölçümde işletmelere **maliyet ya da yeniden değerleme yöntemleri**nden birini seçme imkânı tanır. Maliyet yönteminde, varlıklar maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülürken, yeniden değerleme yönteminde varlıklar GUD ile ölçülür ve belirli periyotlarla yeniden değerlemeye tabi tutulur (KÜMİ FRS, 2023: 11.16-18).

Yeniden değerleme işlemlerinin uzman kişilerce yapılması ve değerleme sonuçlarının dipnotlarda açıklanması zorunluluğu, şeffaflık ve güvenilirlik açısından önemlidir. Ayrıca, yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değer artışı veya azalışı, öz kaynaklar "Yeniden Değerleme Değer Artışları" veya gelir/gider kalemleri

aracılığıyla raporlanır (KÜMİ FRS, 2023: 11.19; 11.21-22).

1.11.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman ve Değer Düşüklüğü

Amortisman uygulaması, MDV sistematik biçimde giderleştirilmesini sağlayan temel muhasebe uygulamalarındandır. KÜMİ FRS de her MDV için amortisman ayrılması zorunludur. Fakat arsa ve araziler gibi sınırsız faydalı ömre sahip varlıklar amortismana tabi değildir. Faydalı ömür, gerçekçi tahminlere dayanarak belirlenmeli; beklenmedik gelişmeler karşısında ise revize edilmelidir. Ayrıca doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarına dayalı amortisman yöntemleri arasından seçilen yöntemin tutarlılığı da esas alınmalıdır. Standardın bu kapsamda kıst amortisman uygulamasını öngörmesi, muhasebe sürecine dönemsel doğruluk kazandırmaktadır (KÜMİ FRS, 2023: 11.24-26; 11.28-31).

Her raporlama dönemi sonunda, MDV değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme, Standardın 16.Bölümü uyarınca yapılır ve değer düşüklüğü olması hâlinde ilgili zarar finansal tablolara yansıtılır. Ayrıca, varlığın kaybı veya hasarı durumunda alınacak tazminatlar, fakat tahsil edilebilirlik kesinleştiğinde gelir olarak kaydedilebilir (KÜMİ FRS, 2023: 11.35-36).

KÜMİ için MDV düzenlemeleri önemlidir.

1.12. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

KÜMİ FRS 12.bölüm, **Maddi Olmayan Duran Varlıkların (MODV)** yer almaktadır. Standart 12.bölümde; kapsam, finansal tablolara alma ve ölçüm, sonraki ölçüm ile finansal tablo dışı bırakma vardır.

1.12.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 12.3)'e göre **MODV,** *"fiziksel niteliği bulunmayan, fakat tanımlanabilir nitelikte olan parasal olmayan varlıkları"* ifade etmektedir. Tanımlanabilirlik ya varlığın diğer varlıklardan ayrılabilir olmasına ya da bir sözleşme ya da yasal hakka dayanmasına bağlıdır. Bu kapsamda bilgisayar yazılımları, patentler, telif hakları, lisanslar vb. unsurlar örnek olarak verilebilir.

Bu bölüm (12.2), işletme birleşmelerinde ortaya çıkan şerefiye, finansal varlıklar ve satış amacıyla elde tutulan MODV kapsam dışında bırakmaktadır. Dolayısıyla değerlendirmenin sınırları, standart içerisinde açıkça tanımlanarak uygulayıcılara açıklık sağlanmıştır.

İşletme tarafından geliştirilen yazılım, teknoloji, formül gibi MODV muhasebeleştirmeye konu olabilmektedir. Bu süreçte yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı varlık biçiminde kayda alınır. Varlık olarak tanınan harcamalar; prototip üretimi, test giderleri, personel ücretleri, tescil giderleri gibi maliyetleri kapsar (12.3; 12.10). Fakat, geliştirme süreci sonucunda ekonomik fayda sağlayacak bir varlık oluşmadığı durumda, daha önce aktifleştirilen harcamalar da dâhil olmak üzere tüm maliyetlerin kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 12.10-11). Bu tür durumlar, finansal raporlamada gerçeğe uygunluk gereğidir.

1.12.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm

MODV finansal tablolara ilk defa alındığında **maliyet bedeli**yle ölçülür. Bu maliyet, satın alma bedelinin yanı sıra ilgili varlığın kullanımına hazır hale getirilmesine kadar yapılan ve doğrudan ilişkilendirilebilen harcamaları da kapsar. Örneğin, ithalat vergileri, noter ve mahkeme giderleri, tescil ücretleri ve test maliyetleri maliyete dâhil edilebilecek unsurlar arasında yer almaktadır (KÜMİ FRS, 2023: 12.4-7).

KÜMİ arasında farklı ölçüm kriterleri getirmesi dikkat çekicidir. Küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli satın alımlarda ödenen tutar üzerinden ölçüm yapılırken, bir yıldan uzun vadeli işlemlerde vade farkı ayrıştırılarak peşin değer esas alınır. Mikro işletmelerde ise ölçüm, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan ödenen veya ödenecek tutar üzerinden gerçekleştirilir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 12.8-9). Bu düzenleme, ölçek bazlı uygulama kolaylığı sağlamakta ve muhasebe işlemlerinde sadeleştirme amacı gütmektedir.

MODV, ilk kayıt sonrası birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülerek maliyet bedeliyle ölçülmeye devam edilir. İtfa süreci, varlığın kullanımına hazır hale

geldiği tarihte başlar ve faydalı ömrü süresince sistematik olarak gerçekleştirilir (KÜMİ FRS, 2023: 12.16-17). İtfa süresinin belirlenmesinde, varlıktan sağlanacak ekonomik faydaların süresi dikkate alınmakta; bu süreç doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi veya üretim miktarına dayalı yöntem ile uygulanabilmektedir (12.21-22).

Faydalı ömrü tahmin edilemeyen varlıklar için ise 5 ila 10 yıl arasında bir itfa süresi belirlenmesi gerekmektedir. Bu tür varlıklarda kalıntı değerin sıfır olarak alınması zorunludur. Ayrıca, herhangi bir değişiklik (örneğin; teknolojik gelişme, piyasa şartlarında değişiklik) olması durumunda itfa süresi ve yöntemi yeniden gözden geçirilir ve bu değişiklikler muhasebe tahmini olarak değerlendirilir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 12.25; 23).

1.12.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa ve Değer Düşüklüğü

MODV her raporlama döneminde değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı kontrol edilir. Bu amaçla Standardın 16.bölümündeki hükümler uygulanır. Ekonomik fayda sağlamayan veya elden çıkarılan varlıklar finansal tablolardan çıkarılır ve bu işlemden kaynaklanan kazanç veya kayıplar Kâr veya Zarar Tablosu'nda raporlanır (KÜMİ FRS, 2023: 12.27-29).

1.13. KİRALAMALAR

KÜMİ FRS 13.bölümde kiralama yer almaktadır. Standart 13.bölümde; kapsam, tanımlar, kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiracı ve kiraya veren tarafından finansal tablolara alınması ve ölçümü vardır.

1.13.1. Kiralamalar ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 13.4) 13.bölüme göre *"**kiralama**, kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, belirli bir süre için ve belirli bir bedel karşılığında kiracıya devrettiği sözleşmeler"* biçiminde tanımlanır. Kiralama sözleşmeleri, kullanım hakkının devredildiği ve bu varlıkla ilgili önemli hizmetlerin sağlanmasının talep edilebildiği durumları kapsar. Fakat doğal kaynakların kullanımı, lisans

sözleşmeleri ve ekonomik açıdan dezavantajlı bazı faaliyet kiralamaları bu kapsamın dışında tutulmuştur (KÜMİ FRS, 2023: 13.2-3).

1.13.2. Finansal Kiralamaların Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm

Kapsam dahilinde değerlendirilen kiralama türleri **finansal kiralama ve faaliyet kiralaması** olmak üzere iki ana gruba ayrılır. Kiralama süresi boyunca varlıkla ilgili risk ve getirilerin büyük ölçüde kiracıya devredildiği durumlarda 'finansal kiralama'dır. Aksi durumda ise faaliyet kiralamasıdır (KÜMİ FRS, 2023: 13.5-7).

Kiralama işlemlerinin doğru bir biçimde sınıflandırılması, muhasebeleştirme sürecinde büyük önem taşır. KÜMİ FRS (2023: 13.9/a-d), finansal kiralamanın belirlenebilmesi için aşağıdaki koşullardan birinin sağlanmasını yeterli görür:

(a) Mülkiyetin kiralama süresi sonunda kiracıya devredilmesi
(b) Kiracıya, varlığı GUD satın alma hakkı verilmesi ve bu hakkın kullanılması olasılığının yüksek olması
(c) Kiralama süresinin, varlığın ekonomik ömrünün %80'inden fazlasını kapsaması
(d) Kira ödemelerinin bugünkü değerinin, varlığın GUD %90'ından fazlasına ulaşması
(e) Kiralanan varlığın yalnızca kiracı tarafından kullanılabilecek özel bir yapıda olması.

Bu kriterler, finansal kiralama sınıflandırması için objektif bir temel oluşturmakta ve finansal tabloların gerçeğe uygun biçimde hazırlanmasını sağlamaktadır. Örneğin; yalnızca kiracıya özgü tasarlanmış bir makine veya taşınmazın kiralanması durumunda, bu durum risklerin ve getirilerin büyük ölçüde kiracıya devredildiği anlamına gelir ve finansal kiralama olarak değerlendirilir.

Kiracı açısından ele alındığında;

(a) **Finansal Kiralama durumunda:** Kiracı, finansal kiralamaya konu varlığı, sözleşme başlangıcında ya GUD ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden muhasebeleştirir. Varlığın türüne göre finansal durum tablosunda uygun kalemde yer alır. Kira ödemeleri ise anapara ve finansman gideri olarak ayrıştırılır ve borcun kalan kısmı sabit

faiz oranı ile dönemlere yayılır. Ayrıca, kiracı, varlığı amortismana tabi tutar ve eğer kiralama süresi sonunda mülkiyetin devri kesin değilse, amortisman süresi olarak kiralama süresi veya ekonomik ömrün kısa olanı esas alınır (KÜMİ FRS, 2023: 13.12; 13.16-17). Bu kapsamda, finansal kiralamalar, bilançoda hem bir varlık hem de bir yükümlülük olarak yer almakta ve işletmenin finansal pozisyonunu önemli ölçüde etkilemektedir.

(b) **Faaliyet Kiralaması durumunda**: Kiracı, faaliyet kiralamasına ilişkin kira ödemelerini, eşit tutarlarda, kiralama süresi boyunca gider olarak Kâr veya Zarar Tablosu'na yansıtır (KÜMİ FRS, 2023: 13.18). Bu yöntemin uygulaması, genellikle küçük ve kısa vadeli kiralama işlemleri için tercih edilmektedir.

Kiraya Veren açısından ele alındığında;

(a) **Finansal Kiralama durumunda**: Kiraya veren, kiralanan varlığı bilançosundan çıkarır ve varlığın GUD ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamını, finansal alacak olarak finansal tablolara yansıtır (KÜMİ FRS, 2023: 13.19). Bu durum, kiraya veren açısından varlık kullanım hakkının devri sebebiyle ekonomik kaynakta bir azalma ve buna karşılık gelecekte tahsil edilecek kira gelirleri sebebiyle alacak hakkı yaratır.

Kiraya verenin üretici ya da satıcı konumunda olduğu durumlarda ise, finansal kiralama işlemi satış gibi değerlendirilir ve hasılat, GUD ya da indirgenmiş kira ödemeleri üzerinden belirlenir. Bu tür işlemlerde satış karı, piyasa faiz oranı dikkate alınarak sınırlandırılabilir (KÜMİ FRS, 2023: 13.22; 13.26).

(b) **Faaliyet Kiralaması durumunda**: Kiraya veren faaliyet kiralamasında ise kira gelirlerini doğrusal biçimde (eşit tutarlarda) muhasebeleştirir. Kiraya konu varlık bilanço içinde kalmaya devam eder ve amortisman ile değer düşüklüğü testlerine tabi tutulur (KÜMİ FRS, 2023: 13.27-29). Bu tür kiralamalar, işletmenin sürekli gelir üretimini sürdürmesine imkân tanır.

KÜMİ FRS 13.bölüm, kiralama işlemlerine ilişkin uygulamaları açıklamaktadır.

1.14. DEVLET TEŞVİKLERİ

KÜMİ FRS 14.bölümde devlet teşvikleri yer almaktadır. Standart 14.bölümde; kapsam, finansal tablolara alma ve ölçüm vardır.

1.14.1. Devlet Teşvikleri ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 14.2) Bölüm 14'e göre **devlet teşvikleri**, *"işletmelerin faaliyet konularıyla ilgili belirli şartları yerine getirmeleri karşılığında sağlanan kaynak transferleridir."* Buradaki temel amaç, teşvik aracılığıyla belirli ekonomik faydaların sağlanmasıdır. Fakat, kamuya açık yollar veya altyapı hizmetleri gibi dolaylı katkılar teşvik kapsamında değerlendirilmemektedir.

Ayrıca, teknik danışmanlık gibi değer atfedilemeyen yardımlar ve ticari işlemlerle karışan nitelikteki destekler de bu kapsamın dışında tutulmuştur. Kapsam dışı kalan bir diğer unsur ise vergisel teşviklerdir. Vergi oranları, istisnalar, indirimler gibi unsurlar doğrudan bu bölümle ilişkilendirilmemekte, vergisel düzenlemelerle birlikte ele alınmaktadır. İlginç ve önemli bir detay, yalnızca devletten gelen yardımların değil, benzer nitelikteki özel veya tüzel kaynaklı teşviklerin de aynı muhasebe ilkelerine göre değerlendirilmesidir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 14.3-5). Bu hüküm, standartları kapsayıcılığını ve kıyasen uygulama yeteneğini gösterir.

1.14.2. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm

KÜMİ FRS (2023: 14.6/a-b), devlet teşviklerinin finansal tablolara alınmasını iki ana kategoriye ayırır:

> *(a)* **Koşulsuz Teşvikle**r: *İşletmenin herhangi bir ek performans şartını yerine getirmesi gerekmeyen veya bu şartları daha önceden yerine getirmiş olduğu durumlarda, teşvikler alındığı anda doğrudan kâr veya zarara yansıtılır.*
> (b) **Koşullu Teşvikler:** *İşletmenin gelecekte bazı performans şartlarını yerine getirmesi gerektiğinde, bu şartlar gerçekleşene kadar ilgili teşvikler Finansal Durum Tablosu'nda "Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları" kaleminde sınıflandırılır.* Şartlar sağlandığında ise kâr veya zarara aktarılır.

Bu yaklaşım dönemsellik kavramına uygundur. Teşviklerin finansal tablolara etkisi, yalnızca alındığı dönemde değil, ilgili performans koşullarının gerçekleştiği dönem itibarıyla değerlendirilmektedir. Böylece, işletmenin gerçek performansı ile mali destekler arasında tutarlı bir ilişki kurulmuş olur.

Teşviklerin ölçümüne ilişkin alınan varlığın GUD esas alınır (KÜMİ FRS, 2023: 14.7). GUD belirlenmesi, özellikle ayni yardımlar veya hizmet transferleri gibi parasal olmayan teşviklerde daha da önem kazanmaktadır. Teşviklerin GUD ile ölçülmesi, standardın uluslararası muhasebe ilkeleri ile uyumlu olduğunu da göstermektedir. Fakat uygulamada, küçük işletmeler bu değerlemeleri yapmakta zorlanabilir.

1.15. BORÇLANMA MALİYETLERİ

KÜMİ FRS 15.bölümde borçlanma maliyetleri yer almaktadır. Standart 15.bölümde; kapsam ve finansal tablolara alma vardır.

1.15.1. Borçlanma Maliyetleri ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 15.2) Bölüm 15'e göre *"**borçlanma maliyetleri**, borçlanmaya ilişkin katlanılan faiz ve diğer maliyetleri kapsar".* Bunlar, işletmenin borçlanma kaynaklarını kullanması sebebiyle ödemekle yükümlü olduğu finansal maliyetlerdir.

1.15.2. Borçlanma Maliyetlerinin Finansal Tablolara Alınması

Standart kapsamında "*stokların, MDV ve MODV maliyetine dâhil edilmesi öngörülen borçlanma maliyetleri dışında kalan borçlanma maliyetleri"* tümü ortaya çıktığı finansal raporlama döneminde kâr veya zarara yansıtılarak finansal tablolara aktarılır (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 15.3).

KÜMİ FRS Bölüm 15, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda KÜMİ uygun, sade ve pratik bir çerçeve sunmaktadır.

1.16. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

KÜMİ FRS 16.bölümde varlıklarda değer düşüklüğü yer almaktadır. Standart 16.bölümde; kapsam, genel ilke, değer düşüklüğü göstergeleri, satış maliyetleri düşülmüş GUD, değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması, zararının iptali vardır.

1.16.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Kapsamı

Standardın bu bölümü, varlıkların raporlama dönemi sonunda gerçek durumunu yansıtacak biçimde değerlerinin gözden geçirilmesi ve gerekli görüldüğünde değer düşüklüğü zararlarının finansal tablolara yansıtılması sürecini kapsamaktadır.

Fakat burada özellikle stoklar, finansal varlıklar ve tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların değer düşüklüğü ayrı düzenlemeler değerlendirildiğinden, bu varlıklar bu bölümün kapsamı dışındadır (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 16.1-2).

1.16.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğü İlke ve Göstergeleri

KÜMİ FRS (2023: 16.3)'e göre her finansal raporlama döneminin sonunda işletmeler, ellerinde bulunan **varlıkların değer düşüklüğü**ne uğrayıp uğramadığını değerlendirmek zorundadırlar. Bu değerlendirme, varlığın defter değerinin, varlığın satış maliyetleri düşülmüş GUD ile karşılaştırılması suretiyle yapılır. Eğer varlığın defter değeri bu GUD' den yüksek ise, varlıkta değer düşüklüğü olduğu kabul edilerek gerekli muhasebe kayıtları yapılır.

Bu yaklaşım, varlıkların finansal tablolarda aşırı değerlenmesinin önüne geçmeyi ve finansal tabloların gerçekçi, güvenilir ve işletmenin ekonomik durumu ile uyumlu olmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

Bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını gösteren belirli durumlar ve göstergeler KÜMİ FRS (2023: 16.4/a-f)'te açıkça belirtilmiştir. Bu göstergeler arasında piyasa değerinde beklenmedik düşüşler, fiziksel hasar durumları (örneğin yangın, deprem gibi afetler), piyasa koşullarındaki olumsuz değişiklikler, ekonomik performansın kötüleşmesi, varlığın atıl hale gelmesi veya yeniden yapılandırma

planlarının varlığı sayılabilir.

Belirtilen bu tür göstergelerin varlığı, işletmenin varlığın ekonomik faydasının azaldığını veya gelecekte beklenen ekonomik faydasının önceki tahminlerden daha düşük olduğunu işaret eder. Böyle bir durumda varlığın değerinin yeniden gözden geçirilmesi gerekir.

KÜMİ FRS (2023: 16.6)'ya göre eğer piyasada aktif bir fiyat oluşmamışsa veya doğrudan satış sözleşmesi yoksa, benzer varlıklara ilişkin geçmiş işlemler analiz edilerek GUD hesaplanır. Bu yöntem, değerlemenin mümkün olduğunca objektif ve piyasa koşullarına uygun olmasını sağlar.

1.16.3. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması

Değer düşüklüğü, varlığın satış maliyetleri düşülmüş GUD ile defter değeri arasında %10 veya daha yüksek bir fark varsa finansal tablolarda zarar olarak gösterilir. Bu zarar, işletmenin Kâr veya Zarar Tablosu'nda, varlığın kullanımına bağlı olduğu fonksiyonun gider kaleminde yer alır. Örneğin, üretim için kullanılan varlıklarda "Satışların Maliyeti" içinde, pazarlama için kullanılan varlıklarda ise "Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri" kaleminde gösterilir. MDV değer düşüklüğünde ise, yeniden değerleme yöntemi kullanılmışsa, zarar doğrudan yeniden değerleme değer azalışı olarak kayda alınır. Ayrıca, değer düşüklüğü yansıtıldıktan sonra varlığın amortisman veya itfa payları yeni defter değeri üzerinden hesaplanmaya devam edilir (KÜMİ FRS, 2023: 16.8-10)

İşletmeler, her raporlama döneminde daha önce finansal tablolara yansıtılmış değer düşüklüğü zararlarının azalıp azalmadığını da değerlendirmek zorundadır. Bu değerlendirme, değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin tersi gerçekleşir. Eğer varlığın değeri, önceki raporlama dönemine göre artmışsa veya iyileşmişse, bu artış varlığın satış maliyetleri düşülmüş GUD yeniden hesaplanarak belirlenir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 16.12).

Değer düşüklüğü zararlarının iptali (16.4), varlığın defter değerini aşmayacak biçimde ve varlığın amortisman sonrası değeriyle sınırlı olarak yapılır. Bu iptal işlemi, kâr veya zarar tablosuna yansıtılır. MDV de ise bu iptal, yeniden değerleme artışı biçiminde kaydedilir. İptal sonrası varlığın amortisman veya itfa payları yeni defter değeri üzerinden hesaplanmaya devam eder.

Standardın bu bölümünde özellikle şerefiye varlıklarının değer düşüklüğü testine tabi tutulmadığı (16.11) belirtilmiştir. Şerefiye ile ilgili itfa işlemleri ise 'İşletme Birleşmeleri' bölümünde düzenlenmiştir. Bu ayrım, şerefiye varlıklarının değerlemesinde muhasebe standartlarının uygulanmasının gerekliliğinden kaynaklanmaktadır.

KÜMİ FRS 16.bölümü, işletmelerin varlıklarında değer düşüklüğünü tespit etme, ölçme ve raporlama sürecine ilişkin sistematik ve tutarlı bir çerçeve sunmaktadır.

1.17. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

KÜMİ FRS 17.bölümde, **karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar** yer almaktadır. Standart 17.bölümde; kapsam, karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ile varlıklar vardır.

1.17.1. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ile Varlıklar ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 17.2-3)'de kıdem tazminatı karşılıkları dahil olmak üzere tüm karşılık türlerini ve ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeleri kapsar.

Özellikle ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler (17.3), yani maliyeti beklenen ekonomik faydayı aşan yükümlülükler, finansal tablolarda karşılık ayrılması gereken önemli risk unsurlarını oluşturur. Örneğin, kullanılmayan varlıkların kiralanmasına ilişkin zorunlu ödemeler bu kapsama girmektedir. Bu bölümde belirtilen muhasebe kuralları, bu tür durumlarda şeffaf ve doğru bilgi sunulmasını sağlar.

1.17.2. Karşılıkların Finansal Tablolara Alınması

Karşılık, *gerçekleşme zamanı veya tutarı kesin olmayan mevcut yükümlülüklerdir* (KÜMİ FRS, 2023: 17.4). Bölüm 17 (5/a-c), karşılıkların finansal tablolara alınabilmesi için üç temel koşul belirler:

(a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün varlığı,

(b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması,

(c) Yükümlülüğün tutarının güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi.

Belirtilen bu koşullar, muhasebe sürecinde objektif ve güvenilir bilgi sağlama amacını taşır. Karşılıkların (17.6), Finansal Durum Tablosu'nda yükümlülük biçiminde gösterilmesi ve Kâr veya Zarar Tablosu'na yansıtılması önemlidir.

Karşılık tutarının belirlenmesinde tahminler önemli rol oynar. İşletmenin benzer durumlara ilişkin geçmiş deneyimleri ve uzman görüşleri muhakeme sürecine dahil edilir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 17.10). Çok sayıda olası sonuç ve bunların gerçekleşme olasılıkları ağırlıklandırılarak hesaplanan karşılık tutarı, tahminlerin objektifliğini artırır.

Örneğin, garanti yükümlülüklerinde üretim hatalarına ilişkin farklı maliyet senaryolarının gerçekleşme olasılıkları kullanılarak karşılık tutarı hesaplanır. Bu yöntem, finansal tabloların belirsizliklere rağmen tutarlı ve güvenilir olmasını sağlar. Ayrıca, karşılıkların raporlama dönemi sonunda güncellenmesi, dinamik ve güncel bilgi sunulmasına olanak tanır.

Bölüm (17.17), kıdem tazminatı karşılıklarını özel biçimde düzenler. Kıdem tazminatı, çalışanların hizmet süreleri sonunda elde ettikleri yasal haklar arasında önemli yer tutar. İşletme, raporlama dönemi sonunda kıdem tazminatı yükümlülüğünü tahmin eder ve bu yükümlülüğü kısa veya uzun vadeli borçlar arasında sınıflandırarak finansal tablolara yansıtır. Bu hesaplamalarda iş gücü devir hızı, önceki ödemeler ve cari döneme ait kıdem tazminatı tutarları dikkate alınır. Böylece çalışanlara ilişkin yükümlülüklerin gerçekçi ve güncel finansal etkisi ortaya konur.

1.17.3. Şarta Bağlı Yükümlülüklerin Finansal Tablolara Alınması

Şarta bağlı yükümlülükler (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 17.19-21), gelecekteki belirsiz olaylara bağlı olarak doğabilecek olası yükümlülüklerdir. Bu tür yükümlülükler, ekonomik fayda çıkışının mümkün fakat kesin olmadığı veya tutarının güvenilir biçimde ölçülemediği durumlarda ortaya çıkar. Şarta bağlı yükümlülükler, finansal tablolarda yükümlülük olarak gösterilmez. Fakat muhtemel mali etkileri dipnotlarda açıklanır.

Standart metninde yer alan örnekler, karşılıkların ve şarta bağlı yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi sürecinde dikkat edilmesi gereken noktalara açıklık getirir. Örneğin, garanti kapsamında tamir maliyetlerinin olasılık hesaplanması veya aleyhte dava tazminatlarının çeşitli ihtimallere göre değerlendirilmesi gibi pratikte karşılaşılan belirsizliklerin finansal tablolara yansıtılması için yol göstericidir.

1.17.4. Şarta Bağlı Varlıkların Finansal Tablolara Alınması

Benzer biçimde, **şarta bağlı varlıklar** (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 17.22-24) da gelecekte ortaya çıkması muhtemel ekonomik faydalarla ilişkilidir ve kontrol tamamen işletmede değildir. Bunlar da finansal tablolara yansıtılmaz. Fakat dipnotlarda açıklanır. Şarta bağlı varlıkların ekonomik fayda girişinin neredeyse kesin olduğu durumlarda ise varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Bu yaklaşımlar, finansal tabloların kullanıcılarına (yatırımcılar, kredi verenler, düzenleyiciler) işletmenin karşı karşıya olduğu riskler hakkında şeffaf ve güvenilir bilgi sunar. Böylece karar alma süreçlerinde daha sağlıklı değerlendirmeler yapılması mümkün olur.

KÜMİ FRS 17.Bölümü, işletmelerin gelecekte ortaya çıkabilecek mali risklere karşı finansal tablolarda karşılık ayırmasını, şarta bağlı yükümlülük ve varlıkları uygun biçimde açıklamasını sağlayarak finansal raporlamanın doğruluk, şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerine uygunluğunu güçlendirmektedir.

1.18. YABANCI PARA ÇEVRİM İŞLEMLERİ

KÜMİ FRS 18.bölümde yabancı para çevrim işlemleri yer almaktadır. Standart 18.bölümde; kapsam, finansal tablolara alma ve ölçüm, sonraki ölçüm ile yabancı para cinsinden avans bedelleri vardır.

1.18.1. Yabancı Para Çevrim İşlemleri ve Kapsamı

Yabancı para işlemleri (KÜMİ FRS (2023: 18.2), işletmenin Türk Lirası (TL) dışındaki bir para birimiyle gerçekleştirdiği her türlü ticari ve mali işlemi

kapsar. Finansal tabloların sunum para birimi daima TL'dir. Yabancı para cinsinden bir işlem ilk kez finansal tablolara alınırken, işlem tarihinde geçerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) kuru esas alınır. Bu sebeple yabancı para cinsinden gerçekleştirilen her işlem (18.4), uygun döviz kuru üzerinden TL'ye çevrilerek muhasebeleştirilmelidir.

Yabancı para çevrim işlemlerinde, kalemlerin parasal veya parasal olmayan nitelikte olup olmaması (18.6), dönem sonu değerlemeleri açısından belirleyici rol oynar. Parasal kalemler (18.7), nakit olarak alınacak veya ödenecek yükümlülüklerdir (örneğin, karşılıklar). Buna karşın parasal olmayan kalemler (18.8), sabit kıymetler (MDV, MODV) ve stoklar gibi doğrudan nakit akışı doğurmayan varlıklardır.

1.18.2. Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Finansal Tablolara Alınması ve Ölçüm

Dönem sonlarında, yabancı para cinsinden **parasal kalemler**, TCMB'nin dönem sonu kuru kullanılarak TL'ye çevrilir. Bu çevrim işlemi sonucunda, ilk kayıt tarihindeki kur ile dönem sonu kuru arasında fark oluşması durumunda ortaya çıkan kur farkı gelirleri veya giderleri, doğrudan ilgili dönemin kâr veya zarar tablosuna yansıtılır. Kur farklarının muhasebeleştirilmesinde, ilgili kalemin niteliği dikkate alınır (KÜMİ FRS, 2023: 18.10):

- Ticari borç/alacaklarda: "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Giderler"
- Banka kredileri veya mevduatlarında: "Kur Farkı Gelirleri/Giderleri"

Bu yaklaşım, finansal tabloların gerçek durumu yansıtması açısından önem taşır.

Parasal olmayan kalemler ise ölçüm yöntemine bağlı olarak farklı biçimde çevrilir (KÜMİ FRS, 2023: 18.11):

- Maliyet bedeliyle ölçülen kalemler, işlem tarihindeki kur üzerinden çevrilir.
- GUD ile ölçülen kalemlerde ise değerleme tarihindeki kur esas alınır.

Ayrıca, bazı varlıkların değerlemesi iki ayrı tutarın (örneğin defter değeri ile GUD) karşılaştırılması yoluyla yapıldığında (18.12), her bir tutar kendi belirlendiği

tarihteki kurla çevrilir. Bu durum özellikle değer düşüklüğü testi gibi işlemlerde önemlidir.

Parasal olmayan kalemler, eğer yeniden değerlenmiş tutar üzerinden ölçülüyorsa, bu değerlemeden kaynaklanan kur farkları Kâr veya Zarar Tablosu'nda "Yeniden Değerleme Yedeği" olarak muhasebeleştirilir (KÜMİ FRS, 2023: 18.13). Böylece bu farklar doğrudan dönem kârını etkilemez.

KÜMİ FRS (2023: 18.14)'e göre yabancı para cinsinden edinilen bağlı ortaklıklar, müşterek girişimler ve iştirak yatırımları **maliyet yöntemi** ile değerlenir. Bu varlıkların;

- İlk kayda alınması,
- Dönem sonu ölçümü,
- Elden çıkarılması ve
- Bu varlıklarla olan yabancı para işlemleri

KÜMİ FRS 18.4 ila 18.13 arasındaki genel çevrim ilkelerine tabidir. Bu hüküm, grup şirketleri arasında yabancı para cinsinden gerçekleşen işlemlerin tutarlı biçimde raporlanmasını sağlamaktadır.

1.18.3. Yabancı Para Cinsinden Avanslar

İşletmenin yabancı para cinsinden yaptığı avans ödemeleri, muhasebeleştirilirken avansın ödendiği tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınır. Bu işlemlerde, avansın ödendiği tarih ile mal veya hizmetin teslim alındığı tarih farklılık gösterebilir.

Örneğin; bir işletme 01.04.2021'de 500 Yabancı Para Birimi (YPB) avans ödemesi yapmıştır (1YPB= 4TL). Mal tesliminde ise 15.04.2021'de 500 YPB daha ödemiştir (1YPB = 4,2). Bu durumda varlık, toplamda 4.100 TL (2.000 TL + 2.100 TL) üzerinden finansal tablolara alınacaktır (KÜMİ FRS, 2023: 18.15).

Bu tür örnekler, muhasebe uygulamalarında YPB çevriminin tarihi bazda izlenmesini ve kayıtların net olmasını sağlar.

KÜMİ FRS 18.bölümü, yabancı para cinsinden işlemlerin finansal tablolara doğru ve tutarlı biçimde yansıtılmasını sağlamak üzere detaylı düzenlemeler getirmiştir.

1.19. İŞLETME BİRLEŞMELERİ

KÜMİ FRS 19.bölümde işletme birleşmeleri yer almaktadır. Standart 19.bölümde; kapsam ve işletme birleşmelerinin finansal tablolara alınması vardır.

1.19.1. İşletme Birleşmeleri ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 19.2)'ye göre;

> "*işletme birleşmesi, bir işletmenin başka bir işletmeyi ya da iş tanımına giren bir unsuru (örneğin bağımsız bir faaliyet kolunu) tamamen devralması veya iki işletmenin yeni bir işletme çatısında birleşmesi suretiyle gerçekleşir. Buradaki temel ölçüt, edinilen unsurun "iş" tanımını karşılamasıdır."*

"İş", sahiplerine ekonomik fayda sağlayan faaliyetler ve varlıklar bütünüdür (örneğin, gelir getiren operasyonlar).

Bu bölüm, yalnızca gerçek anlamda işletme birleşmesi tanımına giren işlemleri kapsar. Aşağıdaki durumlar bu kapsamda değerlendirilmez (KÜMİ FRS, 2023: 19.5):

- İştirak edinimleri,
- Müştereken kontrol edilen işletmelerin oluşumu,
- Bağlı ortaklık edinimleri.

1.19.2. İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması

KÜMİ FRS (2023: 19.6), işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS Bölüm 21'e atıfta bulunur. Bu kapsamda, BOBİ FRS özellikle 21.10 ile 21.33 paragrafları arasında yer alan düzenlemeler esas alınır.

İşletme birleşmeleri, ekonomik kaynakların daha verimli kullanımını ve rekabet avantajı sağlamayı amaçlayan önemli yapısal değişikliklerdir. KÜMİ FRS kapsamında ele alınan 19.bölüm, KÜMİ birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde yol gösterici ve uygulamaya dönük çerçeveler sunmaktadır. Bu bölümde yer alan hükümler, sadeleştirilmiş ama temel muhasebe ilkeleriyle uyumlu olacak biçimde, birleşmelerin şeffaf biçimde raporlanmasını sağlar. Ayrıca BOBİ FRS ile kurulan bağlantı, daha geniş ölçekli uygulamalara geçişi kolaylaştırmakta, KÜMİ muhasebe sistemlerini büyüyen yapıya adapte etmeleri açısından önemlidir.

1.20. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

KÜMİ FRS 20.bölümde gelir üzerinden alınan vergiler yer almaktadır. Standart 20.bölümde; kapsam ve dönem vergisinin finansal tablolara alınması vardır.

1.20.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 20.2) **gelir üzerinden alınan vergiler**, işletmenin dönem sonunda elde ettiği "*vergiye tabi kârı üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı vergileri"* kapsar. Bu tanıma göre yalnızca kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi doğrudan kâra dayanan vergiler değerlendirilir. Diğer vergi türleri bu kapsamın dışında tutulmuştur.

Kârla doğrudan ilişkisi olmayan diğer vergi türleri bu bölümde değerlendirilmez. Örnekler (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 20.4);

- Katma Değer Vergisi (KDV),
- Damga Vergisi,
- Ücretlerden kesilen gelir vergileri.

KÜMİ FRS (2023: 3), KÜMİ ertelenmiş vergi hesaplaması yapmasına gerek olmadığını açıkça belirtmektedir. Bu durum, işletmelerin karmaşık muhasebe işlemlerinden uzak durarak yalnızca fiilen ödenecek ya da ödenmiş olan vergilere odaklanmasını sağlar. Bu yönüyle KÜMİ FRS, sadeleştirilmiş raporlama anlayışının vergi muhasebesine de yansıdığını göstermektedir.

1.20.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Finansal Tablolara Alınması

Dönem sonu itibarıyla hesaplanan dönem vergisinin henüz ödenmemiş olan kısmı olarak kalan vergiler, Finansal Durum Tablosu'nda "Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler" kaleminde yer alır. Buna karşın yıl içinde yapılan vergi ön ödemeleri nihai vergi yükünden fazla ise, aradaki fark "Diğer Dönen Varlıklar" da raporlanır (KÜMİ FRS, 2023: 20.5).

Örneğin; mikro bir işletme 2024 yılı için 50.000 TL kurumlar vergisi yükümlülüğüne sahiptir. Fakat, yıl içinde 60.000 TL peşin vergi ödemesi yapmıştır. Bu durumda 10.000 TL'lik fazla ödeme "Diğer Dönen Varlıklar" arasında yer alır.

Dönem vergisi gideri, doğrudan Kâr veya Zarar Tablosu'nda "Dönem Vergi Gideri" olarak muhasebeleştirilir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 20.6). Bu gösterim sayesinde dönem içinde işletmenin ne kadar vergi yükümlülüğü taşıdığı net biçimde kullanıcıya sunulur.

Bilindiği üzere KÜMİ, sınırlı muhasebe personeline ve genellikle dış danışmanlık hizmetlerine bağlı çalışan yapılardır. Bu sebeple, ertelenmiş vergi gibi teknik ve ileri düzey muhasebe hesaplamalarının gerektirmemesi, bu işletmelerin vergi muhasebesini kolaylaştırmaktadır. Böylelikle, KÜMİ FRS 20.bölümü, bu sade yaklaşımı; zaman ve maliyet tasarrufu sağlayarak finansal tabloların daha hızlı düzenlenmesini sağlayacaktır.

1.21. DİPNOTLAR

KÜMİ FRS 21.bölümde dipnotlar yer almaktadır. Standart 21.bölümde; kapsam, dipnotların sunumuna ilişkin genel ilkeler ve dipnotlarda yer verilmesi gereken bilgiler vardır.

1.21.1. Dipnotlar ve Kapsamı

KÜMİ FRS (2023: 21.1.) 21.bölümü, dipnotların sunumuna ilişkin genel ilkeleri belirleyerek, finansal tablo kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasını amaçlamaktadır. Dipnotlar, yalnızca finansal tablolarda yer alan kalemlere yönelik açıklamalarla sınırlı kalmayıp, tablolar dışında kalan fakat işletmenin mali durumunu etkileyen unsurlar hakkında da bilgi sunar.

Özellikle KÜMİ açısından bu açıklamaların düzeyi, işletmelerin büyüklüklerine bağlı olarak finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacına cevap verecek biçimde kademelendirilmiştir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 21.2).

1.21.2. Dipnotların Sunumu Genel İlkeleri ve Dipnotlarda Yer Alması Gerekli Bilgiler

Dipnotlar, finansal tablo kalemleriyle sistematik bir uyum içinde sunulmalıdır. Kullanıcıların anlayabileceği biçimde sıralanması ve referanslarla

desteklenmesi gereklidir. KÜMİ FRS (2023: 21.5/a-d)'de önerilen sıralama şu biçimdedir:

(a) İşletmeye ilişkin genel bilgiler,
(b) Standart hükümlerine uyumluluğun açıklama,
(c) Uygulanan muhasebe politikalarının özeti,
(d) Finansal tablolarda yer alan kalemlere ilişkin açıklamalar,
(e) Diğer ek bilgiler.

Bu yapı, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik ilkelerine hizmet eder (Kaya, 2021: 83).

KÜMİ FRS, tüm işletmeler için zorunlu olan açıklamaları ve yalnızca küçük işletmelerin yapması gereken ilave açıklamaları ayrı başlıklarda düzenlemiştir. Zorunlu temel açıklamalar şu başlıkları içerir (Bkz. KÜMİ FRS, 2023: 21.7):

- **İşletme Bilgileri:** Yasal ve faaliyet yapısı, ortaklık durumu, faaliyet süresi vb.
- **Muhasebe Politikaları ve Tahminler:** Önemli tahminler, politikalar ve varsayımlar,
- **Raporlama Tarihi Sonrası Olaylar:** İşletmenin mali durumuna etkisi olan gelişmeler,
- **Finansal Araçlar:** Döviz mevcutları, teminatlar, maliyet yöntemleri,
- **MDV ve MODV:** Amortismanlar, değer düşüklükleri ve sınıf değişiklikleri,
- **Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar**
- **İşletme Birleşmeleri:** Şerefiye hesaplamaları ve birleşme detayları,
- **Ana Ortaklık, Bağlık Ortaklık ve İştirakler**

Bu bilgiler hem işletmenin risklerini hem de ekonomik yapısını detaylı biçimde sunarak şeffaflık sağlar.

KÜMİ FRS (2023: 21.8)'e göre eğer işletme küçük işletme ise o zaman ek olarak aşağıdaki detayları açıklamasını talep etmektedir:

- GUD ile ölçülen stoklar ve finansal araçlar,
- Canlı varlıklar ve tarımsal faaliyetlere ilişkin detaylar,
- Finansal kiralamalara ilişkin net defter değerleri,
- Finansal tablolara yansımayan anlaşmaların etkisi.

Bu bilgiler, yatırımcı ve kredi veren gibi paydaşların işletmeye ilişkin

beklentilerini yönetmesinde oldukça kritiktir.

Finansal tablolar, işletmelerin mali yapısına ve faaliyet sonuçlarına ilişkin önemli bilgiler sunar. Fakat bu tabloların kullanıcılar tarafından doğru bir biçimde anlaşılabilmesi için bazı ek açıklamalara ihtiyaç duyulur. Bu açıklamalar "dipnotlar" aracılığıyla yapılır. KÜMİ FRS Bölüm 21 kapsamında düzenlenen dipnotlar sayesinde yapılan gerekli ek açıklamalar KÜMİ finansal tablo bilgilerini daha şeffaf ve anlaşılır kılacaktır.

1.22. KÜMİ FRS'YE GEÇİŞ

KÜMİ FRS 22.bölümde KÜMİ FRS' ye geçiş yer almaktadır. Standart 22.bölümde; kapsam, ilk geçiş, geçiş tarihinde finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacak işlemler ile açıklamalar vardır.

1.22.1. KÜMİ FRS' ye Geçiş ve Kapsamı

22.bölüm, KÜMİ FRS (2023: 22.1)'de bu Standardı ilk kez uygulayacak işletmelerin finansal tablolarını düzenleme süreçlerini ele alır. Bu kapsamda, ilk uygulama yılı olarak belirlenen raporlama dönemine ait finansal tabloların içeriği ve formatı netleştirilmiştir. Geçiş tarihinin işletme tarafından doğru belirlenmesi, sonraki muhasebe politikalarının temeli açısından kritik öneme sahiptir.

1.22.2. KÜMİ FRS' ye İlk Geçiş Süreci ve Açılış Finansal Durum Tablosu

İlk geçiş sürecinde işletmelerin, yalnızca cari döneme ait finansal tabloları KÜMİ FRS' ye uygun biçimde sunmaları yeterlidir. Buna göre, önceki dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolar sunulması zorunlu tutulmamaktadır. Bu yaklaşım, küçük işletmelerin karşılaşabileceği uygulama zorluklarını azaltmayı hedeflemektedir. Geçiş tarihindeki açılış Finansal Durum Tablosu, KÜMİ FRS' ye uyumun temelini oluşturmaktadır. KÜMİ FRS' ye uygun biçimde tanımlanması gereken varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynak kalemleri yer almalıdır (TÜRMOB, 2023).

Standart metinde verilen ilgili örnekte (22.3) olduğu gibi, 01.01.2023 tarihinde KÜMİ FRS' ye geçen bir işletme için sunulması gereken tablolar şunlardır:

- Açılış Finansal Durum Tablosu (01.01.2023)
- Dönem sonu Finansal Durum Tablosu (31.12.2023)
- Kâr veya Zarar Tablosu (2023 yılı)
- Dipnotlar.

Geçiş sürecinde uygulanacak muhasebe politikaları, KÜMİ FRS cari dönemde geçerli olan hükümlerine uygun olmalıdır. Açılış finansal tablosunda kullanılan muhasebe politikaları, önceki dönemlerdeki politikalarla aynı olmayabilir. Bu durumun oluşturduğu etkiler, doğrudan öz kaynaklar içerisinde "Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları" Hs. gösterilir (Kaya, 2022).

İşletmelere kıdem tazminatı (22.8) gibi bazı yükümlülüklerin kademeli yansıtılması konusunda da kolaylık sağlanmıştır. Bu yükümlülüklerin eşit tutarlarda on yıla kadar dağıtılarak raporlanabilmesi, geçiş sürecini yumuşatmaktadır.

1.22.3. KÜMİ FRS' ye İlk Geçiş Süreci Muafiyetleri

KÜMİ FRS' ye geçişte, işletmelere belirli muafiyetler tanınmıştır. Bu muafiyetler iki grupta incelenebilir:

(1) Geriye dönük uygulamaya ilişkin muafiyetler (22.10):
   - Daha önce bilanço dışı bırakılmış finansal varlık ve yükümlülükler yeniden dikkate alınmayabilir.
   - Muhasebe tahminlerinde, geçiş öncesi yapılan doğru tahminler korunabilir.

(2) Bazı hükümlerin uygulanmasına ilişkin muafiyetler (22.11):
   - İşletme birleşmelerine ilişkin hükümler geriye dönük uygulanmayabilir.
   - MDV yeniden değerlenmiş tutarları ikame maliyet olarak kabul edilebilir.
   - Arsa ve bina ayrıştırması, geçiş tarihindeki rayiç değer oranlarına göre yapılabilir.

Bu muafiyetler sayesinde, KÜMİ için KÜMİ FRS' ye geçiş sürecinde

özellikle geçmiş verileri yeniden düzenleme yükünü azaltılmakta, sadeleştirilmiş yapısıyla da muhasebe sistemine entegrasyonu ve uygulanabilirliği kolaylaştırılmaktadır.

1.23. TERİMLER SÖZLÜGÜ

KÜMİ FRS (2022 Sürümü) bölümleri tamamlandıktan sonra "Terimler Sözlüğü"ne yer verildiği görülmektedir. Sözlük kapsamında standart metninde geçen temel düzeydeki bir takım kavramsal terimler alfabetik sıralanarak tanımlamaları ile açıklanmıştır.

Toplam 104 sayfadan oluşan KÜMİ FRS metninde bölümler sayfa 98'de bitmekte, sayfa 99 ve sonrası bu sözlüğe ayrılmıştır.

1.24. TÜRKİYE'DE FİNANSAL RAPORLAMA AÇISINDAN KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) YERİ VE ÖNEMİ

Uluslararası muhasebe, günümüz dünya ekonomisinin muhasebenin uluslararası konularına odaklanmış ve küresel bir bakış açısıyla muhasebenin sistem ve organizasyonundaki tüm enstrümanların fonksiyonel boyutlarındaki uluslararası ortaya çıkan farklılıklarını inceleyen bir muhasebe türüdür. Muhasebenin uluslararası harmonizasyonu zorunlu kılan faktörler arasında başta uluslararası farklılık gelmektedir. Muhasebenin harmonizasyonu; denetim ve finansal raporlamayı kapsayan boyutları sahiptir (Gökdeniz, 3; 10; 17). Muhasebesinin uluslararası uyumlaştırmasında standartlar çok önemli fonksiyonlara sahiptir. Muhasebede temel araçlardır (Gökdeniz, 1995: 1).

Muhasebede standart, muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar topluluğudur. Muhasebenin temel kavramları, ilkeleri, standartlar ve muhasebe politikaları muhasebe uygulamalarını yönlendirir. Muhasebenin temel kavramlarından ilkeler, ilkelerden standartlar ve standartlardan da muhasebe politikaları belirlenir (Sağlam ve Öztürk, 2009: 4).

Türkiye'de ilk oluşum süreci kapsamında çeşitli kurumların yetkilerini kullanarak kendi muhasebe standartlarını yayımladıkları görülmektedir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016). Türkiye'de standartlar hususunda üst yetkili Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'dur (KGK'dir).

Bilindiği üzere KGK 2014 yılında, TMS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayrıştırmış, diğer ülke uygulamaları gibi TMS uygulamasını KAYİK sınırlandırılmış, bunun dışında işletmelerin de isteğe bağlı TMS uygulamalarına izin verilmiştir. TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarda uygulayacakları geçerli finansal raporlama çerçevesi 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) (RG: 26.12.1992, 21447(M) sayılı) ve ekindeki Tekdüzen Muhasebe Sistemi Hesap Planı (TDMS HP) belirlenmiştir. Daha sonra KGK 41 No.lu Kurul Kararı "TMS uygulamayan işletmelerin Finansal Tablo Hazırlamalarında Uygulanacak İlave Hususlar" (29.12.2014) yayımlanmıştır. Bu ilave hususlar geçici bir çözümdür. Türkiye'de muhasebe standartları (Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları) tam seti uygulayan işletmelerin dışında yine bağımsız denetime tabi ve tam set TMS uygulamayan işletmeler için Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) Taslağı (11.12.2015 tarihine kadar) kamuoyu görüşüne açılmıştır. AB Direktiflerindeki "önce küçükleri düşün" yaklaşımı benimsenmiştir. Orta büyüklükteki işletmeler için maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüştür. Büyük işletmeler için ilave yükümlülükler getirilmiştir (Bkz. YFRÇ Taslağı, 2015).

Yerelde KGK tarafından bağımsız denetime tabi TFRS uygulamayan işletmelerin finansal raporlama çerçevesi Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) (2017 Sürümü) (RG. 29.07.2017, 30138 (M) sayılı) yayımlanmıştır. 2018 ve sonrası raporlama dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Daha sonra güncellemesi BOBİ FRS (2021 Sürümü)'dir.

BOBİ FRS büyük ve orta işletmeleri ayırmaktadır. Bu işletme ölçeği olgusu ertelenmiş vergi tutarlarının hesaplanması ve konsolide finansal tablo hazırlanması açısından kolaylığı da beraberinde getirmiştir. Türkiye'de vergi odaklı muhasebe düzenlemeleri standartların gündeme gelmesi ile daha da sorgulanır olmuştur. Finansal Tabloların gerçeğe uygun ve şeffaf hazırlanması ve BOBİ FRS doğrultusunda işletmelerin ticari ile mali kâr farklılıklarının, vergi mevzuatında

yapılacak düzenlemelerle daha da aza indirgenmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır (Ataman ve Gökçen, 2017).

KÜMİ FRS (2023) yayınlanarak yürürlüğe girmeden önce Türkiye'de Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KOBİ FRS) 09.07.2009'da yayınlanmıştır (IFRS for SME's, 2009).

Küresel ekonomik sistemin temel yapı taşlarından biri olan KÜMİ hem istihdamın artırılması hem de yerel ekonomilerin canlandırılması açısından hayati bir rol üstlenmektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde bu işletmeler hem sayı hem de yaygınlık açısından ekonomik faaliyetlerin büyük bölümünü oluşturmaktadır. Fakat bu işletmelerin finansal raporlama süreçleri uzun yıllar boyunca ya ihmal edilmiş ya da büyük işletmelere göre tasarlanmış karmaşık standartlarla biçimlendirilmiştir. Bu durum özellikle sınırlı kaynaklara sahip KÜMİ açısından daha sağlıklı bir muhasebe altyapısı kurmasında ciddi engeller oluşturmuştur.

Finansal raporlama, yalnızca mali verilerin sunumu değil aynı zamanda işletmelerin ekonomik gerçekliğini tüm paydaşlara yansıtan, karar alma süreçlerini yönlendiren stratejik bir araçtır. Dolayısıyla finansal bilgilerin gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir biçimde sunulması, işletme içi yönetim kadar dış paydaşlar açısından da önem taşımaktadır. KÜMİ FRS, Türkiye'de küçük işletmelerin raporlama ihtiyaçlarına cevap verebilmek amacıyla geliştirilmiştir. 2022 Sürümü biçiminde yayınlanmıştır. Bu standart, ulusal muhasebe pratiğine yeni bir yön verirken, bilgi temelli karar alma sürecinin de altyapısını oluşturmaktadır.

Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletmenin yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmalarına sağlayacaktır. Böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etme sürecinde yaşanan zorluklar büyük oranda giderilmesi, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu bir katkı sağlaması beklenmektedir (Ergüden, https://vergialgi.com).

KÜMİ FRS uygulamasıyla birlikte Türkiye ekonomisi çok önemli bir paya sahip olan KÜMİ finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin edecektir. Aynı zamanda bu bilgiler

paydaşların kararlarını daha sağlıklı bir biçimde almalarına yardımcı olacaktır (Yıldırım, 2023).

KÜMİ FRS yalın bir biçimde hazırlanmış ve genellikle maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir. Bu niteliğiyle KÜMİ FRS uygulaması, TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında muhasebe uygulayıcıları için daha düşük maliyetlidir. Genel olarak KÜMİ FRS' de işletmelerin karşılaşabilecekleri tüm muhasebe işlemleri ile ilgili ilkeler yer almakta ve MSUGT' in eksik yanlarını tamamlayıcı uygulamalar içermektedir. KÜMİ FRS vergi odaklı muhasebeden paydaşları bilgilendirme odaklı muhasebe anlayışına geçilmesinde önemli bir köprü biçiminde kabul edilebilir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020: 15; 18).

KÜMİ FRS en belirgin özelliği, büyük ölçekli işletmelere yönelik karmaşık ve detaylı raporlama hükümlerinin yerine, anlaşılır, uygulanabilir ve sadeleştirilmiş muhasebe ilkeleri sunmasıdır. Bu yönüyle standart, klasik "vergi için muhasebe" anlayışından, "bilgi için muhasebe" anlayışına geçişin kurumsal temelini oluşturur. Standart kapsamında finansal tabloların sunum ilkeleri, varlık ve yükümlülük tanımları, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilme ölçütleri, raporlama dönemi sonrası gelişmelerin etkileri vb. gibi konulara yer verilmiştir. Bu sayede işletmelerin ekonomik faaliyetleri, daha şeffaf ve güvenilir bir biçimde raporlanmakta; yöneticiler, yatırımcılar ve diğer ilgili taraflar açısından doğru karşılaştırmalar yapılmasına olanak tanınmaktadır.

Türkiye'de birbirinden farklı olan uygulamalar muhasebeleştirme sürecinde karmaşık durumlara sebep olduğundan bu karmaşıklığın ve uygulamalarda standart bir yapının sağlanabilmesi için eksikliklerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu karmaşıklıkların ortadan kalkması ile uyumlu bir finansal raporlama ve bağımsız denetim sağlanacak, dolayısıyla finansal tablolara olan güven seviyesi de genel olarak artacaktır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında değerleme hükümlerinin asgari ölçülerde muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi finansal tablolardaki farklılıkları azaltacaktır (Haberal, 2021: 342).

Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin kullanımını olanaklı kılacak biçimde sadeleştirilen KÜMİ FRS aynı zamanda MSUGT' in kapsama alanını da içermekte olup, KÜMİ FRS ile ilgili olarak mevcut vergi temelli yaklaşımın değiştirilmesi, uygulamanın kontrolü ve denetimi ile uygulamanın maliyetleri vb. gibi bazı zorluklar

vardır. KGK tarafından yayınlanan standartlara uygun finansal tablolar oluşturulurken halihazırda ticari defterler ve finansal tablolar MSUGT' ye göre hazırlanmakta, daha sonra ise çevrim işlemleri gerçekleştirilerek standartlara göre finansal tablolar düzenlenmektedir. Bu durum hem meslek mensupları hem de denetçiler açısından ilave iş yükü oluşturmaktadır (Cavlak ve Ataman, 2023: 257-258). KÜMİ FRS bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler içindir.

KÜMİ FRS ve vergi uygulamalarımız arasındaki benzer düzenlemeler, vergi matrahı ile ticari karın yakınlaşmasını ve farkların daraltılmasını sağlamaktadır. Böylece TFRS ve BOBİ FRS kullanmayan işletmeler de kolaylıkla uygulayabileceği KÜMİ FRS ile ticari kârını raporlayacağı bir finansal raporlama çerçevesine sahip olacaklardır (Gücenme Gençoğlu, 2020: 198).

Tezin ilk bölümünde KÜMİ FRS (2022 Sürümü) bölümleri itibarıyla genel olarak ele alınmıştır. KÜMİ FRS uygulanabilirliğine yönelik ikinci bölümüne geçilebilir.

İKİNCİ BÖLÜM
KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) KAPSAMINDA İNŞAAT SEKTÖRÜ UYGULANABİLİRLİĞİ

Tezin ikinci ve son bölümünde KÜMİ FRS (2022 Sürümü) kapsamında seçilmiş sektör inşaat sektörü uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

2.1. TÜRKİYE'DE İNŞAAT SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından açıklanan **Ciro Endeksleri (2025Nisan/Ağustos)** verilere göre; sanayi, inşaat, ticaret ve hizmet sektörleri toplamında ciro endeksi (2021=100), yıllık Nisan %32,7 Ağustos %36,7 artmıştır. İnşaat ciro endeksi artışı Nisan %41,0 / Ağustos %53,2'dir. 2025 yılında sanayi, inşaat, ticaret ve hizmet sektörleri toplamında ciro endeksi (2021=100) aylık bazda artış Nisan %0,8 / Ağustos %2'dir. Bu kapsamda artış inşaat ciro endeksinde Nisan %0,4, Ağustos %9,4'tür (TÜİK, 2025a; 2025e).

TÜİK **Konut Satışları İstatistikleri (2025Mayıs/Eylül)** itibarıyla Türkiye genelinde bir önceki yılın aynı ayına göre artış Mayıs %17,6 130.025 / Eylül %6,9 150.657 olmuştur. En fazla olduğu iller önce Mayıs/Eylül itibarıyla İstanbul (22.103/24.119), Ankara (11.975/13.417) ve İzmir (7.817/8.544)'dir. En az olduğu iller sırasıyla Ardahan (48/70), Bayburt (67/117) ile Mayıs'ta Gümüşhane (91) iken Eylül'de ise Tunceli (142)' dir. Konut satışları artışı Mayıs (%25,4) 584.170 iken Eylül (%19,2) 1.128.727'dir. İpotekli konut satışları artışı Mayıs (%95,9) 19.412 iken Eylül (%34,4) 21.266 olmuştur. Yabancılara konut satışı Mayıs 1.771 iken Eylül 1.867 olup, en fazla olduğu iller sırasıyla Mayıs/Eylül itibarıyla İstanbul (648/744), Antalya (594/557) ve Mersin (145/124)'dir. Ülke uyruklarına göre en çok konut satışı Mayıs/Eylül 274/267 ile Rusya Federasyonu vatandaşlarına yapılmıştır (TÜİK, 2025b; 2025f).

TÜİK **Coğrafi İstatistik Portal** (CİP) aracılığıyla erişilen İzmir ilindeki toplam konut satış sayısı son beş yıl itibarıyla 2024/80.398, 2023/53.194, 2022/83.502, 2021/86.722 ve 2020/93.457'dir (TÜİK CİP, 2025).

TÜİK **İnşaat Üretim Endeksi (2025Nisan/Ağustos)** itibarıyla inşaatın alt

sektörleri (2021=100 referans yıllı) incelendiğinde, bina inşaatı sektörü endeksi bir önceki yılın aynı ayına göre artış Nisan %11,6 Ağustos %26,6'dır. Artışlar bina dışı yapıların inşaatı sektörü endeksi Nisan %1,9 / Ağustos %17,4 ve özel inşaat faaliyetleri sektörü endeksi Nisan %7,5 / Ağustos %25,1'tir. Fakat inşaatın alt sektörleri incelendiğinde azalışlar yaşanmıştır. Bina inşaatı sektörü endeksi bir önceki aya göre Nisan %1,9 / Ağustos %1,5 iken bina dışı yapıların inşaatı sektörü endeksi Nisan %1,1 / Ağustos %1,5 ve özel inşaat faaliyetleri sektörü endeksi ise Nisan %1,0 / Ağustos %0,2 azalmıştır (TÜİK, 2025c; 2025g).

Yine TÜİK **İnşaat Maliyet Endeksi (2025Nisan/Ağustos)** itibarıyla inşaat maliyet endeksindeki artışlar, bir önceki aya göre Nisan %1,67 / Ağustos %1,05 ve bir önceki yılın aynı ayına göre Nisan %22,69 / Ağustos %22,82'dir. Artışlar bir önceki aya göre Nisan/Ağustos malzeme endeksi %2,01/%1,46 ile işçilik endeksi %1,07/%0,28 iken bir önceki yılın aynı ayına göre Nisan/Ağustos malzeme endeksi %18,00/%19,17 ve işçilik endeksi %31,82/%30,16'dir. Bina inşaatı maliyet endeksi, bir önceki aya göre Nisan/Ağustos %1,76/%1,15 ile bir önceki yılın aynı ayına göre %23,14/%22,53 artmıştır. Artışlar bir önceki aya göre malzeme endeksi Nisan/Ağustos %2,15/%1,67 ve işçilik endeksi %1,11/%0,23 iken bir önceki yılın aynı ayına göre Nisan/Ağustos malzeme endeksi %18,96/%18,92 ile işçilik endeksi %30,93/%29,54'dür. Bina dışı yapılar için inşaat maliyet endeksi artışı yıllık Nisan/Ağustos %21,22/%23,75 ile aylık %1,36/%0,72'dir. Artışlar bir önceki aya göre Nisan/Ağustos malzeme endeksi %1,58/%0,84 ile işçilik endeksi %0,92/%0,48 iken bir önceki yılın aynı ayına göre Nisan/Ağustos malzeme endeksi %15,08/%19,94 ile işçilik endeksi %35,10/%32,37'dir (TÜİK, 2025d; 2025h).

Türkiye'de Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) Borsa İstanbul (BİST) Şirketler sektörlerden "İnşaat ve Bayındırlık" olarak toplam 14 şirket bulunmaktadır (KAP, 2025). Bunlar tablo 1'deki gibidir:

Tablo 1: BİST Şirketler İnşaat ve Bayındırlık Sektörü

Sıra	Kod ve Şirket Unvanı	
1	AKFIS	Akfen İnşaat Turizm ve Ticaret A.Ş.
2	ANELE	Anel Elektrik Proje Taahhüt ve Ticaret A.Ş.
3	BRLSM	Birleşim Mühendislik Isıtma Soğutma Havalandırma Sanayi ve Ticaret A.Ş.
4	DAPGM	DAP Gayrimenkul Geliştirme A.Ş.
5	EDIP	Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.
6	ENKAI	Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.
7	GESAN	Girişim Elektrik Sanayi Taahhüt ve Ticaret A.Ş.
8	GLRMK	Gülermak Ağır Sanayi İnşaat ve Taahhüt A.Ş.
9	KUYAS	Kuyaş Yatırım A.Ş.
10	ORGE	Orge Enerji Elektrik Taahhüt A.Ş.
11	SANEL	San-El Mühendislik Elektrik Taahhüt Sanayi ve Ticaret A.Ş.
12	TURGG	Türker Proje Gayrimenkul ve Yatırım Geliştirme A.Ş.
13	YAYLA	Yayla Enerji Üretim Turizm ve İnşaat Ticaret A.Ş.
14	YYAPI	Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş.

Kaynak: KAP, https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler, (29.06.2025).

Türkiye'de inşaat sektörü hakkında kısa bilgiden sonra standart kapsamında sektör muhasebe uygulamaları incelenebilir.

2.2. KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) VE İNŞAAT SEKTÖRÜ

İnşaat sektörü, istihdama katkısı ve diğer sektörlerle ilişkisi ile ekonomiye katma değer yaratan emek yoğun bir sektördür. Büyük yatırımları gerektiren, entegre projeleri gerçekleştirebilecek bilgi, deneyim ve makine parkına sahiptir. İnşaat ve onarım sektöründe iş genelde taahhüt (yüklenme) biçiminde yapılmaktadır. Taahhüt (yüküm) başkaları için inşaat, ticaret, üretim ve hizmetle ilgili bir iş yapmayı üstlenmektir. İşi yapanlar müteahhit, bu biçimde iş yapmayı üstlenmeye de müteahhitlik hizmeti denilmektedir. İnşaat yani yapı işleri yapım süreci projeler ve yapım aşamalarından oluşmaktadır (Doğan, 1999).

İnşaat sektörü, çok geniş istihdam alanı sağlamakta ve birçok alt iş kolunu etkilemektedir. İnşaat işleri, ihale yoluyla yapılan ve özel inşaat işleri biçiminde

ayrılmaktadır. İhale yoluyla yapılan inşaat işlerinde sözleşme şartlarını karşı taraf belirlediği için yapılan iş hizmet olarak özel inşaat işlerinde ise iş mamul biçiminde nitelendirilmektedir. İnşaat işletmeleri inşaat işini, kendi nam ve hesaplarına (ya kendi kullanımları ya yapıp satmak için (yap-sat) ya da kat karşılığı) inşaat işi yapabilecekleri gibi bir başkası adına da taahhüt biçiminde (ya özel işletmeler ya da kamu kurum ve kuruluşlarına) hatta yurtdışına bile yapabilirler. Yapılan inşaat işinin yapım amacı, işi yaptıran kişi yada kuruluşunu kimliği vd. gibi farklılaşan noktalar sektörün muhasebe ve vergi uygulamalarını doğrudan etkilemektedir (Özkaya Yıldırım, 2008).

İnşaat işinin niteliği, sözleşme konusu işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı muhasebe dönemlerine rastlaması olasılığı, sözleşme maliyet ve gelirlerinin dönemler itibarıyla farklılaşma olasılığı, tahakkuk ve dönemsellik uygulamasına özen gösterilmesi gerekliliği, hasılatın kesin olarak belirlenebilmesi durumu vb. gibi hususlar inşaat işlemlerindeki muhasebe uygulamaları ile diğer sektörlerdeki muhasebe uygulamaları arasında farklılaşmaya sebep olmaktadır (Akdoğan, 2024: 48).

İnşaat taahhüt ve onarım projelerinin bir kısmı yıllara yaygın olmakla birlikte bazı projeler aynı yıl içerisinde başlanıp bitirilebilmektedir. Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri aynı yıl içinde başlanıp bitirildiğinden normal hizmet üretim işlemlerinden bir farkı yoktur. İşletmede hizmete ilişkin maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. izlenmekte, işin başlaması ve bitişi aynı takvim yılında gerçekleştiğinden dönemin gelir ve gideri eşlemesinde sorun yaşanmamakta ve işin bitiminde 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. aracılığıyla 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs. aktarılmaktadır. İşle ilgili tahsil edilen/edilecek tutarlar ise 600 Yurtiçi Satışlar Hs. muhasebeleştirilmektedir (Akdoğan, 2024: 71). Hak ediş gelirleri (hizmet satış faturasındaki tutarlar) dönem içinde Gelir Tablosu'nda 600 Hs. alacağında, taahhüt işiyle ilgili katlanılan tüm maliyetler 7/A seçeneğini uygulayan işletme gider çeşitlerini de kullanarak 740 Hs. alt hesaplarında muhasebeleştirir. Bir inşaat taahhüt işinin yıllara sair olabilmesi için işin başlanıldığı yılı izleyen yıl veya yıllarda bitirilmesi gerekir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde TDMS HP 17 ve 35 Hs. gruplarından faydalanılmaktadır (İSMMMO, 2025: 53; 59; 61).

İnşaat işlerinin muhasebesinde Türkiye'de TDMS HP kullanılır. Yıllara

yaygın inşaat işleri için özellikli hesap grupları vardır. Ayrıca inşaat işlerinin vergisel boyutu ile ilgili birincil ve ikincil mevzuat düzenlemeleri esas alınmaktadır.

İnşaat sektörü, proje bazlı ve uzun vadeli faaliyet gösteren bir sektördür. Bu sebeple finansal raporlama özel dikkat gerektirir. KÜMİ FRS inşaat sektöründe uygulanması, aşağıda belirtilen alanlarda avantajlar sunmaktadır ('İnşaat Muhasebesine Genel Bir Bakış' https://adm.atauni.edu.tr'den faydalanılarak KÜMİ FRS'ye adapte edilmiştir).

- **Proje Bazlı Muhasebe Uygulaması:** KÜMİ FRS, inşaat projelerinin her birini ayrı birim olarak değerlendirerek, proje bazlı muhasebe uygulamalarını teşvik edecektir. Bu sayede, her projenin maliyetleri ve gelirleri ayrı ayrı izlenebilir ve raporlanabilir.
- **Gelir Tanıma ve Maliyet Dağılımı:** KÜMİ FRS, inşaat projelerinde gelir tanıma ve maliyet dağılımı konusunda netlik sağlayacaktır. Sektörün özelliği gereği uzun vadeli projelerde gelir ve giderlerin doğru bir biçimde eşleştirilmesini önemlidir.
- **Finansal Şeffaflık ve Güven:** KÜMİ FRS, finansal tabloların şeffaflığını artırarak, yatırımcılar ve finansal kuruluşlar için güvenilir şeffaf bilgiler sunacaktır. İşletmenin hem iç hem dış paydaşları açısından finansal şeffaflık sayesinde güveni de artıracaktır.

İnşaat sektörü gibi proje bazlı faaliyet gösteren alanlarda, KÜMİ FRS uygulanabilirliği finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini artıracaktır. Fakat, KÜMİ FRS etkin bir biçimde uygulanabilmesi için işletmelerin muhasebe sistemlerini bu standarda uygun hale getirmeleri ve personel eğitimi gibi hazırlıkları da yapmaları önemlidir.

Kısacası TMS/TFRS veya BOBİ FRS' ye göre KÜMİ FRS inşaat sektöründe bağımsız denetime tabi olmayan faaliyet gösteren KÜMİ; basit ve karmaşık olmayan yapısı sayesinde kolaylıkla uygulanabilir. Daha az detaylı dipnot ve açıklama gerekliliği muhasebe işlemlerinin daha hızlı yapılmasını sağlayacak, finansal raporlamayı sade bir biçimde anlaşılabilir kılacak, karmaşık raporlama yükünü ve maliyeti azaltacak, inşaat projelerinin ayrı ayrı takip edilmesi kolaylaştıracak, devam eden işler, maliyetler ve gelirler proje bazlı izlenebilirliği ile proje odaklı bir finansal raporlama altyapısı sunacak, böylelikle uzun süren projelerde, tamamlanma yüzdesi yöntemiyle işin tamamlanan kısmı kadar gelir dönemsel olarak kâr/zarar doğru

biçimde yansıtılacaktır.

KGK Temmuz 2024'de finansal kuruluşlar dışındaki bilanço esasına göre defter tutan ve geçerli finansal raporlama çerçevesi TFRS veya BOBİ FRS olan işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte ihtiyari kullanılabilecek "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSU HP)" yayınlamıştır. Bu hesap planında; taahhüt sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatlarını, sözleşmelerle ilgili edim yükümlülüklerini yerine getirdikleri ölçüde kaydeden işletmeler tarafından hak edişe bağlanmamış (alacak niteliği kazanmamış olan varlıkların) hasılata ilişkin sözleşme varlıklarının izlenmesine yönelik '14 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar' Hs. grubu oluşturulmuştur. Sözleşme varlıklarından on iki aydan daha uzun bir sürede tahsil edilmesi beklenenler duran varlıklarda '24 (240-244) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar' kullanılabilmektedir. 14 ve 24 Hs. gruplarında '140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar'[1] Hs. ile '240 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar' Hs. vardır. '34 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler'[2] Hs. ve '44 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler' Hs. gruplarında '340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden

---

[1] *Örneğin yapılan bir inşa işinde tamamlama yüzdesine göre kaydedilen toplam hasılat tutarının 10.000 TL, bununla birlikte hak edişe bağlanan toplam tutarın 8.000 TL olduğunda, bu inşa işiyle ilgili olarak yerine getirilen, fakat hak edişe bağlanmayan edim yükümlülüklerinden alacakları 2.000 TL fark (KV tahsilinin beklenmesi durumunda) 140 Hs. izlenir. Her bir inşa (taahhüt) sözleşmesi her hesap döneminde inşa (taahhüt) işinin tamamlanma düzeyine göre hesaplanan hasılat tutarı ilgili satış Hs. alacak bu Hs. borç kaydedilir. Fakat daha önceden inşa (taahhüt) işiyle ilgili "340" Hs. bir bakiyenin bulunmasında hasılat karşılığında ilk olarak "340" Hs. borç kaydedilir. Hasılat tutarının "340" Hs. yer alan tutarı aşan kısmı bu Hs. borç kaydedilir. UV den KV aktarılan tutarlar da bu Hs. borç kaydedilir. İzlenen tutarlardan hakkedişi düzenlenenler bu Hs. alacak kaydedilir. Hak edişe bağlanmış tutarlar bu Hs. değil niteliğine göre "Ticari Alacaklar" grubunda ya da ilgili diğer varlık gruplarında izlenir.*

[2] *Örneğin; yapılan bir inşa (taahhüt) işinde tamamlama yüzdesine göre kaydedilen toplam hasılat tutarının 10.000 TL, bununla birlikte hak edişe bağlanan toplam tutarın 11.000 TL olduğunda, bu inşa (taahhüt) işiyle ilgili olarak, henüz yerine getirilmeyen bir edim yükümlülüğüne ilişkin kesilen hak ediş 1.000 TL fark (KV işin 1.000 TL hasılatın tamamlanmasının beklenmesi durumunda) 340 Hs. izlenir. Her bir inşa (taahhüt) sözleşmesi bu Hs. ayrı ayrı izlenir. İnşa (taahhüt) işiyle ilgili bir hak ediş düzenlendiğinde, edim yükümlülüklerinin tamamı henüz yerine getirilmemişse, yerine getirilmeyen edim yükümlülükleri için gelecekte hasılat tutarı bu Hs. alacak kaydedilir. Karşılığında varlığın niteliğine göre ticari alacaklar grubu ya da ilgili diğer varlık grubu Hs. borç kaydı yapılır. Ayrıca UV yükümlülüklerden yapılan aktarımlarda bu Hs. alacaklandırılır. İnşa (taahhüt) sözleşmesiyle ilgili edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde, hak edişe bağlanmış tutarların hasılatı aşan kısmı ortadan kalktıkça bu Hs. dönem sonlarında hasılat karşılığında borç kaydedilir.*

Yükümlülükler' Hs. ile '440 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler' Hs. oluşturulmuştur (Bkz. KGK, 2024, 'FRSU HP'). Benzer biçimde KÜMİ FRS göre finansal tablolarını hazırlayacak işletmelerde ihtiyari olarak bu HP faydalanılabilir.

FRSU HP kapsamında inşaat işinin taahhüt biçiminde olması ve yıllara yaygın olarak tanımlandığında "140" Hs. kullanılmaktadır. Yap-sat veya özel biçimde inşaat yapan kişi ya da kurumlar bu hesabı kullanamazlar (Usul, Dinç ve Demirci, 2023: 49).

TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal tabloları birbirlerine benzemekle beraber önemli farklılıklar da göstermektedir. Bağımsız denetime tabi firmalarda MSUGT kapsamında hazırlanan bilanço ve gelir tablosunun diğer formatlara dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu dönüşüm işlemleri bazen hatalara yol açabilmektedir. Oysa uygulamada ortaya çıkan bu karmaşık yapıdan kurtularak, ihtiyaca daha uygun tek bir sistem, FRSU HP benimsenebilir. Bunun için de bilgisayarlar, yazılımlar ve yapay zekâ araçları ile muhasebe işlemleri yürütüldüğünden çeşitli güncellemelerin yapılması gerekecektir (Gülten, 2025).

KÜMİ FRS yıllara yaygın bir inşaat faaliyeti, işin bitimini beklemeden her dönem kâr veya zararı tespit edilerek finansal tablolara alınır. Her dönem sonu yapılacak hesaplamalarda tamamlanma yüzdesi kullanılır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde finansal tablolara yansıtılacak hasılat ve maliyet tutarı ile ilgili tahminler, inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve düzeltilir. Her raporlama dönemi sonunda toplam hasılat tutarına ilişkin tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işletme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli biçimde finansal tablolara alınması gerekli olan hasılat tutarı bulunur. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde finansal tablolara alınan hasılat tutarı çıkarılarak raporlama dönemine ilişkin hasılat tutarı saptanır (Usul, Dinç ve Demirci, 2023: 50).

KÜMİ FRS (2023: 7.30) *"Tamamlanma yüzdesi yönteminde finansal tablolara yansıtılacak hasılat ve maliyet tutarı, hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin tamamlanma düzeyine göre belirlenir."*

Örnek: "B" inşaat taahhüt işletmesi "D" inşaat işini 400.000 TL bedelle almıştır. İşin tahmini maliyeti 300.000 TL'dir. Hak ediş düzenlenene kadar yapılan maliyetler ise 60.000 TL'dir. İşi veren kurumun "D" inşaat işi hak edişi 70.000 TL'dir (Usul, Dinç & Demirci, 2023: 50; 141-142'den faydalanılmıştır).

Tamamlanma Yüzdesi = İlgili tarihe kadar tamamlanan iş için katlanılan maliyetler / Tahmini toplam maliyetler

Tamamlanma Yüzdesi = 60.000 TL / 300.000 TL = 0,2

Tamamlanacak Hasılat = 400.000 TL x 0,2 = 80.000 TL

Örnekte dikkat edilecek olursa inşaat taahhüt işletmesi ile işi yaptıranın hesapladıkları hak ediş tutarları farklıdır.

Muhasebe kaydı:

	102 Bankalar	70.000	
	140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar	10.000	
	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri		80.000

İşi veren kurumun "D" inşaat işi hak edişi 90.000 TL olsaydı muhasebe kaydı:

	102 Bankalar	90.000	
	340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler		10.000
	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri		80.000

KGK tarafından yayınlanma tarihi itibarıyla ihtiyari kullanıma bırakılmış olan 'FRSU HP' esas alındığında yukarıdaki muhasebe kayıtlarında kullanılan 140 Hs. ve 340 Hs. farkındalık yaratılmak için örnekte kullanılmıştır.

KÜMİ FRS tamamlanma yüzdesi yöntemi hesaplamalarına ilişkin birkaç örnek daha verilmesi faydalı olacaktır.

Örnek: "B" İnşaat Taahhüt İşletmesi 05.05.2020 tarihinde işyeri inşaatına başlamıştır. İnşaata ilişkin tahmini maliyet tutarı 500.000TL ve taahhüt bedeli 750.000TL'dir. 31.12.2020 tarihinde hesaplanan inşaat maliyeti 300.000TL'dir (Parlak, 2021: 83).

Tamamlanma Yüzdesi = Katlanılan maliyet / Tahmin toplam maliyet

= 300.000TL / 500.000TL = %60

Toplam Proje Bedeli = 750.000TL

Tamamlanacak Hasılat Tutarı = 750.000TL x 0,60 = 50.000TL'dir.

KÜMİ FRS dönem sonunda 50.000TL hasılat hesaplanarak Kâr veya Zarar Tablosu'nda yer alması sağlanır. Fakat MSUGT /VUK kapsamında dönem sonunda hasılat hesaplanması yapılmaz. Yalnızca o döneme ait maliyetler ilgili bilanço kalemlerine aktarılır.

Örnek: B İnşaat İşletmesi, 08.03.2020 tarihinde C inşaat projesi için müşteri işletme ile sözleşme imzalamıştır. İnşaatın toplam bedeli 4.000.000TL belirlenmiştir. İnşaatın bir yıl sonra (08.03.2021'de) teslim edilmesi öngörülmüştür. İnşaatın tahmini toplam maliyeti 2.000.000TL'dir. Dönem sonunda (31.12.2020) katlanılan maliyet ise 1.400.000TL'dir (Parlak, 2021: 82-83).

KÜMİ FRS' ye göre çözümü:

Tamamlanma Yüzdesi = Katlanılan maliyet / Tahmini toplam maliyet

= 1.400.000TL / 2.000.000TL = %70

Toplam Proje Bedeli = 4.000.000TL

2020 yılı Hasılat Tutarı = 4.000.000TL x 0,70 = 2.800.000TL

TDMS HP faydalanılarak yapılacak muhasebe kaydı:

DS 2020

	622 Satılan Hizmet Maliyeti	1.400.000	
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		1.400.000

DS 2021

	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak ediş Bedelleri	2.800.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		2.800.000

Yukarıdaki muhasebe kayıtları FRSU HP faydalanılarak yapılırsa;

DS 2020

	622 Sunulan Hizmet Maliyeti	1.400.000	
	140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		1.400.000

DS 2021

	340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	2.800.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		2.800.000

MSUGT / VUK kapsamında 2020 yılı hasılatı henüz iş bitmediği / tamamlanmadığı için hesaplanmaz. Çünkü yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde iş bittiğinde kesin kâr ya da zarar belirlenerek tamamı o yılın geliri kaydedilmektedir.

Örnek: "B" İnşaat İşletmesi, okul binası yapımı için müşteri işletme ile sözleşme imzalamıştır. İnşa süresi iki yıl olup, inşaat yapımı başlangıcı 01.02.2021 bitişi iki yıl sonrası 01.02.2023 tarihi öngörülmüştür. Sözleşme bedeli 5.000.000TL, tahmini toplam maliyet ise 3.200.000TL'dir. Bu inşaata ilişkin gerçekleşen maliyet tutarı dönem sonları itibarıyla 2021'de 1.650.000TL, 2022'de 3.050.000TL, 2023'de 3.200.000TL'dir. (Özçelik ve Yağmurlu, 2024: 11-13).

KÜMİ FRS' ye göre çözümü:

2021 yılı

Tamamlanma Yüzdesi = Katlanılan maliyet / Tahmini toplam maliyet

= 1.650.000TL / 3.200.000TL = %52

Toplam Proje Bedeli = 5.000.000TL

2021 yılı Hasılat Tutarı = 5.000.000TL x 0,52 = 2.600.000TL

FRSU HP faydalanılarak muhasebe kayıtları:

DS 2021

	622 Sunulan Hizmet Maliyeti	1.650.000	
	140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		1.650.000
	İnşaat onarım maliyetlerinin ilgili gider Hs. devri		

DS 2021

	340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	2.600.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		2.600.000
	İnşaat onarım hak edişlerinin ilgili gelir Hs. devri		

2022 yılı

Tamamlanma Yüzdesi = Katlanılan maliyet / Tahmini toplam maliyet

= 3.050.000TL / 3.200.000TL = %95

2022 yılı Maliyet Tutarı = 3.050.000TL - 1.650.000TL = 1.400.000TL

2022 yılı Hasılat Tutarı = 5.000.000TL x 0,95

= 4.750.000TL - 2.600.000TL= 2.150.000TL

FRSU HP faydalanılarak muhasebe kayıtları yapılırsa:

DS 2022

	622 Sunulan Hizmet Maliyeti	1.400.000	
	140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		1.400.000
	İnşaat onarım maliyetlerinin ilgili gider Hs. devri		

DS 2022

	340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	2.150.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		2.150.000
	İnşaat onarım hak edişlerinin ilgili gelir Hs. devri		

2023 yılı

Toplam Proje Bedeli = 5.000.000TL

2023 yılı Maliyet Tutarı = 3.200.000TL - 3.050.000TL = 150.000TL

2023 yılı Hasılat Tutarı = 5.000.000TL - 4.750.000TL = 250.000TL

FRSU HP faydalanılarak muhasebe kayıtları yapılırsa:

DS 2023

	622 Sunulan Hizmet Maliyeti	150.000	
	140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		150.000
	İnşaat onarım maliyetlerinin ilgili gider Hs. devri		

DS 2023

	340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	250.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		250.000

	İnşaat onarım hak edişlerinin ilgili gelir Hs. devri		

KÜMİ FRS hakkında kısa literatür taramasına yer verilebilir.

2.3. KÜMİ FRS LİTERATÜR TARAMASI

Yükseköğretim Kurulu (YÖK) Başkanlığı Tez Merkezi internet sitesi web sayfası aracılığıyla yapılan anahtar kelime "KÜMİ FRS" taraması sonucunda; tezlerin tümünün yüksek lisans tezi olduğu, işletme anabilim dalında hazırlandığı, yıllar itibarıyla 2024 yılında üç, 2023'te bir, 2022'de iki, 2021'de üç ve 2020'de bir olmak üzere toplam on adet tez yönetilip tamamlandığı görülmüştür. Çoğu tezin standart taslak halinde iken hazırlandığı saptanmıştır. Tez adlarından genelde mevcut muhasebe sisteminin esasını oluşturan MSUGT / VUK, ulusal ve uluslararası bazda Muhasebe Standartları (TMS / TFRS, BOBİ FRS) ile tüm bölümleri itibarıyla ya da bir-iki bölümü ile karşılaştırması yapılmıştır. Seçilmiş işletme üzerinden geçişle uyumlaştırılmış uygulama örnekleri, muhasebe meslek mensubu görüş ve bakış açıları belirlenmeye çalışılmıştır (YÖK, 2025). Bu yaklaşımın KÜMİ FRS konusunda yapılan makale, bildiri, kitap bölümü çalışmalarına da yansıdığı görülmüştür.

Temel (2023) tarafından hazırlanan makalede YÖK Ulusal Tez Merkezi'nden "KÜMİ FRS" kelimeleri konu, dizin, özet ve tez ismi ile arama yapıldığında 2019-2022 yılları arasında dokuz lisansüstü tezine erişim sağlanmıştır. Bu tezlerde en fazla çalışılan konuların; TFRS, BOBİ FRS, MSUGT, VUK ile karşılaştırılması ve uyumlaştırılması olduğu belirlenmiştir.

Tezlerden bu çalışma inşaat sektörü üzerinden nitel araştırma yöntemi ile örnek olay tekniğinden faydalanılarak uygulanabilirlik değerlendirmesi örneği açısından farklılaşmaktadır.

Özgen (2019) tarafından hazırlanan yüksek lisans tezi 'Muhasebe Standartları Perspektifinde İnşaat Muhasebesi ve Bir Uygulama'dır. Türkiye'deki VUK/MSUGT ile TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı temel noktaları esas alınarak ilk kayıt değeri, borçlanma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, genel yönetim giderleri, amortisman, kıdem tazminatı karşılığı ve hasılatın kayıtlara alınması vb. farklılıklar

ortaya koyularak muhasebeleştirilmesi yapılmıştır. İnşaat işletmesi örneği üzerinden uygulama gerçekleştirilmiştir.

Orhan (2024) tarafından hazırlanan yüksek lisans tezinde TDMS göre MSUGT esas alarak vergi odaklı raporlama yapan ve bağımsız denetime tabi olmayan küçük kategorisinde İzmir ilinde faaliyet gösteren bir ticaret işletmesinin 2022 yılına ait Bilanço ve Gelir Tablosu'ndan faydalanarak 2023 yılında KÜMİ FRS' ye geçiş sürecinde standarda göre uyumlaştırılmış Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosu hazırlanmıştır. Ayrıca her iki sistemin uygulama esaslarına göre finansal tablolarındaki bilgiler karşılaştırılmıştır.

Tezde de benzer biçimde seçilmiş şirketin vergi odaklı hazırlanmış finansal tablo ve mizanlarındaki verilerinden faydalanarak KÜMİ FRS uygulanabilirliğine çalışılmıştır. Fakat seçilmiş sektör "İnşaat" olduğundan, sektör özelinde olgular ayırt edicidir.

KÜMİ FRS taslak halinde iken bu standart üzerine çalışmalar daha çoktur. Bunlardan birkaçı şöyledir:

Gökçen, Öztürk ve Güleç (2019) tarafından hazırlanan ortak makalede; set bazında TFRS' de yer alan standartlar BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağıyla temelde karşılaştırılmıştır. KÜMİ özellikle gelişmekte olan ülkelerde mevcut istihdamın önemli bir bölümünü karşıladığı, ekonomide lokomotif rolü üstlendiği belirtilmiştir. KÜMİ FRS bu işletmelerin finansal pozisyonunun daha doğru tespitini açısından yalnızca düzenleyici kurum ve kuruluşların bilgi ihtiyacının karşılanması amacıyla kâr ve vergi odaklı raporlama anlayışından bilgi temelli sunuma dönüşümü yolunda önemli bir gelişme olduğu, TFRS ve BOBİ FRS' den bazı temel noktalarda KÜMİ FRS kolaylaştırıcı yönde farklılıklar gösterdiği saptanmıştır.

Gücenme Gençoğlu (2020) tarafından hazırlanan makalede KÜMİ FRS taslağı, BOBİ FRS ve vergi uygulamaları ile karşılaştırılmıştır. Genel bir değerlendirme yapılmıştır. Sonuç olarak ticari muhasebe anlayışının yaygınlaştırılması ve ülkemizde vergi muhasebesi anlayışından ticari muhasebe anlayışına geçilmesi için uygun ortam oluşabilmesinde KÜMİ FRS ile önemli bir adım atıldığı vurgulanmıştır.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020) tarafından hazırlanan ortak makalede; KÜMİ FRS taslağında yer alan ilkeler BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT/VUK ile

karşılaştırılmıştır. KÜMİ FRS Türkiye'de iş dünyasına ve muhasebe uygulamalarına sağlayacağı fayda ve olası diğer etkileri değerlendirilmiştir.

Haberal (2021) tarafından hazırlanan makalede değerleme esasları açısından finansal tabloların hazırlanmasına esas BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile VUK değerleme hükümleri karşılaştırılmıştır. Uygulamada vergi odaklı ölçüm esaslarının benimsemesinin ve muhasebe standartlarındaki değerleme ölçütlerindeki farklılıkların finansal tablolardaki kalemlerin tutarlarını çeşitli düzenlemeler açısından farklılaştırdığı belirtilmiştir.

Kablan (2021) tarafından hazırlanan makalede; VUK' a göre yasal düzenlenmesi zorunlu finansal tablolarının çevrim işlemleri sonucunda TMS/TFRS, BOBI FRS ve KÜMİ FRS taslak finansal tabloları arasındaki farklılıkların dikkat çekici olduğu belirtilmiştir. Bu çevrim işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile finansal performans üzerindeki etkileri çok kriterli karar verme (ÇKKV) tekniklerinden COPRAS yöntemi ile analiz edilmiştir.

Özdemir ve Dalkılıç (2023) tarafından hazırlanan ortak makalede KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ile taslak metni karşılaştırılmıştır. Farklar ortaya koyulmuştur. En önemli farkın küçük işletme ve mikro işletme ayrımının yapılması olduğu, bunun da metinler arasında birçok farklılığı beraberinde getirdiği belirtilmiştir. KGK tarafından KÜMİ FRS taslağının nihai haline gelmesi için başvurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyundan gelen geri dönütleri dikkate aldığı, paydaşların görüş ve önerileri doğrultusunda taslak metinde önemli değişiklikler yaptıktan sonra yayımladığı ifade edilmiştir.

KÜMİ FRS yayımı sonrası yayınlanan birkaçı da şöyledir:

Cavlak, H. ve Ataman, B. (2023) tarafından hazırlanan ortak makalede; Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının son parçası biçiminde tanımladıkları KÜMİ FRS ile en büyüğünden en küçüğüne kadar farklı özelliklere sahip tüm işletmelere ilişkin bir finansal raporlama çerçevesinin oluşturulduğu, KÜMİ FRS' de yer alan ilkelerin, BOBİ FRS ile uyumlu olmasına karşın bazı noktalarda (finansal tablolar, olağandışı gelir veya gider, ertelenmiş vergi, para birimi vd.) farklılaştığı ve kendi içinde de mikro işletmelere ilişkin farklı ilkelerin belirlendiği saptanmıştır.

Yiğitler (2023) tarafından hazırlanan lisansüstü tezinin kitaba dönüştürülmüş

hali ‘BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulama Rehberi’ üç bölümdür. Birinci bölümünde kavramsal ve finansal tablolar açısından MSUGT ile Finansal Raporlama Standartları ele alınmıştır. Kitabın yayımlandığı yıl itibarıyla KÜMİ FRS ve FRS HP taslaktır. İkinci bölümünde MSUGT TDMS HP ile bu taslaklarla birlikte BOBİ FRS detayı incelenmiştir. Üçüncü ve son bölümünde MSUGT / TDHP göre hazırlanan temel mali tabloların BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağına göre dönüştürülmesine ilişkin örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Yazarkan (2025) tarafından hazırlanan ‘KÜMİ FRS Uygulamaları’ kitabının ilk bölümü genel olarak standart bilgisinden sonra standart bölümleri itibarıyla ele alınarak toplam yirmi üç bölümden oluşmaktadır.

KÜMİ FRS ve muhasebe meslek mensubu etkileşimi açısından da konuyu ele alan birkaç yayın örneklendirilebilir.

Karabulut ve Tektüfekçi (2023) tarafından hazırlanan ortak makalede; KÜMİ FRS taslak halinde iken yani daha 2022 Sürümü yayımlanarak yürürlüğe girmeden önce Aralık 2019-Ekim 2020 dönem aralığında İzmir İlinde faaliyet gösteren 206 muhasebe meslek mensubunun KÜMİ FRS algılama ve farkındalıkları üzerine anket tekniğinden faydalanılarak bir araştırma yapılmıştır. Meslek mensuplarınca Taslak haliyle değerlendirildiğinde yürürlüğe koyulmasını uygun bulanların bulmayanlara, zor ve karmaşık bulmayanların bulanlara göre daha yüksek olmasına karşılık, bilgi düzeyi ve kendi çabaları ile öğrenme durumuna göre ise farklılık göstermediği saptanmıştır. Yine katılımcıların Taslak haline ilişkin algı ve farkındalık düzeyinin 60,77±8,5 civarında olduğu, bunun da bu finansal raporlama hakkında muhasebe meslek mensupların o tarih itibarıyla henüz yüksek bir algı ve farkındalık düzeyine sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Taslak ve yayım sürümü ile ilgili bu algı ve farkındalık düzeyinde değişiklik gösterebilir.

Güvenç Yıldırım ve Kaya (2025) tarafından hazırlanan lisansüstü tezinden üretilen makalede; Kırşehir ve Kayseri’de faaliyet gösteren 381 muhasebe meslek mensubunun KÜMİ FRS’ ye yönelik bakış açılarını ve demografik özelliklere göre farklılık gösterip göstermediğini araştırılmıştır. Bu amaçla nicel araştırma yöntemlerinden anket tekniğinden faydalanılmıştır. Demografik özellikleri tanımlayıcı sekiz soru, KÜMİ FRS algına yönelik 30 sorudan oluşan anket formu aracılığıyla elde edilen veriler SPSS 26 programı yardımıyla analiz edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS uygulamasının önemine ilişkin olumlu görüşlerinin KÜMİ FRS hakkındaki "bilgi düzeyi", "düzenleme" ve "önem" alt boyutlarıyla incelenmiştir. Bulgulara göre meslek mensuplarının bilgi düzeylerine ve uygulamaya yönelik yapılan düzenlemeleri yeterli bulmalarına kıyasla daha yüksek olduğu saptanmıştır. Genel olarak katılımcı meslek mensuplarının KÜMİ FRS hakkında yüksek bir bilgi, algı ve farkındalık düzeyine henüz sahip olmadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Muhasebe meslek mensubunun KÜMİ FRS öğrenimi ve farkındalığı açısından illerdeki mali müşavirler odaları bünyesinde yapılan sunumlardan da söz edilebilir.

Gündüz (2023) Ankara SMMMO kapsamında yapılan KÜMİ FRS yürürlüğe girmesiyle birlikte meslek mensuplarına yönelik eğitim sunumunda; meslek mensuplarının, VUK / MSUGT kapsamında hazırlanan mali tabloların standartlara göre çevrimi sırasında düzenleme ve sınıflandırma kayıtları ile hatalı veya yanlış rapor hazırlamaları durumundaki mesleki sorumlulukları olacağını belirtmiştir. Bu kapsamda örnek olay olarak seçilmiş inşaat şirketi açısından da durum değerlendirildiğinde mali müşavirin mesleki sorumluluğunun ortaya çıkacağı açıktır.

Aköz (2024) Kocaeli SMMMO kapsamında yapılan KÜMİ FRS hakkında sunumunda KÜMİ FRS temel farkları aşağıdaki gibi maddeler halinde özetlemiştir:

> ➢ *"Mali tablolar Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu ve Dipnotlarından oluşur.*
> ➢ *Ertelenmiş vergi hesaplanmaz.(20.3)*
> ➢ *Konsolide finansal tablo sunulmaz.*
> ➢ *Amortisman ve itfa uygulaması zorunludur.(12.17)*
> ➢ *Hasılat: Mikro işletmede vade farkı ayrıştırılmaz (7.7), fakat küçük işletmede 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır (7.6).*
> ➢ *Stoklar: Mikro işletmede vade farkı stok maliyetine dahil edilir (8.9); küçük İşletmede 1 yıldan uzun süreli alımlarda vade farkı ayrıştırılır (8.8).*
> ➢ *MDV: Mikro İşletmede Vade farkı ayrıştırılmaz (11.14); fakat küçük işletmede vade 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır (11.13).*
> ➢ *Finansal Araçlar: Mikro işletmelerin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan alacak ve borçları ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen ıskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülür (10.15); fakat küçük işletmede vadesi bir yıldan kısa olanlar itibari değeri üzerinden vadesi bir yıl veya daha uzun olanlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir (10.13-14-27)".*

KÜMİ FRS hakkında kısa literatür taramasından sonra standardın tüm ilke ve esasları dikkate alınarak seçilmiş sektördeki şirketin finansal raporlarının KÜMİ FRS uygulanabilirlik değerlendirilmesine geçilebilir.

2.4. KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) İNŞAAT SEKTÖRÜ UYGULANABİLİRLİĞİ

KÜMİ FRS (2022 Sürümü) inşaat sektörü uygulanabilirliği bu başlıkta değerlendirilmiştir.

2.4.1. Amaç ve Kapsam

Tezin ana konusunu oluşturan KÜMİ FRS (2022 Sürümü) kapsamında, Ege Bölgesi'nde inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin vergi odaklı hazırlanan finansal tablolarından faydalanılarak bilgi odaklı KÜMİ FRS' ye uygulanabilirliğini sağlamak sürecine yönelik finansal raporlamasını yapabilmek amaçlanmıştır. Bunun için sektörden seçilmiş bir şirketin ilgili raporlama dönemine ilişkin finansal verileri kapsamında değerlendirilme yapılmaya çalışılmıştır.

2.4.2. Ana kütle ve Örneklem

Çalışmanın ana kütlesini Ege Bölgesi'ndeki inşaat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerdir. Örneklemi ise bu bölgedeki inşaat sektöründeki yalnızca bir işletme oluşturmaktadır.

2.4.3. Yöntem ve Teknik

Çalışmada nitel araştırma yönteminden faydalanılmıştır. Örnek olay (Vak' a) analiz tekniği kullanılmıştır. Ayrıca doküman incelemesi ve gözlem yapılmıştır. Bu kapsamda 'Örnek Olay' olarak incelenmek üzere seçilmiş şirketin verileri muhasebe departmanından sağlanmıştır. Tez konusu KÜMİ FRS' ye genel olarak uygulanabilirliği sağlanmaya çalışılmıştır.

2.4.4. Dönem ve Kısıt

Çalışmanın teorik kısmına ilişkin yapılan literatür taramasından faydalanarak konunun uygulanabilirliği 2025 yılının Nisan ayından Ekim ayı sonuna kadar sürdürülmüştür.

2.4.5. Bulgu ve Değerlendirmeler

Çalışmada bu başlıkta öncelikle seçilmiş şirket hakkında kısa bilgi verilmiştir. Daha sonra şirket verilerden faydalanılarak KÜMİ FRS uygulanabilirlik değerlendirmeleri yapılmaya çalışılmıştır.

2.4.5.1. Şirket Hakkında Genel Bilgiler

Ege Bölgesi'nde inşaat sektöründeki "B" şirketi; inşaat, yol yapım ve köprü kavşak yapımında faaliyet göstermektedir. Çalışmada 'B İnşaat San. Tic. AŞ' biçiminde anılacaktır.

KGK tarafından Kasım 2023 itibarıyla yayınlanan KÜMİ FRS uygulama kapsamına ilişkin karar ağacına göre şirketin KÜMİ FRS' ye uygun raporlama yapması zorunlu değildir. Fakat ihtiyari uygulanabilir (Bkz. KÜMİ FRS Karar Ağacı).

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından KOBİ tanımı önce Mayıs 2023 ve sonrasında Ağustos 2025'de güncellenmiştir. Buna göre çalışan sayısı 10 kişiden az ve yılık net satış hasılatı veya mali bilançosu 10 milyon TL olanlar 'Mikro İşletme'; çalışan sayısı 50 kişiden az ve yılık net satış hasılatı veya mali bilançosu 100 milyon TL olanlar 'Küçük İşletme' dir. Çalışan sayısı 250 kişiden az ve yılık net satış hasılatı veya mali bilançosu 500 milyon TL olanlar (Mayıs 2023) yeni düzenleme de 1 milyar TL aşmayan işletmeler 'Orta Büyüklükteki İşletme'dir. Ağustos 2025'te yapılan güncellemede mikro ve küçük işletme kriterleri aynı kalmıştır (Bkz. KOSGEB). Çalışma örneğinde esas alınan şirket verileri 2024 yılıdır (bir önceki dönemi dahil).

KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından KGK Kurul Kararı (2022 Md.5/1) sayılan üç ölçütten 'B' şirketi verilerinin en az ikisinin eşik değerlerini (aktif toplamı ve ortalama çalışan sayısı) sağladığı saptanmıştır.

Tez için seçilen şirket 2020 yılında faaliyete başlayıp tek ortaklı bir firmadır. İşlerini proje ponje takip eder. Biten işlerini tamamlama yüzdesine göre hesaplar. Yol yapım işi ve ağırlıklı resmi kuramlardan ihale usulü çalışma amacıyla kurulan bu şirket, ihale usulü çalışan bazı işlerini yıllara sâri olarak izleyen bazılarını da cari yılda tamamlayan küçük işletmedir.

2.4.5.2. Bulgular

Ege Bölgesi'nde inşaat sektöründe faaliyet gösteren 'B İnşaat San. Tic. AŞ" 2024 yılı faaliyet dönemi Gelir Tablosu yalnızca tek dönem itibarıyla aşağıdaki gibidir:

Tablo 2: B İnşaat San. Tic. AŞ 01.01.2024-31.12.2024 Dönemi Gelir Tablosu (TL)

GELİR TABLOSU	**CARİ DÖNEM**		
	01.01.2024-31.12.2024		
A-BRÜT SATIŞLAR		**6.633.292,12**	
1-Yurtiçi Satışlar	6.633.292,12		
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		**-4.252,30**	
1-Satıştan İadeler (-)	-4.252,30		
C-NET SATIŞLAR		**6.629.039,83**	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		**-6.330.591,63**	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-117.925,82		
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-6.212.665,81		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			**298.448,20**
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		**-253.558,94**	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-253.558,94		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			**44.889,26**
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		**6.329,14**	
3-Faiz Gelirleri	6.329,14		
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		**-88.809,13**	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-88.809,13		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			**-37.590,74**
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		**6.478,55**	
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	6.478,55		
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		**-5.930,48**	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zarar. (-)	-5.930,48		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			**-37.042,67**
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			**-37.042,67**

Kaynak: 'B İnşaat San. Tic. AŞ' Kurumlar Vergisi Beyannamesinden alınmıştır.

‘B İnşaat San. Tic. AŞ’ 2024 yılı dönem sonu Kapanış Bilançosu yalnızca tek dönem itibarıyla aşağıdaki gibidir:

Tablo 3: B İnşaat San. Tic. AŞ 31.12.2024 Tarihli Bilançosu (TL)

BİLANÇO AKTİF (VARLIKLAR)	**CARİ DÖNEM**		
	31.12.2024		
I-DÖNEN VARLIKLAR			***3.863.217,44***
A-Hazır Değerler		**811.540,85**	
1-Kasa	1.037,29		
3-Bankalar	810.503,56		
C-Ticari Alacaklar		**2.693.519,95**	
1-Alıcılar	2.650.119,95		
2-Alacak Senetleri	43.400,00		
E-Stoklar		**912.129,03**	
1-İlk Madde ve Malzeme	5.003,39		
4-Ticari Mallar	785.329,13		
7-Verilen Sipariş Avansları	121.796,51		
F-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		**-768.286,44**	
1-Yıllara Yaygın İnş. ve Onarım Maliyetleri	-275.682,16		
2-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hs.	-492.604,28		
H-Diğer Dönen Varlıklar		**214.314,05**	
1-Devreden KDV	214.314,05		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI			***3.863.217,44***
II-DURAN VARLIKLAR			***1.145.865,48***
D-Maddi Duran Varlıklar		**1.066.588,40**	
1-Arazi ve Arsalar	429.611,05		
3-Binalar	3.895,11		
4-Tesis, Makine ve Cihazlar	4.956,19		
5-Taşıtlar	622.635,03		
6-Demirbaşlar	97.236,44		
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	-91.745,41		
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar		**913,90**	
1-Haklar			
6-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	913,90		
G-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		**78.363,17**	
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	78.363,17		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			***1.145.865,48***
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			***5.009.082,91***

Tablo 4: B İnşaat San. Tic. AŞ 31.12.2024 Tarihli Bilançosu (TL) Devamı

BİLANÇO PASİF (KAYNAKLAR)	CARİ DÖNEM		
	31.12.2024		
III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			***2.190.010,70***
A-Mali Borçlar		**21.904,48**	
1-Banka Kredileri	21.904,48		
B-Ticari Borçlar		**2.661.619,38**	
1-Satıcılar	1.735.771,36		
2-Borç Senetleri	925.848,02		
C-Diğer Borçlar			
4-Personele Borçlar			
D-Alınan Avanslar		**9.599,59**	
1-Alınan Sipariş Avansları	9.599,59		
E-Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hak ediş Bedelleri		**-509.209,91**	
1-Yıllara Yaygın İnş. ve Onarım Hak ediş Bedelleri	-30.505,95		
2-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hs.	-478.703,95		
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülük.		**6.097,16**	
1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.871,15		
2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	4.226,01		
G-Borç ve Gider Karşılıkları		**0,00**	
1-Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	0,00		
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI			***2.190.010,70***
IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			***1.012.304,79***
A-Mali Borçlar		**330.377,63**	
1-Banka Kredileri	330.377,63		
B-Ticari Borçlar		**681.927,16**	
1-Satıcılar	681.927,16		
5-Diğer Ticari Borçlar			
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI			***1.012.304,79***
V-ÖZKAYNAKLAR			***1.806.767,41***
A-Ödenmiş Sermaye		**1.782.566,00**	
1-Sermaye	1.400.000,00		
3-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	382.566,00		
B-Sermaye Yedekleri			
3-M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları			
D-Geçmiş Yıllar Karları		**61.244,08**	
1-Geçmiş Yıllar Karları	61.244,08		
F-Dönem Net Karı (Zararı)		**-37.042,67**	
1-Dönem Net Karı			
2-Dönem Net Zararı (-)	-37.042,67		
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI			***1.806.767,41***
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			***5.009.082,91***

Kaynak: 'B İnşaat San. Tic. AŞ' Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nden alınmıştır.

MSUGT / VUK kapsamında muhasebenin temel kavramları ve ilkeler esas alınmaktadır. KÜMİ FRS' de finansal raporlamanın genel ilkeleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup (netleştirme) yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılıktır.

MSUGT / VUK kapsamında sunulacak finansal tablolar temel (Bilanço, Gelir Tablosu, dipnotlar) ve ek (Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu) tablolar biçiminde belirlenmiştir. Finansal bilginin özellikleri; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik, zamanında düzenlenme, güvenilirliktir. Finansal raporlama ilkeleri mali tablo ilkeleridir. Temel mali tabloların düzenlenmesi ilkesi biçiminde açıklanmıştır. Temel mali tablolar esas alınarak Gelir Tablosu İlkeleri ve Bilanço İlkeleri'dir. Bilanço Finansal Durum Tablosu ve Gelir Tablosu Kâr veya Zarar Tablosu biçiminde ifade edilmektedir (Bkz. BOBİ FRS Modül1: 63-67). MSUGT / VUK kapsamında Kâr veya Zarar Tablosu fonksiyon esası ve çeşit esası varken, KÜMİ FRS' de fonksiyon esası vardır. KÜMİ FRS Nakit Akış Tablosu sunulmaz (Bkz. Demir: 22).

Gerçek ve tüzel kişi tacirlerin, aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı[3] hesaplaması vergi mevzuatı çerçevesinde vergi dairelerine sunulan finansal tablolar üzerinden yapılmaktadır.

'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin finansal raporlama sisteminin KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından bütününe bağlı kalınmıştır. İlk dört bölümünde (Bölüm1: Kavramlar ve Genel İlkeler, Bölüm2: Finansal Tabloların Sunumu, Bölüm3: Finansal Durum Tablosu, Bölüm4: Kâr veya Zarar Tablosu) belirtilen esaslara uyularak finansal tabloları temel noktalar itibarıyla hazırlanmaya çalışılmıştır. Öncelikle işletmenin enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tabloları ve mizanı enflasyon düzeltme hesapları (EDH) arındırılması sağlanmıştır.

Seçilmiş bu şirket KÜMİ FRS (2023: 22.3) ilk kez uygulanabilirliği açısından geçişinde bölüm 2.25 paragrafında öngörülen *'geçmiş dönem ya da dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını sunması gerekmez.'* ifadesine göre yalnızca 2024

[3] Bilanço Hesabı Esasına Göre Defter Tutma Hadleri (VUK Genel Tebliği Sıra No:2024:556/2025:577) Md. 177: Tutarlar, *'1-Yıllık; Alış 2024:1.400.000TL/2025:2.000.000TL, Satış 2024:2.000.000TL/2025:2.800.000TL; 2-Yıllık gayrisafi iş hasılatı 2024:690.000/2025:990.000TL; 3-İş hasılatının beş katı ile yıllık satış toplamı 2024:2.000.000TL/2025:2.000.000TL'dir.'*

yılı Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu ve Dipnotlar genel olarak sunulmaya çalışılmıştır.

Varlıklar: Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar

Nakit ve Nakit Benzerleri

Nakit ve Nakit Benzerleri, tutarı belli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip varlıklardır. KÜMİ FRS' ye göre nakit tutarları işletme kasasındaki nakit ve bankadaki vadesiz mevduatın toplamından oluşmaktadır. Bir varlığın nakit ve benzerleri olabilmesi için;

- Elde edilen tarihten itibaren en fazla üç ay vadeli olması,
- Likiditesi yüksek ve kolayca nakde çevrilme yeteneği bulunmalı,
- Değerindeki değişim riski önemsiz olmalı,
- Yatırım veya diğer amaçlardan ziyade nakit yükümlülükleri için elde bulundurulmalıdır (Usul, Dinç ve Demirci, 2023: 26).

Kasa ve Bankalar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda 100 Kasa Hs. 1.037,29 TL ve 102 Bankalar Hs. 810.503,56 TL toplam nakit ve nakit benzerleri mevcudu 811.540,85 TL'dir. Kasa ve bankada döviz cinsinden işlem yoktur. İşletmenin yabancı para Hs. olmadığından kur farkı hesaplanmamıştır. Bu sebeple KÜMİ FRS Bölüm18: Yabancı Para Çevrim İşlemleri yabancı para cinsinden herhangi bir çevrim işlemi yapılmamıştır.

VUK (Md.263) borsa rayici değerleme ölçüsü tanımlanmıştır. VUK (Md.280) (Değişik1.fıkra:26/6/1964-485/7Md.);

> "*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğunda ise bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur (Değişik:22.07.1998-4369/7Md.). Bu hüküm yabancı paralı senetsiz ya da senetli alacaklar ve borçlar için de geçerlidir."*

MSUGT / VUK kapsamında yukarıdaki yasal mevzuat maddesinden de görüldüğü gibi yabancı para cinsinden parasal ve parasal olmayan kalemlerin çevrimi borsaya rayiciyle değerlenir. Borsa rayici mevcut değilse o zaman TCMB tarafından belirlenen kur üzerinden çevrilir (Bkz. BOBİ FRS Modül20: 38).

Alınan Çekler ile Verilen Çekler Ödeme Emirleri

2024 yılında B İnşaat San. Tic. AŞ'nin mizanındaki verilerinden 101 Alınan Çekler Hs. detaylı incelendiğinde, alınan çeklerin ileri tarihli oldukları görülmüştür. Alınan çeklerin vadeleri en az iki ay en fazla 180 gün uzun sürelidir. Benzer biçimde 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hs. yer alan çeklerin de vadeleri en az iki ay en fazla 180 gündür. Yapılan incelemeler sonucunda, işletmenin özün önceliği kavramı gereğince vadeli alınan ve verilen çeklerini hazır değerlerden çıkartılarak ticari alacaklar ve ticari borçlarda ilgili hesapları da senede dönüştürüldüğü saptanmıştır. Bilançoda hazır değer niteliğinde KÜMİ FRS' ye göre nakit ve nakit benzerleri niteliği taşıyan çek yoktur.

Şirketin mizanından ilk üç aylık dönemde Ocak ve Mart aylarına ait tahsil edilen çeklerin toplam 300.000 TL'lik vadeli alınan çek; Ocak-Şubat-Mart aylarına ait ödenen çeklerin toplam 378.006,65 TL'lik vadeli verilen çek oldukları saptanmıştır. Diğer taraftan şirket mizanından dönem içinde diğer kalan aylara (Nisan ila Aralık) ait tahsil edilen çeklerin toplam 2.839.722,87 TL'lik vadeli alınan çek olduğu ve tamamıyla tahsil edildiği; benzer biçimde ödenen çeklerin toplam 4.193.453,13 TL'lik vadeli verilen çek olduğu ve tamamıyla ödendiği görülmüştür. KÜMİ FRS uygulanabilirliğinde farkındalık yaratılmak amacıyla KGK tarafından yayınlanma tarihi itibarıyla muhasebe standartlarında ihtiyari kullanıma bırakılan 'FRSU HP' göre muhasebeleştirilebilir. 12/22 Ticari Alacaklar Hs. grubunda 122/222 Alınan İleri Tarihli Çekler Hs., 32/42 Ticari Borçlar Hs. grubunda 322/422 Verilen İleri Tarihli Çekler Hs. kaydedilebilir. Öncelikle üç ayı aşmayan daha sonra aşan ileri tarihli çeklerin ilgili senet hesaplarına aktarılabilir.

FRSU HP' ye göre alınan ileri tarihli çeklerin ilk üç aylık döneme ait tutarlarıyla muhasebe kaydı:

	122 Alınan İleri Tarihli Çekler	300.000	
	101 Alınan Çekler		300.000

FRSU HP' ye göre alınan ileri tarihli çeklerin döneme ait diğer aylardakilerin tutarlarıyla muhasebe kaydı:

	122 Alınan İleri Tarihli Çekler	2.839.722,87	
	101 Alınan Çekler		2.839.722,87

FRSU HP' ye göre verilen ileri tarihli çeklerin ilk üç aylık döneme ait tutarlarıyla muhasebe kaydı:

	103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	378.006,65	
	322 Verilen İleri Tarihli Çekler		378.006,65

FRSU HP' ye göre verilen ileri tarihli çeklerin döneme ait diğer aylardakilerin tutarlarıyla muhasebe kaydı:

	103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	4.193.453,13	
	322 Verilen İleri Tarihli Çekler		4.193.453,13

Bu çeklerden ilgili olanları ya tahsil edilmiş ya da ödenmiştir. Tümü TL olup, yabancı para cinsinden çek varlığı yoktur. 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin 2024 yılına ait Kapanış Bilançosu vadeli çek tutarlarıyla 10 Hazır Değerler alınan vadeli çeklerin tutarlarıyla ticari alacaklarda 121 Alacak Senetleri Hs.; yine verilen vadeli çeklerin tutarlarıyla ticari borçlarda 321 Borç Senetleri Hs. aktarılmıştır. KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin 2024 yılına ait KÜMİ FRS Dönem Sonu Finansal Durum Tablosu'nda 10 Nakit ve Nakit Benzerleri alınan vadeli çeklerin tutarlarıyla ticari alacaklarda 121 Alacak Senetleri Hs. kaydedilir. Fakat FRSU HP esas alındığında bu Hs. yerine *122 Alınan İleri Tarihli Çekler* Hs., verilen vadeli çeklerin ise ticari borçlarda 321 Borç Senetleri Hs. yerine *332 Verilen İleri Tarihli Çekler* Hs. kaydedilebilir.

Şirket yabancı para cinsinden düzenlenmiş ileri tarihli alınan ya da verilen çeki yoktur. Herhangi bir çevrim işlemi yapılmamıştır.

Özetle; KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Nakit ve Nakit Benzerleri toplamı ile Bilançosundaki Hazır Değerler toplamı aynı tutarda raporlanacaktır.

Finansal Yatırımlar

2024 yılında B İnşaat San. Tic. AŞ'nin ne Kısa Vadeli (KV) ne de Uzun

Vadeli (UV) menkul kıymet niteliğinde herhangi bir varlığı yoktur.

MSUGT / VUK kapsamında hisse senetleri yatırımları alış bedeliyle değerlenir. Fakat türev araçların ölçüm ve muhasebeleştirilmesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır (Bkz. BOBİ FRS Modül9: 121). Eğer şirketin menkul kıymet niteliğinde bir varlığı olsaydı KÜMİ FRS (2023) Bölüm10: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar esastır.

Ticari Alacaklar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda; 120 Alıcılar Hs. 2.650.119,95 TL ve 121 Alacak Senetleri Hs. 43.400 TL'dir. Senetli alacak ileri tarihli-vadeli çeklerdir. UV ticari alacak yoktur.

Alıcılar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin mizanı incelendiğinde, 120 Alıcılar Hs. 37 müşterisine ait cari hesap olduğu görülmüştür. Bunlardan ikisi kamu kuruluşu biri özel şirkettir. Üç müşterisinden alacağının bir yıl vadeli olduğu saptanmıştır. Kamu kuruluşlarından alacak X 1.620.971,34 TL ve Y 788.487,03 TL'dir. Bu senetsiz ticari alacaklar reel uygulama açısından tahsil edileceği kurum kamu olduğundan peşin fiyatı üzerinden değerlenmiştir. Bu kuruluşlardan olan tahsil edilecek alacak bakiyesi tutarı X: 1.326.341,95 TL ve Y: 293.071,93 TL'dir. Yine özel şirket statüsündeki Z'den alacak ise 283.150,08 TL'dir. Dönemde tamamıyla tahsil edilmiştir. Şirketin senetsiz alacağı toplamda 12 müşteridendir.

KÜMİ FRS Bölüm10: Finansal Araçlar Öz Kaynaklar (2023: 10.13-14);

> *'küçük işletmeler ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan ve ilk defa finansal tablolara alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacakları ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutarlar üzerinden ölçülür. Fakat bir yıldan uzun olan alacaklarda ise ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde iskonto edilmiş tutar üzerinden ölçülür.'*

Buna göre işletmede ticari alacaklar iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülerek değerlenmiştir.

Alacak Senetleri

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin mizanı incelendiğinde, 121 Alacak Senetleri Hs. tamamıyla ileri tarihli çeklerin aktarılarak izlendiği saptanmıştır. 2024 yılı vadeli alınan çeklerin toplam 1.388.643,97 TL'lik kısmını tahsil edildiği,

43.400 TL'lik kısmının 2025 yılında tahsil edileceği görülmüştür. KÜMİ FRS' ye göre şirkette alacak senetleri iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülerek değerlenmiştir.

Ticari alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilat dönemine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz (vade farkı) gelirleri hesaplandığında itfa edilmiş maliyetine indirgenmesi amacıyla FRSU HP' de 12 Ticari Alacaklar Hs. grubu *128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)* Hs. kaydedilebilir. Böylelikle ilgili döneme düşen vade farkı tutarı *640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları* Hs. kayda alınabilir. Fakat şirkette tümden ileri tarihli çekler olduğundan iskonto edilmemiştir.

Yabancı para cinsinden düzenlenmiş ileri tarihli alınan çek yoktur. Bu sebeple şirkette herhangi bir çevrim işlemi yapılmamıştır. Şirketin bilançosunda şüpheli hale gelen senetsiz ya da senetli, değersiz ticari alacak yoktur.

MSUGT / VUK kapsamında senede bağlanmış tüm alacaklar için reeskont uygulaması ihtiyaridir. Dava ve icra aşamasındaki alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (Bkz. BOBİ FRS Modül9: 121). Alacaklar için KÜMİ FRS (2023) Bölüm10 esastır.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Ticari Alacaklar toplamı ile Bilançosundaki Ticari Alacaklar toplamı aynı tutarda raporlanacaktır. Fakat 120 Alıcılar sonrası 121 Alacak Senetleri Hs. yerine *122 Alınan İleri Tarihli Çekler* Hs. raporlanacaktır.

Diğer Alacaklar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'de ne KV ne de UV Diğer Alacaklar yoktur.

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri -275.682,16 TL'dir.

Şirket mizanı incelendiğinde; 170 Hs. tutarının dört kamu kuruluşuna ait olduğu, bunlardan iki kurumun hesaplarının kapandığı, diğer iki kurum ile ilgili hesapların bakiye verdiği görülmüştür. Birindeki tutar 114.244,47 TL'dir.

KÜMİ FRS' de yıllara yaygın bir inşaat faaliyeti, işin bitimini beklemeden her dönem kâr veya zararı tespit edilerek finansal tablolara alınır. Bunun için her dönem sonu yapılacak hesaplamalarda tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır (Usul, Dinç ve Demirci, 2023: 50).

Şirkete ait *'Bitim İşleri Tablosu'* incelendiğinde; yukarıda da belirtildiği üzere bir kuruma ilişkin tutarın örnek olay değerlendirilmesinde, KÜMİ FRS' ye uygulanabilirliği açısından hasılat kısmında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmıştır. Dönemde %35 tamamlandığı belirlenmiştir. Yapılan hesaplamalar sonucunda hesaptaki tutarın 42.000 TL artacağı saptanmıştır.

KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından FRSU HP' de *14 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar* Hs. grubunda *140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar* Hs. kayda alınabilir. Böylece finansal raporlamada bu Hs. grubunda raporlanabilir. Ayrıca bu Hs. grubunda *141 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar* Hs. da vardır.

Özetle; yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar *140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar* Hs. 42.000 TL daha artışla -317.682,16 TL raporlanacaktır.

Stoklar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin stokların bir kısmını satmak, bir kısmını da yıllara yaygın inşaat işlerinde kullanmak için elinde bulundurduğu saptanmıştır. 150 İlk Madde ve Malzeme Hs. 5.003,39 TL'lik ve 153 Ticari Mallar Hs. 785.329,13 TL'lik stok vardır. 159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 121.796,51 TL'dir. İşletmenin ticari mal stokları arasında ağırlıkla 563.491,80 TL'lik bitüm alışları bulunduğu saptanmıştır. Şirket aldığı bitümü mıcırla birleşip asfalt elde etmekte ve yola dökmektedir.

> Bilindiği üzere *"Bitüm; koyu renkli, viskoz (yapışkan) bir hidrokarbon karışımıdır. Bazı durumlarda doğada da doğal bitüm halinde bulunabilirken genellikle ham petrolün rafine edilmesiyle elde edilir. Karayolları, otoyollar ve havaalanı pistlerinde asfalt malzemesi, binaların temellerinde ve çatılarında su yalıtımı, ısı ve ses yalıtımı gereken sanayi yapılarında, boru hatları ve gemi*

gövdelerinde korozyon önleyici kaplama, bahçe düzenlemesi ve peyzaj çalışmalarında geçirimsiz yüzey oluşturmak için kullanılmaktadır. Özellikle yol yapımında ve su yalıtımında kullanımı yaygındır. Su geçirmez ve dayanıklı olması en önemli özelliğidir. Asfalt yapımında kullanılan bitüm, yolların yüzeyini hem dayanıklı hem de esnek hale getirir" (https://teknoyapi.com.tr, 2025).

KÜMİ FRS Bölüm 8: Stoklar kapsamında stoklar (2023: 8.4) *'stoklar, maliyet bedeliyle ölçülür.'* VUK (Md. 262) maliyet bedeli tanımlanmış ve (Md.267-269) bu bedelle değerlenecek iktisadi varlıklar belirtilmiştir. Buna göre stoklar maliyet bedeli ölçüsüyle değerlenir. Şirkette, stoklar maliyet bedeliyle ölçülmektedir.

KÜMİ FRS (2023: 8.8.-9) '*küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ile mikro işletmelerde stokların maliyeti, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen ya da ödenmesi beklenen nakit tutarıyla ölçülür.'* Şirkette stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın ölçülmüştür.

KÜMİ FRS (2023: 8.18) '*stokların maliyeti ilk giren ilk çıkar (FİFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile hesaplanır.'* Şirket proje bazlıdır. Stoklar, gerçek maliyeti piyasa değeriyle değerlenmiştir. Herhangi bir iskonto indirim yoktur. Yabancı para cinsinden stok işlemi yoktur.

Dönem içerisinde şirketin stoklarına ilişkin verilen sipariş avanslarının 49 alt kalemde izlendiği, bunlardan yalnızca dört şirkete ait avans tutar Hs. bakiye verdiği, diğerlerinin stok bedeline karşılık mahsubunun sağlandığı görülmüştür.

KÜMİ FRS (2023: 18.5) kapsamında *'işletmenin yabancı para cinsinden avans ödemesi durumunda ilgili varlık ilk defa finansal tablolara alınırken kullanılacak döviz kurunun belirlenmesi açısından işlem tarihi bu avans bedelinin ödendiği tarihtir.'* Şirkette yabancı para cinsinden verilen avans yoktur. TL avanslar işlem tarihindeki değeriyle ölçülmüştür.

MSUGT / VUK kapsamında stoklarda; vade farkı ayrıştırılmaz, stokların maliyetine eklenebilir. KÜMİ FRS ile uyumludur. Borçlanma maliyetleri maliyete dahil edilebilir. Tam maliyet yöntemi kullanılır. Dönem sonunda stoklar maliyet değeri üzerinden ölçülür. KÜMİ FRS ile uyumludur. Eğer stokların değerinde %10'dan fazla değer düşüklüğü olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçülebilir (Bkz. BOBİ FRS Modül6: 39'den faydalanılmıştır). Böylece değer düşüklüğü zararı oluşur.

KÜMİ FRS (2023: 8.20) *'her raporlama dönemi sonunda stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir.'* Şirkette diğer stok ve stok değer

düşüklüğü yoktur.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Stoklar ile Bilanço Stoklar toplamı aynı tutarda raporlanacaktır.

Diğer Dönen Varlıklar: Devreden KDV

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda 190 Devreden KDV Hs. 214.314,05 TL'dir.

KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Diğer Dönen Varlıklar Devreden KDV aynı tutarla raporlanacaktır.

Maddi Duran Varlıklar (MDV)

2024 yılında B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda 250 Arsa ve Araziler Hs. 429.611,05 TL, 252 Binalar Hs. 3.895,11 TL, 253 Tesis Makine ve Cihazlar Hs. 4.956,19 TL, 254 Taşıtlar Hs. 622.635,03 TL, 255 Demirbaşlar Hs. 97.236,44 TL olmak üzere toplam 1.066.588,40 TL'lik MDV vardır. 257 Birikmiş Amortismanlar Hs. 91.745,41 TL'dir.

Şirket mizanı incelendiğinde; bulunduğu bölgede üç arsası, bir binası, dört makine ve cihazı vardır. Ayrıca şirkette tanker, silindir, yarı römork, yükleyici, çekici, kamyon, kamyonet, minibüs, çekici, ticari araç, otomobil, vb. 74 taşıtı vardır. Şirket MDV içerisinde ağırlık bu gruptadır. Yine şirket bilgisayar, yazıcı, bilgisayar ekipmanları, sabit ve cep telefonu, televizyon, klima beyaz eşya, oturma grubu vb. 48 demirbaş eşyaya sahiptir. Yatırım amaçlı gayrimenkul yoktur.

KÜMİ FRS Bölüm 11: MDV (2023: 11.5-6) *'MDV ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeliyle ölçülür.' 'Sonraki ölçümlerinde maliyet yöntemi ya da yeniden değerleme yöntemi kullanılır.'*

MSUGT / VUK kapsamında MDV ilk kayıt ve ölçüm ile sonraki ölçüm maliyet bedelidir. Vade farkı MDV maliyetine eklenir. KÜMİ FRS ile uyumludur. Kredi faizi ile döviz kredisi kur farkları varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyetine eklenir. Bu dönemi izleyen dönemlerde maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir. KÜMİ FRS' de Kâr veya Zarara yansıtılır. Amortisman

uygulaması ihtiyari olup amortismana tabi tutar varlığın defter değeridir. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür esas alınır (Bkz. BOBİ FRS Modül 12: 48-49'den faydalanılmıştır). Şirkette, MDV maliyet bedeliyle ölçülmektedir. MDV yeniden değerleme artışı hesaplanmamıştır. KÜMİ FRS (2023: 22.11/d)'ye göre *'küçük işletmeler tarafından geçiş tarihinden önce elde edilen ve finansal tablolarda ayrıştırılmayan arsa ve binanın' 'belirtilen biçimde belediye rayiç değerleri oranı dikkate alınarak ayrıştırılır.'* Şirkete ait tek binanın arsası ile ayrıştırılmasının yapılması sağlanmıştır. KÜMİ FRS' de amortisman ayrılması zorunludur. Şirket 2024 yılında MDV kapsamında normal amortisman yönetimiyle demirbaşlar ve taşıtlar amortisman hesaplamıştır. KÜMİ FRS' ye uygulanabilirliği açısından bu MDV hurda değerinin sıfır olduğu varsayılmıştır. İlgili MDV faydalı ömür tahmin sürelerinde herhangi bir farklı tahmin yapılmamıştır. Doğrusal amortisman yöntemi kullanılmıştır.

Öztürk (2025) TFRS Seti Uygulama örneğinden faydalanılarak işletmenin ilgili MDV ilişkin sınıflandırma ve düzeltme kayıtları ile taşıma kaydı yapılabilir. Buna göre şirketin Bilançosu'nda 252 Binalar Hs. bakiyesi 3.895,11 TL'nin 1.500 TL'lik kısmının arsa payı olduğu belirlenmiştir. Arsa payına sınıflandırma kaydı:

DS 2024

	250 Arazi ve Arsalar	1.500	
	252 Binalar		1.500
	Arsa ve Bina ayrıştırılarak sınıflandırılması		

FRSU HP faydalanılarak amortisman kaydının düzeltme kaydı:

DS 2024

	258 Birikmiş Amortismanlar	30	
	632 Genel Yönetim Giderleri		30
	Arsa payı amortismanı iptali		

2025 yılı açılış kayıtlarına taşınma kaydı:

	258 Birikmiş Amortismanlar	30	
	570 Geçmiş Yıllar Kârları		30
	Arsa payı amortismanı iptali taşıma		

KÜMİ FRS' ye uygulanabilirlik açısından şirketin Finansal Durum Tablosu'nda yeni tutarlarıyla 250 Arsa ve Araziler Hs. 431.111,05 TL, 252 Binalar

Hs. 2.395,11 TL ve 257 Birikmiş Amortismanlar Hs. -91.715,41 TL yer alacaktır.

MSUGT / VUK kapsamında değer düşüklüğü testi yapılmazken KÜMİ FRS' de yapılır. Şirket MDV herhangi bir değer düşüklüğü saptanmamıştır. Şirkette MDV değer düşüklüğüne uğrasaydı o zaman KÜMİ FRS Bölüm 16: Varlıklarda Değer Düşüklüğü esastır. Mevcut TDMS HP yalnızca birikmiş amortismanlara ilişkin hesap vardır. FRSU HP' de amortisman ve değer düşüklüğü için ayrı hesaplar öngörülmüştür. *257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) ile 258 Birikmiş Amortismanlar (-)* Hs. vardır.

KÜMİ FRS (2023: 11.13) kapsamında *'küçük işletmelerde KV ödeme karşılığı satın alınan MDV vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen ya da ödenmesi beklenen nakit tutarıyla ölçülür.'* Şirkette MDV vade farkı ayrıştırılmaksızın ölçülmüştür.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu MDV toplamı değişen tutarı 1.066.558,40 TL raporlanacaktır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (MODV)

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda 267 Diğer MODV Hs. 913,90 TL'dir. Diğer MODV kapsamında donanım paketi vardır.

KÜMİ FRS (2023: 12.4) *'MODV, ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeliyle ölçülür'*.

MSUGT / VUK kapsamında MODV ilk kayıt ve ölçüm ile sonraki ölçüm maliyet bedelidir. Vade farkı MODV maliyetine eklenir. Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinin sonunda MODV elde edilmesi durumunda bu giderler varlığın maliyetini oluşturur. Herhangi bir MODV elde edilememesi durumunda ise doğrudan gider kaydedilir. İtfa ihtiyari olup itfaya tabi tutar varlığın defter değeridir (Bkz. BOBİ FRS Modül14: 44-45). Şirket MODV maliyet bedeliyle ölçülmektedir. KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından Bölüm12: MODV esastır.

Şirkette önceki yıl sonlanan silindire ilişkin finansal kiralama ile ilgili 260 Haklar Hs. izlenmiştir. Eğer bilançoda bu kalem yer alsaydı KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından Bölüm13: Kiralamalar esastır.

MSUGT / VUK kapsamında kiralamalara ilişkin genel hükümler, faaliyet

kiralaması ve finansal kiralama BOBİ FRS ile genel olarak uyumludur. Finansal kiralamada kiracı tarafından kullanım hakkı finansal tablolara alınır, VUK Genel Tebliğinde belirtilen süre amortisman süresidir. Kiraya veren tarafından ise varlık iz bedeli ile izlenir. Başlangıçtaki doğrudan maliyetler kira alacağı tutarına eklenmez (BOBİ FRS Modül15: 46-48).

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu MODV toplamı aynı tutarda raporlanacaktır.

Peşin Ödenmiş Gelecek Aylara / Yıllara Ait Giderler

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, KV yani gelecek aylara ait peşin ödenmiş gider yoktur. Fakat 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hs. 78.363,17 TL'dir. Bu tutarın şirketin 2025 yılı sonrasına ait ilgili bankalara olan kredi ödeme giderleri olduğu saptanmıştır.

KÜMİ FRS' ye uygulanabilirliği açısından bu tutar Duran Varlıklarda '*Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları'* kayda alınabilir.

Şirkette Devlet Teşviki yoktur. Eğer olsaydı KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından Bölüm12: Devlet Teşvikleri esastır.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Peşin Ödenmiş Gelecek Yıllara Ait Giderler toplamı aynı tutarda raporlanacaktır.

Kaynaklar: Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler ile Özkaynaklar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, toplamda 2.214.885,55 TL'lik KV yükümlülüğü, 1.012.304,79 TL'lik UV yükümlülüğü vardır.

KÜMİ FRS (2023: 3.8)'de yükümlülüklerin KV kabul edilmesi için dört kriter belirlenmiştir. Bu kriterlerden en az birini sağlayan yükümlülükler KV hiçbirini sağlanamayan yükümlülükler ise UV biçiminde sınıflandırılmaktadır (Usul, Dinç ve Demirci, 2023:120).

Finansal Yükümlülükler

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, finansal yükümlülük kapsamında 300 Banka Kredileri Hs. 21.904,48 TL ve 400 Banka Kredileri Hs.

330.377,63 TL'dir.

Şirket mizanı incelendiğinde, KV' de toplam tutara göre bir bankaya 14.200 TL olmak üzere yalnızca iki bankaya kredi borcu vardır. Benzer biçimde UV' de de toplam tutara göre bir bankaya 181.685,29 TL'dir. Kalanı ise KV borcunun bulunduğu diğer bankaya ödenecek finansal yükümlülüktür.

KÜMİ FRS (2023: 10.18) borçlanma aracı niteliğindeki finansal yükümlülük biçiminde alınan banka kredileri, *'ilk defa finansal tablolara alınırken işlem fiyatı üzerinden ölçülür.'* (10.19). *'Katlanılan işlem maliyetleri gider olarak Kâr veya Zarara yansıtılır. Örneğin, banka kredisi için ödenen faiz dışındaki ücret, komisyon ve masraf vb.'* (10.20).

KV finansal yükümlülüğün cari yılda şirket tarafından ödendiği bilgisi edinilmiştir. Şirket mizanında UV finansal yükümlülüğün ödeme süresinin yalnızca kalan son iki yılına göre 252.658,4 TL'lik kısmının 2025'te, geriye kalan çok az tutarın ise 2026'da ödemesinin yapılacağı görülmüştür. Günümüz ekonomik şartları da göz önünde bulundurulmuştur. Yeniden bir oranın uygulanması ile elde edilecek finansal yükümlülük değeri hususunda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Finansal Yükümlülükler toplamı aynı tutarda raporlanacaktır.

Ticari Borçlar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda; 320 Satıcılar Hs. 1.735.771,36 TL ve 321 Borç Senetleri Hs. 925.848,02 TL'dir. Şirket senetli ticari borcu ileri tarihli-vadeli çeklerdir. Şirkette UV ticari borcu muhtelif carilere 420 Satıcılar Hs. toplam 681.927,16 TL'dir.

Satıcılar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin mizanı incelendiğinde, 320 Satıcılar Hs. izlenen 273 tedarikçisine ait cari hesap vardır. Bunlardan yalnızca on tedarikçiye senetsiz ticari borcunun kaldığı görülmüştür. Bunlardan yalnızca bir tedarikçiye en fazla tutarda 1.151.506,81 TL'lik borcu vardır. Bunu 424.343,90 TL ile diğer cari izlemektedir.

KÜMİ FRS Bölüm10: Finansal Araçlar Öz Kaynaklar (2023: 10.13-14)

'küçük işletmeler ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan ve ilk defa finansal tablolara alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan borçları ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutarlar üzerinden ölçülür. Fakat bir yıldan uzun olan borçlarda ise ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde iskonto edilmiş tutar üzerinden ölçülür.'

Buna göre şirkette ticari borçlar iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülerek değerlenmiştir.

Borç Senetleri

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin mizanı incelendiğinde, 321 Alacak Senetleri Hs. tamamıyla ileri tarihli çeklerin aktarılarak izlendiği saptanmıştır. 2024 yılı vadeli verilen çeklerin toplam 274.819,19 TL'lik kısmının ödendiği, bunun yanı sıra 925.848,02 TL'lik kısmının 2025 yılında ödeneceği görülmüştür. KÜMİ FRS' ye göre işletmede borç senetleri de iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülerek değerlenmiştir.

Ticari borç tutarlarının nominal tutarları ile ödeme dönemine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz (vade farkı) giderleri hesaplandığında yani itfa edilmiş maliyetine indirgenmesi amacıyla FRSU HP' de 32 Ticari Borçlar Hs. grubunda *328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)* Hs. öngörülmüştür. Böylelikle ilgili döneme düşen vade farkı tutarı *650 Esas Faaliyet Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları* Hs. kaydedilebilir.

Şirketin yabancı para cinsinden düzenlenmiş ileri tarihli verilen çeki yoktur. Bu sebeple herhangi bir çevrim işlemi yapılmamıştır.

MSUGT / VUK kapsamında senede bağlanmış tüm borçlar için reeskont uygulaması ihtiyaridir. Yine banka kredileri işlemiş faiziyle mukayyet değeri üzerinden ölçülür (Bkz. BOBİ FRS Modül 9: 121). Borçlar için KÜMİ FRS (2023) Bölüm10 esastır.

Özetle; 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından Finansal Durum Tablosu Ticari Borçlar toplamı ile Bilançosundaki Ticari Borçlar toplamı aynı tutarda raporlanacaktır. Fakat 320 Satıcılar Hs. sonra 321 Borç Senetleri Hs. yerine *322 Verilen İleri Tarihli Çekler* Hs. raporlanacaktır.

Diğer Borçlar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin ne KV ne de UV Diğer Borçlar yoktur.

Alınan Avanslar

2024 yılında B İnşaat San. Tic. AŞ'nin mizanı incelendiğinde, 340 Alınan Sipariş Avansları Hs. 9.599,59 TL'dir. İşletmenin aldığı toplam altı sipariş avansı vardır. Bunların beşi yerine getirilmiştir. Yalnızca bir sipariş avans tutarı vardır.

KÜMİ FRS' de yabancı para ile alınan ve ödenen avanslarla ilgili düzenleme yapılmıştır. TL ile yapılan avans tahsilatları için bir düzenleme yoktur (Usul, Dinç ve Demirci, 2023: 139). KÜMİ FRS (2023: 18.5) kapsamında *'işletmenin yabancı para cinsinden avans alması durumunda ilgili varlık, gider veya gelir ilk defa finansal tablolara alınırken kullanılacak döviz kurunun belirlenmesi açısından işlem tarihi bu avans bedelinin alındığı tarihtir.'* Şirkette yabancı para cinsinden alınan avans yoktur. TL avanslar işlem tarihindeki değeriyle ölçülmüştür.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Alınan Avanslar toplamına ilişkin unsur bulunmamakla birlikte tabloda aynı tutarda raporlanacaktır.

Devam eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda yıllara yaygın inşaat ve onarım hak ediş bedelleri -30.505,95 TL'dir.

Şirket mizanı incelendiğinde; 350 Hs. kapsamındaki tutarın üç kamu kuruluşuna ait olduğu, bunlardan iki kurumun hesaplarının kapandığı, yalnızca bir kurumun hesabının bakiye verdiği görülmüştür.

Şirkete ait *'Bitim İşleri Tablosu'* incelendiğinde; yukarıda da belirtildiği üzere bir kuruma ilişkin tutarın örnek olay değerlendirilmesinde, KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından hasılat kısmında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmıştır. Dönemde %35 tamamlandığı belirlenmiştir. Yapılan hesaplamalar sonucunda hesaptaki tutarın 52.500 TL artacağı saptanmıştır.

KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından FRSU HP' de *34 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler* Hs. grubunda *340*

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler Hs. kayda alınabilir. Böylece finansal raporlamada bu Hs. grubunda raporlanabilir. Ayrıca aynı Hs. grubunda *341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler Hs.* da vardır.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Devam eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar *340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler* Hs. 52.500 TL artışla -83.005,95 TL raporlanacaktır.

Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 1.871,15 TL ve 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri 4.226,01 TL'dir. Toplam yükümlülük 6.097,16 TL'dir.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler toplamı aynı tutarda raporlanacaktır.

Karşılıklar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılığı Hs. 0 TL'dir.

KÜMİ FRS (2023) Bölüm20: Gelir Üzerinden Alınan Vergilere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Standart (20.3) *'küçük ve mikro ölçekli işletmeler için ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamaz. Yalnızca vergiye tabi kâr üzerinden ödenecek dönem vergisi finansal tablolara yansıtılır.'* (20.4) *'KDV, çalışanların üzerinden ödenen GV ve DV bu kapsamda değerlendirilmez.'* Hem MSUGT / VUK hem KÜMİ FRS kapsamında cari dönemine ilişkin Kurumsal Vergisi karşılığı hesaplanır ve muhasebeleştirilir (Bkz. Demir: 60).

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ' Kâr veya Zarar Tablosu kalemlerindeki tutarlardan faaliyet dönemini zararda kapatmış olup yapılan hesaplamalar sonucuna göre Finansal Durum Tablosu Karşılıklar tutarı yine sıfır raporlanacaktır.

Özkaynaklar için KÜMİ FRS (2023) Bölüm10 esastır. Şirket Özkaynaklar unsurları itibarıyla incelenebilir.

Ödenmiş Sermaye

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, 500 Sermaye Hs. 1.400.000 TL'dir. Sermayenin hepsi ödenmiştir.

Sermaye Yedekleri ve Yeniden Değerleme Değer Artışları

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, sermaye yedeği yoktur. Şirketin önceki döneminde MDV Yeniden Değerleme Artışları hesapladığı görülmüştür.

Kâr Yedekleri ve Fonlar

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, kâr yedeği yoktur.

Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, 570 Geçmiş Yıllar Kârları Hs. 61.244,08 TL'dir.

KÜMİ FRS (2023) 22. Bölüm esas alındığında şirketin geçiş tarihi itibarıyla düzeltmeler 'Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları' kapsamında gösterilir. Şirketin "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" taşıma ile 457.650,41 TL raporlanacaktır. Böylelikle bilanço eşitliği sağlanmış olacaktır.

Dönem Net Kârı / Zararı

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin bilançosunda, 591 Dönem Net Zararı Hs. -37.042,67 TL'dir.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Finansal Durum Tablosu Özkaynaklar temel unsurları itibarıyla aynı olup Kâr veya Zarar Tablosu ilgili kalemlerdeki değişiklik sonucunda oluşan Dönem Net Zararı Hs. -26.512,67 TL ve "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" 457.650,41 TL raporlanacaktır.

Hasılat (Satışlar) ve Satış İndirimleri ile Satışların Maliyeti

2024 yılında B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Gelir Tablosu'nda 600 Yurtiçi Satışlar Hs. 6.633.292,12 TL'dir. İşletmenin hak ediş taahhüt gelirleri 5.218.321,64 TL, bitüm satışları 322.720,74 TL ve mıcır satışları 104.822,83 TL'dir. 610 Satıştan İadeler Hs. 4.252,30 TL'dir. Buna göre şirket net satışları 6.629.039,83 TL hesaplanmıştır.

Şirketin 'Satışların Maliyeti Tablosu' incelendiğinde; ticari mallarına ilişkin dönem başı stok 425.371,54 TL ve dönem içi alışlar 477.883,41 TL'dir. Daha önce stoklarda belirtildiği üzere dönem sonu ticari mal 785.329,13 TL'dir. Buna göre şirketin Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesaplanmıştır. Satılan Hizmet Maliyeti eklenince Satışların Maliyeti toplamda 6.330.591,63 TL'dir. 2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Gelir Tablosu'nda, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti 117.925,82 TL ve 622 Satılan Hizmet Maliyeti 6.212.665,81 TL'dir. Şirket brüt satış kârı 298.448,20 TL hesaplanmıştır.

MSUGT / VUK kapsamında mal teslime ya da hizmet ifası ile finansal tablolara alınır. Ölçüm satış fiyatı ve iskontolar olup vade farkı ayrıştırılmaz. Hizmetin tamamı ifa edildiğinde ve gelir mahiyet ile tutar kesinleştiğinde muhasebeleştirilir. İnşa bitiminde muhasebeleştirilir. Yani tamamlanmış taahhüt yöntemi uygulanır. Mal ya da hizmet sunumundan elde edilenler dışında kalan hasılat unsurları ayrı tanımlanmıştır (Bkz. BOBİ FRS Modül5: Hasılat). Vade farkı ayrıştırılmaz oluşu KÜMİ FRS ile uyumludur. KÜMİ FRS' de hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerine ilişkin hasılat ve maliyetler paragraf 7.21-22 hüküm gereğince tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak kâr veya zarara yansıtılarak finansal tablolara alınır.

KÜMİ FRS (2023: 7.33) *"hakkediş ve avanslar genellikle tamamlanma düzeyini yansıtmaz. Bu sebeple tamamlan düzeyinin bunlara göre belirlenmesi gerekir".* (7.36) *"İnşa sözleşmeleri için raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanan işe isabet eden toplam hasılat tutarından hak edişe bağlanmış toplam tutarın çıkarılması sonucundaki tutar, artı ya da eksi olmasına göre "Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar" veya "Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar" gösterilir".*

‘B İnşaat San. Tic. AŞ’, yol yapımı için müşteri işletme ile 01.08.2024 tarihinde sözleşme imzalamıştır. 07.08.2024’de de yer teslimi yapılmıştır. Buna göre inşaat yapımı başlangıcı 07.08.2024 bitişi 07.04.2025 tarihi öngörülmüştür. Sözleşme bedeli 150.000 TL, tahmini toplam maliyet ise 120.000 TL’dir. Bu inşaata ilişkin gerçekleşen maliyet tutarı 31.12.2024 tarihinde 42.000TL’dir.

KÜMİ FRS’ ye göre çözümü:

2024 yılı

Tamamlanma Yüzdesi = Katlanılan maliyet / Tahmini toplam maliyet

= 42.000TL / 120.000TL = %35

Toplam Proje Bedeli = 150.000TL

2024 yılı Hasılat Tutarı = 150.000TL x 0,35 = 52.500TL

FRSU HP faydalanılarak muhasebe kayıtları:

DS 2024

	622 Sunulan Hizmet Maliyeti	42.000	
	140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		42.000
	İnşaat onarım maliyetlerinin ilgili gider Hs. devri		

DS 2024

	340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	52.500	
	600 Yurtiçi Satışlar		52.500
	İnşaat onarım hak edişlerinin ilgili gelir Hs. devri		

DS 2024

	690 Dönem Kârı veya Zararı	42.000	
	622 Sunulan Hizmet Maliyeti		42.000
	Giderin Dönem Kâr veya Zarar Hs. devri		

DS 2021

	600 Yurtiçi Satışlar	52.500	
	690 Dönem Kârı veya Zararı		52.500
	Gelirin Dönem Kâr veya Zarar Hs. devri		

KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından 2024 yılında ‘B İnşaat San. Tic. AŞ’nin Kâr veya Zarar Tablosu düzenlenirken 600 Yurtiçi Satışlar Hs. 52.500 TL

artışla 6.685.792,12 TL olacaktır. Bu hasılat tutarı alt Hs. bazında hak ediş gelirleri artışı sağlanacaktır. 610 Satıştan İadeler Hs. 4.252,30 TL aynı tutarla yer aldığından şirket net satışları 6.681.539,82 TL'dir.

Satışların maliyeti ise 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hs. 117.925,82 TL aynı tutarla kalacak ve 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs. 42.000 TL artışla 6.254.665,81 TL olacaktır. Toplam satışların maliyeti 6.372.591,63 TL raporlanacaktır. Buna göre şirket brüt satış kârı 308.948,19 TL hesaplanacaktır.

KÜMİ FRS Kâr veya Zarar Tablosu'nda Satış Hasılatı ve Satışların Maliyeti değişen yeni tutarları ile Brüt Kâr 308.948,19 TL raporlanacaktır.

Esas Faaliyet Giderleri ve Diğer Gelirler ile Giderler

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Gelir Tablosu'nda, Genel Yönetim Giderleri 253.558,94 TL'dir. KÜMİ FRS' ye uygulanabilirliği açısından yapılan amortisman hesaplaması sonucuna göre 30 TL azalışla Kâr veya Zarar Tablosu'nda Esas Faaliyet Giderlerinde 253.528,94 TL raporlanacaktır. Finansal raporlama açısından esas faaliyetlerinden diğer gelir ve gider raporlanacak değeri yoktur. Şirket Esas Faaliyet Kârı 55.419,25 TL raporlanacaktır.

Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Giderler ile Finansal Gelirler ve Giderler

2024 yılında 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Gelir Tablosu kapsamındaki değerlerinde herhangi bir değişiklik yoktur. KÜMİ FRS Kâr veya Zarar Tablosu'nda Diğer Faaliyetlerden Gelirler 6.478,55 TL ve Diğer Faaliyetlerden Giderler 5.930,48 TL; Finansal Gelirler' de Faiz Gelirleri 6.329,14 TL, Finansal Giderler' de KV Borçlanma Giderleri 88.809,13 TL raporlanacaktır.

Dönem Kârı veya Zararı, Dönem Vergi Gideri ile Dönem Kârı veya Zararı

Şirket 2024 yılı faaliyet dönemini zararla kapatmıştır. KÜMİ FRS Kâr veya Zarar Tablosu Dönem Kârı veya Zararı -26.512,67 TL hesaplanacaktır. Şirket ticari zararından vergi mevzuatı mali kâr açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Vergiye Tabi Olmayan Gelirler dikkate alındığında KÜMİ FRS açısından da mali

kâra geçiş sağlanmamıştır. Bu sebeple dönem vergi gideri karşılığı ayrılmamış sıfırdır. Dolayısıyla şirket Dönem Net Kârı veya Zararı -26.512,67 TL'dir.

Özetle; KÜMİ FRS' ye göre uygulanabilirliği açısından 'B İnşaat San. Tic. AŞ'nin Kâr veya Zarar Tablosu temel unsurları itibarıyla toplamda değişen tutarıyla -26.512,67 TL raporlanacaktır. 2024 yılını -37.042,67 TL zararla kapatan işletmenin KÜMİ FRS' ye uygulanabilirlik açısından genel olarak temel noktaları itibarıyla ölçüm ve değerlemesi sonucunda daha az tutarda zararı olduğu ortaya çıkmıştır.

KÜMİ FRS (2022 Sürümü)' ye uygulanabilirliğini sağlamak için 'B İnşaat San. Tic. AŞ' 2024 yılı "Kâr veya Zarar Tablosu" şöyle düzenlenmeye çalışılmıştır:

Tablo 5: B İnşaat San. Tic. AŞ 01.01.2024-31.12.2024 Dönemine Ait Kâr veya Zarar Tablosu (TL)

	Dipnot Referans	**Cari Dönem**
Satış Hasılatı (Net)	***22***	6.681.539,82
Satışların Maliyeti (-)	***22***	(6.372.591,63)
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları		-
Brüt Kâr/Zarar		**308.948,19**
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		-
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		-
Genel Yönetim Giderleri (-)	***23***	(253.528,94)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	***23***	-
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	***23***	-
Esas Faaliyet Kârı/Zararı		**55.419,25**
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	***24***	6.478,55
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerden Kâr Payları		-
Diğer Gelirler		-
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)	***24***	(5.930,48)
Finansal Gelirler	***24***	6.329,14
Faiz ve Benzeri Gelirler		
Kur Farkı Gelirleri		
Diğer Finansal Gelirler		
Finansal Giderler (-)	***24***	(88.809,13)
Faiz ve Benzeri Giderler		
Kur Farkı Giderleri		
Diğer Finansal Giderler		
Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)		
Dönem Kârı veya Zararı		**(26.512,67)**
Dönem Vergi Gideri (-)	***25***	**0**
Dönem Net Kârı veya Zararı		**(26.512,67)**

Kaynak: KGK, KUMIFRS(WebKurulKararıenfadj).pdf ve KK_Nihai_(BOBI_KUMI).pdf finansal tablo şablon formatından faydalanılarak hazırlanmıştır.

KÜMİ FRS (2022 Sürümü)' ye uygulanabilirliğini sağlamak için 'B İnşaat San. Tic. AŞ' 2024 yılı sonuna ait "Finansal Durum Tablosu" şöyle düzenlenmeye çalışılmıştır:

Tablo 6: B İnşaat San. Tic. AŞ 31.12.2024 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TL)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem**
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	***5***	811.540,85
Finansal Yatırımlar		-
Ticari Alacaklar	***6***	2.693.519,95
Diğer Alacaklar	***6***	-
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar	***7***	(317.682,16)
Stoklar	***8***	912.129,03
Canlı Varlıklar		-
Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları		-
Diğer Dönen Varlıklar	***9***	214.314,05
Toplam Dönen Varlıklar		**4.313.821,72**
Duran Varlıklar		
Ticari Alacaklar		-
Diğer Alacaklar		-
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar		-
Finansal Yatırımlar		-
Bağlı Ortaklık, İştirak ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler		-
Canlı Varlıklar		-
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		-
Maddi Duran Varlıklar	***10***	1.066.558,40
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	***11***	913,90
Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları	***12***	78.363,17
Diğer Duran Varlıklar		-
Toplam Duran Varlıklar		**1.145.835,47**
TOPLAM VARLIKLAR		**5.459.657,19**

Tablo 7: B İnşaat San. Tic. AŞ 31.12.2024 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TL) Devamı

	Dipnot Referansı	Cari Dönem
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Finansal Yükümlülükler	***13***	21.904,48
Ticari Borçlar	***14***	2.661.619,38
Diğer Borçlar	***14***	-
Alınan Avanslar[4]	***15***	9.599,59
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar	***16***	
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	***17***	
Karşılıklar	***18***	(83.005,95)
Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider		6.097,16
Tahakkukları Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		0
		-
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler		-
		2.616.214,66
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
Finansal Yükümlülükler	***13***	330.377,63
Ticari Borçlar	***14***	681.927,16
Diğer Borçlar	***14***	-
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar		-
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler		-
Karşılıklar		-
Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider		-
Tahakkukları Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		-
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler		**1.012.304,79**
Öz Kaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	***19***	1.400.000
Sermaye		
Ödenmemiş Sermaye		
Sermaye Düzeltme Farkları		
Sermaye Yedekleri	***20***	-
Kâr Yedekleri ve Fonlar	***20***	-
Yeniden Değerleme Değer Artışları	***20***	-
Diğer Öz kaynak Kalemleri		-
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	***21***	457.650,41
Dönem Net Kârı/Zararı	***21***	(26.512,67)
Toplam Öz Kaynaklar		**1.831.137,74**
TOPLAM KAYNAKLAR		**5.459.657,19**

Kaynak: KGK, KUMIFRS(WebKurulKararıenfadj).pdf ve KK_Nihai_(BOBI_KUMI).pdf finansal tablo şablon formatından faydalanılarak hazırlanmıştır.

[4] KGK şablon tabloda bu kalem yoktur. Fakat örnek olay üzerinden değerlendirmeleri yapılan şirkette olduğundan bu unsur tutarıyla buraya eklenmiştir.

Ege Bölgesinde inşaat sektöründe faaliyet gösteren ‘B İnşaat San. Tic. AŞ’ vergi odaklı hazırlanan “Kurumlar Vergisi Beyannamesi” finansal tabloları ve mizan verilerden faydalanılarak genel olarak KÜMİ FRS’ ye uygulanabilirliği bilgi odaklı finansal raporlama yapılmaya çalışılmıştır. KGK internet sitesindeki KÜMİ FRS Microsoft Excel formatındaki “Finansal Durum Tablosu” ve “Kâr veya Zarar Tablosu” şablonlarından faydalanılmıştır. Bu finansal tablolar belirtilen doldurma kurallarına göre düzenlenmiştir. Burada finansal tabloların ilgili kalemine ait dipnot referansları önemlidir.

Şirket “Kâr veya Zarar Tablosu”; hasılat, satışların maliyeti, esas faaliyetlerinden gelir ve giderleri başta olmak üzere dönem net kâr veya zararı oluşuma değin tüm kalemleri itibarıyla standarda uygulanabilirliği sağlanmaya çalışılan biçimde düzenlenmiştir.

Şirket “Finansal Durum Tablosu”; Dönen Varlıklar, Duran Varlıklar, Kısa Vadeli Yükümlülükler, Uzun Vadeli Yükümlülükler, Öz kaynaklar mevcut sisteme göre başta değerleme olmak üzere ortaya çıkan ölçüm farklarıyla finansal tablo düzenlenmeye çalışılmıştır.

MSUGT / VUK kapsamında Muhasebenin Temel Kavramlarından “Tutarlılık” kavramı gereğince muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikaları birbirini izleyen hesap dönemlerinde değiştirilmeksizin uygulanmalıdır. Geçerli sebeplerin bulunması durumunda muhasebe politikası değişikliğine gidilebilir. Fakat geçerli sebeplerin ne olduğuyla ilgili bir hükme yer verilmemiştir. Mali politikalarda cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan ya da yaratabilecek bir değişiklik yapılmışsa o zaman durum sebepleriyle açıklanmalı ve bunun mali tablolara etkisi gösterilmelidir. Mali tabloların içerdiği önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa açıklanmalıdır. Muhasebe tahminleri ve değişikliğinin muhasebeleştirilmesi düzenlenmemektedir (Bkz. BOBİ FRS Modül 3: 41-43). KÜMİ FRS (2023) kapsamında bu hususlara ilişkin bir bölüm ayrılmıştır. Uygulamalardan muhasebe politikalarında geriye dönük ve muhasebe tahminlerinde ileriye yöneliktir. Fakat muhasebe hataları geri dönük düzeltilir (Bkz. KÜMİ FRS Bölüm 5: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar).

MSUGT “bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilgi” açıklanmasını öngören hüküm dışında raporlama

dönemlerinden sonraki olaylarla ilgili düzenlenmiş hüküm yoktur (Bkz. BOBİ FRS Modül 4: 22). KÜMİ FRS (2023) kapsamında bu hususa ilişkin bir bölüm ayrılmıştır (Bkz. Bölüm 6: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar).

KÜMİ FRS' ye (2023) uygulanabilirlik açısından dipnotlar önemlidir. Bu hususa ilişkin bir bölüm ayrılmıştır (Bkz. KÜMİ FRS Bölüm 21: Dipnotlar). KÜMİ FRS Bölüm 22 kapsamında düzeltme yapılmasının mümkün olmaması durumu açıklamalarına da dipnotlarda yer verilir.

KÜMİ FRS bütünsel uygulanabilirliğinin sağlanması amacıyla B İnşaat San. Tic. AŞ'ye ait genel olarak temel noktaları itibarıyla dipnotlar oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda temelde KÜMİ FRS Bölüm 21 olmak üzere Usul, Dinç ve Demirci, 2023'de verilen örnek uygulama dipnotlarından faydalanılmıştır. Şirketin dipnot bilgilerinin açıklanmasına ilişkin tablo 8 aşağıdaki gibidir:

Tablo 8: B İnşaat San. Tic. AŞ Dipnotları

Dipnot No	***Dipnot bilgisi***	***Cari Dönem***
0-a	İşletme Hakkında Genel Bilgi	2020 yılında B İnşaat San. Tic. AŞ; Ege Bölgesinde inşaat sektöründe inşaat, yol yapım ve köprü kavşak yapımında faaliyet göstermektedir. Şirket KGK Kurul Kararı (2022 md.5/1) kapsamında KÜMİ FRS uygulanabilirliği açısından sayılan üç ölçütten en az ikisi ile (aktif toplamı= 5.459.657,19 TL, ortalama çalışan sayısı= 15) küçük işletme niteliğindedir. Şirketin ödenmiş sermayesi 2024 yılı itibarıyla 1.400.000 TL'dir. Şirket bir kurucu tek ortaklıktır. Şirketin ağırlıklı kullandığı para birimi TL'dir.
0-b	KÜMİ FRS uyumluluk	B İnşaat San. Tic. AŞ' in finansal tablolarının Standart hükümlerine genel olarak uygulanabilirliği sağlanmaya çalışılmıştır. Küçük işletme olarak bu tablodaki tüm dipnot açıklamalarının dışında ilave açıklama yoktur.
1	Muhasebe Politikaları ve Değişiklikler	Alacaklar ve borçlar iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülmüştür. Stoklar maliyet bedeliyle ölçülmüş, gerçek maliyet piyasa değeriyle değerlenmiştir. İşletmede muhasebe politikalarında herhangi bir değişiklik yoktur.
2	Muhasebe Tahminleri ve Değişiklikler	MDV maliyet bedeliyle ölçülmüş, doğrusal amortisman yöntemi kullanılmıştır. MDV faydalı ömürlerinde herhangi bir değişiklik yoktur. Şirket muhasebe tahminlerinde herhangi bir değişiklik yoktur.
3	Muhasebe Hataları ve Düzeltmeler	Şirket muhasebe hatalarından kaynaklı herhangi bir değişiklik yoktur.
4	Raporlama Sonrası Olaylar	Şirket raporlama sonrası herhangi bir olay

		gerçekleşmemiştir. Açıklama gerektiren husus yoktur.
5	Nakit ve Nakit Benzerleri	Şirketin yabancı para cinsinden herhangi bir çevrim işlemi yoktur. Kasa Hs. 1.037,29 TL ve Bankalar Hs. 810.503,56 TL'dir. Buna göre toplam nakit ve nakit benzerleri 811.540,85 TL'dir. Şirketin nakit ve nakit benzerleri niteliği taşıyan alınan ve verilen çekler niteliğinde varlığı raporlanmamıştır.
6	Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar	Alıcılar Hs. 2.650.119,95 TL ve Alacak Senetleri Hs. 43.400 TL'dir. Senetli alacağı, ileri tarihli alınan çeklerdir. UV ticari alacak yoktur. Ticari alacaklar, iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülmüştür. Vade farkı ayrıştırılmaksızın ölçülmüştür. Yabancı para cinsinden alacak olmadığından herhangi bir çevrim işlemi yoktur. Şüpheli hale gelen senetsiz ya da senetli, değersiz ticari alacak yoktur. Diğer Alacak yoktur.
7	Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar	Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri - 317.682,16 TL'dir.
8	Stoklar	İlk Madde ve Malzeme Hs. 5.003,39 TL ve Ticari Mallar Hs. 785.329,13 TL (ağırlıkla bitüm alışları 563.491,80 TL) ile Verilen Sipariş Avansları Hs. 121.796,51 TL'dir. Stoklar maliyet bedeliyle ölçülmüş, gerçek maliyeti piyasa değeriyle değerlenmiştir. Vade farkı ayrıştırılmamıştır. Herhangi bir ıskonto indirimi yoktur. Yabancı para cinsinden stok işlemi ile stok değer düşüklüğü de yoktur.
9	Diğer Dönen Varlıklar: Devreden KDV	Devreden KDV Hs. 214.314,05 TL'dir.
10	MDV	Arsa ve Araziler Hs. 431.111,05 TL, Binalar Hs. 2.395,11 TL, Tesis Makine ve Cihazlar Hs. 4.956,19 TL, Taşıtlar Hs. 622.635,03 TL, Demirbaşlar Hs. 97.236,44 TL'dir. Birikmiş Amortismanlar Hs. 91.715,41 TL'dir. MDV maliyet bedeliyle ölçülmüştür. MDV yeniden değerleme artışı hesaplanmamıştır. MDV hurda değeri sıfır varsayılmıştır. Doğrusal amortisman yöntemi kullanılmıştır. Herhangi bir değer düşüklüğü saptanmamıştır. Vade farkı ayrıştırılmamıştır.
11	MODV	Diğer MODV Hs. (donanım paketi) 913,90 TL'dir. MODV maliyet bedeliyle ölçülmüştür.
12	Peşin Ödenmiş Gelecek Aylara / Yıllara Ait Giderler	Gelecek aylara ait peşin ödenmiş gider vardır. Gelecek Yıllara Ait Giderler Hs. 78.363,17 TL'dir. Bu tutar şirketin 2025 yılı sonrası ile ilgili bankalara olan kredi ödeme giderleridir.
13	Finansal Yükümlülükler	KV Banka Kredileri Hs. 21.904,48 TL ve UV Banka Kredileri Hs. 330.377,63 TL'dir. Son iki yıllık dönemin çoğu ilk yılın kredi borcudur. Yeniden bir oranın uygulanarak hesaplanmamıştır.
14	Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar	KV Satıcılar Hs. 1.735.771,36 TL ve Borç Senetleri Hs. 925.848,02 TL'dir. Senetli borcu, ileri tarihli verilen çeklerdir. UV Satıcılar Hs. 681.927,16 TL'dir. Ticari borçlar, iskonto edilmemiş tutarları üzerinden

		ölçülmüştür. Vade farkı ayrıştırılmamıştır. Yabancı para cinsinden borç olmadığından herhangi bir çevrim işlemi yoktur. Diğer Borçlar da yoktur.
15	Alınan Avanslar	KV Alınan Sipariş Avansları Hs. 9.599,59 TL'dir. Yabancı para cinsinden alınan avans yoktur. TL avanslar işlem tarihindeki değeriyle ölçülmüştür.
16	Devam eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar	Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak ediş bedelleri -83.005,95 TL'dir.
17	Ödenecek Vergi vb. Yükümlülükler	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 1.871,15 TL ve Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri 4.226,01 TL'dir.
18	Karşılıklar	Dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılığı sıfırdır. Şirket 2024 yılında zarardadır.
19	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Hs. 1.400.000 TL'dir.
20	Sermaye Yedekleri / Yeniden Değerleme Değer Artışları Kâr Yedekleri ve Fonlar	Yoktur.
21	Geçmiş Yıllar Kârı / Zararı Dönem Net Kârı / Zararı	Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları 457.650,41 TL'dir. Dönem Net Zararı -26.512,67 TL'dir.
22	Hasılat (Satışlar) ve Satış İndirimleri ile Satışların Maliyeti	Yurtiçi Satışlar Hs. 6.685.792,12 TL'dir. İşletme hak ediş taahhüt gelirleri 5.218.321,64 TL, bitüm satışları 322.720,74 TL ve mıcır satışları 104.822,83 TL'dir. Satıştan İadeler Hs. 4.252,30 TL'dir. Satışların Maliyeti (Satılan Ticari Mallar Maliyeti 117.925,82 TL ve 622 Satılan Hizmet Maliyeti 6.254.665,81 TL) toplam 6.372.591,63 TL'dir.
23	Esas Faaliyet Giderleri Diğer Faaliyet Gelirleri / Giderleri	Genel Yönetim Giderleri 253.528,94 TL'dir. Diğer Faaliyet Geliri / Gideri yoktur.
24	Diğer Faaliyetlerden Gelirler / Giderler Finansal Gelir ve Giderler	Diğer Faaliyetlerden Gelirleri 6.478,55 TL ve Giderleri 5.930,48 TL'dir. Finansal Gelir 6.329,14 TL ve Gider 88.809,13 TL'dir.
25	Dönem Kârı veya Zararı, Dönem Vergi Gideri ile Dönem Kârı veya Zararı	Dönem vergi gideri sıfırdır. Dönem Kârı veya Zararı ile Dönem Net Kârı veya Zararı -26.512,67 TL'dir.

Finansal raporlama açısından dipnot referanslarının önemi büyüktür.

SONUÇ

Küreselleşme süreci, teknolojik dönüşüm ve ekonomik dalgalanmalar, işletmelerin faaliyetlerini daha karmaşık bir ortamda yürütmelerine sebep olmaktadır. Bu ortamda özellikle KÜMİ sürdürülebilirliği, etkin finansal raporlama ve şeffaf muhasebe uygulamalarına olan ihtiyacı giderek arttırmıştır. Türkiye'de bu ihtiyaca cevap vermek üzere 2023 yılında yürürlüğe giren KÜMİ FRS küçük ölçekli işletmelerin mali tablolarını daha anlaşılır, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun biçimde hazırlamalarına olanak sağlayacak bir çerçeve sunmuştur. Türkiye'nin muhasebe standartları sisteminde önemli bir kilometre taşı olmuştur.

KÜMİ FRS amacı; KÜMİ için daha sade, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun sunum sağlayan finansal tablolar oluşturmasına yardımcı olmaktır. Tezde KÜMİ FRS (2022 Sürümü) tüm bölümleri itibarıyla temel noktalarıyla ele alınarak genel olarak inşaat sektörü uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu temel amaç çerçevesinde, KÜMİ finansal raporlama sürecindeki yeri ve öneminin kavranabilmesine de çalışılmıştır. Çünkü KÜMİ FRS; KÜMİ finansal raporlamada uyumlu, uygulanabilir ve anlaşılabilir bir çerçeve sunmakta; işletmelerin finansal durumlarının doğru, şeffaf ve karşılaştırılabilir bir biçimde sunulmasına katkı sağlamaktadır. Türkiye ekonomisinde büyük bir paya sahip olan KÜMİ bu standarda geçişi paydaşlar açısından önemlidir.

Tezde, KÜMİ FRS (2022 Sürümü) bölümleri esas alınarak KÜMİ için finansal raporlama süreçlerine etkisi genel olarak incelenmiştir. KÜMİ FRS tüm bölümleri temel noktalarıyla ele alınmıştır. Standardın şirketlerin bilgi için muhasebe yaklaşımını benimsemelerine katkıda bulunduğu ve vergi için muhasebe anlayışından daha şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmayı sağladığı anlaşılmıştır.

Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosu yapılandırılması, dipnotlarla zenginleştirilmesi, yine muhasebe politikaları ve tahminler ile değişiklikleri, aynı zamanda ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi raporlama döneminden sonraki olaylar karşılaştırmalı bilgi sunumu ve gerçeğe uygunluk açısından önemlidir.

KÜMİ günlük operasyonlarını doğrudan etkileyen konular arasında hasılat ve stokların ölçümünde (işletmenin faaliyet konusuna bağlı olarak tarımsal faaliyetlerin) finansal tablolara alınması ve ölçümünde KÜMİ FRS sunduğu basitleştirilmiş ilkeler sayesinde finansal raporlama kalitesinin artacağı söylenebilir.

KÜMİ FRS, uzun yıllardır Türkiye'de hâkim olan 'vergi odaklı muhasebe' anlayışından uzaklaşarak, bilgi odaklı bir raporlama sistemine geçiş için önemlidir. Bu dönüşümün en belirgin katkısı, finansal tabloların yalnızca vergi otoritesine sunulan belgeler olmaktan öte yatırımcılar, kredi kuruluşları, tedarikçiler ve diğer paydaşların karar alma süreçlerine katkı sağlayan bilgi setleri haline gelmesidir.

Standart, özellikle şeffaflık, basitlik ve uygulanabilirlik ilkeleri üzerine kurulmuştur. Nakit Akış Tablosu veya Özkaynak Değişim Tablosu gibi kapsamlı tabloların zorunlu tutulmaması, küçük işletmelerin maliyetlerini azaltırken; Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu ve Dipnotlara ağırlık verilmesi bilgi üretiminde dengeyi sağlamaktadır.

Bununla birlikte, uygulamanın ilk yıllarında bazı zorluklar ortaya çıkabilecektir. Özellikle muhasebe meslek mensuplarının standartlara tam uyum sağlayabilmesi için kapsamlı eğitimlere ve uygulama kılavuzlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmaması da olguyu yönlendirmektedir. Ayrıca, küçük işletme sahiplerinin çoğu finansal raporlamayı hâlâ "yasal bir zorunluluk" olarak görmekte, raporların stratejik değerini yeterince kavrayamamaktadır. Denetim de olmadığından yasal zorunluluğu olsa da olmasa da yapmaya da gerek yok demek anlamına gelmemelidir.

Tezde incelemeye konu sektör inşaat olmuştur. İnşaat sektörü, uzun vadeli projeler, sözleşme bazlı gelirler ve karmaşık maliyet yapısı sebebiyle küçük işletmeler için birtakım zorlukları da barındırmaktadır.

İnşaat sektöründe maliyetler uzun sürece yayılır ve karmaşık kalemlerden oluşur (stok, işçilik, taşeron, amortisman vb.) KÜMİ FRS, bu maliyetlerin sistematik ve anlaşılır şekilde raporlanmasını sağlar. Böylece proje bazlı maliyet takibi daha net olur.

Rekabet ortamda piyasaya adım atan firma ilk etapta ihale ortamına büyük firmaların alt taşeronluğu yaparak ya da doğrudan temin işleri alarak ufak tefek iş bitirme yapacaktır. Fakat firma da büyümek ister daha fazla iş almak, daha fazla

istihdam sağlamak ister. Haklı olarak daha fazla işe, daha fazla iş makinası ve araç gereçlere ihtiyaç duyar. Bazen sermayesi bunların hepsine yetmeyen firma bu ihtiyaçlarını karşılamak dışardan kiralama yoluyla yapar. Ancak dışardan kiralama firma için oldukça maliyetli olduğundan sürekli dışardan kiralamaktan vazgeçebilir. Kendi araç ve iş makinasıyla iş yapmak ister. Fakat sermayesi buna yetmeyen firma finans kuruluşların kapsını çalmaya başlar. İnşaat firmaları sık sık kredi, teminat, leasing gibi finansman araçlarına başvurur.

KÜMİ FRS ile hazırlanan tablolar uluslararası uyumlu, standart ve şeffaf olduğundan bankalar için daha güven verici olacaktır. Bankalar da yardımcı olmak için bir takip bilgiye ve mali verilere ihtiyaç duyar. Bu durmada firma hızlı kredi almak ister. Banka da daha güvenilir daha anlaşılır sade mali veriler ister. KÜMİ için hazırlanan KÜMİ FRS, TFRS veya BOBİ FRS uygulamak zorunda olmayan şirketlere daha sade bir raporlama çerçevesi sunar. KÜMİ FRS'ye uygun tutulan mali veriler daha hızlı ve güvenilir biçimde karar vermelerinde etkili olacaktır. KÜMİ FRS, vergi odaklı olmasından ziyade daha çok bilgi odaklıdır ve finansal tablo kullanıcılara bilgi sağlar. Finansal tablo formatlarına göre düzenlendiği için küçük işletmelerin finansal raporlama kalitesi ve karşılaştırılabilirliği de artacaktır.

Tezde KÜMİ FRS inşaat sektöründe faaliyet gösteren seçilmiş bir şirket verileri üzerinden uygulanabilirliği değerlendirilmiştir. Çünkü KÜMİ FRS' ye göre finansal raporlama yapan bir şirket verilerine erişim sağlanamamıştır. Bu sebeple inşaat sektörü gibi UV projelere dayalı sektörlerde, standardın uygulanabilirliğine yönelik değerlendirmeler yaparak genel olarak KÜMİ FRS temel noktaları itibarıyla uygulanabilirliğinin farkındalığını arttırma hedeflenmiştir.

KÜMİ FRS' ye göre genel olarak uygulanabilirliği açısından Ege Bölgesi'nde inşaat sektöründe faaliyet gösteren B İnşaat San. Tic. AŞ'nin hem Finansal Durum Tablosu hem de Kâr veya Zarar Tablosu temel unsurları itibarıyla değişen tutarlarıyla finansal raporları düzenlenmeye çalışılmıştır. Genellikle yapılan çalışmalarda kâr elde eden şirket örneklerine sıklıkla yer verildiği görülmüştür. Bu tezde ise zarardaki bir şirket örneği üzerinden değerlendirilmelere gidilmiştir. Mevcut raporlama sistemi ile standart kapsamında raporlamalar arasında ölçüm ve değerleme sonucunda ortaya çıkan temel farklılıklara göre şirket faaliyet dönemi sonunda beyan ettiği tutardan biraz daha az tutarda zararı olduğu saptanmıştır. Aynı

sektörde faaliyet gösteren farklı bir şirketin/şirketlerin KÜMİ FRS uygun finansal raporlaması ya da daha farklı bir hizmet sektörü uygulamaları yapılabilir.

KÜMİ FRS getirdiği tamamlanma yüzdesi yöntemi ile sözleşmeye dayalı hasılatların dönemsel raporlanabilmesi, sektördeki işletmelerin finansal performansını daha şeffaf biçimde ortaya koymasına yardımcı olmuştur. Bu yöntem sayesinde, proje süreci boyunca gelir ve giderlerin doğru döneme yansıtılması sağlanmış, dönemler arası karşılaştırılabilirlik güçlenmiştir. Bununla birlikte, uygulamada bazı güçlükler yaşanmaktadır. Özellikle küçük ölçekli inşaat firmalarının, sözleşme maliyetlerini ve gerçekleşme yüzdesini doğru biçimde hesaplayacak altyapıya sahip olmamaları, raporların güvenilirliğini sınırlayabilmektedir.

İnşaat işletmeleri – özellikle küçük veya orta ölçekli yüklenici/taşeron firmalar – için KÜMİ FRS (2022 Sürümü) getirdiği kolaylıklardan birkaçı aşağıdaki gibi olabilir:

- İnşaat sözleşmelerinden doğan gelir (örneğin kısmi işler, vadeli satışlar, hizmet / proje bazlı işler) vb. gibi kalemlerin muhasebeleştirilmesi standardın belirlediği biçimde yapılabildiği için karmaşa azalır.
- Özellikle "küçük / mikro işletmeler" için karmaşık finansal raporlama standartlarına geçmeden uygun ve karşılanabilir bir yol ile Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosu hazırlanabilmesi, inşaat projelerinin finansal yönetimini, maliyet/gelir analizini kolaylaştırır.

KÜMİ FRS sade olması, hem muhasebeci hem işletme sahibi açısından "uygulamada karmaşıklığın" azalmasına yardımcı olur.

Kısaca eğer küçük ya da mikro ölçekte, bağımsız denetime tabi olmayan, sınırlı personel / muhasebe altyapısı olan, proje bazlı veya taşeron bir inşaat işletmesi iseniz; KÜMİ FRS (2022 Sürümü), muhasebe ve finansal raporlama yükünüzü hafifletme, daha sade, uygulanabilir, karşılaştırılabilir hale getirme potansiyeli sunuyor. Bu da zaman, maliyet ve uyum yükümlülüğü açısından kolaylık demektir.

Sonuç olarak, Türkiye'de KÜMİ için KÜMİ FRS; paydaşlara finansal raporlamada şeffaflık sağlayacak, TFRS ve BOBİ FRS' ye kıyasla daha düşük uygulama maliyeti sayesinde şirketlerin raporlama sürecini destekleyecektir. KGK tarafından BOBİ FRS de olduğu gibi KÜMİ FRS uygulaması için de modüller

hazırlayarak rehber doküman sunulabilir. Bu kapsamda verilecek örnekler, soru-cevap kısımları kılavuz niteliğinde yardımcı olacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının, KÜMİ FRS hükümlerini yalnızca yasal zorunluluk değil, aynı zamanda şirketlere stratejik değer katacak bir araç biçiminde görmelerinin sağlanması büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. (2024, 30 Haziran). *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi.* Sermaye Piyasası Lisanslama (SPL) Sicil ve Eğitim Kuruluşu Çalışma Notu 1015. Ankara. https://spl.com.tr/wpcontent/uploads/2024/07/1015_MKT_30062024_202407191026.pdf (28.10.2025)

Aköz, M. (2024). *Kocaeli SMMMO KÜMİ FRS Sunumu (01.11.2023).* https://kocaelismmmo.org.tr/v3/File/Kumifrsnotları.pdf (29.06.2025)

Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017, Aralık). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları.* İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Atatürk Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri. (t.y.). *İnşaat Muhasebesine Genel Bir Bakış.* https://adm.atauni.edu.tr/mod/resource/view (28.10.2025)

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı. (2017). *2017 Sürümü.* KGK Kurul Kararı. RG. 29.07.2017, 30138 (M) sayılı. Ankara: Önka.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı. (2021). *2021 Sürümü.* KGK Kurul Kararı. RG. 30.03.2021, 31439 (M) sayılı.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 1: *Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar.* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBIFRS/BOBIFRS/Modul1-Kavramsal_Cerceve_ve_Finansal_Tablolar.pdf

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 3: *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar.*

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBI_FRS/Modul3-.pdf

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 4: *Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar.* https://www.kgk.gov.tr-/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBI_FRS/Modul4-.pdf

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 5: *Hasılat.* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBIFRS/BOBIFRSModul5_Hasilat.pdf

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 6: *Stoklar.* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBI_FRS/BOBI_FRS_MODUL_6_Stoklar.pdf

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 9: *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar.* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/-Duyurular/v2/BOBI_FRS/BOBI_FRS_MODUL_9_FinansalAraclarveOzkaynaklar.pdf

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 12: *Maddi Duran Varlıklar.* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/-BOBI_FRS/Modul12-.pdf

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 14: *Maddi Olmayan Duran Varlıklar.* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBI_FRS/BOBI_FRS_MODUL_14_MaddiOlmayanDuranVarliklar.pdf

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 15: *Kiralamalar.* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBI_FRS/Modul-15Kiralamalar.pdf

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 20: *Yabancı Para Çevrim İşlemleri.* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBI_FRS/BOBIFRSMODUL20-Yabanci_Para_Cevrim_Islemleri.pdf

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 ile karşılaştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), 8*(1), 225–260. https://doi.org/10.29106/fesa.1245084

Demir, V. (t.y.). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.* https://www.denizlismmmo.org/.../17_Kucuk_ve_Mikro_Isletmeler_icin_Finansal_Raporlama_Standardı.pdf (28.10.2025)

Doğan, A. İ. (1999). *İnşaat Muhasebesi.* İzmir: Doğruluk Matbaacılık.

Ergüden, E. (t.y.). *Ülkemiz için Yeni Finansal Raporlama: KÜMİ FRS.* https://vergialgi.com/ulkemiz-icin-yeni-finansal-raporlama-standardi-kumi-frs (28.10.2025)

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları* (2. baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

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 (FESA), 4*(3), 413–430. https://doi.org/10.29106/fesa.616662

Gökdeniz, A. Ü. (1996). *Muhasebe Standartları.* İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Gökdeniz, A. Ü. (t.y.). *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi.* İstanbul: Avcıol Basım Yayım.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağının BOBİ FRS ve vergi uygulamaları ile karşılaştırılması ve genel değerlendirme. *Business and Economics Research Journal, 11*(1), 187–199. https://www.berjournal.com/wp-content/plugins/downloads-manager/upload/BERJ11120Article14p.187-199.pdf

Gülten, S. (2025, 13 Haziran). *TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Mali Tabloları-1*. https://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/selcukgulten/002/ (28.10.2025)

Gündüz, A. (2023). *ASMMMO KÜMİ FRS Eğitimi Sunumu (02.11.2023).* https://www.asmmmo.org.tr/Files/Videos/Files/kumifrs-16112023171729.pdf (29.06.2025)

Güvenç Yıldırım, Z. ve Kaya, H. P. (2025). Muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS'ye bakış açılarının araştırılması: Kırşehir ve Kayseri illeri örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, 106,* 75–104. https://doi.org/10.25095/mufad.1566753

Haberal, Z. (2021). Büyük ve orta ölçekli işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS), küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslak metni ile Vergi Usul Kanunu'nun değerleme hükümlerinin karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 20*(62), 329–344. https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1378438

İstanbul SMMMO Eğitimi. (2025, 7 Mart). *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları.* https://ismmmo.org.tr/dosya/5356/Egitim-Dosya/07032025-insaat-muhasebesi-seminer-notlari.pdf (28.10.2025)

Kablan, A. (2021). VUK'a göre hazırlanmış finansal tabloların TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağına uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri ve finansal performans üzerindeki etkisinin COPRAS yöntemi ile analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 20*(62), 285–308. https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/59563/787665

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2019). *Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağı kamuoyu görüşüne açılmıştır.* https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3595/... (02.01.2025)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2022). *Kurul Kararı: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının yayımlanması.*
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMIFRS(WebKurulKararıenfadj).pdf (02.01.2025)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2023). *KÜMİ FRS'nin uygulama kapsamına ilişkin karar ağacı.* (24.09.2025)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2024a). *Kurul Kararı: BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin değiştirilmiş halinin yayımlanması.* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KK_Nihai_(BOBI_KUMI).pdf (02.01.2025)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2024b). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (18.07).* (19.05.2025)

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP). (2025). *Borsa İstanbul (BİST) Şirketler/Sektör: İnşaat ve Bayındırlık.* https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler (29.06.2025)

Karabulut, M. ve Tektüfekçi, F. (2023). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı ile KÜMİ FRS (2022 Sürümü) incelemesi: İzmir ili muhasebe meslek mensuplarının farkındalık düzeyi. *IDA Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, 6*(1), 43–66. https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1239774

Kaya, E. (2022). Finansal raporlama standartlarında geçiş süreçlerinin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Dergisi, 21*(3), 45–59.

Kaya, S. (2021). *KOBİ'lerde Vergi Muhasebesi Uygulamaları.* İstanbul: Beta Yayıncılık.

Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin iş dünyasına sağlayabileceği yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile mukayeseli bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22*(Özel Sayı), 1–19. https://doi.org/10.31460/mbdd.641657

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KOBİ FRS). (2009). *IFRS for SMEs.*

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB). (2023, 26 Mayıs). *KOBİ tanımı güncellendi.* (24.09.2025)

KÜMİ FRS. (2023). *Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) (2022 Sürümü). Resmi Gazete* (16.01.2023, Sayı: 32075 (M)) Resmî Gazete. https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/11692/... (02.01.2025)

Orhan, A. (2024). *Ticaret işletmelerinde KÜMİ FRS ve tekdüzen muhasebe sistemi uygulamalarının karşılaştırılması* (Yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı). İzmir.

Özçelik, H. ve Yağmurlu, N. (2024). Hasılatın KÜMİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesi ve TFRS, BOBİ FRS, MSUGT ve VUK hükümleriyle karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, 103,* 1–20. https://doi.org/10.25095/mufad.1456393

Özdemir, N. ve Dalkılıç, E. (2023). Türkiye'de standart oluşturulması sürecine ilişkin bir değerlendirme: KÜMİ FRS örneği. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13*(26), 567–597. https://doi.org/10.53092-duiibfd.1314156

Özgen, M. (2019). *Muhasebe Standartları Perspektifinde İnşaat Muhasebesi ve Bir Uygulama* (Yüksek lisans tezi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=s6mhM3lSI-9c9gu6a-JDQA&no=xVT-EC5po3pYLJldYBlPeg

Özkaya Yıldırım, Ç. (2008). *İnşaat Muhasebesi.* Ankara: Detay Yayıncılık.

Öztürk, E. (2025). *TMS/TFRS'lere Yönelik Örnek Uygulama. MUDEP TFRS Seti Uygulama Eğitimi Notları (27.09.2025).*

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT). (1992, 26 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 21447 (M)).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK). (1961, 4 Ocak). *Resmî Gazete* (10.01.1961, Sayı: 10703). https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/434

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK). (2011, 13 Ocak). *Resmî Gazete* (14.02.2011, Sayı: 27846). https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm

Parlak, N. (2021). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve diğer finansal raporlama standartları ile karşılaştırılması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute, 65,* 75–89. https://doi.org/10.26650/MED.939802

Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. (2009). Muhasebe standartlarının oluşum süreci (ss. 3–35). N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk (Ed.), *UFRS-UMS uyumlu Türkiye muhasebe standartları uygulaması: Yorum-açıklama-örnekler* (3. baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. ISBN: 978-9944-719-25-4

Teknoyapı. (2022, 19 Ağustos). *Bitüm nedir, özellikleri nelerdir, bitüm çeşitleri nelerdir,* https://teknoyapi.com.tr/tr/bloglar/bitum-nedir-ozellikleri-nelerdir-bitum-cesitleri-nelerdir-nerel (25.10.2025).

Temel, B. (2023, Ağustos). KÜMİ FRS'ye ilişkin lisansüstü tez çalışmalarının incelenmesi. *Euroasia Journal of Social Sciences & Humanities, 10*(33), 47–56. https://doi.org/10.5281/zenodo.8436398

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB). (n.d.). *Döviz kurları arşivi.*

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025). *Coğrafi İstatistik Portalı.* https://cip.tuik.gov.tr/ (29.06.2025).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025a). *Ciro Endeksleri - Nisan 2025* (Bülten No: 54131, 16.06.2025). https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ciro-Endeksleri-Nisan-2025-54131 (29.06.2025).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025b). *Konut Satış İstatistikleri - Mayıs 2025* (Bülten No: 54148, 19.06.2025). https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Konut-Satis-Istatistikleri-Mayis-2025-54148 (29.06.2025).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025c). *Üretim Endeksi - Nisan 2025* (Bülten No: 57910, 17.06.2025). https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Insaat-Uretim-Endeksi-Nisan-2025-57910 (29.06.2025).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025d). *İnşaat Maliyet Endeksi - Nisan 2025* (Bülten No: 53885, 12.06.2025). https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Insaat-Maliyet-Endeksi-Nisan-2025-53885 (29.06.2025).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025e). *Ciro Endeksleri - Ağustos 2025* (Bülten No: 54126, 10.10.2025). https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ciro-Endeksleri-Agustos-2025-54126 (28.10.2025).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025f). *Konut Satış İstatistikleri - Eylül 2025* (Bülten No: 54144, 16.10.2025). https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Konut-Satis-Istatistikleri-Eylul-2025-54144 (28.10.2025).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025g). *Üretim Endeksi - Ağustos 2025* (Bülten No: 57914, 15.10.2025). https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Insaat-Uretim-Endeksi-Agustos-2025-57914 (28.10.2025).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025h). *İnşaat Maliyet Endeksi - Ağustos 2025* (Bülten No: 53895, 10.10.2025). https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Insaat-Maliyet-Endeksi-Agustos-2025-53895 (28.10.2025).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). (2023). *KÜMİ FRS Uygulama Rehberi.* Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları.

Usul, H., Dinç, E. ve Demirci, Ş. D. (2023). *Tek düzen hesap planı uygulamalı küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS).* Ankara: Detay Yayıncılık.

Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği (Sıra No: 556). (2023, 30 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 32415 (2.M)). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231230M2-14.pdf

Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği (Sıra No: 577). (2024, 30 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 32768 (2.M)). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241230M2-14.htm

Yazarkan, H. (2025). *Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı KÜMİ FRS uygulamaları.* Ankara: Gazi Kitabevi. ISBN: 978-625-365-46-89

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) Taslağı. (2015, Kasım). *Bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmeler için Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı.* Ankara: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).

Yıldırım, M. B. (2023, 24 Ocak). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı yayımlandı. *Dünya Gazetesi.* https://www.dunya.com/kose-yazisi/kucuk-ve-mikro-isletmeler-icin-finansal-raporlama-standardi-yayimlandi/683679 (28.10.2025).

Yiğitler, M. (2023, Mart). *BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulama rehberi* (1. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi. ISBN: 978-625-365-0636

Yükseköğretim Kurulu (YÖK) Başkanlığı Tez Merkezi. (n.d.). *Ulusal Tez Merkezi.* https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp (29.06.2025).